

Efficacité d'audit interne et performance organisationnelle: Quelle relation au sein du secteur public?

Sarsi Sara¹, Radi Said²

¹ (Doctorante en sciences de gestion, Mohammed V University –RABAT, FSJES-Souissi, Morocco)

² (Enseignant chercheur, Mohammed V University –RABAT, FSJES-Souissi, Morocco)

Abstract:

L'objectif du présent travail est d'examiner les principaux résultats des études empiriques ayant exploré la relation entre l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle au sein du secteur public. A cette fin, nous avons dressé un panorama des définitions, des indicateurs de mesure et des déterminants de l'efficacité d'audit interne ainsi rapporté dans des études empiriques ayant traité l'impact de l'amélioration de la performance organisationnelle des entités du secteur public. Notre revue de littérature montre d'une part, l'existence de nombreuses approches possibles au traitement de la question liée à «la mesure de l'efficacité d'audit interne », et d'autre part la définition et l'évaluation de la performance organisationnelle constitue un obstacle face à sa compréhension et sa maîtrise. La relation entre l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle au sein du secteur public étant relativement inexplorée dans le contexte marocain, nous proposons en conclusion des pistes de recherche afin d'approfondir la connaissance de la communauté scientifique de la relation entre l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle.

Mots clés: Audit interne, performance organisationnelle, déterminants de l'efficacité d'audit interne, approche d'évaluation, secteur public.

Date of Submission: 01-11-2022

Date of Acceptance: 12-11-2022

I. Introduction

L'audit interne, outil de gestion, a été largement reconnu par plusieurs chercheurs comme une activité qui favorise la transparence et la clarté, qui veille aux respects des lois et des instructions, et qui donne une assurance aux degrés de maîtrise des activités et des processus de l'organisation (Yassin, N., Ghanem, M., & Rustom, L, 2012). Il est devenu par conséquent, un outil de gestion indispensable pour parvenir à un contrôle efficace, afin de détecter les faiblesses des opérations de gestion dans tous les secteurs, notamment, le secteur public. Tenant compte de cela, l'audit interne a pris de plus en plus d'ampleur et d'importance dans de nombreuses organisations du secteur public. Il est important avant de démontrer sa progression fulgurante, son rôle bénéfique et sa contribution enrichissante, d'identifier d'abord, les facteurs majeurs et fondamentaux qui favorisent la création de la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation et qui conditionnent son impact sur la performance organisationnelle.

L'objet du présent travail est de contribuer à la revue de littérature existante relative à l'exploration de l'effet de l'efficacité d'audit interne sur la performance organisationnelle, en présentant une revue de littérature des résultats des études empiriques ayant traité cette relation. Ce travail cherche à répondre à la question centrale suivante: **Quelle relation entre l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle au sein du secteur public?** Pour ce faire, nous allons commencer par une présentation du cadre théorique du concept de l'efficacité de l'audit interne, suivie d'une présentation des déterminants de l'efficacité d'audit interne. Il s'ensuit une exposition du modèle adopté pour la mesure de la performance organisationnelle. Ensuite, nous exposerons les principaux résultats des études ayant traité la relation entre l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle. Finalement, nous concluons avec une présentation des éventuelles pistes de recherches dans ce domaine.

II. Efficacité d'audit interne: cadre théorique et Etat de l'art des études existantes

La littérature distingue plusieurs points de vue sur la manière dont l'efficacité d'audit interne est mesurée, évaluée et déterminée (Alzeban, 2015). Certains auteurs lient l'efficacité d'audit interne à la qualité des procédures de cette fonction, tels que, le degré de conformité aux normes, la capacité de planifier, l'exécution de plan d'audit et la communication des résultats (Lin et al, 2011; al-Twaijry, Brierley and Gwilliam, 2003; Arena & Azzone, 2009). En outre, Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, S. V., &

Willborn, W. O (2004) expliquent que l'évaluation de l'efficacité d'audit interne doit être basée sur le processus de planification, l'identification des objectifs, les ressources et les problèmes éventuels. Cependant, cette approche souffre d'une limitation, car elle démontre que cette fonction est efficace seulement lorsque les processus de l'audit interne sont menés correctement, sans prendre en considération les besoins et les exigences des parties prenantes (Arena & Azone, 2009).

D'autres chercheurs étudient l'efficacité d'audit interne à travers les résultats et l'output de cette fonction (Ziegenfuss, 2000; Barrett, 1986; Cohen & Sayag, 2010; Wahid Abu-Azza 2012). Cette approche visait à mesurer la capacité de l'audit interne à travers le degré de satisfaction des besoins des audités. Dans ce sens, les résultats de l'étude de Ziegenfuss (2000) citée par Arena & Azone, (2009) ont démontré que la satisfaction des auditeurs ainsi que le pourcentage de mise en place des recommandations, sont les mesures les plus appropriées pour évaluer l'efficacité de l'audit interne.

Enfin, peu d'auteurs traitent l'efficacité d'audit interne à travers l'impact des activités d'audit, autrement dit, l'influence de certains résultats du processus d'audit sur son efficacité (Dellai & Omri, 2016). Selon les résultats de l'étude de Dittenhofer (2001), la fonction d'audit interne est efficace lorsque le travail de l'auditeur interne consiste à «*vérifier la réalisation des objectifs des audités et ne trouve aucun problème, et aucun problème n'apparaît après l'audit; vérifier et déceler des problèmes; recommander des solutions aux problèmes; et que les solutions résolvent les problèmes*». Il en ressort clairement que l'évaluation de l'efficacité d'audit interne renvoie à plusieurs approches. Le tableau ci-dessous résume les résultats de certaines études empiriques relatives à l'efficacité d'audit interne:

Tableau n° 1 : Revue de littérature de certains résultats des études empiriques sur l'efficacité d'audit interne

Auteurs/Année/pays	Principales conclusions
Al-Twaijry, Brierley and Gwilliam (2003) Arabie Saoudite	L'étude a été menée dans le secteur des entreprises saoudiennes. Les auteurs ont travaillé sur un échantillon de 135 entreprises cotées en bourse saoudienne. Les données ont été recueillies à l'aide d'un questionnaire et des entretiens pour évaluer le niveau de conformité des pratiques de l'audit interne. Les résultats de l'étude ont montré que la fonction d'audit interne dans le secteur des entreprises saoudiennes est inefficace et n'engendre en conséquence aucune valeur ajoutée. Les principales missions de cette fonction ont été axées sur la conformité par rapport aux règles et aux règlements.
Mihret et Yismaw (2007)	L'étude a identifié l'expertise du personnel, la portée de service, la planification d'audit efficace, le travail sur le terrain, le contrôle et la communication efficace, comme étant les facteurs ayant le plus d'impact sur l'efficacité de l'audit interne
Ahmed, et al, (2009) Malaisie	L'étude révèle que le manque du personnel d'audit est classé comme le problème majeur auquel sont confrontés les auditeurs internes pour bien mener leurs missions d'audit interne.
Sudsomboon & Ussahawanitchakit, P. (2009) Thaïlande	L'étude a souligné l'existence d'une relation positive forte entre la stratégie d'audit, l'efficacité de l'audit. Partant de ce constat, les auteurs ont considéré que l'audit interne est un générateur de la valeur ajoutée au sein de l'organisation.
Ussahawanitchakit & Intakhan (2011). Thaïlande	L'étude a révélé que le professionnalisme de l'audit et l'indépendance de l'auditeur ont un impact positif sur l'efficacité de l'audit. Cependant, l'expérience et l'éthique ne modèrent pas la relation.
Unegbu, A.O & Kida, M. I. (2011) Nigeria	L'étude a montré que la fonction d'audit interne joue un rôle important dans le contrôle efficace de la fraude et les activités frauduleuses dans le secteur public.
Wahid Abu-Azza (2012) Libye	Cette étude a été menée dans le contexte des entreprises publiques Libyennes. Les résultats ont montré que l'indépendance, la compétence, le périmètre du travail, le support de la direction, l'évolution de carrière, le statut de la fonction, la perception par les parties prenantes et la coordination et la coopération avec l'auditeur externe ont un impact majeur sur l'efficacité de la fonction de l'audit interne.
Lenz et al (2014) Allemagne	L'auteur a mesuré l'efficacité de l'audit interne en distinguant des facteurs notamment, l'organisation, les ressources, les processus et les relations.
Feghali & Matta (2014)	Cette étude a mesuré l'efficacité de l'audit interne à travers le regroupement des variables liées à la compétence de l'auditeur interne, l'indépendance de l'auditeur interne, l'objectivité de l'auditeur interne, la planification de la mission d'audit interne, L'interrelation entre audit interne et externe.
Delai & Omri (2016) Tunisie	Les résultats de l'étude ont montré que la compétence, l'indépendance, l'objectivité des auditeurs internes, l'externalisation de l'audit interne, le support de la hiérarchie ont un impact majeur sur l'efficacité de la fonction de l'audit interne.
Stefano Azzali & Tatiana Mazza (2018) Italie	Cette étude est une continuité du travail de Lenz qui a testé l'association entre les mesures d'organisation, le processus et la relation avec l'environnement externe pour mesurer l'efficacité de l'audit interne au sein des entreprises italiennes. La particularité de cette étude est l'utilisation de la technique des moindres carrés partiels. Les résultats ont montré que les grandes entreprises, les sociétés cotées et les entreprises auditées par les Big four représentent des incitations importantes vers le concept de l'efficacité de l'audit interne.

Source: Elaboré par nos propres soins

2.2 Déterminants de l'efficacité d'audit interne

Il n'existe pas de mesure « idéale » du concept de l'efficacité d'audit interne (Cohen & Sayag, 2010). Toutefois, il est important d'ajuster son opérationnalisation à des facteurs connexes qui sont analysés comme étant des variables indépendantes. Compte tenu de ce qui précède, l'efficacité de l'audit interne est mesurée dans cette étude par les variables suivantes: **La compétence des auditeurs internes, l'indépendance des auditeurs internes, la planification de l'audit interne, le périmètre de l'audit interne, le support de la hiérarchie, la coopération auditeurs internes- auditeurs externes, et la relation auditeurs internes-audités.**

2.2.1 Compétence des auditeurs internes

La compétence renvoie à plusieurs critères, globalement, elle correspond à un ensemble « *de connaissances sur une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier* » Flint (1988). D'après cette définition, un auditeur interne, en priorité, doit disposer d'une formation consistante et d'une expérience solide (Scheid, 2000; Datin, 2006) ce qui nous renvoie au premier type de compétence technique. De ce fait, **la formation** est un facteur primordial qui permet à l'auditeur d'être non seulement au courant des nouveaux tests et techniques d'audit, mais également d'être informé des nouvelles technologies, ainsi que les méthodes de détection de fraudes qui sont souvent issues des fossés technologiques. Aux termes de Brown (1983) l'existence d'une personne ayant des diplômes supérieurs en audit ou en comptabilité dans une équipe constitue un gage de compétence pour les auditeurs externes. Ainsi, Gramling et Myers (1997) précisent que le fait d'avoir des auditeurs ayant **des certificats** est perçu comme indicateur de compétence. Cette approche rejoint les conséquences de la mondialisation des entreprises et l'évolution qu'a connue le métier d'audit qui devient de plus en plus complexe, et par conséquent, nécessite des compétences informatiques développées (Burnaby et Klein, 2000). Pour d'autres chercheurs, la compétence technique ne suffit pas pour détecter et évaluer les anomalies. Ismail et Trotman (1995) précisent que les auditeurs ayant **une expérience** détectent plus d'anomalies que les moins expérimentés. Dans la même veine, Bonner & Lewis (1990) soulignent l'importance des années d'expérience comme un indicateur de connaissance et d'expertise des auditeurs. En plus, de la compétence technique, d'autres chercheurs expliquent que la compétence s'étudie aussi à travers la notion de **compétence relationnelle**. Cette dernière révèle une importance pour certains auteurs, Richard (2000) la qualifie d'ingrédient magique de la réussite d'une mission d'audit. En effet, les compétences relationnelles de l'auditeur permettent d'entretenir une liaison de confiance avec l'audité, ce dernier sera prêt à s'investir dans les investigations et à faciliter le déroulement de la mission (Richard, Reix 2012). D'autres chercheurs se sont orientés vers **la compétence collective** (Ali et Owais 2013), il s'agit d'évaluer collectivement l'équipe de l'audit. En effet, les auditeurs internes doivent collectivement disposer d'une formation, des qualifications professionnelles, et d'une expérience pour pouvoir créer de la valeur ajoutée au sein de l'organisation (Mihret & Woldeyohannis 2008; Ali & Owais, 2013). **La connaissance des processus d'affaires** de l'organisation, un autre déterminant de la compétence, qui montre que plus les auditeurs internes connaissent et maîtrisent les processus internes de l'organisation, plus ils impactent positivement la qualité de l'audit (Clark, Gibbs et Schroeder 1980). Ainsi, les auditeurs internes ont besoin des compétences de communication, de l'écoute, et de l'esprit critique pour réaliser efficacement leurs tâches (Smith 2005; Fanning & Piercey 2014). Dans ce sens, les résultats de l'enquête réalisée dans le secteur public québécois par Melany Roussy (2012) ont montré que les comités d'audit recherchent certaines habiletés (*le courage et l'intégrité*) et certaines valeurs non techniques (*l'esprit de synthèse, la capacité de s'exprimer clairement, le sens politique*) plutôt que l'expertise et la compétence technique. Ce qui rejoint les propos de Smith, (2005), Fanning & Piercey, (2014) qu'un auditeur interne a besoin des compétences en communication, en persuasion, en collaboration, et la pensée critique pour réaliser efficacement les missions d'audit interne.

2.2.2 Indépendance des auditeurs internes

L'indépendance constitue une composante-clé de la qualité d'audit (Flint, 1988). Elle est même décrite comme étant le cœur du métier de l'audit (Sarens et De Beelde, 2006). Aux termes de Lee et Stone (1973) « *l'indépendance est définie comme étant la capacité à acquérir et évaluer des preuves sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée* ». Dès lors, **le positionnement hiérarchique** de la fonction d'audit interne est un paramètre important qui conditionne l'indépendance des auditeurs internes. Selon, Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. 2009 (2009) l'indépendance de l'audit interne s'identifie à travers un positionnement approprié au sein de l'organisation. Dans le même sens, Stewart et Subramaniam (2010) associent l'indépendance de l'audit interne à sa position dans l'organisation. Ce point de vue est renforcé par les normes d'audit notamment, la norme 1110 du Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) indique que « *le responsable de la fonction d'audit interne doit être rattaché à un niveau de l'organisation qui permet à la fonction d'exercer ses responsabilités* ». De ce fait, l'auditeur interne doit être rattaché au sommet hiérarchique, et être suffisamment indépendant par rapport aux entités auditées pour mener ses missions de façon objective et sans crainte de pénitence (Cohen & Sayag 2010). En outre, la norme 1110 du CRIPP stipule que l'indépendance

de l'auditeur implique une communication directe et sans restriction avec les organes de contrôle. Plus explicitement, la norme souligne que l'indépendance est effectivement atteinte lorsque le responsable de l'audit interne rend compte au conseil. De ce fait, **le niveau du reporting** du service d'audit interne est considéré comme l'un des déterminants de l'indépendance de la fonction (Chapman, 2001; Schneider, 2003).

L'imprécision ou la confusion des rôles un autre déterminant de l'indépendance. En effet, on assiste à une confusion de rôle lorsque la fonction d'audit interne est appelée à réaliser deux missions incompatibles. D'une part, conseiller la direction générale, et d'autre part, auditer et évaluer d'une manière indépendante la gestion de l'entité. Dans ce sens, Gleason et Mills (2011) estiment que les activités de conseil impactent l'objectivité et l'indépendance de l'audit. Par ailleurs, Dopuch, N., King, R. & Schwartz, R. (2003) opposent cette réflexion, et estiment que les services de conseils sont plutôt bénéfiques à la qualité de l'audit. Arvind & Pranil (2013) confirment cette dernière théorie par le fait que les services de conseil fournis permettent aux auditeurs de bien cerner l'activité de l'organisation, et par conséquent d'améliorer l'efficacité d'audit. La réalisation des missions d'audit et de conseil par les auditeurs internes pourrait compromettre leur indépendance, dans la mesure où, les missions d'assurance tendent à renforcer la qualité d'audit, alors que, les activités de conseil tendent à favoriser la relation entre l'audit interne et la direction, susceptibles de compromettre leur indépendance et leur objectivité. Autrement dit, l'auditeur interne se trouve dans l'obligation de réviser et d'examiner son propre travail, d'où une menace d'auto évaluation. Partant de ce constat, Hazami Ammar Sourour (2016) a identifié sept menaces ayant un impact sur l'indépendance d'un auditeur interne, il s'agit de:

- **L'auto évaluation** lorsque l'auditeur interne examine son propre travail;
- **La pression sociale et l'intérêt économique** lorsque la hiérarchie abuse de son autorité à des fins personnelles en manipulant l'activité ou les rapports de l'audit interne (Miller et Rittenberg, 2015);
- **Les relations personnelles ou de familiarités** lorsque l'auditeur interne a un lien de parenté ou d'amitié avec l'audit;
- **Les préjugés culturels raciaux et sexistes** lorsque la fonction d'audit interne est mal perçue au sein de l'organisation;
- **Les biais cognitifs** lorsque l'auditeur interne adopte un point de vue psychologique particulier lors de l'exécution de la mission.

Dans le même sens, d'autres auteurs ont montré que l'audit interne se trouve dans une situation dans laquelle, il doit gérer en permanence des conflits d'intérêt qui se manifestent à lui tout au long du processus d'audit. Ces conflits d'intérêt influencent directement l'indépendance de l'auditeur interne (Muttchler, 2013). Ils empêchent ce dernier d'assumer ses responsabilités de façon impartiale (Khalil Feghali, 2018). **La rotation des auditeurs** est un autre facteur déterminant de l'indépendance de l'auditeur interne. Elle correspond, selon Mihret et Yismaw (2007) à la réalisation des missions concernant des directions dans lesquelles ils exerçaient auparavant des fonctions de direction ou de conseil ce qui peut remettre en cause l'indépendance de l'auditeur interne.

2.2.3 Planification de l'audit interne

La planification de l'audit consiste à définir les priorités de travail, fixer les objectifs à atteindre, mettre en place les mesures et les outils de contrôle pour garantir l'atteinte des objectifs, et veiller à la rationalisation des ressources de l'audit. La responsabilité d'établir un plan d'audit incombe au responsable de l'audit interne, ce dernier doit établir des plans fondés sur l'approche par les risques (la norme 2010 du CRIPP). Le responsable de l'audit interne est tenu de consulter la direction générale, le conseil d'administration et les autres parties prenantes en termes d'objectifs, d'attentes et des besoins (la norme 2010 du CRIPP). En effet, la planification peut être effectuée sur deux niveaux, il s'agit d'abord de la planification stratégique, et la planification fonctionnelle (un plan annuel et un plan pour chaque mission). Plus explicitement, la planification stratégique constitue la base de l'élaboration des plans d'audit annuels.

L'efficacité d'audit interne ne peut être atteinte sans une planification pointue et détaillée qui prend en considération l'ensemble des spécifications de l'entité auditée (Khalil Feghali et Joëlle Matta, 2018). En outre, l'examen ainsi que la vérification rigoureuse basée sur un plan de travail qui prend en considération l'ensemble des politiques, des stratégies et des objectifs de l'organisation, ne peut qu'aboutir à un audit efficace (Le Ray J., 2014). La maturité du processus de planification fondée sur les risques a été intrinsèquement liée à l'efficacité de la fonction d'audit interne dans l'étude de Sarens et De Beelde, (2006a, p.76).

2.2.4 Périmètre de l'audit interne

Les travaux de l'audit doivent être suffisants pour couvrir l'ensemble des systèmes et des activités de l'entité auditée, et atteindre les objectifs de la mission. Un point de vue soutenu par la norme 2220 du CRIPP stipule que le périmètre d'intervention de l'auditeur doit lui permettre de couvrir « *les systèmes, les données, les personnes et les biens concernés* ». L'étendue de l'audit a été significativement élargie pour inclure de nouvelles vérifications, elle est passée de l'audit pour la direction à l'audit de l'approche de gestion (Reeve, 1986). Plus expressément, l'audit interne a subi plusieurs changements « *spectaculaires* » qui ont conduit à un élargissement

de ses activités. Il a évolué des rôles traditionnels (conformité) pour devenir un fournisseur d'informations et de recommandations à la direction. Albrecht et Coll. (1988); Al-Twaijry, Brierley & Gwilliam (2003) affirment que la fonction d'audit interne est perçue efficace lorsque cette dernière joue à la fois le rôle de consultant et le rôle traditionnel de vérification financière. Un point de vue partagé par Abdolmohammadi & Burnaby (2006) qui ont soutenu la nécessité d'élargir le périmètre de l'audit interne afin de pouvoir répondre aux exigences de l'environnement interne et externe de l'entité. Ils poursuivent également, que suite à la conformité à la loi Sarbanes-Oxley (2002)¹ la fonction d'audit interne doit transiter davantage vers des missions de conseil. En outre, Mihret, James et Mula (2010) soulignent qu'un audit interne est efficace lorsqu'il propose une série de services plus large qu'une concentration sur les missions de conformité financière. Pareillement, une enquête menée en Nouvelle- Zélande par Van Peurse (2004) indique que le rôle de l'audit interne est passé de « policier » à celui de « consultant ».

2.2.5 Support de la hiérarchie

Le soutien de la direction est un autre déterminant de l'efficacité d'audit interne. Aux termes de Boyle (1993) le soutien de la fonction de l'audit interne par la direction générale influence largement l'efficacité d'audit interne. En effet, Les auditeurs internes présentent leurs constatations sous forme d'observations, ensuite, ils émettent les recommandations requises. La direction générale devrait s'assurer si des actions ont été prises pour la mise en place des recommandations de l'audit interne. En effet, ce critère a été identifié dans la littérature comme étant un déterminant fort du support de la direction auprès de la fonction d'audit interne. Burns, Greenspan and Hartwell (1994) ont constaté que les auditeurs internes sont plus motivés et jouissent d'une certaine « *cruciality* » lorsque la direction veille sur le suivi de leurs recommandations. Sur le secteur public Malaisien, Ahmed & al (2009) a rapporté que le soutien de la direction a une influence considérable sur l'application des recommandations de l'audit interne. De plus, l'absence du soutien de la direction impacte négativement la mise en place des recommandations de l'audit. Cela conduit à une « *mauvaise attitude* » aux activités de l'audit interne (Hay & Cordery, 2018) et a un impact négatif sur le travail des auditeurs internes (Alzeban & Sawan).

Une autre forme de support de la direction se matérialise par la dotation en ressources financières suffisantes. Malgré la garantie de l'indépendance des auditeurs internes, sans un budget suffisant, ils ne peuvent pas effectuer leurs missions correctement (Mizrahi & Ness- Weisman, 2007). En outre, Mihret et Yismaw (2007) ont indiqué que l'autonomie budgétaire de la fonction d'audit interne est un facteur primordial du soutien de la direction. Cohen & Sayag (2010) ont souligné l'importance de s'assurer que la fonction d'audit interne dispose du soutien financier nécessaire pour accomplir leur mission. Dans le même sillage, la norme 2030 et la norme 2230 du CRIPP stipulent que les auditeurs internes doivent bénéficier des ressources suffisantes pour atteindre les objectifs de la mission.

En outre, la mise en place par la direction des plans et des programmes de formations continues pour les auditeurs internes est une autre forme de support pour l'atteinte de l'efficacité d'audit interne. Plus explicitement, un auditeur interne a besoin de suivre des formations continues pour maintenir un niveau d'efficacité de ses missions. Ces formations doivent combler les besoins et les faiblesses éprouvés par les auditeurs internes. Comme il a été indiqué par Mihret, James & Mula (2010) la formation continue et la compétence technique sont des déterminants majeurs de l'efficacité de la fonction d'audit interne.

2.2.6 Coordination auditeurs internes- auditeurs externes

Le maintien d'une coopération et d'une coordination entre les services de l'audit interne et les auditeurs externes permet sans l'ombre de doute de tirer profit pour les deux parties. Une telle relation favorise, du côté des auditeurs externes, une amélioration de l'efficacité des constats, et ducôté des auditeurs internes une source d'informations complémentaires dans l'évaluation et la maîtrise des risques (Dobroţeanu, L. & Dobroţeanu C.L., 2002).

L'importance de la relation entre les auditeurs internes et externes a été aussi bien réaffirmée dans les normes internationales d'audit interne qu'externe. La norme 2050 du CRIPP fournit des orientations relatives à la coordination entre les auditeurs internes et les autres prestataires. Elle stipule que le responsable de l'audit interne est tenu « *de partager les informations, coordonner les activités, et envisager d'utiliser les travaux des autres prestataires internes et externes* ». Plus explicitement, l'objectif ultime derrière la coordination est de

¹Suite aux nombreux scandales financiers en 2002-2012, notamment l'affaire ENRON, la législation américaine a décidé la mise en œuvre d'une loi dite « Loi Sarbanes-Oxley ». Cette loi a été votée par le congrès puis ratifiée par le président G. Bush en juillet 2002. Cette loi considérée comme l'une des plus importantes réformes des marchés financiers américains depuis les lois « Securities Act » en 1933 et « Securities Exchange Act » en 1934. La loi Sarbanes Oxley est fondée sur trois principes fondamentaux : L'exactitude, l'accessibilité de l'information et la responsabilité des gestionnaires, l'indépendance des organes vérificateurs.

créer une certaine synergie entre les services d'audit interne et d'audit externe. Sans doute, il existe une complémentarité entre ces deux organes, dans la mesure où le travail de l'un est essentiel au succès de l'autre. En conséquence, l'interaction entre les auditeurs internes et externes impacte la qualité et l'efficacité d'audit interne. Cette relation a un effet sur la valeur que l'audit interne peut apporter à l'entité, grâce à une réduction des frais. Al-Twajry, Brierley & Gwilliam (2004); Felix, Gramling & Maletta (2001); Haron et al (2004); Krishnamoorthy (2002); Zain, Subramaniam & Stewart (2006) estiment que cette relation peut réduire les frais qu'engendrent les missions d'audit externe. Ces affirmations ont été validées par les résultats de l'étude de Felix, Gramling et Maletta (2001) qui indiquent que, plus la contribution de l'audit interne est élevée, plus les frais d'audit externe sont bas.

En outre, le travail des auditeurs internes et externes doit être coordonné afin d'éviter toute répétition et reproduction. La norme 2050 du CRIPP fournit des orientations relatives à la coordination entre les auditeurs internes et les autres prestataires. Selon la norme 2050, le responsable de l'audit interne est tenu « *de partager les informations, de coordonner les activités, et d'envisager d'utiliser les travaux des autres prestataires internes et externes* ». Cependant, un risque de collision peut submerger, suite à une coopération étroite et engendrer par conséquent, des conflits au lieu de créer des unions. Comme il a été montré par Gul & Subramaniam (1994) lorsque les auditeurs internes sont plus familiarisés avec les auditeurs externes, ils sont moins objectifs en cas de conflits managériaux.

2.2.7 Relation auditeurs internes –audités

La relation auditeur et audité a fait l'objet de plusieurs études académiques et professionnelles. La présence de conflit dans ce type de relation auditeur-audité n'est pas liée au hasard. En effet, il existe des profils de l'audité qui rend la négociation une tâche difficile à accomplir, et peut compromettre l'efficacité de l'audit. Il s'agit principalement de trois profils d'audités identifiés dans l'étude de Beattie et al, 2000-2005, l'audité dominant, l'audité rancunier, et l'audité non coopératif. La coopération et la négociation avec ces profils d'audités semblent difficiles, et l'atteinte d'un accord n'est pas sans doute une tâche facile. De ce fait, le rejet par l'audité des propositions et des recommandations faites par l'auditeur, est une tentative de sa part pour amener ce dernier dans son sens (Barlev et Goldman, 1975). La décision de l'auditeur de rejoindre la position de l'audité peut dépendre de plusieurs facteurs, notamment, le climat d'éthique qui règne au sein de l'organisation.

Des recherches considérables ont été menées pour apprécier l'efficacité de l'audit interne du point de vue des audités. Aux termes de Lenz et al, (2014), lorsque l'auditeur interne maintient des interactions régulières, des rapports et un dialogue ouvert avec les parties prenantes, ces facteurs devraient contribuer à la poursuite de l'efficacité de l'audit interne. Ces propos ont été largement confirmés par Arena & Azzone (2009) qui ont montré dans leur étude dans l'environnement italien, que la perception de la fonction d'audit interne par les audités conditionne largement la réussite de leurs relations avec les auditeurs internes. Ils poursuivent que lorsque l'audit interne est perçu comme une « *réalisation bureaucratique* » dans le sens où, il favorise l'introduction des contrôles qui sont infructueux, et il transforme l'intervention d'audit elle-même en exigence bureaucratique. Dans ce cas, les entités auditées ne reconnaissent pas la valeur ajoutée et la réelle contribution des auditeurs internes. Ces constats rejoignent les propos de Elliott et al, 2007 qui expliquent que les rapports des auditeurs internes ne sont toujours pas les « *bienvenus* » auprès des audités, encore plus, les recommandations et les conclusions de l'audit sont dans la plupart des cas considérées comme non significatives voire insignifiantes.

La perception de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation est un facteur-clé qui conditionne la réussite de la relation auditeur-audité. En effet, Flesher & Zanzig, 2000 proposent que pour une meilleure acceptation de la fonction d'audit interne, une bonne compréhension du métier, de l'objectif et l'éventuelle valeur ajoutée de l'audit doit être développée et généralisée entre les audités. L'étude de Yee et al. (2008) en Singapour, les résultats ont montré que la relation auditeur-audité est bien perçue lorsqu'elle se base sur une approche coopérative et participative, par opposition à une approche d'évaluation indépendante et prescriptive.

III. Performance organisationnelle au secteur public: Définition et mesure

Comment peut-on définir la performance organisationnelle? Une question tant posée, tant analysée, et tant critiquée. Nombreux sont les travaux qui ont tenté de traiter la compréhension de ce concept, sous plusieurs angles (psychologique, économique, social...), dans différents secteurs d'activités (hospitalier, sportive, alimentaire...), et dans les sphères privée et publique.

3.1 Définition de la performance organisationnelle de Morin & Alii (1994)

Aux termes de Morin & Alii (1994) la performance organisationnelle est « *un jugement que porte un individu ou un groupe sur l'organisation, et plus précisément sur les activités, les produits, les résultats ou les effets qu'il attend d'elle* ». Ce modèle s'appuie sur une réflexion théorique solide basée sur une revue détaillée, et exhaustive de la littérature des disciplines des sciences sociales (économies, politiques, sociales, ressources humaines...), et comparée au terrain par le biais d'enquêtes. Ce modèle validé par l'ordre des comptes

apporte une particularité importante, en effet, il s'agit, de la caractéristique de la « *multi dimensionnalité* » qui renvoie aux regroupements de plusieurs dimensions et acteurs ayant un intérêt commun de promotion de l'organisation. Le schéma suivant illustre bien la composition multidimensionnelle.

Figure n° 1 : Les dimensions de la performance organisationnelle d'après Morin & Alii (1994)



Morin & Alii (1994) ont développé un modèle quadridimensionnel, composé de trois niveaux d'abstraction qui favorisent la simplification de la complexité et l'abstraction du concept de la performance organisationnelle à savoir:

- Les dimensions de la performance (pérennité de l'organisation, efficience économique, valeurs des ressources humaines, légitimité de l'organisation)² ;
- Les critères pour chaque dimension sont en nombre de 13;
- Les indicateurs pour mesurer chaque critère.

Le modèle de Morin & Alii (1994) permet d'évaluer la performance organisationnelle à l'intérieur d'une ou plusieurs de ces dimensions. Cependant, aucune liaison ou interaction spécifique entre ces différents volets ne s'est identifiée.

3.2 Dimensions du modèle de Morin & Alii (1994)

Le modèle de Morin & Alii (1994) mesure la performance organisationnelle à travers 13 indicateurs, composés de quatre dimensions: la pérennité de l'organisation (la dimension systémique), l'efficience économique (la dimension économique), la valeur des ressources humaines (la dimension sociale), et la légitimité de l'organisation (la dimension politique). Ces dimensions peuvent être développées comme suit:

- ⇒ **Pérennité de l'organisation:** fait référence à la capacité de l'organisation à s'adapter à son environnement, en puisant ses ressources, les protégeant, les transformant, l'exploitant et les échangeant. Cette dimension est mesurée à travers des indicateurs qui renseignent sur le degré de concordance de l'organisation, et sa légitimité auprès de l'environnement, de la synergie de ses sous-systèmes, de développement des ressources et du marché (Morin et Alii 1994). Cette dimension repose sur trois critères: la qualité du produit, la rentabilité financière et la compétitivité.
- ⇒ **Valeurs des ressources humaines:** cette dimension s'intéresse au volet humain de l'organisation. Elle repose sur trois courants: l'école des relations humaines, l'école des dysfonctions bureaucratiques et l'école de la prise de décision. L'évaluation de cette dimension repose sur des critères tels que la mobilisation des employés, le climat de travail, le moral du personnel et le rendement du personnel.
- ⇒ **Légitimité auprès des groupes externes:** l'organisation est en perpétuel contact avec l'environnement externe. En conséquence, l'évaluation de sa performance dépend également de sa relation avec les groupes externes qui forment son environnement. Il est primordial de satisfaire les groupes externes comme les bailleurs de fonds, la clientèle, les organismes régulateurs et la communauté en général.
- ⇒ **Efficience économique:** Cette dimension renvoie au volet financier. Elle vise à montrer la capacité de l'organisme à ménager des ressources, et à les bien exploiter autant que possible. Cette dimension repose sur deux critères: Economie des ressources et productivité.

²Chaque dimension est évaluée sur une échelle de mesure de cinq points en fonction des résultats sur les critères précités

IV. Présentation des résultats empiriques des principales études ayant traité la relation entre l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle au sein du secteur public

En vue d'améliorer l'efficacité et l'efficacité de la gestion des finances publiques, le législateur a mis en place l'obligation d'effectuer un contrôle indépendant et objectif, pour analyser et évaluer les activités et les missions des entités publiques (Tom, 2017). Comme l'indique Anthony & al (2003) l'audit interne au sein du secteur public est considéré comme étant un processus visant à motiver et à inspirer les fonctionnaires dans la réalisation de leurs activités, afin d'atteindre les objectifs de l'organisation. Ceci rejoint également les propos de Loke & al (2016) indiquant que la fonction d'audit interne au sein du secteur public renforce considérablement la confiance des citoyens et les aspects gouvernementaux afin de promouvoir la crédibilité et l'équité tout en minimisant le risque de fraude et de corruption publique. A cet effet, plusieurs tentatives à l'échelle mondiale ont été effectuées afin de mesurer le fonctionnement efficace de la cellule d'audit interne et son impact sur la performance organisationnelle, mais la plupart de ces études se résument à mesurer les paramètres d'efficacité de l'audit interne dans le secteur privé, d'où la valeur ajoutée de notre étude qui tentera d'explorer cette relation dans le Secteur Public Marocain.

4.1 Compétence des auditeurs internes et performance organisationnelle

Shamsuddin & al (2014) ont cherché à comprendre comment la compétence des auditeurs internes impacte l'efficacité de la fonction de l'audit interne, et par conséquent influence la performance organisationnelle de trois ministères Malaisiens. Les données ont été collectées par le biais d'entretiens face à face demi-structurés menées auprès de huit auditeurs internes. Les conclusions de l'étude ont montré que malgré la proposition des formations, la compétence des auditeurs internes est faible. Il ressort également de la même étude que les connaissances et les compétences inadéquates ou insuffisantes des auditeurs internes entraînent de mauvaises pratiques d'audit dans le secteur public Malaisien, ceci influence la performance organisationnelle de ces entités. Nelson Mose Osioru & al (2017) ont tenté de comprendre l'impact de la compétence des auditeurs sur la gestion des finances publiques qui se traduit par une meilleure performance des ministères du Kenya. Les données de cette étude ont été collectées via un questionnaire, auprès d'une population de 444 auditeurs internes des 21 Ministères du gouvernement du Kenya. Les résultats ont montré que la compétence des auditeurs internes a une relation positive et significative avec la direction des finances publiques dans les ministères du gouvernement au Kenya, ce qui a un impact également sur la performance organisationnelle du secteur public. Plus récemment, Kanbiro Orkaido Deyganto (2019) a examiné le rôle de la compétence des auditeurs internes dans l'amélioration de la performance organisationnelle dans le milieu du secteur public Ethiopien. L'auteur a utilisé la méthode de la régression linéaire, les données ont été assemblées à l'aide d'un questionnaire auprès de 112 répondants. Les résultats ont montré un score de coefficient de régression de $[\beta=0,118]$ et une P value de $(0,0386 > 1\%, 5\%)$ ce qui signifie une relation statistique positive et significative entre la compétence des auditeurs internes et la performance organisationnelle. Autrement dit, une amélioration des compétences des auditeurs internes a une influence positive sur la performance organisationnelle de l'entité publique.

4.2 Indépendance des auditeurs internes et performance organisationnelle

Ongeri (2011) a réalisé une étude pour évaluer l'efficacité des systèmes d'audit interne sur la gestion des entités relevant du secteur public du Kenya. Cette recherche s'intéresse également à l'étude de l'impact de l'indépendance des auditeurs internes sur la performance de ces entités. Les données ont été obtenues à l'aide d'un questionnaire administré auprès de 62 répondants, elles sont analysées via des statistiques descriptives notamment les distributions des fréquences, les pourcentages, et les moyennes. Les résultats ont montré que l'audit interne au sein de ces entités n'est pas suffisamment indépendant ce qui affecte son efficacité et la performance de l'organisme. L'étude a recommandé de rendre l'audit interne indépendant et de ne pas interférer avec ses opérations. En Ethiopie, Hailemariam (2014) a mené une recherche afin d'identifier les facteurs déterminants pour une pratique d'audit interne efficace. L'étude visait à déterminer si l'indépendance des auditeurs internes influence la performance des entités du secteur public. Les données ont été recueillies à l'aide d'un questionnaire administré auprès de 75 organismes. Il ressort des conclusions de l'étude que la performance d'une organisation est affectée par le niveau de l'indépendance des auditeurs internes. Kirima N. NJORGE (2016) a étudié la relation entre l'indépendance des auditeurs internes et la performance organisationnelle au sein des Ministères en Kenya. Les données ont été collectées à travers un questionnaire auprès de 126 comités d'audit et 90 des auditeurs internes. Les résultats ont montré une relation positive entre l'indépendance de l'audit interne et la performance.

4.3 Planification de la mission d'audit interne et performance organisationnelle

L'impact de processus de planification d'audit interne sur la performance organisationnelle est une question centrale dans la littérature. Cependant, peu d'études ayant traité cette variable et son effet sur la

performance organisationnelle, d'autant plus, au sein du secteur public. Kay (1995) estime que la planification conduit certainement à des résultats organisationnels positifs. La planification aide à clarifier les finalités, à fournir un cadre pour l'allocation des ressources, à généraliser et communiquer les objectifs. Le processus de planification permet donc de purifier les événements et de prévoir les changements. Siliciano (1997) a identifié dans son étude une relation positive entre la planification et le succès organisationnel, il a recommandé d'explorer cette relation dans plusieurs secteurs d'activités.

4.4 Périmètre d'audit interne et performance organisationnelle

Certains auteurs ont tenté d'explorer la variable périmètre d'audit interne et son impact sur la performance organisationnelle. Dittenhofer (2001) avance que l'adoption d'un champ de travail plus large permet aux auditeurs internes de comparer les réalisations des buts avec les objectifs, de proposer des recommandations et de faire un suivi. Ceci impacte l'efficacité de l'audit interne et en conséquence la performance de l'organisation. Cohen & Sayag (2010) lient le périmètre des travaux de l'audit interne aux conditions qui permettent aux auditeurs internes d'exercer leurs rôles de manière objective pour améliorer la gestion de l'organisation. Onumah et Yokrah (2012) ont examiné les obstacles liés à un audit efficace au sein des entités publiques Ghanéenne. Ils ont signalé qu'une étendue de l'audit insuffisante impacte l'efficacité de l'audit et la performance de l'organisation. Plus récemment, Kofi Boamah (2020) a examiné l'effet de la fonction d'audit sur les pratiques de gouvernement des entreprises publiques économiques et productives en Namibie. L'un des objectifs de l'étude est d'explorer l'effet du périmètre de l'audit sur la bonne gouvernance. L'étude est portée sur une population de 224 répondants, les données ont été recueillies à l'aide d'un questionnaire. L'auteur a analysé les données en adoptant une méthode mixte (qualitative et quantitative). Les conclusions de l'étude ont montré l'existence d'une relation positive et significative entre le périmètre de l'audit et la gouvernance de l'entreprise. Cependant, cette relation de causalité positive dépend de plusieurs facteurs, notamment, l'accès illimité aux données, la perception de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation, et la compétence des auditeurs internes.

4.5 Support de la hiérarchie et performance organisationnelle

Le simple fait d'exister en tant qu'une fonction d'audit interne dans une organisation ne garantit en aucun cas l'amélioration de la performance organisationnelle (Usang Edet Usang, 2015). Le top management est tenu d'accorder une attention particulière à la qualité de la fonction d'audit interne en assurant un soutien adéquat à cette dernière. Dans ce sens, il ressort des conclusions de plusieurs études ayant exploré l'effet du support de management sur l'efficacité de l'audit, qu'il s'agit d'un déterminant important pour améliorer l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur public ou privé (Cohen & Sayag (2010) ; Alzeban & Gwilliam (2014) ; Abu-Azza, (2012)). Selon Okike (2004) la perception de la fonction d'audit interne dépend largement du soutien qu'elle reçoit de la haute direction, de l'appréciation de son rôle par son entourage, du financement et de son approvisionnement en ressources. En résumé, selon cet auteur, l'environnement organisationnel dans lequel opère la fonction d'audit interne détermine le niveau de l'efficacité de son activité et le niveau de sa contribution dans l'amélioration de la performance organisationnelle. Schwartz, (2005) prétend que plus l'audit interne travaille dans un contexte organisationnel sain, plus il contribue à l'amélioration de la performance organisationnelle. Comme il a été relevé par Ali & al (2007) le non-octroi de ressources nécessaires (humaines et financières) par la direction à la fonction d'audit interne, entrave la performance organisationnelle. Ainsi, Goerge & al (2015) indique que l'attitude de la direction envers l'audit interne peut avoir des effets positifs sur la performance organisationnelle. Mahzan & al (2015) ont confirmé dans leur étude que le soutien de la haute direction et les ressources d'audit interne étaient considérés comme un ensemble de déterminants pour atteindre la performance organisationnelle.

4.6 Coordination auditeurs internes- auditeurs externes et performance organisationnelle

Aux termes de Vinamaki, (2004) la coordination est définie comme étant l'interrelation des fonctions, des structures et des ressources dans un contexte organisationnel. Pour rendre le concept de coordination plus tangible et plus réel. Ce dernier a fait l'objet de plusieurs explorations de son effet sur certaines notions notamment, la performance organisationnelle. Dans ce sens, plusieurs études ont pu justifier l'hypothèse selon laquelle la coordination et la coopération conduisent à une meilleure performance organisationnelle (Kramer, 2010). Comme il a été indiqué par Radin (2000), les défis intra et inter- organisationnels éclairent le besoin de coordination, ce dernier une fois saisi, un environnement de confiance s'installe favorisant l'atteinte de la performance au sein de l'organisation. Omoregie Charles Osifo (2013) souligne que « *la coordination produit de la performance, car elle produit la confiance nécessaire à l'atteinte de la performance* ». Aunaud et schminke (2007) révèlent que la coordination favorise l'enrichissement des relations interpersonnelles, et garantit l'atteinte de la performance qui rime avec confiance. Partant de ce postulat, certains chercheurs ont tenté d'explorer cette relation entre la performance organisationnelle et la coordination rapportée en audit. David

A. Wood (2004) prétend que lorsque l'audit n'est pas correctement coordonné, les auditeurs externes peuvent faire un double emploi avec des travaux antérieurs effectués par les auditeurs internes. Cette redondance entraîne des frais d'audits plus élevés ce qui impacte la performance de l'organisation. La coordination et la coopération entre les auditeurs internes et externes se matérialise par une planification conjointe, un échange d'informations, d'opinions et de rapports, pour faciliter le travail d'audit, une rationalisation des charges, et un évitement de perte de temps et d'énergie, ce qui favorise l'atteinte d'une meilleure gestion (Amanuddin Shamsuddin, 2014). Ceci est conforme aux propos de Ali & al (2009) qui ont identifié cinq formes de coopération entre auditeur interne et externe qui favorisent d'une part, l'atteinte de l'efficacité de l'audit interne et d'autre part, une meilleure performance. Certes, il s'agit de partager l'information, de planifier le programme, de proposer des services d'assistance aux auditeurs externes lors de la préparation de leurs calendriers des travaux, d'entretenir une communication informelle pour une bonne entente, et de suggérer à l'auditeur externe d'auditer certains sujets qui nécessitent une attention particulière.

4.7 Relation auditeurs internes – audités et performance organisationnelle

La plupart des études ayant traité la relation auditeur- audité(e), l'ont jugée comme étant une relation difficile à gérer. Selon les conclusions de l'étude de Churchill & Cooper (1965) il ressort que 25% des personnes interrogées estiment que la complexité qui caractérise cette relation est liée à la nature des activités des auditeurs. En effet, la relation auditeur-audité est une voie à double sens, chaque acteur a une perception particulière à la situation qui s'affiche devant lui. De ce fait, il découle des réactions et des comportements qui peuvent être la source de conflits (Elliott & al, 2007). Dans ce sens, des études considérables ont été réalisées dans plusieurs pays pour étudier l'effet de cette relation sur l'efficacité de l'audit, et qui ont majoritairement confirmée l'impact favorable de cette relation sur l'amélioration de l'efficacité de l'audit interne. Cependant, l'atteinte de cette positivité entre ces deux variables, exige une implication des deux parties à travers une approche coopérative et participative (Yee & al, 2008; Arena & Azzone, 2009), des interactions régulières, des rapports et un dialogue ouvert avec les parties prenantes (Lenz & al, 2014). Il ressort d'après notre revue de littérature, et à notre connaissance l'absence des études ayant exploré l'impact de la relation auditeur interne-audité et la performance organisationnelle dans le secteur public.

V. Conclusion

L'objet de cette recherche est d'explorer l'effet de l'efficacité de l'audit interne sur la performance organisationnelle. Mugenda (2008) définit un cadre conceptuel comme étant « *un système de variables opérationnalisées par le chercheur afin de réaliser les objectifs fixés* ». En effet, comme il ressort de la littérature ci-dessus, de nombreuses études ont contribué à déterminer les facteurs organisationnels, personnels ou comportementaux ayant un impact sur l'efficacité de l'audit interne. De ce fait, les variables indépendantes de cette étude étaient la compétence des auditeurs internes, l'indépendance des auditeurs internes, la planification de l'audit, le périmètre de l'audit, le support de la hiérarchie, la coopération auditeurs internes-externes, et la relation auditeurs internes-audités. Nous avons choisi de classer les déterminants de l'efficacité d'audit interne en deux grandes catégories suivant la classification de Wahid Abu-Azza (2012) à savoir:

- **Facteurs liés à l'environnement interne de la fonction de l'audit interne:** La compétence des auditeurs internes, l'indépendance des auditeurs, la planification, le périmètre de l'audit
- **Facteurs liés à l'environnement interne de la fonction de l'audit externe:** Le support de la hiérarchie, la coopération auditeurs internes- auditeurs externes, la relation auditeurs internes-audités.

La variable dépendante de l'étude était la performance organisationnelle mesurée à l'aide du modèle de Morin & Alii (1994). Comme il a été précédemment mentionné, ce modèle ne présente pas des critères totalement indépendants, mais plutôt une hiérarchie plus ou moins fine. Nous avons dans cette recherche opté pour la dimension subjective à savoir: la légitimité de l'organisation auprès des groupes externes et la valeur des ressources humaines.

L'étude a passé en revue les conclusions des travaux ayant traité la relation entre l'efficacité de l'audit interne et la performance organisationnelle. En examinant la littérature des études antérieures, des axes méritent d'être améliorés/approfondis dans la recherche ont été identifiés comme suit:

- Les études menées sur l'efficacité d'audit interne sont à dominante anglo-saxonne;
- Les publications ayant examiné le domaine de l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle dans le contexte du secteur public Marocain sont relativement inexploitées;
- Les recherches sur l'efficacité d'audit interne sont largement limitées aux entreprises du secteur privé;
- L'association de l'efficacité d'audit interne avec la performance organisationnelle dans les administrations publiques semble moins examinée.
- La plupart des études ayant traité l'efficacité d'audit interne se concentre sur les mêmes variables de mesure en particulier l'indépendance, la compétence et le support de la hiérarchie;

- L'impact des mesures et des bases théoriques des concepts liés à l'efficacité d'audit interne sur la performance organisationnelle sont, dans certains cas, incohérents ou ambigus;
- La mesure de la performance organisationnelle dans le secteur public reste une variable difficilement évaluable et quantifiable.

Finalement, les études antérieures ont tenté de brosser un tableau clair de la relation entre l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle. En théorie, la présente recherche à notre connaissance reste parmi les rares études qui ont examiné les déterminants de l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle dans le secteur public. Elle rejoint les propositions de plusieurs études qui ont incité les chercheurs à explorer cette relation aussi bien dans les pays développés que dans les pays en voie de développement, et dans les secteurs d'activité privée et publique. Parmi ces études figurent celle menée par Barzan Omar Ali (2018) qui a étudié l'association entre les caractéristiques des déterminants de l'efficacité d'audit interne et la performance organisationnelle au Kurdistan. L'auteur a appelé les futurs chercheurs à examiner la relation entre ces deux variables directement, indirectement, ou à la lumière d'un effet modérateur.

Bibliographie

- [1]. Abdullah, R., Ismail, Z., & Smith, M. (2018). Audit committees' involvement and the effects of quality in the internal audit function on corporate governance. *International Journal of Auditing*, 22(3), 385-403. <https://doi.org/10.1111/ijau.12124>
- [2]. 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).
- [3]. Ahmad, M. A., Iteng, R., Md Taib, C. A., & Mat Nor, A. (2017). RISK MANAGEMENT AND ORGANIZATIONAL PERFORMANCE: NEW REVISION OF QMS ISO 9001: 2015. *Journal of Technology and Operations Management*, 12(Number 1), 43-50. <https://doi.org/10.32890/jtom2017.12.1.5>
- [4]. Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53.
- [5]. Ait Mouzoun, M., & el Mezouari, S. (2019, décembre). 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*, 4(3).
- [6]. Al-Matari, E., Al-Swidi, A., & Fadzil, F. H. B. (2013, janvier). The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A proposed Research Framework. *International Review of Management and Marketing*, 4.
- [7]. Alaeddin, O., Thabet, A., Anees, R., & Albashiti, B. (2021). THE EFFECT OF ENTERPRISE RISK MANAGEMENT (ERM) ON ORGANIZATIONAL PERFORMANCE: EMPIRICAL INVESTIGATION FROM THE DIVERSIFIED INDUSTRY OF UNITED ARAB EMIRATES. *Advances in Mathematics : Scientific Journal*, 10(3). <https://doi.org/10.37418/amsj.10.3.54>
- [8]. Ali, N. A. M., Mohamed, Z. M., Shahimi, S., & Shafii, Z. (2015). Competency of Shariah auditors in Malaysia: Issues and challenges. *Journal of Islamic Finance*, 4(1), 22-30.
- [9]. Amanuddin Shamsuddin, Divyaa Bharathii A/p Manijegar; Kanagambikai A/p Kirupanangtan, Shameene A/p Rahman; Shameni A/p Selvanathan. (2014, décembre). Factors That Determine The Effectiveness Of Internal Audit Functions In The Malaysian Public Sectors. *International Journal Of Business, Economics And Law (Ijbel)*, 5.
- [10]. Ammar S. H. E. (2016). Indépendance de l'Auditeur Interne: un Construit Social ou un Mythe. *Revue de Management et de Stratégie*, 2(2), 30-47.
- [11]. 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>
- [12]. Arena, M., & Azzone, G. (2009). Internal Audit effectiveness: relevant drivers of auditees' satisfaction. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- [13]. Atanasiu, P., Cristina, B. A., & Florin, B. A. (2008). The Relationship Between Internal And External Audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(10), 189-197. <https://doi.org/10.29302/oeconomica.2008.10.1.18>
- [14]. Azzali, S., & Mazza, T. (2018). The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective. *International Journal of Business and Management*, 13(6), 238-254.
- [15]. Badara, Mu'azu & Saidin, Siti. (2014). Empirical evidence of antecedents of internal audit effectiveness from Nigerian perspective. *Middle - East Journal of Scientific Research*. 19. 460-471. 10.5829/idosi.mejsr.2014.19.4.1783.
- [16]. Bahru, Johor & Usang, Obal & Usang, Edet & Salim, Basariah. (2015). A conceptuel perspective of internal audit quality and local government performance in Nigeria. *International Conference on Accounting Studies (ICAS) 17-20, Johor Bahru, Johor, Malaysia*
- [17]. Beckmerhagen, I., Berg, H., Karapetrovic, S., & Willborn, W. (2004). On the effectiveness of quality management system audits. *The TQM Magazine*, 16(1), 14-25. <https://doi.org/10.1108/09544780410511443>
- [18]. Blakeney, R. N., Holland, W. E., & Matteson, M. T. (1976). The auditor-auditee relationship: some behavioral considerations and implications for auditing education. *The Accounting Review*, 51(4), 899-906.
- [19]. Boutchich, D. E. K., & Gallouj, N. (2020) Instrumentation Et Méthodologie D'audit Interne Au Sein Des Collectivités Territoriales Au Maroc: Des Critères Et Modalités À Prendre En Compte Pour Une Conception Appropriée. *Laboratoire Madeo*,
- [20]. Boyne, G., & Gould-Williams, J. (2003). Planning and performance in public organizations An empirical analysis. *Public Management Review*, 5(1), 115-132. <https://doi.org/10.1080/146166702200002889>
- [21]. CHEPKONGA, F. J. (2018). Internal Audit Function And Its Influence On Organizational Performance Of Semi Autonomous Agencies In The State Department Of Energy In Nakuru County, Kenya. *Kabarak University*. <http://ir.kabarak.ac.ke/bitstream/handle/123456789/54/CHEPKONGA%20FLORA%20JEBICHII.pdf?sequence=1&isAllowed>
- [22]. De Angelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- [23]. De La Villarmois, O. (1998). Le concept de performance et sa mesure : un état de l'art. In *Marchés financiers et Gouvernement de l'entreprise*. Vol. 2, 199-216, ref : 2 p
- [24]. Dellai, Hella & Omri, Mohamed Ali & Omri, Brahim. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*. 7. 208-221.

- [25]. Emna Ben Saad, Cédric Lesage. Des Facteurs D'indépendance A Un SysTeme D'indépendance: Proposition D'une Nouvelle Grille D'analyse De L'indépendance De L'auditeur. "Comptabilité Et Environnement ", May 2007, France. Pp.CD-Rom. Halshs-00543079
- [26]. Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94(3/4), 83-92. <https://doi.org/10.5117/mab.94.50375>
- [27]. Feghali, K., & Matta, J. (2018). Evaluation of internal audit effectiveness on Lebanese banks. *Lebanese Science Journal*, 19(2), 258-286. <https://doi.org/10.22453/lj-019.2.258286>
- [28]. Getie Mihret, D., & Wondim Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- [29]. HOUNDJO, . A. (2020). Facteurs affectant l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises : forces et faiblesses ? *Revue Internationale Des Sciences De Gestion*, 3(4).
- [30]. Ibrahim, F. S., & Esa, M. (2017). A study on enterprise risk management and organizational performance: developer's perspective. *International Journal of Civil Engineering and Technology(IJCIET)*, 8(10), 184-196.
- [31]. IIA (2017). Normes Internationales Pour La Pratique Professionnelle De L'audit Interne « Cadre De Référence International Des Pratiques Professionnelles » The Institute of Internal Auditors Edition 2017
- [32]. IIA (2018). Dotation Et Gestion Des Ressources De L'audit Interne The Institute of Internal Auditors. https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Staffing-Considerations-for-Internal-Audit-Activity_FRE.pdf
- [33]. Issam, H., & Youssef, G. (2019). La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain. *European Scientific Journal ESJ*, 15(13). <https://doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225>
- [34]. Katuli, H. (2019). Implementation Of Internal Audit Recommendations In The Local Government Authorities (LGAS): A Case Of Dar es Salaam Region (Doctoral dissertation, Mzumbe University).
- [35]. Kirima, N. N. (2016). Factors affecting the performance of the internal audit function in government ministries in Kenya (Doctoral dissertation, United states international University-Africa).
- [36]. Laeeq, H., Shahzad, A., Ramalu, S. S., & Fareed, M. (2016). Determinants of Organizational Performance: A Case of Punjab Police. *Sukkur IBA Journal of Management and Business*, 3(2), 50-60. <https://doi.org/10.30537/sijmb.v3i2.98>
- [37]. Lenz, R., Sarens, G., & D'Silva, K. (2013). Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions : Sorting the Wheat from the Chaff. *International Journal of Auditing*, 18(2), 126-138. <https://doi.org/10.1111/ijau.12017>
- [38]. Madella, A., Bayle, E., & Tome, J. (2005). The organisational performance of national swimming federations in Mediterranean countries: A comparative approach. *European Journal of Sport Science*, 5(4), 207-220. <https://doi.org/10.1080/17461390500344644>
- [39]. Morin, E. M. (1995). Organizational effectiveness and the meaning of work. In *search of meaning: managing for the health of our organizations, our communities, and the natural world*, 29-64.
- [40]. Ndao, A. (2011). La perception de la performance dans les cabinets d'expertise comptable Laboratoire d'Economie et de Management de Nantes Atlantique (LEMNA) (No. hal-02432051).
- [41]. of internal audit quality and local government performance in Nigeria. *International Conference on Accounting Studies (ICAS) 17-20, Johor Bahru, Johor, Malaysia*
- [42]. Portal, M. (2011). Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 17(1), 37. <https://doi.org/10.3917/cca.171.0037>
- [43]. Rainer, L., & Hahn, U. (2015). A synthesis of the empirical internal audit effectiveness literature and new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30, 5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- [44]. Roussy, M. (2013). Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne ? L'opinion des membres du comité d'audit. *Télescope*, 18(3), 33-51. <https://doi.org/10.7202/1013774ar>
- [45]. Saulquin, Jean-Yves & Escem, Professeur-Groupes & Maupetit, Christian. (2021). EVA, performance et évaluation bancaire.
- [46]. Shamki, D., & Amur Alhajri, T. (2017). Factors Influence Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n10p143>
- [47]. Simangunsong, R. (2014). The impact of internal control effectiveness and internal audit role toward the performance of local government. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(7), 50-58.
- [48]. Soltanzadeh, S., Abdul Rasid, S. Z., Mottaghi Golshan, N., & Wan Ismail, W. K. (2016). Business strategy, enterprise risk management and organizational performance. *Management Research Review*, 39(9), 1016-1033. <https://doi.org/10.1108/mrr-05-2015-0107>
- [49]. Tackie, George & Marfo-Yiadom, Edward & Achina, Sampson. (2016). Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems. *International Journal of Business and Management*. 11. 184. [10.5539/ijbm.v11n11p184](https://doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p184).
- [50]. Yassin, N., Ghanem, M. G., & Rustom, L. (2012). The role of internal audit function in corporate governance: An empirical study on commercial banks in Lebanon. In *proceedings of the academic and business research institute conference, Orlando*. Retrieved from <http://www.aabri.com/OC2012Proceedings.html>.
- [51]. Yaya, H. S., Sanni, H. (2003). La problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multicritérielle. *Faculté des sciences de l'administration de l'Université Laval, Direction de la recherche*.
- [52]. Yazid, A. S., Hassan, M. F., Mahmood, S., Rashid, N., Salleh, F., Ghazali, P. L., & Mahmud, M. S. (2018). Organizational Factors in Enterprise Risk Management Effectiveness: A Conceptual Framework. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(11). <https://doi.org/10.6007/ijarbs/v8-i11/5202>