

Contribution à l'étude de l'impact de l'efficacité de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise : Revue documentaire

Contribution to the study of the impact of internal audit effectiveness on corporate governance: Literature review.

Auteur 1: MOUTIE Yassine

Auteur 2: BENAZZOU Lotfi

MOUTIE Yassine, (0009-0001-2399-5296, Doctorant)
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc
École nationale de commerce et de gestion
Laboratoire de recherche en science de gestion des organisations

BENAZZOU Lotfi, (0009-0009-5011-1730, Enseignant-Chercheur)
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc
École nationale de commerce et de gestion
Laboratoire de recherche en science de gestion des organisations

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : MOUTIE .Y & BENAZZOU .L (2025). « Contribution à l'étude de l'impact de l'efficacité de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise : Revue documentaire », African Scientific Journal « Volume 03, Num 32 » pp: 1539 – 1564.



DOI : 10.5281/zenodo.17611389
Copyright © 2025 – ASJ



Résumé :

Suite aux nombreux scandales financiers ayant touché plusieurs régions du monde, la problématique de la gouvernance d'entreprise a pris de l'ampleur tant pour les chercheurs que pour les praticiens. Ces incidents ont révélé les lacunes structurelles des mécanismes de contrôle et ont accentué l'importance d'accroître la transparence et la responsabilité au sein des organisations. Dans ce cadre, l'audit interne se présente comme un mécanisme stratégique visant à renforcer la gouvernance d'entreprise, notamment par son rôle dans la gestion des risques, le contrôle interne et la diminution de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes. L'objectif primordial de cette recherche est d'explorer, sur le plan théorique, dans quelle mesure une fonction d'audit interne efficace peut favoriser l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Pour atteindre cet objectif, la méthodologie adoptée consiste à examiner les principes théoriques de la gouvernance, à préciser le rôle ainsi que les missions de l'audit interne, et à identifier les facteurs déterminants de son efficacité. En s'appuyant sur une revue de littérature basée sur 74 articles dont 46 couvrent la période entre 2019 et 2024, cette recherche vise à mettre en évidence les synergies potentielles entre les structures de gouvernance traditionnelles et la fonction d'audit interne, en particulier dans des contextes économiques digitalisés.

Mots clés : Audit interne, Gouvernance d'entreprise, Efficacité

Summary :

Following numerous financial scandals affecting various regions of the world, the issue of corporate governance has gained significance for both researchers and practitioners. These incidents have revealed the structural weaknesses of control mechanisms and have underscored the importance of increasing transparency and accountability within organizations. In this context, internal audit emerges as a strategic mechanism aimed at strengthening corporate governance, notably through its role in risk management, internal control, and the reduction of information asymmetry among different stakeholders. The primary objective of this research is to theoretically explore the extent to which an effective internal audit function can promote the improvement of corporate governance. To achieve this goal, the adopted methodology involves examining the theoretical principles of governance, clarifying the role and missions of internal audit, and identifying the key factors of its effectiveness. Based on a literature review of 74 articles, including 46 published between 2019 and 2024, this research aims to highlight the potential synergies between traditional governance structures and the internal audit function, particularly in digitalized economic contexts

Key words: Internal audit, Corporate governance, Effectiveness

Introduction

Après la crise financière de 2008 et les scandales financiers qui ont ébranlé ces dernières années l'ensemble des continents. Et afin de faire face aux dysfonctionnements résultant de cette série de faillites et de scandales retentissants à l'échelle mondiale et pour favoriser une transparence accrue, notamment dans le domaine des informations financières tout en soutenant les entreprises dans la création de richesse, plusieurs chercheurs se sont mobilisés autour de cette thématique. Leur objectif est d'identifier les mécanismes influençant la gouvernance d'entreprise.

Les discussions concernant la gouvernance d'entreprise ont été largement abordées par divers auteurs et chercheurs qui ont chacun proposé des perspectives différentes sur les mécanismes, les défis et les meilleures pratiques en la matière. La théorie de l'agence introduite par Jensen et Meckling (1976) analyse les conflits d'intérêts entre actionnaires (principaux) et dirigeants (agents), soulignant l'importance des dispositifs tels que les conseils d'administration et l'audit interne pour harmoniser les intérêts des deux parties. Par ailleurs, (Freeman & McVea, 2001) ont élargi la vision de la gouvernance d'entreprise en intégrant les intérêts de toutes les parties prenantes, y compris employés, clients, fournisseurs et communautés.

Dans leur article intitulé « A Survey of Corporate Governance », (Shleifer et Vishny, 1997) ont mis l'accent sur les distinctions entre les modèles Anglo-Saxons et les modèles continentaux de gouvernance. D'autres chercheurs ont souligné l'importance de l'adaptation des systèmes de gouvernance aux contextes locaux (Clarke, 2004).

La gouvernance d'entreprise présente encore un terrain propice et un domaine riche en opportunités d'analyses et de recherche au Maroc, surtout dans l'adaptation des mécanismes clés de gouvernance (audit interne, audit externe, contrôle interne et conseil d'administration) au contexte local.

Dans cette perspective que l'audit interne s'est imposé comme un outil essentiel pour assurer une bonne gouvernance d'entreprise, mais pour assurer ce rôle crucial, la fonction d'audit interne selon un ensemble de chercheurs doit être conditionné par l'efficacité (Elhilali et Benlakouiri, 2019; Ghandari et Youssef, 2019; Ziniyel et Twum, 2024). C'est dans ce contexte que nous avons choisi de mener cette recherche intitulée « contribution à l'étude de l'impact de l'efficacité de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise ».

L'objectif principal de cette recherche est d'analyser théoriquement dans quelle mesure l'efficacité de la fonction d'audit interne peut être considérée comme un facteur clé dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Cette étude mettra en lumière sa contribution à renforcer les mécanismes traditionnels de gouvernance à travers le prisme des crises

financières. Ainsi se pose notre problématique : « **Dans quelle mesure une fonction d'audit interne efficace peut-elle améliorer la gouvernance d'entreprise ?** »

Pour essayer d'apporter des réponses à cette problématique, notre plan de recherche s'articule autour de trois grandes sections :

- La première présente la revue de littérature des concepts clés à savoir, la gouvernance d'entreprise et l'audit interne
- La seconde présente les facteurs déterminants de l'efficacité de la fonction d'audit interne et la contribution de cette fonction dans l'amélioration de la gouvernance
- La troisième section présente la modélisation du cadre conceptuel et l'analyse des résultats théoriques obtenus.

I. Revue de littérature :

1. Cadre théorique de la gouvernance d'entreprise

Le concept de la gouvernance d'entreprise, connu sous le terme anglais « Corporate Governance », a été introduit par les travaux de Berle et Means en 1932 (Laghrissi et al., 2021).

D'après l'Institut des auditeurs internes (2017), la gouvernance d'entreprise se définit comme « l'ensemble des mécanismes visant à délimiter les pouvoirs et influencer les décisions des dirigeants », c'est-à-dire à régir leur comportement et à établir leur marge de manœuvre. Cette définition met en lumière les conflits d'intérêts pouvant émerger entre l'entreprise et ses diverses parties prenantes dans le cadre des enjeux liés à la gouvernance.

Au fil des décennies, la gouvernance d'entreprise a connu une évolution significative, motivée par des crises et des scandales financiers qui ont souligné l'importance essentielle de bonnes pratiques de gouvernance. Ces pratiques fournissent des informations précieuses aux actionnaires, investisseurs, dirigeants et autres parties prenantes, avec pour objectif principal d'améliorer la performance globale de l'organisation (Musallam, 2020).

Les mécanismes de gouvernance, qu'ils soient internes ou externes, jouent un rôle crucial dans la régulation des entreprises (Boumeska & Allouli, 2024). Ils constituent des fondements essentiels pour garantir la compétitivité et la durabilité des entités. En cas de défaillance ou d'insuffisance de ces mécanismes, il est probable que les investisseurs externes privilégient les entreprises disposant de structures de gouvernance solides, offrant ainsi une meilleure protection pour la valeur actionnariale (Puni & Anlesinya, 2020).

Il est important de souligner que l'objectif principal de la gouvernance d'entreprise est d'assurer que l'organisation soit dirigée selon des principes établis, afin de servir les intérêts de toutes les parties prenantes impliquées dans l'entité, y compris le conseil d'administration, les gestionnaires et autres acteurs concernés (Boumeska & Allouli, 2024).

En ce qui concerne les théories relatives à la gouvernance, on distingue généralement deux grandes catégories au niveau macro-économique : les théories disciplinaires et les théories cognitives. Les premières se concentrent sur les pertes résultant des conflits d'intérêts tandis que les secondes examinent comment renforcer l'avantage concurrentiel de l'entreprise grâce aux compétences et savoirs disponibles.

1.1. Les théories disciplinaires de la gouvernance

Les théories disciplinaires considèrent la gouvernance comme un système ayant un double rôle, à la fois préventif et curatif. Leur objectif est de minimiser et de réduire les conflits d'intérêts en instaurant une approche contractuelle au sein des entreprises. Cette approche consiste à élaborer des contrats visant à obliger d'une manière réglementaire les agents (dirigeants) à respecter leurs engagements envers leurs mandants (actionnaires), réduisant ainsi les risques de conflits d'intérêts. Cette perspective, devenue dominante dans la littérature, est connue sous le nom d'approche disciplinaire, elle se divise en deux principaux courants : le courant actionnarial et le courant partenarial.

1.1.1 Le courant actionnarial (Shareholder Model)

Le modèle shareholder place les intérêts des actionnaires au cœur de la gouvernance d'entreprise. Cette approche met en œuvre tous les mécanismes nécessaires pour que les dirigeants soient étroitement surveillés par les actionnaires, dont l'objectif d'éviter les conflits d'intérêts et de prévenir la malversation de la richesse par la partie dirigeante. Ce courant contractuel s'appuie sur trois théories fondamentales: la théorie des droits de propriété, la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transaction.

➤ La théorie des droits de propriété :

La théorie des droits de propriété décrit l'entreprise comme un « nœud de contrat » (GHANDARI & Youssef, 2019), signifiant qu'elle est constituée d'une série d'accords entre les diverses parties prenantes. Chacune de ces parties cherche à maximiser ses propres bénéfices, favorisant ses intérêts individuels au détriment de ceux de l'entreprise dans son ensemble. Ainsi, il est essentiel d'établir des mécanismes qui incitent ces acteurs à agir pour le bien commun de la société. Cela comprend notamment l'intégration des droits de propriété, selon laquelle chaque échange entre agents représente un transfert de droits.

Dans leur article « Vers une théorie des droits de propriété », Demsetz (1967) a été parmi les premiers à formaliser cette théorie, définissant les droits de propriété comme un moyen permettant aux individus d'anticiper ce qu'ils peuvent raisonnablement attendre dans leurs interactions avec les autres membres d'une communauté. (Alchian & Demsetz, 1972) identifient trois composantes fondamentales des droits de propriété :

- ❖ L'usus: le droit d'utiliser le bien.
- ❖ Le fructus: le droit d'en tirer des revenus et avantages.
- ❖ L'abusus: le droit de décider du sort du bien.

Ces trois éléments offrent une vision intégrée des droits de propriété et permettent d'analyser comment les individus ou entités organisent leurs activités économiques au sein des entreprises. En résumé, la théorie des droits de propriété souligne que la séparation entre fructus, usus et abusus dans le contexte managérial tend à réduire l'efficacité de ces droits. Les différentes parties prenantes, chacune détenant une part de ces droits sur l'entreprise, peuvent avoir des intérêts divergents, engendrant ainsi tensions ou inefficacités (Idrissi, 2017).

➤ **La théorie d'agence :**

M.C Jensen et W.H Meckling ont établi la théorie d'agence en s'appuyant sur les travaux d'Alchian et Demsetz (1972) pour conceptualiser l'entreprise comme un ensemble complexe d'accords. Selon (Jensen & Meckling, 1976) « une relation d'agence se manifeste lorsqu'une personne fait appel aux services d'une autre pour accomplir une tâche en son nom ». Dans cette optique, le fonctionnement entrepreneurial repose sur des relations contractuelles; on évoque alors une relation d'agence lorsqu'un individu délègue la gestion de ses intérêts à un tiers. L'exemple typique est celui du rapport contractuel entre les actionnaires (propriétaires du capital) et les dirigeants (agents). Pour Jensen et Meckling, cette dimension contractuelle engendre des conflits d'intérêts au sein même de l'entreprise, entraînant ainsi des coûts associés à l'agence :

- ❖ Coûts de surveillance: dépenses engagées par le principal pour contrôler les actions du dirigeant.
- ❖ Coûts d'engagement: frais supportés par l'agent pour rassurer le principal concernant la bonne exécution du contrat.
- ❖ Pertes résiduelles: coût occasionné par ce que chaque partie aurait pu gagner sans contrat avec l'autre; cela représente la différence entre les bénéfices potentiels obtenus par la gestion directe par le principal.

➤ **La théorie des coûts de transaction :**

La théorie des coûts de transaction a été principalement développée par Ronald Coase dans son article « La nature de la firme ». Cette approche examine comment les entreprises organisent leurs transactions ainsi que leur impact. Selon (Coase, 1937), cette doctrine repose sur l'idée que tous échanges économiques engendrent des coûts même dans un marché parfaitement concurrentiel ; ceux-ci incluent les frais liés à la recherche informationnelle, à la négociation contractuelle, au contrôle opérationnel et à la résolution des litiges internes. (Williamson, 1996)

soutient que les dirigeants adoptent souvent un comportement opportuniste nécessitant ainsi l'instauration de mécanismes appropriés pour surveiller durant et après la contractualisation afin de garantir la fiabilité financière.

1.1.2 Le courant partenarial (Stakeholdering Model)

Cette approche s'est considérablement développée pour intégrer toutes les contributions apportées par diverses parties prenantes dans le processus créatif et distributif valeur. On parle alors d'une valeur partenariale plutôt qu'exclusivement d'une valeur actionnariale (Ghandari & Ouenzar, 2022).

Au contraire de la théorie d'agence qui voit seulement les actionnaires comme principaux acteurs clés, ce modèle reconnaît également plusieurs parties prenantes comme partenaires essentiels qui investissent les capitaux tout en partageant les risques similaires aux actionnaires. (Donaldson & Preston, 1995) définissent « les parties prenantes » comme étant toute personne ou groupe ayant un intérêt légitime dans divers aspects tant procéduraux que substantiels liés aux activités entrepreneuriales. Ce cadre vise donc à établir des mécanismes pour contrôler les comportements opportunistes des dirigeants envers non seulement actionnaires mais aussi toutes les parties concernées.

1.2. Les théories cognitives de la gouvernance

À l'inverse des théories contractuelles, qui abordent la création de valeur principalement sous l'angle de l'économie des coûts et se concentrent sur la répartition de la valeur créée, ainsi que la gestion des conflits d'intérêts, les théories cognitives mettent l'accent sur l'analyse des processus de création de valeur (Idrissi, 2017). Cette approche conduit à une explication différente des mécanismes de gouvernance, qui ne se limitent plus à résoudre les conflits, mais jouent désormais un rôle proactif. Le système de gouvernance intègre ainsi des mécanismes visant à renforcer la capacité de création de valeur par le biais de l'apprentissage organisationnel et de l'innovation.

Le raisonnement cognitif est mobilisé de diverses manières : d'une part, pour faciliter la coordination et réduire les coûts liés aux conflits (d'ordre cognitif), et d'autre part, pour créer des opportunités de production innovantes (Boumeska et Allouli, 2024).

En gros, ces trois théories (actionnariale, partenariale et cognitive) offrent des conceptions distinctes de la gouvernance et recommandent l'instauration des mécanismes variés afin de gérer les relations au sein des entreprises et de promouvoir la création de valeur. Chaque théorie offre une perspective spécifique sur la manière dont les firmes peuvent être gérées et orientées vers la création de valeur.

2. Cadre théorique de l'audit interne

La capacité à définir l'audit interne est restée un terme incertain qui a évolué au fil des différentes périodes de pratique professionnelle.

Par conséquent, chaque reformulation a entièrement affecté la compréhension du concept. En raison de la nature critique de l'audit interne, les économistes, l'expérience et les organisations spécialisées ont identifié la nécessité de produire une définition claire qui ne permettrait aucune flexibilité ou ambiguïté, qui pourrait nuire à la bonne compréhension de cette fonction.

Endossant cette position, en 1999, l'IAA et l'IFACI ont élaboré une définition commune : *« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».*

Cette définition proposée par l'IIA met en lumière le rôle distinct de l'audit interne dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise efficace. En effet, la fonction d'audit interne offre des services d'assurance et de conseil, indépendants et objectifs, visant exclusivement à contribuer à la création de valeur. (Chaker et Said, 2018) affirme que cette définition met en évidence la relation étroite entre la fonction d'audit interne et la gouvernance d'entreprise.

II. Questionnement, hypothèses et justification du cadre méthodologique

1. Champs problématique

La gouvernance d'entreprise occupe désormais une place centrale dans le monde des affaires, donnant lieu à de nombreux débats et réflexions dans le domaine du management d'entreprise. Pour (Allouli, Bengrich et Boumeska, 2023), la gouvernance d'entreprise s'appuie sur deux dimensions : d'une part, elle regroupe l'ensemble des mécanismes conçus pour résoudre les conflits d'agence entre les différents acteurs de l'entreprise ; d'autre part, elle cherche à optimiser les profits en garantissant la performance et la durabilité de l'entreprise.

Avec la pratique, diverses lacunes et défis ont été révélés en matière de gouvernance d'entreprise, ce qui a abouti à une volonté remarquable des chercheurs et des acteurs en entreprise afin de combler ces lacunes. Dans ce contexte, l'audit interne s'est imposé comme un pilier essentiel des mécanismes de contrôle, il joue un rôle crucial dans l'amélioration de la performance des entreprises en réduisant l'asymétrie d'information, en facilitant la communication entre la direction et le conseil d'administration, et en garantissant la transparence des informations financières (Laghrissi, Abdallah et Guedira, 2021). Cependant,

pour assurer ce rôle clé dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, la fonction d'audit interne doit être efficace (Elhilali et Benlakouiri, 2019; Ziniyel et Twum, 2024).

À la lumière de ces constats et de notre intérêt pour l'étude de l'efficacité d'audit interne et son impact sur la gouvernance d'entreprise, nous nous posons la question de savoir, « **Dans quelle mesure une fonction d'audit interne efficace peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ?** »

Questions de recherche :

- 1- Quels sont les critères d'efficacité d'une fonction d'audit interne dans une entreprise à l'ère de la transformation digitale ?
- 2- Quels sont les rôles que peut assurer une fonction d'audit interne efficace dans le cadre d'amélioration des mécanismes de gouvernance d'entreprise ?

Objectifs de la recherche :

Concernant les objectifs de notre recherche, nous pouvons décomposer les objectifs en deux parties, une première partie réservée à un objectif général d'analyser et d'évaluer dans quelle mesure l'audit interne contribue à renforcer la gouvernance d'entreprise.

Et une dixième partie pour les questions spécifiques à savoir :

- Explorer les critères d'efficacité d'une fonction d'audit interne dans un environnement de transformation digitale.
- Identifier théoriquement les contributions d'une fonction d'audit efficace au renforcement de la gouvernance d'entreprise.

Dans le but de proposer des pistes de réponse à cette problématique, il est préférable de décomposer l'analyse en deux parties distinctes. La première partie sera consacrée aux variables qui conditionnent l'efficacité de la fonction d'audit interne, en examinant les facteurs clés qui influencent sa performance. Cependant, la deuxième partie se concentrera sur les rôles assurés par la fonction d'audit interne en matière de gouvernance, en mettant en exergue ses contributions à la réduction des asymétries d'information, au rééquilibrage des pouvoirs et à la limitation de l'opportunisme des dirigeants.

2. Formulation des hypothèses

La littérature sur l'audit interne a toujours souligné son rôle crucial dans la gouvernance d'entreprise, il est souvent perçu comme un mécanisme clé pour assurer la transparence, la conformité et la gestion des risques, ce qui contribue à renforcer la confiance des parties prenantes et à améliorer les décisions stratégiques. Cependant, l'influence positive de la fonction d'audit interne sur la gouvernance d'entreprise demeure tributaire de plusieurs facteurs à savoir, la structure de la fonction d'audit interne (l'indépendance des auditeurs internes, les

compétences des auditeurs internes, la taille de l'équipe et le soutien de la direction générale), l'utilisation de outils digital (l'adoption des ERP).

2.1. Les facteurs influant l'efficacité d'audit interne

Les facteurs liés à la structure de la fonction d'audit (indépendance, compétence, taille de l'équipe, soutien de la direction), renforcent l'efficacité de la fonction d'audit interne (Ed-douadi et Bakour, 2021).

➤ L'indépendance des auditeurs internes

Le principe d'indépendance constitue un pilier essentiel sur lequel s'appuie l'auditeur interne et figure parmi les dix principes fondamentaux encadrant les pratiques professionnelles de l'audit interne (Haloui et Chemlal, 2023).

Pour (Mustari, Rusibana et Nzamalu, 2020), l'indépendance des auditeurs internes représente le premier facteur de renforcement et d'amélioration de la performance des firmes. De même, (Ahmeti et al., 2022) confirment que l'indépendance des auditeurs internes contribue de manière significative à l'amélioration des performances d'entreprise. (Rakipi, De Santis et D'Onza, 2021) ont souligné que l'indépendance de l'AI est fondamentale pour garantir la fiabilité des services d'AI. Au contraire, le manque d'indépendance de l'AI réduit sa capacité à fournir des assurances au comité d'audit, ce qui affecte la capacité du comité à remplir efficacement son rôle de gouvernance d'entreprise (Christopher, Sarens et Leung, 2009).

D'un point de vue pratique, L'indépendance des auditeurs internes et leur impact sur l'efficacité de la fonction d'audit interne à fait l'objet de différentes études dans le contexte Africain :

Tableau 1 : Récapitulatif des études sur l'indépendance dans le contexte africain

Pays	Chercheurs	Résultats
Rwanda	(Kagaba et Mulyungi, 2018)	La partie empirique de cette étude montre qu'un niveau d'indépendance adéquat peut augmenter l'efficacité des auditeurs internes.
Gana	(Ofori et Lu, 2018)	L'insuffisance du niveau d'indépendance d'audit impact négativement l'efficacité de cette fonction.
Ethiopie	(Samuel, 2015)	Le manque d'indépendance affecte d'une manière remarquable l'efficacité de l'audit interne.
Soudan	(Brierley et al., 2001)	L'efficacité d'audit interne est lié étroitement avec l'indépendance des auditeurs.
Maroc	(Haloui et Chemlal, 2023)	L'indépendance est un facteur clé de l'efficacité d'audit interne.

Source : tableau conçu par l'auteur

A travers l'ensemble de ces études réalisées dans le continent africain, nous remarquons que le critère d'indépendance des auditeurs internes impacte d'une manière remarquable l'efficacité de l'audit interne.

Les données issues de la littérature antérieure indiquent que le manque d'indépendance des auditeurs constitue un défi et un obstacle important qui entrave l'efficacité de la pratique d'audit. Par conséquent, nous pensons que la réalisation d'une étude en utilisant un échantillon d'entreprises marocaines, dont la plupart sont confrontées à des défis de népotisme et de propriété familiale, permettra de mieux clarifier l'importance de l'indépendance comme variable clé de l'efficacité de l'audit interne.

A travers ces constats, nous posons l'hypothèse suivante :

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

➤ **La compétence des auditeurs interne**

Plusieurs critères conditionnent l'efficacité d'audit interne, parmi eux on trouve la compétence du responsable d'audit et des auditeurs internes (Addahbi et al., 2020). Les normes d'audit interne (Norme 1200 – Compétence et diligence professionnelle), insistent à ce que les auditeurs internes doivent disposer des connaissances, compétences et aptitudes nécessaires pour s'acquitter de leurs responsabilités individuelles (Institut des auditeurs internes, 2017). Dans la même vision, l'IIA a confirmé qu'un nombre approprié d'auditeurs internes doit être employé (Avis de pratique 2030-1 : Gestion des ressources) et la formation doit être continue pour assurer le maintien des compétences professionnelles.

(Oyewumi, Popoola et Ayoib, 2023) indiquent que la compétence et l'expérience sont des indicateurs importants qui affectent positivement l'efficacité de la fonction d'audit interne. De même, (Ta et Doan, 2022) ont déclaré que les compétences des auditeurs sont essentielles à l'efficacité de l'audit interne. Ainsi que, toute organisation quelle que soit leur activité ne peut atteindre des performances optimales que si les membres de l'audit sont hautement compétents dans l'exécution des missions d'audit (Oyewumi, Popoola et Ayoib, 2023).

En termes de gestion des risques financiers, (Chae, Nakano et Fujitani, 2020) soulignent que la qualité de l'audit interne joue un rôle important dans la protection des entreprises contre le risque d'effondrement, un objectif que toutes les organisations s'efforcent d'atteindre. Cela signifie que les organisations auditées par des auditeurs qualifiés et professionnels sont exposées à moins de risques. Par conséquent, l'IIA a souligné la nécessité pour les membres de l'audit de disposer de niveaux suffisants de compétences, d'expérience et de connaissances

permettant de mener à bien leurs tâches efficacement (Erasmus et Coetzee, 2018). Conformément à la discussion ci-dessus, la deuxième hypothèse est formulée comme suit :

H2 : la compétence des auditeurs internes influence l'efficacité de la fonction d'audit interne.

➤ **La taille de l'équipe de l'audit interne**

Conformément à l'avis de pratique 2030-1 : Gestion des ressources, un nombre approprié d'auditeurs internes doit être employé pour assurer le maintien des compétences professionnelles (Institut des auditeurs internes, 2017). Selon une étude effectuée par l'institut SANS, une taille d'équipe optimale d'environ trois personnes est suggérée pour examiner les opérations afin d'éviter les retards dans le processus de prise de décision.

De plus, une taille importante de la fonction d'audit interne permet une rotation des auditeurs internes, cette dernière conduit à une objectivité accrue (Turetken, Jethefer et Ozkan, 2019) . De même,(Grima et al., 2023) indiquent que plus la taille de l'équipe d'AI est grande, plus elle contribue à accroître son efficacité de manière positive. En soutien de cette déclaration, Une autre étude menée par (Ahmad et al., 2009) ont indiqué que « le petit nombre d'auditeurs internes » était considéré par les répondants au questionnaire comme le principal obstacle au succès de la fonction d'audit interne.

(Ujunwa, Nwakoby et Ugbam, 2012) soutient que le fait d'avoir les membres appropriés au sein du département d'IA peut être bénéfique à la fois en termes de connaissances, de perspectives et de conseils appropriés, ce qui profite considérablement à l'organisation. Ces résultats sont cohérents avec les principes de la théorie de la dépendance des ressources. A travers cette discussion notre troisième hypothèse sera ;

H3 : la taille de l'équipe d'audit interne renforce l'efficacité de la fonction d'audit interne.

➤ **Soutien de la direction générale**

Avec l'appui de la direction générale, les auditeurs internes peuvent disposer de ressources et moyens suffisants à la réalisation efficace de leurs missions, et le département d'audit interne a la possibilité de recruter du personnel qualifié (Alzeban et Gwilliam, 2014). Dans la même vision, (Singh et al., 2021) indiquent que le soutien de la haute direction au département d'audit interne est l'un des facteurs les plus cruciaux pour améliorer l'efficacité de sa pratique et de sa mise en œuvre.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne soulignent la valeur de la relation et l'interaction entre la fonction d'audit interne et la direction générale, dans le soutien et le renforcement de cette fonction.

Des recherches antérieures sur les facteurs d'efficacité d'audit interne montrent que le soutien nécessaire de la direction peut renforcer et accroître l'efficacité de la fonction d'audit interne (Winarningsih et Puspitasari, 2020).

Tamimi, (2021) suggère que la haute direction joue un rôle important en aidant le service d'audit interne à réduire les risques auxquels sont confrontées les firmes, améliorant ainsi ses performances. De même, (Bani et al., 2023) montrent que le soutien de la direction a un effet positif sur l'amélioration de l'efficacité de l'audit interne.

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

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

En plus des facteurs liés à la structure de la fonction d'audit interne (indépendance, compétence, taille de l'équipe et le soutien de la direction, on trouve les facteurs liés au degré d'exploitation de la transformation digitale (adoption des ERP). Plusieurs chercheurs ont essayé de définir la transformation digitale, chacun de sa vision ; ci-dessous quelques-uns parmi eux.

Tableau 2 : Essai de définition de la transformation digital

Chercheur	Définition de la transformation digital
(Horlach et al., 2017)	La transformation digitale inclut la digitalisation des chaînes (vente, communication), ainsi que la numérisation des affaires d'une entreprise, dans le but de remplacer ou d'enrichir les solutions physiques existantes. En parallèle, ce processus entraîne des ajustements stratégiques et opérationnels, tirant parti des données informatives, ainsi que, l'adoption des modèles commerciaux numériques qui ouvrent de nouvelles opportunités créatrices de valeur.
(Paavola, Hallikainen et Elbanna, 2017)	Il s'agit de l'exploitation de nouvelles technologies numériques pour provoquer des améliorations significatives dans les pratiques et d'optimiser les opérations de toute nature.
(Remane et al., 2017)	La transformation digitale implique une révision approfondie des modèles économiques existants et l'émergence de nouvelles approches commerciales en réponse à la prolifération des technologies numériques telles que le cloud computing, l'internet mobile, les médias sociaux et l'exploitation des méga données.

Source : tableau conçu par l'auteur

D'après l'ensemble des essais de définition relatifs à ce nouveau concept, nous pouvons conclure que la transformation digitale est un processus global qui touche tous les aspects de

l'entreprise. Elle ne consiste pas uniquement à adopter de nouvelles technologies, mais à repenser et réinventer les pratiques pour mieux répondre aux attentes des clients et créer de la valeur en tirant parti des avancées technologiques. C'est un changement stratégique qui nécessite des ajustements tant sur le plan opérationnel que culturel, tout en ouvrant la voie à de nouvelles opportunités économiques.

➤ **Adoption des ERP**

La littérature sur la transformation digitale souligne que la collaboration interfonctionnelle est essentielle pour réussir dans l'univers numérique, car elle permet de maximiser les avantages offerts par les technologies numériques (Boumeska et Allouli, 2024).

L'Association of Chartered Certified Accountants affirme que la technologie possède le potentiel de transformer en profondeur la pratique de l'audit. Autrement dit, l'usage croissant des outils numériques et la complexité grandissante des systèmes comptables informatisés, notamment les progiciels de gestion intégrés (ERP), ont entraîné une explosion du volume des données à traiter. Le grand nombre de transactions enregistrées, ainsi que la nécessité pour les experts financiers et les auditeurs d'accéder à l'ensemble de ces données et d'obtenir des informations en temps réel pour soutenir une prise de décision efficace (Rouhani et al., 2018), ont contribué à la transition progressive des méthodes d'audit traditionnelles (manuelles) vers des techniques modernes d'audit assistées par ordinateur.

Dans le même sens, l'évolution technologique a facilité l'adoption des systèmes d'aide à la décision en audit. Ces outils n'ont pas pour fonction de prendre les décisions à la place des auditeurs, mais plutôt de les accompagner dans ce processus décisionnel (Brown-Liburd, Issa et Lombardi, 2015). Ils sont considérés comme des leviers directs d'amélioration de l'efficacité de l'audit, en contribuant à la formulation des jugements professionnels fiables et corrects (Mancini et al., 2011).

Il est important de signaler que l'adoption des systèmes ERP (Entreprise Resource Planning) a considérablement amélioré la fonction d'audit (Silva, Marques et Azevedo, 2023), ces systèmes renforcent la capacité des auditeurs à détecter la fraude, accélèrent les processus d'audit, réduisent la latence des rapports, diminuent le risque de fraude grâce à un audit continu, garantissant la conformité aux normes internationales et favorisent la réalisation d'audits intégrés.

Les ERP jouent un rôle important dans la fourniture de services d'assurance continue en surveillant les opérations en temps réel, en détectant les transactions suspectes et en vérifiant la conformité (Boumeska et Allouli, 2024).

Ainsi, au regard de ces nombreuses contributions, il apparaît clairement que l'adoption des ERP représente un élément clé de l'efficacité d'audit interne. Nous proposons donc l'hypothèse suivante ;

H5 : l'adoption des ERP impacte positivement l'efficacité de l'audit interne

2.2. L'audit interne et les théories de la gouvernance d'entreprise

Plusieurs théories de la firme peuvent être mobilisées afin d'éclairer la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, certes que la théorie principale relative à l'audit reste la théorie de l'agence (Deegan, 2009). D'autres théories telles que la théorie des parties prenantes et la théorie des coûts de transaction, sont également pertinentes pour analyser l'évolution des rôles des auditeurs internes dans la gouvernance d'entreprise. Dans le tableau ci-dessous, nous allons présenter un rappel des théories mobilisées pour clarifier les liens et les contributions théoriques entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise.

Tableau 3 : Justification des rôles de l'audit interne dans la gouvernance via les théories

Théorie	Idée principale	Rôle d'audit interne efficace dans la gouvernance selon la théorie
Théorie de l'agence	L'entreprise est un réseau de contrats entre un principal (actionnaire) et un agent (dirigeant). L'asymétrie d'information entre eux engendre des conflits d'intérêts et des coûts d'agence.	L'audit interne contribue à la réduction de l'asymétrie d'information en renforçant la transparence et la fiabilité des informations financières. Il évalue le dispositif de contrôle interne pour garantir la conformité et gère les risques en identifiant les comportements opportunistes des dirigeants susceptibles d'affecter la gouvernance.
Théorie des coûts de transaction	L'entreprise internalise certaines activités pour réduire les coûts de transactions liées à la coordination sur le marché. Une organisation efficace vise à minimiser les coûts de surveillance et de contrôle.	L'audit interne, en tant que fonction internalisée, permet de réduire les coûts liés à la vérification externe, d'évaluer le contrôle interne pour accroître l'efficacité organisationnelle, et de prévenir les risques opérationnels et financiers.
Théorie des parties prenantes	L'entreprise doit répondre aux attentes de multiples parties prenantes internes et externes (actionnaires, employés, clients, régulateurs...).	L'audit interne joue un rôle clé dans la gestion proactive des risques afin de protéger les intérêts collectifs et renforcer la légitimité de la gouvernance.

Source : **tableau conçu par l'auteur**

2.3. Apport d'une fonction d'audit interne efficace dans la gouvernance d'entreprise

Dans le cadre de l'analyse de la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, il est important de signaler que les recherches portant sur ces deux concepts (efficacité d'audit

interne et gouvernance d'entreprise) sont peu nombreuses, voire même insuffisantes (Laghrissi et al., 2021).

Selon (Gramling et al., 2004) la gouvernance d'entreprise repose sur quatre piliers essentiels: l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction d'audit interne. D'une part, la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance peut être appréhendée à travers ses interactions avec les autres composantes de ce système (Lamkaraf, 2020), d'autre part, l'audit interne joue également un rôle central dans l'élaboration du rapport sur le contrôle interne. En ce sens, la norme 2120.A1 précise que « l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes d'information de l'organisation » (IIA, 2012).

L'audit interne occupe également une position stratégique dans le domaine de la gestion des risques, renforçant ainsi la qualité de la gouvernance de l'entreprise. Dans cette optique, une étude menée par PWC intitulée « l'audit interne en 2012 : perspectives et enjeux » souligne que cette fonction tend à s'orienter de manière croissante vers la maîtrise des risques. À ce titre, l'audit interne est appelé à jouer un rôle proactif dans l'évaluation de l'efficacité des dispositifs de gestion des risques veillant à l'alignement entre les objectifs organisationnels et la mission de l'entité, ainsi qu'à une identification rigoureuse des risques significatifs.

La relation entre l'efficacité de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise a été bien définie dans la norme 2110. Selon cette dernière, l'audit interne a pour mission d'évaluer les processus de gouvernance d'entreprise et de proposer des recommandations visant à les améliorer. L'évaluation menée par l'auditeur doit s'assurer si ce processus répond aux objectifs suivants ; promouvoir les principes d'éthiques et des valeurs adaptées au sein de l'organisation, fournir une information adéquate et pertinente au conseil d'administration, aux auditeurs externes et à la direction, tout en assurant une coordination efficace de leurs activités.

En bref, l'impact d'une fonction d'audit interne efficace sur l'amélioration de la gouvernance d'entreprise peut être analysé à trois niveaux : la réduction de l'asymétrie d'information, l'évaluation du système de contrôle interne et la contribution à une gestion efficace des risques.

➤ **Au niveau de la réduction d'asymétrie d'information :**

L'un des conflits d'intérêts les plus courants entre actionnaires et dirigeants découle de l'asymétrie d'information, qui se caractérise par un déséquilibre informationnel entre le principal et son agent. Cette asymétrie se manifeste lorsqu'une partie détient des informations privilégiées que l'autre n'a pas. Une telle relation contractuelle favorise des comportements opportunistes, entraînant une divulgation incomplète, biaisée ou intentionnellement manipulée

des informations par l'agent. Ce phénomène repose donc sur l'existence d'une asymétrie d'information parmi les différents acteurs.

D'après (Pigé, 1998), trois niveaux d'asymétrie d'information peuvent être identifiés dans le cadre de la gouvernance d'entreprise : le premier concerne l'asymétrie entre les dirigeants et les représentants des actionnaires, le second oppose les actionnaires à leurs propres représentants, et le troisième apparaît lorsque l'entreprise ouvre son capital au public lors d'un appel public à l'épargne. Dans ce contexte, (Jensen & Meckling, 1976) considèrent que l'audit constitue un mécanisme de contrôle destiné à limiter les comportements opportunistes des dirigeants, contribuant ainsi à réduire l'asymétrie d'information entre le principal et l'agent.

Ces constats conduisent à la proposition de l'hypothèse suivante :

H6 : une fonction d'audit interne efficace exercerait un impact positif sur la gouvernance d'entreprise à travers sa contribution à la réduction des asymétries d'information.

➤ **Au niveau de la gestion des risques :**

La gestion des risques implique de prendre des décisions rigoureuses afin d'atteindre des objectifs, qu'ils soient stratégiques ou opérationnels. De ce fait, elle est essentielle pour garantir une gouvernance de qualité (Adja et al., 2021). L'audit interne joue un rôle clé dans la maîtrise des risques en se concentrant sur l'identification des risques insuffisamment gérés, en analysant leurs origines et en suggérant des mesures correctives pour améliorer la gestion globale. Cette intervention comprend également le suivi de l'application des recommandations, avec pour mission de veiller à leur mise en œuvre et d'informer la direction générale en cas de risques persistants ou critiques nécessitant une réaction rapide. Dans ce contexte, les normes d'audit, notamment la norme 2500, stipulent que le responsable de l'audit interne doit établir un système de suivi des risques, renforçant ainsi son rôle proactif. En outre, les auditeurs internes ont une fonction éducative visant à sensibiliser tous les acteurs aux enjeux liés aux risques. Leur approche holistique permet de considérer le risque sous ses diverses facettes (stratégique, managériale et financière), constituant ainsi un levier supplémentaire pour optimiser la gestion des risques.

En résumé, l'apport d'une fonction d'audit interne efficace à la gestion des risques est crucial pour rassurer les actionnaires quant à la bonne prise en charge des risques et, par conséquent, garantir une gouvernance solide au sein de l'entreprise. Cela conduit à émettre l'hypothèse suivante :

H7 : Une fonction d'audit interne efficace exercerait une influence positive sur la gouvernance d'entreprise à travers son rôle dans la gestion des risques.

➤ **Au niveau de l'évaluation du système de contrôle interne :**

La fonction d'audit interne vise à améliorer et à renforcer de manière continue l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne, Cette mission est appuyée par plusieurs études et réglementations incitant les entreprises à établir des mécanismes d'évaluation pour juger la pertinence et la performance de leurs dispositifs de contrôle interne. La loi Sarbanes-Oxley (SOX) et la loi LSF illustrent clairement cette exigence, en assignant à la fonction d'audit interne un rôle clé dans la préparation du rapport de la direction sur l'efficacité du système de contrôle interne, ce qui inclut :

- Le suivi et l'évaluation du système de contrôle interne.
- L'information donnée à la direction concernant les points forts ainsi que les lacunes identifiées au sein du système.

Pour satisfaire aux exigences des lois SOX et LSF relatives à l'efficacité des mécanismes de contrôle interne, il est impératif que l'audit interne soit une fonction efficace, capable d'aborder ces défis avec rigueur et professionnalisme (Ikram, 2019).

En examinant la norme 2020 A1, (Renard, 2017) a noté que les critères sur lesquels un auditeur doit fonder son jugement sont alignés avec les objectifs généraux du système de contrôle interne. Cela implique qu'évaluer les risques associés à la gouvernance d'entreprise consiste également à analyser la qualité du dispositif de contrôle interne instauré par l'organisation.

L'évaluation effectuée par l'audit interne apporte une véritable valeur ajoutée à la gouvernance d'entreprise pour diverses raisons. Tout d'abord, elle se déroule indépendamment des influences organisationnelles. Ensuite, elle est périodique, englobant toutes les activités de l'entreprise, garantissant ainsi une surveillance continue.

D'après ses constats, nous proposons donc l'hypothèse suivante ;

H8 : Une fonction d'audit interne efficace contribue à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers son rôle clé dans l'évaluation du contrôle interne.

Après avoir formulé les hypothèses issues de la revue de la littérature, portant sur l'impact d'une fonction d'audit interne efficace sur l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, il est désormais possible de construire graphiquement le modèle conceptuel de la recherche, lequel constitue une réponse théorique à notre problématique.

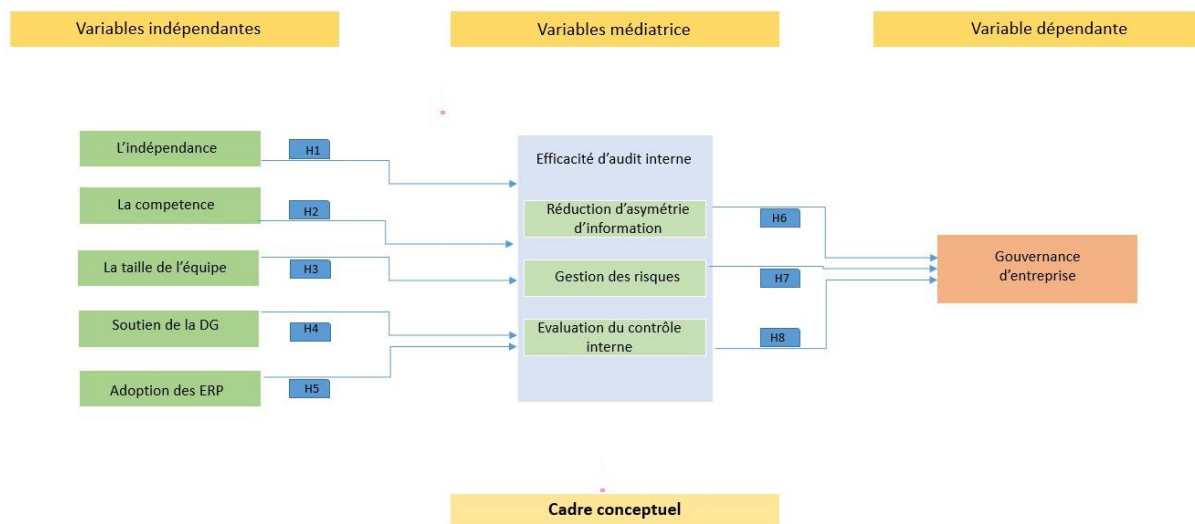
III. Vers un cadre conceptuel structurant : modélisation et discussion des résultats théoriques

1. Synthèse et modélisation

Le cadre conceptuel présentera dans le présent article, une structuration de la réflexion théorique et opérationnelle autour de l'impact de l'efficacité de la fonction d'audit interne sur la gouvernance des entreprises.

La modélisation du cadre conceptuel inclut la variable modératrice (l'efficacité de l'audit interne), les variables explicatives (indépendantes) résultantes de la revue de littérature : l'indépendance, la compétence, la taille de l'équipe et le soutien de la direction générale, l'adoption des ERP, et la variable dépendante (la gouvernance d'entreprise).

Figure 1 : Cadre conceptuel



Esquisse conceptuel conçu par l'auteur

2. Discussion des résultats de la revue de littératures :

L'examen de la littérature met en lumière que l'audit interne n'a un impact positif sur la gouvernance d'entreprise que lorsqu'il est mené de manière efficace. De nombreuses études empiriques et théoriques soutiennent que l'efficacité est une condition essentielle pour que la fonction d'audit interne puisse exercer pleinement son rôle dans la gouvernance organisationnelle.

Une fonction d'audit interne efficace joue un rôle clé dans la réduction des asymétries d'information, la gestion proactive des risques et l'évaluation constante du contrôle interne, qui sont toutes des dimensions fondamentales d'une bonne gouvernance d'entreprise. Cependant, cette efficacité ne se manifeste pas automatiquement ; elle dépend de divers facteurs structurels et organisationnels identifiés dans les travaux existants, ainsi que de la capacité de l'audit à intégrer les outils issus de la transformation numérique.

Cette analyse a permis d'identifier 5 critères principaux qui conditionnent l'efficacité de l'audit interne, répartis en deux catégories : les facteurs organisationnels internes (tels que l'indépendance, les compétences, la taille de l'équipe, le soutien de la direction) et les facteurs technologiques liés à la transformation digitale (comme l'adoption des ERP). Ainsi, il est

confirmé par la littérature que ces éléments combinés constituent les conditions nécessaires pour assurer l'efficacité de l'audit interne, renforçant ainsi sa capacité à améliorer la gouvernance via trois rôles stratégiques : réduire les asymétries d'information, gérer les risques et évaluer le contrôle interne.

Malgré la richesse des recherches répertoriées, cette revue révèle plusieurs limites notables :

- ❖ Un manque d'études empiriques portant sur le contexte marocain ; en effet, beaucoup sont basées sur des environnements anglo-saxons ou asiatiques alors que les spécificités institutionnelles et culturelles du Maroc restent largement inexploitées.
- ❖ Une absence d'analyses concernant le rôle de la digitalisation sur l'efficacité de l'audit interne au Maroc.

Les résultats obtenus soulèvent plusieurs pistes pour des recherches futures particulièrement pertinentes au sein du contexte marocain. L'évolution rapide de la technologie numérique et son intégration croissante dans les pratiques de gouvernance soulignent l'urgence d'approfondir le sujet du lien entre la maturité digitale et l'efficacité de l'audit interne.

Une première voie pourrait consister à évaluer empiriquement le niveau de maturité digitale des entreprises marocaines afin d'analyser son impact sur l'efficacité de leur audit interne. Cette étude permettrait de mieux appréhender comment la digitalisation des processus organisationnels et des systèmes d'information peut renforcer tant l'efficacité que la fiabilité des pratiques d'audit.

Une seconde perspective pourrait explorer le rôle médiateur exercé par la digitalisation entre les critères structurels associés à l'audit interne et son efficacité globale.

En somme, ces pistes de recherche ouvrent la voie à une meilleure compréhension du lien entre la transformation digitale, l'efficacité de l'audit interne et la gouvernance dans le contexte spécifique des entreprises marocaines, encore peu exploré dans la littérature scientifique.

Conclusion

L'objectif de cette étude était d'explorer théoriquement dans quelle mesure une fonction d'audit interne efficace peut contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise. Pour atteindre cet objectif, nous avons réalisé une revue de littérature approfondie afin de mieux comprendre les notions d'audit interne et de gouvernance d'entreprise, ainsi que pour identifier les conditions et domaines clés où l'audit interne peut intervenir pour renforcer la gouvernance.

À travers cette analyse, nous avons pu illustrer le rôle essentiel que joue la fonction d'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, en identifiant également les critères qui peuvent assurer son efficacité. En se basant sur cette réflexion théorique, nous concluons que l'impact de la fonction d'audit interne sur l'amélioration de la gouvernance ne peut être observé qu'en présence de certains critères déterminants pour son efficacité. Parmi ces critères figurent ceux liés à la structure même de la fonction d'audit interne (tels que l'indépendance, les compétences requises, la taille de l'équipe, ainsi que le soutien de la direction générale) et ceux associés à la transformation numérique (comme l'adoption des ERP).

De plus, une fonction d'audit interne efficace génère une valeur ajoutée significative en matière de gouvernance en fournissant des informations fiables aux différentes parties prenantes ; cela contribue ainsi à diminuer les asymétries informationnelles. Elle constitue également un mécanisme permettant d'évaluer le système de contrôle interne tout en identifiant, analysant et maîtrisant les risques auxquels l'entreprise fait face.

Il est important de noter que l'implémentation de la fonction d'audit interne peut varier considérablement entre différentes organisations. Bien qu'elle soit normalisée et standardisée, elle demeure influencée par divers facteurs contextuels. Dans cette perspective, notre prochain article se penchera sur cette pratique au sein des entreprises opérant dans le contexte marocain afin d'explorer ses spécificités, son positionnement organisationnel ainsi que les défis qui entravent son efficacité.

BIBLIOGRAPHIE

- Addahbi, I., Addahbi, S., Benabdelhadi, A., & Azegagh, J. (2020). Etude de la perception de l'audit interne par les fonctionnaires des administrations publiques : Cas du Maroc. *Revue Internationale Des Sciences de Gestion*, 3(4), 800–823. www.revue-isg.com
- Adja, H., Rabah, K., & Olivier, C. (2021). Contribution of Internal Audit To Corporate Governance: Case of Algeria. *Revue Des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, 15, 2600–6502.
- Ahmad, H., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(952), 1548–6583.
- Ahmeti, A., Kalimashi, A., Ahmeti, S., & Aliu, M. (2022). Impact of internal audit quality on the financial performance of insurance companies: Evidence from Kosovo. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies (JAFAS)*, 175–189. <https://doi.org/10.32602/jafas.2022.015>
- Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507–531. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2)
- Alchian, A., & Demsetz, H. (1972). Production, Information Costs, and Economic Organization. *The American Economic Review*, 62(5), 777–795. <https://doi.org/10.1108/eb032428>
- Allouli, N., Bengrich, M., & Boumeska, M. (2023). Audit Interne, Performance Financière et Médiation des Mécanismes de Gouvernance : Cas des Entreprises Agroalimentaires de Souss-Massa. *Alternatives Managériales et Economiques*, 5(4), 50–70.
- Alqudah, H., Mansour, A. Z., Rawashdeh, B. S., Lutfi, A., Al Barrak, T., Almaiah, M. A., & Alrawad, M. (2024). Enhancing the internal auditors' effectiveness in Jordanian companies: The impact of cloud-based accounting usage and the moderating role of digital proficiency. *Computers in Human Behavior Reports*, 15(June), 100442.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014a). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2),
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Internal audit effectiveness: Relevant drivers of auditees satisfaction. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.
- Bani Ahmad (Ayassrah), A. Y. A., Bani Atta, A. A. M., Alawawdeh, H. A., Aljundi, N. A., Morshed, A., Dahbour, S. A., & Alqaraleh, M. H. (2023). The Effect of System Quality

- and User Quality of Information Technology on Internal Audit Effectiveness in Jordan, And the Moderating Effect of Management Support. *Applied Mathematics & Information Sciences*, Bouaziz, Z., & Triki, M. (2012). L'impact de la présence des comités d'audit sur la performance financière des entreprises tunisiennes. *International Journal of Management & Business Studies*, 2(4), 57–64
- Boumeska, M., & Allouli, N. (2024). The internal audit and governance in the era of digital . *Revue Des Études Multidisciplinaires En Sciences Économiques et Sociales*, 9(May).
- Brierley, J. A., El-Nafabi, H. M., & Gwilliam, D. R. (2001). The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector. *International Journal of Auditing*, 5(1), 73–87.
- Brown-Liburd, H., Issa, H., & Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of big data's impact on audit judgment and decision making and future research directions. *Accounting Horizons*, 29(2), 451–468.
- Chae, S.-J., Nakano, M., & Fujitani, R. (2020). Financial Reporting Opacity, Audit Quality and Crash Risk: Evidence from Japan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(1),
- Chaker, S., & Said, Y. (2018). The relation between internal audit and audit committee. *Revue Du Contrôle de La Comptabilité et de l'Audit*, 783–800.
- Chang, Y.-T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1–19.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200–220.
- Clarke, T. (2004). Theories of corporate governance: The philosophical foundations of corporate governance. In *Routledge, Taylor & Francis Group* (Vol. 31).
- Coase, R. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), 386–405.
- Deegan, C. (2009). *Financial Accounting Theory* (E. McGraw-Hill (ed.)).
- Dellai, H., & Omri, M. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organization. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208–221.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65–91.
- Drogalas, G., Pantelidis, P., Vouroutzidou, R., & Kesisi, E. (2011). *Assessment of corporate governance via internal audit* (Issue 2003). Technological Educational Institute of Serres.

- Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 434–454.
- Ed-douadi, S., & Bakour, C. (2021). Internal Audit Effectiveness in the Moroccan Sector : An Theoretical Approach. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, IJAFAME*, 2(4), 145–161.
- Elhilali, K., & Benlakouiri, A. (2019). L’audit Interne : Un Outil Au Service De La Gouvernance D ’ Entreprise. *Revue de Consolidation Comptable et de Management de La Performance*, 4, 559–571.
- Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders’ view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90–114.
- Freeman, R. E. E., & McVea, J. (2001). A Stakeholder Approach to Strategic Management. *SSRN Electronic Journal*, March.
- Ghandari, Y., & Ouenzar, S. (2022). l'audit interne à l'ère de la transformation digitale : vers un nouveau role facteurs de succes et challenges. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 3, 114–136.
- Ghandari, Y., & Youssef, B. (2019). L’Audit Interne Au Service De La Gouvernance d’ Entreprise. *Revue Du Contrôle de La Comptabilité et de l’Audit*, 7(2023), 559–571.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & church K., B. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance : a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Mechanisms of Governance Relevant to Financial Reporting.*, 204–258.
- Grima, S., Baldacchino, P. J., Grima, S., Kizilkaya, M., Tabone, N., & Ellul, L. (2023). Designing a Characteristics Effectiveness Model for Internal Audit. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(2), 56.
- Haloui, S. E. L., & Chemlal, M. (2023). Audit interne : Revue de littérature théorique. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME*, 4(4), 408–425.
- Horlach, B., Drews, P., Schirmer, I., & Böhmman, T. (2017). Increasing the agility of it delivery: Five types of bimodal IT organization. *Proceedings of the Annual Hawaii International Conference on System Sciences, 2017-Janua*(January), 5420–5429.
- Idrissi, T. El. (2017). L ’apport du contrôle interne et d’audit interne à la bonne gouvernance des entreprises: une étude quantitative sur les entreprises marocaines. *International Review of Economics, Management and Law Research*, 1–16.

- IIA. (2012). *International Standards for the Professional Practice of* (Issue October).
- Ikram, L. (2019). l'audit interne au service de la gouvernance d'entreprise. *Revue Du Contrôle de La Comptabilité et de l'Audit*, 4, 559–571. www.revuecca.com
- Institut des auditeurs internes. (2017). *internationale des proatiques professionnelles*.
- Jensen, & Meckling. (1976). Jensen and Meckling. In *The Corporate Financiers* (Vol. 3, pp. 305–360).
- Kagaba, J., & Mulyungi, P. (2018). Determinants of Internal Audit Effectiveness; A Case Study Rwanda Revenue Authority. *International Journal of Science and Research*, 7(11), 617–620.
- Laghrissi, H., Abdallah, Z., & Guedira. (2021). Internal audit and corporate governance. *Revue Internationale Des Sciences de Gestion*, 4(2), 374–396. www.revue-isg.com
- Lalj, A., & lotfi, mohamed. (2024). Contribution of internal audit to the governance of public establishments and enterprises subject to su. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME*, 5(1), 103–117.
- Mancini, S., Molinaro, N., Rizzi, L., & Carreiras, M. (2011). When persons disagree: An ERP study of Unagreement in Spanish. *Psychophysiology*, 48(10), 1361–1371.
- Musallam, S. R. M. (2020). Effects of board characteristics, audit committee and risk management on corporate performance: evidence from Palestinian listed companies. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 13(4), 691–706.
- Mustari, K., Rusibana, C., & Nzamalu, A. (2020). Internal Audit Profession And Financial Performance In Commercial Banks In Rwanda. *Journal of Advance Research in Business Management and Accounting (ISSN: 2456-3544)*, 6(10), 12–20.
- Narcisa, L. A., & Elena, H. (2017). The Role and Implications of Internal Audit in Corporate Governance. In *Revue Internationale des Sciences de Gestion* (Vol. 3, pp. 89–101).
- Ofoeda, I., Commey, J., Osabutey, W., & Afoley, L. (2020). Effects of Internal Audit Committee Size on Profitability. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 10(5), 221–228.
- Oyewumi, H. K., Popoola, O. M. J., & Ayoib, C. A. B. (2023). Internal auditors without proficiency: a giraffe without a neck. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 19(1), 1.
- Paavola, R., Hallikainen, P., & Elbanna, A. (2017). The role of middele managers in modular digital transformation: THE CASE OF SERVU. *I*.
- Pigé, B. (1998). Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires. *Finance Contrôle Stratégie*, 1, 131–158.

- Puni, A., & Anlesinya, A. (2020). Corporate governance mechanisms and firm performance in a developing country. *International Journal of Law and Management*, 62(2), 147–169.
- Rakipi, R., De Santis, F., & D’Onza, G. (2021). Correlates of the internal audit function’s use of data analytics in the big data era: Global evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100357.
- Remane, G., Hanelt, A., Nickerson, R. C., & Kolbe, L. M. (2017). Discovering digital business models in traditional industries. *Journal of Business Strategy*, 38(2), 41–51.
- Renard, J. (2017). *Théorie et pratique del’audit interne* (EYROLLES (ed.); 10th ed.). www.editions-eyrolles.com
- Rouhani, S., Zamenian, S., & Rotbie, S. (2018). A prototyping and evaluation of hospital dashboard through end-user computing satisfaction model (EUCS). *Journal of Information Technology Management*, 10(3), 43–60.
- Saputra, K. R., Winarningsih, S., & Puspitasari, E. (2020). The Effect of Top Management Support on The Effectiveness of Public Sector Internal Audit in Indonesia with Competence and Independence as Intervening Variables. *MBIA*, 19(3), 243–257.
- Shaqqour, O. F. (2017). The Corporate Governance Mechanisms and the Internal Audit Quality. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 5(2), 82–90.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. In *The Journal Of Finance* (Vol. 52, Issue 2, pp. 737–783).
- Silva, T., Marques, R. P., & Azevedo, G. (2023). The Impact of ERP Systems in Internal Auditing: The Portuguese Case. *Procedia Computer Science*, 219(January), 963–970.
- Singh, K. S. D., Ravindran, S., Ganesan, Y., Abbasi, G. A., & Haron, H. (2021). Antecedents and internal audit quality implications of internal audit effectiveness. *International Journal of Business Science and Applied Management*, 16(2), 1–21.
- Ta, T. T., & Doan, T. N. (2022). Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: Empirical Evidence from Vietnam. *International Journal of Financial Studies*, 10(2), 37.
- Tamimi, O. (2021). The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the Banking Sector. *Australasian Business, Accounting & Finance Journal*, 15(2), 114–129.
- Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2019). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238–271.
- Ujunwa, A., Nwakoby, I., & Ugbam, C. O. (2012). Corporate board diversity and firm performance: Evidence from Nigeria. *Corporate Ownership and Control*, 9(2), 216–226.

- Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2019). Corporate governance and internal audit: *The International Journal of Business in Society*, 20(1), 175–190.
- Williamson, O. E. (1996). Transaction-Cost Economics Governance of Contractual Relations. In *Firms*, (Vol. 22, Issue 2, pp. 168–198). Oxford University PressOxford.
- Yurtlu, Ö. (2023). İşletmelerin İç Denetim Yapısının Kurumsal Yönetim Sürecine Etkisi. *İzmir Yönetim Dergisi*, 3(2), 36–51. <https://doi.org/10.56203/iyd.1126972>
- Ziniyel, D. Y., & Twum, P. (2024). The Impact of Internal Audit System on Good Corporate Governance, a Study of Tertiary and Second Cycle. *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 08(04), 273–290.