

L'efficacité des fonctions d'audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc

Internal Audit Effectiveness: a Moroccan public sector case study

Marouane AIT MOUZOUN

Doctorant à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Settat –Université Hassan 1^{er}–
Laboratoire d'Etudes en Finance, Comptabilité et Gestion (LEFCG)

aitmouzoun@gmail.com

Said ELMEZOUARI

Professeur d'Enseignement Supérieur à l'ENCG Settat –Université Hassan 1^{er}–
Directeur du Laboratoire LEFCG

elmezouarisaid@gmail.com

Résumé

Cet article a pour objet d'analyser l'efficacité de l'audit interne dans les établissements et entreprises publics (EEP) au Maroc et de mettre en exergue les facteurs pouvant influencer cette efficacité et nous empêcher par conséquent de se retrouver avec des fonctions d'audit interne créatrices de valeur ajoutée. Pour ce faire, une étude qualitative a été menée à travers l'élaboration d'un guide d'entretien administré auprès des responsables d'audit interne (RAI) des cinq EEP Marocains retenus parmi les 24 soumis au contrôle d'accompagnement. Et ce en s'appuyant sur les variables d'influence choisies ; à savoir le support de la direction générale, l'interaction avec le comité d'audit, l'indépendance des auditeurs, le périmètre d'audit interne et les compétences/expérience des auditeurs.

La contribution de l'étude est de fournir des preuves concernant l'influence des cinq facteurs mentionnés sur l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public.

Mots clés : Fonction d'audit interne, Efficacité, Etablissements et entreprises publics, Variables d'influence, Responsables d'audit interne.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the effectiveness of internal audit functions in public institutions and enterprises in Morocco and to underline the importance of the factors that can influence this effectiveness. Employing a qualitative research through an interview guide for chief audit executive in a sample of 5 public institutions and enterprises selected among the 24 submitted to ex post control. The internal audit effectiveness could be influenced by selected factors namely senior management support, interaction with the audit committee, auditor's independence, internal audit scope and auditors' qualifications and experience.

The study contribution is to provide evidence regarding the influence of the five mentioned factors on the internal audit effectiveness in public sector.

Keywords: Internal audit function, Effectiveness, Public institutions and enterprises, Influence factors, Chief Audit Executive.

Introduction

L'audit interne est la pierre angulaire de la bonne gouvernance des entreprises dans n'importe quelle organisation et quel que soit le secteur d'activité.

Disposer de fonctions d'audit interne efficaces est un objectif crucial pour l'ensemble des Etablissements et Entreprises publics (EEP). Une telle fonction procurerait l'assurance que le denier public est correctement administré et comptabilisé. Lorsqu'il est prouvé que ce n'est pas le cas, et des indices de mauvaise gestion sont établis, l'intervention des institutions supérieures de contrôle telles que la cour des comptes et l'IGF s'impose. A ce titre, l'audit interne (AI) peut constituer un moyen de défense contre les éventuelles sorties de fonds sous forme de pénalités via l'existence d'une fonction d'audit interne pleinement efficace. Avoir une structure en interne capable d'examiner les systèmes avant l'arrivée des auditeurs de la cour des comptes et l'IGF, identifier les problèmes et suggérer des recommandations pour y remédier (à condition que cela soit couplé avec une décision pour éliminer les faiblesses), est l'une des meilleures polices d'assurance que peut se procurer tout établissement public.

Outre ce rôle de ligne de défense et d'alerteur avant que les contrôleurs externes visitent l'EEP, la prise de conscience de l'importance des entités d'audit interne peut émaner de plusieurs sources notamment :

- **Les commissaires aux comptes des EEP veillent à ce qu'un contrôle interne efficace existe :** Les commissaires aux comptes responsables de la certification des EEP se basent pour la détermination de l'étendue de leurs travaux sur la qualité de l'environnement de contrôle, les résultats de l'évaluation préliminaire du contrôle interne et surtout sur l'efficacité de la fonction d'audit interne et la qualité des travaux fournis.
- **Protection contre la fraude :** Sans une entité d'AI efficace, il y a également un risque que l'on crée une situation où la fraude trouve un environnement dans lequel se développer.

Toute entité qui fournit une telle garantie potentielle doit être considérée comme un atout vital. Le recrutement, le salaire et les conditions doivent refléter cela. Les auditeurs internes qualifiés sont essentiels à une fonction d'audit interne efficace et créatrice de valeur ajoutée. Si les conditions ne sont pas propices pour attirer et conserver ces auditeurs internes, l'EEP devrait être tenu responsable des conséquences. L'un des rôles les plus importants que l'audit

interne peut jouer est le soutien et l'assurance qu'il peut donner au sommet de toute organisation.

Cet article se fixe comme objectif d'analyser les raisons derrière l'efficacité ou l'inefficacité dans un échantillon de cinq (5) EEP Marocains choisis parmi les 24 soumis au contrôle d'accompagnement, ce type de contrôle oblige l'EEP entre autres exigences à disposer d'une fonctions d'audit interne en adoptant la méthode d'études de cas multiples basée sur les entretiens semi-directifs avec les directeurs d'audit des établissements de l'échantillon.

L'intérêt du sujet traité est de fournir une base de comparaison des meilleures pratiques en termes d'audit interne. L'objectif à terme étant de tendre vers des fonctions d'AI efficaces et créatrices de valeur ajoutée.

La problématique à laquelle je cherche à répondre via cet article est la suivante : « **Qu'est ce qui fait la particularité d'une fonction d'audit interne efficace et à valeur ajoutée comparativement à d'autres fonctions qui peinent à se procurer la légitimité nécessaire et être une force de proposition et un acteur de changement au sein de l'organisation ?** »

Le présent article s'articule autour d'une partie théorique qui présentera le résultat de la revue de littérature effectuée autour du concept de l'efficacité d'une part et les facteurs influençant l'efficacité des fonctions d'audit interne (FAI) d'autre part, suivie d'une partie empirique qui commencera par la définition des variables indépendantes, le modèle de recherche et la méthodologie adoptée avant de conclure par l'analyse de données, la présentation des résultats, des conclusions et des recommandations.

L'un des rôles les plus importants que l'audit interne peut jouer est le soutien et l'assurance qu'il peut donner à la tête de toute organisation. Avec une approche honnête et objective associée à l'indépendance opérationnelle, l'audit interne est bien placé pour fournir une assurance aux Directeurs généraux des EEP, aux secrétaires généraux ou aux ministres sur ce qui se passe réellement aux établissements publics ou aux ministères et non ce que les fonctionnaires aimeraient qu'ils sachent. Quand une grande partie de la bonne gouvernance dépend du fait que les décideurs aient une idée réaliste de ce qui est impliqué dans certaines lignes d'action ou qu'ils disposent des faits impartiaux sur un cas ou une situation particulière, l'auditeur interne peut vraiment prouver sa valeur.

1. Revue de littérature

"L'efficacité est la mesure dans laquelle les objectifs fixés sont atteints". L'efficience peut être définie comme «la mesure dans laquelle les ressources doivent être déployées pour atteindre un certain objectif».

Par conséquent, évaluer l'efficacité nécessite la connaissance des objectifs fixés. Les objectifs fixés sont généralement liés à l'assurance d'une «valeur ajoutée» aux institutions financières et à leurs parties prenantes. Dans sa clarification de la manière d'interpréter la norme de fonctionnement 2000 «Gestion de l'activité d'audit interne», l'Institut des auditeurs internes (IIA) fournit l'explication suivante de la «valeur ajoutée»:

«L'activité d'audit interne ajoute de la valeur à l'organisation (et à ses parties prenantes) lorsqu'elle fournit une assurance objective et pertinente et contribue à l'efficacité et à l'efficience des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle».

Les mesures d'efficacité et d'efficience peuvent être quantitatives et qualitatives. En plus de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Normes) de l'IIA, les mesures de fonctionnement des activités d'audit peuvent inclure:

- Niveau de contribution à l'amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance.
- Atteinte des buts et objectifs clés.
- Évaluation des progrès par rapport au plan d'activités d'audit.
- Amélioration de la productivité du personnel.
- Augmentation de l'efficacité du processus d'audit.
- Augmentation du nombre de plans d'action pour l'amélioration des processus.
- Adéquation de la planification et de la supervision de l'engagement.
- Efficacité pour répondre aux besoins des parties prenantes.
- Résultats des évaluations d'assurance qualité et des programmes d'amélioration de la qualité de l'activité d'audit interne.
- Efficacité dans la conduite des audits.
- Clarté des communications avec le client de l'audit (souvent appelé «audit») et le conseil.

En outre, les Fonctions d'Audit Interne (FAI) doivent par définition se conformer à certaines exigences de qualité conformément au Cadre de Référence International de Pratiques Professionnelles (CRIPP)¹ de l'IIA.

- Indépendance et objectivité (norme 1100 de l'IIA)
- Compétence et conscience professionnels appropriés (norme IIA 1200)
- Le programme d'assurance qualité et d'amélioration (norme 1300 de l'IIA)

¹ Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, l'IIA –Edition 2017-

Depuis le 1^{er} juillet 2015, les Principes fondamentaux de l'IIA pour les FAI s'appliquent. Selon ces principes l'audit interne doit :

- Faire preuve d'intégrité
- Faire preuve de compétence et de diligence professionnelle
- Être objectif et libre de toute influence indue (indépendante)
- S'aligner sur les stratégies, les objectifs et les risques de l'organisation
- Être bien positionné et disposer de ressources adéquates
- Démontrer la qualité et l'amélioration continue
- Communiquer efficacement
- Fournir une assurance basée sur le risque
- Être perspicace, proactif et axé sur l'avenir
- Favoriser l'amélioration organisationnelle.

1.1 Importance de l'instauration des fonctions d'audit interne efficaces

Pour commencer et pour répondre à la question : « Quand une FAI peut être considérée comme efficace ? » (J. Bendermacher 2016)² affirme ne pas pouvoir donner une réponse définitive à cette question, car elle dépend de nombreux facteurs tels que: le secteur d'activité, les termes de la charte d'audit et le cadre de collaboration avec le comité de direction, le conseil d'administration et l'audit externe. Cette position de la part du Président de l'IIA Pays-Bas démontre la difficulté d'avoir une solution clé en main à la question de l'efficacité des fonctions d'audit interne.

En général, l'efficacité peut être définie comme la capacité d'obtenir des résultats cohérents avec les objectifs ou, comme Dittenhofer (2001) le souligne dans des termes différents, « la réalisation du processus d'audit interne intervient lorsque l'audit interne fonctionne de manière à accomplir la tâche décrite par l'objectif d'audit interne ».

R. Lenz et U.Hahn (2015, p.7) avancent qu'il est temps d'examiner le corpus empirique des connaissances sur l'efficacité de l'AI, d'identifier et de synthétiser des thèmes communs et de fournir une nouvelle série de questions de recherche qui pourraient nous aider à mieux comprendre ce qui constitue l'AI et comment l'AI peut améliorer sa proposition de valeur.

Je rejoins R. Lenz à dire que la recherche universitaire peut contribuer à résoudre les problèmes fondamentaux influençant l'Efficacité de l'Audit Interne (EAI). Certes les documents de position et les multiples enquêtes réalisées par l'IIARF³ constituent une grande contribution pour progresser sur la voie de démystification de ces deux concepts tant cruciaux que liés d'efficacité et de valeur ajoutée des FAI mais la recherche scientifique apportera sa pierre à la l'édifice pour faire progresser le savoir actuel sur le sujet de l'audit interne à mon sens encore non exploré suffisamment au Maroc.

² Measuring the Effectiveness of the Internal Audit Function-Practical tools for internal auditors IIA -2016-

³ La Fondation de Recherche de l'IIA.

KPMG (2009) conclut que seulement environ un quart des membres du conseil d'administration et du comité d'audit connaissent parfaitement les activités d'AI et sont très confiants que la fonction d'Audit Interne (FAI) apporte de la valeur à l'organisation. Dans la grande majorité des cas, les activités d'AI et leur valeur restent quelque peu obscures. Une étude d'Ernst & Young (2012, p.1) montre que 80% des FAI ont un potentiel d'amélioration. Selon PWC (2010), «l'audit interne doit saisir les occasions d'améliorer sa pertinence». Le même cabinet PWC (2013, p.4) alerte l'AI au «risque de devenir une fonction marginalisée». Dans ce sens, je me permets de me poser une série de questions : Est-ce que l'audit interne ne l'est pas déjà quand il opère dans des organisations sans mettre de son côté le minimum d'atouts pour réussir ? Ne s'agit-il pas dans nos établissements publics marocains de fonctions « vitrines » qui existent plus par obligation que par conviction ? De fonctions prises au piège par le poids de la dimension politique d'une telle fonction dans le secteur public ? Avons-nous au Maroc des configurations de fonctions d'audit interne indépendantes, objectives, qui évaluent les processus de contrôle interne, de management des risques et de gouvernance comme le veut la définition même de l'IIA de la fonction d'AI ou au contraire sommes-nous encore au début de chemin pour disposer de telles fonctions d'audit interne? Et finalement disposons nous dans les faits de fonctions d'audit efficaces source de valeur ajoutée pour nos établissements publics, et si oui mesurons nous le niveau d'efficacité de nos FAI ? Il s'agit-là de quelques questions d'une liste encore plus longue qui me traversent l'esprit au moment d'écrire cet article et m'intéresser au sujet d'efficacité de nos FAI au Maroc.

Radu (2012) a suggéré que l'efficacité de l'AI aide la direction générale à s'acquitter de ses responsabilités en matière de gouvernance et qu'une bonne gouvernance permet à son tour d'harmoniser les intérêts des parties prenantes et d'accroître le rendement de l'entreprise.

Selon le principe 1 du comité de Bâle sur le contrôle bancaire (CBCB) « une fonction d'audit interne efficace fournit une assurance indépendante au conseil d'administration et à la direction générale sur la qualité et l'efficacité des systèmes et processus de contrôle interne, de gestion des risques et de gouvernance d'une banque, aidant ainsi le conseil d'administration et la direction générale à protéger leur organisation et leur réputation ».

Pour résumer l'importance de fonctions d'audit interne efficaces n'est plus à prouver en tant que processus mis en place pour surveiller et diriger, promouvoir ou restreindre les diverses activités d'une entreprise afin de veiller à ce que les objectifs de l'entreprise soient atteints (Sawyer 1988, Coram, Ferguson et Moroney 2008). En détectant les faiblesses dans les opérations de gestion, l'AI fournit une base pour corriger les lacunes qui ont échappé aux deux

premières lignes de défense avant que ces déficiences deviennent incontrôlables ou soient exposées dans le rapport de l'auditeur externe (Eden et Moriah 1996).

1.2 Principales recherches sur l'efficacité de l'audit interne

Sur le plan empirique, plusieurs études (Cohen et Sayag, 2010 - Israël, Arena et Azzone, 2009 - Italie, Ahmed et al., 2009 - Malaisie, Mihret et Yismaw, 2007 - Éthiopie, Dittenhofer, 2001 - États-Unis, Haimon, 1998 - Israël, Asairy, 1993 - Arabie saoudite). ont traité les variables influençant l'efficacité des FAI. Arena et Azzone (2009) ont démontré pour un échantillon d'entreprises italiennes que l'efficacité des FAI était fonction des variables indépendantes suivantes : les ressources et les compétences de l'audit interne, les processus et les activités d'audit, et le niveau d'interaction entre l'audit interne et le comité d'audit.

L'un des facteurs les plus importants pour l'EAI est l'indépendance des FAI, Brierley et al. (2001) suggèrent que l'audit interne devrait être rattaché au plus haut niveau de l'organisation pour s'assurer que des mesures correctives sont prises en mettant en œuvre les recommandations d'audit interne. D'autres études dans les pays en développement (Brierley et al. (2003) (Soudan), Mulugeta (2008) (Éthiopie) et Ahmed et al. (2009) (Malaisie) soulignent le manque d'indépendance de la fonction d'audit interne et soulèvent des inquiétudes quant à la façon dont ce manque d'indépendance affecte l'efficacité de la FAI.

S'agissant du support de la direction générale et du senior management, Ahmed et al. (2009) ont constaté que le soutien de la direction était le deuxième déterminant le plus important de l'Efficacité de l'Audit Interne (EAI) dans le secteur public malaisien. Cohen et Sayag (2010, 304), en étudiant les déterminants de l'EAI dans les organisations israéliennes ont souligné l'importance du support de la direction générale qui doit avant tout reconnaître la légitimité de l'activité d'audit pour qu'ensuite lui procurer les ressources nécessaires pour la réalisation des missions.

Geis (2010) s'est intéressé à son tour au sujet du support de la direction générale du point de vue de l'appréciation de l'AI par la direction, et ce en étudiant le contexte allemand pour conclure qu'au final le plus important est le service rendu aux « clients de l'audit » et la satisfaction de leurs attentes, Sarens et De Beelde (2006b) étudient la relation entre l'AI et la direction générale, concluant que l'acceptation et l'appréciation de l'AI au sein d'une entreprise dépendent du soutien de la direction. Parmi les indicateurs d'un tel soutien, l'étude de Sarens et De Beelde (2006b, p.224) fait référence, entre autres, à une communication ouverte et directe, à la planification de l'AI, à l'approbation des ressources et à l'appui pour la mise en

œuvre des recommandations. Tout cela est considéré comme des indicateurs de l'efficacité de l'AI. Lenz (2013) donne de l'importance à la relation AI-DG et montre qu'il peut y avoir des «moments de vérité» lorsque le senior management et le RAI interagissent, moments qui peuvent déterminer si le RAI réussit ou échoue dans l'instauration d'une FAI efficace. Ainsi, les RAI qui interagissent fréquemment et en temps opportun avec le senior management, utilisent la communication de résolution de problèmes, aident et favorisent l'EAI, surtout lorsque la communication est soutenue par des objectifs et des connaissances partagées et le respect mutuel.

Le rôle et l'interaction de la FAI avec le comité d'audit (CA) et son impact sur l'EAI ont été amplement traités par plusieurs études. Raghunandan et al. (2001) et Goodwin (2003) affirment que l'indépendance du comité d'audit ainsi que le niveau d'expérience en finance et comptabilité ont un impact sur les relations du comité d'audit avec l'AI. Les comités d'audit avec des administrateurs externes et indépendants et une expertise financière et comptable exercent une surveillance plus active via des réunions plus fréquentes et plus longues avec le RAI, offrant également un accès informel tout en révisant et validant les plans d'audit et les rapports d'AI. Par ailleurs, (Goodwin et Yeo, 2001)⁴ avancent que l'indépendance et l'objectivité de la FAI est favorisée par une relation de travail directe et fréquente entre le CA et la FAI.

Soh et Martinov-Bennie (2011, p.614) considèrent la relation entre le CA et la FAI comme essentielle à l'EAI, mais attirent l'attention sur l'importance des compétences du RAI : «un bon RAI est capable de travailler avec d'autres parties prenantes de l'organisation et n'a pas peur d'exprimer son opinion même dans des situations controversées. " en d'autres termes un bon RAI ne se cache pas et n'a pas peur de s'afficher et de prendre position sur des sujets épineux. Il fait usage de ses qualités de persuasion, de négociation et de communication non violente pour obtenir l'adhésion des différentes parties prenantes.

La compétence des auditeurs internes est un autre élément crucial à prendre en compte quand il s'agit d'étudier les facteurs influençant l'EAI. Elliott et al. (2007) concluent que les rapports d'AI ne sont pas toujours bien reçus, voire pas bien perçus et que les conclusions d'audit ne sont pas toujours considérées comme particulièrement significatives, voire insignifiantes. Que les audités sous-estiment parfois les rapports d'audit interne parce qu'ils les trouvent vagues, dans ce sens, ils exigent des auditeurs internes spécialisés dans chaque domaine pour pouvoir formuler des recommandations adéquates et relatives à chaque type de dysfonctionnement et

⁴ International review of management and marketing. Vol 7. Issue 1, 2017

fournir par conséquent des rapports précis et efficaces. Le lien est établi à ce niveau avec l'importance des aptitudes et compétences de l'auditeur, qui doit d'un côté émettre des recommandations pertinentes et d'un autre côté savoir les communiquer. Les compétences de communication et d'influence sont essentielles pour garantir que les recommandations importantes soient implémentées en temps opportun. La compréhension et le soutien doivent être assurés par les clients de l'audit et les autres parties prenantes lorsqu'ils cherchent à transformer les pistes d'amélioration en actions concrètes, à éviter que les choses ne tournent mal, à réparer ce qui est cassé ou à améliorer et perfectionner ce qui est bien.

L'importance de l'expérience professionnelle des auditeurs, leur formation, leur niveau d'étude et les qualifications professionnelles pour mener toute sorte d'audit demandé (Al-Twajjri, Brierley et Gwillian 2003) sont des critères qui améliorent l'EAI. Les quelques études qui se sont penchées sur cette question ont constaté que plus les qualifications professionnelles des auditeurs internes, définies par la durée de leur formation professionnelle et le niveau d'éducation, sont élevées plus les FAI sont efficaces (Albrecht et al., 1988, Ratliff 1996). Nanni (1984) constate que l'expérience de l'auditeur a eu un effet positif sur les évaluations du contrôle interne.

D.Shamki et T.Alhajri (2017) étudient les facteurs qui influencent l'audit interne au Sultanat d'Oman dans les organisations publiques Omani et mettent en avant trois variables : le périmètre d'audit, l'expérience des auditeurs internes et la réponse du senior management.

Le périmètre d'audit interne consiste à examiner et évaluer dans quelle mesure la gouvernance et la gestion des risques est adéquate et efficace. Le périmètre d'audit interne a été étendu pour inclure la plupart des transactions financières, et passer progressivement de l'audit pour la gestion à l'audit de la gestion (Reeve, 1986).

Relativement à un questionnaire élaboré en New Zélande (2004), les répondants confirment que dans les dernières années l'auditeur interne est beaucoup plus considéré comme un consultant plutôt qu'un policier voire 'un chien de garde'.⁵

L'expérience des auditeurs internes signifie que les auditeurs savent plus sur les anomalies, leurs causes et les moyens à mettre en œuvre pour y remédier qu'ils disposent des connaissances plus spécifiques à leur sujet. Moyes (2007) montre que les auditeurs hautement expérimentés sont plus performants que leurs homologues avec moins d'expérience parce que les auditeurs expérimentés ont la capacité de traiter l'information, de faire des comparaisons

⁵ Karen Van Peurse, (2004) "Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Issue : 3, pp.378-393

concluantes avec les solutions alternatives pour auditer les résultats et initier des actions d'amélioration (Chung & Monroe, 2000).

Pour le cas de la Malaisie, l'audit interne a pris naissance quand le ministère de la défense a décidé d'introduire un département d'audit interne. Les commencements étaient purement des audits financiers pour se développer progressivement vers des audits de gestion. Les auteurs ont étudié le phénomène d'EAI dans le secteur public malaisien à travers l'élaboration d'un questionnaire visant l'ensemble des intervenants dans l'audit interne, pour conclure à un ensemble de variables qui, selon les RAI influencent l'EAI. Les principaux résultats de l'étude tournent autour d'un manque significatif des auditeurs internes hautement qualifiés, chose qui vient confirmer l'étude d'Ali, et al. (2007) où le manque et l'incompétence du personnel d'audit sont deux facteurs évidents. Ceci empêche donc la FAI dans les États et les gouvernements locaux en Malaisie de réaliser son plein potentiel. Ce résultat approuve l'étude de Brierley et al. (2001) dans le secteur public soudanais qui a révélé que les services d'audit interne étaient nettement en sous-effectif par rapport aux fonctions qu'ils étaient censées remplir.

Un ensemble de problèmes majeurs a été mis en exergue par l'étude sur le secteur public malaisien. Ces problèmes ne se limitent pas à l'exemple de la Malaisie, mais ils sont cohérents avec plusieurs études réalisées dans plusieurs pays.

Les difficultés affectant l'efficacité d'audit interne se résument à :

→ Le manque du support du top management ; → Le manque de coopération des auditeurs entre eux ; → L'absence d'indépendance des exécutants du métier ; → La limitation des connaissances techniques dans différents domaines audités ; → Le manque de l'expérience des auditeurs internes ; → Le non rattachement à la direction générale ; → La mauvaise perception de la FAI par les audités ; → La restriction des ressources mises en place pour l'accomplissement des missions d'audit ; → La sous-estimation des rapports d'audit ; → La non application des recommandations.

2. Définition des variables indépendantes, modèle de recherche et méthodologie.

• Intérêt du sujet

Nous commençons cette section par la présentation de l'intérêt du sujet et la problématique de recherche ainsi que la définition des variables avant de s'attarder sur la méthodologie, le modèle de recherche et les hypothèses retenus.

A travers la revue de littérature effectuée sur l'efficacité de l'AI, nous nous sommes rendus à l'évidence que ce sujet n'a pas reçu l'intérêt nécessaire au Maroc. En effet, la lecture des

articles scientifiques publiés nous a permis de retrouver des articles théoriques et empiriques concernant des pays européens, d'Amérique, d'Asie, et de notre région (Italie, Suède, Royaume uni, Etats-Unis, Tunisie, Oman, Arabie Saoudite, Jordanie...etc.) mais pas au Maroc.

Le traitement de la thématique par l'approche de l'analyse comparative (Benchmarking) va permettre de fournir une base de comparaison des meilleures pratiques en termes d'audit interne. L'objectif étant de tendre vers les fonctions d'AI efficaces et créatrices de valeur ajoutée.

La visite de cinq établissements publics d'envergure et les entretiens semi-directifs qmenés avec les RAI nous a permis d'une part de faire l'exercice d'une série d'entretiens enrichissants et d'autre part d'apprendre énormément sur le sujet d'audit interne au Maroc dans cinq environnements de contrôle différents.

- **Choix de la problématique**

Le choix de la problématique a été longuement réfléchi avant de se décider sur la problématique suivante :

« Qu'est ce qui fait la particularité d'une fonction d'audit interne efficace et à valeur ajoutée comparativement à d'autres fonctions qui peinent à se procurer la légitimité nécessaire et être une force de proposition et un acteur de changement au sein de l'organisation ? »

Notre principal objectif durant la rédaction de cet article est de tirer au clair les raisons du succès des fonctions d'audit interne dans certains établissements publics et pas dans d'autres. Pour cela, nous avons fait ressortir à travers la revue de littérature une série de variables indépendantes présentées ci-après :

2.1 Définition des variables indépendantes

Nous avons retenu pour l'explication de l'efficacité de la FAI (variable dépendante) de notre échantillon cinq (5) variables explicatives (variables indépendantes), à savoir :

(1) Le support de la direction générale et du senior management ; (2) L'interaction avec le Comité d'audit ; (3) L'indépendance ; (4) Le périmètre d'audit ; (5) La compétences/Expérience des auditeurs internes.

Dans ce qui suit, nous allons présenter les différentes variables avant de schématiser le modèle de recherche retenu.

- **Le support de la direction générale :** C'est représenté par le soutien qu'accorde le senior management à la FAI. Ce soutien se matérialise notamment par l'approbation

d'une charte d'audit donnant plein accès aux installations, documents et personnes sans aucune restriction, étant entendu que l'accès à la direction générale est illimité par le biais de réunions formelles et informelles, ainsi que par la dotation de la fonction en profils adéquats en quantité et en qualité et en ressources de toute nature (cartographie de risque – logiciel d'audit – application d'analyse de données...etc.)

- **L'interaction avec le comité d'audit :** Le comité d'audit joue un rôle primordial dans la promotion de l'efficacité de l'audit interne, dans le sens où un comité d'audit doté d'administrateurs externes indépendants aux profils techniques et financiers adéquats permettrait :
 - La participation à l'élaboration des plans annuels d'audit via la proposition des missions tenant compte des risques émergents qui pèsent sur l'établissement et des priorités majeures de l'établissement en question ;
 - Le suivi de la mise en place des recommandations ;
 - Le pilotage des missions d'audit externe.

Par conséquent, un accès privilégié au comité d'audit, associé à des échanges transparents améliorerait significativement l'efficacité de la FAI.

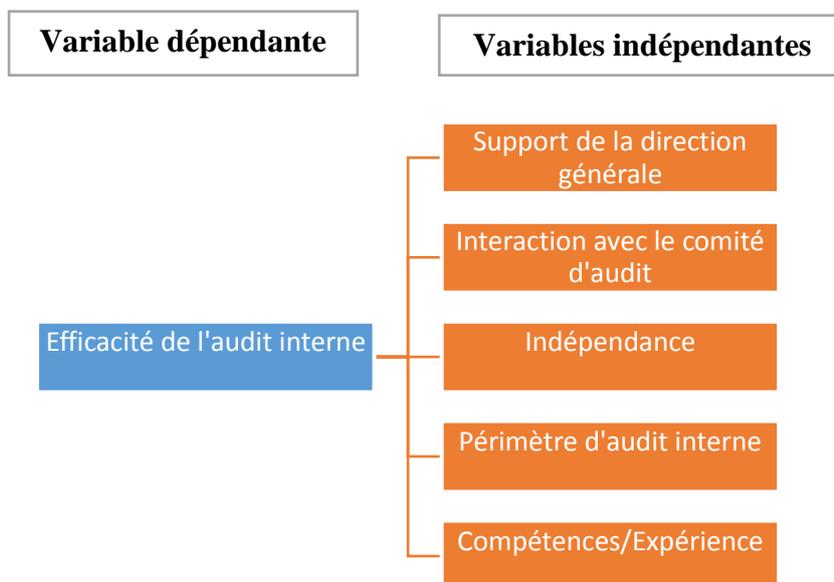
- **L'indépendance organisationnelle :** Qualifiée par plusieurs auteurs comme la pierre angulaire de toute FAI efficace. Les normes d'audit stipulent que l'AI doit dépendre de la plus haute autorité organisationnelle lui permettant de disposer du statut adéquat pour la réalisation des missions d'audit dans des conditions convenables. Au Maroc, la plus haute autorité est généralement le Président Directeur Général ou le Directeur Général. Notons à ce niveau que les anglo-saxons, à la différence du Maroc et des pays francophones, procurent à la FAI un double rattachement, à savoir un rattachement hiérarchique au Directeur Général et un rattachement fonctionnel au Conseil d'Administration/Comité d'Audit.
- **Le périmètre d'audit interne :** L'audit interne doit couvrir l'ensemble des activités et processus y compris les filiales, la couverture doit être organisationnelle, fonctionnelle et géographique. Les établissements publics doivent disposer d'un univers d'audit faisant apparaître la fréquence des audits tenant compte de l'activité ou le processus à auditer. L'objectif étant d'instaurer une planification pluriannuelle et de garantir ainsi une couverture de l'ensemble des zones à risques sur un horizon de 5 ans maximum.

- **La compétence:** Les normes d'audit interne disposent que la FAI doit avoir ou acquérir les compétences nécessaires pour s'acquitter convenablement de ses missions. Cette norme met l'action sur l'importance d'auditeurs internes disposant des aptitudes techniques et comportementales pour qu'ils soient en mesure de fournir de la valeur ajoutée à leurs établissements.

L'expérience : Les auditeurs internes se proclament comme étant des professionnels indépendants, objectifs et compétents qui évaluent le système du contrôle interne, le dispositif de management des risques et de gouvernance. Pour ce faire, le personnel de l'audit interne doit être expérimenté « auditeurs chevronnés ». L'apport des auditeurs juniors n'est pas à écarter puisqu'ils sont synonymes de sang neuf, d'enthousiasme et de motivation. Les bonnes pratiques en matière de formation d'équipes d'audit interne privilégient un bon mix entre les auditeurs expérimentés et débutants tout en gardant un ratio indicatif de 2/3 d'expérimentés et 1/3 de débutants.

2.2 Modèle de recherche :

Figure 1 : Modèle de recherche retenu



« Source : Elaboré par l'auteur »

2.3 Méthodologie retenue

L'objectif ultime de ce travail est d'analyser et comparer l'efficacité de l'audit interne dans les EEP. Pour ce faire, nous avons retenu une approche basée sur des cas multiples inspirée par Eisenhardt dans laquelle nous avons fait des observations, examiné des documents et interviewé des directeurs d'audit interne dans cinq établissements publics Marocains d'envergure parmi les 24 soumis au contrôle d'accompagnement, dans le but d'en tirer le maximum d'informations traitant le sujet. Après avoir retenu les variables et les items qui définissent l'efficacité des FAI, nous les avons listées par ordre de pertinence par référence à aux lectures scientifiques effectuées.

A la demande des directeurs d'audit interviewés, l'identité des cinq établissements sera gardée anonyme. Ils seront désignés dans la suite de l'article par les lettres de l'alphabet de A à E.

Le choix de la méthode qualitative (méthode des cas multiples), est motivé par le fait que de tirer profit des propriétés de l'étude de cas. En effet, l'étude de cas permet d'analyser en profondeur des phénomènes dans leur contexte, c'est là sa plus grande force. Le recours à la méthode qualitative doit néanmoins obéir à des normes scientifiques et être empreint d'une rigueur au moins équivalente à celle des méthodes quantitatives de recherche.⁶

Ceci étant dit, force est de constater que non seulement la méthode qualitative est devenue « scientifically correct » mais jouit aussi d'une espèce de préjugés favorables de la part de la communauté scientifique.

Pour mener cette recherche, un guide d'entretien a été établi, avec des entretiens semi-directifs auprès de cinq Etablissements et Entreprises Publics. Cinq hypothèses jugées comme potentiellement ayant le plus d'influence sur l'efficacité de l'AI ont été retenus pour cette enquête à savoir :

Hypothèse 1 : Le support de la direction générale conditionne l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public.

Hypothèse 2 : Une bonne interaction avec le comité d'audit contribue à l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public.

Hypothèse 3 : L'indépendance organisationnelle influence l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public.

Hypothèse 4 : L'étendue et le périmètre d'audit permet d'améliorer l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public.

⁶ Yves-Chantal GAGNON, L'étude de cas comme méthode de recherche, presses de l'université du Québec – 2^{ème} édition -.

Hypothèse 5 : Des auditeurs internes hautement qualifiés et expérimentés rehaussent l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public.

3. Analyse de données, résultats, conclusions et recommandations

3.1 Analyse de données, résultats et conclusions

A partir des différents entretiens menés (entretiens semi-directifs avec les directeurs d'audit), nous allons présenter dans cette section les principaux résultats qui en ressortent de l'analyse des données issues des entretiens avec les RAI. Une sous-section est réservée à chaque item des 5 items choisis. Avant le traitement de chaque item, nous passerons en revue les raisons derrière la création de la FAI dans chaque établissement de l'échantillon.

Tableau n°1 : Historique de la fonction de l'audit interne dans l'échantillon des EEP

	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>
Date de création	2005	2004-2005	1993	1998	1987
<i>Raisons derrière la création de la FAI</i>	En raison du passage au contrôle d'accompagnement et des mesures de bonne gouvernance ainsi que le flux grandissant des opérations.	La fonction a été créée suite au passage au contrôle d'accompagnement	Suite à la lettre royale d'août 1993 de sa majesté le Roi feu Hassan II. Et pour sécuriser l'activité et accompagner son évolution	Suite à la lettre Royale de 1993. Ainsi que, l'accompagnement du cycle de développement : le budget est passé de 4,5 Milliard de dirhams au titre du contrat programme 1996-2000 à 33 Milliard au titre du contrat programme 2010-2015, et également suite à la création de direction régionale et la volonté davantage de maîtrise des risques.	Suite au plan d'ajustement structurel et les recommandations de la banque mondiale.

« Source : Elaboré par l'auteur »

L'une des principales raisons de création de l'audit interne est la lettre Royale d'Août 1993 de feu sa Majesté le Roi Hassan II et ayant force de loi qui dispose que « *l'audit est aujourd'hui de pratique courante dans les sociétés et entreprises, vous y ferez procédé dans les établissements publics où il s'en fait ressentir* »⁷. Suite à cette lettre Royale, le 1^{er} ministre de

⁷ Le journal l'économiste, édition n°3 du 14-11-93

l'époque avait ordonné à tous les ministres de créer des cellules d'audit interne au sein de leur département et de les doter de ressources nécessaires (**Cas de l'établissement C et D**).

Outre, la lettre Royale, d'autres raisons sont derrière la création de la FAI dans les EEP : le plan d'ajustement structurel (PAS) de 1983 imposé par le FMI qui dictait les lignes à suivre par l'Etat et par conséquent les Etablissements Publics, le PAS visait à limiter la dépense publique et réduire l'endettement (**Cas de l'établissement E**).

Par ailleurs, les exigences imposées par le Ministère de l'Economie et des Finances pour être éligible à un statut de contrôle allégé ; à savoir le contrôle d'accompagnement ont incité les établissements à créer la FAI (**Cas des établissements A et B**).

Nous illustrons dans ce qui suit, par variable indépendante, les résultats issus des entretiens avec les RAI interviewés sous différentes formes (Verbatim, tableaux, appréciation sur échelle de likert, ...) tout en les appuyant de commentaires.

3.1.1 Support de la direction générale et du senior management

❖ Fréquence des réunions de la direction générale avec le RAI

Tableau n°2 : Fréquence des réunions DG avec le RAI

<i>Fréquence des réunions</i>	A	B	C	D	E
<i>Réunions DG</i>	A la demande	A chaque émission d'un rapport	Mensuellement	2 fois par an	A la demande

« Source : Elaboré par l'auteur »

L'accès illimité du RAI à la Direction générale se matérialise par le nombre de réunions tenues avec ces organes. Les réunions avec la DG sont l'occasion de présenter les bilans des audits et du suivi des recommandations émises et le pourcentage de leur implémentation ainsi que la soumission des propositions pour décision telles que des formations et les benchmarking, l'acquisition de logiciel...etc.

❖ Le recours au support de la direction générale

« Généralement, nous rencontrons des problèmes avec les missions RH, soit par rapport à la collecte d'informations ou par rapport aux recommandations. Et du coup, nous faisons toujours appel au DG pour le support et l'appui afin de nous faciliter le travail ».

Responsable d'audit interne, établissement B.

❖ Allocation de ressources adéquates

L'allocation des ressources adéquates reste l'élément clé d'une FAI efficace. Une fonction « vitrine » n'est d'aucune utilité en matière d'évaluation du contrôle interne, de la préservation du patrimoine et de la création de valeur ajoutée tant convoitée. « *Il ne suffit pas de mettre en place la fonction audit interne, encore faut-il qu'elle soit dotée de ressources adéquates. Les entreprises succombent parfois à un faux sentiment de confort en croyant mettre en place « cette bonne pratique » sans se préoccuper des moyens alloués. Il est parfois préférable de ne pas avoir d'audit interne plutôt que de mettre en place quelque chose qui ne fonctionne pas ou fonctionne mal.* ». **Responsable d'audit interne, établissement E.**

3.1.2 L'interaction avec le comité d'audit

❖ Fréquence des réunions du comité d'audit avec le RAI

Tableau n°3 : Fréquence des réunions du CA avec le RAI

<i>Fréquence des réunions</i>	A	B	C	D	E
<i>Réunions CA</i>	2 fois par an	2 fois par an	4 fois par an	2 fois par an	4 fois par an

« **Source : Elaboré par l'auteur** »

L'accès illimité du RAI au CA se matérialise par le nombre de réunions avec ces organes. Les réunions avec le CA permettent la prise en compte des préconisations de cet organe en ce qui a trait au plan d'audit, aux ressources, à la mise en œuvre des recommandations...etc. Généralement ces réunions sont l'occasion d'initiation de projets structurants pour la FAI.

❖ Rôle des comités d'audit

L'un des RAI rencontré évalue l'importance du rôle des comités d'audit dans la promotion de l'efficacité des livrables de l'audit dans les propos suivants : « *Les comités d'audit devraient répondre à l'attribution de supervision des fonctions d'audit et constituer un support pour débloquer les situations de réticence liées notamment à la mise en œuvre des recommandations de l'audit, ainsi que l'initiation de projets structurants tels que la mise en place de la fonction de management de risques, l'instauration de plans d'audit pluriannuels couvrant l'ensemble des processus à risque de l'entreprise* ». **Responsable d'audit interne, établissement D.**

❖ Apport des comités d'audit indépendants

Sur cet aspect l'un des RAI des établissements de l'échantillon avance : « *Il y a une dimension culturelle à l'indépendance de l'audit interne qui débute au niveau du comité et se répercute en cascade sur tout le management. Sans un engagement et un ton donné par le haut, mettre en place un audit interne indépendant dans les faits peut s'avérer une tâche très délicate. Le « tone at the top » et la culture sont nécessaires à l'indépendance de l'audit interne, mais pas suffisants. La capacité du comité d'audit à exercer son rôle de surveillance et à avoir des lignes de communication directe avec la fonction audit interne est cruciale à ce niveau. Par ailleurs, les bailleurs de fond considèrent un comité d'audit réellement indépendant, comme un bon signe, car il sera en mesure de jouer un rôle important pour la promotion de l'indépendance de l'audit interne.* » **Responsable d'audit interne, établissement A**

Les attentes des comités d'audit vis-à-vis de la FAI se concentrent au même titre que senior management sur la maîtrise des risques. Toutefois, lorsque nous avons filtré les réponses, les RAI soulignent non seulement la maîtrise des risques mais également la valeur ajoutée dans les recommandations.

3.1.3 L'indépendance

❖ Le rattachement de la FAI

Tableau n°4 : Le rattachement hiérarchique et fonctionnel de la FAI des 5 EEP sondés.

Rattachement	A	B	C	D	E
<i>Rattachement hiérarchique</i>	DG	DG	DG	DG	Direction d'audit et d'organisation
<i>Rattachement fonctionnel</i>	Comité d'audit	Comité d'audit	Conseil de surveillance	DG	Comité d'audit

« Source : Elaboré par l'auteur »

Les normes d'audit préconisent un double rattachement hiérarchique à la DG et fonctionnel au Conseil d'administration/ Comité d'audit. Nous constatons que la totalité des établissements sondés respectent les préconisations des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

❖ Niveau d'indépendance dont joui la FAI

Tableau n°5 : Niveau d'indépendance de la FAI des EEP de l'échantillon sur l'échelle de Likert

	Pas du tout satisfaisant	Pas satisfaisant	Plutôt satisfaisant	Satisfaisant	Très satisfaisant
A					X
B			X		
C				X	
D		X			
E				X	

« Source : Elaboré par l'auteur »

Le niveau d'indépendance des FAI est évalué distinctement suivant l'établissement interviewé. Cette divergence s'explique par le rattachement, la limitation du champ de missions (exp : exclusion des filiales) et des cas de censure subis par les FAI de certains établissements.

❖ Pressions ou censures

« Nous n'avons pas de censures directes mais le problème que nous rencontrons parfois est le fait que les audités essaient de nous diriger et nous orienter vers une zone sans failles ou du moins très peu, et donc un travail qui nous fera juste perdre du temps et dévier notre attention des vrais zones de risques ce qui soulagera l'audité qui est à la base sûr de l'absence de dysfonctionnements significatifs. Les audités sont intelligents mais les auditeurs ne sont pas dupes». **Responsable d'audit interne, établissement B.**

3.1.4 Le périmètre d'audit interne

❖ Champ d'intervention de l'audit interne

L'un des RAI interviewé s'exprime à propos de cette question dans les termes suivants : « Les pressions, ce n'est pas ce qui manque chez nous. A plusieurs reprises, les directeurs s'autorisent d'éliminer ou modifier des constats de l'audit, d'annuler et de reporter des missions, et de limiter le champ d'intervention. Et bien sûr, nous ne pouvons rien faire face à cela, nous subissons tout simplement. Pour être franc, nous ne sommes pas réellement indépendants. Si nous ne pouvons pas réaliser nos missions comme ce que les normes préconisent, ce n'est même pas la peine de porter cette casquette d'auditeur » **Responsable d'audit interne, établissement D.**

La version révisée en 2017 des normes internationales de l'audit interne, et plus particulièrement la norme 2000 étend le champ d'intervention de l'activité de l'audit interne aux «tendances et problématiques émergentes susceptibles d'avoir un impact sur l'organisation ».

« L'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation ainsi qu'à ses parties prenantes, lorsqu'il prend en compte la stratégie, les objectifs et les risques de cette organisation, s'efforce de proposer des moyens d'améliorer les processus de gouvernance, de management de risques et de contrôle, et fournit avec objectivité une assurance pertinente».

S'agissant du périmètre du travail de l'AI, aucune limitation ne doit être opposée au travail de l'auditeur. Les RAI interviewés s'expriment à propos de cet item de la manière suivante : « Nous préférons nous pencher davantage vers les missions de conseil. Si les gens vous demandent, ils sont toujours prêts à écouter ce que vous dites et à collaborer plutôt que si vous êtes imposé par un plan d'audit ». **Responsable d'audit interne, établissement E.**

« La valeur ajoutée de l'audit interne est dans ses missions d'assurance et de conseil. Nous sommes conscients et essayons d'instaurer petit à petit l'approche selon laquelle l'auditeur interne est le consultant interne de confiance de l'organisation. Le suivi de la mise en application des recommandations de l'audit interne par les opérationnels est un autre axe majeur d'intervention de l'audit interne ». **Responsable d'audit interne, établissement D.**

❖ L'importance relative à chaque type d'audit

Tableau n°6 : Le pourcentage des types d'audit réalisés par l'échantillon

	Audit conformité	Audit financier	Audit efficacité	Audit stratégique
A	40%	20%	30%	0%
B	50%	20%	30%	0%
C	60%	20%	20%	0%
D	40%	10%	50%	0%
E	60%	10%	30%	0%

« Source : Elaboré par l'auteur »

Nous constatons que l'audit financier est plus au moins négligé par les FAI des établissements visités. Ceci est dû à la réalisation de ce type d'audit par les cabinets externes.

Les audits de gouvernance/stratégique ne sont pas réalisés par les FAI des EEP visités. Il est à noter qu'aucun des établissements sondés n'effectue des missions d'audit de gouvernance/stratégique. Cet état des lieux s'explique par le fait que les auditeurs internes manquent

d'indépendance pour effectuer ce type d'audit qui est confié généralement à des prestataires externes.

Deux parmi les RAI interviewés avancent les affirmations ci-après à propos de la réalisation des audits de gouvernance par la FAI. « *Mener des audits de gouvernance revient à auditer le processus de prise de décision, chose qui me semble prétentieuse, étant donné que nous sommes des salariés de l'entreprise. Nous confions généralement ce type d'audit à des cabinets spécialisés en stratégie*». **Responsable d'audit interne, établissement D**

« *L'absence des audits de gouvernance est l'un des points faibles de nos plans d'audit*».

Responsable d'audit interne, établissement A

❖ Audit des SI

Les systèmes d'information s'avèrent nécessaires pour l'accomplissement du travail des établissements. L'audit des systèmes d'information est donc d'une importance primordiale. Il s'agit bien d'auditer la base et le cœur des métiers.

L'importance des audits SI est reflété par les propos du responsable d'audit de l'établissement B : « *Pour notre cas, nous auditons à chaque fois le volet SI, parce qu'à chaque rapport, nous nous intéressons à ce point. D'ailleurs, nos rapports d'audit se structurent comme suit : Des volets pour l'organisation, les procédures, le contrôle interne, le système d'information et enfin le volet des indicateurs de performance*» **Responsable d'audit interne, établissement B**

La fonction audit interne conforte sa valeur ajoutée dans un rôle proactif et stratégique d'amélioration de la performance des processus, que dans celui plus « traditionnel » d'amélioration de la qualité de l'information financière et comptable.

Il est donc intéressant de constater que les attentes du management vis-à-vis de l'audit interne ont évolué vers des fonctions plus stratégiques et une vision plus intégrée de la fonction au sein des métiers et de la création de valeur dans l'entreprise. Les RAI interviewés souhaitent une meilleure compréhension du métier de l'entreprise et attendent davantage l'implication dans la revue des risques des projets stratégiques.

3.1.5 Compétences/Expérience

❖ Niveau d'étude et expérience

La majorité des auditeurs sont issus des grandes écoles de commerce et de gestion ainsi que des écoles d'ingénieurs les plus prestigieuses du Royaume (tous ont au moins un BAC+ 5 et bon nombre d'entre eux sont en cours de préparation de doctorat). Le niveau d'expérience diffère d'un établissement à un autre. L'établissement D donne la chance à des débutants

d'intégrer son équipe, alors que l'établissement C privilégie des auditeurs expérimentés avec jusqu'à 30 ans d'expérience. A notre sens, la meilleure stratégie à adopter en matière de dotation des FAI en auditeurs est un bon mix entre des jeunes recrues fraîchement diplômés et des auditeurs chevronnés avec plusieurs années d'expérience dans des postes opérationnels. Les compétences pointues en SI et en extraction et analyse de données ont été mises en exergue par les responsables d'audit interviewés.

«L'équipe d'audit interne doit comporter des compétences en systèmes d'information avec des connaissances pointues sur les aspects sécurité. Le risque de cyber sécurité est un risque émergent à surveiller, il est par conséquent nécessaire de se donner les moyens de l'appréhender » **Responsable d'audit interne, établissement C.**

« La maîtrise d'outils d'extraction et d'analyse de données deviendra de plus en plus déterminante. Pour ce faire, la fonction d'audit interne doit nécessairement se doter d'un personnel très compétent et spécialisé » **Responsable d'audit interne, établissement E.**

Outre les compétences techniques, le rôle primordial des « soft skills » a été souligné par le responsable de l'établissement A dans les termes suivants :

« Le rôle et l'autorité de l'auditeur interne peuvent également être établis de manière douce et apparemment efficace grâce à l'art de la persuasion douce. L'auditeur doit faire preuve de subtilité pour « vendre » son rôle aux autres » **Directeur d'audit de l'établissement A**

❖ La certification CIA ou Doctorat en audit interne

Tableau n°7 : Le nombre des auditeurs certifiés CIA ou préparant des doctorats en audit interne sur le nombre total des auditeurs.

<i>Etab</i>	Nombre d'auditeurs	Les certifications
A	3 auditeurs	Pas de CIA ; 2 préparent le doctorat en audit
B	12 auditeurs	Tous les auditeurs sont en cours de préparation du CIA
C	30 auditeurs	Dont 10 certifiés IIA et le reste en cours de préparation
D	8 auditeurs	Pas de CIA ; 2 préparent le doctorat en audit
E	7 auditeurs	Pas de CIA ; 1 prépare le doctorat en audit

« Source : Elaboré par l'auteur »

Tous les responsables d'audit interne sont conscients de l'apport de la certification CIA en tant que label international et suprême de reconnaissance d'un niveau de professionnalisme élevé. Ils s'accordent tous à dire que nous ambitionnons à certifier de plus en plus d'auditeurs

et que dans tout état de cause que ça reste un effort personnel conditionné par la motivation de chaque auditeur.

Par ailleurs, nous signalons qu'outre les certifications personnelles des auditeurs, il existe des certifications pour les entités d'AI attribuées par l'IFACI suite à un processus rigoureux d'évaluation du respect de 25 exigences.

❖ L'Outsourcing

Le recours à l'outsourcing permet selon les dires des RAI interviewés de combler un déficit en effectif et/ou en qualification, et par conséquent boucler les missions arrêtées dans les plans d'audit dans des conditions satisfaisantes.

« Pour plus d'objectivité, nous faisons appel à l'outsourcing. Cette pratique est surtout favorisée pour l'audit des SI parce que cela nécessite des compétences pointues. L'outsourcing est également choisi pour les missions sensibles et dans l'objectif de transfert de compétence. Ca ne peut qu'être bénéfique pour les auditeurs internes parce qu'ils apprennent plus en accompagnant les experts » **Responsable Audit interne, établissement B**

❖ Le niveau de professionnalisme/compétences des auditeurs

Tableau n°8 : Niveau de professionnalisme/compétences des auditeurs de l'échantillon

	Mauvais	Moyen	Assez bien	Bien	Très Bien
A			X		
B				X	
C				X	
D		X			
E				X	

« Source : Elaboré par l'auteur »

Les RAI estiment que leurs équipes sont qualifiées et produisent globalement un bon niveau de travail. Mais, ce niveau doit toujours être renforcé à travers des formations, un accompagnement et un encadrement continu. Ainsi que la participation aux conférences, séminaires et tables rondes et le partage des expériences peuvent s'avérer très bénéfiques. En réponse à la devise de IIA, « Progress through sharing ».

3.2 Recommandations

Au fil des résultats présentés précédemment, je préconiserai dans ce qui suit un certain nombre de recommandations, qui à mon sens permettraient d'améliorer l'efficacité de l'AI dans les EEP.

- *Renforcer le rôle des comités d'audit comme organe de supervision des FAI*

Le code marocain des pratiques de bonne gouvernance dans les EEP instauré en 2008 et révisé en 2012 procure une place de choix aux comités d'audit dans leurs rôles de la promotion d'un environnement de contrôle propice par le biais des fonctions du contrôle interne. Dans ce sens les comités d'audit devraient être une force de proposition lors de l'élaboration des plans annuels d'audit par l'ajout des missions à forte valeur ajoutée tenant compte du cadre réglementaire et des nouveautés du secteur dans lequel opère l'établissement. Par ailleurs, les comités d'audit devraient intervenir pour assurer la mise en œuvre des recommandations de l'audit.

- *Assurer le niveau d'indépendance maximal des FAI*

Les normes préconisent que l'audit interne soit rattaché à l'autorité la plus élevée lui permettant de disposer de l'indépendance et l'objectivité nécessaires pour l'accomplissement de ses missions. Cette situation ne peut être atteinte que si l'audit dépend hiérarchiquement de la direction générale et idéalement avoir un double rattachement hiérarchique à la DG et fonctionnel au conseil d'administration/ comité d'audit.

Un bon rattachement procurant le statut et l'autorité nécessaire à la fonction d'audit est un prérequis pour toute fonction d'audit interne efficace. Rattaché l'audit à l'autorité la plus élevée garantit une indépendance vis-à-vis des directions opérationnelles.

Tout rattachement à un rang inférieur constituerait une atteinte claire à l'indépendance des auditeurs individuellement et à la fonction d'audit dans son ensemble. A titre d'exemple, rattaché l'audit interne à la direction financière donnerait lieu à des FAI quasi-équivalente à l'audit externe. Au même titre, rattaché l'audit à une direction opérationnelle/exécutive nuirait grandement à son indépendance dans le sens où il ne pourra pas auditer les projets initiés par la direction en question ni les dépenses qu'elle engage.

- *Promouvoir la compétence des auditeurs internes par la formation et l'outsourcing*

La norme 1200 relative à la compétence et à la conscience professionnelle préconise que l'audit interne ait ou acquiert les compétences nécessaires à la réalisation de ses missions. Dans ce sens, les auditeurs internes devraient suivre un programme de formation continu visant à professionnaliser et perfectionner leurs travaux. Ce programme de formation doit être assuré par les professionnels de très haut niveau et inclure aussi bien les domaines généraux tel que les normes, la méthodologie et les techniques d'audit, que des modules spécifiques tels que l'audit des achats, l'audit des projets...etc.

L'aspect communication est primordial pour l'audit interne et la formation devrait permettre une parfaite maîtrise des techniques de communication écrite et orale ainsi que la prise en compte de la communication non verbale et des « soft skills » lors des missions d'audit.

En cas de nécessité de compétences particulières non disponibles parmi les équipes des auditeurs, le recours à l'outsourcing reste une solution viable pour combler tout déficit.

- *Assurer la couverture des zones de risques et effectuer des missions d'audit d'efficacité, d'efficience et de conseil en plus des missions classiques de conformité.*

La charte d'audit interne est un document clé signé par la direction générale et procurant les pouvoirs nécessaires à la FAI pour avoir plein accès aux documents, aux installations et aux personnes de l'établissement ainsi que les filiales.

Le périmètre d'intervention de l'audit interne a significativement évolué durant les dernières années passant de la simple conformité à des domaines créateurs de valeur ajoutée tels que l'efficacité, l'efficience, l'accompagnement du changement...etc. Cette évolution s'est encore prononcée durant les 5 dernières années en faisant des auditeurs internes les conseillers de confiance de leurs organisations.

Les FAI au Maroc devraient assumer ce nouveau rôle de conseiller interne pour une meilleure reconnaissance et acceptation de leurs travaux.

- *Garantir un soutien adéquat de la FAI par le senior management reste à notre sens la pierre angulaire de toute fonction d'audit interne efficace.*

En effet, sans appui du senior management, tous les autres facteurs analysés ne peuvent garantir l'efficacité de l'audit interne dans le sens où sans environnement de contrôle adéquat mis en place par un top management conscient de l'importance du contrôle interne, du management de risque et de la gouvernance, la FAI serait perçue comme une fonction gênante plutôt qu'une fonction d'assurance et de conseil créatrice de valeur ajoutée.

Pour pouvoir obtenir l'adhésion et par conséquent le support du top management, un travail préalable de sensibilisation et de communication en expliquant le rôle de l'audit interne, sa démarche et sa valeur ajoutée est nécessaire.

En définitif, le support du top management devrait être construit petit à petit et la confiance entre l'audit et la direction générale d'une part et l'audit et les audités d'autre part acquise au fil des missions.

Conclusion

Les principaux résultats de notre enquête sont récapitulés dans ce qui suit :

- Le support de la direction générale et la promotion d'un environnement de contrôle propice constituent des prérequis à toute fonction d'audit interne efficace.
- Les comités d'audit au Maroc ne jouent pas pleinement le rôle dans certains des établissements visités.
- Globalement, les fonctions d'audit interne des établissements de l'échantillon sont qualifiées d'indépendantes de par leur rattachement direct à la direction générale.
- Toutes les FAI des établissements visités se focalisent de moins en moins sur la conformité au profit de l'efficacité, l'efficience, la performance et les questions de gouvernance. Toutefois, le nouveau rôle de conseiller interne n'est pas complètement approprié et des efforts sont à déployer dans ce sens.
- Beaucoup d'efforts restent à faire en matière de professionnalisation des FAI et de perfectionnement des compétences des auditeurs internes.

Nous avons constaté des divergences significatives d'une FAI à une autre, ceci s'explique à notre sens, principalement par :

- Le niveau de maturité de la fonction, généralement conditionné par l'ancienneté de la fonction et l'expérience des auditeurs qui permettent une capitalisation et un apprentissage individuel et collectif ;
- L'appropriation par le top management du rôle de la fonction en la déclinant vers les directions opérationnelles ;
- Le leadership et la personnalité du directeur d'audit ainsi que ses qualités de communication, de persuasion et de négociation;
- La compétence individuelle et collective des équipes d'audit.

Somme toute, et s'il y a un message prioritaire sur ce que l'audit interne au Maroc doit faire si l'on veut progressivement avancer par rapport à son état actuel, il faudrait à notre sens, que le professionnalisme soit fermement adopté. Les implications supposent la dotation en personnel, la rémunération, la formation, l'audit interne moderne, la gouvernance d'entreprise, les qualifications professionnelles et une reconnaissance générale que la fonction d'audit interne a beaucoup à offrir au senior management si elle est correctement soutenue.

La considération de l'audit comme pilier de la bonne gouvernance a été ressentie auprès de l'ensemble des établissements visités. En effet, les fonctions d'audit indépendantes et

jouissant de l'appui de la direction générale permettent d'instaurer une transformation en profondeur pour le perfectionnement du système de gouvernance.

Nous avons traité dans cet article cinq variables de recherche qui nous semblent les plus pertinentes et qui influencent le plus l'efficacité de l'AI au vu de la revue de littérature. Toujours est-il que les recherches ultérieures peuvent étudier l'impact d'autres variables traitées par certains auteurs et qui ont été recensées lors des entretiens sur l'efficacité de la fonction. Il s'agit des variables suivantes : La communication, la perception de la fonction par les audités et le top management, l'avancement de carrière et la relation avec l'audit externe.

La question à poser serait donc : Quel serait l'impact de ces quatre variables sur l'efficacité de l'audit interne ?

Une deuxième question plus générale pourrait être : Quel serait l'évolution de l'audit interne dans le secteur public marocain dans les années à venir ?

Bibliographie :

- **Article de revue**

Aaron COHEN et Gabriel SAYAG, *Australian Accounting Review* No. 54 Vol. 20 Issue 3 2010 – Article : « The effectiveness of internal auditing : An empirical examination of its determinants in Israeli organisations »

Arena, M., Arnaboldi, M. and Azzone, G. (2006), "Internal audit in Italian organizations: a multiple case study", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 3.

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 No. 9.

Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles – IIA – Edition 2017-

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. (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.

Gerrit Sarens (2009). *Internal auditing research : Where are we going ?*

Geis, A. (2010), "Nutzenpotentiale der internen revision", Dissertation

Goodwin, J. and Yeo, T.Y. (2001), "Two factors affecting internal audit independence and objectivity : evidence from Singapore", *International Journal of Auditing*, Vol. 5 No. 2.

Halimah, N.A., Othman, R., Othman, R. and Kamaruzaman, J. (2009), "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 5 No. 9.

International review of management and marketing. Vol 7. Issue 1, 2017 (goodwin et yeo 2001)

Karen Van Peurse, (2004) "Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Issue : 3

KPMG (2009), *The Audit Committee Journey*, Audit Committee Institute, KPMG, London

Lenz, R. (2013), "Insights into the effectiveness of internal audit : a multi-method and multi-perspective study", dissertation at the Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute

R. Lenz, Gerrit Sarens & Florian Hoos (2017). *Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management*

Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007), "Internal audit effectiveness : an Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 5.

Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Edition 2017

Raghunandan, K., Read, W.J. and Rama, D.V. (2001), "Audit committee composition, 'Gray Directors', and interaction with internal auditing", *Accounting Horizons*, Vol. 15 No. 2.

Anthony R. N, *Planning and Control Systems : a Framework for Analysis*, Boston, Harvard Business School, 1965.

Sarens, G. and De Beelde, I. (2006b), "The relationship between internal audit and senior management : a qualitative analysis of expectations", *International Journal of Auditing*, Vol. 10 No. 3.

Van Peurse, K.A. (2005), "Conversations with internal auditors, the power of ambiguity", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 5.

Zwaan, L., Stewart, J. and Subramaniam, N. (2011), "Internal audit involvement in enterprise risk management", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 7.

- **Livres**

ROBERT R. Brink's *Modern Internal Auditing* (2016), A Common Body of Knowledge Wiley.

Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner (2003), *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. Institute of Internal Auditors,