

L'évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques camerounaises

Evaluation of the effectiveness of the internal audit offer in cameronian public enterprises

Jean Max KONO ABE

Maître de conférences

Centre de Recherche en Economie et Gestion (CEREG)
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG) Université de
Yaoundé 2 Soa - Cameroun
jmkonoabe@yahoo.fr

Jean Yves MEDANG

Enseignant – Assistant

Centre de Recherche en Economie et Gestion (CEREG)
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG) Université de
Yaoundé 2 Soa - Cameroun
jymedang@gmail.com

Date de soumission : 17/03/2019

Date d'acceptation : 18/04/2019

Pour citer cet article :

Max KONO ABE J & Yves MEDANG J. (2019) « L'évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques camerounaises » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 494- 515

Résumé

L'audit interne est mis en place pour créer la valeur ajoutée aux entreprises en améliorant les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. Lorsqu'il réalise ces objectifs, on dit qu'il est efficace. Seulement l'observation et les échanges avec les auditeurs internes et les auditeurs externes des entreprises publiques ne laissent pas entrevoir cette création de valeur. L'objectif de cette étude est de déterminer les composantes de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques et en mesurer leur niveau d'efficacité. C'est une étude de cas de trois entreprises sélectionnées par convenance au sein desquelles 14 parties prenantes à l'audit interne sont interviewées. Les données ont été collectées en faisant recours aux techniques de l'enquête et de l'observation. L'analyse de contenu thématique a été retenue pour satisfaire à notre objectif qui était de comprendre en profondeur la pratique de l'audit interne dans le secteur public au Cameroun. Cette recherche s'appuie sur la théorie néo-institutionnelle. Les résultats révèlent que l'efficacité de l'audit interne est fonction de sa qualification et de son fonctionnement. L'évaluation réalisée révèle d'une part que la qualification des auditeurs internes est insuffisante, et d'autre part que le fonctionnement du service d'audit interne dans le secteur public reste perfectible.

Mots clés : Efficacité, indépendance, compétence, audit interne, audit externe.

Abstract

Internal audit is set up to create added value for companies by improving governance, risk management and control processes. When he achieves these goals, he is said to be effective. Only the observation and the exchanges with the internal auditors and the external auditors of the public companies do not let glimpse this creation of value. The purpose of this study is to identify the components of internal audit effectiveness in SOEs and measure their level of effectiveness. It is a case study of three companies selected for convenience in which 14 internal audit stakeholders are interviewed. Data were collected using survey and observation techniques. Thematic content analysis was chosen to fulfill our goal of deep understanding of the practice of public sector internal audit in Cameroon. This research is based on neo-institutional theory. The results reveal that the effectiveness of the internal audit is a function of its qualification and operation. On the one hand, the evaluation reveals that the qualification of the internal auditors is insufficient, and on the other hand that the functioning of the internal audit service in the public sector remains perfectible.

Key words: effectiveness, independence, competence, Internal audit, external audit

Introduction

En réaction aux scandales financiers des années 2000, les organisations publiques ont adoptées des mesures retenues dans le secteur privé pour la maîtrise et le contrôle efficient des activités. Les conseils d'administration des entreprises publiques sont devenus responsables de la gestion des risques, du contrôle interne et de la gouvernance. L'audit interne, considéré comme pierre angulaire de la bonne gouvernance dans le secteur public (Gharrafi & Kerfali, 2019), est considéré comme un des mécanismes de gouvernance aux côtés du conseil d'administration, de la direction générale et de l'audit externe (Amoush, 2017; Sarens & De Beelde 2006; Gramling *et al*, 2004). Pour jouer pleinement le rôle de mécanisme de gouvernance, l'audit interne doit être efficace (Barac & Mbewu, 2017 ; Mihret, James & Mula 2010).

Selon Dees (2012), le secteur public comprend les organisations nationales et internationales publiques, mises sur pied par un gouvernement et fonctionnant à l'intérieur du cadre défini par ce dernier. Nous considérons comme entreprise publique : les sociétés à capitaux publics, les sociétés d'économie mixte conformément à la loi 2017/011 du 12 juillet 2017, ainsi que les établissements publics conformément à la loi 2017/010 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics. Dans cette perspective, l'entreprise publique est une unité économique dotée d'une autonomie juridique et financière, exerçant une activité industrielle et commerciale, et dont le capital social est détenu entièrement ou majoritairement par une personne morale de droit public. Depuis le début des années 2010, on a observé une montée en puissance de l'audit interne dans les administrations publiques par le canal du Ministère en charge du Contrôle Supérieur de l'Etat (CONSUPE) ainsi que par l'entremise du Ministère des Finances. L'audit interne est présenté comme une activité créatrice de valeur ajoutée et susceptible de réduire les faiblesses, les fautes de gestion et les autres anomalies relevées dans les rapports d'audit externe, de la chambre des comptes ou des inspecteurs d'Etat.

Dans la continuité des recherches récentes sur l'efficacité de l'audit interne, celle-ci vise à contribuer à la détermination des facteurs d'efficacité de l'audit interne, mais aussi à en mesurer cette efficacité dans trois entreprises publiques au sein desquelles nous avons obtenu un contrat de prestation de services pour l'évaluation du service d'audit interne.

L'objectif poursuivi dans cet article est de comprendre et d'évaluer les causes du faible niveau d'efficacité des services d'audit interne dans les entreprises publiques, répond donc au besoin exprimé par Lenz et Hahn (2015) et s'inscrit dans la recherche non achevée

d'identifier les critères d'efficacité de l'audit interne. Cette recherche contribue donc à enrichir le champ des recherches sur l'efficacité de l'audit interne en posant plus particulièrement cette question de recherche : quels sont les facteurs d'efficacité de l'audit interne et quel niveau se situe cette efficacité ?

Dans la suite de cet article, la première partie sera consacrée à la présentation de notre ancrage théorique heuristique qui permettra de comprendre que l'efficacité de l'audit interne dépend des facteurs macro-environnementaux et micro-environnementaux (1). La deuxième partie sera consacrée à l'étude empirique de trois entreprises publiques camerounaises. Nous exposerons d'abord la méthodologie retenue (2), et continuerons par la présentation des principaux résultats obtenus (3). Finalement, une discussion ainsi que la conclusion terminent l'article.

1 Ancrage théorique heuristique

Selon *The Institute of Internal Auditors* (désormais IIA), l'audit interne est une fonction assurée par un service, une division, une équipe de consultants ou tout autre praticien. C'est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'audit interne aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité (IIA-IFACI, 2017). Après avoir défini l'efficacité de l'audit interne, nous présenterons ses macros et ses micros-composantes.

1.1 Les composantes de l'efficacité de l'audit interne

L'efficacité est perçue comme le degré de réalisation des objectifs pertinents établis, sur la base de critères explicites d'une action ou d'une activité. Dans cette perspective, l'audit interne est efficace s'il contribue à la maîtrise et à l'amélioration des opérations et au renforcement des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle de l'entreprise ou de l'organisation au sein de laquelle cet audit est exercé.

Cependant, parler de l'efficacité de l'audit interne n'est pas un sujet facile (Lenz et Hahn, 2015) du fait des multiples travaux déroulés sur le sujet et qui peinent toujours à trouver un consensus non seulement sur ses composantes, mais aussi sur la méthodologie d'évaluation.

1.1.1 Les composantes macro-environnementales de l'efficacité de l'audit interne

Plusieurs théories sont généralement convoquées en audit interne. Dans la littérature sur l'efficacité de l'audit interne, on retrouve principalement la théorie de l'agence et la théorie néo-institutionnelle (Salma et Ibrahim, 2018 ; Azzali & Mazza, 2018 ; Barac et Mbewu, 2017 ; Dhiaa & Thuraiya, 2017 ; Barac *et al*, 2016 ; Lenz et Hann, 2015 ; Lenz, 2013 ; Abu-azza, 2012 ; Mihret *et al*, 2010)

La théorie de l'agence de Jensen & Meckling (1976) permet de comprendre la relation entre l'auditeur interne (agent) et la direction de l'entreprise (principal) dans le but de diluer l'asymétrie d'information entre les parties. L'hypothèse de la théorie positive de l'agence est que les divergences d'intérêt entre individus ou organisations occasionnent des conflits inducteurs de coûts qui réduisent les gains de la coopération. Selon Charreaux (2004), ces conflits d'agence seraient aussi bien de nature précontractuelle que post-contractuelle. Pour limiter ces asymétries diverses, l'audit interne à travers ses missions d'assurance et de conseil tend à réduire les conflits d'intérêts pour favoriser la convergence entre équilibre et optimalité. En atteignant cet objectif, l'audit interne est considéré comme efficace (Mihret, James et Mula, 2010).

La théorie néo-institutionnelle (TNI) de DiMaggio et Powell (1983) à la suite des travaux de fondateur de Meyer et Rowan en 1977 reste la plus utilisée dans les travaux sur l'efficacité de l'audit interne, que ce soit dans le secteur privé que dans le secteur public (Azzali et Mazza, 2018 ; Lenz & Hahn, 2015, Mirhet & al, 2010 ; Al-Twaijry *et al*, 2003). La théorie néo-institutionnelle est utilisée pour comprendre comment des organisations sont influencées par les règles, les normes et les bonnes pratiques réalisées dans leur environnement. Dans ce contexte, on observe que les entreprises publiques camerounaises sont liées entre elles par des règles et normes institutionnalisées (Sangué-Fotso, 2015). Leurs relations réciproques présentent des formes de dépendance qui amènent certaines organisations à être influencées par d'autres (Mihret, James & Mula, 2010). En utilisant une optique néo-institutionnelle, on comprend mieux comment se déroulent les processus d'homogénéisation et d'institutionnalisation (Greenwood & Meyer, 2008) de l'audit interne dans ces entreprises.

Dans leur travail fondamental, DiMaggio et Powell (1983) concentrent l'attention des chercheurs sur la convergence des pratiques organisationnelles et des structures symboliques entre les champs organisationnels. Ils identifient trois mécanismes par lesquels la convergence

se produit lorsque les organisations cherchent à devenir isomorphes avec leur contexte, à savoir les mécanismes coercitifs, normatifs et mimétiques.

L'isomorphisme coercitif résulte des pressions (formelles et informelles) exercées sur les organisations par d'autres organisations dont elles dépendent et des attentes culturelles de la société (Greenwood et Meyer, 2008; DiMaggio et Powell, 1983); y compris les mandats des gouvernements, l'environnement juridique et les règles et structures légitimées mises en place en dehors de la sphère gouvernementale.

Au Cameroun, la mise en place d'un service d'audit interne dans les entreprises publiques est le fait des pressions venues des inspecteurs d'Etat, présentant l'audit interne comme un dispositif susceptible d'améliorer la gouvernance, le contrôle interne et surtout les risques de faute de gestion observées dans ces entreprises publiques.

Relativement à l'**isomorphisme mimétique**, il se produit lorsque les organisations réagissent à l'incertitude et copient des modèles réussis (Greenwood et Meyer, 2008; DiMaggio et Powell, 1983). Face à une incertitude, les organisations se modèlent les unes aux autres. Deux facteurs indirects conduisent à l'adoption mimétique : le transfert d'employés et les firmes de conseil.

Quant à l'**isomorphisme normatif**, l'audit interne résulte de projets de professionnalisation (Greenwood & Meyer, 2008). L'éducation formelle et la croissance, ainsi que l'élaboration de réseaux professionnels (association professionnelle) peuvent être considérées comme des sources d'un tel isomorphisme (DiMaggio et Powell, 1983).

De façon générale, les inspecteurs et contrôleurs d'Etat reconnaissent les normes de l'IIA comme référentiel pour la pratique de l'audit interne. Par ailleurs, le CONSUPE adhère à l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI).

1.1.2 Les facteurs micro-environnementaux de l'efficacité de l'audit interne

Depuis le début des années 2000, l'audit interne est largement reconnue comme un des quatre mécanismes de la gouvernance d'entreprise (Amoush, 2017 ; Gramling *et al*, 2004) aux côtés des autres mécanismes que sont le conseil d'administration avec son comité d'audit, la direction générale et l'audit externe. Néanmoins, la mesure de l'efficacité de l'audit interne reste un sujet qui fait difficilement l'unanimité du fait de son caractère novateur. Les normes professionnelles de l'audit interne et la pratique professionnelle (KPMG, 2012 ; Ernst &

Young, 2012 ; PWC, 2013) nous conduisent à retenir six composantes micro-environnementales de l'efficacité de l'audit interne à savoir *l'indépendance du service, la compétence, la performance, le soutien de la direction générale, les relations avec l'audit externe*.

▪ *L'indépendance*

Depuis les travaux fondateurs de De Angelo (1981), l'indépendance est retenue comme un critère essentiel de la qualité de l'audit. C'est le fondement le plus important établissant la stature de l'audit interne (Barhon & Aboueljaouad, 2019). Le glossaire annexé aux normes de l'IIA pour la pratique professionnelle de l'audit interne (traduit par l'Institut français de l'Audit et du Contrôle Interne - IFACI) définit l'indépendance comme « *la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités* ». Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le Responsable de l'Audit Interne (désormais RAI) et son équipe doivent démontrer de leur capacité à révéler les faits, les inexactitudes et les anomalies relevés pendant leur missions (Pigé *et al*, 2011 ; Roussy, 2012 ; Compennolle, 2012). Ainsi, la proposition heuristique à vérifier au regard des arguments développés est : *Proposition 1: Plus l'indépendance de l'audit interne est grande, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne ;*

▪ *La compétence*

La compétence correspond à la capacité d'une personne à assumer une fonction ou à accomplir une tâche correctement. C'est un ensemble de connaissances, d'aptitudes et de comportements bien précis. La compétence est identifiée dans la littérature comme la principale mesure de l'efficacité de l'audit interne (Lenz et Hahn, 2015 ; Endaya et Hanefah, 2013; Badara et Saidin, 2013; Soh et Martinov-Bennie, 2011; Arena et Azzone, 2006, 2009 ; Mihret et Yismah, 2007).

Selon Chambers (1992), un auditeur interne efficace ou performant doit posséder au moins sept qualités essentielles dont les deux premières sont la capacité d'analyse ou l'esprit critique et la communication (Salma et Ibrahim, 2018 ; Amoush, 2017 ; Dhiaa & Thuraiya, 2017, Barac *et al*, 2016 ; Lenz et Hahn, 2015). Les cinq autres compétences concernent la comptabilité, l'évaluation des systèmes de gestion des risques, des connaissances générales en

systèmes d'information, les connaissances spécifiques au secteur d'activité, et la capacité d'extraction et d'analyse de données.

De façon générale, on attend d'un auditeur interne qu'il dispose d'une formation académique et professionnelle de qualité. Cette qualité se traduit par excellence par la détention d'un titre de Certified Internal Auditor (CIA). Ainsi, la proposition heuristique à vérifier au regard des arguments développés est : *Proposition 2 : Plus la compétence du personnel au sein du service d'audit interne est grande, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.*

▪ *Le périmètre des travaux de l'audit interne*

La définition de l'audit interne décrit son périmètre en lui attribuant la possibilité de réaliser les missions d'assurance et de conseil. Malheureusement on observe que les seules missions réalisées par les auditeurs internes concernent la comptabilité et la finance. Les fonctions de l'audit interne et de son champ d'action ont été élargies pour couvrir plus d'activités (Mihret *et al* (2010, Cohen *et al*, 2004; Gramling *et al*, 2004) dont les missions de conseil. Quel que soit le type de mission, les norme 2220 de l'IIA prescrit que le périmètre d'intervention de la mission doit couvrir les systèmes, les données, les personnes et les biens concernés, y compris ceux qui se trouvent sous le contrôle de tiers.

Le périmètre de l'audit s'entend aussi comme les domaines dans lesquels l'audit doit exercer son activité. Ses domaines concernent la gouvernance, le management des risques et le contrôle. Ainsi, la proposition heuristique à vérifier au regard des arguments développés est : *Proposition 3 : Plus le périmètre d'intervention ou périmètre de l'audit interne dans est grand, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.*

▪ *La mesure de la performance de l'audit interne*

La performance de l'audit interne doit être surveillée pour s'assurer qu'elle fournit de la valeur à l'organisation (Ziegenfuss, 2000 ; IIA, 2010). La performance est considérée comme la composante la plus appropriée pour évaluer l'efficacité de l'audit interne, car elle influence de manière significative les aspects de l'information et de la communication du système de contrôle interne (Mihret *et al*, 2010 ; Al-Twaijry, Brierley & Gwilliam 2003). Les indicateurs de performance retenue dans ce travail proviennent de la pratique professionnelle (PWC, 2013). Ainsi, la proposition heuristique à vérifier au regard des arguments développés est :

Proposition 4 : Plus la performance de l'audit interne est élevée, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.

▪ ***Le soutien de la direction générale à l'audit interne***

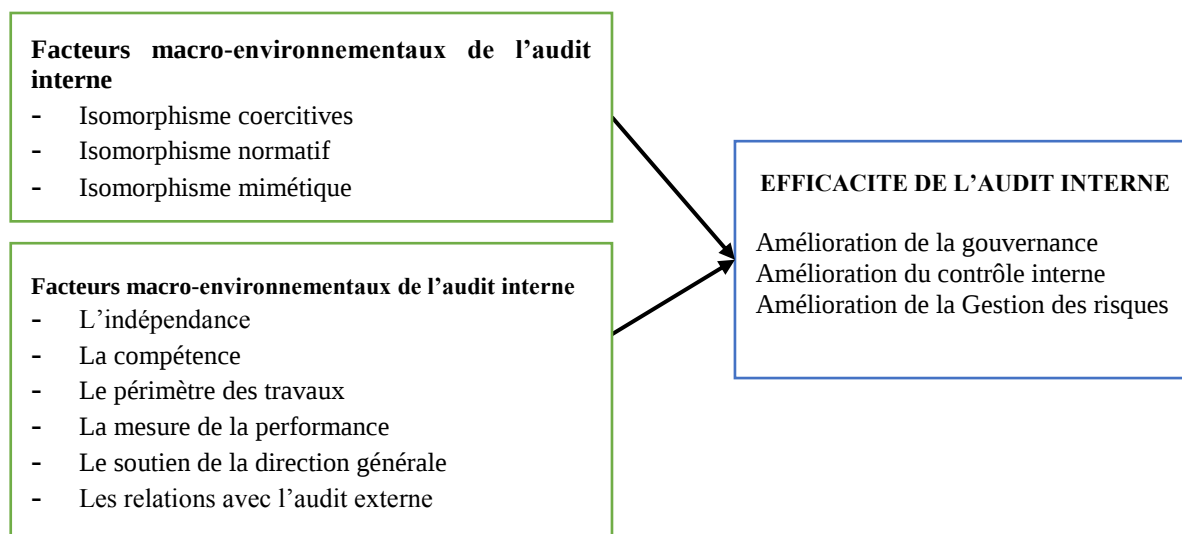
Toutes les recherches sur l'efficacité de l'audit interne relèvent que le soutien de la direction générale est essentiel pour la fonction (Salma et Ibrahim, 2018 ; Barac et Mbewu, 2017 ; Barac *et al*, 2016 ; Lenz et Hahn, 2015 ; Lenz, 2013 ; Mihret, James & Mula 2010). Ce soutien a une influence sur les autres déterminants. En effet, c'est la direction qui définit le rôle et les objectifs du service, dote ce service de ressources humaines, matérielles, technologiques, logistiques, financières et temporelles nécessaires au bon fonctionnement du service. Bien plus, c'est la direction qui exige et veille à ce que les recommandations de l'audit interne soient mises en œuvre. Ainsi, la proposition heuristique à vérifier au regard des arguments développés est : *Proposition 5 : Plus le soutien de la direction générale à l'audit interne est important plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.*

▪ ***Les relations entre les auditeurs internes et les auditeurs externes***

En audit externe, l'*International Standard Audit* (ISA) 610 prescrit que le commissaire aux comptes peut faire recours aux travaux de l'audit interne. Ces échanges d'informations et de documents permettent aux types d'auditeurs de gagner en efficacité (Azzali et Mazza, 2018 ; Salma et Ibrahim, 2018 ; Dhiaa & Thuraiya, 2017, Barac et Mbewu, 2017 ; Barac *et al*, 2016 ; Lenz et Hahn, 2015). Ainsi l'audit interne aide l'audit externe à la réduction de son risque de mission, et donc, il contribue à la régularité et à la sincérité des états financiers. En contrepartie, les rapports d'audit interne constituent des pistes de l'audit interne pour détecter les risques auxquels l'entreprise est exposée. Ainsi, la proposition heuristique à vérifier au regard des arguments développés est : *Proposition 6 : Plus la relation de travail entre les auditeurs internes et externes est étroite, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.*

En somme, le modèle conceptuel de cette étude peut être schématisé ainsi qu'il suit :

Figure 1: Les composantes de l'efficacité de l'audit interne



Source : Auteurs à partir de la littérature

2 Méthodologie de la recherche

La présente recherche s'inscrit dans une méthode qualitative en audit et contrôle basée sur l'expérience professionnelle (Cappelletti, 2011). Les données collectées proviennent de trois entreprises publiques camerounaises au sein desquelles nous avons réalisé une évaluation externe indépendante du service d'audit interne conformément à la norme 1312 de l'IIA. De ce fait, la méthode d'échantillonnage est non probabiliste à savoir l'échantillonnage par convenance. Basé sur une expérience professionnelle en audit, seules les entreprises publiques ayant signées un contrat de prestation de service ou une lettre de mission font partie de notre échantillon. Bien qu'elle soit généralement justifiée par des questions de délais, de budget ou la difficulté à identifier les répondants, cette méthode est retenue dans la présente recherche pour nous permettre d'atteindre notre objectif qui était de comprendre en profondeur la pratique de l'audit interne dans chacune des trois entreprises et en déterminer le niveau d'efficacité de chaque service.

Les données ont été collectées par la synergie des techniques de l'enquête et de l'observation (Gavard-Perret *et al*, 2011 p. 87, 139). La réalisation d'une mission d'audit requiert plusieurs techniques de collecte d'éléments probants. Nous recourons à des entretiens individuels et de groupes (réunion de démarrage et de clôture), à la revue documentaire, à l'observation, l'inspection pour collecter le maximum de données, détaillées et exactes afin de conforter notre connaissance de la réalité (Dumez, 2015) sur l'audit interne dans les entreprises

publiques. Dans les trois entreprises, nous réalisons des entretiens individuels avec au moins quatre acteurs essentiels de la gouvernance de ces entreprises à savoir le Président du Conseil d'administration (PCA), le Directeur Général (DIG), le Responsable de l'Audit Externe (RAE) et le Responsable de l'Auditeur Interne (RAI). Outre ces différents responsables, nous avons interviewés deux Directeurs Administratifs et Financiers (DAF), soit un total de 14 personnes. Ces DAF ont été rencontrés en raison de leur position de supérieur hiérarchique des RAI. Les entretiens individuels réalisés avec les membres des équipes d'audit n'ont pas été retenus dans cette étude, mais ont enrichis notre compréhension du fonctionnement du service. Les entretiens de groupe ont réalisés au démarrage et à la clôture de chaque mission ont aussi contribué à conforter notre compréhension des services d'audit interne, mais surtout à valider les premières constatations de la mission. Pour chaque mission, nous avons passé au moins deux semaines sur terrain. Ces missions ont été réalisées entre 2014 et 2016.

Nous avons collecté les dossiers de travail des trois dernières années de chaque service d'audit interne. Nous avons ensuite passé en revue les différents dossiers en prenant soin de noter chaque critère retenu dans notre programme de travail. Pour la présente recherche, nous avons au total 54 critères pour l'évaluation de l'efficacité de l'audit interne. Ces critères se répartissent sur les six composantes de l'efficacité retenus dans cette étude à savoir : l'indépendance (10), la compétence (10), le périmètre de l'audit interne (06), la mesure de la performance (12), le soutien de la direction (11) et la coopération avec l'audit externe (05). Ces critères proviennent de la littérature professionnelle en audit interne (KPMG, 2012 ; IIA – CBOK, 2014, 2015 ; PWC, 2013) et des bonnes pratiques généralement admises en audit interne. La méthode d'évaluation comprend quatre niveaux d'efficacité synthétisés dans le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 : Niveaux d'efficacité par critère d'évaluation

Note obtenue	Caractéristique de l'efficacité
0	Non applicable
1	Faible
2	Moyenne
3	Forte

Source : les auteurs

Pour chaque composante, nous comparons calculons la note totale obtenue et la comparons au score possible maximal (Barac *et al*, 2016). L'évaluation finale pour chaque composante de l'efficacité de l'audit interne retenue s'apprécie de la manière suivante :

Score $\leq 50\%$:

Efficacité perfectible

$51\% \geq \text{Score} \leq 75\%$: *Efficacité satisfaisante*

$\text{Score} > 75\%$: *Efficacité très satisfaisante*

En relation avec les propositions heuristiques formulées, une composante est efficace si son score est supérieur à 75%.

Les données collectées ont été analysées manuellement par la technique de l'analyse de contenu thématique et au jugement professionnel de l'évaluateur soutenu par des éléments probants. Toutefois, nous faisons recours à la statistique descriptive pour la présentation de chaque résultat.

Au terme de l'évaluation, nous avons restitué les travaux avec les différents cadres de chaque entreprise. Pour les scores « satisfaisant » et « perfectible », nous avons présenté à chaque fois le risque ou la conséquence, et nous avons émis une recommandation approuvée par la direction générale. Cette dernière a pris soin d'indiquer à la suite de chacune de nos recommandations son plan d'action pour sa mise en œuvre, la personne responsable et les délais pour réaliser l'action. Sur la base des éléments probants produits par l'équipe de la mission et les explications apportées par les audités, nous avons obtenus les résultats présentés dans la section suivante.

3 Principaux résultats

Cet article avait pour but de réaliser une évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques dans le contexte camerounais. S'agissant seulement de trois cas d'entreprises sur une population de plus cinquante entreprises publiques au sens de la présente recherche, on est tenté de considérer que les conclusions sont de portée limitée. Mais cette étude montre que l'audit interne peine encore à créer réellement de la valeur ajoutée sur les mécanismes de gouvernance, de management des risques et de contrôle interne. Les résultats sont présentés en faisant référence à chacune de nos six propositions et sur la base de la notation de chaque entreprise sur un critère d'évaluation bien précis.

3.1 Une indépendance perfectible ne garantissant pas la révélation exhaustive des faits

La synthèse des résultats sur la composante indépendance est présentée dans le tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2 : Résultats relatifs à l'indépendance de l'audit interne

	Critères	E1	E2	E3
1	Rattachement au conseil	1	1	1
2	Existence d'un comité d'audit	1	1	1
3	Fréquence des réunions audit interne vs comité d'audit	1	1	1
4	L'objectivité individuelle et collective	2	2	1
5	Restriction d'accès aux dossiers, aux personnes et aux biens	2	2	3
6	Liberté dans la programmation des travaux d'audit	1	1	1
7	Liberté des investigations	1	1	1
8	Non-ingérence dans le reporting	1	1	1
9	Absence de conflits d'intérêts	2	2	2
10	Réalisation des missions de conseil	1	2	1
	Total	13	14	13
	Score possible	30	30	30
	Taux d'efficacité	43%	47%	43%
	Conclusion	Perfectible	Perfectible	Perfectible

Source : les auteurs

Ce tableau montre que l'indépendance de l'audit interne dans les trois entreprises publique n'est pas une réalité. Le service d'audit interne souffre de plusieurs faiblesses du fait de ses rapports avec le conseil d'administration. Ce dernier qui doit être le principal interlocuteur de l'audit interne n'entretient aucun contact le responsable de l'audit interne contrairement à la norme d'audit interne 1100 et aux bonnes pratiques généralement admise (Salma et Ibrahim, 2018 ; Al-Shbail et Turki, 2017 ; Barac *et al*, 2017 ; Abu-aza, 2012 ; Lenz et Hanh, 2015).

Tous les trois RAI conviennent que les auditeurs internes n'ont pas pleinement accès à toutes les informations et à tous les aspects de l'activité au sein de l'organisation (Cook *et al*, 2016). Selon les réponses des participants, les auditeurs internes ont la pleine liberté d'auditer les documents liés aux opérations financières. Certaines informations et documents jugés stratégiques ne leur sont pas accessibles. Cette situation est renforcée par le rang hiérarchique occupé dans l'entité. Ce résultat est conforme à l'étude d'Abu-Azza (2012) et d'Al-Twaijry, Brierley et Gwilliam (2003).

Deux RAI sur trois (2 sur 3) estiment que, à l'exception des activités directement liées aux missions d'assurance, les auditeurs internes ne participent à des missions de conseil. Le RAI2 affirme avoir assumé plusieurs autres responsabilités ou tâches autre que l'audit interne.

Sur la base de ces résultats, notre constat est qu'aucun service d'audit interne des trois entreprises n'est indépendant. Ainsi, notre proposition 1 selon laquelle *Plus l'indépendance de*

l'audit interne est grande, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne n'est pas confirmé.

3.2 Une compétence insuffisante en audit interne

Comme dans le paragraphe précédent, nous allons d'abord présenter l'ensemble des résultats relatifs à la compétence avant de les analyser chacun respectivement.

Tableau 3 : Résultats relatifs à la compétence de l'audit interne

	Critères de la compétence	E1	E2	E3
1	Formation académique	3	3	3
2	Bonne connaissance du rôle de l'audit interne	1	2	1
3	Certification professionnelle	0	0	0
4	Sens aigu de l'activité de l'entreprise	3	3	2
5	Intégrité et déontologie sans faille	1	1	1
6	Expérience variée	1	2	1
7	Aptitude à la communication	1	1	1
8	Excellente connaissance des risques de l'entreprise	1	2	1
9	Don pour développer le talent	1	1	1
10	Utilisation des TIC	2	2	1
	Total (a)	14	17	12
	Score possible (b)	30	30	30
	Taux d'efficacité (c) = (a/b)	47%	57%	40%
	Conclusion	Perfectible	Satisfaisant	Perfectible

Source : les auteurs

Ces résultats montrent que seule l'entreprise E2 est dotée d'un personnel de l'audit interne compétent. Pour les entreprises E1 et E3, cette compétence reste perfectible.

Il nous semble important de relever que dans toutes les trois entreprises, il n'existe aucun auditeur possédant la qualification de Certified Internal Auditor (CIA) qui la certification reconnue dans le monde entier en matière d'audit interne et délivrée par l'IIA. Nous avons constaté que certains auditeurs de E1 et E3. Il apparaît ainsi urgent que les auditeurs internes des différentes entreprises se lancent dans la préparation de cette certification

Nous avons aussi relevé une insuffisance importante en matière de communication. Sachant que les aptitudes à la communication sont essentielles pour la compétence d'un auditeur interne (Barac *et al*, 2016 ; Lenz et Hahn, 2015), nous avons relevé que la forme et le fond des rapports de mission ne sont pas conformes aux bonnes pratiques modernes en la matière. Toutefois, les auditeurs internes montrent une maîtrise de l'organisation et des activités de leurs entreprises, ainsi qu'une aptitude satisfaisante dans l'utilisation des TIC.

Le constat fait sur le terrain et l'exploitation des sources documentaires disponibles semblent ne pas conforter notre proposition qui stipule que *plus la compétence du personnel au sein du*

service d'audit interne est grande, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.

3.3 Un périmètre restreint aux missions d'assurance

Tableau 4 : Résultats relatifs à la compétence de l'audit interne

	Critères sur le périmètre de l'audit interne	E1	E2	E3
1	Missions sur les objectifs stratégiques de l'organisation	1	1	1
2	Missions sur la fiabilité et l'intégration des informations financières	2	3	1
3	Missions sur l'efficacité et l'efficience des opérations	0	2	0
4	Missions sur la protection des actifs	2	2	2
5	Missions d'audit de conformité	2	3	2
6	Missions de conseil	1	1	1
	Total	8	12	7
	Score possible	18	18	10
	Taux d'efficacité	44%	66%	39%
	Conclusion	<i>Perfectible</i>	<i>Satisfaisant</i>	<i>Perfectible</i>

Source : les auteurs

Le champ d'intervention de l'audit interne est suffisamment vaste et étendu, couvrant les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Sur les trois entreprises évaluées, le service d'audit interne n'a réalisé aucune mission sur le gouvernement d'entreprise ou sur le management des risques. Pour tous les RAI, la nature des missions réalisées relève du contrôle interne.

Il existe généralement quatre types de mission d'audit interne : les audits de régularité, de conformité, d'efficacité, de management et de stratégie. Les trois RAI nous ont expliqué ne réaliser que des missions de conformité (aux lois, règlements, règles, procédures et contrats) visant la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles. Nous avons également constaté que l'audit interne ne réalise pas des missions autres que les missions relatives à la comptabilité, à la finance et la protection des actifs.

En somme, ces résultats semblent ne pas conforter notre proposition qui stipule que *Plus la compétence du personnel au sein du service d'audit interne est grande, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.*

3.4 Une pratique d'auto-évaluation de la performance perfectible

La mesure de la performance ou auto-évaluation est considérée comme un élément de suivi des activités de l'audit interne par l'audit interne elle-même. Il convient de rappeler qu'aucun des services d'audit interne ne disposait d'un tableau de bord au moment de notre évaluation. Nous avons présenté les indicateurs de suivi de l'activité et avons procédé évaluer le niveau

de performance sur la base des dossiers de travail mis à notre disposition ainsi que les entretiens réalisés. Les résultats obtenus de la mesure des indicateurs de performance de l'audit interne sont synthétisés dans le tableau 5 ci-après.

Tableau 5 : Mesure des indicateurs de performance de l'audit interne

	Indicateurs de performance	E1	E2	E3
1	Respect de la planification initiale	1	1	2
2	Temps consacré aux travaux d'audit	2	3	2
3	Temps consacré aux demandes ad hoc par rapport aux travaux de vérification	1	1	1
4	Recommandations totalement ou partiellement mises en application	1	2	1
5	Délai prévu d'implantation des recommandations	1	2	2
6	Bénéfices monétaires potentiels des recommandations	1	1	1
7	Coût horaire de la fonction vérification interne	1	1	1
8	Respect des budgets de temps par mandat terminé	2	2	2
9	Respect des échéanciers par mandat terminé	1	1	1
10	Ressources en vérification interne	1	1	1
11	Délai de diffusion du projet de rapport d'audit	1	2	2
12	Formation professionnelle	1	2	1
	Total	14	19	17
	Score possible	36	36	36
	Taux d'efficacité	39%	53%	47%
	Conclusion	Perfectible	Satisfaisant	Perfectible

Source : les auteurs

Ces résultats montrent bien que les auditeurs internes ne respectent pas les plans d'audit convenus en début d'exercice, pourtant le plan d'audit interne résulte généralement d'une analyse des risques. Il est néanmoins important de relever que les auditeurs internes de ces trois entreprises consacrent l'essentiel de leur temps aux travaux d'audit. Cette situation semble cohérente avec l'observation faite au niveau du périmètre des travaux. Nous observons aussi que l'audit interne ne réalise pas de missions ad'hoc, pourtant celles-ci permettent résoudre les situations ponctuelles qui se présentent généralement à toutes les entreprises.

En ce qui concerne le traitement réservé aux recommandations des auditeurs, on observe un faible taux de mise en œuvre des recommandations, mais avec un délai relativement court pour des recommandations qui revêtent un intérêt pour les managers. Les bonnes pratiques veulent que (20 %) des recommandations soient mises en œuvre dans les six mois et 50% après 12 mois, enfin 75% dans les deux ans. Partant du critère précédent, nous avons constaté qu'outre l'entreprise E2, les deux autres entreprises sont à plus de 55% des recommandations non mises en œuvre après 12 mois. Malheureusement, aucun service d'audit interne n'a jamais pris du temps pour mesurer le bénéfice monétaire réalisé par l'entreprise du fait des

travaux ou des recommandations de l'audit interne. Cette dernière situation se justifie notamment par le fait qu'il n'existe pas de taux horaire pour le calcul du coût de l'audit.

En ce qui concerne la gestion des missions, nous avons relevé que toutes les trois entreprises présentent que les auditeurs respectent globalement les délais d'exécution des travaux sur le terrain. Le RAI2 a justifié cette situation beaucoup par les contraintes budgétaires qui font que le personnel ne dispose pas de ressources financières additionnelles pour rester en mission sur le terrain. Toutefois, pour des missions qui se font au siège de l'entreprise, notamment les missions d'audit financier, la mission prend généralement fin lorsque les travaux des auditeurs sont achevés.

L'évaluation du périmètre de l'audit de révéler le périmètre de l'audit interne est suffisamment réduit aux missions d'assurance. Notre proposition selon laquelle *plus le périmètre d'intervention de l'audit interne est grand, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne* ne semble donc pas confirmée.

3.5 Une coopération excellente entre les auditeurs internes et externes

Les principales caractéristiques de la coopération entre les auditeurs internes et externes inclus dans cette étude sont résumées dans le tableau 6 ci-dessous.

Tableau 6: Caractéristiques de la coopération entre l'auditeur interne et externe

	Relation avec l'audit externe	E1	E2	E3
1	Discussion sur les constatations et le rapport de l'audit interne	2	2	2
2	L'utilisation des papiers de travail des auditeurs internes	2	3	2
3	L'utilisation des travaux des auditeurs externes par les auditeurs internes	3	3	3
4	L'importance des recommandations et des techniques de l'audit externe pour l'audit interne	3	3	3
5	Une coopération permanente	2	3	2
	Total	12	14	12
	Score possible	15	15	15
	Taux d'efficacité	80%	93%	80%
	Conclusion	Très satisfaisant	Très satisfaisant	Très satisfaisant

Source : les auteurs

Ces résultats montrent qu'il existe une relation excellente entre l'audit interne et l'audit externe. Les échanges entre les deux mécanismes de gouvernance semblent contribuer efficacement à l'efficacité de l'audit interne. Ainsi notre proposition selon laquelle *plus la relation de travail entre les auditeurs internes et externes est étroite, plus l'audit interne améliorerait la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne* est confirmée. Le

personnel de l'audit interne bénéficie des recommandations de l'audit externe et des techniques utilisées par les auditeurs externes, ce qui contribue à améliorer par ailleurs la compétence de l'audit interne (Mihret, James et Mula 2010).

3.6 Un soutien satisfaisant de la direction générale à l'audit interne

Tableau 7: Caractéristiques du soutien de la direction générale à l'audit interne

	Critères liés au soutien de la direction	E1	E2	E3
1	Relation avec le management stratégique	1	2	2
2	Menaces à l'indépendance	2	2	2
3	Caractéristiques de la FAI	1	1	1
4	Caractéristiques de chaque auditeur	1	1	1
5	Maîtrise de l'environnement	2	2	2
6	Qualité des résultats	1	1	1
7	nécessité de rester indépendant	2	2	2
8	La formation continue	1	2	1
9	Un budget	2	2	2
10	Mise en œuvre des recommandations	2	2	2
11	La carrière des auditeurs interne	1	2	2
	Total	16	19	18
	Score possible	33	33	33
	Taux d'efficacité	48%	58%	55%
	Conclusion	<i>Perfectible</i>	<i>Satisfaisant</i>	<i>Satisfaisant</i>

Source : les auteurs

Ces résultats montrent que le soutien de la direction générale est satisfaisant dans deux des trois entreprises publiques comme le confirme les recherches antérieures (Barac et Mbewu, 2017 ; Lenz et Hahn, 2015 ; Mihret, James et Mula, 2010). Toutefois un critère susceptible de renforcer ce soutien mérite une attention particulière à savoir le contact entre le Directeur général et les auditeurs internes. Ce contact va rassurer les auditeurs, et donc impulser en eux le désir de travailler davantage pour produire un travail de haute qualité.

Ce résultat est cohérent avec celui de Mihret et Yismaw (2007) qui constatent qu'en Éthiopie la réponse de la direction aux constatations et recommandations de l'audit interne est généralement évasive et faible.

Discussion et conclusion

Dans cet article, nous procédons à une évaluation de l'efficacité de l'audit interne au sein de trois entreprises publiques du Cameroun. Partant de la littérature et de la pratique professionnelle, nous avons d'abord identifié les composantes de l'efficacité de l'audit interne. Cette revue de la littérature révèle qu'il n'existe pas encore de consensus sur les composantes de cette efficacité. Finalement, il ressort de notre revue que l'efficacité de l'audit interne dépend de six composantes à savoir l'indépendance, la compétence, le périmètre de l'audit, la mesure de la performance, le soutien de la direction générale et les relations avec l'audit externe. L'évaluation de cette efficacité à travers une analyse de contenu thématique révèle que seules deux composantes présentent des résultats satisfaisants. Il s'agit du soutien de la direction et des relations entre l'audit interne et l'audit externe. Les quatre autres composantes méritent une attention particulière de la part des auditeurs internes eux-mêmes, mais aussi des autorités publiques qui gagneraient à mettre en place un cadre institutionnel pour la pratique de l'audit interne dans le secteur public.

Notre recherche connaît certaines limites dont la principale est relative à la méthodologie qualitative adoptée. Cette dernière met souvent en avant l'inévitable subjectivité des chercheurs au moment de la collecte des données et au cours de l'analyse desdites données. Bien que nous avons passé du temps dans les entreprises nous situant dans une posture de recherche-action, nous avons tout de même mis en œuvre de nombreuses tactiques visant à nous assurer que les propos des répondants étaient colligés et analysés avec toute la rigueur possible. Une autre limite est que cette étude se limite seulement à trois entreprises publiques alors que le Cameroun compte en moyenne une cinquantaine. Les prochaines recherches devraient s'étendre à l'ensemble de ces entreprises publiques.

Références bibliographiques

Abu-azza, W. (2012), Perceived effectiveness of the internal audit function in libya: a qualitative study using institutional and marxist theories, *A dissertation for the award of Doctor of Philosophy*, University of Southern Queensland.

Al-Shbail, A.M. & Turki A.A. (2017), A Theoretical Discussion of Internal Audit Effectiveness in Kuwaiti Industrial SMEs, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 7, No.1, January 2017, pp. 107–116.

Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003), The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, No. 5, pp. 507-531.

Amoush, A.H. (2017), The Internal Auditing Procedures Effectiveness in the Jordanian Commercial Banks, *International Business Research*, Vol. 10, No. 3.

Arena, M., Arnaboldi, M., Azzone, G. (2006), Internal audit in Italian organizations: A multiple case study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 3, pp.275 – 292.

Arena, M. & Azzone, G. (2009), Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, pp. 43-60.

Azzali, S. & Mazza, T. (2018), The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective, *International Journal of Business and Management*, Vol. 13, No. 6.

Badara, M.S. & Saidin, S.Z. (2013), The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3:330.

Barac, K. & Mbewu B.W. (2017), Effective internal audit activities in local government: Fact or fiction? *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol 19 : 2017 (15-33).

Barac, K., Coetzee P. & Staden M.V. (2016), Convergence towards internal audit effectiveness by the BRICS countries, *Journal of Economic and Financial Sciences | JEF |* July 2016 9(2), pp. 609-629 609.

Barhon, L. & Aboueljaouad M. (2019), indépendance de l’auditeur interne : obstacles et leviers », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l’audit*, Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4, p : 16-28.

Cappelletti, L (2011), La création de connaissances dans une recherche en audit et contrôle fondée sur l’expérience professionnelle. *Comptabilité et Connaissances*, May 2005, France. pp.CD-Rom, 2005. <halshs-00581141>.

Chambers, R.A. (1992), Effective Internal Audits, How to Plan and Implement, *Pitman Publishing*.

Charreaux, G (2004), Les théories de la gouvernance: de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux, *cahiers du FARGO*, n° 1040101, Université de bourgogne, Janvier, 56 p.

Cohen, A. & Sayag, G. (2010), The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations, *Australian Accounting Review*, No. 54, Vol. 20 No. 3, pp. 296-307.

Cook W., Van Bommel S. & Turnhout, E. (2016), Inside environmental auditing: effectiveness, objectivity, and transparency, *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 2016, 18:33–39, www.sciencedirect.com

Compernelle T. (2011), *Fonctionnement et efficacité du comité d'audit: une analyse des interactions entre les participants*, Thèse de Doctorat en Science de gestion, Université Paris-Dauphine.

DeAngelo, L.E. (1981), Auditor independence, 'low balling' and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, (3):116.

Dees, M. (2012), « Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 8-32.

Dhiaa, S. & Thuraiya, A.A. (2017), Factors Influence Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Business and Management*, Vol. 12, No. 10.

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983), The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 147–160.

Dumez, H. (2016), *Méthodologie de la recherche qualitative*, Les questions clés de la démarche comprehensive, Viubert, 2^e édition.

Ernst & Young (2012), *The future of internal audit is now, Increasing relevance by turning risk into results*, July, Ernst & Young Global Limited, UK.

Gavard-Perret, M.L., Gotteland, D., Haon, C. & Jolibert, A. (2012), *Méthodologie de la recherche, Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education France.

Gharrafi & Kerfali (2019), L'audit interne : coup de fouet à la bonne gouvernance territoriale », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 802-822.

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. & Church, B. K. (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*, Vol. 23, pp. 192–244.

Greenwood, R. & Meyer, R.E. (2008), Influencing ideas: a celebration of DiMaggio and Powell (1983). *Journal of Management Inquiry*, 17(4), pp. 258-264.

IIA - IFACI (2017), The Institute of Internal Auditors, *Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne*, Florida 32701-4201, USA, 2004.

IIARF (2013), *International Professional Practice Framework (IPPF)*, IIA Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

KPMG (2012), Audit Committee Institute, Outil 5- Exemple guide de l'audit interne, *The Audit Committee Journey*, KPMG, London.

Lenz, R. (2013), *Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multiperspective study*, Dissertation at the Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute, 01|2013.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015), A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

Mihret D.G. & Yismaw A.W. (2007), Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5, pp. 470-484.

Mihret, D.G., James, K. and Mula, J.M. (2010), Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness, *Pacific Accounting Review*, Vol. 22, No. 3, pp. 224-252.

Pigé, B. (2011), Qualité de l'audit. Pigé, B. (dir), Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations. De Boeck, *Comptabilité Contrôle et Finance*, 9-26.

PWC (2013), *Reaching greater heights: Are you prepared for the journey? State of the Internal Audit Profession Study*, PricewaterhouseCoopers, London.

Roussy, M. (2011), Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles conflictuels: l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises, *Thèse de doctorat Ph.D.*, HEC Montréal, Affiliée à l'Université de Montréal

Salma, F.K & Ibrahim, F.A. (2018), Determinants of Internal Audit Effectiveness: Case of Sudan Public Sectors, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.9, No.12, 2018, www.iiste.org.

Sangué-Fotso, R. (2015), Les enjeux de la pratique de la gouvernance d'entreprise au Cameroun : le cas ETIP, *La Revue des Sciences de Gestion*, N° 271, pages 109 à 118, <http://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2015-1-page-109.htm>

Shamki D. & Alhajri T.A (2017), Factors Influence Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Business and Management*; Vol. 12, No. 10; 2017. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n10p143>.

Soh, D.S.B. & Martinov-Bennie, N. (2011), The internal audit function, Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 7, pp. 605-622.

Ziegenfuss, D. E. (2000), Measuring Performance. *Internal Auditor*, February, 36-40.