



HAL
open science

Efficacité d'audit interne dans le secteur public marocain : proposition d'approche théorique

Safae Ed-Douadi, Chafik Bakour

► To cite this version:

Safae Ed-Douadi, Chafik Bakour. Efficacité d'audit interne dans le secteur public marocain : proposition d'approche théorique. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2021, 2 (4), pp.145-161. 10.5281/zenodo.5112205 . hal-03312856

HAL Id: hal-03312856

<https://hal.science/hal-03312856>

Submitted on 3 Aug 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Efficacité d’audit interne dans le secteur marocain : proposition d’approche théorique

Internal Audit Effectiveness in the Moroccan Sector: An Theoretical Approach

Safae Ed-Douadi, (Doctorante)

*Equipe de recherche : Economie et Management des Risques
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger
Université Abdelmalek Essaadi, Maroc*

Chafik Bakour, (Enseignant-Chercheur)

*Equipe de recherche : Economie et Management des Risques
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger
Université Abdelmalek Essaadi, Maroc*

Adresse de correspondance :	Ecole nationale de commerce et de gestion de Tanger, ENCG Tanger 90000 Tél : (+212) 05393-13487 Safae.eddouadi@etu.uae.ac.ma
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	Ed-douadi, safae, & Bakour, C. (2021). Efficacité d’audit interne dans le secteur Marocain: proposition d’approche théorique. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(4), 145-161. https://doi.org/10.5281/zenodo.5112205
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

DOI: 10.5281/zenodo.5112205
Received: June 02, 2021

Published online: July 18, 2021

Efficacité d'audit interne dans le secteur marocain : proposition d'approche théorique

Résumé

À la lumière des évolutions qu'a connues la fonction audit interne, principalement celle liée à l'extension de son champ d'application marqué par le passage du secteur privé au secteur public, un autre défi pour la fonction se présente, il s'agit de sa capacité à être efficace. L'efficacité de l'audit interne, certes que c'est un concept qui a commencé à faire l'objet d'une attention particulière de la littérature, mais jusqu'à présent, il n'existe pas de consensus entre les chercheurs quant au meilleur cadre pour l'efficacité de l'audit interne, et aux facteurs qui l'affectent. À cet égard, l'objectif du présent article est de proposer un cadre théorique d'efficacité de l'audit interne qui inclut : la théorie des parties prenantes, la théorie de l'acteur stratégique, la théorie institutionnelle et la théorie de communication, ainsi que de proposer un modèle conceptuel, en se basant sur la logique des quatre théories et sur la littérature, qui présume l'existence d'une relation d'influence entre quatre facteurs (caractéristiques des auditeurs, le soutien de la haute direction, la qualité de la fonction audit interne, la relation auditeurs audités) et l'efficacité de l'audit interne.

Mots clés : Audit interne, Efficacité d'AI, Facteurs d'efficacité, Théories d'efficacité d'AI, Secteur public

Classification JEL : H83, M4

Type de l'article : Article théorique

Abstract

In light of the changes experienced by the internal audit function, mainly that linked to the extension of its scope marked by the transition from the private sector to the public sector, another challenge for the function arises. is about its ability to be effective. The effectiveness of internal auditing, admittedly a concept that has started to receive special attention in the literature, but so far there is no consensus among researchers as to the best framework for the effectiveness of internal audit, and the factors that affect it. In this regard, the objective of this article is to propose a theoretical framework of internal audit effectiveness which includes: stakeholder theory, strategic actor theory, institutional theory and communication theory, as well as to propose a conceptual model, based on the logic of the four theories and on the literature, which assumes the existence of an influencing relationship between four factors (characteristics of listeners, support from senior management, quality of the internal audit function, the auditor-auditee relationship) and the effectiveness of the internal audit.

Key words: Internal audit, IA effectiveness, Factors of effectiveness, Public sector, internal audit effectiveness theories.

JEL classification: H83, M4

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Le souci de disposer d'un secteur public moderne et capable de relever les défis a poussé les décideurs politiques à réfléchir à des méthodes de plus en plus sophistiquées pour la gestion publique, il s'agit à fortiori du fameux New Public Management qui s'appuie sur un ensemble de principes inspirés de la gestion des entreprises privées, notamment : la décentralisation et la déconcentration, la transparence, la reddition des comptes

En effet, les processus de décentralisation dans les organisations publiques d'une part, et les impératives de la bonne gouvernance d'autre part, ont rendu nécessaire et urgent la recherche d'une transposition rationnelle de certaines pratiques de management et de repenser les techniques de gouvernement utilisées en vue de faire face à la fragilité de la performance des organismes publics et par conséquent assurer l'amélioration de leurs programmes de développement dans le cadre d'une gestion axée sur les résultats.

Partant de ce constat est toujours dans le sillage de la nouvelle gestion publique, de la concrétisation de bonne gouvernance, de la gestion axée sur les résultats, et de la reddition de comptes pour une conception de programmes et politiques publiques améliorés, la mise en place des services d'audits internes dans tous les ministères et établissements publics est devenue une exigence voire une obligation, il s'agit d'avoir une structure en interne permettant d'examiner les systèmes, les projets et programmes avant l'arrivée des auditeurs externes, d'identifier les problèmes et de suggérer des recommandations pour y remédier, en revanche ce n'est pas la question d'instauration ou de mise en place d'une structure d'audit interne qui est actuellement objet de débat de la sorte que son introduction dans les secteurs publics est exigée par un ensemble de textes à titre d'exemple : Le cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CRIPP), les Constitutions et lois organiques de la majorité des pays développés et en voie de développements... mais plutôt son efficacité pour éviter de se retrouver face à une fonction « vitrine » qui existe plus par obligation que par conviction.

La problématique d'efficacité reste non explorée suffisamment, ce qui rend difficile le fait d'avoir une solution clé en main à cette question, cela pourrait être en partie liée au manque d'attention suffisante aux théories. Gendron et Bedard (2006) ont noté que les chercheurs universitaires avaient tendance à se concentrer sur l'audit externe comme principale fonction de contrôle obligatoire tout en ignorant l'audit interne. C'est pour cette raison que plusieurs chercheurs ont recommandé la nécessité de poursuivre les recherches sur l'efficacité de l'audit interne, en particulier dans les pays en développement (Ahmad et al., 2009; Mihret & Yismaw, 2007), où l'audit interne pourrait jouer un rôle important contre la fraude et la corruption et par conséquent améliorer l'action publique.

Notre objectif, à travers ce travail, est de pousser la réflexion sur les théories qui pourraient servir d'approche pour construire un cadre théorique d'efficacité de l'audit interne, et déterminer, en se basant sur la revue de littérature, les principaux facteurs qui peuvent avoir une influence forte et directe sur l'efficacité d'audit interne.

Quelles théories permettent-elles de développer un cadre théorique d'efficacité de l'audit interne et étendre la recherche d'audit interne ? Et quels sont les principaux déterminants de ladite efficacité dans les organisations du secteur public ?

Par le présent papier, on va suggérer une combinaison de théories qui pourraient aider à développer un cadre théorique d'efficacité de l'audit interne qui inclut : la théorie des parties prenantes, la théorie de l'acteur stratégique, la théorie institutionnelle et la théorie de la communication.

De surcroît, à travers une méta-analyse des principales études sur l'efficacité d'audit interne dans les organisations publiques dans de contextes et pays différents, nous allons mettre le point sur les principaux facteurs à plus d'influence sur l'efficacité de la fonction Audit interne dans le secteur public. L'objectif est donc de concevoir un cadre théorique

d'efficacité de l'audit interne, qui permettra de faciliter les recherches et le déroulement des études analysant l'efficacité d'audit interne dans le secteur public en général et dans celui marocain de façon spécifique en prenant en considération les spécificités et caractéristiques de certaines organisations publiques, secteurs d'activité ou contextes dans lesquelles elles opèrent.

2. Perspectives théoriques

L'audit interne est devenu une fonction cruciale au sein des organisations du secteur public ; cependant, une attention insuffisante lui a été accordée en comparaison avec l'audit externe. Ce point de vue est soutenu par (Gendron & Bédard, 2006) qui a noté que les chercheurs universitaires ont eu tendance à se concentrer sur l'audit externe en tant que principale fonction de contrôle obligatoire tout en ignorant l'audit interne. L'efficacité de l'audit interne n'a donc pas été largement étudiée.

C'est dans cette logique de poursuite des recherches sur l'audit interne, sur la valeur qu'elle peut apporter aux organisations du secteur public et sur son efficacité, qu'un ensemble de chercheurs ont mené des études qui ont concerné essentiellement l'examen d'efficacité d'audit interne en utilisant différentes approches, certains (Cohen & Sayag, 2010; Mihret & Yismaw, 2007) se sont concentrés sur les mesures de la production c'est-à-dire la capacité de la fonction à satisfaire les besoins des audités et de ses clients (la haute direction et le comité d'audit), Dittenhofer (2001) cité par (Dellai et al., 2016) à préconiser que l'évaluation de l'efficacité d'audit interne devrait s'attaquer à l'impact des activités d'audit interne sur le processus audité et sur la performance de l'entreprise, d'autres (Al-Twaijry et al., 2003; Al Darwish, B. M. 1990) ont adopté les Normes internationales de pratique professionnelle de l'audit interne (ISPPA) comme ligne directrice pour enquêter et déterminer l'efficacité de l'audit interne, tandis que d'autres (Ahmad et al., 2009; Mihret & Yismaw, 2007) ont développé leurs propres modèles pour déterminer l'efficacité de l'audit interne. Ainsi selon (Nedyalkova, 2020). Le point commun entre ces modèles actualisés d'évaluation de l'efficacité de l'audit interne est qu'ils suivent néanmoins le concept général d'efficacité qui vise à atteindre les objectifs. Selon le dictionnaire Oxford, l'efficacité représente la capacité d'atteindre le résultat final (The Oxford English Dictionnaire 1992).

Compte tenu des approches de mesures présentées ci-dessus, il convient de proposer une méthode d'évaluation qui dans un premier lieu cherche, via **une évaluation quasi externe, de savoir la perception des clients de l'audit (tel que la haute direction ou comité d'audit), quant à l'efficacité d'AI, d'en déduire les principaux facteurs considérés comme ayant une influence sur l'atteinte de ladite efficacité et de procéder par la suite à une évaluation d'impact de chaque facteur pour enfin préciser les déterminants de l'efficacité de la fonction dans l'organisation en question.**

Dans le cadre de ces études, les chercheurs ont démontré qu'il existe bien différents facteurs qui peuvent impacter négativement ou positivement l'efficacité de la fonction audit interne. Les facteurs affectant ladite efficacité diffèrent d'une étude et d'un contexte à un autre ce qui fait que jusqu'à aujourd'hui, il n'y a pas de consensus sur le meilleur cadre d'efficacité (Safae, 2020). Adams (1994) confirme que, dans le cadre des études relatives à l'efficacité d'audit interne dans le secteur privé, la théorie de l'agence contribue à: une recherche d'audit interne riche et significative; à expliquer l'existence de l'audit interne ; et à prédire comment les auditeurs internes seront affectés dans la réalisation de leurs. Dans le même sens, La théorie néo-institutionnelle de (DiMaggio & Powell, 1983), pourrait être utilisée dans les deux secteurs public et privé, cette théorie fait valoir qu'il existe une association positive entre le respect des normes professionnelles de l'audit interne et l'atteinte des objectifs organisationnels qui pourraient servir à évaluer l'audit interne, mais il est avancé que ces théories, peuvent ne pas éclairer, à elles seules, suffisamment la recherche sur

l'efficacité d'audit interne en contextes différents et à partir de perspectives variées, notamment dans le secteur public.(Getie Mihret et al., 2010).

Dans le même ordre d'idées, le présent article propose une combinaison de théories qui pourraient aider à développer un cadre théorique d'efficacité de l'audit interne, essentiellement dans le secteur public, et à étendre la recherche en la matière, qui comprennent : la théorie des parties prenantes, la théorie de l'acteur stratégique, la théorie institutionnelle, mais aussi la théorie de la communication.

Un Ancrage théorique heuristique sera donc présenté et qui permettra de comprendre que l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public peut être expliquée par les quatre théories suivantes :

2.1. La théorie néo-institutionnelle (TNI) de DiMaggio et Powell (1983)

La théorie néo institutionnelle est utilisée pour comprendre comment des organisations sont influencées par les règles, les normes et les bonnes pratiques réalisées dans leur environnement. À la suite des travaux de fondateur de Meyer et Rowan en 1977, elle reste la plus utilisée dans les travaux sur l'efficacité de l'audit interne, que ce soit dans le secteur privé que dans le secteur public.(Max et al., 2019).

En utilisant une optique néo-institutionnelle, on comprend mieux comment se déroulent les processus d'institutionnalisation de l'audit interne dans les entreprises publiques qui sont liées entre elles par des règles et normes institutionnalisées et que leurs relations réciproques présentent des formes de dépendance qui amènent certaines organisations à être influencées par d'autre.

Dans leur travail fondamental (DiMaggio & Powell, 1983) concentrent l'attention des chercheurs sur la convergence des pratiques organisationnelles et des structures symboliques entre les champs organisationnels. Ils identifient trois mécanismes par lesquels la convergence se produit lorsque les organisations cherchent à devenir isomorphes avec leur contexte, à savoir les mécanismes coercitifs, normatifs et mimétiques :

L'isomorphisme coercitif : Résulte des pressions (formelles et informelles) exercées sur les organisations par d'autres organisations dont elles dépendent et des attentes culturelles de la

Société (Greenwood et Meyer, 2008; DiMaggio et Powell, 1983); il s'agit à titre d'exemple des lois et réglementations existante et qui permettent la promotion du développement de l'audit interne y compris les mandats des gouvernements, l'environnement juridique, mais aussi les règles et structures légitimées mises en place en dehors de la sphère gouvernementale.

L'isomorphisme mimétique : il se produit lorsque les organisations réagissent à l'incertitude et copient des modèles réussis (Greenwood et Meyer, 2008; DiMaggio et Powell, 1983). Face à une incertitude, les organisations se modèlent les unes aux autres.

L'isomorphisme normatif : qui stipule que l'audit interne résulte de projets de professionnalisation (Greenwood & Meyer, 2008). L'éducation formelle et la croissance, ainsi que l'élaboration de réseaux professionnels (association professionnelle), peuvent être considérées comme des sources d'un tel isomorphisme (DiMaggio et Powell, 1983). Exemple (IIA¹, INTOSAI², ARABOSAI³...).

En somme, les pressions isomorphes ont un impact significatif sur le soutien des entreprises à l'audit interne.

1 the institute of internal auditors

2 International Organisation of Supreme Audit Institutions

3 is the Arab Organization of Supreme Audit Institutions

Cette théorie est donc d'une importance cruciale, ce qui nous a poussés à l'adopter pour comprendre l'influence des règles et du respect des normes et bonnes pratiques sur la qualité de la fonction et par conséquent sur son efficacité.

2.2. Théorie des parties prenantes

Dans son ouvrage fondateur, Freeman (1984) présente une définition des parties prenantes et les considère comme tout individu ou groupe d'individus qui peuvent influencer ou être influencés par la réalisation des objectifs de l'organisation, et auxquels l'organisation doit prêter attention pour assurer sa survie. Enrichissant le débat, Post, Preston et Sachs (2002) cité par (El Abboubi & Cornet, 2012) ont proposé la définition suivante : Les parties prenantes sont « tous les individus et éléments constitutifs qui contribuent de façon volontaire ou non à la capacité de la firme à créer de la valeur, qui en sont les principaux bénéficiaires et/ou en supportent les risques »⁴.

La théorie des parties prenantes place les organisations au centre d'un ensemble de relations avec plusieurs catégories de parties prenantes et permet d'analyser les relations entre les membres de ces organisations en tant que parties prenantes dont dépend sa survie, et qui contribuent à la réalisation de ses objectifs et à la création de la valeur ajoutée, et elle s'intéresse à leurs droits et leurs intérêts.

L'objectif de notre contribution est d'analyser le processus de mobilisation de la haute direction et/ou autres structures existantes dans le soutien aux auditeurs internes en les considérant également des parties prenantes, dont l'existence est primordiale et dont l'efficacité de leurs missions est influencée directement ou indirectement par le soutien de la haute direction. L'originalité de la démarche est de s'intéresser à cette influence, il s'agit de gagner leur adhésion et leur implication dans le processus de réalisation des objectifs de l'organisation et l'amélioration de sa gestion. La capacité de l'organisation à obtenir l'adhésion de ses parties prenantes (auditeurs internes) peut dépendre d'un certain nombre de paramètres comme : 1) l'allocation des ressources suffisantes pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs fonctions et responsabilités, 2) l'accès aux informations nécessaires, 3) le ton général dans l'organisation de l'acceptation et de l'appréciation à la fois de l'audit interne et de ses auditeurs, 4) la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne...

L'analyse des interactions entre ces acteurs nous pousse à considérer cette théorie, à côté de celle de l'acteur stratégique, une théorie utile pour comprendre la relation entre certaines variables à savoir : la relation entre les membres de l'organisation et les auditeurs internes, surtout la haute direction (soutien de la haute direction) susceptible d'avoir un lien direct avec les auditeurs internes et un impact sur l'efficacité de leurs travaux.

2.3. La théorie de l'acteur stratégique

Il est évident que toute organisation cherche à créer un système complexe de relations entre les individus ou groupes considérés comme acteurs impliqués, qui lorsqu'ils se trouvent en interaction, en interrelations et au sein d'une démarche d'action collective, ils cherchent à jouer leurs rôles convenablement et à répondre en même temps à leurs intérêts. Il est dit acteur, tout individu ou groupe de personnes qui se retrouve dans une situation organisationnelle avec d'autres membres du système et qui prend en compte la réalité des interdépendances et du « jouer avec », pour qu'il puisse atteindre ses buts.

Dans le même sillage, la théorie de l'acteur stratégique, élaborée par Michel Crozier et Erhard Friedberg, suppose que pour comprendre le jeu des acteurs, il est nécessaire de

⁴ Post, J., L. Preston et S. Sachs (2002), «Managing the extended enterprise. The new stakeholder view», California management review, vol. 45, no 1, p. 6-28.

chercher en priorité à comprendre comment se construisent les actions collectives à partir de comportements et d'intérêt individuels parfois contradictoires entre eux, et non seulement de les relier à un ensemble de facteurs externes, tels que la cohérence du système ou les contraintes environnementales... Ces deux auteurs proposent alors, une méthode qui vise à analyser le fonctionnement de l'organisation, en se penchant sur les rapports de pouvoir qui la structurent et sur les comportements des acteurs et en partant de l'individu pour aboutir à la structure. Ce qui permettra d'identifier des stratégies d'acteurs fondées sur les intérêts et ressources (savoirs, expertises, statuts, légitimités...).

En effet cette théorie s'avère pertinente dans l'étude de l'efficacité d'audit interne et pourrait être associée à celle des parties prenantes, pour comprendre cette interdépendance entre la haute direction et l'auditeur interne, mais également, entre l'auditeur interne et l'audité, et analyser les causes affectant l'efficacité du travail effectué par les auditeurs internes, et qui les poussent à s'écarter souvent de manière significative du rôle qu'ils doivent jouer, même si le régulateur cherche à accroître le nombre de règles pour canaliser le comportement de ces acteurs, et ce, en partant des atouts qu'ils possèdent, et de leurs comportements pour aboutir aux relations dans lesquelles ils s'insèrent et aux comportements d'autrui (haute direction et audités).

Partant de ceci, on considère que les auditeurs internes en tant qu'acteurs doivent posséder des atouts pour pouvoir effectuer leurs travaux d'audit au niveau professionnel, ils nécessitent alors une formation et des certifications professionnelles, de l'expérience et d'autres compétences, notamment en matière de communication, pour améliorer la perception des audités vis-à-vis des auditeurs et gagner leur coopération pour s'acquitter parfaitement de leurs responsabilités. Le fait d'avoir des auditeurs internes ayant de telles exigences et l'existence de programmes de formation pour ces auditeurs augmenterait le niveau de confiance de la haute direction et d'autres acteurs au sein de l'organisation vis-à-vis de la compétence de l'auditeur interne. Ainsi la performance et la qualité du service d'audit interne sont une exigence cruciale pour que les membres de l'organisation puissent considérer les auditeurs internes comme acteurs efficaces au service de l'organisation.

Les auditeurs internes, en tant qu'acteurs, ont besoin également du soutien des autres acteurs au sein de l'organisation notamment le soutien et l'appui de la haute direction qui se produit lorsque celle-ci demande aux audités et à tous les départements d'appliquer les recommandations de la vérification exercée par les auditeurs internes, et qui pourrait engendrer également un impact positif sur la relation auditeur-audité.

Cette théorie est donc utile dans la mesure où elle permettra de comprendre l'impact des atouts, des comportements des auditeurs et des autres membres dans l'organisation, essentiellement la haute direction et les auditer, sur l'efficacité d'audit interne.

2.4. La théorie de communication

Conformément aux besoins de l'IIA en tant qu'organisme professionnel chargé de l'audit interne, plusieurs études telles que celles de Davidson (1991) ; Quinn & Hargie, 2004 et Golen (2008), confirment l'importance et la nécessité d'une communication efficace dans toutes les fonctions de l'organisation.

Davidson (1991) confirme que tous les auditeurs peuvent bénéficier de la connaissance des concepts de communication actuels, et même ceux qui se croient bons communicateurs doivent travailler consciemment pour évaluer, améliorer et appliquer leurs compétences.

La théorie de la communication de Davidson est basée sur trois vérités fondamentales sur la communication. On note : (1) Qu'il est impossible de ne pas communiquer ; (2) Que la communication est un phénomène à plusieurs niveaux ; (3) Et que le message envoyé n'est pas toujours égal au message reçu.

L'existence d'une communication efficace entre les auditeurs internes eux-mêmes, les auditeurs internes et les audités, les auditeurs internes et les membres de l'organisation est sans aucun doute nécessaire pour renforcer l'efficacité de l'audit interne. Comme cela a été souligné précédemment, la théorie de l'acteur stratégique peut expliquer et couvrir l'importance d'avoir une communication efficace entre les membres de l'organisation et les auditeurs internes en tant qu'acteurs stratégiques.

L'importance d'une communication efficace s'étend également pour inclure la relation entre les auditeurs internes et les audités. Cependant, plusieurs facteurs pourraient contribuer à la faiblesse de cette relation, tels que le style accusatoire des auditeurs internes ou simplement la recherche des faiblesses des audités, ou ne pas savoir comment communiquer...il faut donner un sens à l'information plutôt que de simplement transmettre le message, garder l'information claire et simple à comprendre, demander des commentaires, prendre en considération le niveau intellectuel et le niveau de communication des audités pour savoir comment échanger et éviter le manque de confiance parmi les auditeurs internes et les audités. Selon (Ali et al., 2013) ce qui peut créer l'un des principaux obstacles à la communication est le manque de confiance entre les expéditeurs et les destinataires dans les processus de communication. Ainsi, pour prévenir de telles menaces, il est nécessaire d'améliorer la collaboration des audités avec les auditeurs internes.

Sur la base de la discussion qui précède, il ne fait aucun doute que l'emploi de la théorie de la communication dans l'étude de l'efficacité d'audit interne devient nécessaire pour établir le cadre conceptuel.

2.5. Liaison entre les quatre théories de l'étude

L'utilisation est une combinaison entre plus qu'une théorie, permet de considérer à la fois les aspects sociaux et comportementaux ainsi que les dimensions économiques. Alors que la théorie des parties prenantes est principalement utilisée pour comprendre et analyser la relation entre la haute direction et/ou autres membres ou structures de l'organisation et les auditeurs internes, en les considérant comme des parties prenantes exerçant une influence sur la réalisation des objectifs de l'organisation, et pour pouvoir expliquer l'atteinte ou non de l'efficacité de l'audit interne, la théorie de l'acteur stratégique pourrait être associée à la théorie des parties prenantes, pour comprendre parfaitement la conduite des auditeurs internes au sein d'une organisation tout en prenant en compte leurs atouts, leurs relations et leurs interdépendances avec d'autres acteurs à savoir la haute direction et les audités.

La théorie institutionnelle permettra, de son côté, de s'assurer du niveau de conformité aux normes et règles et de son impact sur le soutien des organisations à l'audit interne et donc sur l'efficacité de la fonction. De plus, la théorie de la communication est utilisée pour expliquer l'importance d'une communication efficace entre les auditeurs internes et les audités pour la réussite de la mission d'audit interne.

3. Revue de littérature et propositions :

Comme mentionné précédemment, seules quelques études ont été réalisées sur l'efficacité de l'audit interne et donc ce domaine appelle des études supplémentaires.

(Al-Twajjry et al., 2003) ont examiné l'audit interne dans le Secteur des entreprises saoudiennes utilisant la théorie institutionnelle. Les données ont été collectées par une méthode mixte. 78 questionnaires ont été collectés auprès des directeurs de l'audit interne et 15 entretiens ont été menés. En outre, un questionnaire plus court a été collecté auprès de 10 associés et 23 responsables de cabinets d'audit, et 13 entretiens ont été menés avec certains d'entre eux, afin de connaître leurs perceptions de l'audit interne. Leur étude incluait les variables indépendantes suivantes : (1) indépendance des auditeurs internes, (2) compétence professionnelle des auditeurs, (3) l'étendue de l'audit interne, et (4) la gestion de l'audit

interne. Leurs découvertes ont montré que l'audit interne dans le secteur des entreprises saoudiennes n'est pas bien développé et qu'il était principalement concentré sur l'audit de conformité plutôt que sur l'audit de performance, avec un manque de ressources et personnel qualifié en matière d'audit interne. Les résultats de l'étude ont également souligné le non-respect d'indépendance des auditeurs interne, en sus, les managers ne mettent parfois pas en œuvre les recommandations de l'audit interne.

Les auteurs suggèrent que des recherches supplémentaires sont nécessaires pour évaluer avec précision l'efficacité d'audit interne, car les facteurs utilisés dans cette étude peuvent avoir réduit la valeur de l'audit interne.

(Mihret & Yismaw, 2007) ont identifié certains facteurs susceptibles d'avoir un impact significatif sur l'efficacité d'audit interne, sur la base d'une étude de cas réalisée dans un établissement d'enseignement supérieur du secteur public en Éthiopie en utilisant un modèle développé pour l'analyse. Ces facteurs comprennent : 1) la qualité de l'audit interne ; 2) le soutien à la gestion ; 3) le cadre organisationnel ; et 4) les attributs des audités.

Leurs conclusions indiquent que tant la qualité de l'audit interne que le soutien de la direction ont une forte influence sur l'efficacité de l'audit interne. Les chercheurs suggèrent également un besoin pour les recherches futures afin de comprendre l'efficacité de l'audit interne en utilisant d'autres variables.

Dans une étude connexe (Ahmad et al., 2009) ont tenté d'explorer l'importance de l'audit interne dans le Secteur public malais. Leurs conclusions, sur la base d'un questionnaire distribué à 99 participants, dont des responsables d'audit interne et des auditeurs internes, indiquent certains problèmes auxquelles est confrontée la fonction audit interne dans les organisations objet d'étude à savoir : 1) Un soutien insuffisant de la direction générale ; 2) le manque de connaissances et de formation appropriée sur les méthodes d'audit efficaces pour les auditeurs internes ; 3) la non-application des recommandations des auditeurs internes par la direction qui ont un impact significatif sur l'efficacité de la fonction, et (4) l'existence d'une perception négative de l'audit interne, ce qui conduit à annuler sa contribution à la réalisation des objectifs organisationnels. Les chercheurs suggèrent également un besoin de recherches futures dans les deux secteurs public et privé en Malaisie par la méthode d'enquête sur le terrain.

S'agissant de l'étude menée dans le contexte public saoudien par (Alzeban & Gwilliam, 2014), un questionnaire a été envoyé aux cadres saoudiens, Auditeurs internes et Auditeurs externes, avec dans un premier temps l'utilisation du test pilote auprès de 9 universitaires, 15 managers des départements d'audit, et 23 Auditeurs externes afin de savoir s'il existe une association et un lien entre les 5 facteurs choisis sur la base de la revue de littérature et qui ont été perçue comme pertinent pour l'EAI⁵ : (1) Compétence du personnel d'AI (auditeurs) ; (2) Taille du service d'AI ; (3) Relation entre audit interne et audit externe ; (4) Soutien de la direction ; (5) Indépendance du service AI.

Les résultats ont montré que le soutien de la direction stimule le plus l'efficacité de la fonction AI. Ce facteur (support/ soutien de la haute direction) a été lié généralement à l'embauche de personnel formé et expérimenté, à la fourniture de ressources suffisantes, au renforcement des relations avec les auditeurs externes et à la mise en place d'un service d'AI indépendant. C'est-à-dire que le soutien de la haute direction est important en soi, mais aussi par le biais de liens avec les ressources, les compétences et les qualifications, l'indépendance et les relations avec l'auditeur externe. Les chercheurs ont de même souligné l'importance de poursuite des recherches sur l'efficacité d'audit interne dans les organisations du secteur public en prenant en considération les spécificités de certains secteurs et organismes, et en examinant l'impact d'autres facteurs sur l'efficacité de la fonction audit interne.

⁵ Efficacité d'audit interne

La relation auditeurs haute direction a également fait objet d'études par un certain nombre d'auteurs citons comme exemple celle de (Sarens & De Beelde, 2006) à travers laquelle il a été conclu, sur la base d'une enquête qualitative et analyse approfondie, que les attentes de la haute direction, ainsi que sa perception vis-à-vis de l'audit interne ont une influence significative sur la pratique de la fonction au sein de toute organisation, et que lorsque l'audit interne répond aux attentes de la direction, la perception de cette dernière, vis-à-vis de l'audit interne, s'améliore et par conséquent son soutien se renforce et c'est ce que généralement attend les auditeurs internes de la haute direction, car ce soutien et support leur permet d'être acceptés et par conséquent d'être efficace dans leurs travaux.

Sans aucun doute, les résultats des études ci-dessus ont ouvert un tout nouveau domaine de recherche et ont recommandé la nécessité de mener davantage des recherches sur l'efficacité de l'audit interne, en particulier dans les pays en développement où une attention particulière doit être accordée (Ahmad et al., 2009; Al-Twaijry et al., 2003; Alzeban & Gwilliam, 2014;, 2018; Mihret & Yismaw, 2007). Sur la base des discussions qui précèdent il est convenit de noter qu'il existe bien un certain nombre de facteurs considérés comme ayant une influence sur l'efficacité d'audit interne et sur sa pratique, et qui diffèrent d'un contexte et d'une étude à une autre, il s'agit principalement, du soutien de la haute direction, de la qualité et de la performance du service d'AI, des caractéristiques des auditeurs internes telles que la compétence, connaissance, expérience, formation et développement professionnels, ainsi que de l'indépendance et de l'objectivité, également de la coopération entre auditeurs externes et auditeurs internes, et entre auditeurs internes et audités, en sus des attributs et profil de l'audité...En outre, ces études ont utilisé différentes approches pour enquêter sur l'efficacité de l'audit, tel qu'il a été déjà mentionné, mais qui s'accordent sur le fait que l'efficacité d'audit interne reste conditionnée par le respect de corrélation et du rapport objectif-résultats atteints. Ce qui nous pousse à proposer une démarche de mesure qui vise à évaluer la perception de la haute direction quant à l'efficacité d'audit interne, à retenir les facteurs considérés comme ayant une relation avec l'atteinte de l'efficacité de la fonction, afin de relier les perceptions de la haute direction sur l'EAI aux perceptions des praticiens de l'audit interne sur la manière, dont les facteurs, perçus comme étant associés à de «bons» audits internes opèrent dans leurs organisations, et analyser les résultats pour estimer l'ampleur de l'effet de chaque facteur sur L'EAI, pour pouvoir ainsi préciser les principaux déterminants de ladite efficacité dans la ou les organisations objets d'étude.

Dans le présent article, il convient de présenter un certain nombre de facteurs recensés sur la base de la revue de littérature et qui sont considérés comme conforme aux théories employées, afin de proposer à ce qu'ils soient examinés dans des études de cas différents toujours dans le cadre du secteur public pour voir leurs implications et leur interaction sur l'efficacité de l'audit interne.

Les propositions suivantes méritent d'être approfondies :

Les caractéristiques des auditeurs : Ils se réfèrent essentiellement à **l'objectivité**, à **l'indépendance** à une **communication efficace**, à **la compétence** ainsi qu'à **la formation** et au **développement**. La relation entre ces caractéristiques et l'efficacité de l'audit interne fait l'objet d'une discussion dans les points suivants :

L'objectivité et l'indépendance sont essentielles pour toute personne, qui dans le cadre de son travail, est amenée à fournir un jugement professionnel, et sans lui, ce jugement perd sa valeur. Le besoin de l'objectivité et de l'indépendance est clairement évident pour les auditeurs internes pour qu'ils puissent émettre leurs opinions. Ce point de vue est confirmé à la fois par les organismes professionnels et les chercheurs.

Selon (Dellai et al., 2016): l'indépendance et l'objectivité sont des éléments clés de l'efficacité de l'AI. Ainsi selon (Alzeban & Gwilliam, 2014) L'indépendance permet à un service d'AI de s'acquitter de ses responsabilités sans interférence ; éviter les conflits d'intérêts ; avoir un contact direct avec le conseil d'administration et la haute direction ; avoir un accès illimité aux dossiers, aux employés et aux services... Ce qui est exigé également par les normes professionnelles de la fonction (norme 1100). En sus un support pour ces deux facteurs a été fourni par plusieurs articles d'ISPPA⁶ : les auditeurs internes doivent faire preuve d'objectivité dans l'exercice de leurs fonctions (IIA, 2012, sect. 1100). En outre, les activités d'audit interne doivent être exemptes de toute ingérence (IIA, 2012, Sec. 1100.A1) et les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et éviter tout conflit d'intérêts (IIA, 2012, Sec. 1120).

Conformément aux besoins de l'IIA en tant qu'organisme professionnel chargé de l'audit interne, plusieurs études telles que celles de Davidson (1991), Quinn et Hargie (2004) et Golen (2008), confirment l'importance et la nécessité **d'une communication efficace** pour toutes les fonctions de l'organisation et donc pour la fonction audit interne.

Pour surmonter les problèmes de communication, Hahn (2008) recommande aux parties dans le processus de communication de n'offrir que les informations nécessaires par des moyens simples, de donner un sens à l'information plutôt que de simplement transmettre le message et de garder l'information claire et simple à comprendre et enfin demander des commentaires.

Ainsi (Mihret & Yismaw, 2007), considèrent qu'une communication efficace fait partie de la qualité d'audit interne, elle est considérée comme l'une des variables les plus fortes influençant l'efficacité de l'audit interne.

Quant à **la compétence** ; elle est définie dans la littérature comme étant un élément clé d'une activité d'audit interne efficace. Les normalisateurs soulignent l'importance des auditeurs internes qui possèdent les connaissances, les aptitudes et les autres compétences nécessaires pour assumer les fonctions et responsabilités d'audit interne (norme 1210, Sec.1210). Dans le même sens, L'IIA, en tant qu'organisation professionnelle internationale des auditeurs internes, a demandé à tous ses membres et à toutes les organisations d'avoir et de mettre en œuvre des programmes de **développement professionnel** continu (IIA, 2012). Partant de ceci, plusieurs études ont envisagé **la formation et le développement** dans le cadre d'une compétence d'auditeur interne (Ahmad et al., 2009; Cohen & Sayag, 2010; Dellai et al., 2016).

L'intégration de la relation entre les caractéristiques des auditeurs internes est claire d'un point de vue que les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, les aptitudes et les autres compétences nécessaires pour atteindre leurs objectifs et leurs responsabilités. La compétence et la diligence professionnelles sont un moyen qui permet aux auditeurs internes d'être capables de mener leurs missions convenablement. Ce qui nécessite de suivre des programmes de formation et de développement appropriés. D'autre part, le jugement professionnel perdra de sa valeur en cas de doute sur l'objectivité des auditeurs internes, ainsi les résultats des travaux des auditeurs internes peuvent échouer s'ils ne sont pas communiqués efficacement. Il est donc considéré que les caractéristiques des auditeurs internes et leurs dimensions influenceront l'efficacité de l'audit interne. Il est donc proposé :

H1: Les caractéristiques des auditeurs internes et chacune de ses dimensions impactent l'efficacité de l'audit interne.

⁶ International Standards for the Professional Practice of Internal

La qualité de la fonction audit interne : elle fait référence à la planification et à la supervision, au travail sur le terrain, à l'enregistrement, à la réédition des comptes des constatations et recommandations et au suivi des recommandations de l'audit interne. Les normes de fonctionnements (norme N°2300, 2340, 2400 ; 2440 et 2500) présentés dans le cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - Edition 2017 (CRIPP) exigent que le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation. Ainsi plusieurs études ont souligné l'importance de la qualité et performance du service AI comme facteur le plus important qui contribuera à l'efficacité de la FAI, ce qui est cohérent avec les résultats de l'étude de cas réalisée par (Ahmad et al., 2009; Cohen & Sayag, 2010; Mihret & Yismaw, 2007) et autres. Partant de ce constat on peut faire la proposition suivante :

H2: La qualité de la fonction audit interne affecte l'efficacité de l'audit interne.

Le soutien des membres de l'organisation Le soutien des membres de l'organisation fait référence à la fois au soutien de la haute direction et d'autres structures qui peuvent exister, il a été considéré par des études antérieures (Ahmad et al., 2009; Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010; Dellai et al., 2016; Mihret & Yismaw, 2007) en tant que facteur important pour le succès de l'AI dans les organisations publiques qu'ils ont examinées, ils s'accordent sur le fait que l'audit interne est plus efficace lorsqu'il bénéficie du soutien de la haute direction, dans cette étude, elles sont considérées comme des variables modératrices

H3: Le soutien des membres de l'organisation intensifie la relation entre les caractéristiques des auditeurs internes et efficacité de l'audit interne.

H4 : Le soutien des membres de l'organisation intensifie la relation entre les performances du service d'audit interne et l'efficacité de l'audit interne.

Relation auditeur-audité : il comprend la Perception de l'audité vis-à-vis de l'auditeur, la communication entre les deux parties, ainsi plusieurs études se sont intéressées à étudier l'impact de certains comportements de l'audité (l'attribut et le profil de l'audité, la perception qu'à l'audité de l'auditeur, la coopération de l'audité avec les auditeurs internes, sa réticence au contrôle, la communication entre eux...) qui peuvent affecter et compromettre la qualité et l'efficacité de l'audit interne (Ahmad et al., 2009; Mihret & Yismaw, 2007; Sakka & Manita, 2011).

H5 : La relation auditeur-audité affecte l'efficacité d'audit interne.

4. Cadre théorique d'efficacité d'audit interne.

Dans la présente étude, la variable dépendante est l'efficacité de l'audit interne, qu'on tente d'expliquer dans sa relation directe avec les variables indépendantes suivantes : (1) les caractéristiques de l'auditeur interne, et (2) la qualité de la fonction audit interne. De plus, cette étude cherche à expliquer l'impact du soutien des membres de l'organisation en tant que variable modératrice sur ces relations ainsi que l'impact de la relation auditeur-audité sur l'efficacité d'audit interne.

Les caractéristiques de l'auditeur interne sont adoptées par l'IIA en tant qu'attributs pour les organisations et les individus. Cependant, la majorité des études antérieures telles que (Ahmad et al., 2009; Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010; Dellai et al., 2016; Mihret & Yismaw, 2007) ont étudié l'objectivité, la compétence, et la performance/ qualité du service d'audit interne, qui ont été mentionnés également par les normes, et ont examiner leurs relations avec l'efficacité d'audit interne.

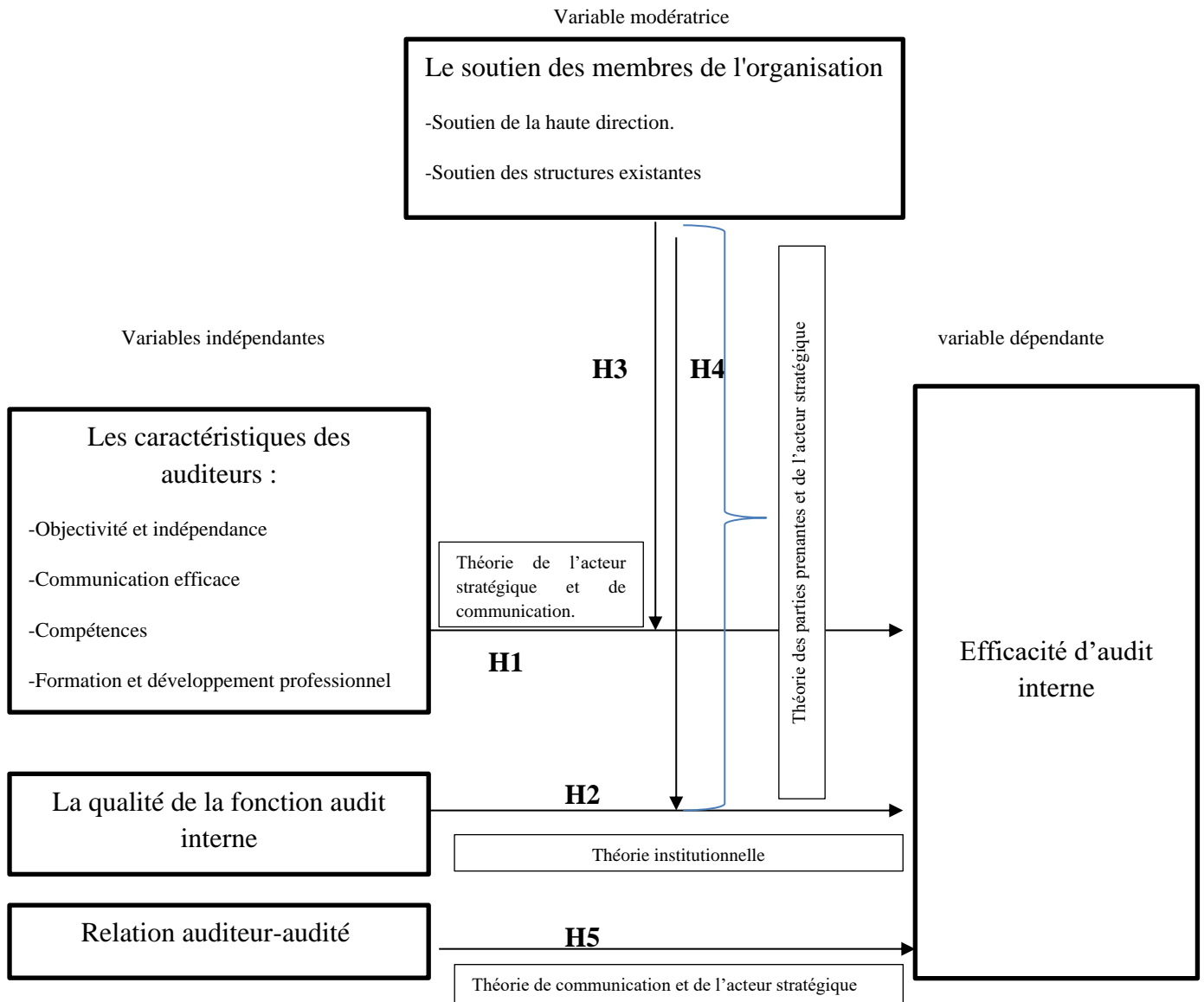
Certaines études ont abordé la relation entre les caractéristiques de l'auditeur interne et l'efficacité d'audit interne (Ahmad et al., 2009), par exemple, considère qu'il est essentiel de mettre en évidence et de mettre l'accent sur la compétence d'auditeur interne, l'objectivité et l'indépendance ainsi que la qualité du travail effectué, sinon la fonction d'audit interne aura des difficultés à atteindre son efficacité, il a constaté également que 10,3% de leurs

répondants ont mentionné que le manque de formation des auditeurs internes est un problème grave qui peut limiter l'efficacité de l'audit interne. (Mihret & Yismaw, 2007) ont trouvé un impact significatif entre une communication efficace et l'efficacité d'AI, qu'on propose évaluer en mobilisant la théorie de communication.

Conforme aux normes professionnelles de la fonction, à la théorie de l'acteur stratégique et aux résultats des recherches antérieurs, la présente étude s'attend à ce que les caractéristiques des auditeurs internes et leurs dimensions influencent considérablement l'efficacité de l'audit interne, et comme mentionné précédemment, la relation directe entre la qualité du service d'audit interne et l'efficacité de l'audit interne telle qu'elle a été adoptée dans l'IIA, abordée par la théorie institutionnelle et étudiée par des études antérieures (Ahmad et al., 2009; Cohen & Sayag, 2010; Mihret & Yismaw, 2007) , sera également examinée, l'étude s'attend également à ce que la qualité de la fonction audit interne influence considérablement l'efficacité de l'audit interne.

Lorsque la relation entre la variable indépendante et la variable dépendante devient dépendante d'une autre variable qui a un effet modérateur sur cette relation, cette variable est appelée comme variable modératrice (Sekaran, 2003, p. 91). Cette étude fait valoir que le soutien des membres de l'organisation modère : (1) la relation entre les caractéristiques de l'auditeur interne et l'efficacité de l'audit interne, et (2) la relation entre qualité d'audit interne et efficacité de l'audit interne. En d'autres termes, l'efficacité de l'audit interne ne peut être atteinte que lorsque les activités de l'audit interne et de ses auditeurs sont soutenues par les membres de l'organisation, telle qu'expliquée par la théorie des parties prenantes et celle de l'acteur stratégique. Cet appui comprend l'allocation de ressources humaines et matérielles adéquates à l'audit interne par exemple, l'acceptation et l'appréciation tant de l'audit interne que des auditeurs, et la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne. Dans les études antérieures, les auteurs ont constaté que tous les problèmes liés soit à la pénurie de personnel, à leurs compétences, à la qualité de la fonction, ou autres peuvent être surmontés s'il existe un fort soutien de la part de la haute direction, qui est chargée de faciliter les opérations quotidiennes de la fonction d'audit interne, et que tous les autres déterminants de l'efficacité d'AI découlent donc du soutien de la direction (Ahmad et al., 2009; Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010; Mihret & Yismaw, 2007). Par conséquent, conformément aux liens logiques ci-dessus, la présente étude s'attend à ce que le soutien des membres de l'organisation modère la relation entre les variables indépendantes et la variable dépendante.

Figure 1 : Modèle théorique : Efficacité d'Audit interne



Source : Auteurs

Il ressort de la figure 1, la relation directe entre les caractéristiques de l'auditeur interne et l'efficacité d'audit interne. Comme expliqué précédemment, les caractéristiques de l'auditeur interne, qui se réfèrent à l'objectivité, la communication efficace, à la compétence ainsi qu'à la formation et au développement professionnel, sont adoptées dans l'ISPPIA en tant qu'attributs pour les organisations et les individus. Par conséquent, la théorie de l'acteur stratégique, d'une part est utilisée pour expliquer la relation entre ces caractéristiques, à l'exception d'une communication efficace, et l'efficacité de l'audit interne, tandis que la théorie de la communication est utilisée pour expliquer la relation entre une communication efficace et l'efficacité de l'audit interne : (une communication efficace entre l'auditeur et la haute direction, mais surtout entre auditeurs et audité).

Pour la relation directe entre la qualité de la fonction audit interne et l'efficacité de l'audit interne, la théorie institutionnelle est également utilisée pour expliquer cette relation. En effet, la qualité de la fonction audit interne est adoptée dans les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. D'autre part, la relation entre les membres de

l'organisation et les auditeurs internes relèvent de la théorie de l'acteur stratégique et la théorie des parties prenantes. Par conséquent, l'impact des membres de l'organisation sur la relation entre les variables de l'étude, comme expliqué précédemment, est expliqué de même sur la base des deux théories.

5. Conclusion

Cet article soutient que la théorie des parties prenantes, la théorie de l'acteur stratégique, la théorie institutionnelle et la théorie de la communication pourraient être utiles dans la construction d'un cadre théorique d'efficacité de l'audit interne.

Sur la base de la logique de ces quatre théories, et de la revue de littérature, quatre catégories de facteurs ont été présentées, à savoir : (1) les caractéristiques des auditeurs (2) la qualité de la fonction AI, (3) le soutien des membres de l'organisation, et (4) la relation auditeurs audités, en les considérant comme principaux facteurs à forte influence sur l'efficacité d'audit interne dans les organisations du secteur public.

Comme mentionner précédemment, la relation intégrale entre les caractéristiques de l'auditeur interne est claire, les normes internationales pour la pratique de l'audit ont adopté l'objectivité, l'indépendance, la compétence, ainsi que la formation et le développement, comme attributs pour les organisations et les individus (IIA, 2012). Cependant, des études antérieures ont examiné l'existence de ces caractéristiques et leurs impacts sur l'efficacité d'audit interne dans de contextes différents. Ainsi, bien que l'intégration des rôles entre le soutien de la haute direction dans l'organisation pour renforcer l'efficacité de l'audit interne, soit évident, seules quelques études (Arena & Azzone, 2009; Mihret & Yismaw, 2007) l'ont examiné en les considérant comme variables indépendantes. Le présent document a fait valoir que les relations directes entre les deux autres variables indépendantes de l'étude (caractéristiques des auditeurs internes et qualité de l'audit interne) dépendent du soutien des membres de l'organisation, et que lorsque les membres de l'organisation ont l'intérêt et le besoin de soutenir les activités de l'audit interne et les auditeurs, le concept d'efficacité de l'audit interne est donc adopté. De même la relation auditeur-audité telle que présentée précédemment, et surtout dans des circonstances spécifiques (Safae, 2020), peut avoir une forte influence sur l'efficacité de l'audit et le bon déroulement de la mission, il faut alors dans ce cas, s'intéresser à tout ce qui pourrait impacter négativement cette relation (le profil de l'audité, la communication...).

La logique de cette étude est d'assurer la poursuite de recherche sur cette question, elle contribue à présenter un cadre théorique et un modèle conceptuel, qu'on envisage examiner et tester empiriquement sur terrain, pour pouvoir analyser l'effet des facteurs proposés sur l'efficacité d'audit interne dans le ou les organisations qui feront objets d'études, et répondre aux hypothèses formulées, ce qui facilitera également, le déroulement des recherches dans ce sens et l'examen de l'efficacité d'audit interne dans le secteur public marocain pour donner plus d'intérêt à cette problématique qui reste non explorée suffisamment au Maroc, et permettre ainsi, une meilleure compréhension de la pratique et de la théorie d'efficacité d'audit interne.

Le présent article reste limité à certains facteurs et théories, il ne prend pas en considération d'autres théories et facteurs qui peuvent aider à la compréhension de l'efficacité d'audit interne dans le secteur public, et qui doivent être traités et analysés pour s'assurer de la relation et du lien qu'ils peuvent avoir avec ladite efficacité, ce qui ouvre un nouveau domaine de recherche sur cette problématique, et constitue un point de départ pour (1) une mobilisation d'autres théories (la théorie des contrôles de l'action administrative, la théorie de structuration...), (2) un choix d'autres facteurs (la relation auditeurs interne-auditeurs externes, l'utilisation de l'audit interne comme terrain de formation...), (3) une formulation

d'autres hypothèses vérifiables, et (4) une proposition d'autres questions de recherche sous une forme plus détaillée.

Références

- (1) Adams, M. B. (1994), "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
- (2) Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector. In *Journal of Modern Accounting and Auditing* (Vol. 5, Issue 9).
- (3) Al-Twaijry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507–531.
- (4) Ali, K., Mustafa, E., & Hanefah, M. (2013). Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92–103.
- (5) Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86.
- (6) Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43–60..
- (7) Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307.
- (8) Dellai, H., Ali, M., & Omri, B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. In *Research Journal of Finance and Accounting* (Vol. 7, Issue 16).
- (9) DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *Advances in Strategic Management*, 17(2), 143–166.
- (10) El Abboubi, M., & Cornet, A. (2012). Les enjeux de la mobilisation des parties prenantes dans un processus de certification sociale. Le cas d'un centre d'appels. *Revue Internationale P.M.E.*, 23(3–4), 155–178.
- (11) Gendron, Y., & Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 211–239.
- (12) Getie Mihret, D., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224–252.
- (13) Max, J., Abe, K., & Medang, J. Y. (2019). *L ' é valuation de l ' efficacité de l ' audit interne dans les entreprises publiques camerounaises*. *Revue des sciences de gestion*, 2, 494–515.
- (14) Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
- (15) Nedyalkova, P. (2020). *Quality of Internal Auditing in the Public Sector*.
- (16) Quinn, D., & Hargie, O. (2004). Internal communication audits: A case study. *Corporate Communications: An International Journal*, 9(2), 146–158.
- (17) Safae, E. (2020). *Facteurs affectant l ' efficacité d ' audit interne dans le secteur public : cas du secteur public marocain* . *Revue de la Comptabilité et de l'Audit* 4, 23–42.

- (18) Sakka, A., & Manita, R. (2011). *Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français*. Comptabilités, économie et société, hal-00650570.
- (19) Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219–241.