

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

**Contribution to the study of internal determinants influencing
the effectiveness of the internal audit function: Literature
review**

Rachid MANDOR

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales Ain Sebâa, Université Hassan 2 de Casablanca, Casablanca, Maroc.

Mohamed Anis TAMIRI

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales Ain Sebâa, Université Hassan 2 de Casablanca, Casablanca, Maroc.

Abstract. Dans un contexte de transparence et de reddition généralisée des comptes, l'audit interne s'impose comme le dispositif par excellence à la disposition des Établissements et Entreprises publics, notamment en matière de prévention, de conseil et de détection des abus financiers. Dans cette optique, le présent article propose d'une part un état de l'art des principaux facteurs déterminants internes à l'entité d'audit, susceptibles d'influencer l'atteinte des objectifs de la fonction de l'audit interne, et d'autre part d'éclaircir ce concept souvent ambigu et de répondre à la problématique suivante : quels sont les déterminants essentiels à l'efficacité de l'audit interne et comment leur existence peut-elle contribuer à la renforcer ? Cette revue non exhaustive de la littérature académique et professionnelle, couvrant la période 1987-2024, met en lumière les déterminants clés susceptibles d'influencer l'efficacité de la fonction d'audit interne. Cinq déterminants essentiels ont été identifiés dont le lien commun est qu'ils sont internes à l'entité d'audit interne : la compétence, le leadership du responsable de l'entité d'audit interne, la taille de l'entité d'audit interne, le respect des normes applicables et l'interaction entre l'audit interne/l'audit externe.

Keywords: *Efficacité de l'audit interne, Compétence, Leadership, Taille de l'entité d'audit interne, Normes applicables, Interaction de l'audit interne et externe.*

Abstract. In a context of transparency and generalized accountability, internal auditing is becoming the mechanism of choice for public institutions and companies, particularly in terms of preventing, advising on and detecting financial abuse. With this in mind, the present article proposes a review of the main determining factors internal to the audit entity, likely to influence the achievement of the objectives of the internal audit function, and also to clarify this often-ambiguous concept and answer the following question: what are the determining factors essential to the effectiveness of internal audit, and how can their existence contribute to reinforcing it? This non-exhaustive review of academic and professional literature, covering the period 1987-2024, highlights the key determinants likely to influence the effectiveness of the internal audit function. Five key determinants were identified, all of which are linked by the fact that they are internal to the internal audit entity: competence, the leadership of the head of the internal audit entity, the size of the internal audit entity, compliance with applicable standards and the interaction between internal audit/external audit.

Keywords: *Effectiveness of the internal audit, Competence, Leadership, Size of the internal audit entity, Applicable standards, Interaction between internal and external audit.*

1. Introduction

Dans un contexte marqué par des défis politiques, économiques et sociaux, dont l'importance d'assurer des audits efficaces est primordial pour renforcer la gouvernance, identifier et maîtriser les risques et créer la valeur ajoutée, L'audit est considéré comme un outil de vérification de la régularité et de l'efficacité des opérations, l'audit interne évalue les processus et les contrôles internes afin de s'assurer qu'ils respectent les normes, les politiques internes et la réglementation en vigueur. AZZOUZ, S. et al. (2024)

Ces dernières années, plusieurs débats sur le rôle effectif de l'audit interne et son efficacité ont eu lieu, s'interrogeant 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.

Devant l'intérêt croissant dont a bénéficié l'audit interne dans le secteur public, la littérature scientifique est restée néanmoins dominée par des travaux concentrés sur le secteur privé, telle que les grandes entreprises. Cependant, dans un environnement public, caractérisé par une réglementation contraignante, une multitude des acteurs gouvernants et les restrictions administratives, ce dernier suscite d'aborder l'efficacité de l'audit interne à travers une analyse bien adaptée et spécifique à ce secteur.

L'étude du secteur public, permettra d'apporter un plus pour combler un vide empirique et apporter plus de compréhension des stimulants de l'efficacité de l'audit interne et repositionner ainsi l'audit comme acteur stratégique et de gouvernance.

Dans cette perspective, nous proposons une classification originale des déterminants de l'efficacité de l'audit interne, en les scindant en déterminants internes et externes à l'entité d'audit interne, nous nous focalisons cependant, dans le présent article, sur les déterminants qui dépendent des acteurs de l'entité (Auditeurs, responsable et l'entité).

Une telle étude présente un intérêt capital aussi bien sur le plan des recherches scientifiques que sur les pratiques. Ainsi, face au manque d'accord sur les vrais déterminants influençant cette efficacité, dans un contexte organisationnel et institutionnel public, nous mobilisons des cadres théoriques propres aux facteurs identifiés dans la littérature afin de creuser davantage dans la compréhension des stimulants de l'efficacité.

En identifiant ces facteurs considérés comme leviers d'efficacité, nous permettons aux parties prenantes d'appuyer leur gouvernance, de maîtriser les risques et promouvoir la création de la valeur ajoutée, notamment dans un contexte caractérisé par la transparence, la responsabilité des acteurs et la reddition des comptes.

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

Notre contribution rejoint les débats existants sur les insuffisances existantes en matière de la définition des déterminants de l'efficacité de l'audit interne et apporte un éclaircissement sur d'autres facteurs susceptibles d'influencer cette efficacité dans le secteur public globalement, et le contexte marocain précisément. Afin d'apporter des réponses à notre problématique, des questions secondaires se mettent en exergue : Quels sont les déterminants internes essentiels à l'efficacité de l'audit interne et comment leur existence peut-elle contribuer à la renforcer ?

Cette étude adopte une approche qualitative, à travers une revue de littérature 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. Et aussi, nous exposons les hypothèses formulées dans les travaux antérieurs, qui serviront de base à l'approche empirique envisagée.

¹ Établissements et Entreprises publics

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

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

La démarche méthodologique suivie repose sur une démarche systématique aussi étendue que possible, portant sur l'efficacité de l'audit interne. Dans cette revue, elle explore les dimensions centrales de notre question de recherche : l'efficacité de l'audit interne et ses déterminants.

Cette analyse thématique a structuré la revue de la littérature au tour des théories mobilisés et les déterminants de l'efficacité.

La recherche documentaire a été réalisée en utilisant des mots clés et de combinaisons de mots clé tels que : audit interne, efficacité de l'audit interne, déterminants de l'efficacité.

Ainsi, nous avons mobilisé plusieurs bases de données reconnues - telles que Scopus et web of science, Google Scholar – pour recenser les travaux les plus pertinents. Une attention particulière a été portée aux publications parues dans des revues spécialisés telles que Managerial Auditing Journal, International Journal Of Auditing, ou encore Southern African Journal of Accountability And Auditing Research (SAJAAR).

Les références ont été retenues selon trois critères : la date de publication (entre 1987 à 2024), la nature des documents (articles scientifiques, revues professionnelles et rapports), et leur pertinence par rapport à notre problématique.

Le choix délibéré de cette période pour la revue de littérature, est motivé d'une part, par l'instauration par l'IIA du cadre de référence de l'audit interne, qui a institué officiellement les axes d'une fonction d'audit interne moderne, et le début des recherches scientifiques axées sur les notions d'efficacité et de création de valeur ajoutée de la fonction d'audit interne, ce qui constitue une opportunité pour suivre de près l'évolution des référentiels conceptuels et les critères de mesure de l'efficacité. D'autre part, d'intégrer les contributions récentes qui mettent à jour les connaissances. Ainsi la couverture de cette période assure une vision globale et dynamique des facteurs d'efficacité, tout en touchant un maximum d'apports empiriques et assurant une cohérence théorique.

Sur un total 76 références, nous en avons retenu 59 pour une lecture approfondie. Les autres ont été conservés à titre complémentaire, pour une analyse secondaire.

Les résultats de la revue de littérature sont structurés en trois parties :

- la distinction entre efficacité, performance et amélioration continue ;
- les fondements conceptuels et les critères de mesure de l'efficacité de la fonction d'audit interne ;
- Les déterminants internes susceptible d'influencer cette efficacité.

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

Les notions efficacité, performance et efficience sont souvent superflu dans les recherches scientifiques et nécessite une clarification et un arrêt sur la nuance terminologique réel en relation avec nos recherches.

Selon Drucker (1999), «Efficiency is doing things right; effectiveness is doing the right things.». L'efficacité est considérée comme étant l'habilité d'un système, d'une structure ou d'un processus à atteindre les objectifs tracés, indépendamment des moyens ou ressources allouées. Selon 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 désigne une capacité dynamique à générer de la valeur ajoutée, elle suppose la réalisation des objectifs, une gestion efficiente des ressources et une adaptation constante aux changements.

Selon Deming (1986), l'amélioration continue est un processus systématique, fondé sur le cycle PDCA (Plan-Do-Check-Act), elle vise à renforcer progressivement la performance organisationnelle, en s'appuyant sur l'apprentissage, la réduction des erreurs et l'impulsion de tous les acteurs.

En résumé : l'efficacité vise l'atteinte des objectifs ; la performance combine efficacité et efficience, et l'amélioration continue instaure la culture d'optimisation permanente.

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

Cette section présente, de manière non exhaustive, les fondements conceptuels et les critères de mesure de l'efficacité de la fonction d'audit interne, tels qu'ils ressortent des recherches scientifiques analysés.

Chambers A, (1992), propose une approche intégrée de l'efficacité, articulé autour de trois composantes : l'atteinte des objectifs (efficacité), la manière de les atteindre (efficience) et le coût de réalisation (économie). Cette lecture est reprise par Ziegenfuss (2000), cité par Ait Mouzoun & El Mezouari (2019), qui distingue : accomplir ce qui est nécessaire (efficacité), bien le faire (l'efficience) et à moindre coût (l'économie). Cette efficacité peut être atteinte grâce aussi bien à l'appréciation de la performance de l'entité d'audit interne, qu'à la démarche d'amélioration continue de ses services

Dans cette perspective, Dittenhofer (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 et Yismaw (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).

Arena et Azzone (2009) rejoignent cette conception 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, 2012). Cette compréhension leur permet d'élaborer des plans, à conduire des opérations, et de communiquer des résultats de manière impartiale et utile (Xiangdong, 1997 ; Spraakman, 1997). En ce sens, un service d'audit interne efficace 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.

Selon Mu'azu et Siti (2013), cette efficacité devrait être perçus 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 cette même lignée, Badara et Saidin (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.

Enfin, l'Institute of Internal Auditors (IIA, 2017) reprend cette vision, 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, 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-Twaijry, 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.

Arena, 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 ? Cinq déterminants internes au cœur de l'efficacité de l'audit interne et cinq hypothèses

En vue d'apporter une identification groupée des déterminants et expliquer comment ces derniers influencent l'efficacité de l'audit interne, nous nous focalisons dans cet article sur les déterminants internes à l'entité d'audit interne, tels que la compétence, le leadership du responsable, la taille du service, le respect des normes applicables et l'interaction entre l'audit interne et l'audit externe,

a. La compétence des auditeurs en faveur d'une meilleure conduite des missions d'audit interne : socle technique et intelligence sociale

La compétence se réfère à l'aptitude et au professionnalisme du service d'audit, incarné par les auditeurs internes dans l'exercice de leurs missions. Selon l'IIA (2017) « les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, les aptitudes et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles » (P. 9), ce qui définit la compétence. Par ailleurs « les auditeurs internes doivent faire preuve de soin et de compétence attendus d'un auditeur interne raisonnablement prudent et compétent » (P. 10), ce qui définit la diligence professionnelle.

En cohérence avec les exigences des organismes de normalisations, plusieurs études et recherches scientifiques ont abordé la notion de la compétence, touchant à la fois l'aspect technique et interpersonnelle.

- L'aspect technique de la compétence

Parmi ces contributions, Flint, (1988) considère que les auditeurs internes doivent posséder des

connaissances, une formation, une expérience et des aptitudes adéquates qui favorisent collectivement la détection des irrégularités.

Dans cette même optique, Ziegenfuss, s, (2000) identifie plusieurs facteurs influençant l'efficacité de l'audit interne, tels que la formation académique des auditeurs, l'expertise du personnel, les certifications et la formation continue, tous ces facteurs composent la notion de compétence technique.

Al-Twajry et al, (2003), ont constaté Dans le contexte saoudien, que le niveau approprié des compétences des auditeurs internes, incluant la formation, l'expérience, les connaissances et les qualifications professionnelles, influe positivement sur l'efficacité de l'audit interne.

De manière similaire, une étude empirique menée dans le secteur public malaisien par Ali et al, (2007), révèle que l'absence de personnel qualifié en termes de formation, d'expérience et de savoirs en matière d'audit interne influe négativement sur l'efficacité de l'auditeur interne.

Dans le même esprit, Knechel et al, (2013) suggèrent que la formation constituait une condition essentielle pour améliorer le travail de l'audit interne. Ils soulignent également que les auditeurs doivent avoir la capacité d'appréhender le champ d'activité et les différents processus adoptés par l'organisation, reposant sur une expertise suffisamment étendue et un esprit critique bien développé.

Ali & Owais, (2013) s'accordent avec Mihret et Woldeyohannis (2008) qui considèrent qu'il est essentiel que toute l'équipe d'audit interne possède l'éducation, les aptitudes professionnelles, l'expérience et la formation requises pour améliorer les opérations de l'organisation.

Dans cette même lignée, Lenz et al, (2014) considèrent également que pour s'approprier la compétence, il est essentiel de bénéficier d'une série de formation continue et appropriée.

Halbouni, (2015), affirme pour sa part que les auditeurs internes se révèlent plus efficaces et mieux adaptés, comparé à leurs homologues externes, notamment dans la détection de fraudes, en raison de leurs connaissances internes approfondies des processus organisationnels. Cette vision est partagée avec Ait mouzoun et Elmezouari, (2018), qui considèrent que l'expérience des auditeurs internes favorise une meilleure connaissance approfondie des anomalies et des moyens de les résoudre.

Sur le plan cognitif, Moyes, (2007) partage les travaux de Chung et Monroe, (2000), qui montrent que les auditeurs hautement expérimentés surpassent leurs homologues moins expérimentés en raison de leur capacité à traiter l'information, à proposer des conclusions alternatives et à initier des améliorations.

Enfin, plusieurs recherches soulignent que l'insuffisance des compétences des auditeurs internes présente un obstacle à l'efficacité de l'audit interne dans plusieurs pays africains tels que l'Éthiopie, le Ghana et le Kenya, Mihret et Yismaw, (2007) ; Onumah et Yao Krah, (2012) ; Walter et Guandaru, (2012).

- **L'aspect interpersonnel de la compétence**

Parmi ces contributions, Rest (1979) estime que les jugements éthiques des auditeurs peuvent être évalués selon une approche cognitive, centrée sur leurs capacités intellectuelles à analyser, formuler une opinion objective et respecter les normes déontologiques de la profession.

Dans une perspective complémentaire, Herrbach, (2001), à travers l'analyse des rôles, souligne que la dimension sociale complète la compétence technique, notamment pour maintenir une apparence professionnelle et une responsabilité de la gestion des auditeurs sur le terrain.

Dans le même esprit, Fanning et Piercey, (2014) rejoignent la définition de (Smith, 2005) qui considère que les auditeurs doivent aussi détenir d'excellentes compétences interpersonnelles telles que la communication, la persuasion, la collaboration et l'esprit critique pour s'acquitter efficacement de leurs responsabilités.

(Dellai et al, 2016), mettent en avant l'importance de l'équipe d'audit interne, soulignant qu'elle

doit détenir le savoir, les compétences et les aptitudes nécessaires pour bien accomplir leurs responsabilités.

En somme, la compétence de l'équipe d'audit interne est considérée parmi les facteurs les plus fréquemment explorés dans les recherches scientifiques existences.

i. Relation entre la compétence et l'efficacité de la fonction d'audit interne

La compétence fait référence à plusieurs critères, elle renvoie à un ensemble « de connaissances sur une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit ». Selon (Flint, 1988), la compétence constitue une condition fondamentale et continue de légitimité de l'audit. Sans elle, un audit perd sa crédibilité, sa valeur ajoutée et par conséquent son efficacité.

Richard, (2000) souligne que la compétence ne se limite pas aux connaissances techniques, mais inclut également les qualités relationnelles telles que la communication, la capacité d'écoute et l'aptitude à établir une relation de confiance avec les audités. Il ajoute que la compétence cumulée de l'équipe d'audit est tout aussi essentielle, car elle permet de combiner les formations de l'équipe, les qualifications et expériences des auditeurs afin de créer de la valeur ajoutée. Ces compétences techniques, relationnelles et collectives, favorisent la réussite des missions d'audit, facilitent l'acceptation des recommandations et influencent, par conséquent son efficacité.

La qualité de l'audit interne dépend également de l'expertise approfondie du personnel, de la pertinence des services fournis, ainsi que de l'efficacité dans l'organisation, la mise en œuvre et l'échange des audits internes. (Van Peursem, 2005), a confirmé que la capacité des auditeurs à adopter une certaine ambiguïté dans leurs rôles à l'égard de la direction et les parties prenantes, combinées avec leurs compétences en planification, en exécution et en communication, contribuent à une meilleure reconnaissance du rôle de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation. Lorsque la direction estime que les connaissances des auditeurs internes sont insuffisantes pour fournir un appui pertinent, elle tend à ignorer leurs recommandations, ce qui affaiblit l'influence stratégique de l'audit interne.

Par ailleurs, le savoir des auditeurs incluent également des compétences en communication, en écoute et en esprit critique, indispensables pour réaliser efficacement leurs tâches (Smith, 2005 et Fanning et Piercey, 2014). Ces auteurs concluent que plus les auditeurs sont compétents, plus ils sont sollicités par la Direction et plus leurs recommandations sont mises en œuvre, ce qui contribue positivement à l'efficacité de leurs interventions.

Certains chercheurs ont élargi cette réflexion à la dimension collective de la compétence, notamment (Ali et Owais, 2013), qui soulignent que l'équipe de l'audit doit être évaluée collectivement. À ce titre, les auditeurs doivent collectivement posséder une formation adaptée, des qualifications professionnelles ainsi qu'une expérience pertinente (Capital intellectuel) afin de contribuer à la création de la valeur ajoutée au sein de l'organisation. Cette dynamique collective permet de répondre convenablement aux attentes de l'organisation.

En définitive, l'efficacité de l'audit interne repose sur une association entre l'expertise technique, l'intelligence sociale et la crédibilité professionnelle, tout en s'adaptant continuellement avec l'évolution organisationnelle. De manière globale, la compétence technique, la compétence comportementale, ainsi que les compétences interrelationnelles et professionnelles (Smith, 2005), (Flint, 1988), (Rittenberg et Anderson, 2006), (Fanning et Piercey, 2014), (Hoos et al, 2015) constituent les éléments fondamentaux permettant aux auditeurs internes de réaliser des audits de qualité, de préserver leur indépendance, d'identifier et de gérer efficacement les risques. Ces compétences contribuent ainsi à renforcer la gouvernance et assurer l'épanouissement durable de l'organisation.

ii. Hypothèses

Plusieurs études se sont penchées à étudier l'influence de la compétence des auditeurs internes

sur l'efficacité de l'audit interne dans plusieurs environnements professionnels. Parmi les premières études empiriques, Wolderupheal, (1998) observe une faiblesse des systèmes de contrôle interne et de l'audit interne pour protéger les ressources publiques contre la corruption et la fraude, notamment en Éthiopie, due principalement à l'insuffisance des compétences dans les équipes de l'audit interne. L'auteur souligne l'importance de renforcer les compétences des auditeurs pour améliorer l'efficacité de la fonction d'audit interne.

Cette analyse corroborée par Brierley et al (2001) démontrent que la compétence, incluant notamment la formation, l'expérience et la compréhension des processus de l'organisation, constitue un déterminant essentiel de l'efficacité de l'audit interne. Les auteurs concluent que, pour que la fonction d'audit interne soit efficace, il importe de perfectionner les compétences des auditeurs et l'instauration d'un environnement organisationnel favorable qui soutient la fonction d'audit.

Dans le contexte du secteur public Ethiope, Mulugeta, (2008) met en évidence que la compétence, techniques et professionnelles, constitue un facteur d'efficacité. Il a conclu que l'absence de ces compétences entraîne une faiblesse significative de la fonction d'audit interne. Dans le secteur public Malaisien, Halimah, N. A., et al, (2012) soulignent que la compétence des auditeurs constitue un facteur déterminant de cette efficacité, incluant une formation professionnelle, une expérience spécialisée, ainsi qu'une connaissance des processus organisationnels.

En Tunisie, Dellai, H et al, (2016), met en évidence également le rôle pertinent de la compétence dans leur étude empirique, ils démontrent que les auditeurs compétents combinés à une planification adéquate des missions d'audit sont essentiels pour assurer des audits efficaces.

Ainsi, au regard de ces nombreuses contributions, il apparaît clairement que la compétence de l'auditeur interne constitue l'un des éléments les plus fréquemment analysés dans la littérature à ce jour et représente un facteur crucial de l'efficacité d'audit interne. Nous proposons donc l'hypothèse suivante :

H1 : La compétence des auditeurs internes influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

b. Le leadership du responsable d'audit vis-à-vis l'équipe et les parties prenantes : entre posture managériale et autorité éthique

La littérature se décline en styles passif (laissez faire), transactionnel, et transformationnel. Selon Bass, (1999), leadership de laissez-faire est considéré comme un non-leadership, Le leadership transactionnel repose sur le renforcement conditionnel des suiveurs et les récompense lorsqu'ils répondent aux attentes. En revanche le leadership transformationnel inspire et motive intellectuellement les suiveurs à travailler pour le bien collectif au-delà de leurs propres intérêts. (Bass, 1999 ; Burns, 1978).

Dans le contexte de l'audit interne, Van Peurse, K. (2005) considère que le leadership combine des aptitudes relationnelles, communicationnelles et éthiques afin de favoriser l'engagement de l'équipe, anticiper les risques, garantir l'indépendance de l'entité et acquérir la confiance des parties prenantes. Dittenhofer et al, (2011) définissent pour leur part le leadership comme étant la capacité du responsable d'audit interne à promouvoir la qualité, l'indépendance et la crédibilité de l'audit, et son rôle consiste à aligner les activités de l'entité d'audit interne avec les objectifs organisationnels, à veiller sur la culture éthique de la profession d'audit, et à établir des relations solides et de confiance avec les parties prenantes.

Par ailleurs, plusieurs recherches récentes mettent en lumière l'importance des aptitudes comportementales du leadership dans l'efficacité de l'Audit interne. Elmghaamez et Ntim, (2016), ainsi qu'Abdolmohammadi et al, (2013) soulignent qu'à mesure que les rôles de l'audit interne évoluent et deviennent plus complexes, un éventail élargi d'aptitudes non techniques devient obligatoire. Ahmad, (2015) insiste sur la nécessité des habilités non techniques, incluant

la communication, les entretiens, la résolution des conflits, la gestion du changement. Dittenhofer et al, (2011) et Burnaby et al, (2007) rappellent l'importance des interactions interpersonnelles, du travail d'équipe, la pensée critique ainsi que les compétences d'autogestion.

Enfin, Dal Mas, L. O et Barac, K, (2018) confirment que le style de leadership du responsable de l'audit interne influence significativement l'efficacité de l'audit interne, ils suggèrent toutefois que la conceptualisation traditionnelle du leadership peut ne pas être appropriée ou compatible avec les dirigeants d'équipes professionnelles dans un environnement réglementé, ils soulignent cependant les limites du leadership de laissez-faire sur l'efficacité de l'audit interne et proposent que les dirigeants adoptent et des approches transformatives et transactionnelles.

i. Relation entre le leadership du responsable de l'audit et l'efficacité de la fonction d'audit interne

Le leadership exercé par le responsable de l'audit interne constitue un levier déterminant dans l'orientation stratégique et la performance opérationnelle de cette fonction. Il remplit deux rôles principaux, l'orientation stratégique et la performance opérationnelle de la fonction.

Le premier rôle, d'ordre stratégique, consiste à définir une vision alignant l'audit interne avec les objectifs de l'entreprise, incluant la détermination des priorités, l'optimisation des ressources et des compétences disponibles, ainsi que le maintien des meilleures pratiques en vigueur (Rittenberg et Anderson, 2006 ; Hoos et al, 2015). Ces auteurs concluent que ce rôle constitue un facteur d'efficacité indirect, mais déterminant, en raison de son impact sur la communication, la collaboration et les orientations stratégiques de l'organisation, il permet de façonner l'image et la légitimité de l'audit interne et, par conséquent, influence son efficacité.

Le second rôle, d'ordre opérationnel, consiste à attirer et développer les talents, dans le cadre de ses actions de promotion d'un audit interne efficace et valorisant. Pour atteindre cet objectif, il doit établir des relations de confiance, tant avec le personnel de son entité qu'avec les parties prenantes. Les responsables d'audit interne doivent également affiner leurs compétences relationnelles. D'un point de vue de la coordination relationnelle, cela implique le partage des connaissances et des objectifs, le respect mutuel, ainsi qu'une communication de haute qualité (Huang et al, 2010 ; Hoos et al, 2015).

Dans une approche plus nuancée, Odumeru, J. A., et Ogbonna, I. G, (2013) soutiennent que le responsable de l'entité de l'audit interne doit combiner les deux styles, car ils sont complémentaires. Toutefois, dans les environnements complexes et en mutation accélérée, ils recommandent de privilégier le leadership transformationnel, en raison de sa capacité à attirer et développer les talents, instaurer la confiance et favoriser une participation plus élargie. Ce style de leadership constitue un processus d'influence sur les groupes, visant à atteindre les objectifs organisationnels tout en renforçant l'efficacité de la fonction.

Sur le plan personnel, Furtner et al (2013) indiquent une association positive entre l'autodirection et les styles de leadership transformationnel et transactionnel. Cela souligne l'importance pour les responsables de l'audit interne, d'abord, de se perfectionner eux-mêmes en tant qu'autodirecteurs (en éliminant leurs propres traits inefficaces et en développant des comportements constructifs) avant de guider leurs équipes d'audit interne.

De façon transversale, Judge et Piccolo, (2004), Hoos et al, (2015), Al-Twajry et al, (2003) et Arena et al, (2009) confirment que le style de leadership et plus particulièrement le leadership transformationnel encourage la motivation de l'équipe, leurs indépendances et leurs sens d'innovation, ce qui contribue par conséquent à des audits de qualité et efficace.

En somme, le leadership du responsable constitue un levier déterminant de l'efficacité de l'audit, il intervient à la fois sur la dimension humaine (équipe), stratégique (les parties prenantes) et sur la dimension d'impact (la mise en œuvre et le suivi des recommandations).

ii. Hypothèse

Un large corpus de travaux empiriques confirme l'influence décisive du leadership sur l'efficacité de l'audit interne, ainsi Burnaby et al, (2007) soulignent que le style de leadership adopté façonne directement l'efficacité de la fonction, ils estiment également que le leadership constitue la compétence essentielle que doit posséder un responsable d'audit interne.

Dans le même perspective, D'Onza et al, (2015) ont étudié le rôle du leadership du responsable de l'audit interne et son influence sur l'efficacité de la fonction, leurs résultats montrent une influence significative du style de leadership sur l'efficacité de l'audit interne, notamment à travers les dimensions de l'orientation stratégique, la gestion de l'équipe, la relation avec les parties prenantes et l'impact organisationnel.

De manière complémentaire, le rapport State of the internal Audit profession Study publié par PWC, (2016b) met en évidence que les fonctions les plus efficaces sont celles dirigées par des leaders proactifs et influents, capables d'aligner les missions aux objectifs stratégiques, de gagner la confiance des parties prenantes, de favoriser la culture de performance de leur équipe et conduire le changement.

Enfin, Dal Mas L O, Barac K, (2018) confirment une corrélation étroite entre les qualités de leadership d'un responsable et la crédibilité, la qualité perçue ainsi que l'utilité des travaux d'audit. Compte tenu de ces constats, nous proposons donc l'hypothèse suivante :

H2 : Le style du leadership du responsable d'Audit interne influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

c. La taille du service d'audit : facteur structurel ou indicateur stratégique ?

Arena, M. Azzone, G. (2009) considèrent que la taille de l'entité d'audit interne fait référence à l'effectif, aux ressources matérielles et au budget alloué à la fonction. Ils soutiennent que des services d'audit interne plus étendus permettent aux auditeurs internes de faire des rotations, favorisant ainsi un audit plus objectif.

Dans le même ordre d'idées, Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014) définissent la taille de l'entité d'audit interne comme le nombre d'auditeurs affectés à la fonction, cette taille reflète la capacité à planifier, à exécuter et à superviser les missions.

De son côté, Bednarek, P. (2018) identifie la taille du service comme l'une des conditions impératives pour permettre aux auditeurs internes de réaliser des audits efficaces, en garantissant la disponibilité d'un nombre suffisant d'experts qualifiés.

i. Relation entre la taille du service d'audit interne et l'efficacité de la fonction d'audit interne

Certaines recherches antérieures indiquent que la qualité du travail d'audit interne est supérieure lorsque le personnel est en nombre adéquat. C'est le cas notamment des études (Mihret et Woldeyohannis, 2008 ; Mulugeta, et al 2008) en Éthiopie ; (Al-Twajjry et al, 2003 ; Gwilliam et al, 2002) ainsi que (Brierley et al, 2001), au Soudan, ces travaux montrent l'existence d'une corrélation entre un effectif suffisant de collaborateurs et la capacité de l'audit interne à exercer ses fonctions, particulièrement dans les pays développés ou les structures de gouvernance sont développées, dotées d'importantes ressources humaines et technologiques, et où les auditeurs bénéficient d'une grande indépendance dans l'exercice de leurs missions.

Dans cette continuité, Arena et Azzoune, (2009) soutiennent que l'extension des services d'audit interne permettrait aux auditeurs de procéder à des rotations, favorisant une plus grande objectivité dans leurs missions. Ces auteurs concluent que la taille de l'entité constitue un facteur clé dans l'optimisation de l'efficacité de l'audit interne, en raison d'une structure plus organisée, des ressources plus importantes et d'une grande reconnaissance stratégique accrue de son rôle, contribuant ainsi à son efficacité.

De son côté, Alhajri, (2017) souligne que la dimension du service audit est également fortement corrélée aux ressources attribuées et au degré d'investissement dans la fonction d'audit interne,

ce qui permet de mettre en œuvre une fonction plus indépendante, stratégique et spécialisée, améliorant ainsi son efficacité

En somme, plus l'entité d'audit interne est de grande taille et dispose de ressources suffisantes, plus la qualité des missions est objective, leurs rapports sont de meilleure qualité, et plus l'audit interne est efficace. La taille influe positivement sur l'efficacité de l'audit interne, dans la mesure où l'abondance des ressources permet aux les auditeurs internes de se spécialiser davantage, aux systèmes de contrôle d'être plus sophistiqués, et aux normes de conformité d'être appliquées de manière plus rigoureuse, ce qui améliore globalement l'efficacité de la fonction d'audit interne, (Arena et Azzone, 2009 ; Al-Twaijry et al, 2003 ; Gwilliam et al, 2002 ; Mihret et Woldeyohannis, 2008).

ii. Hypothèse

Plusieurs études ont abordé l'influence de la taille de l'entité d'Audit interne sur l'efficacité de la fonction d'audit interne. Par exemple (Brierley et al, 2003) ont observé que les entités d'audit interne du secteur public soudanais souffraient d'une grave pénurie de personnel, ce qui entravait la capacité des équipes à accomplir leurs tâches. Ils ont constaté que les entités d'audit de petite taille, et souvent composé de profils limités et peu formé, rencontrent des d'énormes difficultés à mener leurs missions de façon efficace.

Dans cette lignée, Mihret et Woldeyohannis, (2008) en Éthiopie ; Mulugeta, (2008) en Ethiopie ; Obeid, (2010) au Soudan ; Brierley et al, (2003) ainsi que Brierley et al. (2001) au Soudan, suggèrent qu'il y a une relation entre un nombre adéquat de collaborateurs et la capacité d'une entité d'audit interne à accomplir ses fonctions,

D'autres études similaires, telles que celles de (Arena, M, Azzone ; G, 2009) dans le contexte européen (Bednarek, P, 2018) en Pologne ; (D'Onza, et al, 2015) en Italie et (Abdulaziz Alseban, David Gwilliam, 2012) en Arabie saoudite, constatent un lien significatif entre la taille des entités d'audit et l'efficacité de la fonction. Compte tenu de ces constats, nous proposons donc l'hypothèse suivante :

H3 : La taille de l'entité d'Audit interne influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

d. Le respect des normes professionnelles : conformité ou ancrage déontologique ?

Le respect des normes constitue un facteur fondamental de l'efficacité de la fonction d'audit interne. Roth, J, (2000) définit le respect des normes de l'entité d'audit interne comme l'adhésion aux standards professionnels établis par des organismes de la profession, notamment l'Institute of Internal auditors. Cette adhésion concerne l'application rigoureuse des principes d'éthiques, des procédures méthodologiques, et des normes de qualité qui assurent la fiabilité et la pertinence des travaux d'audit.

Lenz et Hahn, (2015) rejoignent cette vision et définissent le respect des normes dans la fonction d'audit interne comme l'adhésion rigoureuse aux principes, procédures et normes établies par les institutions de normalisation, notamment l'IIA. Les auteurs concluent que le seuil de conformité à ces normes est parmi les facteurs clés contribuant à amélioration de l'efficacité de l'audit interne, car il permet à la fonction d'audit interne de démontrer son alignement avec les bonnes pratiques professionnelles.

Ces normes et règles, fruit de multitudes de recherches et études initiées par les organisations professionnelles de l'Audit interne, visent à optimiser la qualité du travail de l'auditeur interne, par le moyen de la capitalisation sur les bonnes pratiques et l'instauration des normes et règles testées.

i. Relation entre le respect des normes applicables et l'efficacité de la fonction d'audit interne

L'Institute of Internal Auditors (2013) a élaboré des normes professionnelles pour la pratique de l'audit interne, afin de permettre aux auditeurs internes et la fonction de remplir efficacement

leurs responsabilités. Dans cette perspective, l'audit interne est considéré comme efficace lorsqu'il se conforme à cet ensemble de normes. Cette conformité procure, d'une part, à la fonction d'audit interne une légitimité organisationnelle lui permettant de mener ses missions dans les meilleures conditions, et d'autre part, un alignement opérationnel sur les méthodes et pratiques, comparable à celui d'autres entités dans des environnements similaires.

Plusieurs auteurs appuient cette vision. Sawyer, L, B, (1988) et Spraakman, G, (1997), partagent l'affirmation de l'IIA selon laquelle l'objectif principal de ses normes professionnelles est de « fournir un cadre pour réaliser et promouvoir un large éventail d'activités d'audit interne à valeur ajoutée » (IIA, 2013). Ils concluent que le respect des normes permet de garantir une fiabilité des résultats, une maîtrise des risques ainsi qu'une optimisation des ressources, en termes de coûts et de temps d'audit.

Dans le même logique, Bou-Raad, (2000) conclut que le respect de normes permet de garantir un cadre méthodologique bien clair pour la planification, l'exécution, la supervision et le suivi des missions d'audit, permet de renforcer la crédibilité de leurs conclusions (Arena et Azzone, 2009) et permet par conséquent une dynamique d'amélioration continue des processus internes et contribue à l'efficacité globale de la fonction.

Au-delà d'un simple référentiel technique, les normes professionnelles offrent un cadre structurant et de supervision de la fonction d'audit interne, garantissant son efficacité optimale. Leur application stricte est associée à une meilleure crédibilité des auditeurs et favorise l'adoption de leurs recommandations. Elles assurent, par conséquent, une reconnaissance de la fonction par les parties prenantes. L'adhésion aux normes de l'IIA est considérée comme un facteur d'influence l'efficacité de la fonction d'audit interne, dans la mesure où elle garantit la qualité et l'indépendance des travaux d'audit, une identification des risques, ainsi qu'une mise en œuvre plus efficace des recommandations (Feizizadeh, A, 2012 ; Dejnaronk, J, et al, 2015). Plus spécifiquement ; Feizizadeh, (2012) considère qu'un auditeur interne efficace opère en conformité avec les normes professionnelles. De leur côté, Dejnaronk, J et al, (2016) placent "l'adhésion aux normes de l'IIA" comme un facteur influent sur l'efficacité de l'audit interne. Enfin, Ridley et D'Silva, (1997) ont constaté qu'au Royaume-Uni, le respect des normes professionnelles est le principal facteur contribuant à la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne et constitue donc un gage de crédibilité, de reconnaissance professionnelle et d'alignement stratégique, éléments clés de l'efficacité.

ii. Hypothèse

Sawyer, L, B, (1988) et Spraakman, G, (1997) concluent que l'efficacité de la fonction d'audit interne s'améliore lorsque les pratiques d'audit sont alignées avec les attributs et les normes professionnelles établies par l'IIA, de leur côté, Ridley J et D'Silva K, (1997) ont observé qu'au Royaume-Uni, le respect des normes professionnelles constitue le principal facteur contribuant à la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne.

Dans une perspective similaire, D'Onza, G, et al, (2015) et Dejnaronk, J, et al, (2015) concluent que le respect des normes a un effet positif sur l'efficacité de l'audit interne, notamment dans le cadre d'une gouvernance bien structurée. Lenz et Hahn, U, (2015) confirment également cette relation, en proposant que le respect des normes est positivement corrélé à l'efficacité de l'audit interne. Ils considèrent la conformité aux normes professionnelles de l'IIA comme un facteur clé d'amélioration, car il permet à la fonction d'audit de démontrer son adhésion aux principes des bonnes pratiques établis par l'institut.

Au regard de ces constats, nous proposons donc l'hypothèse suivante :

H4 : Le respect des normes applicables influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

e. L'interaction audit interne / audit externe : vers une gouvernance partagée de la fiabilité

Brody et al. (1998) définissent l'interaction de l'audit interne avec l'audit externe comme processus intégrant le partage d'informations sensibles et l'évaluation conjointe des risques. Ils concluent que sans une confiance mutuelle entre les deux parties, cette interaction ne peut produire des résultats efficaces ni favoriser l'efficacité de la fonction d'audit interne et l'organisation.

Arena et Azzone, (2009) approfondissent cette approche en mettant en avant que cette interaction repose sur une collaboration structurée et complémentaire, touchant la couverture mutuelle des risques, éviter les déperditions d'efforts, accroître l'efficacité du système d'audit. Cette interaction repose sur un échange régulier d'information, une planification conjointe des missions, et un respect mutuel des rôles.

Par ailleurs, Alzeban, A, et Gwilliam, D, (2014) ainsi que Badara, M et al, (2014) définissent cette interaction comme le degré de coopération, de coordination et de communication, à travers une planification conjointe des missions, un partage d'informations et de rapports, et d'autres formes de collaboration organisationnelle.

En somme, cette collaboration favorise la réalisation d'audits plus efficaces. Il est donc essentiel que les auditeurs internes s'engagent dans cette dynamique de coopération avec les auditeurs externes afin d'améliorer l'efficacité de leurs audits.

i. Relation entre l'interaction de l'audit interne/externe et l'efficacité de la fonction d'audit interne

Les avantages d'une coordination entre auditeurs internes et auditeurs externes ont été soulignés par plusieurs études, notamment celles de Brink V, Z et Witt H, (1982) ; Felix, W L, (2001) ainsi que Engle T, J, (1999). Ces auteurs concluent que cette coopération permet une meilleure couverture des risques, une réduction des coûts, ainsi qu'une meilleure crédibilité et suivi des recommandations.

Du point de vue des auditeurs internes, les normes professionnelles stipulent qu'une relation de travail professionnelle entre les parties est nécessaire, car elle aide les auditeurs internes à atteindre leurs objectifs et à offrir un meilleur service à l'entreprise. À ce titre, Engle T, J, (1999) souligne qu'aussi bien l'efficacité que l'efficience de l'audit interne sont renforcées par une coopération entre les auditeurs internes et externes, permettant ainsi une couverture élargie des zones de risques significatifs. Une bonne coordination améliore la qualité des audits, réduit les coûts et accroît la précision des rapports. Elle repose notamment sur une supervision mutuelle et un alignement stratégique.

Alzeban A et Gwilliam D, (2014) identifient la planification commune, ainsi que l'échange d'informations, d'opinions et de rapports, comme des indicateurs clés de la coordination et de la coopération entre les auditeurs internes et externes ces éléments visent à améliorer la qualité des audits et à éviter toute répétition inutile des tâches. Ainsi, une coordination efficace se concrétise avec le partage, d'une part, d'information sur les zones de risques, et d'autre part, des résultats des travaux antérieurs ainsi que des méthodologies utilisées. Cela permet une couverture complète des risques et renforce, par conséquent, l'efficacité de la fonction d'audit interne (Gramling et al, 2004).

Du côté des auditeurs externes, les résultats de cette coopération, notamment grâce aux informations fournies par l'auditeur interne, peuvent améliorer la qualité de leur jugement et permettre une rationalisation des efforts et des ressources, indéniablement, la reconnaissance par l'auditeur externe du travail de qualité accompli par l'audit interne, renforce la crédibilité de cette fonction auprès des parties prenantes et témoigne de la fiabilité et efficacité de la fonction d'audit interne (Prawitt, Smith et Wood, 2009).

Lorsque cette coopération s'appuie sur la compétence, l'indépendance et une bonne gouvernance, elle réduit les coûts, améliore la qualité des audits et facilite la mise en œuvre des recommandations. L'absence de coopération est fréquemment identifiée comme un facteur

limitant l'efficacité, notamment dans le secteur public des pays en développement (Gwilliam et El-Nafabi, 2002, cité par Gharrafi, M. 2022 ; Brierley et al, 2001). Ces auteurs concluent que cette coopération améliore l'efficacité de la fonction d'audit à condition qu'elle soit suffisamment supervisée et validée.

ii. Hypothèse

Plusieurs études scientifiques montrent qu'une coopération adéquate optimise l'efficience et l'efficacité des audits, et oriente la direction à offrir un service de haute qualité.

Dans ce sens, Gwilliam et El-Nafabi, (2002) cités par GHARRAFI, M. (2022), soulignent que l'interaction entre l'audit interne et externe constitue un facteur déterminant de l'efficacité de la fonction, notamment dans le secteur public des pays en développement. Ils concluent que cette coopération réduit les redondances dans les travaux d'audit, permet une meilleure allocation des ressources et assure une couverture complète des risques, ce qui garantit la qualité des audits et renforce l'efficacité globale de la fonction d'audit.

De leur côté, Brierley et al., (2001), Al-Garni A, (2008) et Almohaimeed, (2000) cité par Menza, S. K., et al, (2019), mettent en évidence qu'en Arabie saoudite, le manque de coopération entre les cabinets d'Audit externe et les auditeurs internes compromet l'efficacité des missions des auditeurs externes, notamment lors de la définition et de la mise en œuvre des recommandations. L'absence de cette coopération influence négativement l'efficacité de la fonction d'audit interne (Alzeban A, Gwilliam, D, 2012). Ainsi, compte tenu de ces constats, nous proposons donc l'hypothèse suivante :

H5 : L'interaction entre l'Audit interne et externe 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 opérationnel 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 valeur dans les EEP.

La modélisation du cadre conceptuel inclut la variable dépendante (l'efficacité de l'audit interne), les variables explicatives (indépendantes) résultantes de la revue de littérature : la compétence des auditeurs, le leadership du responsable de l'entité d'audit interne, la taille de l'entité d'audit interne, le respect des normes applicables et l'interaction entre l'audit interne/l'audit externe, 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 mobilisés en lien avec les facteurs internes à l'entité d'audit déterminés à travers la revue de littérature, concernent la théorie de l'agence de Jensen & Meckling (1976), la théorie institutionnelle de DiMaggio & Powell (1983), la théorie des parties prenantes de Freeman (1984) et la théorie de contingence de Woodward (1965), Lawrence & Lorsch (1967).

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 ministérielles). Dans cette perspective certains déterminants tel que la compétence des auditeurs en termes d'expérience, de formation et de certification, et le leadership du responsable de l'entité d'audit, leur permet de freiner ces intérêts opportunistes des dirigeants et constitue ainsi une garantie d'alignement de ces intérêts.

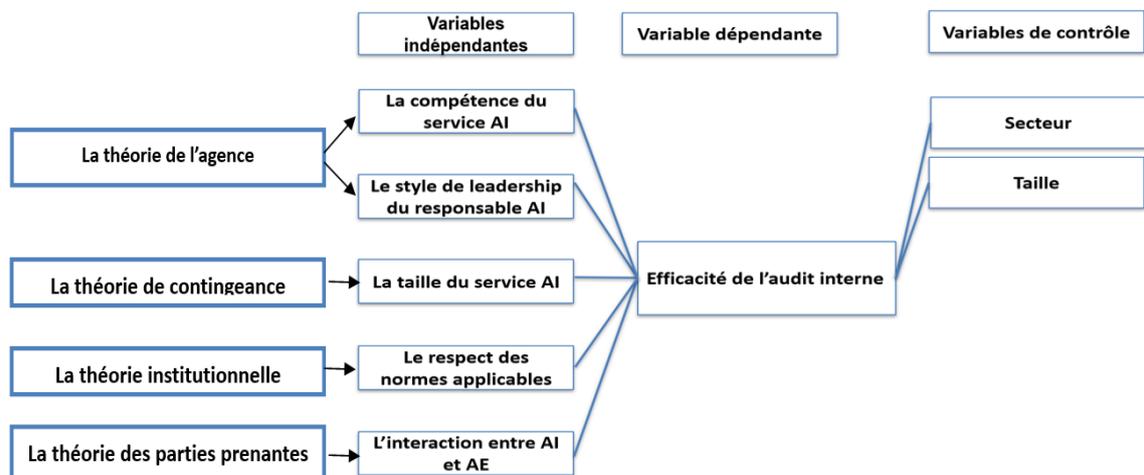
Alors que la théorie institutionnelle de DiMaggio & Powell (1983), éclaire sur l'importance des normes, de la charge réglementaire et des attentes des parties prenantes, dans ce cadre, le déterminant du respect des normes professionnels et internationales (IIA), la conformité réglementaire institutionnelle trouvent leurs sens comme étant le résultat de ces pressions pour la légitimisation de la fonction d'audit interne et ainsi à l'optimisation de son efficacité.

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 de l'interaction entre l'audit interne et externe trouve son sens pour incorporer les perceptions des parties prenantes sur l'utilité et la création de valeur ajoutée d'une fonction d'audit interne efficace.

La théorie de contingence explique le poids des facteurs contingents de la structure et leurs impacts sur l'évolution et structuration de son entité d'audit interne. Ainsi, l'entité de l'audit interne est affectée directement par la taille, l'organisation de la structure, et affecte par conséquent l'efficacité de l'audit, par procuration de moyens techniques, financiers et d'effectifs suffisants.

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.

Figure 1 : Cadre conceptuel conçu par l'auteur



Cadre conceptuel des déterminants internes à l'audit interne

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 construirons une articulation logique (Tableau 1) des principaux déterminants explicatifs et d'en formuler les hypothèses de recherche conséquentes, qui soient suffisamment précises, claires et basés sur un cadre conceptuel cohérent.

Tableau 1 : Articulation logique des principaux déterminants

Hypothèses	Déterminants (Variables indépendantes)	Justification théorique	Mécanismes d'action	Résultat attendue (Variable dépendante)
H1 : La compétence des auditeurs internes influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	La compétence	Le rôle de l'audit en tant que réducteur d'asymétrie d'information et d'intérêts opportunistes associe la compétence de l'auditeur pour contrôler efficacement les comportements des dirigeants afin d'assurer une gouvernance à la hauteur des défis, ce qui contribue à promouvoir l'efficacité de la fonction	Identification des risques, recommandations précises et pertinentes	Atteinte d'une efficacité optimale de l'audit interne
H2 : le leadership du responsable influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	Le leadership du responsable de l'entité d'audit interne	Le rôle de l'audit en tant que réducteur d'asymétrie d'information et d'intérêts opportunistes associe le leadership du responsable de l'audit interne d'un côté pour fédérer les auditeurs à doubler l'effort pour contrecarrer les intérêts opportunistes des dirigeants et de l'autre côté se positionner vis-à-vis la direction et se procurer l'autonomie nécessaire pour jouer son rôle efficacement	Meilleure leadership, fédération de l'équipe et positionnement vis-à-vis des parties prenantes	Gain d'efficacité de l'audit interne
H3 : la taille de l'entité influence positivement l'efficacité de	La taille de l'entité d'audit interne	Les facteurs contingents (taille, structure, etc) affectent considérablement l'entité	Couverture élargie des risques, optimisation des	Impact renforcé de l'audit interne

l'audit interne.		de l'audit de façon qu'elle s'aligne à chaque type de ces facteurs, ainsi plus la structure est de grande taille et organisée, cela affecte aussi la taille et l'organisation de l'entité de l'audit interne et favorise son efficacité	énergies allouées	
H4 : le respect des normes applicables influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	Le respect des normes applicables	Les pressions règlementaires (Normes et réglementations) soumis à la structure affectent considérablement l'adhésion de l'entité d'audit interne à se conformer à ces normes et améliore par conséquent son efficacité	Maitrise des process, la bonne conduite des missions	Gain d'efficacité
H5 : l'interaction entre l'audit interne/l'audit externe influence positivement l'efficacité de l'audit interne.	L'interaction entre l'audit interne/l'audit externe	L'efficacité de l'audit interne est associée aux réponses aux attentes des parties prenantes, dans ce sens une coopération efficace entre audit interne et externe améliore la qualité des informations et affecte de l'efficacité de la fonction et répond aux attentes des acteurs de la structure	Collaboration et complémentarité	Plus d'efficacité des missions d'audit interne

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

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

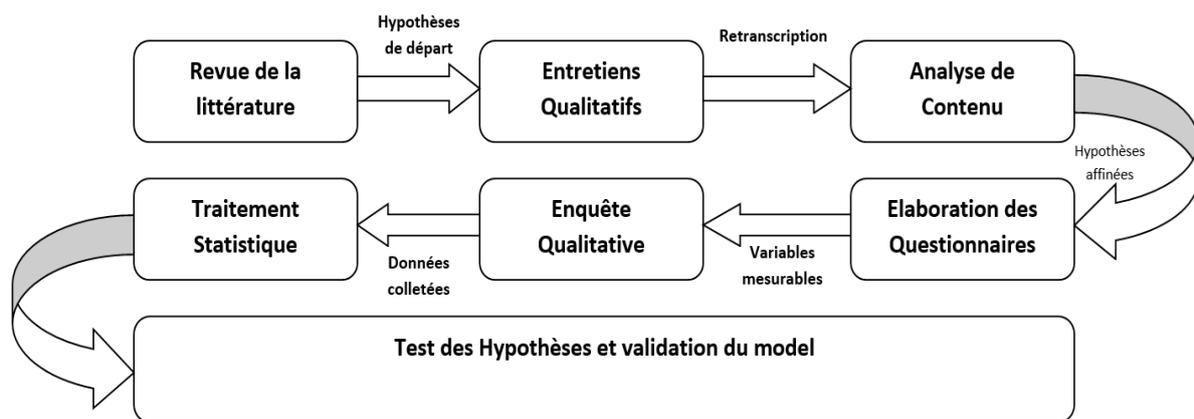
- Une phase qualitative, pour comprendre les enjeux et définir les déterminants explicatifs, à travers une revue de littérature, puis affiner ou ajuster les hypothèses suite aux résultats des entretiens exploratoires (entretiens semi-directif) et l'analyse du contenu.

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 diversifiés les profils des interviewees 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 valider ou réfuter 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 stratifié, 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 incitons 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 meme, nous vérifierons préalablement la fiabilité des indicateurs que nous avons obtenues 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 internes à l'entité d'audit interne susceptibles d'influencer l'efficacité de la fonction d'audit interne. Les résultats de la revue ont permis d'identifier cinq déterminants internes parmi plusieurs dont la pertinence et la crédibilité a été confirmées par plusieurs recherches scientifiques, à savoir : (1) la compétence (2) le leadership du responsable de l'entité d'audit interne (3) la taille de l'entité d'audit interne (4) le respect des normes applicables (5) l'interaction de l'audit interne avec l'audit externe.

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. Références

- 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.
- Ait mouzoun, Marouane., & El Mezouari, said. (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*, 3(4). 568–605
- Al-Garni, A. (2008). Government auditing in Saudi Arabia: Auditors' opinion in the General Audit Bureau. *Institute of Public Administration*, 48(1), 39-79.
- 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\(02\)00158-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2)
- 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), 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>
- AZZOUZ, S., SOUYAD, S., & HAMEL, A. M. E. (2024). L'impact de la qualité de l'audit interne sur la gestion des risques des entreprises Cas : mission d'audit interne menée par le Cabinet Grant Thornton pour une entreprise (Doctoral dissertation).
- 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>
- Bastia, P., Benard, J., & Palazzi, M. (2001). Audit interne et audit externe : vers une complémentarité opérationnelle. *Revue Française de Comptabilité*, 337, 28–33.
- Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: The new business regime. *Managérial Auditing Journal*, 15(4), 182–186. <https://doi.org/10.1108/02686900010319397>
- Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2001). Accountants, or auditors, tax practitioners, management consultants etc.? À research note. *Managérial Auditing Journal*, 16(9), 514-518.
- Brink, V. Z., & Witt, H. (1982). Reliance by external auditors on the internal auditing department. *Journal of Accountancy*, 154(4), 78-87.
- Brody, R. G., Coulter, J. M., & Lin, S. (1998). *The effectiveness of internal audit: A perspective of internal auditors and audit committee members*. *Managerial Auditing Journal*, 13(6), 297–303. <https://doi.org/10.1108/02686909810221145>

- Bryman, A. (2016). *Social research methods* (5th ed.). Oxford University Press.p 481
- Burnaby, P., Hass, S., & Abdolmohammadi, M. (2007). A global summary of the common body of knowledge 2006. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. 150-180 et 241-260
- Chambers, A. (1992), *Effective Internal Audits, How to Plan and Implement*, Pitman Publishing, Boston, MA. 120-140
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). Sage Publications.p 158-186
- D’Onza, G., Sarens, G., & Allegrini, M. (2015). Internal audit effectiveness: Perceptions of Italian chief audit executives. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 539–561. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1082>
- Dal Mas, L. O., Barac, K., & Guillamon-Saorin, E. (2018). Perceived drivers of value creation in internal auditing: A qualitative investigation. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(4), 501–520. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2017-0045>
- 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.
- Dejnaronk, J., Phaprueke, U., & Ussahawanitchakit, P. (2015). Internal audit standards compliance and internal audit effectiveness: Empirical evidence from Thai listed firms. *Journal of Business and Economics*, 6(1), 119–136.
- Deming, W. E. (1986). *Out of the crisis*. MIT Press.104-110
- 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. *Managerial 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). *The essential Drucker: The best sixty years of Peter Drucker’s essential writings on management* (p. 45). New York, NY: HarperBusiness.
- 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).85-102
- Engle, T.J. (1999). An examination of the impact of internal–external audit coordination on audit fees and quality in the banking industry. *Research in Accounting Regulation*, 13, 145-168. [https://doi.org/10.1016/S1052-0457\(99\)00006-2](https://doi.org/10.1016/S1052-0457(99)00006-2)
- Fanning, K., & Piercey, M. D. (2014). Internal auditors’ use of interpersonal likability, argument strength, and accounting knowledge in a corporate governance setting. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 361–378. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.06.002>
- Feizizadeh, A. (2012). Evaluating the effectiveness of internal audit and its relationship with organizational factors: Evidence from Iran. *International Journal of Business and Social Science*, 3(9), 173-184.

- Feizizadeh, A. (2012). The impact of internal audit standards on audit effectiveness in the Iranian public sector. *International Journal of Auditing*, 16(4), 51-63. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00491.x>
- Felix, W. L. (2001). The effect of internal audit quality on the planning and execution of external audits: A meta-analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 27-45. <https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.1.27>
- GHARRAFI, M. (2022). Efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques marocaines à activité marchande : Vérification du rôle modérateur des relations entre les auditeurs internes et externes à l'aide de la technique PLS-SEM. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 5(3). 45-67
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194–244.
- IAA (2017), Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - Edition 2017, Version 31/05/2017, p9-10.
- Institute of Internal Auditors (2013), International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- ISO. (2011). ISO 19011:2011 Guidelines for Auditing Management Systems (Vol. 2011).
- ISO. (2016). ISO 19011:2016 Guidelines for Auditing Management Systems (Vol. 2016).
- Judge, T. A., & Piccolo, R. F. (2004). Transformational and transactional leadership: A meta-analytic test of their relative validity. *Journal of Applied Psychology*, 89(5), 755–768. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.89.5.755>
- Lebas, M. J. (1995). Performance measurement and performance management. *International Journal of Production Economics*, 41, 23–35. [https://doi.org/10.1016/0925-5273\(95\)00081-X](https://doi.org/10.1016/0925-5273(95)00081-X)
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5–33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- Menza, S. K., Aga, A., & Jerene, W. (2019). Determinants of internal audit effectiveness (IAE) in the Ethiopian public enterprise, case of Southern region. *Journal of resources development and management*, 52(1), 22-36.
- Mihret, D. G., & Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: An Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567–595. <https://doi.org/10.1108/02686900810885910>
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Mizrahi, S. & 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, 187 – 210.
- 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.

- Oppenheim, A. N. (2000). Questionnaire design, interviewing and attitude measurement. Continuum.p 100
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research & evaluation methods* (3rd ed.). Sage Publications.p 242
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255–1280. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.4.1255>
- 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.10-25
- 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.
- Sawyer, L. B. (1988), *Sawyers’ Internal Auditing*, 2nd. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.25-40
- 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). Internal audit practice: A Canadian study of compliance with professional standards. *Managérial Auditing Journal*, 12(2), 100-109. <https://doi.org/10.1108/02686909710164913>
- 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>.
- Xiangdong, W. (1997), "Development trends and future prospects of internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 No.4/5, pp.200-4,
- Ziegenfuss, D. E. (2000). Measuring performance. *The Internal Auditor*, 57(1), 36-40.