

Les déterminants de l'efficacité de l'audit interne au niveau l'administration publique marocaine : proposition d'approche théorique

The determinants of the effectiveness of internal audit at the level of the Moroccan public administration: theoretical approach

Auteur 1 : Issam BOUTHACH,

Auteur 2 : Omar TAOUAB,

Issam BOUTHACH, (Doctorant)

École Nationale de Commerce et de Gestion Kenitra

Université Ibn Tofaïl, Maroc

Omar TAOUAB, (Professeur d'enseignement supérieur)

École Nationale de Commerce et de Gestion Kenitra

Université Ibn Tofaïl, Maroc

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 : BOUTHACH.I & TAOUAB .O (2023) « Les déterminants de l'efficacité de l'audit interne au niveau l'administration publique marocaine : proposition d'approche théorique », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 17 » pp: 380 – 408.

Date de soumission : Février 2023

Date de publication : Avril 2023



DOI : 10.5281/zenodo.7898697
Copyright © 2023 – ASJ



Résumé

La fonction d'audit interne (AI), qui est historiquement lié au secteur privé, s'est transposée graduellement aux seins des administrations publiques, sous l'effet de plusieurs facteurs liés au processus de réforme engagées depuis des années.

Toutefois, la création d'un AI au sein de ces administrations n'est pas une fin en soi pour atteindre les objectifs escomptés. Certains préalables doivent être pris en compte afin que cette fonction exerce dans les meilleures conditions et qu'elle soit par conséquent efficace. L'examen des études antérieures permet de constater qu'il n'y a pas eu de consensus parmi les chercheurs par rapports aux mesures à adopter pour la détermination de l'efficacité de l'audit interne. Ceci, est dû, selon (Endaya et Hanefah, 2013), au manque d'attention suffisante aux théories qui pourraient servir à construire un cadre théorique de l'efficacité de l'audit interne.

L'objectif de cet article est de proposer un cadre théorique relatif à l'efficacité de l'AI par l'adoption combinée de la théorie institutionnelle et d'agence et présente un modèle conceptuel relatif aux facteurs d'efficacité de l'AI.

Dans ce contexte, nos résultats suggèrent que les facteurs affectant l'efficacité de l'auditeur interne au niveau du contexte étudié sont principalement l'indépendance des AI, le renforcement de leurs compétences, le soutien de la haute direction et l'utilisation de la fonction AI comme opportunité de carrière.

Mots clés : Audit interne, Efficacité d'AI, Facteurs d'efficacité d'AI, Administration publique, théories.

Abstract

The internal audit (IA) function, which is historically linked to the private sector, has gradually been transposed to public administrations, under the effect of several factors related to the reform process initiated for years.

However, the creation of an AI within these administrations is not an objective in itself to achieve the expected objectives. Certain prerequisites must be taken into account so that this function operates under the best conditions and therefore becomes effective. The review of previous studies shows that there has been no consensus among researchers in relation to the measures to adopt for the determination of the effectiveness of internal auditing. This is due, according to (Endaya and Hanefah, 2013), to the lack of sufficient attention to the theories that could be used to build a theoretical framework of internal audit effectiveness.

The objective of this article is to propose a theoretical framework relating to the effectiveness of IA by the combined adoption of institutional and agency theory and presents a conceptual model relating to the factors of IA effectiveness.

In this context, our results suggest that the factors affecting the effectiveness of the internal auditor at the level of the context studied are mainly the independence of the IAs, the reinforcement of their skills, the support of senior management and the use of the AI function as a career opportunity.

Keywords: Internal Audit, AI Effectiveness, AI Effectiveness Factors, Public Administration, Theories.

Introduction

Durant ces dernières années, plusieurs changements ont affecté la fonction d'AI et ont élargi son champ d'intervention.

La dernière définition de l'AI adoptée par l'IIA a marqué une évolution importante dans le champ d'intervention de l'AI :« L'audit interne est une activité indépendante et objective d'assurance et de conseil conçue pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance » (IIA, 2017).

D'après (Goodwin, 2004), ces principes dictés par l'IIA sont valables pour toutes natures d'organisation, privé ou publique.

Le terme de valeur ajoutée abordée dans la définition est considéré comme l'objectif final de la profession. En effet, pour certains auteurs, la raison d'être de la fonction de l'AI est subordonnée aux avantages qu'ils apportent à son organisation (D'Onza et al. 2015).

Autrement dit, l'existence d'une fonction d'audit interne au sein d'une organisation ne suffit pas elle seule pour garantir le niveau souhaité en termes d'efficacité et de valeur ajoutée.

C'est la raison pour laquelle une fonction d'audit interne est appelée à être efficace afin d'atteindre son objectif de créer la valeur ajoutée d'après les attentes de l'organisation (Mihret et al.2010).

Un AI efficace contribue à améliorer le dispositif du contrôle interne, la gestion des risques et les processus de gouvernance (Gramling et al. 2004, Sarens 2009).

De même, l'AI efficace assure d'une manière préventive contre les pertes éventuelles et qui peuvent nuire à la performance des organisations. Elle contribue à garantir un niveau élevé de valeur pour les actionnaires (Awdat, 2015).

Toutefois, l'objectif de valeur ajoutée souhaitée par rapport aux activités de l'audit interne dépend de l'efficacité avec laquelle cette fonction est pratiquée au sein de l'organisation (Dittenhofer, 2001; Mihret et Yismaw, 2007).

L'examen de la littérature précédente permet de relever qu'il existe une multitude d'approches et théories permettant d'examiner l'efficacité de l'AI. Ceci nous amène à se poser la question par rapport au contexte de l'Administration publique, quelles sont les théories qui permettent d'appréhender l'efficacité de l'AI ? Quelles sont les facteurs qui en influencent son efficacité ?

L'objectif de ce travail est de présenter les approches théoriques permettant d'expliquer l'efficacité de l'AI et servir comme un cadre théorique de l'étude.

La première partie de l'article sera consacré à une revue de littérature relative à l'efficacité de l'AI qui comprend sa définition, l'objectif de valeur ajoutée de la fonction d'AI, sa sensibilité dans les administrations publiques. Dans la deuxième partie, nous allons présenter les approches théoriques de l'étude et la proposition des variables qui déterminent l'efficacité de l'AI.

1. Revue de littérature

1.1. Définition de l'efficacité de l'AI

L'efficacité est définie comme étant la réalisation des résultats des activités planifiées et l'obtention des résultats escomptés (ISO 9001, version 2015).

Ridley (2008, p. 287) a signalé que l'AI moderne a été conçu sur les « trois E » d'efficacité, d'efficience et d'économie.

Albrecht et al. (1988, p. 3) précisent que les travaux d'audit internes doivent être conformes aux objectifs déterminés par la direction et le comité d'audit.

Pour sa part Beckmerhagen et al (2004) suggèrent de distinguer au niveau des mesures entre l'efficacité et l'efficience dans la mesure où il est possible que l'audit soit efficace mais pas efficient et vice versa. Dans le même ordre d'idée, Dittenhofer (2001) a souligné l'importance pour l'organisation d'apporter plus d'attention à l'efficacité de l'AI par rapport à son efficience dans la mesure où l'efficience n'apporte aucun avantage lorsque les réalisations des activités d'AI ne sont pas efficace.

Bien qu'il a été interprété de différentes manières, l'efficacité de l'AI peut alors être défini par rapports à sa capacité à réaliser son objectif supposé ou à la manière dans laquelle il atteint le résultat escompté (IIA, 2010), à savoir de :

- Contribuer à atteindre l'objectif établi au sein de l'organisation, et
- Gérer de près les principales zones de risque de l'organisation et contribuer à améliorer sa gouvernance.

Pour récapituler, une structure d'AI efficace vise à atteindre son objectif qui consiste à créer la valeur ajoutée pour l'organisation.

Sur la base des définitions ci-dessus, cette étude adopte le critère de l'efficacité de l'audit interne comme la capacité des activités d'audit interne à atteindre l'objectif fixé au sein de l'organisation, et se base sur son rôle par rapport à l'évaluation du contrôle interne, la gestion des risques et la gouvernance.

Bien entendu, les critères d'efficacité de l'audit interne dépendent fortement du contexte de chaque organisation. Car les objectifs d'un audit interne dépendent des objectifs fixés par la direction au sein de laquelle il exerce (Pungas, 2003) et varient généralement au niveau organisationnel et selon le contexte socio culturel des pays (Al-Twajjry et al, 2004).

1.2. Pourquoi l'audit interne doit être efficace : valeur ajoutée

L'évaluation de la fonction d'AI en terme des retombés financières ne sont pas aussi évidente, et c'est pourquoi, il est préconisé d'identifier les domaines où la valeur d'AI est ajoutée ainsi que ses déterminants (D'Onza et al.2015).

Plusieurs études ont souligné qu'un service d'AI efficace contribue à ajouter de la valeur à l'organisation, en terme du soutien qu'il apporte à la direction et au conseil d'administration et d'évaluation de l'efficacité des processus de contrôle interne, de gestion des risques, et de gouvernance (Gramling et al.2004; Hass et al.2006 ; Yee et al.2008).

L'Institut des Auditeurs Internes(IIA) fait référence à cette valeur ajoutée dans sa dernière définition de l'audit interne (IIA, 2004). L'AI est requis non seulement pour effectuer des activités classiques d'assurance, mais également pour servir de partenaire à la Direction et à apporte de la valeur aux activités de l'organisation.

Par ailleurs, l'audit interne joue un rôle important dans les processus organisationnels et garanti leur efficacité et leur efficience (Al-Twajjry et al. 2004).

Eden et Moriah (1996) ont montré que la performance de 224 agences bancaires s'est sensiblement améliorée au cours du semestre suivant la création de l'AI.

Dans ce contexte, Dittenhofer (2001) a souligné que l'efficacité de l'AI contribue non seulement à l'adéquation des procédures et des opérations de chaque département audité, mais également à l'efficacité de l'organisation dans son ensemble. Ces résultats ont également ont étayé par d'autres études qui ont révélé que l'AI apporte une valeur ajoutée à l'organisation en améliorant ses performances organisationnelles (Mihret & Woldeyohannis 2008)

Par ailleurs, l'AI est un pilier important de la structure de gouvernance d'entreprise d'une organisation. Cette importance est soulignée au niveau des pratiques recommandées de l'IIA n°2130-1 qui disposent que les auditeurs internes doivent jouer un rôle actif afin de promouvoir l'environnement éthique d'une organisation et peuvent ainsi aider à détecter le détournement des actifs d'une organisation (IIA, 2004).

En améliorant les processus de gestion des risques, l'audit interne contribue significativement à la gouvernance d'entreprise. (Sarens & De Beelde, 2006).

Radu (2012) a affirmé qu'un AI efficace apporte un soutien à la haute Direction afin de s'acquitter de ses responsabilités en matière de gouvernance et qui par ricochet permette de satisfaire les intérêts des parties prenantes et d'augmenter la performance de l'organisation.

Dans un autre volet, plusieurs études soulignent l'importance l'audit interne en tant qu'outil crucial dans la détection des fraudes (Luehlfiging et al., 2003 ; Marden et Edwards, 2005 ; Belloli, 2006).

Il est établi que les organisations dotées d'une fonction d'audit interne sont plus susceptibles de détecter et signaler la fraude que celles qui en sont dépourvues. (Corama et al.2006). Ces résultats ont été également soutenus par les précédentes recherches menées par (Paul et al. 2008) qui suggèrent que l'audit interne ajoute de la valeur pour détecter les fraudes, et ce, par l'amélioration du contrôle et de la surveillance au sein de l'organisation.

1.3. Efficacité de l'audit interne et sa sensibilisation dans les administrations publiques

La problématique de transparence, d'intégrité et d'amélioration des prestations rendues aux usagers des services publics sont autant d'exigences qui nécessitent la prise en compte d'une manière accrue des principes de gouvernance et de responsabilités.

En tant composant important de la gouvernance, l'audit interne, l'AI est censé jouer un rôle important dans ce sens aussi bien au niveau du secteur privé que public (Dittenhofer, 2001 ; Goodwin 2004).

Toutefois, au niveau des administrations publiques, la crédibilité de la fonction d'AI est beaucoup plus sensible dans la mesure où elle est tenue responsable devant diverses parties prenantes en comparaison aux entités privées (Montondon et Fischer (1999).

A la différence du secteur privé, l'AI dans le secteur public est influencé par les pressions institutionnelles. Parallèlement à la conformité au CRIPP (cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'AI), les AI du secteur public, doivent être plus au courant des lois, réglementations et normes professionnelles du contexte dans lequel ils exercent leurs responsabilités. (CRIPP, guide audit interne dans le secteur public, IIA 2019).

Dans le même ordre d'idée, Spira et pâge (2003) ont signalé que les pressions institutionnelles ont influencé et amélioré le changement de l'AI domaine public. Ces pressions institutionnelles proviennent des mécanismes de contrôle organisationnel créés par le pouvoir public.

Pour sa part l'IIA a énuméré neuf conditions indispensables pour une fonction AI efficace :

(Macrae et Van Gils, 2014) :

- L'indépendance organisationnelle.
- Mandat officiel
- Accès illimité.
- Financement suffisant.
- Leadership compétent.
- Personnel objectif.
- Personnel compétent.
- Soutien des parties prenantes.
- Normes d'audit professionnelles
-

2. Approches théoriques

Par rapport aux recherches menées, l'audit interne a suscité peu d'attention par rapport aux études accordées à l'audit externe.

Gendron et Bedard (2006) ont signalé que les chercheurs ont eu tendance à se concentrer sur l'audit externe comme principale fonction de contrôle obligatoire tout en ignorant l'audit interne. Par conséquent, plusieurs chercheurs ont recommandé de poursuivre les recherches sur l'efficacité de l'audit interne, en particulier dans les pays en développement (Al-Twaijry et al., 2004 ; Mihret et Yismaw, 2007 ; Arena et Azzone, 2007, 2009 ; Yee et al., 2008 ; Ahmad et al., 2009), où l'audit interne pourrait jouer un rôle important contre la fraude et la corruption.

D'après l'examen de la littérature effectué, il y a lieu de signaler qu'il n'y a pas de consensus entre les chercheurs sur le meilleur cadre d'efficacité d'AI et une limitation des études à ce sujet. Ceci, est dû, selon (Endaya et Hanefah, 2013), au manque d'attention suffisante aux théories qui pourraient servir à construire un cadre théorique de l'efficacité de l'audit interne

Adams (1994) confirme que la théorie de l'agence contribue à : a) une recherche significative et riche sur l'audit interne ; b) expliquer l'existence de l'audit interne, sa nature et l'approche adoptée ; et c) prédire comment les auditeurs internes seront affectés par la restructuration et la rationalisation de l'organisation.

De même, plusieurs chercheurs ont appliqué la théorie institutionnelle comme cadre théorique dans le contexte de l'AI, par exemple, Al-Twaijry et al, (2004). Les pressions isomorphes tels que les lois et règlements, les normes de la profession, ont un impact significatif sur l'efficacité de l'AI.

La présente section suggère une combinaison de théories qui pourraient aider à expliquer le cadre théorique de l'efficacité de l'audit interne à travers, notamment, la théorie institutionnelle et la théorie d'agence.

2.1. La théorie institutionnelle

La nouvelle théorie institutionnelle ou néo-institutionnalisme a été fondée par Meyer et Rowan (1977) ainsi que par DiMaggio et Powell (1983). Selon Meyer et Rowan (1977), les organisations sont façonnées par leur environnement institutionnel et peuvent devenir de plus en plus isomorphes avec eux.

Parmi les principes de la théorie institutionnelle est que les organisations sont à la fois influencées et peuvent influencer la société dans laquelle elles opèrent (DiMaggio et Powell, 1983 ; Meyer et Rowan, 1977).

Les organisations qui intègrent des structures formelles et des pratiques organisationnelles conformes aux prescriptions de l'environnement institutionnel réussissent à améliorer l'engagement de ses participants interne et parties externes (Hu, Hart et Cooke, 2007). Ainsi l'organisation montre qu'elle agit sur des objectifs valorisés collectivement d'une manière appropriée et satisfaisante » (Meyer et Rowan (1977), p.349).

La théorie institutionnelle est constituée principalement sur la base de deux composantes principales : le processus d'institutionnalisation et le processus d'isomorphisme (Hu, Hart et Cooke, 2007).

Tolbert et Zucker (1983) ; p25) ont défini le processus d'institutionnalisation comme « le processus par lequel les éléments de la structure formelle sont largement acceptés, à la fois appropriés et nécessaires, et servent à légitimer les organisations »

La deuxième composante importante du néo-institutionnalisme est le processus d'isomorphisme. DiMaggio et Powell, 1983 en distinguent trois processus : forces coercitives, forces normatives et forces mimétiques

L'isomorphisme coercitif se produit lorsque l'organisation est contrainte d'adopter des structures ou des règles formelles ou informelles, y compris un mandat gouvernemental (DiMaggio et Powell, 1983).

Le mécanisme coercitif correspond aux règles et réglementations adoptées par les organisations et qui émanent d'autres organisations dont elles sont liées afin de paraître plus légitime au regard de cette autorité de tutelle.

Ainsi, l'on peut déduire que le respect de ces attentes par l'AI lui confère la légitimité et l'AI peut être considérée comme efficace.

L'isomorphisme mimétique se produit lorsque les organisations tentent de se modeler sur les pratiques d'organisations similaires dans le même domaine, qu'elles perçoivent comme plus légitimes (DiMaggio et Powell, 1983).

L'isomorphisme normatif fait référence à l'importance de la professionnalisation. Celle-ci est expliquée par le fait que le travail et le fonctionnement de l'AI obéit à des normes dictées par des organismes spécialisés tels que l'IIA.

L'IIA définit des normes professionnelles pour la pratique de l'audit interne (CRIPP) pour que les auditeurs internes et la fonction d'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités.

Dans ce sens, l'AI est perçu comme efficace si son affiliation (généralement définit au niveau de la charte d'AI) lui astreint de se conformer à un ensemble des normes.

En somme, par rapport l'AI les trois mécanismes isomorphes se rapportent à la conformité aux lois et règlements liés aux attentes du régulateur, le respect des normes professionnelles obligatoires ou recommandées par l'IIA (IFACI, CRIPP, 2017), et l'appropriation des pratiques réussies par mimétisme d'autres structures d'AI.

Des recherches antérieures ont adoptées la théorie institutionnelle comme cadre théorique pour expliquer certains facteurs qui influencent l'efficacité de l'AI.

Al-Twajry et al. (2003) ont utilisé la théorie institutionnelle pour examiner le développement et l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur des entreprises saoudiennes. Les chercheurs préconisent un rôle plus coercitif de la part du gouvernement en aidant les organisations à adopter la fonction d'AI et ont organisé leurs activités comme spécifié dans les normes d'AI.

Arena et al. (2006) ont adopté la théorie institutionnelle en décrivant les principaux attributs des structures d'AI dans les entreprises italiennes en étudiant l'influence des réglementations promulguées sur leur développement. Les chercheurs se sont focalisés sur le mécanisme de l'isomorphisme coercitif afin d'expliquer le développement de la fonction.

Christophe et al. (2009) ont combiné l'application de la théorie institutionnelle et de la théorie de l'agence pour examiner l'indépendance de la fonction AI par rapport au comité d'audit et à la direction. Sur la base d'une comparaison critique des réponses aux questionnaires envoyés aux directeurs d'audit australiens (CAE), les résultats de leur étude ont montré que plusieurs menaces ont été identifiées en ce qui concerne la relation de la fonction IA avec la direction.

Mihret et al. (2010) ont suggéré l'utilisation de la théorie institutionnelle et de la théorie de Karl Marx du « circuit du capital industriel » pour synthétiser la littérature théorique et empirique pertinente sur l'IA afin de développer des propositions sur les antécédents et les implications de la performance organisationnelle de l'efficacité de l'IA.

D'après l'analyse effectuée par Lenz, R., Sarens, G. & Jeppesen, K.K. (2018), la force coercitive est considérée comme un processus principal du changement évoqué dans la littérature empirique, ceci implique que l'efficacité de l'AI est influencée par les pressions législatives et réglementaires.

Les perspectives isomorphismes coercitifs, normatifs et mimétiques permettent ainsi d'appréhender l'efficacité de l'AI et clarifient ainsi les mobiles institutionnels de perception de l'efficacité de l'AI

2.2. La théorie d'agence

Pour Ross (1973), la théorie de l'agence examine les contrats par lesquels le propriétaire (principal) délègue son pouvoir de décision à un manager professionnel (agent) qui doit, à priori, agir dans le sens des intérêts de ce propriétaire ».

Par conséquent des conflits d'intérêts potentiels entraînent une forte asymétrie entre actionnaires et dirigeants. Autrement dit, au moins un des partenaires dispose des informations privilégiées qui font que les autres sont dans l'incapacité d'observer avec précision son comportement, ce qui aboutit à des dysfonctionnements (Wirtz P., 2008).

Ce problème d'asymétrie d'information entre les agents et les mandants nécessitent alors l'intervention d'un mécanisme de suivie et d'enquête efficace par l'audit interne.

Selon Adams (1994), la théorie de l'agence apporte des explications sur l'adoption de l'audit interne, la nature de sa fonction, et l'approche particulière adoptée par les auditeurs internes dans leurs travaux.

Des auteurs tels que Zimmerman (1983) et Streim, (1994) ont souligné que le coût d'agence est valable aussi bien au niveau du secteur privé que public. Autrement dit, les conflits d'agence se produisent entre les personnes (mandants) et l'élus/gouvernement (agents). Cet éventuel conflit peut se produire lorsqu'un représentant ou dirigeant accorde plus d'attention à ses propres intérêts.

Toutefois, pour (Streim, 1994), la relation d'agence est complexe dans le secteur public à cause de l'existence de multiples relations d'agence.

Afin de limiter ce conflit, la mise en place d'un mécanisme efficace de surveillance au sein des organismes publics à confier à l'audit interne est requise.

Tandis que les auditeurs externes indépendants fournissent une assurance aux actionnaires, les auditeurs internes indépendants, quant à eux, apportent une assurance à la haute direction, en particulier au sein du secteur public.

Dans ce contexte, la théorie d'agence constitue une base pour appréhender l'indépendance des auditeurs et son importance par rapport l'efficacité de la fonction.

Eu égard de ce qui précèdent, il est pertinent d'intégrer la théorie d'agence dans le développement du cadre conceptuel de notre recherche, dans la mesure où elle peut expliquer le recours à l'audit interne et identifier certaines variables de son efficacité au sein des administrations publiques.

2.3. Liaison entre les deux théories de l'étude

Les études antérieures ont été menées principalement dans le cadre de la théorie d'agence (Adams, 1994), ce qui explique la limite de recherche sur l'AI (Mihret et al. 2010). Pour ces auteurs, cette théorie ne peut expliquer d'une manière suffisante la recherche sur l'AI dans divers contextes.

L'utilisation de cette théorie en combinaison avec la théorie institutionnelle permet d'expliquer en mieux les caractéristiques de l'AI et son efficacité.

Plusieurs études antérieures ont adopté à la fois les théories de l'agence et institutionnelles (Yamak & Suer, 2005; Christopher et al. 2009 ; Yaqi et al., 2012).

Dans cette étude, la théorie de l'agence est adoptée pour comprendre l'aspect indépendance des auditeurs au sein de l'organisation et son importance sur leur efficacité, dans la mesure où un accès direct à la haute direction permet aux auditeurs d'exercer sans ingérence et reporter librement les constats. La théorie institutionnelle permet de comprendre certains facteurs qui déterminent la valeur ajoutée de l'audit (Lenz et al. 2018).

Ces facteurs selon ces auteurs comprennent les lois et réglementations, les structures de gouvernance d'entreprise et le conseil d'administration, la conformité aux normes de l'AI, les caractéristiques organisationnelles, les caractéristiques individuelles de l'auditeur interne et du directeur de l'audit.

3. Revue de littérature empirique et propositions

Les recherches sur l'efficacité de l'AI, et plus particulièrement par rapport à ses déterminants sont dernièrement devenues un sujet riche et important. Ceci est dû au rôle important joué par les auditeurs internes dans la survie et la réussite de l'organisation. (Badara & Saidin , 2014).

L'examen des études antérieures ayant abordé ce sujet, révèle une multitude des critères utilisés pour qualifier au mieux les facteurs d'efficacité de l'AI.

Alors que certaines études ont adopté les Normes CRIPP comme cadre de mesure de l'efficacité de l'audit interne (Al-Wajir et al, 2004), d'autres chercheurs ont développé leurs propres modèles de mesure des variables (Mihret & Yismaw, 2007 ; Arena & Azzone, 2009).

La première approche d'efficacité de la fonction concerne le degré de conformité de l'AI par rapport à un ensemble des normes de l'IIA universellement admises (CRIPP).

Un certain nombre d'études ont adopté le critère de conformité des services d'audit interne par rapport au cadre de référence international pour la pratique professionnelle.

Powel et al. (1992) ont mené une enquête auprès des membres de l'IIA dans 11 pays pour déterminer s'il existait des preuves d'une culture d'audit interne à l'échelle mondiale. Ils ont trouvé un taux de conformité global de 82 % avec ces normes d'audit.

Sawyer (1988) a avancé cinq normes pour l'audit interne : l'indépendance, la compétence professionnelle, l'étendue des travaux, la performance de l'audit et la gestion du service d'audit interne.

Al-Twaijry et al. (2004) ont adopté la théorie institutionnelle pour examiner les résultats de recherche portant sur l'audit interne dans le secteur privé saoudien. Leur étude incluait les variables indépendantes suivantes : (i) indépendance des auditeurs internes, (ii) compétence des auditeurs, (iii) l'étendue des travaux d'audit interne, et (iv) la gestion du département d'audit. Les résultats de l'étude montrent que l'audit interne n'est pas bien développé et souffre d'un certain nombre d'insuffisance : il n'est pas bien étoffé de cadre et manque d'auditeur qualifié, il souffre des restrictions en raison de l'insuffisance de son indépendance au sein de l'organisation, il se concentre sur l'audit de conformité plutôt que sur l'audit de performance, et les auditeurs internes ne sont pas acceptés par la direction et les audités.

Tackie et al. (2016) ont examiné les déterminants de l'efficacité de l'audit interne dans les administrations locales décentralisées de la région d'Ashanti du Ghana. Il a été constaté que la compétence professionnelle, l'indépendance organisationnelle et l'avancement professionnel

avaient une relation statistiquement significative et positive avec l'efficacité de l'audit interne, tandis que le soutien de la haute direction n'avait aucun effet sur l'efficacité de l'audit interne. La deuxième approche est basée sur l'adoption d'un certain nombre de mesure des variables, pas nécessairement fixés par la norme, mais développé afin de déterminer la perception des parties prenantes vis-à-vis de l'efficacité de la fonction d'AI.

Mihret & Yismaw, (2007) ont choisis certains facteurs identifiés au sein d'une organisation qui ont un impact sur l'efficacité de l'audit. Ce modèle, qui suppose qu'il existe un intérêt commun à atteindre les objectifs organisationnels pour la direction de l'audité, la direction générale et l'audit interne. Étant donné que l'efficacité de l'audit favorise la réalisation d'un objectif commun, il y aurait une incitation naturelle dans une organisation à l'améliorer. Le modèle prend en compte quatre facteurs la qualité de l'audit interne, le soutien de la direction, le cadre organisationnel et les attributs de l'audité pour expliquer l'efficacité de l'audit, et montre comment l'interaction de ces facteurs améliore l'efficacité de l'audit.

Arena & Azzone, (2009), ont examiné les facteurs organisationnels qui influencent l'efficacité de l'AI. Ils ont identifié un ensemble d'items qui regroupent les principales dimensions organisationnelles : ressources et compétences d'une équipe d'AI, activités et processus réalisés et rôle organisationnel. Ces variables ont été examinées empiriquement dans des recherches antérieures et ont été considérés comme pertinentes pour caractériser l'efficacité d'AI.

Dellai et Omri, (2016) ont examiné les facteurs influençant l'efficacité de l'audit interne dans le contexte tunisien. Les données ont été recueillies à partir des réponses à un questionnaire adressé aux directeurs de l'audit de 148 organisations tunisiennes. L'étude a examiné l'association entre l'efficacité de la fonction d'audit interne et six facteurs principaux. Les résultats ont révélé que l'efficacité de l'audit interne est influencée par : l'indépendance de l'audit interne, l'objectivité des auditeurs internes, le soutien de la direction à l'audit interne, l'utilisation de la fonction d'audit interne comme terrain de formation en gestion et le secteur de l'organisation. L'étude a fourni des informations utiles aux praticiens et aux universitaires qui souhaitent identifier les déterminants de l'efficacité de l'audit interne dans les pays en développement.

Musah et al., (2018) ont examiné les facteurs qui déterminent l'efficacité de l'audit parmi les entreprises d'État au Ghana. L'étude a spécifiquement examiné la perception des répondants quant à l'impact des facteurs tels que; la compétence des auditeurs, la taille du service d'AI, relation entre les auditeurs internes et externes, soutien de la direction et l'indépendance de l'AI

sur l'efficacité de l'audit interne Les résultats de l'étude ont montré que le soutien de la direction à la fonction d'audit interne est le déterminant le plus important de l'efficacité de l'audit interne. L'étude a également révélé que la taille du service d'AI, la compétence des auditeurs, l'indépendance ainsi que de bonnes relations entre les auditeurs internes et externes ont été des déterminants importants de l'efficacité de l'audit interne.

L'examen de la littérature existante permet de relever plusieurs facteurs susceptible d'influencer l'efficacité de l'AI au sein de l'Administration publique.

Ceci nous incite à proposer notre démarche de mesure tendant à examiner la perception des cadres en audit interne au sein de l'Administration publique, objet de notre étude, par rapport aux facteurs qui déterminent l'efficacité de l'AI, à savoir : l'indépendance de l'AI, la compétence des auditeurs, le soutien de la haute direction, et l'AI comme tremplin de carrière.

3.1. L'indépendance de l'AI

L'indépendance de l'AI est considérée comme un facteur clé de l'efficacité de l'AI (Alzeban et Gwilliam, 2014).

Au sein de l'organisation, tel que décrit par Chapman (2001), l'indépendance signifie que le département d'AI soit positionné à un niveau qui permet aux auditeurs d'exercer leurs travaux librement et sans aucune influence.

Dans ce sens, l'IIA (1999) exige un niveau élevé d'indépendance de l'AI. Au niveau de sa dernière définition sur l'AI. L'IIA suggère à ce la très haute autorité de l'organisation exprime ses besoins par rapports au rôle de la fonction d'AI, en termes d'activité qui apporte une assurance indépendante et objective et du conseil et doit lui rendre directement.

De même les normes CRIPP de l'audit interne, notamment la norme n°1100, relatives à l'indépendance, dicte que « l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. ». Toujours dans le cadre de cette norme « le statut organisationnel d'un service d'AI devrait être adéquat pour permettre l'accomplissement de ses responsabilités d'audit » (IIA, 2003).

Les recherches menées dans ce sens reconnaissent que l'indépendance suffisante influence positivement l'efficacité de l'AI.

Dans une étude menée en Arabie saoudite, AI-Twajry et al. (2004) ont constaté que l'indépendance constitue un attribut clé du département de l'AI. D'autres recherches menées par Cortesi et al. (2009) ont relevé un certain nombre d'entrave qui limite l'indépendance des

auditeurs et par conséquent l'efficacité de l'AI au niveau des entreprises italiennes. Ces difficultés selon ces auteurs concernent le désintéressement du conseil d'administration par rapport aux travaux d'audit interne et aux la restriction de communication et d'information des auditeurs en relation avec le très haut niveau de la hiérarchie.

De leur part Braiotta (1999) et Goodwin et Yeo (2001) recommandent d'accroître l'indépendance des auditeurs par le renforcement du contact et du reporting direct des rapports au comité d'audit. Ce dernier est aussi appelé à jouer son rôle de nomination du Directeur d'AI. Cohen & Sayag (2010) ont identifié l'indépendance comme étant l'un des facteur important affectant l'efficacité de l'AI dans le contexte israélien. D'autres études ont relevé les mêmes constats , à savoir une influence positive entre l'indépendance et l'efficacité de l'AI (Soh et Bennie 2011 ; Alzeban et Gwilliam 2014).

Sur la base des arguments avancés, l'hypothèse suivante est proposée :

H1. L'indépendance des AI est associée significativement à l'efficacité de l'audit interne.

3.2. La compétence de l'audit interne

La compétence du département AI est l'un des facteurs les plus couramment étudiés dans la littérature existante (Turetken et Özkan 2019).

La compétence est considérée par les auditeurs externes comme un critère d'appréciation et de confiance dans le travail d'audit interne (Al-Twaijry et al., 2004).

Selon l'IIA, "les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, les aptitudes et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de leurs responsabilités individuelles", ce que l'on appelle la compétence. De même, « les auditeurs internes doivent appliquer le soin et la compétence attendus d'un auditeur interne raisonnablement prudent et compétent », ce que l'on appelle le soin professionnel (norme 1210, IIA, 2017).

Des études antérieures suggèrent que la compétence des auditeurs internes est un des facteurs importants de l'efficacité de l'AI (Albrecht et al. 1988 ; Van Gansberghe 2005).

Al-Twaijry et al. (2004) ont suggéré qu'une association positive existe entre le niveau de compétence du personnel d'audit, en matière de qualifications professionnelles, et l'efficacité de l'AI.

Alzeban, et al. (2014) ont constaté que la sous qualification des cadres en audit constituent une entrave et affaiblit l'efficacité de d'audit interne.

D'autres études menées dans le secteur public éthiopien ont relevé qu'un manque cadre qualifié parmi les auditeurs internes affectent négativement l'efficacité de l'audit interne (par exemple, Wolderupheal, 1998 ; Mihret et Yismaw, 2007).

Nous nous attendons à ce que la compétence suffisante des auditeurs internes améliore l'efficacité de l'AI. Notre hypothèse est formulée comme suit :

H2. La compétence des AI est associée significativement à l'efficacité de l'audit interne.

3.3. Le soutien de la haute Direction à l'audit interne

En matière d'efficacité d'AI, comme il a été clairement signalé par Sawyer (1973), l'acceptation et le soutien de la direction à la fonction d'audit interne a longtemps été considérés comme essentiels au succès de cette fonction.

Les normes d'audit interne (CRIPP), souligne la nécessité du soutien de la haute direction et le conseil d'administration au département de l'audit interne afin d'exécuter ses fonctions et s'acquitter de ses responsabilités.

Le top management doit être impliqué au moment d'élaboration du plan annuel d'audit et apporter sa contribution qui devrait être prise en compte par le chef du département de l'audit interne (CIRPP, norme 2010.A1).

Avoir le soutien de la direction, les auditeurs internes peuvent avoir accès sans restriction afin de s'acquitter de leurs tâches et assumer leurs responsabilités, le service d'audit peut embaucher des cadres compétents et leur assurer une formation adéquate et améliorer leur efficacité (Alzeban et Sawan, 2013).

Plusieurs recherches menées sur l'efficacité de l'audit interne ont pu démontrer que le soutien de la haute direction à l'audit interne constitue un facteur déterminant son efficacité.

Albrecht et al. (1988) ont constaté que le soutien de la haute direction à l'AI était le déterminant le plus important de l'efficacité de l'AI dans le secteur privé américain.

A Taïwan, Hung et Han (1998) ont constaté que la perception positive de la haute Direction vis-à-vis des auditeurs internes améliore la réalisation des missions programmées au niveau du plan annuel d'audit et donc de l'efficacité de l'AI.

Alzeban et Gwilliam (2014) ont constaté que le soutien de la haute direction était le facteur le plus important influençant l'efficacité de l'AI au sein des organisations du secteur public saoudien.

Dans une étude menée au niveau du secteur public malaisien, Ahmed et al. (2009) ont constaté que, après la dotation du département d'audit interne d'un personnel suffisant, le soutien du top

management est classé en tant que second facteur qui influence positivement l'efficacité de l'audit interne.

Van Gansberghe (2005) s'est concentré sur l'audit interne dans le secteur public dans quatre pays africains : le Kenya, l'Ouganda, le Malawi et l'Éthiopie. Les résultats ont indiqué que pour être efficace, les auditeurs internes doivent être acceptés par la direction et apprécier leur contribution et la valeur que l'audit interne peut apporter aux organisations.

L'étude menée par Mihret et Yismaw (2007) sur le secteur public éthiopien, a permis de relever que l'AI a été affaiblie en raison du défaut du soutien de la Direction vis à vis de cette fonction. Sur la base des arguments avancés, la relation entre le soutien de la direction générale et l'efficacité de l'audit interne a été appréhendée par une multitude des études antérieures, et constituent partant un facteur potentiel qui influence l'efficacité de l'AI.

Sur la base de cette conclusion, l'hypothèse suivante est proposée :

H3. Le soutien de la haute direction est associé significativement à l'efficacité de l'audit interne.

3.4. L'audit interne comme tremplin de carrière

Les facteurs précédemment évoqués dans notre analyse à savoir, l'indépendance des auditeurs, la compétence, le soutien de la haute direction, sont des déterminants qui réalisent les objectifs des parties prenantes et la direction. En revanche, le facteur « Audit interne comme tremplin de carrière » satisfait les intérêts propres des auditeurs, notamment la poursuite de leur promotion au sein de l'organisation.

Le passage par le service d'audit interne comme tremplin de carrière est une pratique de gestion assez largement utilisée dans les pays aglo-saxons (Chadwick 1995 ; Oxner & Kusel 1996 ; Baker 2010).

Carcello et al. 2017, ont, sur la base des résultats d'une enquête auprès de 355 responsables de des départements d'AI, examiné le lien entre l'utilisation de la fonction d'audit interne comme terrain de formation en gestion (en anglais management training grounds : MTG) et la confiance des Directeurs vis-à-vis des travaux et recommandations de l'auditeur interne. Ils ont constaté que les chefs des départements d'audit interne perçoivent la haute direction comme étant plus susceptible d'utiliser les recommandations des auditeurs internes MTG que les auditeurs internes non MTG.

Les recherches menées dans ce sens ont constaté une influence positive de la pratique de promotion des auditeurs sur l'efficacité de l'IA (Albrecht et al. (1988), Hung & Han (1998) et Cohen & Sayag (2010)). Ce constat est expliqué par le fait que les auditeurs internes, qui

opèrent dans un contexte qui leur permet des opportunités de carrière dans des postes de responsabilités, investiront plus d'efforts dans leur travail afin d'augmenter leurs chances de promotion.

Nous considérons que l'utilisation de la fonction d'audit interne comme tremplin de carrière influence l'efficacité de l'audit interne.

De ce qui précède, l'hypothèse suivante est proposée :

H4. L'audit interne comme tremplin de carrière est associé significativement à l'efficacité de l'audit interne.

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

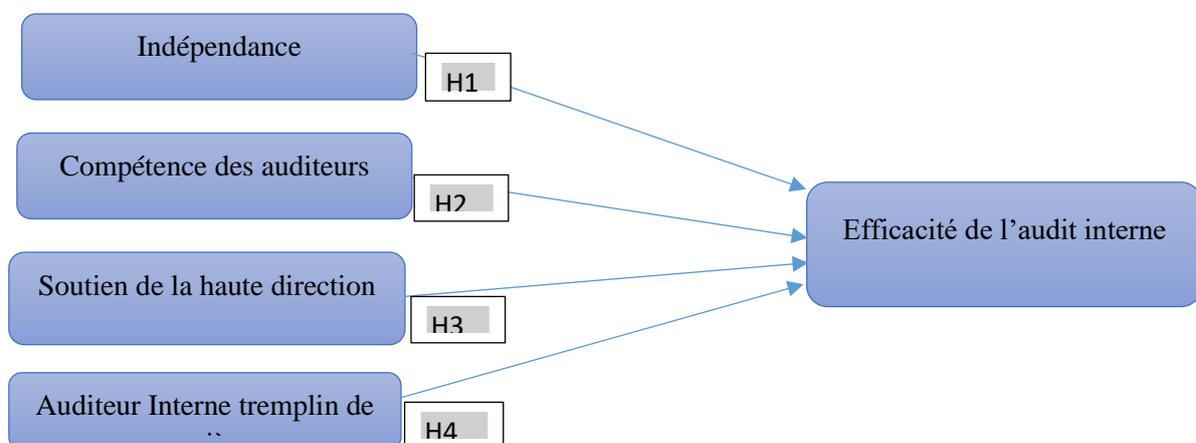
Les principaux objectifs de cette étude sont d'évaluer l'efficacité de l'audit interne dans les administrations publiques et d'utiliser la théorie institutionnelle et d'agence pour examiner la relation entre les facteurs sélectionnés (variables indépendantes) et l'efficacité de l'audit interne (variable dépendante).

L'étude se focalise sur quatre variables indépendantes qui constituent les facteurs sélectionnés ayant potentiellement un impact sur l'efficacité de l'AI dans l'Administration publique au Maroc.: le soutien de la haute direction, l'indépendance de l'audit interne, la compétence et l'utilisation de la fonction AI comme tremplin de carrière.

Les éléments de mesure des variables indépendantes et dépendantes de cette étude ont été adoptés à partir de recherches antérieures.

Dans le cadre de notre recherche nous avons formulé quatre hypothèses qui sous-tendent notre modèle conceptuel. La figure suivante rappelle la structure générale de ce modèle :

Figure N°1: Modèle théorique simplifié sur l'efficacité de l'AI



Source : confectionné par l'auteur

Nous décrivons ci-dessous la façon dont chacune des variables a été mesurée :

3.5.1 La variable dépendante : l'efficacité de l'audit interne

Des études antérieures ont mis en œuvre différentes approches pour mesurer l'efficacité de l'AI. Certaines recherches ont mesuré l'efficacité de l'AI par rapport au respect des normes de l'AI dites CRIPP (par exemple, Fadzil et al., 2005; Spraakman, 1997; Xiangdong, 1997).

Plusieurs recherches se sont focalisé sur la satisfaction des besoins des parties prenantes afin de mesurer l'efficacité de l'AI (par exemple, Cohen et Sayag, 2010; Frigo, 2002 et Ziegenfuss, 2000).

D'autres études ont choisi les critères d'acceptation et mise en application des recommandations pour évaluer l'efficacité de l'AI (Arena et Azzone, 2009; Mihret et Yismaw, 2007).

Par rapport à ces approches, il est signalé que la problématique de mesure de l'efficacité de l'AI présenté un défi important pour les praticiens et les chercheurs.

Cette étude évalue l'efficacité de l'IA par la mesure des perceptions des auditeurs internes par rapport aux questions de l'enquête sur les aspects de l'efficacité de l'AI, notamment : la conformité aux normes de l'IIA, la planification de l'audit interne, la publication de rapports d'audit interne, la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne et l'évaluation et amélioration des processus de contrôle, de gestion des risques et de gouvernance.

En total, nous avons retenu 10 items adaptés de Alzeban et Gwilliam (2014); Mohammad, Afza et Haslinda (2019), ALshbiel (2017), Salehi (2016) et Tackie, et al. (2016).

3.5.2 Les variables indépendantes

L'indépendance des auditeurs internes

Bien que L'accent a toujours été mis sur l'indépendance en matière d'audit externe, les organismes professionnels et les normalisateurs accordent une importance croissante au besoin d'indépendance et d'objectivité de l'audit interne.

L'indépendance est définie comme "l'absence de conditions qui menacent la capacité de l'activité d'AI à s'acquitter de ses responsabilités de manière impartiale" (Dejnaronk et al., 2016). Pour permettre à l'auditeur interne de mener l'AI de manière indépendante, il devrait y avoir des outils de protection dans le service d'AI (D'Onza et al., 2015).

Les études antérieures s'accordent à ce que le défaut d'indépendance est une entrave à une performance satisfaisante de l'AI (Alzeban & Gwilliam, 2014).

L'étude menée par Al-Twaijry et al. (2004) révèle que le département d'AI doit disposer d'un

cadre de référence qui lui permet de définir son rôle, ses droits d'accès aux différentes ressources ainsi que ses champs d'intervention. Ceci renforce l'indépendance des auditeurs.

La variable « indépendance des auditeurs » est mesurée par un certain nombre de critères, à savoir : le degré d'indépendance ; le niveau de positionnement hiérarchique, communication directe des rapports à la haute direction, l'accès direct sans restriction ; le libre choix du périmètre des missions ; absence d'ingérence au niveau des travaux.

En total, nous avons retenu 07 items adaptés de Shawamene Hailemariam (2014)

La compétence

La compétence du personnel est un élément clé de l'efficacité des activités d'audit interne (Al-Twajiry et al. 2004 ; Alzeban & Gwilliam 2014). Les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CRIPP) soulignent l'importance de disposer d'une équipe d'audit interne qui possède les connaissances, les aptitudes et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de ses responsabilités (CRIPP, Norme 1210).

En effet, les auditeurs internes doivent collectivement avoir l'éducation, les qualifications professionnelles, l'expérience et la formation nécessaires pour pouvoir ajouter de la valeur et améliorer les opérations de l'organisation (Mihret et Woldeyohannis 2008 ; Ali et Owais 2012). De plus, les auditeurs internes ont besoin de bonnes compétences interpersonnelles en matière de communication, de persuasion, de collaboration et de pensée critique pour remplir efficacement leurs fonctions (Smith 2005 ; Fanning & Piercey 2014).

Cette étude évalue la compétence des auditeurs par rapport à : l'expérience au sein de l'organisation, les connaissances des principaux risques, des connaissances pour évaluer le risque de fraude, le nombre d'heure de formation continue dispensée au profit des auditeurs.

En total, nous avons retenu 06 items adaptés de Prawitt et al. (2009) ; Drogalas, Karagiorgos et Arampatzis (2015), ALshbiel (2017) et Kukuiah (2019).

Le soutien de la haute direction

Le soutien de la haute direction renforce la capacité des auditeurs à s'acquitter de leurs fonctions (Baheri, Sudarmanto et Wekke, 2017 ; Halimah, Othman, Othman et Jusoff, 2012).

Plusieurs études considèrent le soutien de la direction comme un facteur majeur qui influence l'efficacité de l'AI.

Par exemple, la direction générale joue un rôle important dans la mise en œuvre des recommandations issues des travaux d'audit (Alzeban, A., & Gwilliam, D. 2014 ; Al-Twajiry,

et al. 2004 et Cohen et Sayag, 2010).

La variable « soutien de la haute direction » est mesuré par un certain nombre de critères, à savoir : l'accompagnement de l'audit interne dans l'exercice de ses fonctions et responsabilités, la participation de la Direction dans le plan d'audit interne, le degré de réaction de la direction aux rapports d'audit interne, le niveau d'appréciation des travaux de l'équipe d'audit interne.

En total, nous avons retenu 06 items adaptés de de Alzeban et Gwilliam (2014) ; Mohammad, Afza et Haslinda (2019), ALshbiel (2017) et Salehi (2016).

L'audit interne comme tremplin de carrière

Dellai et al. (2016) soutiennent que l'utilisation de la fonction comme tremplin de carrière améliore l'efficacité de l'AI, puisque les activités d'AI peuvent être utilisées pour former des potentiels managers. En menant des activités d'AI, l'auditeur interne peut avoir une meilleure compréhension du processus ainsi que des contrôles internes et une grande variété des connaissances. Cependant, les chercheurs indiquent également leur réserve sur ce facteur, en raison de l'impact que l'implication des gestionnaires dans les AI peut avoir sur l'indépendance et l'objectivité de l'AI (Yee et al., 2008).

L'étude menée par Cohen et Sayag (2010) utilise des éléments de questionnaire suivants (à indiquer à l'aide d'une échelle de Likert à 5 points sur l'« accord ») pour saisir ce facteur :

La variable « audit interne comme tremplin de carrière » est mesurée par un certain nombre de critère à savoir : l'audit interne est pris en compte dans le processus de promotion des employés dans l'organisation l'audit interne est considéré comme une formation et une préparation des managers futur dans l'organisation et l'audit interne est considéré comme une étape dans le développement de carrière des employés de l'organisation.

Les items sélectionnés dans l'étude ont été adoptés à partir des études menées par Dellai et al. (2016); Cohen et Sayag (2010);Messier et al. (2011) et Wood et al. (2013).

Conclusion

A l'issue de l'examen de la littérature, nous avons construit notre modèle de recherche qui formalise les liens existants entre les variables indépendants : indépendance des auditeurs, compétence des auditeurs, le soutien de la haute direction et l'audit de la fonction AI comme tremplin de carrière, par rapport à la variable dépendante : l'efficacité de l'AI. En total, nous avons développé quatre d'hypothèses.

Sur le plan théorique notre recherche analyse l'efficacité de l'AI à travers l'adoption combinée de la théorie institutionnelle et la théorie d'agence. L'examen des études antérieures relatives à l'efficacité de l'AI a permis de constater qu'il n'y a pas de théorie spécifique relative à ce sujet et l'absence de consensus entre les chercheurs du cadre théorique à adopter pour l'expliquer.

Le but de cet article est donc de proposer la théorie institutionnelle et la théorie d'agence comme cadre théorique d'efficacité de l'audit interne.

D'un point de vue managérial, notre étude peut fournir au décideur des administrations publiques quelques pistes pour orienter leur action dans le sens de créer les conditions favorables à accroître l'efficacité de l'audit interne, et ce en agissant sur les facteurs relevés.

En effet, notre recherche a fourni un cadre complet qui englobe les principaux facteurs qui ont un impact sur l'efficacité de l'AI. Actuellement, il n'existe pas de cadre déterminant les facteurs essentiels qui contribuent à l'efficacité de l'audit interne au sein de l'Administration publique au Maroc.

BIBLIOGRAPHIE

AHMAD, NASIBAH HALIMAH AND OTHMAN, RADIAH AND OTHMAN, ROHANA AND JUSOFF, KAMARUZAMAN, (2012). The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector (October 15, 2012). *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5 (9 / September). pp. 53-62, ISSN 1548-6583.

ALBRECHT, W.S., HOWE, K.R., SCHUELER, D.R., & STOCKS, K.D. (1988). *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

ALQUDAH, HAMZA MOHAMMAD; AMRAN, NOOR AFZA; HASSAN, HASLINDA (2019)) Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector. *EuroMed Journal of Business* , Volume 14 (3): 23 – Sep 23, 2019

ALSHBIEL, S. O. (2017). Internal Auditing Effectiveness Success Model: A Study on Jordanian Industrial Firms. *Proceedings of the Second American Academic Research Conference on Global Business, Economics, Finance and Social Sciences* (pp. 978–1).

AL-TWAIJRY A, BIERLEY J, GWILLIAM D (2004) An examination of relationship between internal and external audit in the Saudi Arabi- an corporate sector. *Managerial Auditing Journal* 19(7): 929–944. <https://doi.org/10.1108/02686900410549448>

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, 74-86.

AWDAT AA. (2015),The impact of the internal audit function to improve the financial performance of commercial banks in Jordan. *Research Journal of Finance and Accounting*. 2015;

BAKER, N. (2010), “Know your business”, *Internal Auditor*, Vol. 67 No. 3, pp. 32–37

BECKMERHAGEN, I.A., BERG, H.P., KARAPETROVIC, S.V. AND WILLBORN, W.O. (2004), “Case study on the effectiveness of quality management system audits”.*The TQM Magazine* 16:1, 14-25

BELLOLI, P., 2006, Fraudulent overtime, *International Auditor* 63, 91–93.

BRAIOTTA, L., JR, & MARSH, H. (1992). Developing a constructive relationship under the guidance of SAS No 65. *Internal Auditing*, 8(Autumn), 3-11.

CARCELLO, JOSEPH V. AND EULERICH, MARC AND MASLI, ADI AND WOOD, DAVID A. (2017). The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground (December 4, 2017).

CHADWICK, W. (1995). Tough questions, tougher answers. *The Internal Auditor*, 52(6), 63-68.

Chambers, A., Selim, G., & Vinten, G. (1987). *Internal audit*. UK: Pitman.

CHAPMAN, C. 2001, "Raising the BAR- newly revised standards for the professional practice of internal auditing", *Internal auditor*, vol. 58, no. 21, pp. 55-61.

CHRISTOPHER, J, SARENS, G & LEUNG, P (2009), 'A critical analysis of the independence of the IAF: evidence from Australia', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.22, no. 2, pp. 200-220.

COHEN, A. & SAYAG, G. 2010. The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

CORTESI, A., TETTAMANZI, P. & CORNO, F. 2009, "Empirical evidence on internal control systems and corporate governance in Italy", *Journal of Management & Governance*, vol. 13, no. 1-2, pp. 75.
Cross-Listed Firms in the US", *Journal of International Business Studies*,43(2),143-165

D'ONZA, G, SELIM, GM, MELVILLE, R & ALLEGRINI, M (2015) A study on internal auditor perceptions of the function ability to add value. *International Journal of Auditing*, vol. 19, no. 3, pp. 182-194.

DELLAI, H & OMRI, MAB 2016, 'Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organisations', *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 7, no. 16, pp. 208-

211.

DIMAGGIO, P.J. & POWELL, W.W. 1983, "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields", *American Sociological Review*, vol. 48, no. 2, pp. 147-160.

DITTENHOFER, M. (2001), "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 443-450.

DOMINIC S. B. SOHI , NONNA MARTINOV-BENNIE (2011).The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness, and evaluation. in *Managerial Auditing Journal* · July 2011

DROGALAS, G., KARAGIORGOS T. & ARAMPATZIS K. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113 – 122

EDEN, D., & MORIAH, L. (1996). Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: A Field Experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 68, 262-271.

ENDAYA, KA & HANEFAH, MM 2013, 'Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework', *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 4, no. 10, pp. 92-102.

FADZIL, F. H., HARON, H., & JANTAN, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844-866.

FELIX, W.L. GRAMLING, A.A. AND MALETTA, M.J. (2001), "The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution", *Journal of Accounting Research*, Vol. 39 No. 3, pp. 513-534

GENDRON T., BÉDARD J., (2006)« On the Constitution of Audit Committee Effectiveness », *Accounting, Organizations and Society*, 2006, vol. 31, n°3, p. 211-239.

GOODWIN, J, (2004) A Comparison of Internal Audit in The Private and Public Sectors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 5, pp. 640-50, 2004

GOODWIN, J. AND YEO, T.Y. (2001) Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5, 107-125.

GRAMLING, A. A., M. J. MALETTA, A. SCHNEIDER, AND B. K. CHURCH. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*. 23: 194-244.

HASS, S., ABDOLMOHAMMADI, M. J., & BURNABY, P. (2006). The America literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.

HUNG, J. H., & HAN, H. L. (1998). An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). (2010). Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency. IPPF Practical Guide. Institute of Internal Auditors (IIA) Report.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). (2017). International standards for the professional practice of internal auditing. Institute of Internal Auditors (IIA) Report.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA) (2003). Quality assessment manual, 4th edition, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA) (2009), IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management, Institute of Internal Auditors, January, Altamonte Springs, FL.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA) (2017). International standards for the professional practice of internal auditing. Institute of Internal Auditors (IIA) Report

JUSBAIR BAHERI, SUDARMANTO AND ISMAIL SUARDI WEKKE, (2017). The Effect of Management Support to Effectiveness of Internal Audit for Public Universities. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 12: 1696-1700.

KIRSTEN FANNING ; M. DAVID PIERCEY. (2014). Internal auditors' use of interpersonal likability, arguments, and accounting information in a corporate governance

setting, Accounting, Organizations and Society, Volume 39, Issue 8, November 2014, Pages 575-589

KUKUIAH, K.V. (2019). Factors affecting internal audit effectiveness in the Ghanaian public sector in Central Region, Master of Commerce Degree in Accounting, University of Cape Coast

LUEHLFING, M. S., C. M. DAILY, T. J. PHILLIPS, AND L.M. SMITH. (2003). Cyber crimes, intrusion detection and computer forensics. *Internal Auditing* 18 (5): 9-13.

MACRAE, E. & VAN GILS, D. (2014). *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*, 2nd Edition .

MARDEN, R., AND R., EDWARDS, (2005), Employee fraud in the casino and gaming industry, *International Auditing* 20, 21–30.

MARIA RADU, (2012). "Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit - The Performance Tools in Romanian Companies," *Journal of Accounting and Management Information Systems*, vol. 11(1), pages 112-130, March.

MEYER, J. W., & ROWAN, B. (1977). Institutional organization: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 310-363.

MIHRET, D. & WOLDEYOHANNIS, G. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567-595.

MIHRET, D. G., & YISMAW, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>

MIHRET, D. G., JAMES, K., & MULA, J. M. (2010). Antecedents and Organisational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224–252. <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>

MONTONDON, L. G., & FISCHER, M. (1999). University audit departments in the United States. *Financial Accountability & Management*, 15(1), 85-94.

MUSAH A.; GAPKETOR D. AND ANOKYE K. (2018), Determinants of Internal Audit

Effectiveness in State-Owned Enterprises (SOEs) in Ghana, journal of accounting and management Vol 8 n°1 (2018)

N.C. POWELL ET AL (1992). Internal Auditing: The Emergence of an International Profession Journal of International Accounting, Auditing and Taxation

OSAMA ALI; WALID OWAIS. (2012). Internal Auditors' Intellectual (Knowledge) Dimension in Creating Value for Companies - Empirical Study of Jordanian Industrial Public Shareholding Companies. International Business Research

OXNER, T.H., & KUSEL, J. (1996). Trends in the job market. Internal Auditor, 53(3), 20-27

PAUL CORAMA, COLIN FERGUSON (2008) Robyn Moroney, Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud Accounting and Finance 48 (2008) 543–559

PRAWITT, D. F., SMITH, J. L., AND WOOD, D. A, (2009),“Internal Audit Quality and Earnings Management”, The Accounting Review, 84(4), 1255-1280, 2009.

PUNGAS, K. (2003). Risk assessment as part of internal auditing in the government institutions of the Estonian. Republic.

RIDLEY, J. (2008). Cutting edge internal auditing. London: John Wiley & Sons, Ltd.

SARENS G. , DE BEELDE I. (2005) Internal Auditor's Perception about their Role in Risk Management Comparison between Belgian and US Companies. Managerial Auditing Journal · January 2005

SARENS, G. (2009). Internal Auditing Research: Where Are We Going? Editorial. International Journal of Auditing, 13, 1-7.

SCHWARTZ, M.S., DUNFEE, T.W. AND KLINE, M.J. (2005) Tone at the Top: An Ethics Code for Directors? Journal of Business Ethics, 58, 79.

SMITH, G. (2005) « Communication skills are critical for internal auditors », Managerial Auditing Journal, 20(5), p. 513- 519

SPRAAKMAN, G. (1997). Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 17, 323-330.

TABANDEH SALEH (2016) Investigation Factors Affecting the Effectiveness of Internal Auditors in the Company: Case Study Iran.. *Review of European Studies* May 2016 8(2):224

TACKIE (51).Sawyer's Internal Auditing: Authors: Lawrence B. Sawyer, Glenn E. Summers: Edition: 3, reprint, revised: Publisher: Institute of Internal Auditors, 1988

TURETKEN, O, JETHEFER, S & OZKAN, B 2019, 'Internal Audit Effectiveness: Operationalization and Influencing Factors', *Managerial Auditing Journal*, vol.35, no. 2, pp.238-271.

VAN GANSBERGHE, C. N. (2005). *Internal Audit: Finding its Place in Public Finance Management*. Washington, DC: International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank.

WILLIAM F. MESSIER, JR., J. KENNETH REYNOLDS, CHAD A. SIMON AND DAVID A. WOOD, (2010).The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. March 2010*The Accounting Review* 86(6)

WOLDERUPHEAL, G. (1998), 'Ethiopia – looking to the future', *Internal Auditor*, February, pp. 16–18.

XIANGDONG W., « Development Trends and Future Prospects of Internal Auditing », *Managerial Auditing Journal*, 1997, vol. 12, n° 4/5, p. 200-204.

Yee, C. S. L., Sujan, A., James, K. & Leung, J. K. S. (2008), "Perceptions of Singaporean Internal Audit,Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit", *Asian Journal of Business and Accounting*,1(2),147-174,

ZIEGENFUSS, D. E. (2000) « Measuring Performance », *The Internal Auditor*, 57(1), p. 36- 40.