

**Contribution à l'étude des déterminants externes à l'entité d'audit interne qui influencent l'efficacité de la fonction audit interne :
Revue documentaire**

Contribution to the study of determinants external to the internal audit entity that influence the effectiveness of the internal audit function: Literature review

Rachid MANDOR

Faculté des Sciences juridiques économiques et sociales Ain-Sebâa, Université Hassan II de Casablanca, Maroc.

Mohamed Anis TAMIRI

Faculté des Sciences juridiques économiques et sociales Ain-Sebâa, Université Hassan II de Casablanca, Maroc.

Résumé. Devant l'exigence grandissante de transparence de la part des citoyens et des instances de tutelle, ainsi qu'à l'adoption du principe de la responsabilité des acteurs de la gouvernance, l'audit interne se positionne comme l'outil privilégié des Établissements et Entreprises publics, particulièrement dans la prévention, le conseil et la détection des abus financiers. Cet article propose d'abord de présenter une revue documentaire des principaux déterminants externes à l'entité d'audit, qui peuvent avoir un impact sur l'efficacité de la fonction de l'audit interne. Ensuite il vise à clarifier ce concept souvent ambigu et de répondre à la problématique suivante ; quels sont les déterminants d'efficacité de la fonction d'audit interne et comment leur existence peut-elle contribuer à la renforcer ? Cette revue non exhaustive de la littérature académique et professionnelle, s'étendant à la période 1987-2024, souligne les déterminants essentiels qui influent sur l'efficacité de la fonction d'audit interne. Ainsi, six déterminants ont été identifiés dont le lien commun est qu'ils sont externes à l'entité d'audit interne : l'indépendance de l'audit interne, l'information et la communication, le cadre organisationnel, le soutien de la direction, l'existence d'un processus de suivi et l'environnement de contrôle favorable.

Mots-clés : *Efficacité de l'audit interne ; Indépendance de l'audit interne ; Information et communication ; Cadre organisationnel ; Soutien de la direction ; Existence d'un processus de suivi ; Environnement de contrôle favorable.*

Abstract. Faced with growing demands for transparency from citizens and supervisory bodies, as well as the adoption of the principle of the responsibility of those involved in governance, internal audit is positioning itself as the preferred tool of public establishments and companies, particularly in the prevention, advice and detection of financial abuse. This article first presents a literature review of the main factors external to the audit entity that can have an impact on the effectiveness of the internal audit function. It then aims to clarify this often-ambiguous concept and to answer the following question: what are the determinants of the effectiveness of the internal audit function and how can their existence help to strengthen it? This non-exhaustive review of the academic and professional literature, covering the period 1987-2024, highlights the key determinants that influence the effectiveness of the internal audit function. Six determinants were identified, all of which are external to the internal audit entity: the independence of the internal audit function, information and communication, the organizational framework, management support, the existence of a monitoring process and a favourable control environment.

Keywords : *Internal audit effectiveness; Internal audit independence; Information and communication; Organizational framework; Management support; Existence of a monitoring process; Favorable control environment.*

1. Introduction

Dans un environnement caractérisé par des enjeux politiques, économiques et sociaux, ou la nécessité de réaliser des audits efficaces est indispensable pour consolider la gouvernance, détecter et gérer les risques tout en générant de la valeur ajoutée, L'audit est perçu comme un instrument de contrôle de la conformité et de l'efficacité des opérations, l'audit interne examine les processus et les contrôles internes pour vérifier leur conformité aux normes, aux politiques internes et la réglementation en vigueur.

Ces dernières années, plusieurs débats sur le rôle effectif de l'audit interne et son efficacité ont eu lieu, s'interrogent sur la capacité de cette fonction à répondre à plusieurs enjeux stratégiques, organisationnels et opérationnels du tissu public marocain, notamment les attentes du secteur des EEP¹ en matière de la gouvernance, la maîtrise des risques et l'adaptabilité à l'environnement en évolution.

Malgré l'intérêt grandissant pour l'audit interne dans le secteur public, la littérature scientifique est demeurée largement dominée par des travaux concentrés sur le secteur privé, telle que les grandes entreprises. Toutefois, dans un contexte public, marqué par une réglementation contraignante, un grand nombre d'intervenants gouvernants et les contraintes administratives, il est essentiel d'évaluer l'efficacité de l'audit interne avec une analyse adaptée spécifiquement à ce secteur.

L'analyse du secteur public contribuera à compléter un vide empirique et renforcer la compréhension des stimulants de l'efficacité de l'audit interne, repositionnant ainsi l'audit en tant qu'acteur stratégique et de gouvernance.

L'originalité du présent papier est qu'il se base d'une part, sur une classification unique des déterminants de l'efficacité de l'audit interne, en les divisant en déterminants internes et externes à l'entité d'audit interne, néanmoins, notre attention se porte principalement sur les déterminants externes à l'entité d'audit interne qui sont liés à son environnement, et apporte une contribution aux recherches dans un contexte particulier que celui du secteur public des pays émergents. Et d'autre part, prends en compte les évolutions récentes en termes de recherches existantes.

Une telle étude apporte une valeur ajoutée tant pour les recherches scientifiques que pour les pratiques. En effet, devant l'absence de consensus sur les véritables déterminants qui influencent cette efficacité dans un contexte organisationnel et institutionnel public, nous faisons appel à des cadres théoriques spécifiques aux facteurs identifiés dans la littérature afin d'approfondir notre compréhension des moteurs de l'efficacité.

En identifiant ces facteurs jugés comme leviers d'efficacité, nous offrons aux parties prenantes la possibilité de renforcer leur gouvernance, de gérer les risques et d'encourager la création de la valeur ajoutée, surtout dans un environnement marqué par la transparence, la responsabilité des acteurs et l'obligation de rendre compte.

Dans ce sens, notre problématique se met en évidence à savoir : quels sont les déterminants de l'efficacité de la fonction d'audit interne ?

¹ Établissements et Entreprises publics

Notre apport s'inscrit dans la continuité des discussions en cours sur les limites liées à la définition des déterminants de l'efficacité de l'audit interne et offre des éclaircissements sur d'autres facteurs qui pourraient affecter cette efficacité au sein du secteur public en général, et plus pacifiquement dans le contexte marocain. Afin d'apporter des réponses à notre problématique, des questions secondaires se mettent en exergue : quels sont les déterminants externes essentiels à l'efficacité de l'audit interne et comment leur existence peut-elle contribuer à la renforcer ?

Cette recherche utilise une approche qualitative, à travers une revue des travaux existants sur l'efficacité de l'audit interne, les critères permettant de la mesurer, les principaux déterminants identifiés, leurs relations avec cette efficacité et les cadres théoriques correspondants. De plus, nous présentons les hypothèses formulées dans les travaux antérieurs, qui serviront de base à l'approche empirique envisagée.

Ainsi, nous présentons dans une première partie, une compréhension de l'efficacité de l'audit interne, à travers la définition de la méthodologie de la revue littérature, la nuance des notions, les définitions apportées par les recherches sur l'efficacité de l'audit interne et les critères de mesure. Puis dans une deuxième partie, les déterminants externes de cette efficacité, à travers les définitions apportées par les recherches existantes, les relations entre ces déterminants et l'efficacité de l'audit interne et finalement les hypothèses conséquentes.

2. Comprendre l'efficacité de l'audit interne : entre concepts, norme et pratique

a. Une méthodologie de la revue de littérature reposant sur une démarche systématique

La méthodologie adoptée s'appuie sur une revue de la littérature qui, bien qu'elle ne soit pas exhaustive, vise à être la plus étendue possible et traite de l'efficacité de l'audit interne. Dans cette revue, nous avons examiné les thématiques liées à notre question de recherche, notamment l'efficacité de l'audit interne et les déterminants de cette efficacité.

Cette revue de la littérature a été organisée au tour des théories utilisées et les déterminants de l'efficacité.

L'étude documentaire a été réalisée en se servant de mots clés et de combinaisons de mots clés tels que : audit interne, efficacité de l'audit interne, déterminants de l'efficacité.

Pour compiler les recherches les plus significatives, nous avons fait appel à diverses bases de données réputées, comme Scopus et web of science pour leurs larges couvertures disciplinaires et la qualité académique de leurs ressources, nous avons aussi eu recours à Google Scholar pour compléter notre couverture des travaux non indexés sur les premières bases. On a accordé une attention spéciale aux articles publiés dans des revues spécialisées comme the Managerial Auditing Journal, the International Journal Of Auditing, ou encore the Southern African Journal of Accountability And Auditing Research (SAJAAR), de par leurs pertinences et leurs qualités scientifiques, en fait les deux premières revues sont indexées dans des bases très connues, sont aussi parmi les revues les plus citées dans le domaine de l'audit et la troisième revue de type régionale, apporte une perspective précieuse pour l'analyse des déterminants de l'efficacité l'audit interne dans le contexte des pays émergents .

Nous avons sélectionné les références selon trois critères : l'année de publication (entre 1987 à 2024), le type de document (articles scientifiques, revues professionnelles et rapports), et plus particulièrement leur pertinence en lien avec à notre problématique.

La sélection explicite de cette période pour la revue de littérature est justifiée d'une part, par l'établissement du cadre de référence de l'audit interne par l'IIA, qui a établi formellement les piliers d'une fonction d'audit interne contemporaine. De plus, le début des recherches scientifiques orientées vers les notions d'efficacité et de création de valeurs ajoutées de la

fonction d'audit interne représente une opportunité pour suivre de près l'évolution des référentiels conceptuels et des critères de mesure de l'efficacité. D'autre part, il est important d'incorporer les contributions récentes qui actualisent les connaissances. Donc, la couverture de cette période garantit une perspective holistique et évolutive des facteurs d'efficacité, tout en intégrant le plus grand nombre possible de contributions empiriques et assurant une cohérence théorique.

Parmi 76 références, nous avons sélectionné 59 pour une étude détaillée, tenant compte de leurs publications entre 1987 et 2024, les articles et revues ont été privilégiés sur les autres types de documents et particulièrement le lien pertinent avec la problématique de l'efficacité de l'audit interne. Les autres ont été retenus à des fins supplémentaires, pour une analyse secondaire.

La revue de littérature présente ses résultats en trois sections distinctes :

- la différenciation entre efficacité, performance et amélioration continue ;
- les bases conceptuelles et les critères de mesure de l'efficacité de la fonction d'audit interne ;
- Les déterminants externes qui peuvent influencer cette efficacité.

b. Une notion en tension : efficacité, performance, efficience ?

Les notions efficacité, performance et efficience sont fréquemment superflues dans les études scientifiques et requièrent une précision ainsi qu'une attention particulière sur la distinction terminologique réelle liée à nos travaux de recherches.

D'après Drucker (1999), «Efficiency is doing things right; effectiveness is doing the right things. » (P. 45). On définit l'efficacité comme la capacité d'un système, d'une structure ou d'un processus à réaliser les objectifs fixés, sans tenir compte des ressources ou moyens attribués.

D'après Michel J. Lebas (1995), «Performance is the potential for future value creation successful implementation of actions in order to reach the objectives and targets. » (P. 23). La performance organisationnelle fait référence à une capacité dynamique à produire de la valeur ajoutée, elle implique la réalisation des objectifs, une maîtrise efficiente des ressources et une adaptation permanente aux changements.

D'après Deming (1986), le processus d'amélioration continue est un processus systématique, basé sur le cycle PDCA (Plan-Do-Check-Act), a pour objectif de renforcer progressivement la performance organisationnelle. Il repose sur l'apprentissage, la réduction des erreurs et l'impulsion de tous les acteurs.

En résumé : l'efficacité a pour but d'atteindre des objectifs ; la performance allie efficacité et efficience, tandis que l'amélioration continue favorise une culture d'optimisation permanente.

c. Que disent les cadres normatifs et les recherches scientifiques ?

Cette section expose, de façon non exhaustive, les bases conceptuelles et les critères de mesure de l'efficacité de la fonction d'audit interne, comme elles ressortent des études scientifiques analysées.

Selon Chambers A, (1992), une approche globale de l'efficacité se construit autour de trois éléments : l'atteinte des objectifs (efficacité), la manière de les atteindre (efficience) et le coût de réalisation (économie). Ziegenfuss, D. E, (2000), cité par Ait Mouzoun. M & El Mezouari. S, (2019), aborde cette lecture en distinguant : l'accomplissement de ce qui est nécessaire (efficacité), de bien le faire (l'efficience) et de le faire à moindre coût (l'économie). Cette efficacité peut être atteinte non seulement par l'appréciation de la performance de l'entité

d'audit interne, mais aussi grâce à la démarche d'amélioration continue de ses services

Dans cette perspective, Dittenhofer M, (2001), définit l'efficacité comme le niveau de réalisation des objectifs fixés dans le cadre des missions d'audit interne. Cette efficacité joue un rôle crucial dans l'amélioration de la performance, tant au niveau des entités auditées que de l'organisation dans son ensemble. De leur côté, Mihret, D. G. Yismaw, A. W, (2007), l'efficacité est la capacité qu'un bureau d'audit interne à accomplir les objectifs fixés et se mesure également à travers « L'une des mesures de l'efficacité de l'audit interne est le degré de résolution des constatations d'audit par la direction. » (p. 474).

Aréna, M., & Azzone, G, (2009) adhèrent à cette vision en soulignant que l'efficacité de l'audit interne se traduit par la capacité de la fonction à atteindre les objectifs tracés, tels que l'assurance de l'efficacité du contrôle interne, la maîtrise des risques et la bonne gouvernance de l'organisation

Cette efficacité de l'audit interne peut être optimale lorsque les auditeurs internes ont une compréhension approfondie des attentes du conseil d'administration, du directeur général et de la direction opérationnelle, Feizizadeh, A, (2012). Cette compréhension leur permet d'élaborer des plans, à conduire des opérations, et de communiquer des résultats de manière impartiale et utile, Xiangdong, W, (1997) ; Spraakman, G, (1997). Ainsi, un service d'audit interne efficace est censé assimiler intégralement l'organisation, ses besoins et ses objectifs, et être en mesure de planifier ses activités en coordination avec les autres sources d'assurance de l'organisation.

Comme le souligne Mu'azu, S.B. Siti, Z.S, (2013), cette efficacité devrait être perçue comme un moteur de changement pour l'organisation, la valoriser, l'aider à atteindre ses objectifs, contribuer à façonner son éthique et ses normes, garantir la disponibilité de ressources adéquates, et explorer des opportunités de collaboration interorganisationnelle. Dans le même ordre d'idées, Badara, M. azu S. Saidin, S. Z, (2014) définissent l'efficacité comme le degré d'atteinte des objectifs planifiés des auditeurs internes, en lien avec l'optimisation de la performance et la productivité de l'organisation.

Pour finir, l'Institute of Internal Auditors (IIA, 2017) adopte cette perspective, en soulignant que la mission de l'audit interne consiste à contribuer activement à l'efficacité des contrôles, à la maîtrise des risques et à la gouvernance.

d. Critères de mesure : entre diversité empirique et absence de consensus

La revue de littérature met en évidence un déficit de recherches approfondies sur les critères de mesure de l'efficacité de l'audit interne. Dans ce contexte, Turetken, O. et al, (2020), dans leur analyse de la littérature couvrant la période de 2000 à 2019, constatent que peu de travaux identifient clairement les critères permettant de mesurer cette efficacité, cela traduit l'absence de convergence vers un référentiel d'indicateurs largement accepté.

Néanmoins, certains de ces travaux existants ont mis en évidence certains critères pertinents, Ridley, J. D'Silva, K, (1997) mettent l'accent sur le degré de conformité aux normes professionnelles de l'audit interne, qui constitue l'un des principaux critères de mesure de l'efficacité. De son côté Ziegenfuss, D. E. (2000), cité par Ait Mouzoun & El Mezouari (2019) identifie le rapport entre le nombre de missions effectivement et celles programmées dans le plan annuel, comme critère principal de l'efficacité de planification de l'entité d'audit interne.

Par ailleurs, Dittenhofer, M, (2001) considère la réduction des problèmes, d'incidents, d'événements comme critères pour mesurer de l'efficacité de l'audit interne. Al-Twajry, A. A., et al (2003), proposent le délai moyen de réalisation des missions, allant du début de la mission à la communication du rapport, comme critère de mesure, pour refléter le degré d'efficacité de la fonction d'audit interne.

Le nombre de risques couverts par les missions de l'audit interne constitue, selon Gramling et al (2004), un critère pertinent pour d'évaluation. De même, Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007) mettent l'accent sur le taux de mise en œuvre des recommandations comme critère de mesure d'efficacité de la fonction.

Aréna, M., & Azzone, G, (2009), s'intéressent davantage aux réponses des attentes des parties prenantes, mesurées par des enquêtes de satisfaction, comme critère pour mesurer la création de la valeur ajoutée de l'audit interne et par conséquent son efficacité. Dans le même sens, Soh, D. S. B. Martinov-Bennie, N, (2011) retiennent plusieurs critères : l'achèvement du programme d'audit planifié, le respect des délais du plan de travail, ainsi que la validation et l'exécution des recommandations proposées.

D'autres auteurs, tels que Abuazza, W.O. et al, (2015) ; Alias, N.F. et al, (2019) ; Drogalas, G. et al, (2017) ; Salehi, M. et al, (2013). Considèrent qu'une fonction d'audit interne efficace contribue à l'atteinte des objectifs tracés par l'organisation à travers la vérification de la conformité réglementaire, procédures et politiques, le renforcement du système de contrôle interne et évaluation des dispositifs de protection des actifs,

enfin, Bendermacher J, (2016) citée par Ed-douadi, S & Bakour, C, (2020), souligne que la mesure de l'efficacité de l'audit interne ne devrait pas être basée uniquement sur la vérification de la conformité, mais intégrer aussi l'amélioration continue et l'apport en valeur ajoutée pour l'organisation.

3. Que nous apprend la littérature académique sur les leviers d'efficacité ? Six déterminants externes au cœur de l'efficacité de l'audit interne et six hypothèses

Dans cet article, nous mettons l'accent l'analyse collective des déterminants et expliquer comment ces derniers influencent l'efficacité de la fonction d'audit interne, nous nous focalisons en particulier sur les déterminants externes à l'entité d'audit interne comme : l'indépendance de l'auditeur interne, l'information et la communication, le cadre organisationnel, le soutien de la Direction, l'existence d'un processus de suivi et l'environnement de contrôle favorable.

a. L'indépendance de l'auditeur interne : pierre angulaire pour l'objectivité et la crédibilité

Selon Moizer, (1997), l'indépendance de l'auditeur repose sur deux dimensions, d'une part, une indépendance apparente, liée à la perception de l'environnement sur la capacité de l'auditeur à mener ses missions sans entraves, et d'autre part, une indépendance réelle, qui se réfère à l'absence de toute influence susceptible d'affecter le jugement de l'auditeur.

De la même manière, Beattie et Fearnley (2002), considèrent l'indépendance de l'auditeur comme étant la base de la crédibilité de ses travaux d'audit, elle reflète la confiance que lui accorde les parties prenantes.

Enfin, The Institute of Internal Auditors (IIA, 2017) définit l'indépendance de l'audit interne comme étant la liberté d'un auditeur à mener ses missions sans aucune condition pouvant compromettre son devoir et d'assumer ses responsabilités de manière impartiale.

i. Relation entre l'indépendance de l'audit interne et l'efficacité de la fonction de l'audit interne :

Les organismes professionnels et les normalisateurs attachent autant d'importance au besoin d'indépendance et d'objectivité de l'audit interne, qu'à celles de l'audit externe.

Selon Alzeban, A. Gwilliam, D, (2014), cette indépendance est considérée comme un élément essentiel pour garantir l'efficacité de l'audit interne. Pour permettre à un auditeur interne

d'accomplir ses missions d'audit en toute indépendance, le service d'audit interne doit disposer de mécanismes de protection appropriés qui garantissent ses droits d'accès aux personnes, aux dossiers et aux actifs, tout en précisant son champ d'intervention. De plus, il est impératif qu'il conserve une indépendance hiérarchique avec la direction opérationnelle, D'Onza, G. et al, (2015).

De même, Mihret et Yismaw, (2007), Alzeban et Gwilliam, (2014), ainsi que Sarens et De Beelde, (2006), affirment qu'en raison de cette indépendance, les auditeurs agissent en intégrité, réalisent des analyses fiables et soutiennent le processus de prise de décision stratégique des parties prenantes. Étant donné l'importance cruciale de l'indépendance des auditeurs pour l'efficacité de la fonction d'audit interne, plusieurs mesures doivent être mises en œuvre pour la préserver. Parmi celles-ci, on peut citer la mise en place d'une rotation des auditeurs et éviter de les assigner à des missions potentiellement conflictuelles ou ils pourraient avoir des liens exécutifs ou autres, susceptibles de compromettre leur indépendance, particulièrement dans des domaines dans lesquels ils ont précédemment exercé des responsabilités exécutives ou participer à des activités de conseil.

De manière plus globale, l'indépendance repose sur plusieurs démentions : l'indépendance structurelle telle que définit par Mutchler, (2003) et D'Onza et al, (2015), la liberté d'action selon Alzeban & Gwilliam, (2014) et Ahmad et al, (2009), l'objectivité perçue des recommandations comme le montre Mihret & Yismaw, (2007) et Al-Akra et al, (2016), la protection contre les pressions managériales selon Ahmad et al, (2009) et Mihret & Yismaw, (2007). Ces éléments constituent les axes de cette indépendance.

Par conséquent, plus un auditeur est libre d'exercer son jugement professionnel sans influence, plus ses missions gagnent en crédibilité, objectivité et pertinence pour l'organisation, renforçant ainsi son efficacité.

ii. Hypothèse :

Des études précédentes ont démontré que le manque d'indépendance entrave l'efficacité de l'audit interne dans de nombreux pays en voie de développement.

Selon Brierley et al, (2001), l'audit interne devrait rendre des comptes à la plus haute instance de l'organisation afin d'assurer que des mesures correctives soient prises par le biais de recommandations. De la même manière, Van Der Schyf, (2000) note que l'indépendance organisationnelle permet de prévenir les conflits d'intérêts et l'influence exercée par les managers sur les entités audités.

De même, Al-Twaijry, A. A, et al (2003), Mulugeta, S, et Gebrehiwot, G, (2008), ainsi qu'Ahmed et al, (2009) mettent en évidence que l'indépendance fonctionnelle et hiérarchique a un impact significatif sur l'efficacité de l'audit ; une indépendance accrue mène donc à des recommandations plus pertinentes

Des recherches supplémentaires, comme celles de Mihret, D G, Yismaw, A W, (2007), Alzeban, A, Gwilliam, D, (2014) et Bednarek, P, (2018) valident le lien entre l'indépendance des auditeurs internes et l'efficacité de la fonction d'audit interne. Elles préconisent une indépendance structurelle réelle pour renforcer l'efficacité de la fonction. À l'issue de ces constats ; nous formulons donc l'hypothèse suivante :

H1 : L'indépendance des auditeurs internes influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

b. Information et communication : information fiable et communication fluide

Mihret & Yismaw (2007) définissent l'information et la communication comme étant le

processus par lequel les auditeurs communiquent les résultats des audits, incluant les constats et les recommandations. Une bonne communication assure la compréhension, l'acceptation et la mise en œuvre de ces recommandations émises.

Dans ce contexte, Hahn, A, C et al, (2008) préconisent aux parties impliquées dans le processus de communication de fournir uniquement les informations nécessaires de manière concise, d'apporter une signification à l'information au lieu que de se contenter à transmettre le message, et plus particulièrement de préserver une clarté et une simplicité dans les informations pour qu'elles soient aisément compréhensibles, tout en sollicitant en retour des commentaires.

Dans le même ordre d'idée, Karagiorgos et al (2011) considèrent que le facteur information et communication englobe l'identification, la compréhension et le partage d'informations de manière appropriée et opportune afin d'atteindre les objectifs de l'audit interne. De leur côté, Dejnaronk, J, et al, (2016), prennent également en compte la communication avec les parties prenantes comme le comité d'audit, la direction générale, le conseil d'administration. Ils soulignent qu'elle se réalise aussi bien de manière verbale qu'écrite, et que le rapport d'audit est une partie intégrante de cette communication

De plus, les communications relatives à l'audit interne doivent inclure les objectifs et le périmètre prédéfinis, ainsi que les conclusions, les recommandations et les plans d'action de l'audit interne (IIA, 2017).

i. Relation entre l'information/la communication et l'efficacité de la fonction de l'audit interne :

Selon Sawyer, L, B, (1995), si la communication des rapports d'audit interne aux entités auditées concernées, ne se fait pas de manière régulière, les audités ne disposeront d'aucun point de référence pour prendre des mesures correctives en réponse à ces rapports. Ce manque de communication compromettrait la capacité des auditeurs internes à suivre efficacement la mise en œuvre des recommandations d'audit, ce qui nuit à l'efficacité de la fonction d'Audit interne

Pour Alzeban et Gwilliam (2014), l'efficacité de la fonction d'audit interne est fortement influencée par la qualité de la communication entre l'audit interne et la direction, qui dépend elle-même de la mise en œuvre des recommandations formulées et de son suivi.

Ainsi, plus la communication est fluide et normalisée, plus le travail des auditeurs internes est efficace (IIA, 2017).

Mme si les rapports d'audit rédigés sont publiés à la conclusion de l'audit, la communication s'effectue tout au long de la mission d'audit. Effectivement, les auditeurs organisent une réunion finale avec l'entité auditée afin de discuter des résultats et l'ébauche du rapport. Cette phase permet de résoudre toutes questions ou préoccupations de l'entité auditée avant la publication du rapport final. Abbadi, A., & Escaffre, L. (2022).

D'après Outis, C., & Nekomouche, Y. (2023), les échanges entre les auditeurs internes, les audités et les parties prenantes doivent inclure les objectifs et le périmètre définis à l'avance, ainsi que les résultats, suggestions et stratégies d'action de l'audit interne. Ces échanges contribuent efficacement dans la mise en œuvre et le suivi des recommandations

Enfin, de nombreux auteurs ont souligné l'importance de l'information et de la communication pour le succès de toute mission. Selon Sawyer, (1995), la clarté et la diffusion des rapports, selon Van Gansberghe, (2005), la communication formelle et informelle ainsi que l'échange d'information continu selon Alzeban et Gwilliam, (2014) sont les outils essentiels pour garantir l'efficacité de la fonction d'audit interne. Toutefois, même avec une planification et exécution rigoureuse de ces audits, ils ne sont effectivement efficaces que si la qualité de la

communication de leurs résultats aux parties prenantes est optimale.

ii. Hypothèse :

Le déterminant information et communication fait référence à la capacité d'identifier, de comprendre et d'échanger des informations de manière appropriée et dans un délai adéquat pour réaliser les objectifs de l'audit interne.

Selon Karagiorgos, T et al, (2011), une gestion efficace de l'information couplée à une communication fluide et régulière est essentielle pour l'efficacité de la fonction d'audit interne. Pour leur part, Dejnaronk, J., et al, (2015), adhèrent à cette perspective et mettent en exergue qu'une communication de qualité entre l'audit interne et la direction est positivement corrélée avec l'efficacité de la fonction, notamment grâce à une couverture des risques adéquate et une amélioration des processus de l'organisation. Selon ces auteurs, la qualité de la communication un élément essentiel pour l'efficacité de l'audit interne. À l'issue de ces constats, nous formulons donc l'hypothèse suivante :

H2 : l'information et la communication influencent positivement l'efficacité de l'audit interne.

c. Le cadre organisationnel de l'organisation : la charpente invisible pour structurer, légitimer et propulser l'efficacité

Le cadre organisationnel ne se limite pas uniquement à la politique et aux procédures établies par l'organisation pour orienter le fonctionnement de l'audit interne, mais inclut également le profil de l'organisation ainsi que le rôle et la position de l'audit interne au sein de l'ensemble du cadre organisationnel (Mihret & Yismaw, 2007). Ces politiques et procédures claires, alignées sur les pratiques organisationnelles, sont essentielles et peuvent influencer l'efficacité de l'audit interne (Mihret et Yismaw, 2007).

De même, l'étude de Lenz, et Hahn, U. (2015) prend en compte des aspects tels que la politique, l'ambiguïté des rôles et les conflits comme des facteurs influents liés aux attributs organisationnels.

De plus, Cohen et Sayag (2010) ainsi que Sarens et Abdolmohammadi, (2011), considèrent que plusieurs aspects organisationnels, comme la taille de l'organisation, le secteur d'activité, le contexte organisationnel et les contraintes légales, jouent un rôle déterminant dans l'efficacité de l'audit interne. Dans la réalité, les activités des auditeurs sont parfois mal interprétées et perçues comme une menace par les gestionnaires. Roussy, M, (2015). C'est pourquoi Chamber, A, (1992), considère que l'audit ne peut véritablement apporter de la valeur à l'organisation que s'il est ancré au centre des activités commerciales pour être aligné sur les objectifs organisationnels. Cette intégration permet aux auditeurs d'acquérir une bonne compréhension de la politique et de la culture de l'organisation, ce qui constitue un atout majeur pour l'efficacité. Sarens et Abdolmohammadi (2011).

Finalement, dans le contexte d'un environnement organisationnel en constante évolution, Sarens et Lamboglia, (2014) cité par BELARAJ, A., et OUKASSI, M, (2019), soulignent l'importance de développer une capacité d'adaptation au sein de la fonction d'audit afin de prévoir et répondre aux nouveaux défis.

i. Relation entre le cadre organisationnel et l'efficacité de la fonction d'audit interne :

Au sein d'une organisation, la fonction d'audit interne devrait occuper un statut élevé dans la hiérarchie organisationnelle pour faciliter une communication efficace avec la direction générale.

Ce positionnement élevé permet en premier lieu de garantir l'indépendance face aux entités auditées, cette indépendance est essentielle pour fournir un service d'audit interne de qualité. Ainsi, elle assure d'une part une évaluation objective et sans réserve des résultats, d'autre part une communication sans influence des unités auditées. Roth, (2000).

En second lieu, ce statut confère une autonomie budgétaire, sous-facteur lié au cadre organisationnel, qui implique plus de ressources. L'absence de cette autorité en matière budgétaire constitue un frein à l'efficacité de la fonction d'audit interne. Arena et Azzone, (2009).

En outre, ce positionnement facilite la mise en place de politiques et procédures claires permettant d'évaluer les pratiques de l'organisation. Les résultats des missions d'audit interne contribuent à l'amélioration continue de ces politiques et procédures, renforçant ainsi la maîtrise des risques. Mihret et Yismaw, (2007).

Par conséquent, le positionnement hiérarchique associé à l'indépendance selon Roth, (2000), le soutien de la Direction générale selon Mihret et Yismaw, (2007), le mandat, les ressources et l'environnement selon Arena et Azzone, (2009) permettent à la fonction d'audit interne de mener des missions objectives et stratégiques. Ces conditions renforcent l'efficacité de la fonction.

En définitive, un cadre organisationnel favorable à l'audit interne permet à la fonction d'audit interne d'être indépendante et objective, avoir une accessibilité totale à l'information et une disponibilité des audités, être soutenu des parties prenantes et de bénéficier de compétences, de méthodologies pertinentes. Arena et Azzone, (2009).

ii. Hypothèse :

Plusieurs études ont confirmé l'existence de lien entre le cadre organisationnel et l'efficacité de l'audit interne. Ainsi, Mihret & Yismaw (2007) ont étudié l'existence de politiques et de procédures claires en fonction de laquelle les pratiques organisationnelles sont évaluées. Ils concluent que plus l'entité d'audit est bien positionnée organisationnellement, plus son efficacité est renforcée.

De plus, Karagiorgos, T et al, (2011), ont examiné la structure organisationnelle et sa capacité à fournir un contexte de séparation des tâches entre la fonction audit interne et les autres entités, ils suggèrent ainsi que la structure organisationnelle influence l'efficacité de la fonction. Ils concluent que plus la structure est développée, plus l'efficacité de la fonction est influencée.

Lenz, R., et al, (2017), ont exploré les différentes facettes du cadre organisationnel et son influence sur l'efficacité de l'audit interne. Ils proposent que le contexte organisationnel influence l'efficacité de la fonction d'audit interne. Ils concluent qu'un manque de formalisation des procédures et une culture de contrôle insuffisante influencent négativement l'efficacité de la fonction.

Enfin, Van Gelderen, S. C., et al, (2017) et Oussii, A. A., et Taktak, N. B, (2018) mettent en évidence l'association entre les caractéristiques de la fonction d'audit interne et la qualité du contrôle interne. Ils concluent que le cadre organisationnel reflète l'indépendance perçue, à travers la crédibilité et l'impact des recommandations des missions d'audit. À l'issue de ces constats, nous formulons donc l'hypothèse suivante :

H3 : le cadre organisationnel influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

d. Le soutien de la direction à l'audit interne : levier stratégique pour optimiser les contrôles

Mihret et Yismaw (2007), soulignent l'importance du soutien de la direction aux auditeurs afin qu'ils assurent pleinement leurs fonctions. Ce soutien leur confère une autorité, une indépendance et des moyens nécessaires pour gérer efficacement les risques et influencer favorablement le contrôle interne.

Selon Arena et Azzone (2009) le soutien de la direction est décrit comme un rôle facilitateur de la mise en œuvre des recommandations et encourage la culture d'audit et de contrôle au sein de l'organisation.

D'après Gramling et al. (2004), le soutien de la direction inclut à la fois une communication claire sur les attentes envers la fonction et une place élevée des travaux de l'audit dans le cadre de l'amélioration continue de l'organisation.

De plus, la diversité des attentes oblige la fonction d'audit interne à entreprendre des activités variées pour satisfaire à ces attentes spécifiques. Par ailleurs, une collaboration étroite et efficace entre la fonction d'audit interne et la Direction revêt une grande importance pour les deux parties.

D'abord, une coopération solide avec la fonction d'audit interne influence directement l'efficacité de la fonction, Raghunandan et al, (1998). En second lieu, cette collaboration entre la fonction d'audit interne et la Direction favorise l'échange d'informations et l'accessibilité des données. Mat Zain et al, (2006).

Ainsi, la flexibilité de la fonction d'audit interne et sa capacité à gérer un plan d'audit varié contribuent à accroître le niveau de satisfaction des parties prenantes. Roth, J (2000) corrobore également cet argument, en proposant qu'une fonction d'audit interne efficace offre une gamme étendue de services répondant aux exigences des parties prenantes.

i. Relation entre le soutien de la Direction et l'efficacité de la fonction d'audit interne :

De nombreuses études considèrent le soutien de la direction comme un facteur majeur qui influence l'efficacité de la fonction d'audit interne. C'est notamment les études d'Alzeban, A., et Gwilliam, D, (2014) et Al-Twaijry, A et al, (2004) ainsi qu'à Cohen, A et Sayag, G, (2010). Ces auteurs s'accordent pour confirmer l'importance du soutien de la direction. Cela permet de renforcer l'indépendance des missions d'audit interne, favorise l'acceptation des recommandations et légitimise le rôle de l'audit auprès des autres directions de l'organisation. Effectivement, la reconnaissance du travail effectué par la fonction de l'audit interne par la direction contribue à une amélioration de la qualité de l'audit et, de ce fait, renforce leur efficacité. L'engagement de la direction à mettre en œuvre les recommandations de l'audit améliore le fonctionnement de l'entité auditée, ce qui influe positivement sur ses caractéristiques et démontre par conséquent l'efficacité des missions de l'audit.

Cet engagement se manifeste également par l'amélioration continue du cadre organisationnel, incitant l'entité auditée à prendre en compte les remarques des auditeurs et à collaborer dans le suivi des recommandations. Ce processus stimule l'efficacité de la fonction. L'acceptation et l'appréciation de l'audit interne au sein d'une entreprise dépendent grandement du soutien de la direction.

D'après Sarens, G et De Beelde, I, (2006), ce soutien influence l'objectif de la mission, son indépendance et l'efficacité ses recommandations.

De son côté, Van Gansberghe, C, N, (2005), considère, à ce titre, que la mise en œuvre des recommandations est un indicateur majeur de l'efficacité de l'audit interne. Il ajoute qu'un manque d'attention de la part de la direction générale envers ces recommandations diminuerait

considérablement l'efficacité de la fonction.

Dans la même perspective, Ahmad, N et al, (2009) placent le soutien de la direction générale au deuxième rang des facteurs ayant le plus d'impact sur l'efficacité de l'audit interne. Ils concluent que cela se traduit par la fourniture de ressources adéquates et l'assistance à la mise en œuvre des recommandations, ce qui, par conséquent, renforce l'autorité et l'indépendance de la fonction d'audit interne. Abu-Azza, W, (2012) a proposé plusieurs indicateurs, notamment les programmes d'éducation et de formation, la provision d'un budget adéquat, les primes et récompenses, ainsi que l'assistance à la mise en œuvre des recommandations. Il conclut que le soutien de la direction permet aux auditeurs d'agir indépendamment, d'accéder à l'information aisément et de coopérer mutuellement avec les audités.

ii. Hypothèse :

D'après des études antérieures, le soutien de la direction générale est essentiel pour garantir le succès de la fonction d'audit interne. Par exemple, Ahmed, N et al, (2009) ont observé que le soutien de la direction était le deuxième facteur essentiel pour l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public malaisien, tandis que Mihret, D, G et Yismaw, A, W, (2007), ont constaté que le manque de soutien de la direction avait un effet négatif sur la fonction d'audit interne, en suscitant une attitude défavorable chez les audités qui la percevaient comme peu importante, en raison de son absence parmi les priorités du management.

Les résultats de l'étude de Van Gansberghe, C, N, (2005) montrent que, pour être efficaces, les audits internes doivent être acceptés par la direction et valorisés pour leur contribution et leur apport aux organisations. De leur côté, Baltci et Yilmaz, (2006) cité par El-Nafabi, H. M, (2010), soulignent que l'efficacité de l'audit interne serait améliorée si le département avait la possibilité d'allouer ses ressources à cette fonction.

D'autres études se sont intéressées également à étudier ce lien de causalité entre le soutien de la direction et l'efficacité de l'audit interne, notamment les travaux d'Alzeban, A, Gwilliam, D, (2014), Al-Twajry, A., et al, (2003), Piotr Bednarek, (2018); Goodwin et Yeo, (2001), Mat Zain et al, (2006) ainsi qu'Abdulaziz Alzeban, David Gwilliam, (2012). Au vu de ces constats, nous formulons donc l'hypothèse suivante :

H4 : le soutien de la direction à l'Audit interne influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

e. L'existence d'un processus de suivi : transformer des recommandations en actions concrètes

Selon la norme de performance de l'audit interne IIA, (2017) il est obligatoire que le responsable de l'audit interne établisse un processus de suivi des lacunes du contrôle interne précédemment identifiées, dans le but de garantir que les mesures prises par la direction soient effectivement mises en œuvre ou que, à défaut, la direction générale accepte le risque sans agir par conséquent.

Dans le même ordre d'idées, Rezaee et al, (2001) mettent en évidence qu'il est largement accepté que les systèmes de contrôle interne efficaces nécessitent une surveillance continue pour juger de la qualité et l'efficacité au fil du temps. Cette pratique garantit que les conclusions des audits et autres examens soient traités rapidement et évite la persistance des risques non contrôlés.

La littérature met en avant l'impact positif d'un processus de suivi des constatations et des recommandations d'audit sur l'amélioration de l'efficacité de fonction d'audit interne. Mihret, D, G et Yismaw, A, W, (2007) ce processus est défini comme étant l'outil qui pour permet l'engagement des audités dans la mise en œuvre des recommandations et renforcer l'efficacité

de l'audit interne.

De leur côté, Oussii et Taktak (2018) affirment que le processus de suivi est un ingrédient tant pur l'efficacité organisationnelle que celle de la fonction d'audit interne. Il responsabilise les gestionnaires d'un côté, et garantit une traçabilité parfaite des mesures correctives, élément essentiel de la culture de l'amélioration continue de l'autre.

i. Relation entre l'existence d'un processus de suivi et l'efficacité de la fonction d'audit interne :

D'après Walker, K, B et Johnson, E, N, (1996), la direction est responsable des risques liés à la non-application des recommandations d'audit et l'audit interne doit suivre les résultats. Dans cette perspective, le travail de l'audit interne ne commence véritablement qu'à la publication des rapports d'audit et l'exercice devient alors un outil d'apprentissage et de responsabilisation, mettant en exergue l'importance du suivi pour garantir l'efficacité des recommandations ainsi que l'utilité d'instaurer un système structuré et systématique de suivi. Keating, G, (1995).

Un suivi insuffisant ou inexistant risque de compromettre l'impact des recommandations et de nuire à la crédibilité de l'audit interne. Sans suivi, l'effet positif des précédentes recommandations d'audit non résolues pourrait être considérablement réduit.

La mise en place d'un processus de suivi non seulement formalise la façon dont les recommandations seront suivies, mais identifie également les entités responsables d'appliquer et de rendre compte de l'état d'avancement de l'application des dites recommandations. Un tel processus ne peut qu'outiller la fonction d'Audit interne de règles de suivi et réussir ainsi le travail des auditeurs et améliorer son efficacité.

ii. Hypothèse :

Les recherches publiées mettent en évidence l'impact favorable d'un processus de suivi des constatations et recommandations d'audit sur l'amélioration de l'efficacité de la fonction d'audit interne. Par conséquent, les auteurs supposent que le niveau de contrôle est associé positivement au suivi des recommandations. En particulier Mihret, D, G et Yismaw, A, W, (2007) ainsi que Oussii & Taktak, (2018) concluent que l'efficacité de l'audit interne dépend positivement du suivi concret des recommandations. Ces études ont démontré que l'audit interne nécessite des améliorations en matière de planification, de documentation du travail d'audit, de communication et surtout de suivi des recommandations

De plus, Karagiorgos, T et al, (2011), mettent en évidence que le processus de suivi des recommandations constitue un facteur déterminant de l'efficacité de l'audit interne. Ils concluent que le processus de suivi représente une composante essentielle pour l'efficacité de la fonction.

Par conséquent, l'efficacité de l'audit peut être renforcée en assurant la cohérence de la documentation du travail d'audit. Une telle pratique permet de faciliter une révision plus approfondie, un suivi approprié des conclusions et recommandations, une meilleure diffusion des rapports d'audit, et, in fine, améliorer l'efficacité de la fonction d'audit interne. À l'issue de ces constats ; nous proposons donc l'hypothèse suivante :

H5 : l'existence d'un processus de suivi dans la fonction Audit interne influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

f. Un environnement de contrôle favorable : un terreau fertile pour l'épanouissement de l'audit interne

Le contexte de contrôle joue un rôle crucial dans la gestion d'une organisation. Autrement dit,

il représente l'orientation et les politiques de la direction concernant la valeur de l'audit interne dans une entité économique.

D'après Van Gansberghe, (2005), l'environnement de contrôle se définit en tant que pilier de la gouvernance de l'organisation. Plus il est robuste, plus il favorise l'épanouissement de la fonction d'audit interne, en fournissant tous les éléments nécessaires à l'accomplissement efficace des missions.

Dans le même esprit, Aldridge et Colbert, (1994) caractérisent cet environnement en étant le degré d'implication et de responsabilisation de la direction envers le contrôle interne. Cela inclut notamment le style de gestion, les politiques éthiques, la structure de l'organisation et l'intérêt pour le rôle de la fonction.

Selon Barisic et Tusek, (2016), un contexte dans lequel la direction valorise l'importance des contrôles et des structures évaluant leur efficacité peut favoriser la communication avec les audités, ces derniers ayant souvent une perception de l'audit interne en tant que "police de l'entreprise". Cela contribue également à une meilleure compréhension du rôle de l'audit interne par la direction.

De plus cet environnement de contrôle est façonné par l'histoire et la culture de l'entité économique. Il exerce une influence constante sur la façon dont les activités commerciales sont organisées, favorisant une approche positive envers le contrôle interne et une gestion attentive. Meraoui, F & Ikhelif, M. (2024).

En cohérence avec ce qui précède, l'évaluation de l'environnement de contrôle peut se baser sur des éléments tels que l'intégrité et les valeurs éthiques, le conseil d'administration et le comité d'audit, la philosophie de gestion et la structure organisationnelle. BADA I. & NOUATIN G.S. (2022)

i. Relation entre l'environnement de contrôle favorable et l'efficacité de la fonction d'audit interne :

L'environnement de contrôle englobe un ensemble de normes, de processus et de structures qui constitue la base de la mise en œuvre du contrôle interne à travers l'organisation (COSO, 2013). Il englobe l'intégrité et les valeurs éthiques de l'organisation, la structure de gouvernance et les responsabilités, le processus de recrutement, de développement et de rétention des individus compétents, ainsi que la rigueur entourant les mesures de performance, les incitatifs et les récompenses visant à stimuler l'obligation de rendre compte des performances

Dans cet esprit, Karagiorgos, T et al. (2011) met en évidence une relation significative entre la qualité de l'audit interne et la composante « environnement de contrôle » du système de contrôle interne. L'auteur conclut que cet environnement reflète l'engagement de la structure à se conformer aux normes de bonne gouvernance, de transparence et de conformité.

De plus, Barisic, I et Tusek, B. (2016) souligne l'impact positif d'un environnement de contrôle favorable sur l'efficacité de l'audit interne, soutenue par une culture organisationnelle importante et une gouvernance responsable.

Le recueil des perceptions sur l'impact d'un tel environnement favorable sur l'efficacité de l'audit interne portera sur divers aspects de cet environnement, tels que la sensibilisation à l'éthique, le style de gestion, la prise de conscience de l'importance du contrôle, ainsi que l'existence d'un système de gestion des risques d'entreprise. Boubakary, B. (2022)

ii. Hypothèse :

La description de l'environnement de contrôle selon le cadre COSO indique qu'il influence

toutes les composantes du système de contrôle interne, y compris l'audit interne.

Dans ce sens, Wallace et Kreutzfeldt, (1991) ont étudié l'importance de certaines caractéristiques des entreprises et de l'environnement de contrôle pour la création de la fonction d'audit interne. Leur recherche a révélé que les entreprises ayant établi un service d'audit interne sont généralement plus grandes, plus réglementées, plus compétitives, ainsi que plus rentables et plus liquides que celles qui ne l'ont pas fait.

De manière complémentaire, Sarens et De Beelde (2006), cités dans Sarens et Abdolmohammadi, (2011) ont conclu que certaines caractéristiques de l'environnement de contrôle tel que le développement de valeurs éthiques, la sensibilisation à l'importance du contrôle et la présence de risques sont significativement liées au rôle et à l'efficacité de l'audit interne.

Ainsi, dans un environnement interne marqué par des contrôles rigoureux et une gestion des risques efficaces, il sera plus simple de saisir le rôle de l'audit interne et sa mission de supervision. Ce contexte favorise une coopération avec les audités, renforce la crédibilité de l'audit interne et assure une organisation plus efficace de l'audit interne. Dès lors, nous proposons l'hypothèse suivante :

H6 : l'existence d'un environnement de contrôle favorable influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

4. Vers un cadre conceptuel structurant : synthèse et modélisation

Le cadre conceptuel présentera dans le présent article, une structuration de la réflexion théorique et opérationnelle autour des déterminants qui influencent l'efficacité de la fonction d'audit interne, pour une meilleure gouvernance, une bonne gestion des risques et la création de valeurs dans les EEP.

La modélisation du cadre conceptuel (Figure 1) inclut la variable dépendante (l'efficacité de l'audit interne), les variables explicatives (indépendantes) résultantes de la revue de littérature : L'indépendance de l'audit interne, l'information et la communication, le cadre organisationnel, le soutien de la direction, l'existence d'un processus de suivi et l'environnement de contrôle favorable, et les variables de contrôle (Taille de l'organisation et secteur d'activité).

L'analyse des déterminants ne peut se contenter d'une analyse descriptive, mais nécessite une mobilisation des soubassements théoriques adaptés à chacun de ces déterminants afin de comprendre les liens existants avec l'efficacité de l'audit interne. Ainsi, les références théoriques mobilisées en lien avec les facteurs externes à l'entité d'audit déterminés à travers la revue de littérature concernent la théorie de l'agence de Jensen & Meckling (1976), la théorie des parties prenantes de Freeman (1984), la théorie de contingence de Woodward (1965), Lawrence & Lorsch (1967) et le cadre conceptuel COSO.

La théorie de l'agence de Jensen & Meckling (1976), représente une référence importante dans la mesure où elle permet d'interpréter le rôle de l'audit interne en étant un système de réduction des asymétries d'information et aussi d'intérêts opportunistes des agents (mangers et dirigeants) et les principaux (citoyens, conseil d'administration et tutelle ministérielle). Dans cette perspective certains déterminants tels que l'indépendance de l'audit interne, l'information/la communication et l'existence d'un processus de suivi, leur permet de freiner ces intérêts opportunistes des dirigeants et constitue ainsi une garantie d'alignement de ces intérêts, de façon qu'avec l'indépendance, les auditeurs ne risquent pas d'être influencés par les dirigeants, une information/communication fiable soutient la détection rapide des anomalies et par

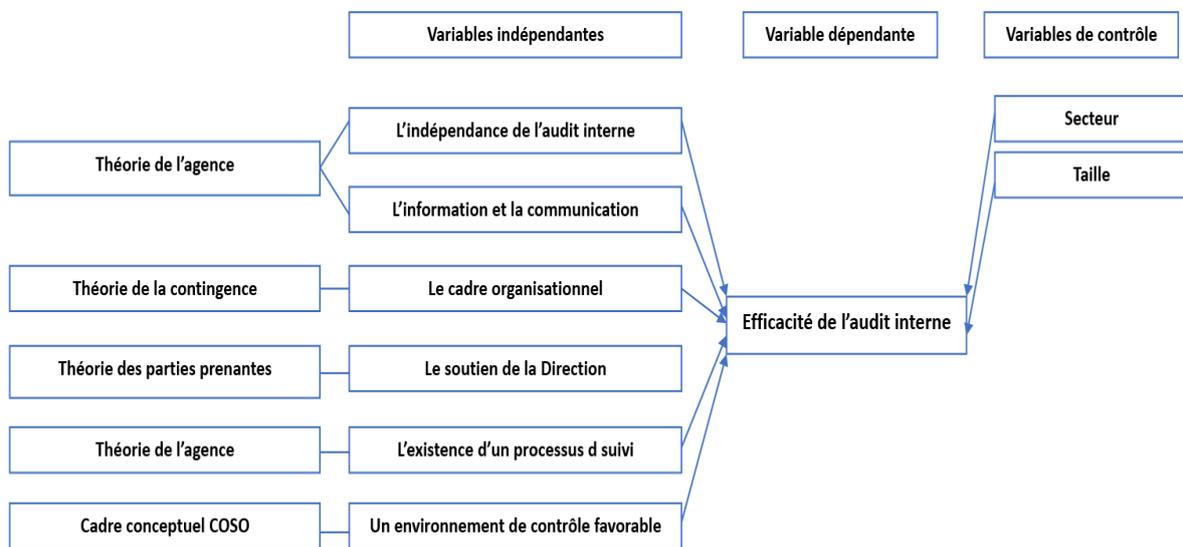
conséquent améliore l'efficacité des recommandations, et enfin un processus de suivi permanent permet de veiller sur la bonne exécution des recommandations.

La théorie des parties prenantes de Freeman (1984) quant à elle, permet d'associer l'efficacité de l'audit interne à la réponse aux attentes des acteurs internes et externes. Dans ce sens, le déterminant du soutien de la direction trouve son sens pour faciliter les missions des auditeurs à réduire l'asymétrie d'information et le contrôle favorise l'amélioration de la mise en œuvre des recommandations.

La théorie de contingence explique le poids des facteurs contingents de la structure et leurs impacts sur l'évolution et la structuration d'un cadre organisationnel adapté au contexte et aux risques. Ainsi, le déterminant du cadre organisationnel de la structure influence et affecte considérablement le rôle de l'audit interne de sorte que son efficacité dépend essentiellement de cette adéquation entre la structure, l'environnement et la stratégie.

Cependant le cadre conceptuel COSO, définit clairement l'environnement de contrôle favorable en tant que base essentielle du contrôle interne, en tant que tel, l'audit interne se trouve et agit efficacement lorsqu'une culture de contrôle est bel et bien instaurée. Ainsi, le déterminant de l'environnement de contrôle favorable trouve son sens dans les composantes essentielles d'un tel environnement, à savoir les valeurs éthiques, la bonne gouvernance, l'intégrité de la structure et ses composantes. Ces bases saines offrent un libre accès à l'information, une meilleure coopération avec les audités et aussi la mise en œuvre optimale de recommandations

Par conséquent, l'intégration de ces théories dans un cadre d'analyse apporte une justification du choix des déterminants qui expliquent l'efficacité de l'audit interne et aussi de formuler des hypothèses pertinentes et cohérentes et finalement interpréter efficacement les résultats empiriques de notre recherche.



Cadre conceptuel des déterminants externes à l'entité d'audit interne

Figure 1 : Cadre conceptuel conçu par l'auteur

5. Articulation logique des déterminants et formulation des hypothèses

Dans le but de traiter la problématique de recherche sur l'efficacité de l'audit interne, nous construisons une articulation logique (Tableau 1) des principaux déterminants explicatifs et d'en formuler les hypothèses de recherche conséquentes, qui soient suffisamment précises, claires et basées sur un cadre conceptuel cohérent.

Tableau 1 : Articulation logique des principaux déterminants

Hypothèses	Déterminants (Variables indépendantes)	Justification théorique	Mécanismes d'action	Résultat attendu (Variable dépendante)
H1 : L'indépendance des auditeurs internes influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	L'indépendance	Selon la théorie de l'agence, un auditeur indépendant organisationnellement et psychologiquement est capable de réduire les conflits d'intérêts avec une surveillance objective et impartiale des activités de gestion et bénéficiant par conséquent de la confiance des parties prenantes	Recommandations pertinentes et objectives, crédibilité de la fonction et confiance des parties prenantes, améliorer la mise en œuvre,	Atteinte d'une efficacité optimale de l'audit interne
H2 : l'information et la communication influencent positivement l'efficacité de l'audit interne.	L'information et la communication	Selon la théorie de l'agence, l'audit interne ne peut jouer son rôle de réducteur d'asymétrie d'informations que s'il dispose d'un accès complet et fiable à l'information et assure ainsi une communication claire et transparente avec les acteurs.	Information complète fiable, analyses objectives, des rapports clairs concis, mises en œuvre efficace	Gain d'efficacité de l'audit interne
H3 : le cadre organisationnel influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	Le cadre organisationnel	La théorie de la contingence considère que l'adaptation de la structure à son environnement exige de l'audit interne à s'adapter aussi aux exigences spécifiques et rationaliser ses interventions	Cadre organisationnel formalisé et clair, responsabilités bien définies, accès libre à l'information	Impact renforcé de l'audit interne
H4 : le soutien de la direction à l'Audit interne influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	Le soutien de la direction	Selon la théorie des parties prenantes, l'efficacité de l'audit interne est le résultat de l'engagement des dirigeants dans le processus de contrôle et de gestion des risques pour répondre aux préoccupations des parties prenantes	Ressources et autonomies suffisantes, adhésion aux recommandations	Gain d'efficacité

H5 : l'existante d'un processus de suivi dans la fonction Audit interne influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	L'existence d'un processus de suivi	La théorie de l'agence considère la présence d'un processus de suivi, comme étant un mécanisme de contrôle pour diminuer les asymétries d'information en surveillant et maîtrisant les risques	Processus clair et formalisé, Suivi et reporting réguliers et permanents, prioriser les actions correctrices,	Plus d'efficacité des missions d'audit interne
H6 : l'existence d'un environnement de contrôle favorable influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	L'existence d'un environnement de contrôle favorable	Le cadre COSO considère que l'environnement de contrôle favorable instaure un climat d'engagement des acteurs envers l'intégrité, la transparence et la responsabilité, ce qui favorise la collaboration et l'échange entre auditeurs et audités	Culture de contrôle instaurée, facilités de collaboration et d'informations, mise en œuvre fluide des recommandations	Optimisation de l'efficacité de la fonction

6. Préfiguration d'une démarche empirique future : entretiens et validation statistique

La démarche empirique (figure 2) adoptée pour répondre à notre question de recherche (schéma ci-dessous) se compose deux phases :

- Une phase qualitative, pour comprendre les enjeux et définir les déterminants explicatifs, à travers une revue de littérature, puis affiner ou ajuster les hypothèses suite aux résultats des entretiens exploratoires (entretiens semi-directifs) et l'analyse du contenu.

Cette phase tient en compte de certains biais susceptibles d'influencer les résultats, ainsi, notre démarche consiste à anticiper l'avènement de ces biais et prendre des mesures préventives pour limiter leurs impacts sur notre recherche empirique. Ainsi, nous avons procédé au codage systématique et sincère des discours collectés (le biais d'interprétation) Creswell, J. W. (2014), nous avons diversifié les profils des interviewés tenant compte de certains critères comme la fonction, type et taille de la structure et l'expérience en audit interne (le biais de sélection des interviewés) Patton, M. Q. (2002), enfin, nous avons veillé sur la confidentialité du discours et la neutralité lors des échanges dans les entretiens, d'ailleurs les consignes de confidentialité ont été inclut dans la phase de préliminaire des entrevues (biais déclaratifs) Bryman, A. (2016).

- Une phase quantitative, par des enquêtes de terrain (par questionnaire) dont la finalité est de confirmer ou affirmer statistiquement les hypothèses formulées.

Cette phase teindra aussi compte de certains biais afin d'assurer la rigueur scientifique. Ainsi, nous veillerons sur la représentabilité de l'échantillon en faisant recours à des méthodes d'échantillonnage probabilistes aléatoires ou stratifiés, qui répondent parfaitement aux soucis de fiabilité de l'échantillon (biais d'échantillonnage) Creswell, J. W. (2014), nous veillerons aussi sur la représentativité des répondants en relançons et incitants ces derniers à répondre sinon procéder à leurs remplacements (Biais de non-réponse) Dillman, D. A., Smyth, J. D., & Christian, L. M. (2014). Pour garantir la bonne compréhension des questionnaires, qui est un élément essentiel pour la réussite de l'enquête et obtenir des données qui ont du sens, nous

procéderons au pré-test avant de généraliser le questionnaire (biais de formulation des questions) Oppenheim, A. N. (2000). De même, nous vérifierons préalablement la fiabilité des indicateurs que nous avons obtenus de la revue de la littérature et considérés pour la mesure des variables (biais de mesure) DeVellis, R. F. (2016) et finalement prendre en considération les limites des tests statistiques et opter pour des modèles d'analyse adaptés (Biais de causalité) Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002).

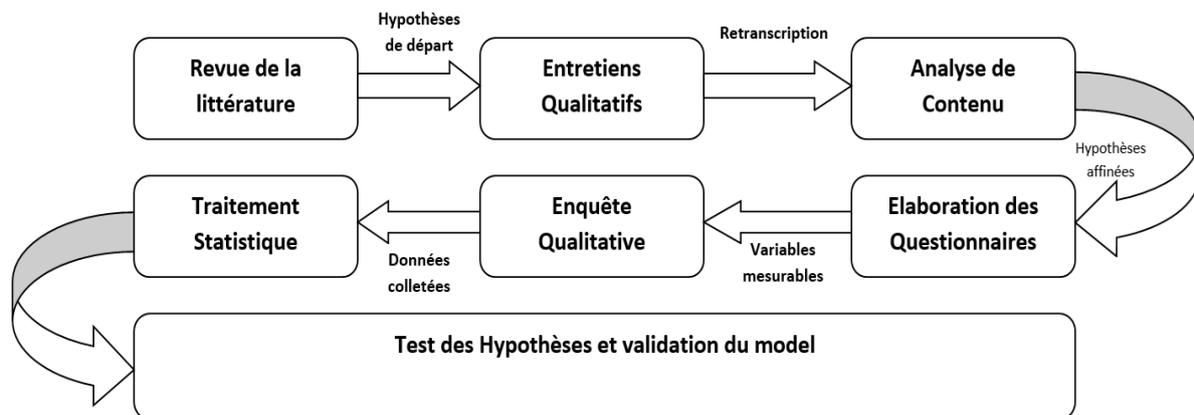


Figure 2 : Schéma de la démarche théorique et empirique conçu par l'auteur

7. Conclusion

Le présent article présente une approche méthodologique qualitative basée sur une revue de littérature sur les déterminants externes à l'entité d'audit interne susceptible d'influencer l'efficacité de la fonction d'audit interne. Les résultats de la revue ont permis d'identifier six déterminants externes parmi plusieurs dont la pertinence et la crédibilité a été confirmées par plusieurs recherches scientifiques, à savoir : (1) l'indépendance de l'audit interne (2) l'information et la communication (3) le cadre organisationnel (4) le soutien de la direction (5) l'existence d'un processus de suivi et (6) l'environnement de contrôle favorable.

Ces facteurs feront l'objet de confirmation à travers des entretiens individuels planifiés avec des gestionnaires dans des établissements et entreprises publics marocains, puis testés par une étude quantitative (analyses statistiques).

Cette revue de littérature a permis de poser les bases d'un cadre conceptuel, qui sera affiné à la phase qualitative du travail (entretiens individuels).

Ainsi, adopter une démarche d'efficacité globale dans la fonction d'audit interne pourra éventuellement intégrer les déterminants étudiés et validés comme étant facteurs stimulants de l'efficacité, permettant ainsi d'apporter un poids de contrôle sur le processus d'audit interne dans le secteur étudié.

En définitive, cette revue jette les bases d'un cadre d'analyse robuste pour évaluer et renforcer l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur public marocain. Il vise également à explorer sa valeur ajoutée, tout en analysant l'influence des différents acteurs impliqués dans le circuit du processus d'audit interne.

8. Bibliographie

- Abbadi, A., & Escaffre, L. (2022). Audit et Société, propos et débats, septembre 2022 – Rôle signalétique du rapport d’audit. Société, p23 -29.
- Abu-Azza, W. (2012). Perceived effectiveness of the Internal Audit function in Libya: A qualitative study using Institutional and Marxist theories (Doctoral dissertation, University of Southern Queensland).
- Abuazza, W.O., Mihret, D.G., James, K. and Best, P. (2015), “The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Nos 6/7, pp. 560-581.
- Ahmad, N., Othman, R. & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian Public Sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9) pp 53–62 et 84 – 790.
- Al-Akra, M., Ali, M. J., & Marashdeh, O. (2016). Development of internal audit effectiveness conceptual framework. *International Journal of Accounting and Finance*, 6(1), 1–27. <https://doi.org/10.1504/IJAF.2016.075316>
- Al-Twaijry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507–531. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-6](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-6)
- Al-Twaijry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managérial Auditing Journal*, 19(7), 929–944. <https://doi.org/10.1108/02686900410549448>
- Aldridge, C. R., & Colbert, J. L. (1994). Management’ s Report on Internal Control, and the accountant’ s Response. *Managérial Auditing Journal*, 9(7), 21-28.
- Alias, N.F., Nawawi, A. and Salin, A.S.A.P. (2019), “Internal auditor’s compliance to code of ethics: empirical findings from Malaysian government-linked companies”, *Journal of Financial Crime*, Vol. 26 No. 1, pp. 179-194.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2012). Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context. In 10th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance (pp. 1-54).
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 23(2), 74–86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). *Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness*. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
- BADA I. & NOUATIN G.S. (2022) «Influence de l’audit et du contrôle interne sur les bonnes pratiques de gouvernance d’entreprise», *Revue Internationale des Sciences de Gestion* «Volume 5 : Numéro 3» pp : 875 – 876
- Badara, M. azu S., & Saidin, S. Z. (2014). Empirical Evidence of Antecedents of Internal Audit Effectiveness from Nigerian Perspective. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 19(4), 460-471 <https://doi.org/10.5829/idosi.mejsr.2014.19.4.1783>
- Barisic, I., & Tusek, B. (2016). The Importance of the Supportive Control Environment for Internal Audit Effectiveness – The Case of Croatian Companies. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 29(1), 1021–1037. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2016.1211954>
- Beattie, V., & Fearnley, S. (2002). Auditor independence and non-audit services : A

literature review. Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

- Bednarek, P. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors. In *Efficiency in Business and Economics* (pp. 1–16). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-31968285-3_1
- BELARAJ, A., & OUKASSI, M. (2019). Qualité de l’audit interne au secteur public : revue de la littérature. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l’audit*, 3(2), p-684
- Boubakary, B. (2022). *Audit interne et gouvernance d'entreprise: une lecture théorique au sein des entreprises publiques*. P.9
- Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2001). Accountants, or auditors, tax practitioners, management consultants etc.? A research note. *Managérial Auditing Journal*, 16(9), 514-518.
- Bryman, A. (2016). *Social research methods* (5th ed.). Oxford University Press. p 481
- Chambers, A. (1992), *Effective Internal Audits, How to Plan and Implement*, Pitman Publishing, Boston, MA.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 54 (20), 296-307. doi: 10.1111/j.18352561.2010.00092. x. *review of applied psychology*, 59(1), 59-67.
- COSO. (2013). *Internal Control — Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). Sage Publications. p 158-186
- D’Onza, G., Selim, G. M., Melville, R., & Allegrini, M. (2015). A study on internal auditor perceptions of the function’s role, risk management and organizational performance. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 539–561. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1079>
- Dejnaronk, J., Jatuporn, C., & Pongpirul, K. (2015). The effectiveness of internal audit in Thai listed companies: How internal auditors and managers perceive it. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 13(2), 190–214. <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2014-0032>
- Dejnaronk, J., Little, H. T., Mujtaba, B. G., & McClelland, R. (2016). Factors Influencing the Effectiveness of the Internal Audit Function in Thailand. *Journal of Business and Policy Research*, 11(2), 80–93.
- Deming, W. E. (1986). *Out of the crisis*. MIT Press.
- DeVellis, R. F. (2016). *Scale development: Theory and applications* (4th ed.). Sage Publications. p 70
- Dillman, D. A., Smyth, J. D., & Christian, L. M. (2014). *Internet, phone, mail, and mixed-mode surveys: The tailored design method* (4th ed.). Wiley. P49
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managérial Auditing Journal*, 16(8), 443–450.
- Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E. and Papachristou, A. (2017), “The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection”, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 16 No. 4, pp. 434-454.
- Drucker, P. F. (1999). *Management challenges for the 21st century*. HarperBusiness. p45
- ED-DOUADI, S. A. F. A. E., & BAKOUR, C. (2020). Facteurs affectant l’efficacité d’audit interne dans le secteur public: cas du secteur public marocain. *Revue du*

contrôle, de la comptabilité et de l'audit, 4(2).

- El-Nafabi, H. M. (2010). Public financial management in Sudan. *International Journal of Government Financial Management*, 10(1), 42.
- Feizizadeh, A. (2012). Strengthening internal audit effectiveness. *Indian Journal of Science and Technology*, 5(5), 2777- 2778.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman. (275 p.)
- Goodwin J, Yeo TY (2001) Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore. *Int J Audit* 5(2):107–125
- Gramling, A. A., Maletta, M., Schneider, A. and Church, B. (2004), "The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23 No. 1, pp. 194-244.
- Hahn, A. C., Preuss, L., Pinkse, J., & Figge, F. (2008). Towards a comprehensive understanding of sustainability performance measurement systems. *Journal of Business Ethics*, 104(3), 273–287. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0915-2>
- IAA (2017), Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - Edition 2017, Version 31/05/2017, p9-10.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Eleftheriadis, I., & Christodoulou, P. (2011). Efficiency and effectiveness of internal audit in Greek business environment. *International Journal of Business and Management*, 6(5), 136–144. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v6n5p136>
- Keating, G. (1995). The art of the follow-up. *The Internal Auditor*, 52(2), p. 59.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Differentiation and Integration in Complex Organizations*. *Administrative Science Quarterly*, 12(1), 1–30
- Lebas, M. J. (1995). Performance measurement and performance management. *International Journal of Production Economics*, 41(1–3), 23–35. [https://doi.org/10.1016/0925-5273\(95\)00081-X](https://doi.org/10.1016/0925-5273(95)00081-X)
- Lenz, & Hahn, U. (2015). A Synthesis of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing to New Research Opportunities. *Managérial Auditing Journal*, 30(1), 5–33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-20141072>
- Lenz, R., Sarens, G., & Hoos, F. (2017). Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management. *Edpacs*, 55(1), 1-17.
- Meraoui, F., & Ikhelif, M. (2024). Le contrôle de gestion au service de la performance Cas de la SONELGAZ de Tizi-Ouzou (Doctoral dissertation, Université Mouloud Mammeri).p35-36.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managérial Auditing Journal*, 22(5), 470–484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Moizer, P. (1997). Auditor reputation: The international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 1(1), 61–74.
- Mu'azu, S.B. & Siti, Z.S. (2013). The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), pp. 329 – 339. doi: 10.6007/IJARAFMS/v3 – i3/224.
- Mulugeta, S., & Gebrehiwot, G. (2008). Internal audit: reporting relationship in

Ethiopian public enterprises. *Faculty of Business and Economics Department of accounting.*

- Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: A framework for research opportunities in internal auditing. In A. A. Gramling & S. L. McEwen (Eds.), *Research Opportunities in Internal Auditing* (pp. 231–268). Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Oppenheim, A. N. (2000). Questionnaire design, interviewing and attitude measurement. Continuum.p 100
- Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). *The Determinants of Internal Audit Function Effectiveness in Tunisian Listed Companies*. *Research in International Business and Finance*, 44, 256–265. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2017.07.070>
- Outis, C., & Nekmouche, Y. (2023). *L’impact de l’audit interne sur la prise de décision et sur la performance de l’entreprise. Cas: SONATRACH/IAP BOUMERDES (Doctoral dissertation, Université Mouloud Mammeri).*
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research & evaluation methods* (3rd ed.). Sage Publications.p 242
- Raghunandan K et al (1998) Accounting and auditing knowledge level of Canadian audit committees: some empirical evidence. *J Int Account Audit Tax* 7(2):181–194
- Rezaee, Z., Elam, R., & Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous auditing: the audit of the future. *Managérial Auditing Journal*, 16(3), 150-158.
- Ridley, J. & D’Silva, K. (1997), ‘Perceptions of internal audit value’, *Internal Auditing*, Vol. 2, pp. 12–14.
- Roth, J. (2000), *Best Practices: Value-added Approaches of Four Innovative Auditing Departments*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Roussy, M. (2015). Welcome to the day-to-day of internal auditors: how do they cope with conflict? *Auditing: A journal of practice and theory*, 34(2):237-264.
- Salehi, M., Arianpoor, A. and Salehi, F. (2013), “Investigating the effect of internal audit on the performance of private banks’ system”, *Journal of Accounting, Business & Management*, Vol.20No. 1, pp. 1-20.
- Sarens G & Abdolmohammadi, M. J., (2011). An Investigation of the Association between Cultural Dimensions and Variations in Perceived Use of and Compliance with Internal Auditing Standards in 19 Countries. *The International Journal of Accounting*, 46(4), 365–389. <https://doi.org/10.1016/J.INTACC.2011.09.004>
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219–241. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x>
- Sawyer, L.B. (1995). An internal; audit philosophy, *The Internal Auditor*, 46-55.
- Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference. Houghton Mifflin.p 6
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2011). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managérial Auditing Journal*, 26, 605 622<https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Spraakman, G. (1997), ‘Transaction cost economics: A theory of internal audit’, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 7, pp. 323–30.
- Turetken, O., Jethefer, S., Ozkan, B., (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managérial Audit. J.* 35 (2), 238–271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>.

- Van der Schyf, D. B. (2000). Obstacles in establishing and operating a public sector internal auditing function in a developing country: The South African experience. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 8(1), 145-181.
- Van Gansberghe, C. N. (2005). Internal auditing in the public sector: A consultative forum in Nairobi, Kenya, with the East African Community member countries. *International Monetary Fund (IMF) Working Paper*, WP/05/97. <https://doi.org/10.5089/9781451861353.001>
- Van Gelderen, S. C., Maassen, G. F., & Meuwissen, R. H. G. (2017). *The perceived effectiveness of internal audit in the public sector: A survey of Dutch public sector auditors*. *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 238–255. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2016-1394>
- Walker, K. B., & Johnson, E. N. (1996). A review and synthesis of research on supplier concentration, quality and fee structure in non-US markets for auditor services. *The International Journal of Accounting*, 31(1), 1-18.
- Wallace, W. A., & Kreutzfeldt, R. W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, 7(2), 485-512.
- Woodward, J. (1965). *Industrial Organization: Theory and Practice*. London; New York: Oxford University Press. xii, 281 p.
- Xiangdong, W. (1997), "Development trends and future prospects of internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 No.4/5, pp.200-4,
- Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International journal of auditing*, 10(1), 1-18.
- Ziegenfuss, D. E. (2000). Measuring performance. *The Internal Auditor*, 57(1), 36-40.