

REVUE DE LA LITTERATURE ACADEMIQUE ET PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX FACTEURS D'EFFICACITE DES FONCTIONS D'AUDIT INTERNE.

REVIEW OF ACADEMIC AND PROFESSIONAL LITERATURE RELATING TO EFFICIENCY FACTORS OF INTERNAL AUDIT FUNCTIONS.

AIT MOUZOUN MAROUANE

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion – Settat

Université Hassan 1^{er}

Laboratoire Finance, Audit et Contrôle de Gestion

Maroc

aitmouzoun@gmail.com

SAID EL MEZOUARI

Professeur d'enseignement supérieur

Directeur du Laboratoire Finance, Audit et Contrôle de Gestion, Ecole Nationale de

Commerce et de Gestion – Settat

Université Hassan 1^{er}

Maroc

elmezouari_s@yahoo.fr

Date de soumission : 09/10/2019

Date d'acceptation : 11/12/2019

Pour citer cet article :

AIT MOUZOUN. M & EL MEZOUARI. S (2019) « Revue de la littérature académique et professionnelle relative aux facteurs d'efficacité des fonctions d'audit interne », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Décembre 2019 / Volume 4 : numéro 3 » pp : 568 - 605

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3596347>

Résumé

Cet article sera consacré à une revue de la littérature pertinente de l'efficacité de l'audit interne et des variables influençant son efficacité. Il a pour objectif de faire de la tour des principaux articles théoriques et empiriques et de la documentation professionnelle et formuler des propositions de recherche afin d'aboutir à un modèle conceptuel.

Nous nous sommes par la suite intéressé à une revue de littérature aussi bien professionnelle qu'académique sur les facteurs d'efficacité des fonctions d'audit interne (EAI). Ce qui nous a permis de proposer un modèle de recherche à huit questions de recherche correspondant chacune à un facteur impactant potentiellement l'EAI.

Mots-clés : Audit ; Efficacité ; indépendance ; compétence ; normes.

Abstract

This article will be devoted to a review of the relevant literature on the effectiveness of internal audit and the variables influencing its effectiveness. It aims to highlight the main theoretical and empirical articles and professional documentation and formulate research proposals in order to arrive at a conceptual model.

We were then interested in a review of both professional and academic literature on the factors of internal audit effectiveness functions (IAE). This allowed us to propose a research model with eight research questions, each corresponding to a factor potentially impacting the IAE.

Keywords :

Audit; effectiveness ; independence ; Competence ; standards.

INTRODUCTION

Il y a lieu de signaler de prime à abord, qu'aucune méthode universelle d'évaluation de l'efficacité de l'AI n'a été retrouvée dans la littérature. Quelques essais dont les résultats sont sujets à débat seront présentés dans cette section.

(Dittenhofer 2001) affirme que traditionnellement, l'évaluation de la performance de l'audit a été basée sur la conformité aux normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA). Les normes sont actuellement divisées en cinq grandes familles à savoir : l'indépendance, la compétence professionnelle, le périmètre de travail (scope), la qualité (performance) du travail d'audit et la gestion du service d'audit interne. Pour Dittenhofer, on parle d'audit interne efficace lorsqu'il :

- Vérifie la réalisation des objectifs de l'audité et ne relève aucune anomalie, et aucun problème ne survient postérieurement à l'audit ; ou
- Audite et trouve des anomalies et recommande des solutions aux problèmes ; et les solutions résolvent lesdits problèmes.

(Lampe & Sutton, 1994) ont identifié 15 critères qui contribuent à l'efficacité de l'audit interne en adoptant un classement en fonction des différentes phases de la démarche d'audit interne de la planification du travail sur le terrain, passant par la vérification et la communication des résultats.

L'efficacité de l'audit interne est un sujet traité par plusieurs auteurs. (Mihret & Yismaw, 2007) (Halimah Nasibah *et al.*, 2009) et (Cohen et Sayag, 2010) ont étudié respectivement l'efficacité de l'AI dans le secteur public éthiopien, malaisien et israélien. Plusieurs autres études ont traité le sujet sous différents angles et dans différents contextes, nous les aborderons une à une dans ce qui suit pour une vue complète de l'état de l'art sur notre sujet de recherche.

(Shbail & Turki, 2017) ont mis au point un modèle à Cinq variables à savoir : l'indépendance des auditeurs internes, le périmètre de l'audit, le soutien de la direction, la coopération des entités audités et la satisfaction des auditeurs internes. (Abu-Azza, 2012) dans sa thèse de doctorat, aboutit via une étude qualitative dans le contexte des entreprises publiques en Libye, aux facteurs impactant l'efficacité de l'audit interne en l'occurrence : l'indépendance, la compétence, le périmètre de travail, le support de la direction, l'évolution de carrière, le statut de la fonction, sa perception par les parties prenantes, ainsi que la coordination et la coopération avec l'auditeur externe et la prise de conscience des avantages d'un audit interne

efficace au sein des organisations (HILMI, Y. (2013)). C'est justement ce dernier facteur qui constitue l'originalité de la thèse d'Abu-Azza.

(Ait Mouzoun & El mezouari, 2018) ont consacré une étude empirique aux critères d'efficacité des fonctions d'audit interne dans le contexte du secteur public Marocain, en testant un modèle à cinq variables influençant l'EAI en l'occurrence : l'indépendance, la compétence, le périmètre d'audit, le support de la direction et l'interaction avec le CA.

Notre revue de littérature s'est déroulée à la lumière de notre question centrale de recherche à savoir « *Pourquoi certains établissements publics ont pu instaurer des fonctions d'audit interne efficaces et continuent à s'améliorer et professionnaliser leurs pratiques tandis que d'autres sont restées collées à leurs "strating block" ?* »

La première section de l'article sera consacrée à une revue globale des facteurs d'efficacité des fonctions d'audit interne globalement pour identifier l'ensemble des critères évoqués dans des contextes différents comme ayant une influence potentielle, tandis que la deuxième section traitera la littérature relative à chaque facteur impactant l'efficacité des fonctions d'audit interne pris isolément.

1. Revue globale des facteurs d'efficacité des fonctions d'audit interne

Nous n'avons pas la prétention, au titre du présent article, d'effectuer une revue exhaustive de la littérature sur l'efficacité d'audit interne, mais la plus large et étendue possible. Pour notre revue, les articles ont été recueillis de différentes bases de données, un intérêt particulier a été porté aux principaux articles de référence fréquemment cités. Les articles du « *Managerial Auditing Journal* » et du « *International Journal of Auditing* » viennent en tête de liste.

Les publications du cadre de référence de l'IIA, en tant qu'organisation de référence de la profession ont également été examinées, y compris les normes, les guides pratiques et les prises de position. Rappelons que les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont divisées en cinq domaines : indépendance de l'auditeur interne, compétence professionnelle, périmètre des travaux effectués par l'auditeur interne, exécution des travaux et gestion du service d'audit interne.

En résumé, l'identification des différentes variables pouvant influencer l'efficacité des fonctions d'audit interne dans les EEP s'est faite selon un processus itératif. Des allers – retours entre les lectures des principaux articles traitant le sujet et des entretiens avec les professionnels et experts en audit interne, notamment M. Mounim Zaghloul, Président de l'Association Marocaine des Auditeurs Consultants Internes et les directeurs d'audit de trois

Etablissements publics parmi les sept ayant obtenu la certification IFACI attestant de la conformité au référentiel professionnel d'audit interne de leurs fonctions d'audit interne.

L'intérêt croissant porté sur l'efficacité des fonctions d'audit interne et leur proposition de valeur ajoutée émane de la période post crise financière marquée par une réduction des revenus et la rentabilité des organisations, ce qui les a amenés à une recherche de pistes pour la réduction des coûts. La crise passée, les FAI modernes sont évaluées par leur capacité à créer de la valeur pour leurs entreprises. L'IIA définit le processus de création de valeur par la pratique de l'audit interne (IIA, 2013) comme la contribution, via les activités d'AI à améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance.

(Al-Twajjry et al. 2003), (Arena & Azzone 2009), (Mihret & Yismaw 2007) et (Yee et al. 2008), ont encouragé à poursuivre les études et approfondir les recherches sur l'efficacité de l'AI.

Selon (Ziegenfus, 2000) l'efficacité de l'audit interne pourrait être obtenue via une évaluation de la performance de l'audit interne et par l'amélioration continue de ses services. (Roth, 2002) réplique que le concept d'efficacité de l'audit interne a une pertinence directe pour la valeur ajoutée créée par l'audit interne tout en soulignant que l'efficacité sert de moyen de mesure de la valeur ajoutée. Il poursuit que bien que chaque organisation est différente, les fonctions d'audit à valeur ajoutée présentent généralement les mêmes caractéristiques.

La création de valeur par l'audit interne a fait l'objet de plusieurs tentatives pour définir un cadre de mesure. Le soutien que l'audit interne reçoit de la FAI (Arena & Azzone, 2009), la satisfaction des parties prenantes de la FAI (Gramling & Vandervelde, 2006) ; (Bolger, 2011) et le degré de conformité aux normes professionnelles. (Sawyer, 1988) ; (Sprakman, 1997) sont autant d'approches sous la perspective de la demande retenus pour la mesure de la valeur de l'AI.

Les auto-évaluations du RAI et des auditeurs internes sont une approche distincte sous la perspective de l'offre utilisée par plusieurs auteurs (Mihret et Woldeyohannis, 2008; Barac, Plant et Motubatse, 2009), (Burnaby et al., 2007) ; Chen & Lin, 2011) et (D'Onza et al., 2015). (Ridley & D'Silva, 1997) ont souligné que la conformité aux normes professionnelles d'audit interne constitue le principal facteur d'efficacité et de création de valeur ajoutée par la fonction d'audit interne.

L'audit interne est dit efficace s'il répond aux résultats attendus. (Sawyer, 1995) affirme que tant que les défauts ne sont pas corrigés, le travail de l'auditeur interne n'est pas accompli.

Sawyer retient donc la levée définitive des anomalies et la mise en place de dispositif pour éviter leur réapparition comme critère d'efficacité de l'audit interne. (Mizrahi & Ness-Weisman, 2007) donnent leur propre définition qui correspond à la capacité de l'auditeur interne à prévenir et à corriger les déficiences et définissent finalement l'efficacité de l'audit interne comme « le nombre et la portée des déficiences corrigées à la suite du processus d'audit ». Ils soulignent aussi qu'un audit efficace peut être considéré comme faisant partie intégrante de la nouvelle gestion publique (NPM).

(Dittenhofer, 2001, p. 445) affirme que l'efficacité de l'audit interne peut être appréhendée par des critères tels que l'absence de problèmes, d'incidents, d'événements ou d'activités non souhaitables. (Al-Twaijry, Brierley & Gwilliam, 2003) dévoilent qu'elle peut également l'être par la mesure de la valeur ajoutée et la contribution à la réalisation des économies ainsi que l'amélioration de l'efficacité et l'efficience des organisations auxquelles ils appartiennent.

D'autres auteurs, lient l'efficacité de la fonction d'audit interne, notamment dans le secteur public, à sa contribution à la prestation des services de qualité. (Van Gansberghe, 2005) a identifié 6 facteurs jugés cruciaux pour une fonction d'audit interne efficace en l'occurrence : la législation ; l'appropriation et la perception de la fonction ; le cadre conceptuel ; le cadre d'organisation et de gouvernance ; le professionnalisme et les ressources de la FAI. (Omar et al., 2007) ont expliqué que le concept d'efficacité dans le secteur public est axé sur le résultat ou l'impact d'un programme ou d'une activité rendu au public. Un programme est dit efficace si le résultat obtenu atteint ses objectifs.

(Asairy, 1993) a cherché à évaluer l'efficacité des services d'audit interne pour 38 sociétés saoudiennes cotées. Il a révélé que plusieurs facteurs affectent l'efficacité perçue de l'audit interne à savoir : (1) l'indépendance de la FAI par rapport aux autres activités de l'organisation ; (2) le support de la direction, du top management et des auditeurs externes ; (3) La formation, la formation continue, l'expérience et les qualifications professionnelles des auditeurs internes.

(Sterck & Bouckaert, 2006) suggèrent, quant à eux, que l'efficacité des fonctions d'audit interne dans le secteur public est conditionnée par quatre facteurs à savoir : (1) une obligation légale d'établir une fonction d'audit interne ; (2) une stratégie de montée en compétences des équipes d'audit interne ; (3) le soutien de la direction et l'existence d'un comité d'audit et (4) une unité centrale chargée de l'avancement de la fonction d'audit interne.

L'étude menée par (D'Onza *et al.*, 2015) basée sur les réponses de plus de 1 800 responsables de l'audit interne, extrapolées à partir d'une base de données comprenant 13 582 réponses

d'auditeurs internes travaillant dans 107 pays ayant participé à l'enquête CBOOK 2010 a montré que : l'indépendance et objectivité de la FAI, le respect du code de déontologie de l'IIA, la contribution de la FAI à l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne et la contribution de la FAI à l'évaluation de l'efficacité du processus de la gestion des risques constituent quatre variables positivement associées à l'efficacité et la création de valeur par l'AI.

(Lenz, 2013, p. 257) considère l'efficacité de l'AI comme un «*concept axé sur le risque qui aide l'organisation à atteindre ses objectifs en influençant positivement la qualité de la gouvernance d'entreprise*». L'auteur lie l'efficacité des FAI à leur contribution à la réalisation des objectifs de l'entreprise par l'examen des principales zones de risques.

Dans le contexte italien, (Arena & Azzone, 2009a) montrent que l'efficacité de l'AI est positivement corrélée à une relation étroite entre l'AI et le comité d'audit. (Rose et Norman, 2008) et (Norman, Rose et Rose, 2010) ont abouti à une conclusion surprenante qui suggère qu'une relation très étroite entre la FAI et le comité d'audit découlant d'un rattachement hiérarchique à ce dernier peut occasionner des représailles de la part de la direction et limiter l'indépendance du RAI qui serait plus soucieux de sa carrière notamment lorsque l'audit interne est utilisé comme terrain de préparation aux postes de responsabilité. Louis VAURS, a attiré l'attention sur le risque qu'il y aurait à rattacher directement la fonction d'audit au comité d'audit, risquant d'altérer les relations avec la direction générale (Renard, 2016, p. 451). (Arena & Azzone 2009) ont fourni un modèle explicatif de l'efficacité de l'audit interne comprenant les ressources et les compétences de l'audit interne, les processus et les activités d'audit et le niveau d'interaction avec le comité d'audit.

(Davies, 2009) étudie la relation de travail entre la FAI et le comité d'audit et conclut que la relation de travail entre le CA et l'AI dépend dans une large mesure du cadre de gouvernance et la personnalité des intervenants et leur volonté de coopérer. Davies distingue entre, un conseil d'administration et / ou une direction qui veulent que la FAI fasse l'éloge des bonnes choses, et une direction et/ou un conseil silencieux ou empêchent la FAI de devenir efficace pour ne pas déterrer des problèmes.

(Lenz, 2013) signale que si le rattachement idéal du RAI est objet à controverse, un consensus semble exister sur le fait qu'une relation de travail intense entre le comité d'audit et la FAI soit un catalyseur de l'efficacité de l'AI.

2. Revue de la littérature par variable affectant l'efficacité de l'audit interne

Pour évaluer les variables ayant un impact potentiel sur l'efficacité de l'audit interne, nous axons notre revue sur des facteurs internes à la fonction d'audit et d'autres qui lui sont

externes et qui ont une influence potentielle sur l'efficacité de la fonction. Les facteurs internes retenus sont au nombre de quatre à savoir : l'indépendance et l'objectivité ; la compétence ; le respect des normes et le périmètre de travail. Nous retenons également quatre facteurs externes en l'occurrence : le support de direction générale ; l'interaction avec le comité d'audit, la coopération avec l'audit externe et la perception de la fonction par les audités.

2.1 Facteurs internes à la fonction d'audit interne.

Nous appelons cette catégorie, facteurs internes d'influence, car ils dépendent dans une large mesure du responsable d'audit interne et les équipes d'auditeurs. Comme précédemment mentionné, les quatre facteurs de cette catégorie seront présentés successivement. Nous présenterons les propositions de recherche au terme de la revue de chaque facteur.

2.1.1 L'indépendance et l'objectivité

Ces deux critères préoccupent aussi bien les chercheurs que les professionnels d'audit interne, principalement du fait que l'auditeur interne soit un salarié de l'organisation, ce dernier doit faire face à une demande croissante des prestations d'audit en termes d'assurance et de conseil. Pour traiter ces deux facteurs critiques nous commencerons par une revue étendue de la littérature professionnelle avant de passer à une revue de la littérature académique.

Le guide pratique indépendance et objectivité (IFACI, 2011) reflète les normes de l'IIA relatives à ces deux aspects. Les modalités pratiques d'application font référence à cette confusion assez fréquente puisque les termes « indépendance » et « objectivité » sont souvent utilisés de façon interchangeable.

Les normes d'audit identifient l'indépendance comme un attribut clé d'efficacité de l'audit interne. L'avis pratique de l'IIA suggère qu'une indépendance et une objectivité appropriées peuvent être obtenues en : rendant compte aux niveaux de l'organisation qui permettent à la FAI d'exercer ses responsabilités sans ingérence ; éviter les conflits d'intérêts ; avoir un contact direct avec le conseil et la direction générale ; avoir un accès illimité aux dossiers, aux employés et aux services; la nomination et la révocation du RAI ne relevant pas directement de la direction exécutive; et ne pas effectuer des travaux non liés à l'audit.

L'objectivité est définie, par les normes de l'IIA, comme « *une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte que les différents acteurs puissent raisonnablement croire en leurs travaux et que la qualité de ceux-ci ne soit*

compromise d'aucune façon que ce soit ». L'objectivité implique la non subordination des jugements des auditeurs à celui d'autres personnes.

Les pressions sociales, les intérêts économiques, les relations personnelles, la familiarité, les préjugés culturels ou autres, l'absence d'autocritique, ou encore l'intimidation et les plaidoyers constituent autant de menaces sur l'objectivité. Des mesures telles que la constitution des équipes, la mobilité, la formation, la supervision, les revues qualité, le recrutement et le recours à la sous-traitance permettent de préserver l'objectivité des auditeurs.

Le CRIPP dispose que « *L'indépendance est renforcée par la charte d'audit interne qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne et définit sa position dans l'organisation y compris la nature du rattachement hiérarchique au plus haut niveau de l'organisation* ». En effet, idéalement, le directeur de l'audit interne (DAI) doit être rattaché à la direction générale sur le plan administratif (hiérarchique) et au comité d'audit sur le plan fonctionnel. Ce rattachement permettrait au responsable de l'audit de jouir d'une stature éminente au sein de l'organisation. La relation fonctionnelle entre le DAI et le comité d'audit implique que le comité d'audit :

- Approuve la charte d'audit interne ;
- Approuve le plan d'audit interne fondé sur l'approche par les risques ;
- Approuve le budget et les ressources prévisionnels de l'audit interne ;
- Demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne...

Le rattachement fonctionnel pourrait être complété par un accès approprié, pouvant prendre la forme d'une place permanente pour siéger au comité exécutif en tant que membre pour assister aux discussions concernant des décisions stratégiques, telles une option stratégique à l'international, une fusion ou une acquisition, permettra à l'audit interne d'avoir une bonne perspective au cas où il est amené à auditer le processus en question ultérieurement.

Dans son livre "Quelques leçons d'audit. Les conseils d'un grand professionnel", Richard Chambers, Président et Directeur Général de l'IIA Global, évoque la nécessité pour le directeur d'audit interne « *d'être à la table des débats* », en faisant référence à la présence lors des réunions de prise de décisions majeures, d'ordre stratégique ou commercial. Cette présence ne se traduira pas par un droit de vote, ni de remise en question de décisions, mais

procurera une meilleure perspective sur les questions clés de l'organisation tout en préservant l'objectivité et l'indépendance du responsable d'audit.

Partant du constat que les responsables d'audit tant du secteur public que privé peuvent subir des pressions politiques dans l'accomplissement de leur mandat, notamment lors de la conduite des missions sur des domaines sensibles ou la communication des constats. La fondation de la recherche de l'IIA (IIARF)¹ a lancé au printemps 2013 un appel à candidature sur le sujet des pressions politiques au sein des organisations et leurs conséquences sur l'audit interne. L'objectif de cette étude était de comprendre comment les responsables de l'audit interne performants identifient ces pressions et les surmontent ou du moins les gèrent efficacement.

A partir d'une revue bibliographique et des entretiens menés au titre de l'étude, (Miller & Rittenberg, 2015, p. 3) définissent les pressions politiques négatives exercées sur l'audit interne en tant que :

« La situation dans laquelle des individus situés au sommet de la hiérarchie abusent de leur autorité à des fins personnelles, ou pour protéger une organisation, en tentant de manipuler l'activité ou les rapports de l'audit interne. Ces agissements peuvent consister à restreindre le périmètre d'activité de l'audit interne, à supprimer des constats, ou encore à nuire à la crédibilité du responsable de l'audit interne ou du service d'audit interne ».

Les résultats de l'enquête menée auprès de 500 RAI du monde entier mettent en exergue un très fort enjeu des pressions politiques en révélant que les responsables d'audit subissent des pressions politiques importantes et avec récurrence. Ces pressions prennent des formes très surprenantes dans certains cas telles que des menaces physiques, des licenciements abusifs ou des formes plus subtiles, en réduisant les effectifs ou le budget de l'audit interne ou en rétrogradant le directeur d'audit voire en l'amenant à un départ anticipé. Toutes ces mesures visent à « asphyxier l'audit interne » et neutraliser son pouvoir d'agir. Pour faire face de telles situations, les RAI doivent être astucieux et faire preuve de sens politique pour anticiper et gérer efficacement les pressions politiques.

Pour contrecarrer des pressions politiques éventuelles et augmenter les chances de succès du responsable de l'audit interne, ce dernier doit être particulièrement compétent, acquérir une bonne compréhension des métiers, culture et risques de l'organisation à laquelle il appartient et piloter un service d'audit interne robuste.

¹ L'IIARF constitue un observatoire des besoins de l'audit interne et de ses parties prenantes qui mène des études traitant les sujets prioritaires de la profession d'audit interne

Par ailleurs, le responsable d'audit interne doit formuler des conclusions fondées sur des faits concrets et soutenues par des preuves irréfutables et doit construire des relations solides basées sur le respect mutuel avec la direction générale et le président du comité d'audit.

Après cette première revue de littérature professionnelle, nous présentons dans ce qui suit la revue de littérature académique relative à la variable indépendance/objectivité.

(Clark, Gibbs & Shroeder, 1981) ont constaté que le rattachement hiérarchique de l'audit interne et son indépendance constituaient les deux critères les plus importants influant sur l'objectivité des travaux de l'audit. (Plumlee, 1985) a alerté que l'implication dans la conception du système de contrôle interne menace l'objectivité des auditeurs. Il est communément admis qu'il existe une relation positive entre l'indépendance et l'efficacité, ce qui signifie que plus l'auditeur est indépendant, plus le processus d'audit est efficace (Haimon, 2003) ; (Santiso, 2006).

(Mihret & Yismaw, 2007) soulignent que l'indépendance est d'une valeur primordiale pour l'efficacité de la FAI, en procurant une atmosphère d'évaluation objective et non inhibée et de communication des résultats sans influence des entités auditées. (James, 2003) met en garde sur le fait que les auditeurs internes ne soient pas en mesure de protéger l'organisation contre les activités frauduleuses lorsque les rapports sont soumis à la direction et non au comité d'audit.

(Christopher, Sarens & Leung, 2009) révèlent que l'utilisation de la fonction d'audit interne comme tremplin vers des postes de responsabilités compromet l'indépendance de l'audit interne. Ils poursuivent que la relation entre le directeur d'audit interne et le président du comité d'audit se trouve implicitement limitée par un PDG ou un directeur financier qui interfèrent en approuvant le budget de l'audit et le plan d'audit. (Glascock, 2002) précise que les relations étroites entre la direction et le FAI rendent extrêmement difficile l'assurance de l'objectivité et de l'indépendance.

(Van Peurseem, 2005) a suggéré que trois facteurs avaient une incidence sur l'indépendance des auditeurs internes vis-à-vis de la direction : le rattachement hiérarchique de l'audit interne, son statut professionnel et la présence d'un réseau de communication formel et informel avec la direction générale. L'auteur évoque l'expression « raisonnablement indépendant » et responsable vis-à-vis de l'autorité de gouvernance (ou des « autres »), malgré le rôle de conseiller-participant et de proximité avec la direction donnant un signal fort de l'impossibilité d'être totalement indépendant. Son étude révèle que l'indépendance par rapport aux activités auditées reste plus réaliste que celle par rapport à l'organisation.

Comme le stipulent les normes d'audit interne, un rattachement fonctionnel au président du comité d'audit est vivement souhaité, lui donnant le pouvoir de nommer, de révoquer et d'évaluer le rendement du responsable de l'audit interne.

Selon (Abu-Azza, 2012), l'indépendance de l'auditeur interne risque d'être compromise par (1) l'absence de communication directe et sans restriction avec le comité d'audit; (2) la non soumission des rapports à la direction générale ; (3) la non réalisation de rapports synthétiques à destination de la direction générale et (4) la limitation d'accès aux données et informations nécessaires.

S'agissant de l'objectivité, (Ponemon, 1991) a conclu que les trois facteurs impactant l'objectivité, définie comme la capacité des auditeurs internes à signaler librement des actes répréhensibles, sont la position sociale dans l'organisation, les relations des auditeurs avec la direction et l'existence d'un canal direct de communication. (Mihret & Yismaw 2007) suggèrent la rotation des auditeurs, leur non affectation à des missions concernant des directions dans lesquelles il exerçaient auparavant des fonctions de direction ou de conseil ni à des domaines avec lesquelles ils entretenaient des relations exécutives, comme mécanismes à mettre en place pour ne pas compromettre leur objectivité.

D'une manière générale, selon l'approche classique, la qualité d'une démarche d'audit est déterminée par la capacité de l'auditeur, tant intellectuelle que de moyens, à mettre en évidence les éventuelles carences du système audité et son indépendance à rendre compte des « découvertes » mises en évidence lors de ses travaux.

(Sarens & De Beelde 2006b) ont montré dans le contexte belge, que l'objectivité est absente lorsque la FAI se fixe comme principal objectif de soutenir la direction et qu'elle entretient une faible relation avec le comité d'audit.

Selon (DeZoort et al., 2000), la rémunération incluant des incitations des auditeurs internes, basée sur la performance et les résultats entravent leur indépendance et objectivité.

Proposition de recherche n°1 : *L'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes impactent l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public marocain.*

2.1.2 La compétence

La norme d'audit interne 1200 stipule que les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. « *Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice*

de ses responsabilités » (Norme 1210). L'interprétation de cette norme fournit plusieurs points d'éclairages résumés dans ce qui suit :

La compétence signifie les connaissances, savoir-faire et autres aptitudes nécessaires pour s'acquitter convenablement des responsabilités incombant aux auditeurs internes. L'IIA encourage les auditeurs internes, à obtenir une reconnaissance de leur compétence moyennant la réussite dans les modules de certifications professionnelles telle que la certification le CIA (*Certified Internal Auditor*).

Les normes de l'IIA préconisent pour les auditeurs internes doivent disposer des connaissances suffisantes pour l'évaluation du risque de fraude et celui lié aux systèmes d'information, sans pour autant exiger le niveau d'expertise d'un professionnel dont la première responsabilité est la détection de la fraude ou l'audit informatique (Norme 1210 A2 et A3).

S'agissant des missions de conseil, « *le responsable de l'audit interne doit refuser une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission* ».

Par ailleurs, une enquête menée dans le secteur public québécois² a mis en exergue les compétences recherchées chez les auditeurs par les membres du comité d'audit. Les résultats de cette enquête sont surprenants puisqu'ils concluent que l'intégrité et le courage surclassent les critères classiques d'indépendance et de compétence. Au titre de ladite enquête des entretiens individuels ont été menés auprès de quatorze membre des comités d'audit.

Comme précédemment cité, l'intégrité et le courage viennent en tête de liste des compétences recherchées par les membres des comités d'audit dans le secteur public québécois. D'autres habilités sont nécessaires pour les auditeurs internes dans le secteur public à savoir l'esprit de synthèse, l'esprit critique, la capacité de communiquer efficacement tant à l'écrit qu'à l'oral associée à une facilité relationnelle à toute épreuve. L'enquête poursuit qu'il est rare qu'un seul et même auditeur possède l'ensemble de ces compétences, il est souvent d'usage d'apprécier la compétence collective (compétence de l'équipe d'audit) plutôt qu'individuelle. Le RAI doit quant à lui posséder l'ensemble des compétences. S'agissant du rôle central du RAI, (Albrecht, W. S., Howe, K. R., Schueler, D. R. & Stocks, 1988, p. 6) considèrent,

² Roussy, M. (2012). « Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne ? L'opinion des membres du comité d'audit », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 33-51.

l'efficacité de l'AI comme le résultat d'un leadership efficace de la part du RAI. Ils sont d'avis que la personnalité du RAI est un facteur essentiel influençant l'efficacité de l'AI.

(Mihret & Yismaw, 2007, p. 240) avancent que le fait de pouvoir « faire des recommandations fermes sans crainte ni faveur » constitue une aptitude cruciale pour le RAI. (Soh et Martinov- Bennie, 2011, p. 614) soulignent qu'un bon RAI n'a pas peur d'exprimer son opinion même dans des situations controversées en présence d'autres parties prenantes de l'organisation.

Le profil idéal d'un RAI compétent a été discuté par (Rittenberg & Anderson, 2006) , ils mettent en avant les qualités de stature et de présence ; de concentration sur les questions stratégiques ; la capacité à fédérer, mobiliser et être suivi et la capacité à communiquer clairement et efficacement. Un tel profil du RAI, renforcerait le partenariat de la FAI avec la direction générale et le comité d'audit pour l'amélioration du dispositif de contrôle interne et du climat de gouvernance.

Des profils variés sont nécessaires pour la constitution d'une direction d'audit interne solide, un bon mix d'auditeurs issus de formation financière, d'écoles d'ingénieurs, de commerce ou des juristes serait d'un grand apport pour la direction d'audit. Dans le cadre des différentes missions de benchmarking³ et échanges⁴ avec les pairs auxquelles j'ai pris part, j'ai eu affaire à des responsables d'audit issus de domaines très variés et parfois surprenants tels que la psychologie, la sociologie ou la philosophie. L'unique condition nécessaire, peu importe le background des auditeurs, est d'acquérir une bonne compréhension du secteur d'activité audité.

La revue de la littérature académique pertinente a révélé que la compétence est un élément fondamental pour une fonction d'audit interne efficace. (Citron & Taffer 1992) qui soutiennent cette hypothèse en précisant « qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant ».

Plusieurs auteurs dans différents contextes ont pointé du doigt la capacité de l'audit interne de répondre aux attentes des différentes parties prenantes. L'étude de de (van Peurseem, 2004) a indiqué que les directeurs opérationnels en Australie, ne croient souvent pas que l'audit interne possède des connaissances suffisantes pour pouvoir répondre aux besoins de la

³ J'ai assisté à 4 missions de benchmarking dans le cadre des tables rondes des réseaux ferrés européens (Paris 2012, Milan 2014, Stockholm 2015 et Rabat 2018).

⁴ Une des formations dont j'ai profité en 2012 a été animée par une psychologue à INFRABEL, société gestionnaire de l'infrastructure ferroviaire en Belgique, avant de reconverter en audit interne.

direction ce qui les amène à ne pas prendre en compte les conseils de l'audit. (Van Peurseem, 2005), laisse entendre une perception négative de l'efficacité de l'audit interne.

Selon Louis Vaurs, Président d'honneur de l'IFACI « l'audit interne est un métier, l'appartenance à ce métier nécessite un ensemble de compétences méthodologiques, relationnelles, de communication et de comportements que l'on doit acquérir ». Ne pas posséder les compétences précitées, compromettrait la crédibilité de la fonction d'audit interne vis-à-vis de la direction générale et de fait remettrait en cause celle de la profession toute entière.

Considérer que passer trois ans en audit interne fait de vous un véritable professionnel de l'audit interne est une erreur. En effet l'erreur serait de propulser des auditeurs à un niveau de responsabilité qu'il ne pourrait pas assumer. Une réflexion préalable est à mener à propos des compétences requises.

Louis Vaurs retient comme compétences clés pour la profession : « le courage audible, la capacité à communiquer efficacement associée à des aptitudes à établir et à entretenir des relations avec un sens aigu du business, une compréhension presque instinctive du processus de prise des bonnes décisions en affaires, la focalisation sur les risques et les contrôles... et la maîtrise de l'informatique ».

L'audit interne doit se doter des meilleurs talents, que le responsable d'audit opte pour le recrutement externe ou la recherche des profils brillants en interne, la compétence et le professionnalisme sont les mots d'ordres pour le staff des auditeurs internes. La création de la valeur passe également par une bonne compréhension des métiers de l'organisation et une capacité à communiquer efficacement.

Des auditeurs internes compétents et faisant preuve de professionnalisme permettent de véhiculer une image positive de l'audit interne dans l'ensemble de l'organisation. En audit interne « seuls les faits comptent », c'est dire que l'audit interne est une profession caractérisée par la rigueur des travaux, tests et analyses.

La formation continue des auditeurs internes visant le maintien et le perfectionnement des compétences s'articule autour de formations théoriques et pratiques via des formations internes, universitaires ou des benchmarking au niveau national et international. Faire le choix du métier de l'audit interne, c'est opter pour une profession exigeante qui requiert une mise à niveau permanente par des formations et des certifications professionnelles.

Le benchmarking au niveau national et international entre les directions d'audit interne et la participation aux congrès, conférences et séminaires de formation organisés sous l'égide de

l'IIA Global à l'international et de l'AMACI au Maroc constituent des moyens efficaces pour la montée en compétence. N'oublions pas que la devise même de l'IIA est " le progrès par le partage" et que celle de L'INTOSAI est "l'expérience mutuelle bénéficie à tous" .

La revue de la littérature académique accorde une place centrale à la compétence comme facteur clé pour l'efficacité des fonctions d'audit interne. Ali et al. (2007) et Ahmed et al. (2009) ont révélé le manque de personnel qualifié parmi les auditeurs internes du secteur public malaisien. Une déficience en formation, expérience et connaissances en audit interne a été constaté ce qui impacte négativement le rôle de l'audit interne. (Abu-Azza, 2012) et (Schyf, 2000) dans le contexte des secteurs publics libyens et sud-africains respectivement, ont mis l'accent sur le faible niveau de compétence des auditeurs internes. Abu-Azza matérialise la compétence par : le diplômes, le niveau d'expérience, la qualification professionnelle via l'obtention de certificats et la formation continue ainsi que les compétences en informatique. Dans le contexte saoudien, (Al-Twajjry et al. 2003) ont soutenu que les auditeurs internes devraient disposer de la formation requise pour la conduite de toute la gamme des audits. (Al-Twajjry et al., 2004) considèrent l'utilisation des travaux de l'audit interne par les auditeurs externes comme indicateur du niveau de compétence des auditeurs internes.

(Arena & Azzone 2009) ont souligné le besoin pressant de nouvelles compétences pour les auditeurs internes pour s'engager dans les activités directement liées au contrôle interne et la gestion des risques. Ils retiennent trois indicateurs pour la mesure du niveau de compétence : l'adhésion du RAI à l'IIA, l'obtention des certifications professionnelles délivrées par l'IIA notamment le CIA et l'obtention de certification dans le domaine comptable notamment le Certified Public Accountant (CPA).

(Alzeban & Sawan 2013) et (Alzeban & Gwilliam, 2014) avancent qu'il a été unanimement confirmé que le manque de personnel qualifié représentait l'un des problèmes les plus importants de l'audit interne dans le secteur public saoudien. Plusieurs raisons ont été avancées pour expliquer cette situation, notamment l'insuffisance en matière de recrutement, des diplômes, des qualifications professionnelles ainsi que le manque d'expérience et de formation continue. Les études de (Wolderupheal, 1998, Mihret et Yismaw, 2007, Mulugeta, 2008), dans le secteur public Ethiopien, vont dans le même sens et ont révélé un manque de compétence des auditeurs internes. La compétence se matérialise selon les auteurs par : l'éducation (formation initiale) et la formation continue.

Proposition de recherche 2 : *La compétence des auditeurs internes en termes de diplômes, formation continue, expérience professionnelle, certification professionnelle, aptitudes relationnelles en communication, capacité à utiliser les techniques information et l'utilisation des travaux de l'AI par l'AE, impacte l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public marocain.*

2.1.3 Le respect des normes

(Al-Twajjry et al., 2003, Yee et al. 2008, Mihret et al. 2010, Mihret et Yismaw, 2007) ont évoqué l'importance du respect des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne pour l'efficacité des fonctions d'audit interne. (Lin et al., 2011) ont montré que l'efficacité de l'audit interne est favorisée par diverses activités telle l'assurance qualité, le classement des rapports et le suivi des recommandations. Cinq normes ont été avancés par Sawyer (1988) comme ayant un impact sur l'efficacité de l'AI à savoir : l'indépendance, la compétence professionnelle, le périmètre des travaux, la performance de l'audit et la gestion du service d'audit interne.

Par ailleurs, la capacité du département à bien planifier, exécuter et communiquer les résultats des audits est un indicateur de qualité de l'audit. (Mihret et Yismaw, 2007) ont souligné que selon les normes de fonctionnement de l'IIA, la planification et l'exécution des travaux d'audit constituent la clé pour des constats et recommandations pertinents. Ils poursuivent que l'expertise du personnel, le périmètre de travail, mais aussi une bonne planification des missions, exécution des travaux et communication des résultats de l'audit constituent sans doute des facteurs de qualité de l'audit interne.

Les normes de fonctionnement de l'audit détaillent tous les éléments à prendre en compte pour la réalisation, dans les règles de l'art, des missions d'audit interne à savoir : la gestion de l'audit interne (norme 2000), la planification (2010), la communication et approbation (2020), la gestion des ressources affectées à la mission (2030) et le programme de travail de la mission (2240). Nous allons dans ce qui suit traiter séparément chaque élément à partir des normes d'audit interne et/ou de la littérature pertinente.

❖ La gestion de l'audit interne

La norme 2000 relative à la gestion de l'audit interne préconise la création de la valeur ajoutée pour l'organisation via une gestion efficace de l'activité par le responsable d'audit. Selon les normes, la gestion efficace suppose l'atteinte des objectifs et responsabilités tels que décrits par la charte, le respect des normes et du code de déontologie par les équipes d'audit et la prise en compte des risques émergents pouvant impacter l'organisation. Dans ce sens,

(National Audit Office (NAO), 2012, p. 5) signale qu'un «bon service d'audit interne est au cœur des problèmes de l'organisation».

La création de valeur ajoutée par l'audit interne constitue l'objectif central pour toute fonction d'audit efficace, ceci passe inévitablement par une prise en compte de la stratégie, risques et objectifs de l'organisation tout en recherchant l'amélioration continue des processus de contrôle, management des risques et gouvernance.

❖ **La planification**

La planification est généralement considérée comme une activité d'audit essentielle. Elle peut être annuelle ou pluriannuelle. La norme 2200 relative à la planification de la mission préconise que les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan spécifique à chaque mission précisant le périmètre d'intervention, les objectifs de la mission, son calendrier ainsi que les ressources allouées. La stratégie, les objectifs ainsi que les risques de l'organisation doivent être pris en considération par la mission. Il est à noter que les objectifs de la mission sont déterminés suite à une évaluation préliminaire des risques de l'activité auditée. Les dispositifs de management des risques, de contrôle et de gouvernance doivent être évalués pour chaque mission. En l'absence de critères d'évaluation (règles internes, lois ou bonnes pratiques), les auditeurs doivent les identifier en concertation avec la direction et le conseil.

Par ailleurs, les normes d'audit préconisent une démarche basée sur les risques pour la préparation du plan annuel d'audit. Ce dernier doit aussi tenir compte des attentes des différentes parties prenantes. Le directeur d'audit interne doit établir un dialogue permanent avec la direction générale et le comité d'audit sur les risques majeurs de l'organisation.

Sylviane Hautin, Partner, KPMG (IFACI, 2015, p. 18) affirme que pour une pertinence maximale lors de l'élaboration des plans annuels d'audit, le directeur d'audit interne devrait disposer d'une bonne vision de la stratégie de l'entreprise et des risques y afférents. Cela passe inévitablement par un travail d'identification des zones de risques prioritaires devant être couverts par des missions d'audit. Les échanges ouverts et réguliers avec la direction générale et les directions opérationnelles, métiers et/ou sites géographiques constituent le moyen à privilégier. Les directions support notamment les ressources humaines, les systèmes d'information, les achats et le juridique ainsi que les fonctions de la deuxième ligne de maîtrise (risques, contrôle interne, conformité, qualité...) ne sont pas en reste lors de la préparation des plans annuels d'audit.

(Spira & Page, 2003) ont mis en exergue l'importance de la planification basée sur les risques (PBR) pour l'audit interne moderne. (Allegrini et D'Onza, 2003; Burnaby et Hass, 2009) ont souligné l'importance de la PBR qui a été largement traitée par la littérature.

Selon (Sarens & De Beelde, 2006a, p. 76) « les auditeurs internes sont préoccupés par leur capacité à jouer un rôle important dans la gestion des risques ». (Coetzee & Lubbe, 2013) dans le contexte des Etats unis, a associé l'efficacité d'une fonction d'audit à la maturité de son processus de planification en couvrant les zones des risques significatives.

Il est à noter que certains chercheurs ont souligné que les audits dans la majorité des entités sont davantage orientés contrôles plutôt que risques. C'est le cas entre autres de (Castanheira, Rodrigues & Craig, 2010, p. 95) dans le contexte du Portugal.

(Sarens, G., Abdolmohammadi & Lenz, 2012) avancent que la planification basée sur les risques, matérialisée par l'existence d'un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité ainsi que la contribution du comité d'audit à l'élaboration du plan figurent comme des facteurs influençant l'efficacité des FAI et son apport à la gouvernance.

❖ **Communication des résultats de l'audit**

Nous n'avons pas mieux trouver pour souligner l'importance cruciale de la communication que les termes de (Sawyer, 1995) qui affirme que « les auditeurs devraient avoir la capacité de critiquer avec sagesse et de motiver les gens à s'améliorer ».

Richard chambers, Président et Directeur Général de l'IIA Global s'est prononcé, dans des propos qui ne laisse aucun doute sur l'importance de la communication pour les auditeurs internes, en disant « À mes yeux, la compétence la plus importante a toujours été d'avoir la capacité à communiquer de façon efficace, à établir et à cultiver des relations, avec un sens aigu du business, une compréhension presque instinctive du processus de prise des bonnes décisions en affaires, la focalisation sur le risque et les contrôles, la maîtrise de l'informatique ». Il poursuit « Je n'ai encore jamais rencontré un auditeur interne extrêmement performant qui ne soit pas un bon communicant ».(IFACI, 2016, p. 19)

(Mihret & Yismaw, 2007, p. 478) ont souligné, dans le contexte Ethiopien, l'importance prépondérante de la communication en mentionnant que « peu importe si l'auditeur interne a bien planifié et réalisé l'audit ou si les résultats sont significatifs, le rapport risque de tomber en désuétude à moins que le rapport d'audit soit de qualité professionnelle pour motiver les lecteurs à prendre des mesures correctives concernant les déficiences détectées ».

(Van Gansberghe, 2005) affirme qu'une communication assertive qui met en exergue les points forts et réalisations de l'entité auditée avant de relever les insuffisances, améliore la

perception de l'audit interne par les audités. L'auditeur ne doit pas être perçue comme le professionnel qui ne fait que critiquer.

La section 17 de la déclaration de Lima relative à la rédaction des rapports dispose que « les rapports doivent présenter d'une manière objective et claire, les faits et l'évaluation qui en est faite et se limiter à l'essentiel. Le libellé doit être précis et facile à comprendre ». La norme 2410 A1 du CRIIP dispose que la communication doit contenir les constats, recommandations et/ou plans d'actions ainsi que l'opinion de l'audit le cas échéant. La norme 2420 fournit les caractéristiques de la communication d'audit interne et stipule que la communication doit être « exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile » (Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne., 2017, p. 28).

A partir de l'interprétation de la norme, nous retenons les définitions synthétiques suivantes de chaque qualificatif.

Exacte : ne contenant pas d'erreur ou de déformation, et reproduisant fidèlement les faits.

Objective : impartiale, non biaisée et complètement neutre en se basant sur des faits.

Claire : facilement compréhensible et logique en évitant l'usage d'un langage très technique.

Concise : direct en allant à l'essentiel et évitant tout détail superflu.

Constructive : apporte des améliorations et aide les audités et l'organisation.

Complète : sans omissions pour permettre au management de décider les actions correctives appropriées en fonction du caractère significatif de la problématique.

Le guide pratique de l'IIA relatif aux rapports d'audit met en avant, le fait que malgré la grande variété des formes des rapports d'audit d'une organisation à l'autre, la plupart des communications respectent des règles générales :

- Exposer les objectifs, le périmètre et les résultats de la mission ;
- Être clairs, concis et faciles à lire et/ou à comprendre ;
- Contenir des informations exactes et complètes, organisées de manière objective et constructive et émises en temps utile ;
- Contenir des informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles, fondées sur des analyses et des évaluations appropriées, pour étayer les conclusions et les résultats de la mission ;
- Relier les objectifs de la mission aux objectifs stratégiques de l'organisation ;
- Présenter l'analyse causale des problèmes relevés pour appuyer les recommandations et les plans d'action qui doivent permettre d'améliorer l'activité (le cas échéant).

❖ **Gestion des ressources de la mission**

Des ressources compétentes et qualifiées sont nécessaires à la conduite des missions d'audit et répondre aussi bien aux attentes de l'organisation qu'aux normes et principes communément admis.

La prise de position de l'IIA relative à la dotation et gestion des ressources de l'audit interne précise que le responsable de l'audit interne doit s'assurer de disposer des ressources nécessaires en termes d'expérience, de compétences linguistiques, de connaissances techniques et de qualifications pour mener à bien les missions. Faute de ressources adéquates aussi bien en nombre qu'en qualité, le RAI doit s'investir pour l'obtention des ressources nécessaires.

Pour combler un éventuel déficit en ressources, le RAI peut décider soit de recourir à des collaborateurs de l'intérieur de l'organisation appelés « guest », ou à l'externalisation totale ou encore à une solution médiane qui réside en une combinaison des ressources internes et externes.

Dans la pratique, deux modèles de staffing sont les plus utilisés. D'une part le modèle préconisé par l'IIA qui considère que la configuration la plus efficace est une équipe d'audit entièrement constituée de ressources internes, complétée au besoin par des experts externes dans des domaines de compétences spécialisés. D'autre part, celui préconisé par le CBOK qui réside en une co-traitance, jugé comme plus approprié pour réaliser le plan d'audit.

L'IIA admet que des accords de partenariat avec des prestataires externes contribuent à la réalisation des objectifs stratégiques de la direction.

A titre de comparaison le personnel de contrôle d'une institution supérieure de contrôle des finances publiques a recours aux prestations d'experts externes pour acquérir des compétences particulières dont disposent pas l'institution.

❖ **Programme d'assurance qualité et revue de la qualité du travail**

Les normes d'audit 2017 (*Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.*, 2017, p. 11) prévoient que « *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* ». Un programme d'assurance et d'amélioration qualité vise à évaluer :

- *La conformité de l'audit interne avec les Normes ;*
- *Le respect du Code de déontologie par les auditeurs internes.*

L'interprétation de la norme 1300 stipule que « *ce programme permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'audit interne et d'identifier les opportunités d'amélioration.* »

Les normes d'audit prévoient que les évaluations tant internes qu'externes constituent les deux moyens pour réaliser le programme d'assurance et d'amélioration qualité.

Les évaluations internes se matérialisent par une supervision de la performance de l'audit interne via le pilotage courant, la revue et le suivi des indicateurs ou des auto-évaluations voire des évaluations par d'autres personnes internes à l'organisation disposant d'une connaissance du cadre de référence international des pratiques professionnelles.

Tandis que les évaluations externes doivent être réalisées selon la norme 1312 « *au moins tous les cinq ans par un évaluateur qualifié, indépendant et extérieur à l'organisation* ». Ce délai est ramené à une année pour les fonctions d'audit interne certifiées IFACI.

Notons que les normes disposent que le RAI doit communiquer sur le périmètre et la fréquence des évaluations internes et externes, les qualifications et l'indépendance du ou de(s) évaluateur(s) ou de l'équipe d'évaluateurs, les conclusions des évaluateurs et les plans d'actions correctives.

La norme 2240 relative au programme de travail de la mission stipule que les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Les auditeurs internes doivent exécuter les tâches de vérification indiquées sur le programme de travail terrain et collecter les éléments de preuve pour apprécier l'activité auditée.

Les résultats des vérifications terrain doivent être portés sur des documents réservés à cet effet pour permettre leur vérification ultérieure par les chefs de missions qui jouent le rôle de supervision et procèdent à un examen approfondi de la qualité des documents de travail d'audit et des ébauches de rapports afin de s'assurer que le travail d'audit a été effectué comme prévu et qu'il est correctement documenté.

Proposition de recherche n°3 : *le degré de respect des normes influence l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public Marocain.*

2.1.4 Le périmètre de travail

La norme 2220 dispose que le périmètre d'intervention doit couvrir les données, les personnes, les systèmes et les biens concernés pour atteindre les objectifs de la mission. L'audit interne peut étendre le champ de la mission au conseil si des opportunités émergent au

cours d'une mission moyennant un accord écrit qui précise le périmètre d'intervention et les objectifs de la mission conseil.

La nouvelle définition de l'audit interne élargit son périmètre au gouvernement d'entreprise et à la gestion des risques (IIA, 2004).

(Hass, Abdolmohammadi & Burnaby, 2006, p. 835) ont souligné la nécessité d'étendre le périmètre de l'audit interne, ils poursuivent que pour répondre à l'environnement interne et externe complexe de l'organisation contemporaine, en raison de l'impact de la réglementation, de la technologie et d'autres facteurs, la portée des activités d'audit interne ont connu une nette évolution. Les auteurs concluent que les auditeurs nécessitent des compétences supplémentaires pour couvrir les missions d'assurance et de conseil.

Devant une situation de ressources limitées, Hass et al préconisent le recours aux outils d'audit assistés par ordinateur et les tests automatisés pour élargir le périmètre d'audit couvert. En effet, comme alternative aux techniques traditionnelles d'audit manuel, une formation aux compétences informatiques du personnel d'audit interne élargirait le périmètre d'intervention de l'audit et la couverture des zones de risques.

(PwC, 2005b) suggère que l'impact des ressources limitées sur l'extension du périmètre de couverture des audits pourrait être minimisé par les formations en techniques d'audit automatisés.

(Hass, Abdolmohammadi et Burnaby, 2006, p. 840) rappellent l'exigence des normes selon laquelle l'audit interne doit évaluer et contribuer via ses recommandations à l'amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance de l'organisation en menant des missions d'activités de conseil et d'assurance. Selon les auteurs, après des années marquées par la prédominance des audits de conformité suite à la SOX (2002), la fonction d'audit interne doit fournir davantage de services de conseil que de services d'assurance.

(Cooper, Leung & Mathews, 1994) ont souligné, dans le contexte australien, la nécessité d'une clarification du rôle et du périmètre de l'audit interne entre la FAI et la direction générale en mettant en exergue une série d'incohérences entre le périmètre réel de couverture d'audit délivrée par la FAI et les attentes des PDG.

Proposition de recherche 4 : *Le périmètre de travail a un impact sur l'efficacité des fonctions d'audit interne dans le secteur public Marocain.*

2.2 Facteurs externes à la fonction d'audit interne.

Nous passons à présent aux facteurs d'influence externes à la fonction d'audit interne à savoir le support de la direction générale, l'interaction avec le comité d'audit, la coopération avec

l'audit externe et la perception de la fonction par les audités. Nous présenterons les propositions de recherche au terme de la revue de chaque facteur.

2.2.1 Le support de la Direction Générale

Si l'accès au comité d'audit demeure essentiel pour l'efficacité de l'audit interne, le support de la direction générale matérialisé par une relation étroite et des échanges réguliers est primordiale. Dans le sens où, les ressources affectées par la direction générale conditionnent dans une large mesure la fonction. De ce support dépend également la crédibilité associée à la FAI par tous les acteurs de l'organisation. Les normes d'audit invitent les RAI à rendre compte à la direction générale de toute limite budgétaire qui entrave sa performance. (Baltci & Yilmaz 2006) soulignent que la direction d'audit interne devrait gérer son propre budget, sans cette habilitation, la direction générale pourrait réduire les ressources lorsqu'elle se sent menacée.

La norme 1000 dispose que « *La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, en cohérence avec la mission de l'audit interne et les dispositions obligatoires du CRIIP... Le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du Conseil* ».

La signature de la charte d'audit interne par la direction générale est le gage d'un accès approprié aux documents (données), installations (biens) et personnes. Une autre forme de support de la direction réside dans son implication dans l'élaboration du plan d'audit. Et ce conformément à la norme de fonctionnement 2010 selon laquelle le responsable d'audit établi un plan d'audit fondé sur les risques en consultant la direction générale et le conseil pour « *prendre connaissance de la stratégie, des principaux objectifs opérationnels et risques associés ainsi que des processus de management des risques* ».

(Adams, 1994), en utilisant la théorie de l'agence, explique que le maintien d'une direction d'audit interne solide constitue un intérêt de premier ordre pour la direction générale. Toutefois (Getie Mihret et Wondim Yismaw, 2007) ont constaté que l'absence de soutien de la direction crée une mauvaise attitude à l'égard de la fonction d'audit interne en envoyant un mauvais signal aux entités auditées, qui risquent de la juger sans importance parce qu'elle ne semble pas occuper une place de choix dans l'agenda du senior management. Ce qui reviendrait à dire que la FAI serait mal perçue par des audités en l'absence du soutien de la direction générale. Les deux auteurs révèlent un constat qui mérite réflexion en signalant que les auditeurs internes nous fourniraient pas le maximum d'efforts lors de la conduite des

missions d'audit, s'ils ont l'impression que leurs rapports ne sont pas pris au sérieux par la direction.

Les résultats de l'enquête menée par (Al-Twaijry, A., Brierley, J. & Gwilliam, 2003), auprès de 203 responsables et 239 auditeurs internes appartenant à 79 organisations du secteur public saoudien, suggèrent que le soutien de la direction est le moteur de l'efficacité perçue de la fonction d'audit interne. Le soutien de la direction se matérialise, selon la même enquête par : (1) le recrutement de personnel formé et expérimenté ; (2) la dotation en ressources suffisantes ; (3) l'amélioration de la relation avec les auditeurs externes et (4) la promotion et le maintien de l'indépendance de la fonction d'audit interne.

Partant du principe que les constats et recommandations de l'audit interne n'auraient guère d'utilité sans engagement et support de la direction pour leur mise en œuvre, (Sawyer, 1995; Van Gansberghe, 2005) soulignent que le soutien de la direction pour l'implémentations des pistes d'amélioration proposées par l'audit interne est essentiel pour son efficacité. Dans le même ordre d'idées, les résultats de l'étude empirique menée dans le contexte des organisations israéliennes par (Cohen & Sayag, 2010), ont montré que le support de la direction est crucial pour le fonctionnement et le succès de l'audit interne. (Ahmad, Othman & Jusoff, 2009) constatent, dans le secteur public malaisien, que le soutien de la direction générale occupe la deuxième position des facteurs qui impactent le plus l'efficacité de l'audit interne. Ils concluent que ce soutien se matérialise par la dotation par les ressources suffisantes et l'appui pour la mise en œuvre des recommandations.

(Thornburgh, 2002) signale que Cynthia Cooper, Responsable d'audit interne de WorldCom a été derrière la découverte des anomalies en tirant la sonnette d'alarme. L'examineur de WorldCom, tout en signalant le mérite de la directrice d'audit interne, a révélé le manque de support de la direction générale à l'audit interne et un budget insuffisant, ainsi qu'une couverture inadéquate des zones de risques. Il avait par ailleurs, signalé que l'audit interne devait jouer le rôle de garant d'un système de contrôle interne efficace plutôt qu'une fonction entre les mains de la direction générale. Ce constat met l'accent sur les conséquences désastreuses que pourraient avoir un manque de support de la direction à la FAI.

(Abu-Azza 2012) indique que les directeurs d'audit du secteur public libyen s'accordent à dire qu'ils ne disposent pas du soutien nécessaire et suffisant de la direction. Il souligne par ailleurs, la méconnaissance, ou du moins la connaissance inadéquate, des avantages d'un audit interne efficace au sein des entreprises publiques libyennes. Abu-Azza a proposé différents indicateurs pour la mesure du support de la direction générale à savoir les programmes

d'éducation et de formation, la dotation en budget adéquat, les bonus et récompenses, l'aide à la mise en œuvre des recommandations.

(Alzeban & Sawan, 2013) et (Cohen & Sayag, 2010) associent le support de la direction générale à l'obtention des ressources suffisantes pour l'exécution des missions, au recrutement du personnel qualifié et sa formation continue. (Van Gansberghe, 2005) considère la mise en œuvre des recommandations comme un fort indicateur d'efficacité de l'audit interne, il poursuit qu'une indifférence de la direction générale vis-à-vis des recommandations de l'audit réduirait considérablement l'efficacité de la fonction.

(Lenz, 2013) parle de « moments de vérité » en se référant aux rencontres entre le RAI et le senior management qui favorisent l'efficacité des FAI surtout « lorsque la communication est soutenue par des objectifs partagés, des connaissances partagées et le respect mutuel ».

(Mihret & Yismaw 2007), voient le soutien de la direction comme une contrepartie naturelle lorsqu'elle perçoit la contribution de l'audit interne à la réalisation des objectifs organisationnels.

(Sarens & De Beelde, 2006b, p. 224) concluent, en étudiant la relation entre l'AI et la direction générale dans le contexte belge, que le soutien de la direction générale conditionne l'acceptation et l'appréciation de l'AI au sein d'une entreprise. Pour les deux auteurs, ce soutien se matérialise par : une communication ouverte et directe, à la planification de l'AI, à l'approbation des ressources et à la réponse aux recommandations dans l'organisation.

Proposition de recherche 5 : *Le soutien de la direction a une forte incidence sur l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public marocain.*

2.2.2 L'interaction avec le comité d'audit

Le comité d'audit représente l'interlocuteur principal de l'audit interne. Ces deux fonctions ont des attentes réciproques l'un envers l'autre.

Le rôle et l'interaction de la FAI avec le comité d'audit (CA) et son impact sur l'efficacité de l'audit interne a fait l'objet de plusieurs études.

(Raghunandan, Read & Rama, 2001) et (Goodwin, 2003) affirment que l'indépendance du comité d'audit ainsi que le niveau d'expérience en finance et comptabilité de ses membres ont un impact sur les relations du comité d'audit avec la FAI. Ils poursuivent « les comités d'audit avec des administrateurs externes et indépendants et une expertise financière et comptable exercent une surveillance plus active via des réunions plus fréquentes et plus longues avec le RAI, offrant également un accès informel tout en révisant et validant les plans d'audit et les rapports d'AI ».

(Goodwin & Yeo, 2001) avancent que l'indépendance et l'objectivité de la FAI est favorisée par une relation de travail directe et la fréquente entre le CA et la FAI.

Il est préconisé que le directeur d'audit interne puisse établir des relations privilégiées avec le président du comité d'audit, en expliquant son travail devant lui et en rendant compte de son programme de travail ainsi que les éventuelles difficultés qui s'y opposent.

(Alzeban & Sawan, 2013) ont signalé le caractère non obligatoire de mise en place de comités d'audit dans les entités du secteur public saoudiennes, l'étude fait état d'une adoption volontaire limitée, voire nulle.

(Soh & Martinov- Bennie, 2011, p. 614) affirment que la relation entre le CA et la FAI est essentielle à l'efficacité de l'AI en attirant particulièrement l'attention sur l'importance des compétences du RAI : ils précisent qu'un «bon RAI est capable de travailler avec d'autres parties prenantes de l'organisation et n'a pas peur d'exprimer son opinion sur des sujets épineux même dans des situations controversées ». Le RAI devrait faire usage de ses qualités de persuasion, de négociation et de communication non violente pour obtenir l'adhésion des différentes parties prenantes.

La relation de travail entre l'auditeur interne et le Comité d'audit a fait l'objet de recherches universitaires depuis de nombreuses années, (Rezaee & Lander, 1993) suggèrent qu'une interaction régulière et un dialogue ouvert contribuent à une FAI plus efficace.

(Scarborough, Rama & Raghunandan, 1998) indiquent que les administrateurs non exécutifs membres du comité d'audit sont plus susceptibles d'établir une relation symbiotique entre le comité d'audit et la FAI, c'est dire que le soutien du comité d'audit à la FAI facilite son travail, et que le travail d'AI peut améliorer l'efficacité du comité d'audit.

La relation de travail entre l'auditeur interne et le comité d'audit d'une entreprise a fait l'objet de recherches universitaires depuis de nombreuses années. (Goodwin & Yeo, 2001) font le lien entre une relation de travail intense entre la FAI et le comité d'audit et le renforcement de l'indépendance et l'objectivité.

(Goodwin, 2003) a étudié la relation entre le comité d'audit et la FAI dans des entités australiennes et néo-zélandaises des secteurs privé et public, en invitant à réaliser des études supplémentaires pour comprendre les complémentarités possibles entre la FAI et le comité d'audit pour renforcer la gouvernance d'entreprise. (Raghunandan, Read & Rama, 2001) complètent ce constat en soulignant qu'un niveau de surveillance active se matérialise par la revue du programme et résultats de l'audit. Cette supervision est favorisée par la présence d'administrateurs externes indépendants parmi les membres des comités d'audit associée au

degré d'expertise en finance et comptabilité. Les indices d'une interaction productive seraient : la fréquence et durée des réunions entre l'AI et le comité d'audit et l'accès aussi bien formel qu'informel au CA.

(Arena & Azzone 2009) listent l'interaction avec le comité d'audit en tant que facteur d'efficacité de l'audit interne et retiennent pour sa mesure deux variables : la fréquence des réunions du CA avec le RAI et le niveau de participation du CA au suivi et à l'examen du travail de l'AI.

(Mat Zain, 2007, p. 906) ressortent, à l'occasion d'une étude de la perception des auditeurs internes au regard de leurs relations avec les membres du comité d'audit dans le contexte Malaisien, trois constats intéressants à savoir :

- Les directeurs d'audit interne ont une grande estime et une confiance dans la capacité des comités d'audit à les appuyer spécialement en présence d'un enjeu moral ;
- De l'avis des onze directeurs d'audit internes interviewés dans le cadre de l'étude malaisienne, le courage, l'intégrité et le leadership constituent des qualités nécessaires pour que les comités d'audit jouent pleinement leur rôle vis-à-vis des FAI en leur procurant un certain poids et reconnaissance de leurs travaux ;
- Le troisième constat a trait à une interaction régulière entre le RAI et le comité d'audit avec une ligne directe via une communication aussi bien formelle qu'informelle pour un apport de valeur réciproque.

Les fonctions d'audit efficaces doivent aboutir à créer un sentiment de confort pour les membres du comité d'audit. Par une étude de cas multiples, menée dans le contexte belge, (Sarens, De Beelde & Everaert, 2009) ont cherché à comprendre les conditions de création d'un sentiment de confort chez les membres du CA, ils concluent qu'une bonne maîtrise des activités de l'organisation et l'évaluation rigoureuse du contrôle interne, une interaction et échanges formels et informels réguliers entre le CA et la FAI ainsi que les qualités personnelles et aptitudes relationnelles des auditeurs internes influencent le sentiment de confort ressenti par les membres du comité d'audit.

(Davies, 2009) s'est intéressée à la relation entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit moyennant des questionnaires en ligne administrés par vingt-deux auditeurs internes du secteur public au Royaume Uni. Les résultats révèlent le caractère crucial de la communication pour une relation efficace entre les auditeurs internes et le comité d'audit, elle conclut également que cette relation est influencée dans une large mesure par les caractéristiques personnelles et la composante politique propre au secteur public.

(Beasley, 2009, p. 114) qualifient la nature informelle de la relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne de « nébuleuse » et insistent sur l'importance de mener d'autres études à ce sujet.

Proposition de recherche 6 : *L'interaction avec le comité d'audit influence l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public Marocain.*

2.2.3 La coopération Audit interne - Audit externe

(Kofman & Lawarree, 1993) ont avancé que l'auditeur externe peut être invité à surveiller l'auditeur interne. Adams (1994) a fait référence à la relation inverse et a supposé que l'audit interne est considéré par la direction comme un mécanisme pour superviser les auditeurs externes et contrôler les coûts.

Les bienfaits d'une coordination auditeur interne- auditeur externe ont été mis en exergue par plusieurs travaux de recherche, notamment ceux de (Brink et Witt, 1982) ; (Felix, Gramling & Maletta, 1998) et (Engle, 1999).

Par ailleurs, aussi bien les normes d'audit interne qu'externe (la norme 2050 du CRIPP et la norme ISA 610) mettent davantage l'accent sur une relation de coordination et de coopération que sur celle de contrôle et invitent explicitement à la coordination des travaux, ce qui implique de se concerter sur l'évaluation du dispositif de contrôle interne en place pour éviter les chevauchements, doublons et ainsi avoir la couverture la plus étendue des zones de risques.

La norme 2050 relative à la coordination et l'utilisation d'autres travaux précise que « Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations, coordonner les activités, et envisager d'utiliser les travaux des autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil ».

La Norme Internationale d'Audit ISA 610 relative à l'utilisation des travaux de l'audit interne dispose que l'auditeur externe doit prendre en compte le statut dans l'organisation, l'étendue des missions d'audit interne, les compétences techniques des auditeurs internes et les diligences professionnelles avant de décider d'utiliser les travaux de l'audit interne.

(Al-Twajjry, A., Brierley, J. & Gwilliam, 2003) ont identifié l'absence de coopération entre les auditeurs internes et externes comme facteur affectant l'efficacité de l'audit interne.

D'autres recherches ont traité la relation de l'audit interne et l'audit externe du point de vue des auditeurs externes. Cette relation est appréciée par le degré de confiance qu'ont les auditeurs externes dans le travail de l'audit interne, plus cette confiance augmente, plus ils sont prédisposés à se baser sur les travaux de l'AI. (Brody et al., 1998) ; (Lampe et Sutton,

1994); (Stein, Simunic et O'Keefe, 1994); (Brody, Golen & Reckers, 1998) ; (Carey, Craswell & Simnett, 2000) et (Felix, Gramling & Maletta, 2001). L'affirmation selon laquelle l'utilisation des travaux de l'audit interne permettrait la réduction des honoraires des auditeurs externes fait l'objet d'avis différents, (Goodwin, 2004) suggère que seul 24% des auditeurs du secteur public australien et néo-zélandais estiment que la réduction des coûts représente plus de 10% des frais d'audit, contre 48% dans le secteur privé.

L'enquête de (Abu-Azza, 2012) révèle que les directeurs d'audit interne libyens ne pensent pas que les auditeurs externes les aident à atteindre leurs objectifs et soulignent qu'ils n'ont pas à disposition les documents de l'audit externe. L'auteur a conclu la faiblesse des relations entre l'audit interne et l'audit externe.

(Engle, 1999) indique que l'efficacité et l'efficience de l'audit interne est rehaussée par la coopération entre l'auditeur interne et externe en procurant une couverture totale des zones de risques significatifs. Une bonne coordination permet une amélioration de la qualité de l'audit, une diminution des coûts de l'audit notamment externe et une plus grande précision dans les rapports d'audit de par la supervision réciproque.

En revenant sur la question du coût, (Felix, Gramling et Maletta, 2001) affirment que de par leur contribution à l'audit financier, les auditeurs internes contribuent à la diminution des frais de l'audit externe. (Wallace, 1984) suggère qu'une coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe, occasionnent des économies - jusqu'à 20% - sur les frais d'audit externe.

(Al-Twajjry, Brierley & Gwilliam 2004) ; (Arena & Azzone 2009) ; (Goodwin, 2003) ont souligné la nécessité d'un travail d'équipe et d'une coopération entre auditeurs internes et externes pour un audit interne efficace.

En conclusion, il est évident que la coordination entre l'audit interne et l'audit externe, permettrait les synergies et éviterait les doublons. Toutefois, le risque lié à une collusion suite à une coopération trop étroite n'est pas à négliger. Dans ce sens, (Alzeban & Gwilliam, 2014) retiennent pour la mesure de la coordination et coopération entre les auditeurs internes et externes la planification conjointe et l'échange d'informations, d'opinions et de rapports pour faciliter des audits de meilleure qualité et éviter toute duplication inutile des tâches.

Lenz et Hahn ont invité à étudier la coopération entre l'AI et l'AE du point de vue des auditeurs internes, puisque quasi-totalité des études antérieures l'ont étudié sous l'angle de vision des auditeurs externes.

Proposition de recherche 7 : *Une relation étroite basée sur la coopération et la coordination des travaux entre les auditeurs internes et les auditeurs externes augmente l'efficacité des fonctions d'audit interne dans me secteur public Marocain.*

2.2.4 La perception de la fonction par les audités.

Un fort relationnel est une qualité très recherchée chez les auditeurs internes modernes. Le RAI et les auditeurs internes devraient avoir et entretenir des relations basées sur la transparence et le respect mutuel avec les principaux acteurs de la gouvernance à savoir : la direction générale, le comité d'audit, l'audit externe et les audités.

La relation entre la direction d'audit interne et le reste de l'organisation a fait l'objet de plusieurs recherches académiques et professionnelles. (Mints, 1972) ; (Flesher, 1996) ; (Ridley & Chambers, 1998) ; (Moeller & Witt, 1999) ont mis l'accent sur la nécessité d'une coopération et d'un travail d'équipe entre l'auditeur et l'audité pour une fonction d'audit interne efficace.

(Arena & Azzone, 2009b) soulignent que la perception de la qualité du travail des auditeurs par les entités auditées conditionne dans une large mesure l'acceptation et la mise en œuvre des recommandations et par voie de conséquence l'efficacité de l'AI. (Elliott et al. 2007) concluent que les rapports d'AI ne sont pas toujours bien reçus et que les conclusions de l'audit sont parfois considérées comme non significatives voire insignifiantes. (Flesher & Zanzig, 2000) suggèrent que pour une meilleure perception de l'AI, une compréhension commune du rôle de l'audit interne est à développer entre les auditeurs internes et les audités ou les clients de l'audit.

(Mihret & Yismaw, 2007) ont mis en avant les indicateurs de mesure des entités auditées ayant un impact sur l'efficacité de l'audit interne à savoir : la compétence des audités à atteindre efficacement et avec efficacité les sous-objectifs organisationnels ; leur attitude vis-à-vis de l'audit interne ; et le niveau de coopération avec l'audit interne.

(Barrett, 1986) ; (Ziegenfuss, 2000) et (Frigo., 2002) suggèrent que la capacité de l'AI à répondre aux besoins des audités constitue un facteur d'efficacité de la fonction. (Ziegenfuss, 2000) a mis en évidence que les résultats de l'enquête sur la satisfaction des audités et le pourcentage de mise en œuvre des recommandations sont les indicateurs les plus adaptés pour évaluer l'efficacité de l'AI.

(Arena & Azzone 2009) affirment que les auditeurs doivent convaincre les audités de la qualité de leurs travaux pour obtenir l'adhésion des audités matérialisée par l'implémentation des recommandations émises. Ils poursuivent si les responsables des entités auditées

considèrent les travaux de l'audit comme intéressants, ils décideront de les exploiter. Selon cette conclusion l'efficacité de l'audit interne est conditionnée par la perception de sa qualité par des audités.

(Gul & Subramaniam, 1994) ont averti que les auditeurs risquent d'être moins objectifs s'ils se familiarisent avec les audités et seraient moins susceptibles à révéler des problèmes de gestion.

(Pickett, 2000) en distinguant les compétences cognitives (techniques) et comportementales (communication et les aptitudes interpersonnelles), met en exergue que ces deux familles de compétences influencent significativement la perception de la qualité de l'audit par les audités. Il poursuit en faisant écho aux travaux de (Smith, 2005), sur l'importance des compétences comportementales pour l'instauration et le maintien d'une relation solide avec les audités dans le sens où, ils permettent aux auditeurs de se faire comprendre et s'acquitter convenablement de leurs missions. Pickett conclut que les compétences comportementales et cognitives améliorent la reconnaissance de leur rôle au sein de l'organisation.

(Arena & Azzone 2009) révèlent qu'en mettant à leur disposition des informations nécessaires pour prendre des mesures correctives ou réviser leurs politiques, les auditeurs jouent un rôle actif dans l'amélioration des performances. Il s'agit là d'une reconnaissance des audités envers les auditeurs. Cette reconnaissance émane du regard externe aux activités auditées et l'approche risques et contrôle qu'apportent les auditeurs internes. (Arena & Azzone, 2009) continuent que l'audit interne est perçu principalement comme une tâche bureaucratique par des audités qui ignorent le rôle des auditeurs internes dans l'organisation. Une autre catégorie des audités perçoivent l'audit interne comme une fonction utile pour l'amélioration de leurs processus.

Les audités les plus sceptiques à l'audit interne et qui limitent son rôle à une tâche bureaucratique, selon des résultats, de l'étude de (Arena & Azzone, 2009) ne reconnaissent pas les conséquences éventuelles du non-respect des procédures et jugent les procédures en place trop strictes ou non pertinentes.

Ce dernier indicateur de coopération des audités est particulièrement important pour l'efficacité de l'audit interne. La coopération prend plusieurs formes notamment : la mise à disposition et sans restriction de tous les dossiers, personnes et installations relatives à l'ensemble des activités. Par ailleurs la coopération lors des entretiens et la formulation des recommandations est élément clé pour une coopération active.

Proposition de recherche 8 : *Une perception positive du rôle de l'audit interne par les audités influence l'efficacité des fonctions d'audit interne dans me secteur public Marocain.*

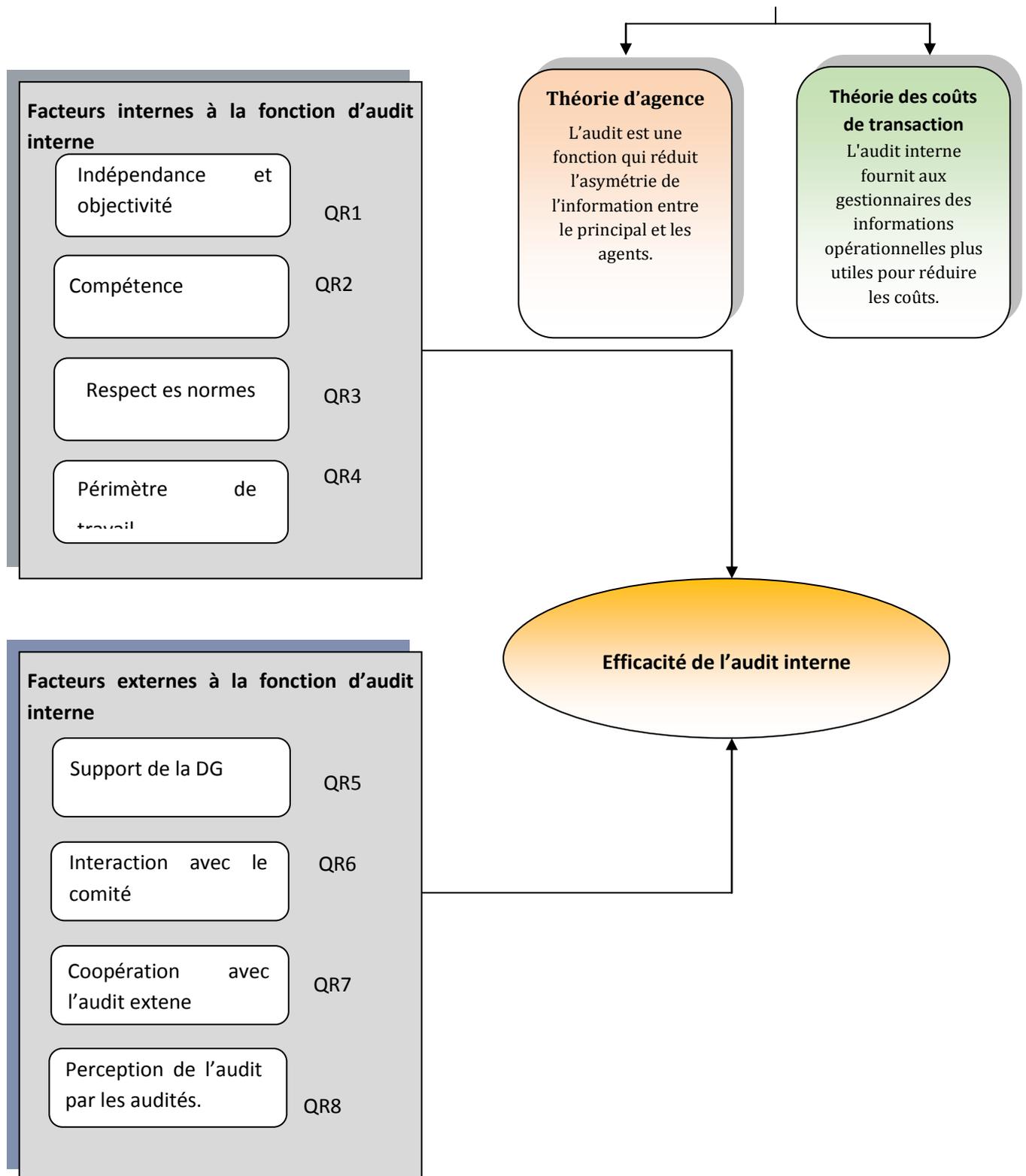
CONCLUSION

Le présent article fournit une revue de la littérature aussi bien professionnelle qu'académique des facteurs d'influence de l'efficacité des fonctions d'audit interne, en étudiant les publications de l'IIA Globale et les articles les plus pertinents ayant traité le sujet.

La revue réalisée a permis d'aboutir à huit facteurs d'influence de l'efficacité de l'audit interne à savoir : (1) L'indépendance et l'objectivité ; (2) La compétence ; (3) le respect des normes et (4) le périmètre de travail comme facteurs internes et (5) le support de la direction générale ; (6) l'interaction avec le comité d'audit ; (7) la coopération avec l'audit externe et (8) la perception de la fonction par les audités en tant que facteurs externes.

La figure n°1 ci-dessous présente le modèle conceptuel retenu.

Figure 1: Modèle conceptuel



BIBLIOGRAPHIE

- Abu-Azza (2012) *Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya: a qualitative study using institutional and Marxist theories*. University of Southern Queensland- Australia.
- Adams, M. B. (1994) « Agency Theory and the Internal Audit », *Managerial Auditing Journal*, 9(8), p. 8- 12. doi: 10.1108/02686909410071133.
- Ahmad, N., Othman, R. et Jusoff, K. (2009) « The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. », *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), p. 784- 790.
- Ait mouzoun, M. et El mezouari, 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*, n°5 : Juin 2018 pp 512-540.
- Al-Twaijry, A., Brierley, J. & Gwilliam, D. (2003) « The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. », *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), p. 507- 531.
- Albrecht, W. S., Howe, K. R., Schueler, D. R. & Stocks, K. D. (1988) *Evaluating the effectiveness of internal audit departments*.
- Allegrini, M. et D'Onza, G. (2003) « Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey », *International Journal of Auditing*, 7(3), p. 191- 208.
- Alzeban, A. et Gwilliam, D. (2014) « Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Elsevier Inc., 23(2), p. 74- 86. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001.
- Alzeban, A. et Sawan, N. (2013) « The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia », *African Journal of Business Management*, 7(6), p. 443- 454. doi: 10.5897/AJBM12.1430.
- Asairy, S. M. (1993) *Evaluating the Extent of Effectiveness of Internal Auditing: An Applied Study on the Saudi Joint-Stock Companies*, MSc dissertation, King Abdul-Aziz University.
- Barac, K., Plant, K. et Motubatse, K. N. (2009) « Perceptions on the value added by South African internal audit functions », *African Journal of Business Management*, 3(12), p. 980– 988.
- Barrett, M. J. (1986) « Measuring internal auditing performance », *Internal Auditing*, 2, p. 30- 35.
- Beasley, M. S. et al (2009) « The Audit Committee Oversight Process », *Contemporary Accounting Research*, 26(1), p. 65- 122.
- Brink, V. Z. et Witt, H. (1982) *Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls*. 4th éd. Édité par J. W. and Sons. New York.
- Brody, R. G., Golen, S. P. et Reckers, P. M. J. (1998) « An empirical investigation of the interface between internal and external auditors », *Accounting and Business Research*, 28(3), p. 160- 171.
- Burnaby, P. et Hass, S. (2009) « Ten steps to enterprise-wide risk management, Corporate Governance », *Corporate Governance*, 9(5), p. 539- 550.
- Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne*. (2017).
- Carey, P., Craswell, A. et Simnett, R. (2000) « The association between the external audit fee and external auditors' reliance on the work of internal audit », in *paper presented at AAANZ Conference, Hamilton Island, July*.
- Castanheira, N., Rodrigues, L. L. et Craig, R. (2010) « Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing », *Managerial Auditing Journal*, 25(1), p. 79 – 98.
- Christopher, J., Sarens, G. et Leung, P. (2009) « A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. », *Accounting, Auditing & Accountability*

Journal, 22(2), p. 200- 220.

Clark, M., Gibbs, T. et Shroeder, R. (1981) « CPAs Judge Internal Audit Department Objectivity », *Management Accounting*, p. 40- 43.

Coetzee, P. et Lubbe, D. (2013) « Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements », *International Journal of Auditing*, 18(2), p. 115- 125.

Cohen, A. et Sayag, G. (2010) « The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations », *Australian Accounting Review*, 20(3), p. 241- 255. doi: 10.1111/j.1835-2561.2010.00097.x.

Cooper, B. J., Leung, P. et Mathews, C. (1994) « Internal audit: an Australian profile », *Managerial Auditing Journal*, 9(3), p. 13- 19.

D'Onza, G. *et al.* (2015) « A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value », *International Journal of Auditing*, 19(3), p. 182- 194. doi: 10.1111/ijau.12048.

Davies, M. (2009) « Effective working relationships between audit committees and internal audit – the cornerstone of corporate governance in local authorities, a Welsh perspective », *Journal of Management & Governance*, 13(1/2), p. 41- 73.

Davies, M. (sans date) « Effective Working Relationships Between Audit Committees and Internal Audit: The Cornerstone of Corporate Governance in Local Authorities, a Welsh Perspective », *Journal of Management and Governance*, 13(1- 2), p. 41- 73.

Dittenhofer, M. (2001) « Internal audit effectiveness: an expansion of present methods », *Managerial Auditing Journal*, p. 443- 450.

Engle, T. (1999) « Managing external auditor relationships », *The Internal Auditor*, 56(4), p. 65- 69.

Felix, W., Gramling, A. et Maletta, M. (1998) *Coordinating Total Audit Coverage: The Relationship between Internal and External Auditors*. Florida, USA.

Felix, W. L. J., Gramling, A. A. et Maletta, M. J. (2001) « The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution », *Journal of Accounting Research*, 39(3), p. 513- 534.

Flesher, D. L. (1996) *Internal Auditing: Standards and Practices*.

Flesher, D. L. et Zanzig, J. S. (2000) « Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing », *Managerial Auditing Journal*, 15(7), p. 331- 337.

Van Gansberghe, C. N. (2005) « Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations », *Internal Auditor*, 62(4), p. 69- 73.

Getie Mihret, D. et Wondim Yismaw, A. (2007) « Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study », *Managerial Auditing Journal*, 22(5), p. 470- 484. doi: 10.1108/02686900710750757.

Goodwin, J. (2003) « The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand », *International Journal of Auditing*, 7(3), p. 263- 278. doi: 10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x.

Goodwin, J. (2004) « A comparison of internal audit in the private and public sectors », *Managerial Auditing Journal*, 19(5), p. 640- 650. doi: 10.1108/02686900410537766.

Goodwin, J. et Yeo, T. Y. (2001) « Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore », *International Journal of Auditing*, 5(2), p. 107- 125.

Gul, F. A. et Subramaniam, N. (1994) « Audit committee, gifts and discounts, familiarity as factors affecting internal auditors' professional objectivity », *The Review of Business Studies*, 3(1), p. 88-99.

Halimah Nasibah, A. *et al.* (2009) « The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector », *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), p. 53- 63.

Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. et Burnaby, P. (2006) « The Americas literature review on

- internal auditing », *Managerial Auditing Journal*, 21(8), p. 835- 844. doi: 10.1108/02686900610703778.
- 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>
- IFACI (2011) « Indépendance et objectivité », p. 1- 34.
- IFACI (2015) « Audit, risques & contrôle », n°004.
- IFACI (2016) « Audit,risques & contrôle », n°005 1er trimestre.
- Interne, R. D. E. L. A. (2008) *PRISE DE POSITION DE L'IIA SUR LES RESSOURCES DE L'AUDIT INTERNE (Eléments à prendre en compte pour évaluer les options de sous-traitance)*.
- Kofman, F. et Lawarree, J. (1993) « Collusion in Hierarchical Agency », *Econometrica*, 61(3), p. 629- 656.
- Lampe, J. C. et Sutton, S. G. (1994) « Evaluating the work of internal audit: a comparison of standards and empirical evidence », *Accounting and Business Research*, 24(96), p. 335- 348.
- Lenz, R. (2013) « Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study », *Dissertation at the Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute*.
- Lin, S. *et al.* (2011) « The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses », *The Accounting Review*, 86(1), p. 287- 323.
- M.L., F. (2002) *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*.
- Mat Zain, M. et N. S. (2007) « Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: A Qualitative Study in Malaysian Public Corporations », *Corporate Governance: An International Review*, 15(5), p. 894- 908.
- Mihret, D. G. et Woldeyohannis, G. Z. (2008) « Value-added role of internal audit: An Ethiopian case study », *Managerial Auditing Journal*, 23(6), p. 567–595.
- Mihret, D. G. et Yismaw, A. W. (2007) « Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study », *Managerial Auditing Journal*, 22(5), p. 470- 484.
- Miller, P. K. et Rittenberg, L. E. (2015) *Pressions politiques sur l'audit interne- Comment rester efficace ?* Édité par I. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Mints, F. E. (1972) *Behavioral Patterns in Internal Audit Relationships*.
- Mizrahi, S. et Ness-Weisman, I. (2007) « Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using analytic hierarchy process (ahp): A general model and the Israeli example », *International Journal of Auditing*, 11, p. 187- 2010.
- Moeller, R. et Witt, H. (1999) *Brink's Modern Internal Auditing*. Édité par Wiley. New York.
- National Audit Office (NAO) (sans date) *The Effectiveness of Internal Audit in Central Government: HM Treasury, HC 23, Report by the Comptroller and Auditor General*.
- Norman, C. S., Rose, A. M. et Rose, J. M. (2010) « Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk », *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), p. 546- 557.
- Omar, O. *et al.* (2007) « Public sector accounting in Malaysia. », *Kuala Lumpur, Malaysia: Thompson Learning*.
- Van Peursem, K. A. (2005) « Conversations with internal auditors », *Managerial Auditing Journal*, 20(5), p. 489- 512. doi: 10.1108/02686900510598849.
- van Peursem, K. (2004) « Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence. », *Managerial Auditing Journal*, 19(3), p. 378- 393.
- Pickett, S. (2000) « Developing internal audit competencies », *Managerial Auditing Journal*, 15(6), p. 265- 278.
- Plumlee, D. (1985) « The Standard of Objectivity for Internal Auditors: Memory and Bias

- Effects », *Journal of Accounting Research*, 23, p. 683–699.
- Ponemon, L. (1991) « Internal Auditor Objectivity and the Disclosure of Sensitive Issues », *Internal Auditing*, p. 36- 43.
- Raghunandan, K., Read, W. J. et Rama, D. V. (2001) « Audit committee composition, ‘Gray Directors’, and interaction with internal auditing », *Accounting Horizons*, 15(2), p. 105- 118.
- Renard, J. (2016) *Théorie et pratique de l’audit interne*. EYROLLES.
- Rezaee, Z. et Lander, G. H. (1993) « The internal auditor’s relationship with the audit committee », *Managerial Auditing Journal*, 8(3), p. 35- 40.
- Ridley, J. et Chambers, A. (1998) « Leading Edge Internal Auditing », *London: ICSA*.
- Ridley, J. et D’Silva, K. (1997) « A Question of Values », *Internal Auditing*, p. 16- 19.
- Rittenberg, L. E. et Anderson, R. (2006) « A strategic player, hiring and inspiring a chief audit executive », *Journal of Accountancy*, 202(1), p. 51- 54.
- Rose, J. et Norman, C. S. (2008) *Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk*, *The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, FL*.
- Roth, J. (2002) « Adding Value: Seven Roads to Success », *The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL*.
- Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J. et Lenz, R. (2012) « Factors Associated with the Internal Audit Function’s Role in Corporate Governance », *Journal of Applied Accounting Research*, 13(2), p. 191 – 204.
- Sarens, G. et De Beelde, I. (sans date) « Internal auditors’ perception about their role in risk management », *Managerial Auditing Journal*, 21(1), p. 63- 80.
- Sarens, G., De Beelde, I. et Everaert, P. (2009) « Internal audit: A comfort provider to the audit committee », *British Accounting Review*. Elsevier Ltd, 41(2), p. 90- 106. doi: 10.1016/j.bar.2009.02.002.
- Sawyer, L. B. (1995) « An internal audit philosophy », *Internal Auditor*, p. 46- 55.
- Scarbrough, D. P., Rama, D. V. et Raghunandan, K. (1998) « Audit committee composition and interaction with internal auditing: Canadian evidence », *Accounting Horizons*, 12(1), p. 51- 62.
- Shbail, A. M. A.- et Turki, T. A. A. (2017) « A Theoretical Discussion of Internal Audit Effectiveness in Kuwaiti Industrial SMEs », *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), p. 107- 116. doi: 10.6007/ijarafms/v7-i1/2577.
- Smith, G. (2005) « Communication skills are critical for internal auditors », *Managerial Auditing Journal*, 20(5), p. 513- 519. doi: 10.1108/02686900510598858.
- Soh, D. S. B. et Martinov- Bennie, N. (2011) *The internal audit function Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation*, *Managerial Auditing Journal*. doi: 10.1108/02686901111151332.
- Spira, L. F. et Page, M. (2003) « Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), p. 640- 661.
- Stein, M. T., Simunic, D. A. et O’Keefe, T. B. (1994) « Industry differences in the pricing of audit services », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13 Supplem, p. 128- 142.
- Sterck, M. et Bouckaert, G. (2006) « International audit trends in the public sector », *The Internal Auditor*, 63(4), p. 49- 53.
- Thornburgh, D. (2002) *First interim report of Dick Thornburgh, Court Examiner WorldCom*.
- Ziegenfus, D. . (2000) « Developing an internal auditing department balanced scorecard », *Managerial Auditing Journal*, 15(1/2), p. 12- 19.
- Ziegenfuss, D. E. (2000) « Measuring Performance », *The Internal Auditor*, 57(1), p. 36- 40.

