

Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle ?

Determinants of Internal Audit Quality: What Does the Academic and Professional Literature Say?

AMIRI IMANE

Doctorante en sciences de gestion
FSJES Tanger
Université Abdelmalek Essaâdi
PROCEJUS Maroc
Imane.amirii@gmail.com

SEKAKI YASSINE

Doctorant en sciences de gestion
FSJES Tanger
Université Abdelmalek Essaâdi
PROCEJUS Maroc
yassinsekaki@gmail.com

HAINOUS MOURAD

Doctorant en sciences de gestion
FSJES Tanger
Université Abdelmalek Essaâdi
PROCEJUS Maroc
hainous.m@gmail.com

ZAAM HOURIA

Enseignante chercheuse
FSJES Tétouan
Université Abdelmalek Essaâdi
PROCEJUS Maroc
Pr.zaam@gmail.com

Date de soumission : 11/04/2021

Date d'acceptation : 20/05/2021

Pour citer cet article :

AMIRI I. et al. (2021) «Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle ?», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 2 : Numéro 6» pp : 216 – 235.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



RESUME

Cet article a pour objectif d'établir un état de l'art des éléments théoriques pouvant constituer les déterminants de la qualité de l'audit interne. Il s'agit d'explorer la littérature académique et professionnelle de l'audit interne afin de déterminer quels sont les facteurs qui déterminent au plus la qualité de l'audit interne. Nous ne prétendons pas l'exhaustivité, nous poursuivrons une approche sélective. Brosser un tableau de tous les facteurs déterminant la qualité de l'audit interne s'avère une entreprise fastidieuse, cependant, la présence d'une littérature académique et professionnelle sur le sujet promut notre espoir dans la réussite de ce travail. La revue de littérature a montré que les déterminants clé de la qualité de l'audit interne en tant qu'une fonction d'assurance et de conseils axée et orientée sur la performance organisationnelle sont l'indépendance, l'objectivité et la compétence des personnes qui exercent la fonction de l'audit interne. Ce triple facteur est déterminé en grande partie par la qualité de la personne de l'auditeur interne qui reste à son tour influencée par l'environnement de la fonction de l'audit en générale.

Mots clés : Qualité de l'audit interne; facteurs déterminants; indépendance; objectivité; compétence.

ABSTRACT

The objective of this article is to establish a state of the art of the theoretical elements that can constitute determinants of the quality of internal audit. This involves exploring the academic and professional literature on internal audit to determine which factors most determine the quality of internal audit. We do not claim to be exhaustive; we will pursue a selective approach. It is a tedious task to paint a picture of all the factors determining the quality of internal audit, however, the presence of academic and professional literature on the subject promoted our hope for the success of this work. The literature review showed that the key determinants of internal audit quality as an assurance and advisory function focused and oriented on organizational performance are the independence, objectivity and competence of the person who perform the internal audit function. This threefold factor is determined in large part by the quality of the person of the internal auditor who in turn remains influenced by the environment of the audit function in general.

Keywords : Quality of internal audit ; determining factors ; independence ; objectivity ; competence.

INTRODUCTION :

Le scandale de la société américaine ENRON, une société active dans le secteur des énergies depuis 1985, est peut-être le meilleur des exemples pouvant justifier la nécessité à la fonction de l'audit au sein des entreprises. Brièvement, l'affaire remonte au début des années 2000, il s'agit d'un cas de déréglementation engendrant le plus grand scandale financier des 20 dernières années. ENRON gonflait ses bénéfices tout en masquant ses déficits et ce en utilisant des sociétés écrans et en falsifiant ses comptes en parfaite complicité avec un cabinet d'audit de renommée internationale « Arthur Andersen ». (Gibney, 2006).

Les scandales financiers des entreprises ont eu un impact désastreux sur la confiance des investisseurs et ils ont attiré les attentions sur la manière dont les conseils d'administration contrôlent leurs entreprises (Swinkels, 2012). Pour Schneider (2003) : les faillites, les irrégularités financières et les activités frauduleuses survenues chez un grand nombre d'entreprises ont accru, plus que jamais, le besoin de surveillance des entreprises.

Pour un grand nombre de chercheurs, les grands scandales financiers ont toujours un point commun : la défaillance des niveaux de contrôle. Par voie de conséquence, la qualité de l'audit et la gouvernance d'entreprise en général sont remis en question (Maijoor, 2003). Si les niveaux de contrôle se résument en grande partie dans les fonctions d'audit (interne et externe), — une hypothèse — on peut affirmer que l'audit traverse une profonde crise. C'est l'échec de l'audit en général et de l'audit interne en particulier.

En partant des constats ci-dessus, nous pouvons dire qu'il ne suffit plus seulement de disposer des fonctions d'audit interne au sein des organisations ou de pratiquer les missions d'audit externe afin de justifier le bon déroulement des affaires. Nous supposons qu'il est central de développer en permanence des modèles d'évaluation de la qualité d'audit et ce, parallèlement aux fonctions de l'audit. C'est une sorte d'audit de l'audit.

Délaissée plus au moins par les théoriciens et les chercheurs sans l'avoir apporté beaucoup d'attention, l'évaluation de la qualité de l'audit interne nécessite, à notre modeste avis au moins, encore plus de travaux et réflexions afin de construire un cadre susceptible de guider et de cadrer le mieux possible la mission de l'évaluation de l'audit interne.

Nous jugeons que ce document s'inscrit parfaitement dans ce sens. C'est un travail qui consiste à chercher dans la littérature et de recueillir les éléments considérés comme facteurs déterminants de la qualité de l'audit interne. Posons la question suivante : **que dit la théorie sur les déterminants de la qualité de l'audit interne ?**

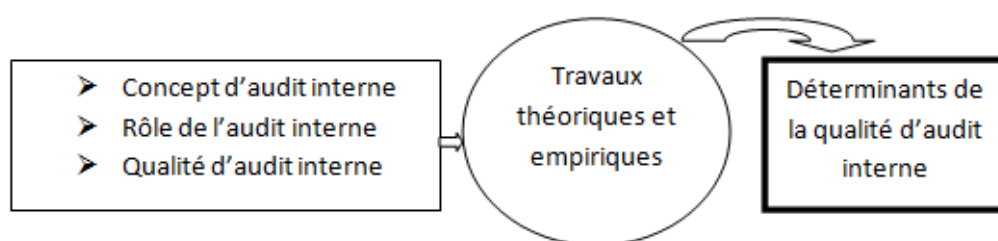
Pour atteindre l'objectif de cet article, nous avons choisi de le structurer en deux axes complémentaires :

- ✓ **Axe 1** : CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE ET ATTENTES DE RECHERCHE
- ✓ **Axe 2** : INDEPENDANCE, COMPETENCE ET OBJECTIVITE COMME FACTEURS DETERMINANTS DE LA QUALITE DE L'AUDIT INTERNE

1. CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE ET ATTENTES DE RECHERCHE :

Le modèle de base de cette recherche est représenté dans la Figure 1. Il permet de repérer dans la littérature académique et professionnelle les facteurs qui déterminent la qualité de l'audit interne. Les concepts inclus dans le modèle sont décrits dans la présente section de cet article. Ils ont été sélectionnés sur la base de leur intérêt théorique et de leur mobilisation dans des travaux antérieurs, ce qui va faciliter la discussion des différents déterminants majeurs de la qualité de l'audit interne.

Figure 1 : Modèle théorique : déterminants de la qualité de l'audit interne



Répondre à la question de recherche soulevée ci-dessus, demande en premier stade la mise en exergue d'un certain nombre de concepts et de notions en relation étroite avec le sujet de notre recherche. En particulier les concepts de l'audit interne, son rôle et la qualité de l'audit interne. Ces derniers vont nous permettre la compréhension et l'analyse des travaux sur les déterminants de la qualité de l'audit interne.

2. QU'EST-CE-QUE L'AUDIT INTERNE ?

En faisant référence à l'Institut International des Auditeurs Internes, « l'audit interne est une activité d'assurance et de conseil indépendante et objective conçue pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. ». Selon Mihret et Yismaw, cette définition marque une transition importante dans le domaine de l'audit interne, ainsi il est passé d'une optique basée sur l'analyse des résultats passés pour des fins de responsabilisation à une optique basée sur l'amélioration des résultats futurs (Mihret & Yismaw, 2007).

De cette définition, l'audit interne est censé être un outil qui permet deux choses importantes : l'évaluation des résultats de gestion et la formulation de conseils et recommandations pour améliorer en permanence lesdits résultats. En arrivant à cette finalité, l'audit interne devient une assurance sur les capitaux investis pour la direction et pour les actionnaires et une maîtrise de gestion pour la direction. Aussi, la définition a insisté sur deux concepts associés à la fonction d'audit interne, à savoir : indépendance et objectivité.

En général, l'audit peut porter sur l'ensemble des fonctions de l'entreprise (comptable, financière, commerciale, sécurité, management et autres). Elles sont susceptibles d'être examinées du point de vue régularité, efficacité et management. Toutefois, en ce qui concerne la fonction comptable et financière l'audit interne et l'audit externe ne poursuivent pas les mêmes objectifs et les mêmes techniques.

Notons que l'audit financier et comptable (audit externe) certifie la régularité, la sincérité, l'image fidèle des comptes et résultats et états financiers, tandis que, l'audit de la fonction comptable par les auditeurs internes porte appréciation du degré de maîtrise de la fonction par les responsables et par conséquent conseiller des dispositions à mettre en place pour l'améliorer.

Par ailleurs, Nous devons là encore faire référence à RENARD JACQUES, l'audit interne n'est plus considéré comme une fonction financière, mais une activité s'intéressant à toutes les fonctions d'une organisation. Pourtant, l'aspect comptable et financier reste le

dominant dans les fonctions d'audit en général, il s'étend à l'évaluation de l'efficacité et de l'efficacité dans les domaines non financiers et financiers.

Parler de l'audit interne revient à parler du contrôle interne et d'un certain nombre de concepts pouvant avoir le même sens que l'audit interne. D'ailleurs, ce constat est l'un des handicaps naturels qu'on peut associer audit concept du fait qu'il possède différentes dénominations et qui peuvent recouvrir le même concept ; plusieurs sont utilisées : inspection générale, contrôle général, vérification interne, etc.

De manière classique, l'audit interne a été vu comme une fonction de contrôle, « policier et chien de garde organisationnel » (Morgan, 1980).   cet égard, le contrôle interne a été défini comme « *l'ensemble des lignes directrices, mécanismes de contrôle et structure administrative mis en place par la direction, en vue d'assurer la conduite ordonnée et efficace des affaires de l'entreprise.* ».

Le contrôle passe par la mise en place de systèmes de contrôle fiables, notamment un système comptable fiable produisant des données et des  tats financiers fiables, la préservation du patrimoine de l'organisation, l'optimisation des ressources et la prévention et détection des erreurs et fraudes. Faisant le lien, l'évaluation d'un système de contrôle interne et sa validation ne peut pas se faire sans recours à l'audit interne ; l'audit interne est en quelque sorte le contrôle du contrôle interne.

Selon Cook et Winkle (1976), l'audit interne consécutivement ressemblent au système nerveux humain qui se propage à travers l'entreprise portant les ordres et de réactions vers et de la direction.

Finalement, Il est important de signaler que la fonction d'audit interne est cadr e par un certain nombre d'éléments communs ou de normes professionnelles reconnues à l'échelle internationale. Il s'agit donc d'une profession partagée entre ce qui est propre à l'organisation (objectifs, secteur d'activité, types ou nature d'organisation, etc.) et de ce qui est fixés par les standards sur le plan international.

3. POURQUOI L'AUDIT INTERNE ?

Dans un environnement de plus en plus concurrentiel et compétitif, la fonction d'audit interne n'est-elle pas un supplément de coûts ? L'audit externe n'est-il pas suffisant ?

Pourquoi donc l'audit interne ? Quel est son rôle ? Les paragraphes qui viennent tentent de fournir des points de réponses à ces questions.

La nécessité du recours à l'audit interne ne s'explique pas seulement par le nombre important des scandales financiers liés aux abus de confiance et de la corruption. En fait, la complexité et la nature dynamique de l'environnement des affaires ont également incité les décideurs à créer des unités d'audit interne, et ce, pour garantir une meilleure gouvernance d'entreprise dans les organisations publiques et privées (Abudu, Gariba, & Samuel, 2015).

En se référant aux postulats théoriques d'Abudu, de Gabria et de Samuel, l'audit interne est devenu un outil stratégique permettant l'ajustement permanent des modes de gouvernance d'entreprise ; des ajustements qui sont en fonction des aléas de l'économie, de la technologie, de la fiscalité, etc. En d'autres termes, l'audit interne permet des mises à jour continues à l'ensemble des fonctions de l'entreprise.

La mission d'audit interne au sein d'une entreprise porte essentiellement sur un audit de régularité ou de conformité, un audit d'efficacité, un audit de management et un audit de stratégie. Bien que le concept de l'audit interne puisse changer selon les pays (parfois même au sein d'un même pays), les organisations et les juridictions, son objectif reste le même, c'est d'aider la direction à s'améliorer (Pitt, 2014).

L'audit interne porte essentiellement sur la vérification et l'examen des activités financières, l'évaluation des avantages économiques et également l'analyse des systèmes de contrôle de gestion. L'audit interne se concentre sur l'amélioration des avantages économiques, qui sont la clé pour dynamiser les entreprises et développer l'économie nationale (Karagiorgos & George, 2006). De même, les entreprises qui mettent en œuvre rapidement et efficacement l'audit interne ont obtenu des avantages concurrentiels importants (Karagiorgos & George, 2006).

Un autre point important, l'audit interne intervient de manière très précoce et permet une prise de décisions anticipée à toute situation de crise. Tandis que l'audit interne vient un peu avec retard.

La fonction fondamentale d'audit interne est de donner l'assurance que les opérations menées et les décisions prises par les différents niveaux hiérarchiques (hypothèse

décentralisation de la prise de décisions) restent sous-contrôle et convergent en permanence avec les objectifs des stratégies et politiques tracées (Renard, 2010).

De l'avis général, via un processus d'identification et d'évaluation, l'audit interne, et suite aux sollicitations des acteurs de décisions de l'entreprise, apporte des conseils, le plus souvent sous forme de recommandations visant l'amélioration de l'application des règles issues des lois et règlement ou d'un référentiel préétabli (audit de conformité¹ et de régularité), quantification des résultats par rapport aux objectifs (audit d'efficacité et de performance), politiques définies (audit de management) et finalement la cohérence des politiques et stratégies mis en place (audit de stratégie). Plus précisément, les auditeurs internes de haute qualité peuvent jouer un rôle supplémentaire en ce qu'ils peuvent être considérés comme un tiers supplémentaire qui surveille les actions de la direction sur toute l'année.

En somme, la fonction d'audit interne est transversale, sa raison d'exister est d'examiner en permanence les composantes fonctionnelles d'une organisation, afin d'évaluer l'efficacité des activités, de s'assurer du respect des règles et normes mis en place, et par conséquent de proposer les meilleures pratiques et recommandations susceptibles de maximiser les profits et bénéfices. La fonction d'audit interne ne se limite pas aux opérations de vérification, elle est devenue un outil de gouvernance important.

4. QU'EST-CE-QUE LA QUALITE DE L'AUDIT INTERNE ?

Les données comptables et financières sont-elles crédibles et objectives ? Quelle est la situation financière de l'entreprise ou de l'organisation ? Comment sont-elles utilisées les ressources ? Sont-elles utilisées de la meilleure façon ? Y a-t-il une corruption financière au sein de l'entreprise ? Toutes ces questions et autres auxquelles est affronté un auditeur interne sont à la fois lourdes et difficiles. Les réponses obtenues des auditeurs internes vont systématiquement impacter les choix et les décisions prises.

Si nous supposons que les recommandations des auditeurs internes sont parfaitement appliquées par la direction et ou par les conseils d'administration, la qualité desdites recommandations vont conditionner le sort de toute une organisation, d'où la qualité de

¹Consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées

l'audit interne est primordiale. Comment s'assurer qu'un rapport d'audit interne est de qualité ? Il faut donc donner du sens d'abord au concept de la qualité d'audit.

Retenons d'abord que la qualité de l'audit interne ou plus précisément la qualité des travaux des auditeurs internes demeure un concept insuffisamment défini et largement loin d'avoir une définition partagée et unique (Institut Deloitte). Il s'agit ici d'un concept qui peut être interprété différemment (Auditors, 2020). De même, les définitions qui existent et les indicateurs de mesure varient selon les domaines d'application de l'audit interne.

Malgré une divergence des avis assez remarquable sur le concept, la littérature dans ce sens n'est pas stérile. Ainsi, on constate la présence de définitions qui sont, à notre humble avis au moins, pointues, claires et qui méritent d'être citées. En l'occurrence, la définition de DeANGELO² qui stipule que la qualité d'audit interne est la probabilité qu'un auditeur découvre les fraudes et les défaillances et la révélation desdites anomalies aux parties concernées.

D'autres chercheurs vont dans le même sens d'idées, ainsi, selon Citron et Taffer (1992), la fonction d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant. Il s'agit ici d'une approche faisant lien à deux compétences : la technique et l'indépendance. Autrement dit, un audit de qualité est celui qui émane des auditeurs compétents et indépendants. La technique permet la détection des anomalies, tandis que l'indépendance permet la révélation. Pour un nombre important de chercheurs, la qualité d'audit interne se résume à une qualité de détection et à une qualité de révélation (Hubert, 2011).

Il apparaît des développements précédents qu'un rapport d'audit interne est de qualité s'il mentionne les défaillances, les erreurs, les anomalies ou fraudes détectés avec objectivité et sans craintes. Deux conditions doivent être réunies pour avoir un rapport de qualité d'audit interne : la technique et l'indépendance.

Si les définitions citées ci-dessus font de la compétence et de l'indépendance l'essence de la qualité d'audit. Une deuxième approche de définitions fait des résultats obtenus des rapports d'audit son point de départ, ainsi, selon cette approche, la qualité d'audit interne est le degré de satisfaction des parties prenantes des services d'audit. C'est une approche

² Considéré l'un des premiers chercheurs qui ont travaillé sur la définition du concept de la qualité d'audit.

qui se base sur un grand nombre d'indicateurs de la qualité d'audit (heures consacrées à chaque étape de l'audit, heures de formations, travail d'audit, etc.) pour statuer sur la qualité d'audit interne.

Les indicateurs de la qualité d'audit servent à évaluer la qualité de l'audit, à favoriser le dialogue entre les auditeurs, les comités d'audit et la direction, et à améliorer la qualité de la surveillance de l'audit par les comités d'audit((CCRC), 2018).

Dans le cadre de cet article et en partant de ce qui précède, nous avons souhaité définir la qualité de l'audit interne comme étant la capacité des auditeurs internes à révéler les défaillances financières, comptables ou économiques que connaît la structure organisationnelle de l'organisation et à proposer des mesures efficaces sous forme de recommandations.

5. CONTEXTE ET ATTENTES DE RECHERCHE :

Les crises financières et économiques, la faillite de grandes entreprises, la corruption et les détournements de fonds dans un nombre important d'organisations publiques et privés a suscité l'intérêt de l'opinion publique et les appels à la révision des mécanismes de contrôle et d'audit se sont multipliés. C'est un fait, la fonction d'audit fait face à une crise de crédibilité (LES DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS D'AUDIT LEGAL, 2010).

Dans le but d'instaurer un nouvel élan de confiance, la qualité de l'audit interne est dès depuis et plus que jamais exigée et demandée lors de l'exercice des fonctions d'audit. Ainsi, il n'est plus satisfaisant d'introduire la fonction d'audit interne au sein des organisations sans l'évaluation de manière périodique la qualité de ce service, sinon on risque d'avoir un audit comme outil de manipulation et fausses déclarations. Il en résulte, l'évaluation de la qualité d'audit n'est plus un luxe managérial ou un choix facultatif mais une nécessité managériale indépassable.

Par ailleurs, l'évaluation de la qualité d'audit n'est pas toujours accessible à toutes les organisations. La démarche d'évaluation est coûteuse(DeANGELO, 1981).

En partant des constats et des réalités signalés ci-dessus, nous avons jugé opportun, de repérer dans la théorie les éléments clé qui déterminent largement la qualité travaux des auditeurs internes. En d'autres termes, notre travail consistera à survoler et à analyser la

revue de littérature théorique sur les déterminants de la qualité d'audit interne pour en sortir les facteurs clé (appelés déterminants) de la qualité d'audit interne.

FONDEMENTS THEORIQUES ET DETERMIANTS DE LA QUALITE D'AUDIT INTERNE

Dans ce point il sera question de présenter les fondements théoriques de la fonction d'audit interne ainsi que les déterminants clé de sa qualité.

Historiquement, l'audit interne a commencé par une simple procédure, purement administrative, de vérification des factures avant paiement, puis au début des années 1900, la fonction principale d'audit a passé de la détection de fraude pour répondre aux besoins des différents utilisateurs des états financiers (Boynton & Raymond, 2005). L'émergence des sociétés anonymes impulsée par les révolutions industrielles européennes a joué un rôle important dans le développement de la fonction d'audit.

Avec la création, en 1941, de l'Institut des Auditeurs Internes aux États-Unis d'Amérique, l'audit est arrivé à l'apogée de son développement (Dittenhofer, 2001). Les fonctions d'audit et les entreprises actives dans ce domaine se sont multipliées. Depuis, l'audit interne est devenu un outil institutionnalisé pour aider les entreprises à survivre dans un environnement extrêmement concurrentiel. Le développement de l'audit interne s'est basé essentiellement sur la théorie d'agence.

Rappelons que la théorie d'agence explique qu'il existe toujours des coûts d'agence au sein des firmes capitalistes. Lesdits coûts sont liés aux risques émanant de la relation entre les propriétaires (actionnaires) et l'équipe gestionnaire. Il est évident que le propriétaire qui délègue une partie de ses droits de propriété à un gestionnaire-mandatant ne peut pas garantir que celui-ci poursuit les mêmes objectifs de maximisation des profits, il en résulte des coûts supportés par le principal (propriétaire) pour surveiller et pour orienter le comportement des agents, ainsi que des coûts d'opportunité qui s'assimilent à la perte d'utilité subie par le principal par la suite d'une divergence d'intérêt avec l'agent.

Certes, la théorie d'agence stipule que pour maîtriser le comportement opportuniste des agents il faut lier l'agent au principal par un contrat au terme duquel l'agent doit respecter les méthodes et objectifs et doit rendre compte. Pourtant, le problème central réside dans le fait que le manager est mieux et plus informé que le propriétaire, c'est-à-dire l'existence

d'une situation d'asymétrie d'information. C'est ici donc que trouve l'audit interne son fondement théorique. L'auditeur interne se trouve au centre d'une relation d'agence peu commune, d'où, l'audit interne est qualifié comme étant un outil d'information mis à la disposition des propriétaires. En fait, l'audit s'affirme comme une activité réductrice des coûts d'agences (M.Jensen & Meckling, 1976).

En 1997 Xiangdong, en partant de la théorie de l'agence, a souligné que le rôle que joue l'audit interne dans une économie est plus déterminant que celui de l'audit externe. Une importance qui s'explique par le fait que l'audit interne fournit des informations de manière précoce et plus rapide que les missions de l'audit externe. Une rapidité qui permettra de détecter les problèmes à un stade plus précoce (Xiangdong, 1997).

Selon la théorie classique, l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction (Renard, 2010). Ce propos ne signifie en aucun cas une dépendance de la direction générale. L'auditeur interne doit être indépendant dans l'exercice de sa fonction tout en veillant au respect des normes de la profession. Il en résulte que l'indépendance de l'auditeur interne est centrale.

Les auditeurs internes effectuent souvent des rapports d'analyses pertinents et des recommandations assez intéressantes qui représentent la base de toute stratégie de réforme et de gouvernance. Il est évident que plus que les recommandations des auditeurs internes sont meilleures plus que la mise en place des stratégies serait de qualité, d'où l'intérêt de chercher en permanence l'accroissement et l'amélioration des facteurs impactant la qualité de l'audit interne.

La qualité de l'audit interne est déterminée par la capacité des services de l'audit interne de fournir des constatations et des recommandations utiles et essentielles. Dans ce sens, la qualité de l'audit interne, qui est démontrée par la capacité du bureau à fournir des constatations et des recommandations d'audit utiles, est l'un des facteurs les plus importants sur lesquels repose l'efficacité de l'audit (Mihret & Yismaw, 2007). Quels sont donc les facteurs qui impactent la capacité des auditeurs internes à fournir des services de qualité ?

Sont nombreux les travaux académiques et professionnels qui ont traité la question des déterminants de la qualité de l'audit interne. Au début des années 1980, Samet et Mock ont élaboré une liste de cinq facteurs pouvant impacter la qualité, il s'agit de la planification,

de la gestion, des procédures, d'évaluation et mise en œuvre (J. Mock & G. Samet, 1982). En 1992, Sutton et Lampe ont construit un modèle de trois critères : la planification, le champ de travail et l'administration du travail (Sutton & Lampe, 1991).

En 2005, Etal et Jaffar ont dressé une liste de quatre facteurs ou déterminants de la qualité d'audit interne : les connaissances des auditeurs ; respect des normes professionnelles ; maîtrise de l'activité de l'organisation et le niveau de communication des auditeurs internes (حنظل, 2013).

En 2007, Wood a conclu que la qualité du travail des auditeurs internes est déterminée par la moyenne des années d'expérience, l'objectivité des auditeurs interne et l'intervalle du temps consacré au travail de l'audit interne et aux auditeurs externes.

Quant à l'Institut Américain des Auditeurs internes, il a fixé des normes pour atteindre la qualité de l'audit interne. Selon la norme 1100, un auditeur interne doit être indépendant et objectif. La norme 1110 stipule que l'auditeur interne doit avoir un statut lui permettant d'exercer sa fonction librement et sans contraintes. Tandis que, la norme 1210 a mis l'accent sur la compétence et la connaissance.

La littérature traitant la question des déterminants de la qualité de l'audit interne est abondante, on y trouve des dizaines de travaux. Lister l'ensemble des facteurs s'avère une entreprise fastidieuse, d'où notre choix d'exposer et d'analyser seuls les déterminants qui ont eu plus d'importance dans la majorité des travaux. Il s'agit de l'indépendance des auditeurs internes ; la compétence et l'objectivité.

1. L'indépendance de l'auditeur interne :

« L'audit interne doit être indépendant ... »(The Institute of Internal Auditors, 2008). Plus précisément, il s'agit ici de la norme 1010 sur le référentiel des normes internationales régissant l'audit interne. Selon ladite référence « L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne et de son responsable à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités. Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la Direction Générale et au Conseil. Cet objectif peut être atteint grâce à un double rattachement ». L'indépendance fait partie des valeurs fondamentales de l'audit interne.

L'indépendance organisationnelle des auditeurs internes comme facteur essentiel et déterminant de la qualité de la fonction de l'audit interne au sein des organisations suppose, théoriquement au moins, l'absence d'une situation caractérisée par un accord de subordination avec un employeur ou plusieurs. Autrement, l'auditeur interne doit opérer librement dans un environnement ouvert et sans contraintes ni obstacles imposés par la hiérarchie. L'indépendance des auditeurs internes est le cœur de leur métier (Sarens & De Beelde, 2007).

En outre, la dépendance de l'auditeur interne de la direction générale signifie qu'il doit obéir aux choix de cette dernière. Dans le cadre d'une relation d'agence, lesdits choix vont aller à l'encontre de ceux des actionnaires. En fait, l'auditeur interne travaille dans un environnement instable et perturbé par la présence de conflits d'intérêts qui peuvent résulter de la personne ou de l'environnement personnel des équipes ou de l'environnement général dans lequel se déroule l'activité (SOUROUR, 2016).

L'indépendance de l'auditeur interne suppose que ce dernier soit rattaché au conseil d'administration (le cas récemment) et non plus ni à la direction générale (cas du début des années 2004) ni au chef comptable (pendant les années 60 et 70). Pourtant, la structure de rattachement interne varie d'une organisation à une autre et ce en fonction de la taille de l'organisation, le type d'opérations, la structure du capital, l'environnement juridique et réglementaire, etc.

Dans la réalité, et contrairement au cas des auditeurs externes qui sont nommés généralement par les actionnaires lors de l'assemblée générale annuelle, les auditeurs internes sont désignés de façon permanente par la direction générale moyennant un salaire. Face à cette réalité, Gansberghe trouve que le statut organisationnel des auditeurs internes est censé garantir la sécurité de l'emploi des auditeurs internes afin de leur faire éviter toute tentative de licenciement pour des raisons d'objectivité et de professionnalisme (Gansberghe, 2005).

De même, la structure organisationnelle d'une organisation doit accorder à la fonction de l'audit interne un statut suffisamment élevé pour garantir l'indépendance des auditeurs vis-à-vis des audités (Mihret & Yismaw, 2007). Ainsi, selon Mihret et Yismaw, la performance et la qualité des auditeurs internes dépend de leur statut dans la structure

organisationnelle de l'entreprise. L'indépendance est un facteur clé de l'efficacité de l'audit interne (MEZOUARI & AIT MOUZOUN, 2019).

En outre, le cadre organisationnel dans lequel se déroule l'audit interne, c'est-à-dire le statut organisationnel du bureau, son organisation interne et les politiques et procédures applicables à chaque audité, devrait permettre des audits fluides menant à des conclusions d'audit utiles (Dessalegn & Getachew, 2007).

2. La compétence des auditeurs internes :

Le but de cette section est d'avancer les différents propos et postulats théoriques insistant sur le rôle de la compétence des auditeurs internes dans l'efficacité et la qualité de la fonction d'audit interne.

La compétence peut se définir comme l'ensemble des qualités individuelles et collectives requises pour mener à bien un travail. Dans le domaine de l'audit interne, elle suppose la définition d'un ensemble de meilleures pratiques, c'est-à-dire des normes de compétences qui peuvent être utilisées comme des références pour enrichir la qualité des services fournies par les auditeurs internes. La compétence permettra aux auditeurs internes une compréhension approfondie de la culture, des systèmes et des processus métiers d'une organisation.

La compétence dépend des caractéristiques intrinsèques des individus concernant leur performance pour effectuer un travail (M. Spencer & M. Spencer, 1993). La notion de « Compétence » n'est pas facile à aborder, elle suppose l'existence d'une relation entre l'accomplissement d'une tâche et les qualités individuelles d'une personne. Dans le domaine de l'audit interne, un auditeur interne compétent associera toujours les qualités individuelles appropriées aux tâches à réaliser.

Selon Dubois et Rothwell (2004), la compétence est mesurable à l'aide d'un certain nombre de caractéristiques, à savoir : les connaissances, les aspects de l'image de soi, les motivations sociales, les traits, un état d'esprit, la façon de penser, de ressentir et d'agir. Parmi les compétences les plus recherchées par les équipes de recrutement des auditeurs internes, la capacité d'analyse et de critique, l'esprit d'équipe et la communication (Audit, 2015).

Sont nombreuses les recherches distinguant trois acteurs-clés au sein de la fonction de l'audit interne en fonction de la compétence acquise. Il s'agit de l'auditeur interne débutant, de l'auditeur interne confirmé et du directeur de l'audit interne (The Institute of Internal Auditors).

Quant à l'implication de la compétence dans l'amélioration de la qualité de l'audit interne, pour Moeller (2008), la qualité de la fonction d'audit est tributaire à la compétence des auditeurs internes, ainsi, leurs travaux vont être efficaces et pertinents. De ce qui précède on peut présumer qu'il s'agit d'une relation de cause à effet : un niveau de compétences élevé contribuera sans doute à améliorer les services des auditeurs internes.

3. L'objectivité des auditeurs internes :

Contrairement à la compétence qui se rapporte à l'environnement de l'audit, l'objectivité est une qualité consistant à s'aligner parfaitement avec la réalité, c'est une description exacte et sans jugement des faits, elle a donc trait à la qualité des évaluations. Dans la profession de l'audit interne, l'objectivité est une pierre angulaire de la fonction, il est difficile d'atteindre la qualité de l'audit sans objectivité et scepticisme. Les auditeurs non objectifs conduiront à une qualité d'audit interne douteuse (Pirayesh & Salehi, 2009).

En faisant référence à Brandon(2010), l'objectivité des auditeurs internes peut être mesurée par une attitude impartiale et ce en évitant tout conflit d'intérêt. L'objectivité des auditeurs internes est fortement impactée par le degré d'indépendance vis-à-vis des parties prenantes (SOUROUR, 2016). Selon l'Institut International des Auditeurs Internes, l'auditeur interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité (norme 1100).

Des recherches ont montré que la fonction de l'audit interne devient plus solide et peut constituer une base pour les auditeurs externes lorsque les auditeurs internes justifient des compétences élevées et un sens d'objectivité important (VIKRAM, ROBIN, & RAJENDRA, 2010).

Il en va de même, l'objectivité des auditeurs internes peut être influencée par d'autres facteurs. Schneider(2003) considère les récompenses extrinsèques telles que la rémunération incitative et l'appréciation des actions comme des facteurs importants de l'objectivité des auditeurs internes.

CONCLUSION :

Cet article a porté sur la recherche dans la littérature académique et professionnelle de l'audit interne, les facteurs qui déterminent la qualité des travaux des auditeurs internes en consultant les recherches les plus pertinentes en relation avec le sujet.

L'intérêt de ce document réside dans l'idée de rassembler et d'analyser les facteurs qui ont eu assez d'importance dans les travaux sur les déterminants de la qualité d'audit interne.

Nos principales conclusions soulignent que la question des déterminants de la qualité de l'audit interne demande en premier une définition claire de la notion de la qualité d'audit. Cette dernière dépend en grande partie des perceptions des clients (directions générales et conseils d'administrations) qui sont différentes et comme conséquence faible consensus sur la notion de la qualité d'audit interne. Pourtant, quant aux déterminants de la qualité d'audit interne on constate une convergence des avis essentiellement sur trois facteurs ou déterminants : l'indépendance des auditeurs internes, la compétence et l'objectivité.

Le trio des déterminants est fondamental dans la qualité d'audit interne, en d'autres mots, l'absence de l'un de ces déterminants dans la fonction d'audit interne mettra en doute toute la qualité de la fonction.

Par ailleurs, comme nous l'avons signalé précédemment, les trois facteurs retenus comme étant les déterminants fondamentaux de la qualité d'audit interne, dépendent largement de la qualité et du comportement de la personne exerçant la fonction d'audit interne. Le problème d'appréciation et d'évaluation de ces variables est : comment peut-on s'assurer qu'un auditeur interne est objectif dans son travail ? La même question pour l'indépendance et la compétence. Il en résulte, l'investissement dans les déterminants de la qualité d'audit interne ne peut donner des résultats que s'il s'accompagne de la mise en place des dispositifs d'évaluation.

REFERENCES :

(CCRC), C. C. (2018). *L'échange CCRC*.

Abudu, D., Gariba, O. A., & Samuel, E. A. (2015). THE ORGANIZATIONAL INDEPENDENCE OF INTERNAL AUDITORS IN GHANA: EMPIRICAL EVIDENCE FROM LOCAL GOVERNMENT. *Asian Journal of Economic Modelling* , 34:34.

- Audit, T. G. (2015). *Top 7 des compétences recherchées par les responsables de l'audit interne*.
- Auditors, I. o. (2020). *Quality and internal audit : Chartered Institute of Internal Auditors*.
- Boynton, W., & Raymond, N. J. (2005). *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*.
- Citron, D., & Taffler, R. (1992). The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis. *Accounting and Business Research* , 337-345.
- Cook, J. W., & Gary, M. W. (1976). *Auditing: Philosophy and Technique*.
- DeANGELO, L. E. (1981). AUDITOR SIZE AND AUDIT QUALITY. *Journal of Accounting and Economics* , 186-186.
- Dessalegn, G. M., & Getachew, Z. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal* , 3:3.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods. *Managerial Auditing Journal* .
- DOUBOIS, D., & Rothwell, W. (2004). *Competency-Based Human Resource Management: Discover a New System for Unleashing the Productive Power of Exemplary Performers*.
- Gansberghe, V. (2005). *Internal auditing in the public sector: A consultative forum in Nairobi, Kenya Shores up best practices for government audit professionals in developing nations*.
- Gibney, A. (2006). *Enron, l'incroyable scandale*.
- Hubert, T. (2011). Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes. 3-5.
- J. Mock, T., & G. Samet, M. (1982). *Multi-Attribute model for audit evaluation*.
- Karagiorgos, T., & George, A. D. (2006). Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects of Internal Audit : Theoretical Approach.
- LES DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS D'AUDIT LEGAL. (2010). HAL .
- M. Brandon, D. (2010). External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Audit. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, November 2010* .
- M. Spencer, L. J., & M. Spencer, S. (1993). *Competence at Work: Models for Superior Performance*.
- M.Jensen, & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* .
- Maijoor, S. (2003). The Internal Control Explosion. *International Journal Of Auditing* .

Messier, W., Steven, G., & Douglas, P. (2019). *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*.

MEZOUARI, S. E., & AIT MOUZOUN, M. (2019). REVUE DE LA LITTERATURE ACADEMIQUE ET PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX FACTEURS D'EFFICACITE DES FONCTIONS D'AUDIT INTERNE. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* , 8-9.

Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal* , 470-480.

Morgan, G. (1980). Internal Audit Role Conflict: A Pluralist View. *Managerial Finance* .

Optimiser la valeur des indicateurs de la qualité de l'audit. (Institut Deloitte).

Pirayesh, R., & Salehi, M. (2009). Audit Competence and Audit Quality : Case in Emerging Economy. *International Journal of Business and Management* .

Pitt, S.-A. (2014). *Internal Audit Quality* .

R. Moeller, R. (2008). *Sarbanes–Oxley Internal Controls: Effective Auditing with AS5, CobiT, and ITIL*.

Renard, J. (2010). *Théories et pratiques de l'audit interne* .

Sarens, G., & De Beelde, I. (2007). Internal audit: the expert in providing comfort to the audit committee. The case of risk management and internal control. *Journal Of Entrepreneurship* .

Schneider, A. (2003). An Examination Of Whether Incentive Compensation And Stock Ownership Affect Internal Auditor Objectivity. *Journal of Managerial Issues* , 489-489.

Schneider, A. (2003). An Examination Of Whether Incentive Compensation And Stock Ownership Affect Internal Auditor Objectivity. *Journal of Managerial Issues* , 486:487.

SOUROUR, H. E. (2016). Indépendance de l'Auditeur Interne : un Construit Social ou un Mythe. *Revue de Management et de Stratégie* , 33-34.

Sutton, S., & Lampe, J. (1991). A framework for evaluating process quality for audit engagements. . *Accounting & Business Research* , 275-288.

Swinkels, W. (2012). Exploration of a theory of internal audit: a study on the theoretical foundations of internal audit. *Digital Academic Repository* .

The Institute of Internal Auditors. (s.d.). Consulté le 2021, sur <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

The Institute of Internal Auditors. (2008). *Standards and Guidance*.

VIKRAM, D., ROBIN, W. R., & RAJENDRA, S. (2010). *An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions.*

Xiangdong, W. (1997). Development trends and future prospects of internal auditing. *Managerial Auditing Journal* , 200-4.

مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد. العوامل الملوثة يف جودة العملية التدقيقية. ا. حنظل (2013).