

Etude de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques : Modèle des Capacités de l'audit interne

Study of the effectiveness of the internal audit function in public enterprises: internal audit Capability Model.

Idriss ADDAHBI

Doctorant à l'Université Ibn Tofail - Kénitra
Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations
idrissaddahbi@gmail.com

Sofia ADDAHBI

Doctorante à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion-Kénitra-Université Ibn Tofail
Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion
addahbi.sofia@gmail.com

Résumé

Influencé par une vague importante de changements qui comprend privatisations, décentralisation des entreprises publiques et instauration d'une bonne gouvernance, le Maroc se retrouve face au défi de la transparence et la réédition des comptes. L'audit interne, comme discipline indépendante et objective, se révèle être le mécanisme adéquat pour mener à bien cette transition.

L'objectif de cet article est de donner un aperçu sur les facteurs contribuant à l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques, à travers l'examen du Modèle des Capacités de l'audit interne.

Mots clés

Audit interne, efficacité, gouvernance, Internal audit capacity model.

Abstract

Influenced by a major wave of changes that includes privatization, decentralization of public enterprises and the establishment of good governance, Morocco faces the challenge of transparency and reissue of accounts. Internal audit, as an independent and objective discipline, is proving to be the right mechanism to carry out this transition.

The purpose of this article is to provide an overview of the factors contributing to the effectiveness of the internal audit function in public sector through the review of the internal audit Capability Model.

Keywords

Internal audit, efficiency, governance, Internal audit ambition model.

Introduction

La mise en place d'un système de contrôle interne efficace est devenue un enjeu central de la gouvernance d'entreprise en raison du grand nombre de cas de fraudes très médiatisés au cours des dernières années. (Minelli et al., 2009 ; Palermo, 2011 ; Van der Stede, 2011).

La gouvernance est définie comme la combinaison des processus et des structures mis en œuvre par le conseil d'administration pour informer, diriger, gérer et surveiller les activités de l'organisation en vue de la réalisation de ses objectifs. Dans le secteur public, la gouvernance concerne les moyens par lesquels les objectifs sont établis et accomplis.

Elle comprend également des activités qui permettent la crédibilité d'une entité du secteur public, établissent une prestation de services équitable et garantissent un comportement approprié des responsables gouvernementaux, en réduisant le risque de corruption publique (Goodson, S.G, Mory, K.J and Lapointe, J.R 2012).

Partant de ce qui précède, notre objectif est d'identifier les éléments d'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques suivant le Modèle des Capacités de l'audit interne ou l'IA-CM, en répondant à la problématique :

A travers quelles nouvelles dimensions pouvons-nous évaluer l'efficacité de la fonction de l'audit interne dans le secteur public, en se basant sur le Modèle des Capacités de l'audit interne ?

Pour ce faire, nous avons envisagé de traiter le sujet de la manière suivante : Premièrement, en introduisant le rôle de l'audit interne et son efficacité dans le secteur public Puis, une revue de littérature concernant le Modèle des Capacités de l'audit interne. Enfin, nous procéderons à l'examen de l'IA-CM à travers l'approche par les risques et la dimension culturelle tout en portant au modèle un œil critique à la fin de ce papier.

1. Revue de littérature :

1.1 Quel rôle joue l'audit interne dans le secteur public ?

L'audit interne est la pierre angulaire de la bonne gouvernance dans le secteur public. En effet, les évaluations effectuées par les auditeurs permettent de fournir une assurance sur la manière dont sont gérées les ressources publiques. L'audit interne joue également un rôle crucial dans la détection et la réduction de la corruption, le renforcement de l'équité et de la transparence ce qui contribue à l'instauration d'une certaine confiance notamment vis à vis des parties prenantes et des citoyens (Goodson, S.G, Mory, K.J and Lapointe, J.R 2012).

1.2 Quels sont les éléments-clés contribuant à l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur public ?

L'audit interne est un processus compliqué. Il est composé de nombreux éléments tels que la planification à long terme, l'organisation, le développement du personnel, la planification de l'audit, les différents aspects du travail tels que l'observation, la vérification, la confirmation et l'analyse, le reporting et le suivi. Cela implique également des relations interpersonnelles et des entretiens. Ces aspects du processus d'audit interne sont importants et doivent être observés et évalués (dittenhofer 2001). (Papee 2008), considère l'efficacité de l'audit interne comme un « domaine totalement inexploré ».

Parmi les travaux identifiés lors de notre revue de littérature sur l'efficacité de FAI¹, on peut citer ceux (Rezaee et Lander 1993) qui considèrent que l'interaction régulière et un dialogue ouvert aident la FAI à être plus efficace. (Gramling et al. 2004) ont examiné la littérature relative à la qualité de la FAI du point de vue des auditeurs externes. (Ridley 2008, 287) a affirmé que l'AI moderne a été construite sur les « trois Es » d'efficacité, d'efficience et d'économie. (Chambers 1992, 22) considérait l'efficacité comme « bien faire », alors que l'efficience « Et l'économie signifie » les faire à moindre coût. Les travaux de (Cohen and Sayag 2010, p. 305) concluent que l'efficacité de l'audit interne dépend davantage des caractéristiques organisationnelles que de la qualification et du cadre de travail du personnel de l'audit interne.

Pour ce qui est de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur public, l'IIA² stipule clairement que l'activité d'audit doit être habilitée à agir avec intégrité et à produire des services fiables, même si les moyens spécifiques par lesquels les auditeurs atteignent ces objectifs varient. A cet effet, un minimum de conditions a été fixé. Il s'agit des 9 éléments suivants :

- a. **Indépendance organisationnelle** : L'indépendance organisationnelle permet à l'auteur de faire son travail sans ingérence de la part de l'entité auditée. L'activité d'audit doit être suffisamment indépendante de celles qu'elle est tenue d'auditer pour pouvoir mener et être perçue comme effectuant son travail sans ingérence. Associée à l'objectivité, l'indépendance organisationnelle contribue à la précision du travail des auditeurs et à la capacité de s'appuyer sur les résultats rapportés.

¹FAI : Fonction d'audit interne

²IIA : Institute of Internal Auditors

La façon dont un responsable de l'audit interne est nommé et peut être démis de ses fonctions influe grandement sur l'indépendance. Le Cadre de Référence International de Pratiques Professionnelles (CRIPP) de l'IIA³ stipule clairement que le rattachement du responsable d'audit, fonctionnellement au conseil et administrativement au responsable exécutif de l'organisation, facilite l'indépendance de l'organisation. Le responsable de l'audit interne devrait également être libre de gérer l'activité d'audit sans ingérence de la part de la direction ni influence politique induite de la part d'agents publics.

- b. Mandat formel :** Les pouvoirs et devoirs de l'activité d'audit devraient être établis par la constitution, la charte ou tout autre document juridique de base du secteur public. Entre autres sujets, ce document traiterait des procédures et exigences de reporting et de l'obligation de l'entité auditée de collaborer avec l'auditeur.
- c. Accès illimité :** Les audits doivent être effectués avec un accès complet et non restreint aux employés, aux biens et aux dossiers, en fonction de l'exécution des activités d'audit.
- d. Financement suffisant :** L'activité d'audit doit disposer d'un financement suffisant par rapport à la taille de ses responsabilités. Cet élément important ne devrait pas être placé sous le contrôle de l'organisation auditée, car le budget a une incidence sur la capacité de l'audit à s'acquitter de ses responsabilités.
- e. Leadership compétent :** Le responsable de l'audit doit être en mesure de recruter, de conserver et de gérer de manière autonome et efficace du personnel hautement qualifié, sans influence induite de la part des dirigeants ou des responsables politiques. Le responsable doit connaître les normes d'audit applicables, posséder les qualifications professionnelles requises (de préférence certifiées) et être compétent pour superviser et gérer une fonction d'audit. De plus, le responsable d'audit interne devrait être un porte-parole public articulé pour l'activité d'audit.
- f. Equipe objective :** L'équipe d'audit doit être objective. Le personnel d'audit doit avoir une attitude impartiale et éviter tout conflit d'intérêts. Un conflit d'intérêts peut exister même s'il n'y a pas d'acte contraire à l'éthique ou inapproprié. Un tel conflit peut créer une apparence d'irrégularité qui peut miner la confiance dans l'auditeur interne, l'activité d'audit interne et la profession.

³ Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, l'IIA-Edition 2017

- g. Equipe compétente :** L'audit nécessite un personnel professionnel possédant collectivement les qualifications et les compétences nécessaires pour mener à bien l'ensemble des audits requis par son mandat. Les auditeurs doivent respecter les exigences minimales en matière de formation continue établies par leurs organisations et normes professionnelles pertinentes.
- h. Soutien des parties prenantes :** La légitimité de l'activité d'audit et de sa mission doit être comprise et soutenue par un large éventail de représentants élus et nommés du secteur public, ainsi que par les médias et les citoyens concernés.
- i. Normes professionnelles d'audit interne :** Les normes professionnelles d'audit interne, du (CRIPP) promulguées par l'Institut des auditeurs internes, soutiennent la mise en œuvre des éléments précédents et fournissent un cadre pour promouvoir un travail d'audit de qualité systémique, objectif et fondé sur preuve.

2. (IA-CM) ou le modèle des capacités de l'audit interne :

2.1 Présentation

L'IA-CM est un cadre qui détermine les fondamentaux à un audit interne efficace dans le secteur public. Il décrit un ensemble d'étapes (par niveau de maturité) qu'une entreprise publique doit suivre pour développer un audit interne à même de répondre à ses besoins de gouvernance. L'IA-CM est :

- Un moyen de communication : une base pour communiquer autour de l'audit interne efficace et son importance pour les différentes parties prenantes ;
- Un cadre d'évaluation : un cadre qui permet l'évaluation de l'activité de l'audit interne selon les normes et les pratiques d'audit interne soit en tant qu'auto-évaluation ou en évaluation externe ;
- Une feuille de route pour une amélioration ordonnée : une feuille de route qui définit les étapes à suivre par une entreprise publique pour renforcer son activité d'audit interne.

L'IA-CM fournit un outil qu'une entreprise du secteur peut utiliser pour :

- Déterminer ses exigences en matière d'audit interne en fonction de la nature, de la complexité et des risques associés à ses opérations ;
- Évaluer ses capacités d'audit interne par rapport aux exigences ;

- Identifier les écarts importants entre ses capacités d'audit interne et les exigences afin de pouvoir développer le niveau approprié de capacité d'audit interne.

2.2 Principes de base du modèle IA-CM :

- L'audit interne fait partie intégrante d'une gouvernance efficace dans le secteur public et aide les organisations à atteindre leurs objectifs et à rendre compte de leurs résultats
- Trois variables doivent être prises en compte lors de l'évaluation du niveau de capacité d'une activité IA - l'activité elle-même, l'organisation et l'environnement global dans lequel l'organisation opère ;
- Une organisation a l'obligation de déterminer le niveau optimal de capacité d'audit interne pour répondre à ses besoins de gouvernance et pour atteindre et maintenir la capacité souhaitée ;
- Toutes les organisations n'ont pas besoin de la même capacité d'audit interne ou de la même sophistication. Le niveau approprié sera proportionnel à la nature et à la complexité de l'organisation et aux risques auxquels l'organisation pourrait être exposée. « Aucune taille ne convient à tous. »
- La capacité de l'activité AI est directement liée aux mesures prises par le responsable de l'audit interne pour définir les processus et les pratiques nécessaires pour atteindre et maintenir les capacités d'audit interne et les mesures prises par la direction de l'organisation pour créer un environnement favorable à l'audit interne ;
- L'audit interne doit être rentable.

2.3 Structure du modèle IA-CM :

L'IA-CM est un cadre de référence pour le renforcement et l'amélioration de l'audit interne, à travers de nombreuses petites étapes d'évolution. Ces étapes ont été organisées en cinq niveaux de capacité progressifs. Le modèle illustre les étapes par lesquelles une activité d'AI peut évoluer à mesure qu'elle définit, met en œuvre, mesure, contrôle et améliore ses processus et ses pratiques.

Les améliorations des processus et des pratiques à chaque étape fournissent la base permettant la progression vers le prochain niveau de capacité. Il s'agit donc d'une approche «de base » pour la mise en place d'un audit interne efficace dans une organisation.

2.3.1 Niveaux de capacité :

Les cinq niveaux de l'IA-CM sont :

1. **Initial** : aucune activité durable et productive- l'activité est dépendante des efforts individuels de tout un chacun ;
2. **Infrastructure** : les pratiques et les procédures de l'activité de l'audit interne sont durables et reproductibles ;
3. **Intégré** : les pratiques professionnelles de l'audit interne sont uniformément appliquées
4. **Managé** : l'audit interne intègre les informations dans leur ensemble
5. **Optimisation** : l'audit interne apprend de l'intérieur et de l'extérieur pour une amélioration continue

2.3.2 Les éléments identifiés pour une activité d'audit interne :

Les éléments ci-après sont identifiés au niveau du IA-CM pour une activité d'audit interne :

1. Services et rôles de l'audit interne ;
2. Ressources humaines ;
3. Pratiques professionnelles ;
4. Management de la performance et responsabilité ;
5. Relations organisationnelles et culture ;
6. Structures de gouvernance.

2.4 Matrice du IA-CM :

L'axe vertical représente les niveaux de capacité du modèle des capacités de l'audit interne - la capacité de l'activité IA augmente de bas en haut. Les éléments de l'audit interne sont présentés sur l'axe horizontal. Les KPA, Key Process Area ou "Zone clé de traitement", pour chaque niveau pour chaque élément sont identifiés dans les cases correspondantes pour le niveau approprié.

La matrice du IA-CM se présente comme suit :

Matrice du Modèle des Capacités de l'audit interne						
	Services et rôles de l'AI	Ressources humaines	Pratiques professionnelles	Management de la performance et responsabilité	Relations organisationnelles et culture	Structures de gouvernance
Niveau 5	L'AI est reconnu comme un agent de changement	Implication du leadership avec les corps professionnels Projection des effectifs	Implication du leadership avec les corps professionnels Planification stratégique de l'audit interne	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels
Niveau 4	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels L'activité de l'AI soutient les organismes/ corps professionnels Planification des effectifs	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels Le responsable d'audit rend compte à l'autorité la plus haute
Niveau 3	Services de conseil L'audit de performance / optimisation des ressources	Services de conseil Équipe professionnellement qualifiée Coordination des effectifs	Services de conseil Plans d'audit basés sur les risques	Services de conseil Coût de l'information Rapports de gestion de l'audit interne	Services de conseil Composante intégrale de la gestion des équipes	Services de conseil Mécanismes de financement
Niveau 2	Services de conseil	Services de conseil Personnel qualifié identifié et recruté	Services de conseil Plan d'audit basé sur les priorités de la direction et des parties prenantes	Services de conseil Business plan de l'audit interne	Services de conseil	Services de conseil Liens hiérarchiques établis
Niveau 1	Ad hoc et non structuré, missions d'audits isolées ou examens de documents et de transactions pour vérification de l'exactitude et de la conformité, les résultats dépendent des compétences de personnes spécifiques occupant le poste; aucune pratique professionnelle spécifique établie autre que celles fournies					

	par les organismes professionnels, financement approuvé par la direction au besoin, absence d'infrastructure, aucune capacité établie; par conséquent, aucun domaine de processus clé spécifique
Services et rôles de l'audit interne	
Niveau 5	L'AI est reconnu comme un agent de changement Avoir suffisamment développé la capacité professionnelle et de leadership de l'activité d'audit interne pour fournir des prévisions et servir de catalyseur pour obtenir des changements positifs dans l'organisation.
Niveau 4	Assurance globale sur la gouvernance, le risk management et le contrôle Effectuer un travail suffisant pour fournir une opinion sur l'adéquation et l'efficacité globales des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle de l'organisation. L'activité AI a coordonné ses services d'audit de manière suffisamment complète pour fournir une assurance raisonnable au niveau de l'entreprise que ces processus sont adéquats et fonctionnent comme prévu pour atteindre les objectifs de l'organisation
Niveau 3	Services de conseil Analyser une situation et / ou fournir des conseils à la direction. Les services de conseil apportent une valeur ajoutée sans que l'auditeur interne n'assume la responsabilité de la direction. Les services consultatifs sont ceux qui sont orientés vers la facilitation plutôt que l'assurance et comprennent la formation, les examens de développement de systèmes, l'auto-évaluation de la performance et du contrôle, le conseil. L'audit de performance / optimisation des ressources Évaluer et rendre compte de l'efficacité, de l'efficacité et de l'économie des opérations, des activités ou des programmes ; ou mener des missions sur la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle. L'audit performance / optimisation des ressources couvre l'ensemble des processus opérationnels, les contrôles de gestion associés et les résultats obtenus. L'audit de l'efficacité du programme est parfois appelé "évaluation du programme".
Niveau 2	Audit de conformité Effectuer un audit de conformité et d'adhérence d'un domaine, processus ou système particulier aux politiques, plans, procédures, lois, réglementations, contrats ou autres exigences régissant la conduite du domaine, du processus ou du système soumis à audit.
Niveau 1	Missions d'audits isolées ou examens de documents et de transactions pour vérification de l'exactitude et de la conformité
Ressources Humaines	
Niveau 5	Implication du leadership avec les corps professionnels Faciliter et soutenir les leaders de l'AI en devenant des leaders clés au sein des organismes professionnels compétents. En plus de contribuer à la profession par leur travail bénévole, le responsable de l'audit interne et les autres auditeurs internes deviendront des leaders d'opinion et influenceront la croissance et l'évolution de la profession. Participer à l'administration et / ou à la direction d'organismes professionnels aide les auditeurs à apprendre et à mettre en pratique des compétences de haut niveau, car leurs rôles vis-à-vis de leurs collègues requièrent différents modes d'interaction de leur rôle organisation. Projection des effectifs Coordonner les activités de développement des effectifs à long terme pour répondre aux besoins futurs de l'activité AI. La projection des effectifs implique l'élaboration d'un plan stratégique des ressources humaines définissant les objectifs de l'activité AI pour le développement des compétences et

	la main-d'œuvre, ainsi que les besoins stratégiques de l'organisation.
Niveau 4	<p>L'AI contribue au développement du management Intégrer le développement des responsables de l'organisation à la formation et aux expériences de l'activité AI et vice versa. L'organisation et l'activité poursuivent une stratégie visant à encourager les personnes ayant une bonne compréhension de la gouvernance, de la gestion des risques et des contrôles à travailler et à contribuer dans toute l'organisation</p> <p>L'activité de l'AI soutient les organismes/ corps professionnels Offrir des opportunités de leadership et de développement professionnel au personnel d'audit interne en soutenant leur implication et leur participation dans des organismes professionnels.</p> <p>Planification des effectifs Coordonner les activités du personnel pour répondre aux besoins opérationnels actuels de l'activité AI. La planification des effectifs implique l'élaboration d'un plan définissant les ressources, les compétences, la formation et les outils nécessaires pour mener à bien les audits identifiés (ou proposés) dans le plan d'audit et de services périodiques.</p>
Niveau 3	<p>Consolidation d'équipe et compétence Développer la capacité des membres de l'équipe à fonctionner efficacement dans un environnement d'équipe, en commençant par se concentrer sur l'équipe de projet individuelle. Étant donné que de nombreux audits du secteur public couvrent des domaines nécessitant les efforts concertés d'une équipe de vérificateurs et que les compétences requises pour effectuer un audit ne sont pas nécessairement les mêmes pour travailler efficacement dans un environnement de groupe, des compétences d'équipe supplémentaires sont nécessaires.</p> <p>Équipe professionnellement qualifiée S'assurer que les auditeurs internes maintiennent et améliorent continuellement leurs capacités professionnelles.</p> <p>Coordination des effectifs Coordonner le développement de l'audit périodique et du plan de services au niveau des ressources humaines autorisé pour l'activité AI. Comme les ressources sont souvent limitées, l'AI doit utiliser des méthodes appropriées pour définir les priorités des projets et services planifiés afin de limiter ses engagements à une quantité et à un type de services de projets réalisables.</p>
Niveau 2	<p>Développement professionnel individuel S'assurer que les auditeurs internes maintiennent et améliorent continuellement leurs capacités professionnelles.</p> <p>Personnel qualifié identifié et recruté Identifier et attirer des personnes possédant les compétences et les compétences nécessaires pour mener à bien le travail de l'activité IA. Les auditeurs internes dûment qualifiés et recrutés sont plus susceptibles de donner de la crédibilité aux résultats de l'audit interne.</p>
Niveau 1	Les résultats dépendent des compétences de personnes spécifiques occupant le poste

Pratiques professionnelles	
Niveau 5	<p>Amélioration continue dans les pratiques professionnelles Intégrer les données de performance, les meilleures pratiques mondiales et les commentaires reçus des processus de programme d'assurance et d'amélioration de la qualité en cours pour renforcer et développer en permanence la capacité de l'activité AI à fournir un audit interne de classe mondiale.</p> <p>Planification stratégique de l'audit interne Comprendre les orientations stratégiques de l'organisation et les nouveaux problèmes et risques, et modifier les compétences et les services d'audit de l'activité AI pour répondre aux besoins futurs potentiels.</p>
Niveau 4	<p>La stratégie de l'AI s'appuie sur la gestion des risques de l'organisation Lier le plan d'audit et de services périodiques de l'activité AI aux stratégies et pratiques de gestion des risques de l'entreprise.</p>
Niveau 3	<p>Cadre de management de la qualité Établir et maintenir des processus pour surveiller, évaluer et améliorer en permanence l'efficacité de l'activité AI. Les processus incluent un suivi interne continu des performances de l'activité AI ainsi que des évaluations périodiques de qualité internes et externes.</p> <p>Plans d'audit basés sur les risques Évaluer systématiquement les risques et concentrer les priorités de l'audit périodique et du plan de services de l'activité IA sur les expositions aux risques dans toute l'organisation</p>
Niveau 2	<p>Cadre des pratiques et processus professionnels Faciliter la réalisation de missions d'audit avec l'indépendance et l'objectivité, ainsi que la compétence et la diligence professionnelle envisagées dans la charte de l'audit et dans la définition de l'IIA relative à l'audit interne, dans le code d'éthique et dans les normes. Le cadre des pratiques et processus professionnels comprend les politiques, les processus et les procédures qui guideront l'activité de l'AI dans la gestion de ses opérations. Développer son programme de travail d'audit interne ; et planifier, exécuter et rendre compte des résultats des audits internes.</p> <p>Plan d'audit basé sur les priorités de la direction et des parties prenantes Élaborer des plans périodiques (annuels ou pluriannuels) pour lesquels des audits et / ou d'autres services seront fournis, sur la base de consultations avec la direction et / ou d'autres parties prenantes.</p>
Niveau 1	Aucune pratique professionnelle spécifique établie autre que celles fournies par les organismes professionnels
Management de la performance et responsabilité	
Niveau 5	<p>Reporting public sur l'efficacité de l'audit interne Rendre compte publiquement de l'efficacité de l'activité d'AI pour démontrer la transparence et la responsabilité vis-à-vis des parties prenantes de l'organisation et du public, et identifier la contribution et l'impact de l'activité d'analyse sur les ressources fournies.</p>
Niveau 4	Intégration de mesures de performance qualitatives et quantitatives

	Afin de permettre à l'activité d'AI d'utiliser des informations sur les performances pour mesurer et surveiller les fluctuations qui affectent ses résultats. L'activité a équilibré son utilisation de données quantitatives et qualitatives pour l'aider à atteindre ses objectifs stratégiques
Niveau 3	<p>Mesures de performance En plus des données sur les coûts, développer des mesures et des indicateurs significatifs permettant à l'activité d'analyse interne de mesurer et de rendre compte de ses performances et de suivre régulièrement ses progrès par rapport aux objectifs afin de garantir des résultats aussi économiques et efficaces que possible. Les mesures seront principalement des mesures de processus et d'intrants, mais aussi certaines mesures de résultats ou de résultats qualitatifs.</p> <p>Coût de l'information Fournir suffisamment d'informations à partir du système de suivi financier pour que l'activité AI comprenne suffisamment d'informations sur les coûts pour les utiliser afin de gérer ses services aussi économiquement et efficacement que possible. Cette pratique dépasse légèrement les écarts budgétaires et intègre la relation entre les résultats et les intrants.</p> <p>Rapports de gestion de l'audit interne Recevoir et utiliser les informations pour gérer les activités quotidiennes de l'activité d'AI, soutenir la prise de décision et prouver la responsabilité.</p>
Niveau 2	<p>Budget de fonctionnement de l'AI Le budget doit être alloué et l'activité d'AI doit utiliser son propre budget de fonctionnement pour planifier ses services.</p> <p>Business plan de l'audit interne Établir un plan périodique pour la prestation des services de l'activité AI.</p>
Niveau 1	
Relations organisationnelles et culture	
Niveau 5	<p>Relations efficaces et continues Utiliser les compétences solides du responsable d'audit en matière de gestion des relations pour maintenir une visibilité et un alignement appropriés avec les besoins et les attentes des principales parties prenantes, de la direction et du comité d'audit.</p>
Niveau 4	<p>Le responsable de l'AI conseille et influence le Top Management Pour faciliter la compréhension, l'appréciation par l'organisation de la vision, du leadership et de la clairvoyance du responsable d'audit, et développer une relation durable qui favorise les échanges avec la direction. La direction générale apprécie les conseils du responsable d'audit sur les questions stratégiques.</p>
Niveau 3	<p>Coordination avec d'autres groupes d'examen Pour partager l'information et coordonner les activités avec d'autres fournisseurs de services de certification et de conseil, internes et externes afin de garantir une couverture organisationnelle appropriée et de minimiser la duplication des efforts.</p>

	<p>Composante intégrale de la gestion des équipes Pour participer aux activités de gestion de l'organisation sous une forme quelconque en tant que membre apprécié de l'équipe de direction. Bien que le responsable d'audit ne s'acquitte pas des responsabilités de la direction, il est inclus dans les communications et les forums de l'équipe de direction et, en tant qu'observateur, il est en mesure de maintenir un canal de communication avec la haute direction.</p>
Niveau 2	<p>Gestion au sein de l'activité de l'AI Pour orienter les efforts de gestion de l'activité d'AI sur ses propres opérations et relations au sein de l'activité, telles que la structure organisationnelle, la gestion des personnes, la préparation et le suivi du budget, la planification annuelle, les outils et la technologie d'audit nécessaires. Les interactions avec les responsables organisationnels sont axées sur la réalisation des activités de l'AI.</p>
Niveau 1	Ad hoc et non structuré
Structures de gouvernance	
Niveau 5	<p>Indépendance, pouvoir et autorité de l'audit interne Pour réaliser pleinement l'indépendance, le pouvoir et l'autorité de l'activité AI.</p>
Niveau 4	<p>Surveillance indépendante de l'activité de l'AI Mettre en place un organe de contrôle, comprenant des membres indépendants de la direction de l'organisation, pour assurer l'indépendance de l'activité d'AI, élargir la portée de son activité et son influence et contribuer à renforcer la responsabilité de l'organisation.</p> <p>Le responsable d'audit rend compte à l'autorité la plus haute Renforcer l'indépendance du responsable de l'audit interne en établissant un rapport hiérarchique fonctionnel direct avec l'organe directeur et un lien hiérarchique direct avec le directeur général ou l'organe directeur.</p>
Niveau 3	<p>Surveillance de la gestion de l'activité d'audit interne Etablir un mécanisme/ Processus au sein de l'organisation pour assurer la surveillance et les conseils, et examiner les résultats de l'activité d'analyse d'impact pour renforcer son indépendance et s'assurer que les mesures appropriées sont prises. L'implication de divers responsables dans les décisions liées à l'activité de l'AI contribue à étendre le soutien et la portée de l'activité au-delà d'un seul individu.</p> <p>Mécanismes de financement Mettre en place un processus de financement solide et transparent garantissant des ressources suffisantes pour permettre à l'activité d'audit interne de s'acquitter de ses obligations.</p>
Niveau 2	<p>Accès complet aux informations, aux biens et aux personnes de l'organisation Fournir l'autorité nécessaire à l'activité d'AI pour avoir accès à toutes les informations, ressources et personnes nécessaires à l'exercice de ses fonctions.</p> <p>Liens hiérarchiques établis</p>

	Etablir des liens hiérarchiques formels (administratifs et fonctionnels) pour l'activité d'AI.
Niveau 1	Absence d'infrastructure

Source : IA-CM Capability Model, 2012

3. Examen du Modèle des Capacités de l'audit interne :

3.1 Approche par les risques :

Le modèle IA-CM est fondé sur une approche basée sur les risques. Cette approche permet en effet :

- a. L'instauration d'un environnement propice à une mise en œuvre, en temps opportun, des procédures de suivi et de traitement ;
- b. L'amélioration de la compréhension globale des données, des risques et des contrôles ;
- c. La notification en temps opportun des écarts et carences observés dans les dispositifs de contrôle et de gestion des risques.

3.2 Dimension culturelle

L'analyse des éléments d'efficacité de l'audit interne dans le public, révèle que la dimension culturelle n'a pas été mise en avant par le modèle. En effet, une prise de conscience des "soft facts" et des influences socio-culturelles sur la comptabilité et l'audit se fait de plus en plus ressentir, (Geiger et van der Laan Smith, 2010). Cependant, il manque jusqu'à présent un cadre utilisable qui explique l'influence potentielle des dimensions culturelles sur la structure et le travail de l'activité de l'audit interne, notamment dans le public.

3.3 Assurance globale de la gouvernance, de la gestion des risques et du contrôle

L'assurance globale de la gouvernance, de la gestion des risques et du contrôle relève-t-elle des fonctionnalités de l'audit interne ?

De notre point de vue, il s'avère plus pertinent que l'audit interne donne une assurance raisonnable sur la gestion des risques les plus importants (risque par risque) plutôt qu'une assurance globale, notamment pour des éléments aussi critiques que la gouvernance, les risques et le contrôle.

Conclusion

La constante évolution dans laquelle interagissent les entreprises, la mondialisation, l'évolution rapide des opérations et des conditions d'exploitation suscitent des changements en continu dans toutes les activités et parmi elles, l'activité de l'audit interne.

Sur ce papier nous avons présenté le modèle des capacités de l'audit interne qui est un cadre international pour l'évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public. Ce modèle a servi de base pour d'autres, parmi eux le Internal audit Ambition model 2016, ou le modèle des ambitions de l'audit interne qui est aussi un cadre d'évaluation de la fonction d'audit interne pour le secteur privé, notamment pour les Pays Bas.

A notre sens, un cadre de référence soulignant l'importance de la dimension culturelle dans l'efficacité de l'audit interne devrait être pensé et mis en place. Un tel cadre servira pleinement l'activité d'audit interne dans des pays à forte culture, tel que le Maroc.

Une question se pose alors : *Quelle évaluation pouvons-nous faire pour l'activité de l'audit interne dans le secteur public marocain ? Quelles variables choisir ? et quel est l'avenir de l'activité de l'audit interne, notamment dans le secteur public ?*

Bibliographie

- Cohen A & Sayag G. (2010). Australian Accounting Review No.54 Vol.20 Issue 3 (2010). Article «The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations».
- Ahmad N.H, Othman R, & Jusoff. K. (2012). “The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector” Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 5.
- Cahill, E. (2006). “Audit committee and internal audit effectiveness in a multinational bank subsidiary: a case study”, Journal of Banking Regulation, Vol. 7 No. 1.
- Chambers, A. (1992). Effective Internal Audits, How to Plan and Implement, Pitman, Boston, MA.
- Chambers, A. (2008), “The board’s black hole – filling their assurance vacuum, can internal audit rise to the challenge”, Measuring Business Excellence, Vol. 12 No. 1.
- Dittenhofer, M. (2001), “Internal audit effectiveness: an expansion of present methods”, Managerial Auditing Journal, Vol. 16 No. 8, pp. 443-50.

- Geiger, M & Van Der Laan Smith, J. (2010), The Effect of Institutional and Cultural Factors on the Perceptions of Earnings Management. *Journal of International Accounting Research: Fall*, Vol. 9, No. 2, pp. 21-43.
- Goodson, S.G, Mory, K.J & Lapointe, J.R (2012) « Supplemental guidance: The role of auditing in public sector governance », The Institute of Internal Auditors (Global), January 2012.
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, & 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 :194-194.
- Halimah, N.A., Othman, R., Othman, R. & Kamaruzaman, J. (2009), “The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 5 No. 9.
- IA-CM Capability Model, 2012.
- Minelli, E., Rebora, G. & Turri, M. (2009), “Why do controls fail? Results of an Italian survey”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20 No. 8, pp. 933-943.
- Palermo, T. (2011), “Managing organizational culture for effective internal control. From practice to theory”, *European Accounting Review*, Vol. 20 No. 4, pp. 771-774.
- Paape, L. (2007), Corporate governance: The impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function. Unpublished PhD dissertation. Erasmus Research Institute of Management. Erasmus University, Netherlands.
- Rezaee, Z. & Lander, G. H. (1993), “The internal auditor’s relationship with the audit committee,” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8, pp. 35-40.
- Ridley, J. (2008), *Cutting Edge Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Ltd, Chichester, England.
- Van der Stede, W.A. (2011), “Management accounting research in the wake of the crisis: some reflections”, *European Accounting Review*, Vol. 20 No. 4, pp. 605-623.