

Audit interne : Revue de littérature théorique

Internal Audit: Theoretical literature review

Soukaina EL HALOUI, (Doctorante)

*Laboratoire de Recherche en Management des Organisations, Droits des Affaires et
Développement durable (LARMODAD)
Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales – Souissi
Université Mohamed V de Rabat*

Mohamed CHEMLAL, (Professeur d'enseignement supérieur)

*Laboratoire de Recherche en Management des Organisations, Droits des Affaires et
Développement durable (LARMODAD)
Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales – Souissi
Université Mohamed V de Rabat*

Adresse de correspondance :	Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales-Souissi Avenue Mohammed Ben Abdallah Ragrargui, Al Irfane. BP 6430 Rabat InstitutsRabat Université Mohammed V de Rabat Maroc (Rabat) Téléphone et/ou fax : 00212 5 37 67 17 19
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL HALOUI, S., & CHEMLAL, M. (2023). Audit interne : Revue de littérature théorique. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-1), 408-425. https://doi.org/10.5281/zenodo.8279711
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: July , 2023

Accepted: August 0, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 4-1 (2023)

Audit interne : Revue de littérature théorique

Résumé

L'histoire de l'audit interne est marquante dans les domaines d'activités des organisations, son émergence est liée à la crise économique de 1929 qui s'est apparue aux États-Unis et c'est qu'en 1941 que l'on situe sa naissance comme fonction avec la création de l'IIA (The Institute of Internal Auditors). Cette fonction est encore nouvelle, car elle n'a pas encore terminé un siècle après son apparition. En plus, elle est régie par des normes professionnelles, ainsi qu'elle est exécutée par un personnel interne à l'entreprise, compétent et indépendant qui est chargé d'effectuer ses missions selon la méthode normative.

L'audit interne est une fonction miracle, sa naissance a donné la solution à plusieurs problèmes qui ont duré depuis fort longtemps comme l'asymétrie d'information, la réduction des coûts liés à l'audit externe et gardent l'opportunisme sous contrôle. Ainsi, vu son importance, sa définition est devenue officielle en 1999.

Malgré l'émergence de cette fonction dans des circonstances sévères, elle s'est développée rapidement d'un audit interne classique à un audit interne plus moderne avec un champ d'application élargi. En outre, elle doit bénéficier d'un rattachement hiérarchique de haut niveau afin de renforcer son indépendance. Elle conserve un intérêt considérable chez les organisations vu la valeur ajoutée qu'elle octroie à travers ses différentes missions.

L'étude a été menée sous la forme d'un état de l'art en vue de montrer l'évolution historique de l'audit interne et son développement rapide sur le plan de sa définition et de son champ d'application, ainsi de dévoiler l'organisation de travail de l'audit interne et de présenter par la suite les différents rattachements hiérarchiques qu'un auditeur interne peut avoir.

Mots clés : Audit interne, crise, L'IIA, mission

Classification JEL : M42

Type de l'article : Recherche théorique

Abstract

The history of internal auditing is a milestone in the field of organizational activity. Its emergence is linked to the economic crisis of 1929 in the United States, and it was only in 1941 that it was established as a function with the creation of the IIA (The Institute of Internal Auditors). The function is still new, as it is still a century old. What's more, it is governed by professional standards, and carried out by competent, independent in-house personnel who are charged with carrying out their assignments according to the normative method.

Internal auditing is a miracle function, and its emergence has provided the solution to a number of long-standing problems, such as information asymmetry, reducing the costs of external auditing and keeping opportunism under control. Given its importance, its definition became official in 1999.

Despite the emergence of this function under severe circumstances, it has developed rapidly from a classic internal audit to a more modern internal audit with a broader scope of application. In addition, it must have a high-level reporting line to guarantee its independence. Internal auditing remains of considerable interest to organizations, given the added value it delivers through its various missions.

The study was conducted in the form of a "state of the art" report, with a view to demonstrating the historical evolution of internal auditing and its rapid development in terms of definition and scope, as well as revealing the work organization of internal auditing, and then presenting the different reporting lines an internal auditor can have.

Keywords : Internal audit, Crisis, The IIA, mission.

JEL Classification: M42

Paper Type : Theoretical article

1. Introduction

Dans un environnement caractérisé par une forte récession économique causée par la crise économique de 1929 qui s'est apparue aux États-Unis, plusieurs entreprises ont rencontré des difficultés financières, ce qui a incité ces entreprises à diminuer les coûts. Ainsi, la persistance des problèmes qui nuisent à l'atteinte des objectifs et à l'avancement des entreprises comme les conflits d'intérêts et l'asymétrie d'information, nécessitent une fonction nouvelle, organisée et normalisée qui puisse contribuer à la réduction de ces problèmes.

Dans ce contexte que le monde des organisations a découvert la fonction de l'audit interne. Cette dernière est porteuse de solutions miracles et devenue de plus en plus importante pour le bon fonctionnement des organisations. C'était à l'origine une « *fonction confidentielle aux contours incertains, limitée aux grandes entreprises* » (Renard, 2017, p.24) et des décennies plus tard, elle est devenue une partie importante de la gestion des organisations de toutes tailles et de tous types (Renard, 2017).

La définition de l'audit interne a subi plusieurs modifications jusqu'à son officialisation en 1999.

Avant les années 1950, l'audit interne traditionnel se concentrait initialement sur la fiabilité comptable et la performance financière. Ensuite, son champ d'application s'est progressivement étendu à des aspects plus opérationnels de l'organisation, dans le but d'aider tous les membres de la direction à remplir leurs fonctions en fournissant des analyses, des évaluations et des recommandations sur le domaine de l'audit. (Maders et al., 2014)

Le cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP) regroupe l'ensemble des dispositions obligatoires et fortement recommandées édictées par l'IIA Global. Ce cadre de référence est également une composante importante du Common Body of Knowledge (CBOK) qui constitue le corps de connaissance commun prescrit par l'IIA pour guider les auditeurs internes dans l'exercice de leur fonction, les informer sur le développement de la profession et de ses pratiques sur le plan international.¹ Pour les dispositions obligatoires requises et essentielles pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont : les principes fondamentaux, la définition, le code de déontologie et les normes. En ce qui concerne les dispositions recommandées de l'audit interne sont : les lignes directrices de mise en œuvre et es lignes directrices complémentaires.

Le travail des auditeurs internes est organisé par la présence obligatoire d'un document appelé « charte d'audit interne » et d'un plan d'audit qui consiste à planifier les missions d'audit qui seront effectuées durant toute l'année et doit être basé sur une approche par les risques. « *Cette approche consiste en la focalisation par l'auditeur, sur son travail dans les aires de l'organisation où des risques peuvent survenir. L'étude porte sur l'identification de facteur interne ou externe facilitant l'apparition des risques pour chaque partie de l'organisation* » (Daoui et Ait Bihi, 2023)

Le rattachement hiérarchique de l'audit interne peut être soit à la direction générale, à une direction opérationnelle, au conseil d'administration ou au comité d'audit. Le positionnement de cette fonction influence son indépendance. Ce principe doit être respecté en vue de permettre aux auditeurs internes d'être efficaces dans leur travail.

L'objectif de cette étude est de passer en revue la littérature, afin de montrer l'importance de la création de l'audit interne et le développement rapide de l'audit interne.

Ce papier est organisé en cinq parties : la première partie débute par l'évolution historique de l'audit interne en mettant en exergue les raisons de sa création. La deuxième partie présentera la notion d'audit interne. La troisième partie montrera le champ d'application de l'audit interne.

¹ <https://www.iiamaroc.org/cripp/>

La quatrième partie se penchera sur l'organisation de travail de l'audit interne. La dernière partie se focalisera sur le positionnement de l'audit interne.

2. Évolution historique de l'audit interne

2.1. La crise économique de 1929

L'audit interne est une fonction proportionnellement nouvelle, car son émergence est allée de pair avec la crise économique de 1929 aux États-Unis. Durant cette crise, les entreprises supportaient la récession économique et « *l'ordre du jour était aux économies de toute nature. Les comptes furent passés au peigne fin* » (Renard, 2017, p.23) afin de réduire les coûts (Renard, 2017). Or, les cabinets d'audit externe étaient toujours appelés pour rendre service aux grandes entreprises américaines. Ces cabinets exécutent des missions de certification des comptes, des bilans et des états financiers.

En effet, la crise a empêché les entreprises à chercher un moyen qui vise la réduction du montant des dépenses. Aussi, les auditeurs externes devaient faire un certain nombre de préparatifs pour effectuer leurs travaux de certification : inventaire divers, sondages variés, analyse des comptes, etc. Il était donc tout naturel de recommander au personnel de l'entreprise d'effectuer une partie des travaux préparatoires. Vu cette situation difficile, la société d'audit externe a accepté sous une certaine supervision (Renard, 2017).

Face à cette crise, un certain nombre de grandes entreprises ont détaché quelques cadres de la finance auprès de leurs auditeurs externes. Ces entreprises ont atteint deux objectifs. Premièrement, le personnel détaché accomplissait des tâches subalternes (contrôle de comptes, inventaires, etc.) ce qui a permis une réduction sur le montant de la facture des cabinets d'audit. Deuxièmement, garder des personnels dont ces entreprises ne souhaitaient pas se licencier en attendant les beaux jours (Renard et al., 2018).

Du fait que ces personnels détachés réalisaient des travaux d'audit et appartenaient toujours à l'entreprise, ils étaient automatiquement qualifiés d'« auditeurs internes » afin de les distinguer des membres des cabinets. Ainsi est apparu le nom, mais non pas la fonction (Renard et al., 2018).

2.2. Les raisons de l'apparition de la fonction d'audit interne

2.2.1. La théorie des coûts de transaction :

Ghertman (1998) trouve que la recherche d'utilisation de la théorie des coûts de transactions nécessite de se rappeler de deux choses, premièrement, son objet qui se rapporte aux transactions, « *C'est donc l'unité d'analyse à laquelle il faut toujours se référer en dernière instance.* » (Ghertman, 1998, p.9). Deuxièmement est le mode de gouvernance qui aide à diminuer les coûts de transactions d'une tâche : le contrat ou forme hybride, la hiérarchie synonyme de la firme ou de l'entreprise et le marché.

Notre recherche est concentrée sur le marché, car « *Un marché est un lieu sur lequel s'exprime une offre et une demande pour un bien, un service, un facteur de production, etc. donné.* » (Gendron, 2020, p.100).

En effet, « *ce qui distingue les entreprises des marchés, c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés* » (Bertin, 2007, p.23, cité dans Ebondo et Pigé, 2002, pp. 51- 67).

En vue d'internaliser le cœur des travaux d'audit légal, la création d'un service d'audit interne était nécessaire par les dirigeants des grandes sociétés et des Petites et Moyennes Entreprises, Petites et Moyennes Industries ; il s'agissait là de diminuer la rémunération élevée de l'auditeur légal dans le contexte de la diminution du coût de transaction (Chekroun, 2014).

En ce sens (Spraaakman, 1997, cité dans Tarabay, 2016) souligne que la théorie des coûts de transaction permet de fournir un système conceptuel pour l'audit interne, en octroyant des données importantes aux directeurs exécutifs dans l'organisation. Dans cette perspective, (Ebondo Wa Mandzila ,2009, cité dans Tarabay, 2016) montre que l'audit interne participe à la fortification d'une bonne gouvernance en diminuant les coûts et en améliorant la performance de l'entreprise.

2.2.2. La théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise

C'est à Jensen et Meckling (1976) que revient l'originalité de la théorie de l'agence comme l'évoque Ebondo Wa Mandzila (2007). Ces deux grands auteurs estiment que les relations contractuelles caractérisent le fonctionnement des entreprises. La relation d'agence existe « *lorsqu'une entreprise ou une personne confie la gestion de ses propres intérêts à une tierce personne* » (Jensen et Meckling, 1976, pp. 305-360 cité dans Ebondo Wa Mandzila, 2007, p.5). L'exemple le plus courant est la relation contractuelle entre les actionnaires sous l'appellation du « principal » et les dirigeants sous l'appellation de l'« agent ».

La théorie de l'agence est la théorie contractualisée la plus utilisée dans les recherches en comptabilité (Dicko, 2019). En fait, cette théorie est spécifiquement adaptée à l'analyse de la grande société par actions (Chaudey, 2014).

Les conflits d'intérêts découlent du désir des actionnaires à maximiser leurs dividendes et les managers à augmenter leurs salaires, ces deux objectifs sont inconciliables. Dans ce cas, s'il n'y a pas de système de contrôle, les dirigeants disposent d'une grande latitude pour poursuivre leurs propres objectifs, parfois, indépendamment des objectifs des actionnaires ou de l'ensemble de l'entreprise (Chaudey, 2014).

Sidibe (2018) montre que l'opportunisme est soutenu par la diversité des profils de risque, de l'asymétrie de l'information et l'impuissance des managers à différencier leurs risques. (Charreaux, 2000 et Goodstein, 1994, cités dans Sidibe ,2018) soulignent que la surveillance de la gestion est attribuée au conseil d'administration en vue de garder l'opportunisme sous contrôle.

Pour Chaudey (2014) « *Chaque relation contractuelle est une relation d'agence dont il faut trouver la configuration optimale, c'est-à-dire les règles contractuelles qui minimisent les coûts d'agence* » (p.110). En fait, le coût d'agence revient aux travaux de (Berle et Means, 1932, cité dans Sidibe, 2018), après l'asymétrie d'information et les conflits d'intérêts et peut être réduit par le pouvoir de marché, l'indépendance et l'équité du conseil d'administration (Dalton, 2012, cité dans Sidibe, 2018).

Ebondo Wa Mandzila (2007) précise que le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise devient primordial lorsqu'il est rattaché au comité d'audit. Ainsi, selon (Gramling et al., 2004, cité dans Ebondo Wa Mandzila, 2007), les composantes de la gouvernance de l'entreprise sont à l'ordre de quatre : le comité d'audit, l'audit externe, la fonction d'audit interne et le management.

L'appréciation de la contribution de l'audit interne à la gouvernance de l'entreprise peut être réalisée à travers sa relation avec les trois autres composantes de la gouvernance d'entreprise. La fonction d'audit interne se manifeste comme une fonction ressource. Cependant (Gramling et al., 2004, cité dans Ebondo Wa Mandzila, 2007, p.5), reconnaît « *que la nature et la valeur de l'audit interne comme fonction ressource sont contingentes de sa qualité* ». L'appréciation du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise se fait au niveau du management des risques et de réduction d'asymétrie d'information.

En effet, l'une des missions de l'audit interne est d'évaluer le système de contrôle interne. Par conséquent, il est plus approprié de fournir au conseil d'administration des informations sur les faiblesses du système de contrôle interne ou les domaines des risques qui peuvent entraver la

réalisation des objectifs stratégiques, informationnels, opérationnels et de conformité (Ebondo Wa Mandzila, 2007).

Pour (Adams, 1994, cité dans Tarabay, 2016), la théorie de l'agence démontre le rôle clé de l'audit interne, relativement, à la nature de la fonction d'audit interne et le travail effectué par les auditeurs internes en termes de perspectives adaptées par ces derniers.

Beaucoup de chercheurs ont signalé des limites à cette théorie et malgré ça elle reste d'actualité (Sidibe, 2018).

2.3. La naissance de la fonction d'audit interne

La création de l'IIA (The Institute of Internal Auditors) était en 1941, c'est à cette date que l'on situe la naissance de l'audit interne comme fonction. Cette année-là, 24 personnes aux États-Unis ont décidé d'organiser cette nouvelle fonction, mais ce n'est qu'en 1978 que les normes professionnelles ont émergé. Au regard des anciennes fonctions de l'entreprise comme celles de production et comptable qui ont toujours existé, on mesure à quel point la fonction d'audit interne en est encore à ses premiers pas (Renard, 2017).

2.4. La diffusion de l'audit interne au monde : L'exemple du Maroc et de la France

Après son apparition aux États-Unis, elle est devenue une profession normée. Le besoin de cette fonction dans la gestion des entreprises est une nécessité.

La France est un pays qui avait un passé douloureux avec le Maroc, mais malgré cela elle a introduit au Maroc de bonnes choses parmi lesquelles le concept d'audit interne.

En France la fonction d'audit interne est apparue en 1960, mais l'évolution de cette fonction n'est pas encore terminée, son originalité et sa particularité ont commencé à se dévoiler dans les années 1980. Cependant la promotion de cette fonction n'a pas encore terminé (Renard, 2017).

C'est à ce pays qu'appartient l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI), elle contient plus de 6500 professionnels de l'audit et du contrôle internes. L'IFACI est affilié à The IIA, réseau mondial comptant plus de 220 000 professionnels².

« Dans le contexte marocain, la notion d'audit interne et sa matérialisation par une fonction n'ont apparu qu'au début des années 90. Telle est en grosso modo l'histoire d'apparition de l'audit interne et sa fonction dans le temps et les espaces » (Essekkaki et Bouayad, 2019, p.625 – 642).

L'année 1985 était particulièrement caractérisée par la création de l'institut des Auditeurs Internes du Maroc « IIA-Maroc » (AMACI). C'est une association à but non lucratif des personnes physiques, elle compte plus de 500 adhérents. Depuis sa création elle est devenue membre de plusieurs organismes : de l'Institut International des Auditeurs Internes (IIA Global) en 1991, de l'Union Francophone des Auditeurs Internes (UFAI) en 1989, de la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne (ECIIA) depuis 1997 et de la Fédération Africaine des Instituts d'Audit Interne (AFIIA) depuis 2009.³

L'IIA-MAROC s'engage à poursuivre la promotion de la croissance et le développement des activités de l'Audit, de la Gouvernance, de Risk Management, de Contrôle Permanent, de Contrôle Interne et de la Conformité au profit de ses adhérents et des entreprises et organismes publics et privés du Maroc.⁴

² <https://www.ifaci.com/nous-connaître/association/>

³ <https://www.iimaroc.org/presentation/>

⁴ <https://www.iimaroc.org/presentation/consulté> le 22/06/2021

3. La notion de l'audit interne

3.1. L'audit : quel sens ?

D'après le Petit Robert, étymologiquement, le terme « audit » provient du latin *auditus* « entendu » (Madoz, 2003).

En latin classique, le verbe « audire » (audio, *auditum*) a des sens multiples : entendre, entendre par ouï-dire, écouter, être élève, disciple, suivre les vues de quelqu'un. En bas-latin, le verbe « au-dire » a donné naissance, en français à « audire », puis s'est transformé en ouïr (disparu au XVII^e siècle et maintenu dans le ouï-dire). (Jonquière et Joras, 2015a, p.19).

3.2. Développement de la définition de l'audit interne

Avant la date de 1999, la définition de l'audit interne n'était pas stable puis ce qu'elle a subi à un nombre important de modifications. Chaque changement apporté dans la définition avait une répercussion directe sur sa signification.

À la date du 15 juillet 1947, l'IIA a approuvé la première définition d'audit interne, dans le cadre de la Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne : « *L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation au sein d'une organisation pour la revue de la comptabilité, la finance et les autres opérations constituant une base des services de nature protective et constructive au profit du management. C'est un type de contrôle qui opère en mesurant et évaluant l'efficacité des autres types de contrôle. Il s'intéresse principalement aux aspects comptables et financiers, mais il peut aussi s'intéresser à des sujets de nature opérationnels. (Instituts of Internal Auditors « Report of the Guidance Task Force to the IIA's Board of Directors » février 1999, Cité dans Boudriga, 2012, p.31).* »

À partir de cette définition, nous constatons que l'audit interne a été conçu principalement aux aspects comptables et financiers, ainsi qu'il était considéré comme le contrôle du contrôle.

Après, la définition de l'audit interne a subi à un nombre important de modifications en 1971, 1978, 1981 et 1990 jusqu'à son officialisation.

La sensibilité, l'importance et la position de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation ce sont tous des facteurs qui ont empêché la nécessité d'officialiser sa définition, afin d'éviter toute ambiguïté qui pourrait entraver la compréhension de la fonction.

L'audit interne a eu le succès d'avoir bénéficié d'une seule définition et qui est celle de l'IIA en juin 1999, elle est traduite et adoptée par L'IFACI : « *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. (Renard et al., 2018, p.4)* »

Cette définition est réaffirmée par les nouvelles normes de 2017 comme le précise Renard et al. (2018), elle englobe plusieurs principes et aspects fondamentaux qui servent à cadrer et organiser le travail de l'auditeur interne afin d'aider l'entreprise à atteindre ses objectifs. Vue l'importance de cette définition, nous allons essayer de la décortiquer et de l'analyser pour qu'elle soit plus éclaircie.

La définition officielle considère que l'audit interne est une « activité » le choix de ce vocable a été critiqué par Renard (2003) qui a souligné que l'audit interne est une fonction et non une activité, il a démontré que la précision de l'audit interne en tant que fonction est donc dire qu'il est un rouage indispensable au bon fonctionnement de l'ensemble, c'est affirmer son importance. (Renard, 2006, p.479, cité dans Jonquière et Joras, 2015b, p.24) est allé jusqu'à ajouter le terme « fonction » dans sa définition de l'audit interne : « *L'audit interne est la*

fonction qui a pour mission de vérifier la qualité, la performance du contrôle interne. Le contrôle interne est un ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leur activité. »

Les principes d'indépendance et d'objectivité constituent la base sur laquelle se repose l'auditeur interne et font partie des dix principes fondamentaux des pratiques professionnelles de l'audit interne.

L'indépendance a été traitée par de multiples définitions, l'IIA la définit comme *« la capacité de l'audit interne à exercer, sans biais, ses responsabilités »*⁵. Une autre définition proposée par l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle montre l'impact de ce principe fondamental à l'exercice des responsabilités des auditeurs internes, *« l'indépendance représente l'affranchissement de toute condition menaçant la capacité de l'activité d'audit interne ou du directeur de l'audit interne à s'acquitter de ses responsabilités d'audit interne de manière impartiale »* (Ouriachi et Bakhtaoui, 2021, p.184-205). Ce principe est un facteur déterminant de la qualité d'audit qui a été définie par DeAngelo (1981)⁶ comme *« l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur donné va simultanément (a) découvrir une infraction dans le système comptable de l'entreprise cliente et (b) rendre compte de cette infraction »* (p.186) et considérée par Kai et al. (2022) comme étant *« le fondement de la survie et du développement d'une organisation dans le monde entier »*. Ainsi que les auditeurs internes doivent respecter le principe d'objectivité en évaluant *« de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui »* IFACI (2013, p.100).

L'indépendance et l'objectivité constituent la clé de la crédibilité des missions d'audit interne. Ces principes permettent aux auditeurs internes de se protéger contre les pressions des entités auditées et de travailler en toute liberté. Pour que les auditeurs internes puissent garder leur indépendance et leur objectivité, ils doivent refuser tout acte séduisant de la part des entités auditées. Le respect de ces principes est essentiel pour améliorer la performance des organisations.

À la suite de l'importance du respect des principes d'indépendance et d'objectivité, la définition de 1999 a attribué à l'auditeur interne la mission d'assurance et qui s'agit : *« D'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Par exemple, des audits financiers, de performance, de conformité, de sécurité des systèmes et de due diligence (IFACI, 2013, p.103). »*

En plus des « missions d'assurance » que l'auditeur occupe, cette définition lui attribue l'exécution d'une autre mission, appelée « mission de conseil ». Renard (2003) souligne que la définition a apporté de nouvelles perspectives, notamment le nouveau rôle de conseil attribué à l'auditeur interne.

Les missions d'audit interne ne peuvent être pratiquées que par des « auditeurs internes » qui désignent, les membres de l'institut, les titulaires ou candidats aux certifications professionnelles de l'IIA et les personnes fournissant des services qui relève de la définition de cette fonction (IFACI, 2013).

La définition montre que l'audit interne ne se pratique pas aléatoirement, mais il est pratiqué à l'aide « d'une approche systématique et méthodique ».

Le tableau ci-dessous présente la comparaison entre deux définitions de l'audit interne, celles de 1947 et de 1999.

⁵ <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf>

Tableau 1: La comparaison entre la première et la dernière définition de l'audit interne

	1947	1999	Commentaire
L'audit interne est une « activité » ou une « fonction » ?	Une activité	Une activité	L'audit interne est considéré comme une « activité » pour les deux définitions.
Le principe d'indépendance.	Indépendante	Indépendante et objective	La définition de 1947 respecte l'importance du principe d'indépendance et manque celui d'objectivité, tandis que la définition officielle respecte les deux principes.
La mission de l'auditeur interne.	L'appréciation.	L'assurance et le conseil.	Nous remarquons que le rôle d'appréciation est attribué à l'audit interne dans la première définition. Ce qui n'est pas le cas pour la définition de 1999 qui considère que la mission de l'auditeur interne est « l'assurance ». Ce terme reste plus profond et adapté à une fonction sensible, comme celle de l'audit interne ainsi qu'elle a attribué à l'auditeur interne une nouvelle mission qui est le conseil.
L'objet d'examen.	L'évaluation de « l'efficacité des autres types de contrôle »	L'évaluation des « Processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise ».	Les deux définitions affirment que cette fonction évalue et examine au sein d'une organisation, mais, chacune considère l'évaluation d'une manière différente à l'autre, la définition de 1947 se limite sur l'évaluation des autres types de contrôle, alors que la définition officielle a bien précisé les processus qui feront l'objet d'un examen par l'audit interne afin qu'il puisse aider l'organisation à atteindre ses objectifs.
Méthodologie de l'audit interne ou l'approche	Aucune méthodologie précisée.	« En évaluant, par une approche systématique et méthodique »	La dernière définition indique qu'il existe une approche systématique et méthodique sur laquelle devra se baser l'auditeur interne durant ses missions. Cependant, l'ancienne définition n'a pas mentionné ce point essentiel.
Objectif de l'examen	Aucun objectif précisé.	Contribue à créer de la valeur ajoutée, aide l'organisation à atteindre ses objectifs...	En plus des opportunités offertes par cette profession comme la réduction des coûts liés aux travaux d'audit externe, il est devenu un élément essentiel dans la création de la valeur ajoutée et dans le support de l'organisation pour l'aider à aboutir à ses objectifs.

Source : établi par les auteurs

D'après cette étude comparative, nous constatons que la définition de l'audit interne a évolué rapidement, d'une définition simple et non ponctuelle à une définition précise et universelle. Cette évolution reflète l'importance que la fonction d'audit interne détient dans l'organisation.

4. Le champ d'application de l'audit interne

Le champ d'application est clair dans la dernière définition de l'audit interne de l'IIA qui précise que l'audit interne est une activité d'assurance et de conseil, ainsi qu'elle consiste d'apporter la valeur ajoutée.

4.1 De l'audit de conformité à l'audit de stratégie

4.1.1 L'audit de conformité ou de régularité

L'audit de conformité consiste à mettre la règle en comparaison avec la réalité. Son travail est relativement simple puis ce qu'il travaille par rapport à un référentiel. L'auditeur fait allusion au responsable sur les non-applications et les distorsions, il fait l'analyse des causes et des conséquences et recommande en vue d'assurer l'application des règles à l'avenir (Renard, 2017). L'importance de l'audit de conformité semble toujours d'actualité et s'accroît récemment avec les infractions graves et répétées de diverses réglementations et législations. Ainsi, les dispositions réglementaires se durcissent (Loi de sécurité financière en France et Sarbanes-Oxley aux États-Unis) (Renard, 2017).

L'audit de conformité s'appelle aussi « audit de régularité », ils ont la même démarche sauf que, la conformité s'observe dans le premier cas avec les dispositions réglementaires et légales, tandis que la régularité s'observe dans le deuxième cas par comparaison aux règles internes de l'entreprise (Renard, 2017). Malgré l'évolution de l'audit interne, l'audit de conformité n'a pas disparu, mais de nouvelles stratifications se sont ajoutées, ainsi qu'il connaît une recrudescence avec des réglementations de plus en plus complexes et des sanctions souvent sévères et dissuasives en font une démarche d'actualité (Renard et al., 2018).

4.1.2 L'audit d'efficacité

L'auditeur interne est graduellement devenu un professionnel du diagnostic, procédures, organisation du travail, de l'appréciation des méthodes et analyses des postes. Il a pris l'habitude de donner une opinion sur la qualité des règles et non seulement sur leur bonne application (Renard, 2017). « *Le référentiel devient une abstraction* » (Renard, 2017, p.39). issue de ce que l'auditeur interne considère comme la solution la plus adéquate, la plus sûre, la plus productive et la plus efficace. L'auditeur interne est plus efficace dans cette démarche, car son expertise de la fonction auditée, sa compétence, sa connaissance de l'entreprise sont plus importantes (Renard, 2017).

On aperçoit évidemment les contours de la répartition des tâches : audits de conformité et de régularité pour les auditeurs juniors ; audits d'efficacité pour les auditeurs seniors plus expérimentés. Quand on discute d'audit d'efficacité, on part au plus facile, réunissant en même temps deux notions la première est celle d'efficacité la deuxième est celle d'efficience, c'est pour cela l'audit de performance serait plus cohérent, mais le terme « audit d'efficacité » est désormais introduit dans la pratique et dans le langage (Renard, 2017).

L'audit d'efficacité ne se pratique pas de la même façon pour toutes les entreprises, chacune a ses spécificités et ses objectifs.

La pratique d'audit d'efficacité pour une entreprise en pleine croissance n'est pas la même pour une entreprise en position de moindre croissance. Souvent, dans le premier cas l'estimation d'efficacité se réalise en matière d'allègements et de simplifications et tout en conservant ce qui est considéré comme un risque acceptable. À l'inverse, dans le deuxième cas, lorsque l'entreprise cherche à préserver ses acquis que se développer « *et lorsqu'a fortiori la situation*

est celle de tous les dangers » (Renard, 2017, p.40), l'efficacité s'apprécie en matière de substitution de règles plus strictes aux dispositions antérieures, d'affinement des procédures et règles, voire d'une excellente définition de devoir (Renard, 2017).

Grâce à l'audit d'efficacité, le champ d'investigation des auditeurs internes a éteint toutes les parties couvertes par le contrôle interne ainsi que la notion a été élargie au-delà des entreprises marchandes (Renard et al., 2018).

4.1.3 L'audit de stratégie

L'audit de stratégie ne permet pas d'élaborer la stratégie de l'entreprise, la responsabilité de son élaboration est seulement assignée à la direction générale avec les informations et l'aide du contrôle de gestion (Renard et al., 2018).

L'audit interne aborde le domaine spécifique de la stratégie et ne change ni de méthode ni de nature. Les questionnements habituels vont être à ce domaine :

- Dispose- t-on pour l'élaboration et la mise en œuvre de la stratégie d'un bon contrôle interne ? Et plus précisément :
 - l'élaboration de la stratégie fait- elle l'objet d'une procédure avalisée par le conseil ? En vérifie-t-on l'application ?
 - l'entreprise a- t-elle des moyens adaptés ? ou insuffisants ? ou superflus ?
- Dispose- t-elle des compétences nécessaires pour la mettre en œuvre ?
- Cette mise en œuvre est- elle compatible avec l'organisation existante ?
- Se donne- t-on les moyens pour mesurer son application (compatibilité avec le système d'information) ?
- A- t-on communiqué suffisamment auprès des personnels concernés ? Cette communication était- elle claire et compréhensible ? (Renard et al., 2018, p.81).

Suite au questionnement analytique ci-dessus, les auditeurs internes procéderont à un examen de synthèse : « *La stratégie définie est- elle en cohérence avec les stratégies et politiques appliquées pour les différentes activités de l'organisation ?* » (Renard et al., 2018, p.81). L'information fournie ici ne doit être que « oui » ou « non » et l'auditeur interne ne porte pas un jugement de valeur de type qui a tort et qui a raison (Renard et al., 2018).

4.2 Le conseil

En plus des missions d'assurance, les auditeurs internes pratiquent des missions de conseil qui devraient être exécutées par des auditeurs internes qualifiés. Le rôle de conseil attribué à l'auditeur interne demeure important pour le bon fonctionnement de l'organisation et dans le traçage de nouvelles voies d'améliorations dont l'organisation a besoin.

Le Glossaire des normes 2017 définit la mission de conseil comme : « *Conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le périmètre d'intervention sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management. Quelques exemples : avis, conseil, assistance et formation (CRIPP, 2017, p.26)* »

On distingue en fait les missions en situation de crise, les missions formelles qui font l'objet d'un accord écrit de manière systématique et sont planifiées, les missions exceptionnelles telles que les opérations de fusion-acquisition et les missions informelles comme les participations à des comités. (Renard, 2017)

David Richards qui avait occupé un poste de président de l'IIA est depuis longtemps un défenseur de la pratique des activités de conseil en audit interne, quand il était responsable de l'audit interne chez First Energy, il a noté ceci : « *Pour certains auditeurs internes, les concepts de conseil et d'audit s'opposent parce qu'ils considèrent que les activités de conseil placent l'auditeur dans une position trop proche des clients, ce qui risque de compromettre son*

indépendance. En fait, le conseil fait partie de l'audit interne depuis des années [...]. D'après la définition actuelle de l'audit interne, celui-ci doit englober à la fois des activités d'assurance et de conseil. À l'évidence, les auditeurs internes peuvent ajouter de la valeur aux missions de conseil en déployant les méthodes, les mécanismes de facilitation, l'attention, le savoir, la technologie, les meilleures pratiques et l'indépendance nécessaires pour aider à résoudre les problèmes des clients (Richard, 2001, pp. 30-35, cité dans IFACI, 2015, p.15-4) »

Les missions de conseil tendent à être prospectives et ne sont pas conçues pour évaluer les événements passés. En plus, elles ont le plus grand potentiel pour apporter la valeur ajoutée au système de contrôle interne d'une organisation pour une longue durée, à mesure que de nouvelles procédures, règles et de nouveaux processus sont élaborés. Il serait mieux d'établir des contrôles au début et de s'assurer que les domaines à améliorer sont pris en compte de manière proactive (IFACI, 2015). Actuellement, on trouve l'auditeur interne comme conseiller stratégique et son rôle ne se limite pas seulement sur l'assurance.

D'après une étude menée par Oulad Seghir (2021) sur les annonces d'offres d'emploi des organisations marocaines opérantes dans des deux secteurs public et privé en faveur des auditeurs internes. Cette étude montre que l'image classique de l'auditeur interne domine, car les missions de conseils sont moins pratiquées par les auditeurs internes en comparaison avec les missions d'assurances, même si la demande des compétences métier des auditeurs internes est pareil à la demande des compétences comportementales.

Au secteur bancaire, les auditeurs internes effectuent plus de missions de conseil que leurs homologues d'autres secteurs à la région du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord (MENA), ainsi que les banques embauchent des auditeurs internes qualifiés (Al-akram et al., 2016).

Malgré leur importance et leurs bienfaits pour l'entreprise, on voit un manque énorme des missions de conseil dans les entreprises marocaines et la région MENA.

Outre, l'analyse des risques et les contrôles de conformité, notamment financiers, les entreprises sont très sollicitées en conseil, notamment, en matière de nouvelles technologies : des risques opérationnels sont nouvellement générés sur la transformation numérique (protection des données personnelles, système d'information, automatisation du reporting et business intelligence mobile) et stratégiques (recours accru à la sous-traitance, cyber-incidents, attaques informatiques, communication digitale)⁷

4.3 La valeur ajoutée

En plus de rôle de conseil, Renard (2017) souligne que l'auditeur interne contribue à la création de la valeur ajoutée, ses recommandations traduisent l'exigence de cette contribution et sont appréciées d'un triple point de vue, premièrement, la présence de l'auditeur interne ne consiste pas simplement pour remettre les choses en état, mais pour des raisons d'amélioration de la situation antérieure à travers ses recommandations, de sorte que la reproduction des dysfonctionnements constatés ne puisse plus se reproduire, d'où la nécessité de l'analyse causale qui permet d'éliminer la cause en identifiant l'origine du phénomène. La valeur ajoutée n'est pas en fonction du nombre des recommandations, mais elle est en fonction de leur nature et de leur contenu. Les recommandations qui permettent d'améliorer le contrôle interne entraînent forcément une évolution dans la maîtrise des activités. Deuxièmement, au moment où l'auditeur interne supprime des dispositions existantes pénalisantes qui sont à la nature du risque détecté, la valeur n'est pas créée au sens exact du terme, mais à obvier que l'on en perde. Troisièmement, cette exigence est mise en œuvre aussi aux missions de conseil, la norme 2010.C1 précise que le responsable de l'audit interne doit avant l'acceptation de mission de conseil, d'estimer « *dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée* » (Renard, 2017, p.48).

⁷ <https://www.apec.fr/tous-nos-metiers/gestion-finance-et-administration/auditeur-interne.html>

Au Royaume-Uni Ridley et D'Silva ont trouvé que le respect des normes professionnelles est le facteur le plus important de la valeur ajoutée de l'audit interne (Umaralievich et Jurayevna, 2020). En outre, création de la valeur ajoutée pour l'organisation est fortement liée à l'efficacité de cette fonction puis qu'elle représente son objectif ultime comme l'indique Dellai (2016).

5. L'organisation de travail de l'audit interne

5.1 La charte d'audit interne

Le vocable « charte » existe depuis 1814, aussi, il est adopté par les auditeurs internes en vue de qualifier l'acte fondateur de la fonction d'audit interne (Renard, 2003).

Le Glossaire d'audit interne définit la charte d'audit interne par : « *Un document officiel qui en précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. La charte définit le positionnement de l'audit interne dans l'organisation ; autorise l'accès aux données, aux personnes et aux biens nécessaires à la réalisation des missions ; définit le périmètre de l'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil (CRIPP, 2017, p.33).* »

Renard (2003) précise que la charte d'audit interne présente quatre caractéristiques qui la distinguent des autres documents portant le même nom, tout d'abord, c'est un document obligatoire comme il est prescrit par les normes professionnelles, ensuite, La charte est la première action d'une série d'actions visant l'instauration d'une fonction d'audit interne, après, elle est un « *document* » officiel qui contient l'un des textes constructeurs de l'organisation, « *Ce caractère officiel* » peut se procurer de deux manières : soit sa signature par le supérieur hiérarchique de l'organisation ou bien celui-là joint une note d'envoi dont il affirme son imposition à tous, enfin, sa forme est variable. « *Il ne saurait y avoir de présentation imposée et formalisée* » (Renard, 2003, p.203). Cet aspect est important dans la mesure où on espère que la charte joue son rôle d'outil de communication. (Renard, 2003)

La diffusion de document peut être limitée sur l'élite des cadres supérieurs comme il peut être diffusé à tous les salariés sans exclusive. Après l'élaboration et la diffusion de la charte d'audit interne qui est estimée comme « un document de base », l'organisation du travail va s'intéresser à définir l'importance et la nature des missions à exécuter : c'est « le plan d'audit ». (Renard, 2003)

5.2 Le plan d'audit interne

La norme 2010 du CRIPP (2017) stipule que « *le responsable de l'audit interne doit établir un plan d'audit fondé sur une approche par les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation* » (p.15). À cet égard, Renard (2017) donne plus d'éclaircissement à la norme prescrite ci-dessus en soulignant que le plan doit comporter au minimum une liste des missions à accomplir et non une simple page ainsi qu'il doit contenir des dates et des délais précis, en plus ce plan doit être « *fondé sur une approche par les risques* », c'est-à-dire qu'il faut s'intéresser aux risques qui sont susceptibles de freiner la réalisation des objectifs que ce soit d'une manière directe ou indirecte (Renard, 2017), ainsi, la fréquence des missions d'une activité se détermine par la gravité de ses risques et par la suite la priorité est au bénéfice de l'activité la plus risquée.

Sur la base de la réponse de plus de 14000 praticiens sur l'enquête du CBOK, les deux tiers des entreprises ayant participé affirment qu'elles utilisent le « *pourcentage du plan d'audit achevé* » qui est considéré comme un déterminant de la performance de l'entreprise, alors qu'il est étonnant de trouver dans la littérature académique que cette mesure n'est utilisée que dans trois des 37 études primaires publiées. (Seago, 2015, Cité dans Trekkent et al., 2019).

6. Le positionnement de la fonction d'audit interne

Le positionnement de cette fonction « se réfère à la place et à la visibilité de l'audit interne dans l'entreprise » (Bouaziz et Maalemi, 2023, p.95). Ainsi, « Plus le rattachement est à un niveau subalterne, plus il est difficile de travailler avec des responsables de niveau élevé » (Renard et al., 2018, p. 153), disent les Anglo- Saxons, donc, le respect du principe d'indépendance est une obligation pour garantir au service d'audit interne un rattachement hiérarchique de haut niveau, qui va lui permettre d'être efficace. Ce principe est considéré par Schick (2014) comme « la première vertu de ce métier, et la première revendication de la profession. Attention aux excès ! » (p.115)

L'auditeur interne appartient à une ligne hiérarchique :

Assistant → auditeur junior → auditeur senior → responsable de mission → directeur de mission → directeur de l'audit interne. (Maders et al., 2014)

Le placement des auditeurs internes dans des grades différents est en fonction de plusieurs critères, parmi lesquels, l'expérience et la forte connaissance de l'organisation, on trouve ces deux critères chez l'auditeur senior. Ce dernier est capable d'effectuer des audits d'efficacité. Au contraire, un auditeur junior n'a pas assez d'expérience et ne connaît pas l'organisation suffisamment, donc, il doit commencer son chemin petit à petit en effectuant des audits de conformité.

Les conditions nécessaires pour qu'une fonction ait une réelle autorité dans une organisation sont les suivantes : la première est liée à la personne en charge de la fonction qui doit avoir une véritable compétence, être charismatique et être considérée comme un égal par tous les responsables ainsi que les cadres supérieurs de l'organisation, la seconde tient à son statut, elle doit avoir un niveau hiérarchique qui la place parmi les cadres dirigeants et non pas une classification subalterne. Ces conditions doivent se refléter dans le niveau de rattachement. (Renard, 2018)

Le rattachement du service ou de la direction de l'audit interne peut être soit à la direction générale (DG), au conseil d'administration, ou bien à une direction opérationnelle. (Bertin, 2007)

6.1. Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale

D'après Renard (2018) ce rattachement est considéré comme la meilleure solution pour trois raisons : Premièrement, la nouvelle unité doit être clairement située dans l'organigramme opérationnel pour qu'elle ne soit jamais considérée comme un corps d'inspection. Deuxièmement, chargée d'accorder assistance et conseil à la direction générale (DG) dans le double domaine de l'information de gestion et des risques, Finalement, cette nouvelle unité doit rester à jour avec les perspectives stratégiques émanant de la direction générale afin qu'elle puisse bien jouer son rôle.

Nous remarquons que la troisième raison est en forte cohérence avec le principe fondamental de l'audit interne qui stipule que l'auditeur interne doit travailler en concordance avec les risques, les stratégies et les objectifs de l'organisation.

Le rattachement du responsable d'audit interne directement à la direction générale permet d'obvier les pressions sur ces derniers. Vraisemblablement, il se rattache quotidiennement au directeur administratif et financier (DAF) ou à la DG comme il peut se rattacher à un comité directeur d'audit qui compte faire des missions et recevra des rapports sans qu'ils soient influencés ou orientés par la DG ou la DAF. Ce comité est constitué entièrement ou partiellement de la DG et de la quasi-totalité des grands directeurs. (Schick, 2014)

6.2. Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit

Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration permet de limiter le problème d'asymétrie d'information entre les représentants des actionnaires et les dirigeants. En plus, le

dialogue avec les échelons hiérarchiques et la DG ne sera pas interrompu, ce qui va permettre aux auditeurs internes de recevoir plus d'informations utiles sur l'organisation. Dans ce cadre, le climat de confiance ne peut être instauré entre les principaux acteurs de la gouvernance qu'à travers ce type de rattachement qui aide à calmer les problèmes qui pourraient surgir dans une relation purement d'agence entre l'auditeur externe et le dirigeant. (Bertin, 2007).

Les principes de bonne gouvernance, la mondialisation des économies et les besoins de financement mènent les organisations au bénéfice d'un rattachement du service d'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit. (Bertin, 2007).

D'après les résultats d'une enquête par questionnaire menée sur des sociétés cotées au Royaume-Uni et remplie par 338 chefs d'audit interne, ainsi que d'informations prises des rapports annuels de ces sociétés, ils montrent que le rattachement de l'audit interne au comité d'audit entraîne la diminution de déclarations des faiblesses de contrôle interne. (Alzeban, 2019)

En parallèle, il est démontré que lorsque la ligne hiérarchique de l'audit interne est directement dirigée vers le comité d'audit par opposition à la DG, l'adoption et la mise en œuvre des IFRS (International financial reporting standards) sont améliorées. (Alzeban, 2018). En outre, le rattachement d'audit interne directement et uniquement au comité d'audit permet de combattre le signalement frauduleux comme le soutien (James, 2003, cité dans Alzeban, 2018). Ainsi ce problème n'est combattu que lorsque l'audit interne dispose d'une ligne hiérarchique unique et directe avec le comité d'audit. (Alzeban, 2018)

(Soh, 2011, cité dans Oussii et Boulila, 2018) rapporte que les rattachements hiérarchiques de l'audit interne au comité d'audit « *sont perçus comme étant essentiels pour contribuer à l'efficacité de l'IAF en garantissant l'indépendance et l'objectivité* ». Ainsi que la présence d'une fonction d'audit interne avec un comité d'audit efficace a un effet positif sur les pratiques de l'entreprise, nous rappelle Tumwebaze et al. (2022)

Ainsi, les résultats de l'étude menée par Al-Taei et Flayyih (2022) « *ont montré que la relation entre les qualités du comité d'audit, de l'équipe d'audit et de l'audit lui-même sert de médiateur à un processus d'audit efficace.* » (p.249–263)

6.3 Le rattachement à une direction opérationnelle

Le rattachement de l'audit interne à une direction opérationnelle nuit au principe d'indépendance qui doit être respecté par l'auditeur interne. Ce dernier ne doit pas être sous l'autorité d'une direction opérationnelle afin de préserver son efficacité.

Dans le cadre d'un groupe, le rattachement à une direction opérationnelle est moins captivant. Au cas où ce positionnement est appliqué, c'est la direction administrative et financière qui prend généralement le service d'audit interne sous son autorité. Cela rend le service d'audit interne à un niveau inférieur à celles des directions opérationnelles, mais il faut souligner que ce rattachement présente néanmoins le bénéfice d'un bon suivi technique du service d'audit interne. (Bertin, 2017).

7. Conclusion

Dans cet article nous avons présenté l'histoire de l'audit interne depuis son émergence après la crise de 1929 jusqu'à sa naissance en tant que « fonction ». Ainsi, nous avons montré le développement de la notion de l'audit interne qui a subi plusieurs modifications. En plus, nous avons mis en exergue le champ d'application qui s'est élargi d'un simple audit de conformité à un audit de stratégie et de conseil porteur d'une forte valeur ajoutée. En outre, nous avons dévoilé à quel point que le travail de l'audit interne est organisé par la présence obligatoire de la charte d'audit interne et l'élaboration d'un plan d'audit annuel. Nous avons également montré

le positionnement le plus adéquat à cette fonction miracle qui est le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit.

L'audit interne est une fonction née après la création de L'IIA et ses normes n'ont émergé qu'en 1978 ainsi que sa définition n'est plus floue, elle est devenue officielle en 1999. Depuis sa création, la fonction d'audit interne s'est développée rapidement ainsi qu'elle bénéficie d'une place importante au sein des organisations vu la valeur ajoutée qu'elle leur apporte à travers l'ensemble des missions effectuées par les auditeurs internes qui sont des personnes recrutées en interne. Ainsi, cette fonction a permis la diminution du montant des dépenses lié aux honoraires élevés de l'audit légal (réduction des coûts de transactions), la réduction d'asymétrie d'information, la diminution du coût d'agence et conflits d'intérêts.

Actuellement, l'audit interne est diffusé dans le monde et concerne toutes les activités, il peut être réglementaire comme il peut être un choix. Il a démarré par l'audit de conformité qui s'exécute par un auditeur junior qui fait un travail de comparaison en se basant sur un référentiel. Outre, l'audit interne a évolué vers l'appréciation d'efficacité et permet de couvrir la totalité des domaines du contrôle interne, c'est ainsi à l'auditeur senior d'accomplir la mission d'audit d'efficacité et de procéder à la vérification de la stratégie de l'entreprise. En plus, le travail de l'audit interne est organisé et son positionnement influence l'indépendance des auditeurs internes d'une manière significative.

De ce fait, l'officialisation de la définition de l'audit interne a mis fin à l'ambiguïté de sa perception par les chercheurs. Ainsi, l'audit interne est devenu une fonction apporteuse d'une forte valeur ajoutée vu son indépendance et son champ d'application élargie.

Les prochains travaux doivent faire une enquête sur la perception des audités sur le concept de l'audit interne en vue de montrer si les audités confuse entre la fonction d'audit et les fonctions proches comme l'audit externe, l'inspection et le contrôle de gestion

Références :

- (1). Al-akra, M., Abdel-Qader, W. et Billah, M. (2016). Internal auditing in the Middle East and North Africa : A literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Elsevier, 26, 13-27. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2016.02.004>
- (2). Al-Tae, S.- H.-H. et Flayyih, H.-H. (2022). The impact of the audit committee and audit team characteristics on the audit quality: Mediating impact of effective audit process. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 14(3), 249–263.
- (3). Alzeban, A. (2018). The association between internal audit department characteristics and IFRS compliance. *Asian Review of Accounting*, 26(3), 336-358. <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2017-0054>
- (4). Alzeban, A. (2019). The relationship between internal control and internal audit recommendations. *Journal espagnol des finances et de la comptabilité / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 48(3), 341-362.
- (5). Auditeur interne | Apec. (n.d.). <https://www.apec.fr/tous-nos-metiers/gestion-finance-et-administration/auditeur-interne.html>
- (6). Bertin, E. (2007). *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*. Editions d'Organisation.
- (7). Bouaziz, M. et Maalemi, T. (2023). Le triangle d'or (audit externe, audit interne et comité d'audit), comme dispositif de la gouvernance et de la qualité de l'information financière: Revue de littérature. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(2), 84 – 107
- (8). Boudriga, Z. (2012). *Audit interne : Organisation et Pratiques*. Collection Azurite.
- (9). Chaudey, M. (2014). *Analyse économique de la firme*. Armand Colin.

- (10). Chekroun, M. (2014). Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes [Thèse de doctorat en Sciences de Gestion LMD, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen]. <http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/3166/1/Chekroun.Meriem.LMDOC.pdf>
- (11). CRIPP – IIA-MAROC (AMACI) Institut des Auditeurs Internes-Maroc. (n.d.). <https://www.iiamaroc.org/cripp/>
- (12). Daoui, M. et Ait Bihi, A. (2023). La contribution de l'audit interne dans la gestion du risque opérationnel. *International Journal of Financial Accountability, Economics, Management, and Auditing (IJFAEMA)*, 5(2), 196–207. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7781420>
- (13). DeAngelo, L.-E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199
- (14). Dellai, H. et Omri, M.-A.-B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-221.
- (15). Dicko, S. (2019). *Méthodologie de recherche et théories en sciences comptables*. Presses de l'Université du Québec.
- (16). Ebondo Wa Mandzila, E. (2007). *Audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques*. Euromed Management.
- (17). Ebondo, E. et Pigé, B. (2002). L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction. *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, 2, 51-67. DOI 10.3917/cca.082.0051
- (18). Essekkaki, S. et Bouayad, N.-A. (2019). Aperçue historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace). *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(2), 625–642. <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/411>
- (19). IFACI. (2023, July 25). L'association - IFACI. <https://www.ifaci.com/nous-connaître/association/>
- (20). Gendron, B. (2020). *L'essentiel de la micro-économie* (7^e éd). Gualino.
- (21). Ghertman, M. (1998). *Applications pratiques de la Théorie des Coûts de Transaction*. Présentée au HEC Research Papers Series 636, HEC Paris. Récupéré sur <https://core.ac.uk/download/pdf/6277015.pdf>
- (22). IFACI, (2013). *Les outils de l'audit interne : 40 fiches pour conduire une mission d'audit*. Eyrolles.
- (23). IFACI, (2015). *Manuel d'audit interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques* (1^e éd). Eyrolles.
- (24). IIA. (2017). *Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles*. <https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/CRIPP-2017-Normes-version-finale-amende-e-31052017.pdf>
- (25). Jonquières, M. et Joras, M. (2015a). *Glossaire de l'audit du social*. EMS Editions.
- (26). Jonquières, M. et Joras, M. (2015b). *L'audit, une même démarche intelligente pour tous*. EMS Editions.
- (27). Kai, R., Yusheng, K., Ntarmah, A.-H. et Ti, C. (2022). Constructing internal audit quality evaluation index: evidence from listed companies in Jiangsu province. China. *Heliyon*, 8(9), e10598.
- (28). Maders, H.-P., Masselin, J.-L. et Fratta, H. (2014). *Les métiers d'auditeur interne et de contrôleur permanent* (1^e éd). Eyrolles.
- (29). Madoz, J.-P. (2003). *L'audit et les projets*. AFNOR.
- (30). Oulad Seghir, K. et Soussi, D. (2021). Auditeur interne au Maroc : Une étude des annonces d'offres d'emploi. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 2(4), 251- 269.

- (31). Ouriachi, N. et Bakhtaoui, M. (2021). The independence of internal audit in Public Institutions and companies in Morocco: Existence or absence -Case of a public company. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(1), p.184-205. <https://doi.org/10.5281/zenodo.4474568>
- (32). Oussii, A.-A. et Boulila Taktak, N. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450-469.
- (33). Présentation – IIA-MAROC (AMACI) Institut des Auditeurs Internes-Maroc. (n.d.). <https://www.iiamaroc.org/presentation/>
- (34). Renard, J. (2003). *L'audit interne : ce qui fait débat*. Maxima.
- (35). Renard, J. (2017). *Théorie et pratique de l'audit interne* (10^e éd). Primé par l'IFACI. Eyrolles.
- (36). Renard, J., Nussbaumer S. et Oriot, F. (2018). *Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration* (2^e éd). Eyrolles.
- (37). Schick, P. (2014). *Guide d'audit des achats et des ventes : 82 items pour identifier et maîtriser les risques dans votre organisation* (1^e éd). Eyrolles.
- (38). Sidibe, D. (2018). *Gouvernance et management des risques : Les conseils d'administration en question*. EMS Editions.
- (39). Tarabay, C. (2016). *L'impact de l'audit interne sur les performances des PME* [Thèse de doctorat en Gestion et Management, Université de Lorraine]. Français. NNT : 2016LORR0316. tel-02015366
- (40). The Institute of Internal Auditors | The IIA. (n.d.). The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf>
- (41). Trekkent, O., Jethefer, S. et Ozkan, B. (2019). Internal audit effectiveness : operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238-271.
- (42). Tumwebaze, Z., Bananuka, J., Kaawaase, T.-K., Bonareri, C.-T. et Mutesasira, F. (2022). Audit committee effectiveness, internal audit function and sustainability reporting practices. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(2), 163-181. DOI 10.1108/AJAR-03-2021-0036.
- (43). Umaralievich, M.-S. et Jurayevna T.-M. (2020). The Role of the Internal Audit Based International Internal Audit Standards in Uzbekistan. *Journal of Media & Management*, 2(1), 1-5.