

**Facteurs influençant l'efficacité de la fonction d'audit interne :
Revue de littérature et modèle conceptuel**
**Factors influencing the effectiveness of the internal audit function:
Literature review and conceptual model**

Mohamed Benkhalla^{1*}, Amine El Assfour¹, Soufiane Zakhouni¹, Omar Kharbouch¹

¹Faculté d'Economie et de Gestion, Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc

*Corresponding author: mohammedbenkhalla1@gmail.com

Résumé

Dans un contexte marqué par le renforcement des exigences en matière de gouvernance et de gestion des risques, la fonction d'audit interne joue un rôle clé dans l'amélioration de la performance organisationnelle. Toutefois, son efficacité reste variable selon les organisations. Cet article propose une revue de littérature visant à identifier les principaux facteurs influençant l'efficacité de l'audit interne. L'analyse met en évidence trois catégories de déterminants : les facteurs organisationnels (indépendance, soutien de la direction, comité d'audit, contrôle interne), les facteurs humains (compétence, expérience, éthique) et les facteurs technologiques (digitalisation, data analytics, systèmes d'information). Ces facteurs influencent directement la qualité des missions d'audit, la mise en œuvre des recommandations et la contribution à la performance. Ce travail souligne le caractère multidimensionnel de l'efficacité de l'audit interne et propose un modèle conceptuel intégrateur, ouvrant la voie à de futures recherches empiriques.

Mots-clés : Audit interne ; Efficacité ; Gouvernance ; Contrôle interne ; Facteurs organisationnels ; Facteurs humains ; Facteurs technologiques

Abstract

In a context of increasing governance and risk management requirements, the internal audit function plays a key role in improving organizational performance. However, its effectiveness varies across organizations. This paper provides a literature review aiming to identify the main factors influencing internal audit effectiveness. The analysis highlights three categories of determinants: organizational factors (independence, management support, audit committee, internal control), human factors (competence, experience, ethics), and technological factors (digitalization, data analytics, information systems). These factors directly influence audit



Copyright © 2025 The Author(s). Published by IRAFEM.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

quality, implementation of recommendations, and organizational performance. This study emphasizes the multidimensional nature of internal audit effectiveness and proposes an integrative conceptual model, opening avenues for future empirical research.

Keywords : Internal audit ; Effectiveness ; Governance ; Internal control ; Organizational factors ; Human factors ; Technological factors

1. Introduction

L'intensification des exigences de transparence, de conformité et de maîtrise des risques a renforcé la centralité des dispositifs de gouvernance et de contrôle interne dans les organisations. Dans ce contexte, la fonction d'audit interne est de plus en plus mobilisée comme mécanisme d'assurance et de conseil, en soutien aux organes de gouvernance et à la direction, afin d'améliorer la maîtrise des processus, des risques et des contrôles (The Institute of Internal Auditors, 2025). Selon la définition de référence internationalement diffusée, l'audit interne est une activité indépendante et objective qui fournit assurance et conseil, « conçue pour apporter de la valeur ajoutée » et aider l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant et en améliorant l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle (The Institute of Internal Auditors, 2025). Malgré ce positionnement « à forte promesse », la littérature souligne une variabilité marquée de l'efficacité de l'audit interne selon les organisations, les secteurs et les contextes institutionnels.

Plusieurs travaux convergent vers l'idée que l'efficacité dépend à la fois de déterminants organisationnels (gouvernance, statut, soutien), humains (compétence, éthique) et, de plus en plus, technologiques (digitalisation, exploitation des données) (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022 ; Lenz & Hahn, 2015). L'objectif de cet article est de proposer une revue de littérature non empirique, structurée, sur les facteurs influençant l'efficacité de la fonction d'audit interne, et d'aboutir à un modèle conceptuel intégrateur. L'intérêt théorique est double : clarifier (i) les dimensions de l'efficacité telles qu'opérationnalisées par la littérature, et (ii) les mécanismes par lesquels des facteurs organisationnels, humains et technologiques agissent sur ces dimensions. L'intérêt managérial est de fournir une « grille de lecture » actionnable pour renforcer l'efficacité de l'audit interne (Arena & Azzone, 2009 ; Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). La structure suit le plan demandé : cadre conceptuel, facteurs organisationnels, facteurs humains et professionnels, facteurs technologiques et environnementaux, synthèse et modèle conceptuel, discussion, puis conclusion.

2. Revue de littérature

La profession d'audit interne s'est progressivement affirmée autour d'un corpus normatif et déontologique structuré au sein de l'IPPF (International Professional Practices Framework). L'IPPF a été mis à jour (édition 2024), avec une exigence d'adoption des Global Internal Audit

Standards à partir du 9 janvier 2025 (The Institute of Internal Auditors, 2024). Les Global Internal Audit Standards (édition 2024) explicitent une architecture en domaines incluant notamment « Ethics and Professionalism » et « Governing the Internal Audit Function », ce qui institutionnalise l'idée que l'éthique, la position d'indépendance, ainsi que la gouvernance de la fonction, sont des conditions structurantes de la crédibilité et donc de l'efficacité de l'audit interne (The Institute of Internal Auditors, 2024). La perspective « gouvernance » est également renforcée par des modèles de clarification des rôles organisationnels, comme le Three Lines Model, qui présente l'audit interne comme une ligne fournissant assurance indépendante et objective sur la gouvernance, les risques et les contrôles, et interagissant avec la direction et les organes de gouvernance (The Institute of Internal Auditors, 2020/2024).

2.1. Définition et évolution de l'audit interne

Sur le plan conceptuel, l'évolution majeure mise en avant par la littérature est le passage d'une vision centrée sur la vérification et la conformité vers une posture plus large d'assurance et de conseil orientée création de valeur. Cette transformation est explicitement décrite par les travaux qui relient l'efficacité de l'audit interne à sa capacité à opérer comme levier de gouvernance, et non comme simple mécanisme de contrôle de routine (Arena & Azzone, 2009). D'un point de vue institutionnel, cette évolution est accompagnée par la production et la révision de standards et de guides, l'accent étant mis sur l'alignement avec les objectifs et les risques de l'organisation, la qualité des missions et l'amélioration continue. À titre d'illustration, des principes largement diffusés par l'écosystème professionnel mettent en avant l'intégrité, la compétence, l'objectivité/indépendance, l'alignement stratégie-risques, l'adéquation des ressources et l'amélioration continue de la qualité (IIA-Maroc, 2023).

2.2. Concept d'efficacité de l'audit interne

La notion d'« efficacité » de l'audit interne n'est pas univoque. Dans la littérature empirique, elle est généralement rattachée à l'atteinte des objectifs assignés à la fonction, mais mesurée via des dimensions complémentaires (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). Un apport structurant provient de travaux qui conceptualisent l'efficacité au travers de perceptions des parties prenantes, en distinguant des dimensions liées à la qualité du travail d'audit, à l'évaluation par les audités et à d'autres facettes d'impact organisationnel. Par exemple, l'analyse de Cohen et Sayag (2010) montre que la qualité du travail d'audit et l'indépendance organisationnelle sont positivement associées à des dimensions d'efficacité, et identifie le rôle du soutien de la direction générale (Cohen & Sayag, 2010). Sur le plan normatif, l'efficacité se rapproche d'une logique de qualité démontrable et d'amélioration continue. La mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité (QAIP) est présentée comme un dispositif de pilotage de la performance et de la conformité aux Standards, avec évaluations internes et externes, et reporting aux organes de gouvernance (The Institute of Internal Auditors, 2025).

2.3. Fondements théoriques mobilisés

La revue récente des facteurs d'efficacité met en évidence l'usage de cadres théoriques pour expliquer la présence et la force de ces facteurs. Dans une lecture « théorie de l'agence », l'audit interne est interprété comme un mécanisme de réduction des asymétries d'information entre dirigeants et parties prenantes internes de gouvernance (conseil d'administration, comité d'audit), l'efficacité étant atteinte lorsque l'audit joue effectivement ce rôle au bénéfice des « principaux » (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). La « théorie institutionnelle » est explicitement mobilisée pour distinguer des forces macro (coercitives, normatives et mimétiques) et des facteurs micro (ressources, processus, relations) influençant l'efficacité. Abdelrahim et Al-Malkawi (2022) synthétisent cette lecture en reliant, par exemple, les forces coercitives à la conformité aux lois et réglementations, les forces normatives au degré de conformité aux standards professionnels, et les forces mimétiques aux logiques de benchmarking. Enfin, l'approche « ressources et compétences » (souvent rapprochée de la Resource-Based View) est indirectement présente lorsque les recherches soulignent l'importance des ressources internes de la fonction (effectifs, compétences, outils, méthodologies, accès aux données) et la manière dont elles construisent une capacité organisationnelle d'assurance crédible et utile (Arena & Azzone, 2009)

3. Facteurs influençant l'efficacité de la fonction d'audit interne

3.1. Facteurs organisationnels influençant l'efficacité de l'audit interne

La littérature converge fortement sur l'idée que les facteurs organisationnels structurent le « cadre de possibilité » de l'audit interne : ils conditionnent son autonomie, sa légitimité, son accès à l'information et sa capacité à faire adopter ses recommandations.

3.1.1. Indépendance de la fonction d'audit interne

L'indépendance est généralement appréhendée comme une combinaison de positionnement hiérarchique, de lignes de reporting et de protection contre les influences indues. Dans une perspective de bonnes pratiques, un régulateur comme la Federal Reserve recommande que le responsable de l'audit interne (CAE) ne soit pas responsable de l'exploitation des contrôles et qu'il reporte fonctionnellement au comité d'audit, avec un schéma de double reporting (fonctionnel au comité d'audit, administratif à un dirigeant non responsable des opérations auditées) (Federal Reserve, 2013).

Dans la littérature empirique, l'indépendance organisationnelle apparaît comme un déterminant récurrent. Cohen et Sayag (2010) soutiennent l'idée que l'indépendance organisationnelle est positivement associée à des dimensions d'efficacité, notamment via un environnement de travail plus favorable à l'objectivité et à l'absence de pression hiérarchique. De manière complémentaire, la présence d'un comité d'audit impliqué dans la fonction d'audit interne (revue des programmes, interactions, soutien) est associée à des indicateurs de meilleure

efficacité, dans la mesure où le comité d'audit consolide la position de l'audit interne et renforce son autorité (Arena & Azzone, 2009). [19]

3.1.2. Soutien du top management

Le soutien de la direction est l'un des déterminants les plus robustes empiriquement, mais aussi l'un des plus complexes, car il agit à la fois comme ressource (budget, effectifs, formation), comme légitimation (acceptation du rôle) et comme levier de mise en œuvre (suivi des recommandations). Dans des environnements publics, Alzeban et Gwilliam (2014) observent que le soutien du management est le facteur le plus associé à l'efficacité perçue, tant du point de vue des managers que des auditeurs internes, et qu'il est lié à des décisions concrètes comme recruter des profils formés/expérimentés, fournir des ressources, renforcer la relation avec l'audit externe et maintenir l'indépendance de la fonction (Alzeban & Gwilliam, 2014).

De façon cohérente, dans un cas du secteur public Ethiopia, la recherche met en évidence que l'efficacité est fortement influencée par la qualité de l'audit interne et le soutien du management, tandis que le « setting » organisationnel et les attributs des audités ne montrent pas un impact fort (Mihret & Yismaw, 2007). Enfin, la logique « soutien → efficacité » est également présente dans Cohen et Sayag (2010), où le soutien du top management est conceptualisé comme une condition de légitimité et de disponibilité de ressources nécessaires au fonctionnement de la fonction.

3.1.3. Qualité du système de contrôle interne

Les recherches et cadres normatifs considèrent l'audit interne comme étroitement interconnecté avec la qualité du contrôle interne et du management des risques. Sur le plan conceptuel, le contrôle interne est classiquement décrit comme un processus impliquant le conseil d'administration, le management et le personnel, visant une assurance raisonnable sur l'atteinte d'objectifs, avec une structuration en cinq composantes (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013). Ces composantes (environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information & communication, monitoring) structurent l'univers de contrôle sur lequel l'audit interne planifie, exécute et formule des recommandations (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013).

Du point de vue du pilotage de l'audit interne, un environnement de contrôle interne plus formalisé (objectifs, cartographie des risques, procédures, traçabilité) est susceptible de rendre l'audit plus « auditable » (données disponibles, contrôles identifiables, responsabilités claires) et de faciliter le suivi des plans d'action ; inversement, des systèmes de contrôle immatures peuvent accroître le coût de collecte d'évidence, réduire la portée des tests et limiter la mise en œuvre des recommandations (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013 ; Federal Reserve, 2013).

3.1.4. Rôle du comité d'audit

Le comité d'audit est fréquemment décrit comme une interface de gouvernance clé pour préserver l'indépendance, arbitrer les priorités et « tenir » le management sur la mise en œuvre des recommandations. La recherche de Stewart (2003) suggère que l'indépendance des membres du comité d'audit et leur expérience comptable ont un effet complémentaire sur la relation comité d'audit–audit interne : l'indépendance est davantage associée aux dimensions de processus, tandis que l'expérience est associée à l'étendue de la revue des travaux de l'audit interne. Dans une lecture plus opérationnelle, Arena et Azzone (2009) constatent que l'implication du comité d'audit dans les activités de l'audit interne fait partie des conditions associées à une efficacité accrue. Un encadrement prudentiel, comme celui de la Federal Reserve, attribue explicitement au comité d'audit la responsabilité d'établir une fonction d'audit interne appropriée et de s'assurer qu'elle opère adéquatement et efficacement, notamment en veillant à la couverture des risques et aux attentes induites par les activités de l'institution (Federal Reserve, 2013).

3.2. Facteurs humains et professionnels

Les facteurs humains et professionnels correspondent à la « capacité productive » de l'audit interne : la qualité des jugements, la pertinence des tests, la solidité des preuves, la clarté des recommandations et la crédibilité perçue.

3.2.1. Compétence des auditeurs internes

Une grande partie de la littérature converge sur le fait que la compétence (formation, expérience, maîtrise des standards/méthodes) influence l'efficacité, mais les mécanismes exacts varient : meilleure planification, meilleur ciblage des risques, meilleure qualité de l'évidence, meilleure communication des conclusions.

Cohen et Sayag (2010) théorisent un lien entre la « professional proficiency » et l'efficacité, en s'appuyant sur des résultats antérieurs et en intégrant la compétence dans leurs hypothèses de déterminants. Dans le champ organisationnel, Arena et Azzone (2009) montrent que des caractéristiques de l'équipe (dont la taille relative et certaines affiliations/professionnalisation) sont associées à l'efficacité, ce qui est cohérent avec une lecture « ressources et compétences » où l'efficacité est une capacité organisationnelle dépendante des ressources allouées et des compétences disponibles. Dans un cadre prudentiel, la Federal Reserve recommande que l'équipe d'audit interne dispose collectivement des niveaux de compétence requis pour couvrir toutes les zones de risque, et cite explicitement l'expérience, le niveau d'éducation, les certifications, la formation et les dispositifs de comblement des « knowledge gaps » comme éléments attendus (Federal Reserve, 2013).

3.2.2. Éthique et objectivité

L'éthique et l'objectivité contribuent à la confiance dans le jugement des auditeurs internes et donc à l'acceptabilité des résultats. Sur le plan normatif, le Code of Ethics met en avant des principes tels que l'intégrité et l'objectivité, en précisant que l'éthique est une condition de confiance dans l'assurance fournie sur la gouvernance, le management des risques et le contrôle (The Institute of Internal Auditors, 2024). Dans l'optique du pilotage, la Federal Reserve insiste sur l'objectivité comme réalisation des missions « sans biais ni interférence », sur la prévention des conflits d'intérêts, et sur la nécessité d'éviter que les auditeurs internes auditent des activités dont ils étaient récemment responsables (Federal Reserve, 2013). Sur le plan académique, Stewart et Subramaniam (2010) relèvent que l'indépendance et l'objectivité sont exposées à des tensions structurelles, notamment du fait du rôle dual assurance-conseil, de l'implication dans le risk management, de l'externalisation/cosourcing et de l'usage de l'audit interne comme « terrain de formation » managériale, ce qui ouvre des opportunités de recherche mais souligne surtout des risques de compromission de l'objectivité.

3.2.3. Formation continue et développement des compétences

La logique de professionnalisation continue est portée à la fois par la complexification des risques et par l'évolution des standards. Les Global Internal Audit Standards structurent des attentes en matière d'éthique, de gouvernance de la fonction, de management de la fonction et de réalisation des missions, ce qui implique des besoins de mise à niveau et d'alignement des pratiques (The Institute of Internal Auditors, 2024). Le QAIP joue ici un rôle structurant : il explicite des exigences de mesure de la performance, d'évaluations internes et externes, et d'amélioration continue, y compris via des méthodologies de supervision des missions et de développement des compétences (The Institute of Internal Auditors, 2025).

3.3. Facteurs technologiques et environnementaux

L'environnement technologique influence l'efficacité de l'audit interne à deux niveaux : (i) la nature des risques et du contrôle interne (dépendance aux SI, cyberrisques, automatisation), et (ii) les capacités de l'audit interne à exploiter les données et à conduire des missions plus continues, plus ciblées et plus rapides.

3.3.1. Digitalisation de l'audit interne : data analytics et continuité de l'assurance

La dynamique récente de digitalisation est attestée par des travaux fondés sur des comparaisons temporelles. Eulerich, Wagener et Bonrath (2025) indiquent une évolution entre 2020 et 2023 vers des data analytics plus sophistiquées et davantage intégrées, avec une moindre dépendance aux outils papier et tableurs, tout en soulignant que l'optimisation complète reste limitée. Les auteurs relient également l'usage de logiciels de management d'audit et de data analytics à des améliorations d'efficacité (et d'indicateurs d'efficacité) (Eulerich et al., 2025).

Côté profession, l’IIA indique avoir observé, via enquête, comment la fonction d’audit interne a « levierisé » la technologie durant la période de forte disruption, en cherchant à documenter l’accélération/décélération des usages et les technologies les plus efficaces (Internal Audit Foundation, 2021). En termes de logique opérationnelle, l’approche d’audit continu vise à fournir des évaluations plus fréquentes et plus opportunes des risques et des contrôles, en intégrant les dispositifs de monitoring continu de la direction afin d’améliorer la décision, l’efficacité du risk management et la remédiation (The Institute of Internal Auditors, 2025).

3.3.2. Systèmes d’information et ERP : accès, fiabilité et exploitabilité des données

Même lorsque l’audit interne dispose de compétences élevées, l’accès aux données et la fiabilité des systèmes d’information deviennent des contraintes ou des catalyseurs majeurs. La profession insiste sur le fait que l’infrastructure informatique et les opérations IT constituent des actifs fondamentaux nécessaires au fonctionnement de l’organisation, à la gestion des données et à l’atteinte des objectifs, et que l’audit interne doit être en mesure d’évaluer risques et contrôles associés, au service de la performance, de la continuité et de la résilience (The Institute of Internal Auditors, 2025).

Par ailleurs, la transformation des environnements technologiques engendre de nouveaux objets de contrôle interne. À titre d’exemple, COSO souligne que l’usage de la blockchain requiert l’évaluation de risques spécifiques et la conception de contrôles adaptés, et positionne son cadre « Internal Control – Integrated Framework » comme un support pour concevoir et implémenter des contrôles face à ces risques (COSO, 2023).

3.3.3. Environnement institutionnel et réglementaire : Standards, COSO et pressions de conformité

L’environnement institutionnel agit via des forces coercitives (conformité), normatives (standards professionnels) et mimétiques (benchmarking). Abdelrahim et Al-Malkawi (2022) synthétisent cette logique en distinguant macro-facteurs liés aux forces institutionnelles et micro-facteurs liés à la fonction (caractéristiques organisationnelles, ressources, processus, relations), et en soulignant que la conformité aux standards professionnels constitue un vecteur normatif structurant.

Sur le plan des référentiels, COSO met à disposition des cadres largement utilisés (contrôle interne et ERM) et indique que la publication 2017 sur l’ERM répond à l’évolution et à la complexification des risques, en invitant les organisations à améliorer leurs approches de management des risques (COSO, 2017).

Du côté de l’IIA, l’IPPF 2024 et les Standards globaux effectifs depuis 2025 positionnent explicitement les Standards comme base d’assurance d’un audit interne efficace et prévoient des exigences thématiques via les Topical Requirements (The Institute of Internal Auditors, 2025 ; The Institute of Internal Auditors, 2024).

3.4. Synthèse et modèle conceptuel proposé

En regroupant les apports normatifs (IIA, COSO, régulateurs) et les résultats de la littérature académique (études de cas, enquêtes, revues structurées), on observe des convergences nettes :

- L'indépendance (statut, reporting, protection) revient comme condition de crédibilité et de capacité à formuler des recommandations « non accommodantes », même si certains contextes empiriques discutent la force statistique de ce lien.
- Le soutien du top management est l'un des déterminants les plus robustes et les plus transversaux, car il se matérialise en ressources, en légitimité et en capacité de mise en œuvre des recommandations.
- Les capacités humaines (compétences, éthique, objectivité) structurent la qualité technique des missions et la confiance des parties prenantes.
- La digitalisation et l'exploitation des données apparaissent comme un catalyseur (plus grande couverture, ciblage, continuité), mais aussi comme une source de dépendance à l'infrastructure, à la qualité des données et aux compétences technologiques.

Tableau 1 : synthétique des études clés

Étude	Design / contexte	Résultats principaux pertinents pour l'efficacité
Dessalegn Getie Mihret & Aderajew Wondim Yismaw (2007)	Étude de cas, institution publique d'enseignement supérieur en Ethiopia	L'efficacité est fortement influencée par la qualité de l'audit interne et le soutien du management ; impact faible du setting organisationnel et des attributs des audités.
Marika Arena & Giovanni Azzone (2009)	Enquête (153 entreprises) en Italy	L'efficacité est influencée par caractéristiques de l'équipe, processus/activités d'audit, liens organisationnels ; accroît notamment avec ratio auditeurs/employés, techniques RCSA, implication du comité d'audit.
Aaron Cohen & Gabriel Sayag (2010)	Étude empirique, organisations en Israel	La qualité du travail d'audit et l'indépendance organisationnelle sont positivement associées à des dimensions d'efficacité ; le soutien du top management est un déterminant théorisé/confirmé.
Gerrit Sarens & Ignace De Beelde	Études de cas, Belgium	Les attentes de la direction influencent fortement l'audit interne ; l'audit interne

Étude	Design / contexte	Résultats principaux pertinents pour l'efficacité
(2006)		attend un soutien managérial (formalisation du système de risques) pour accroître acceptation et efficacité.
Jenny D. Stewart (2003)	Enquête Australie/Nouvelle-Zélande	Indépendance et expérience comptable du comité d'audit ont un effet complémentaire sur la relation comité d'audit–audit interne (process vs review).
Nava Subramaniam & (avec Jenny D. Stewart, 2010)	Revue de littérature	Met en évidence tensions sur indépendance/objectivité (rôle dual assurance-conseil, risk management, outsourcing, « training ground »).
Abdulaziz Alzeban & David Gwilliam (2014)	Enquête secteur public en Saudi Arabia	Soutien du management est le facteur le plus associé à l'efficacité perçue, lié à ressources, recrutement, relation avec audit externe et indépendance.
Rainer Lenz & Ulrich Hahn (2015)	Synthèse d'études empiriques	Propose un modèle macro/micro ; insiste sur la valeur de la perspective « outside-in » et sur le rôle de la gouvernance (board/AC) et du management.
Mélanie Roussy & Alexandre Perron (2018)	Revue structurée post-SOX	Identifie trois thèmes : rôles multiples de l'audit interne, qualité de l'audit interne, pratique réelle (encore fragmentaire).
Ayman Abdelrahim & Husam-Aldin N. Al-Malkawi (2022)	Revue systématique + modèle conceptuel	Identifie familles de facteurs (caractéristiques organisationnelles, relations, processus, ressources, coordination avec autres assureurs) et souligne l'intérêt des cadres agence/institutionnel. [66]
Marc Eulerich, Martin Wagener & Annika Bonrath(2025)	Comparaison 2020 vs 2023 (enquêtes CAE)	Montre une montée en maturité data analytics et un lien entre usage logiciels/données et mesures de qualité/efficience-efficacité.

Sur la base des convergences ci-dessus, un modèle conceptuel non empirique peut être formulé en trois blocs de déterminants, articulés vers l'efficacité de l'audit interne. Ce modèle est cohérent avec les synthèses qui distinguent des facteurs micro (ressources, processus, relations) et des facteurs de gouvernance (board, comité d'audit, management), tout en intégrant

l'accélération technologique (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022 ; Lenz & Hahn, 2015 ; Arena & Azzone, 2009 ; Eulerich et al., 2025). Sur la base de la revue de littérature, plusieurs hypothèses sont formulées afin d'examiner l'influence des facteurs organisationnels, humains et technologiques sur l'efficacité de la fonction d'audit interne :

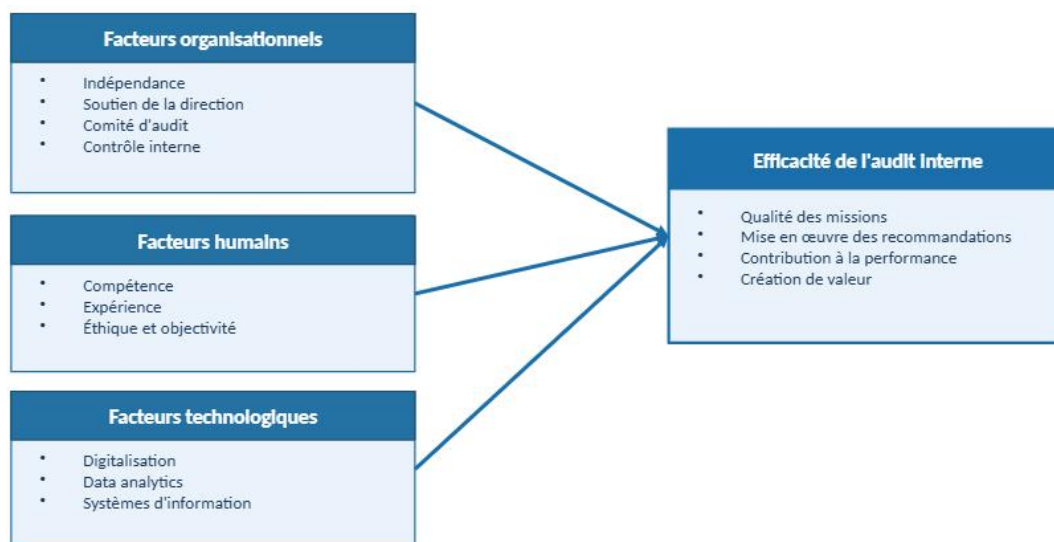
H1 : Les facteurs organisationnels influencent positivement l'efficacité de l'audit interne.

H2 : Les facteurs humains influencent positivement l'efficacité de l'audit interne.

H3 : Les facteurs technologiques influencent positivement l'efficacité de l'audit interne.

Le modèle conceptuel proposé (Figure 1) repose sur une structuration séquentielle des facteurs influençant l'efficacité de l'audit interne (organisationnels → humains → technologiques → efficacité), tout en reconnaissant l'existence d'interdépendances entre ces dimensions. En particulier, le soutien du top management constitue un levier transversal susceptible d'influencer simultanément les capacités humaines et les investissements technologiques.

Figure 1: Modèle conceptuel



4. Discussion

Une première limite structurante est l'hétérogénéité des mesures d'efficacité. Les travaux empiriques utilisent des perceptions (stakeholders, audités, management), des proxies de qualité des missions, ou des dimensions composites, ce qui crée une variabilité des résultats et complique les comparaisons inter-études (Lenz & Hahn, 2015 ; Roussy & Perron, 2018). Une deuxième limite est l'asymétrie des points de vue. La littérature souligne que le point de vue de certains acteurs (par exemple, l'auditeur externe) a longtemps dominé l'étude de la qualité de l'audit interne, au risque de sous-représenter la conceptualisation de l'efficacité par des acteurs « au cœur » de la pratique (comité d'audit, top management, audités, équipes opérationnelles) (Roussy & Perron, 2018).

Une troisième limite est liée aux contextes institutionnels. La théorie institutionnelle prédit que les pressions coercitives/normatives/mimétiques varient fortement selon les pays et secteurs, ce qui peut expliquer des divergences empiriques (par exemple, indépendance significative dans certains environnements, plus faible dans d'autres) (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). Enfin, la digitalisation crée une évolution rapide des pratiques : elle peut accroître l'efficacité et la couverture (audit continu, analytics), mais introduit des dépendances à la qualité des données, aux compétences IT et aux risques cyber, ce qui impose des ajustements de gouvernance et de compétences (Eulerich et al., 2025 ; The Institute of Internal Auditors, 2025).

5. Conclusion

Cette revue de littérature met en évidence un consensus fort : l'efficacité de la fonction d'audit interne est un construit multidéterminé et multidimensionnel, dépendant d'un ensemble de facteurs organisationnels (indépendance, soutien de la direction, comité d'audit, contrôle interne), humains (compétence, expérience, éthique/objectivité, formation continue) et technologiques-environnementaux (digitalisation, data analytics, maturité des systèmes d'information, pressions normatives et réglementaires) (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022 ; Lenz & Hahn, 2015). Du point de vue de la gouvernance, la revue suggère que l'efficacité se construit d'abord par un « design » organisationnel robuste : statut d'indépendance crédible, implication du comité d'audit, lignes de reporting claires, et pilotage explicite via charte, plan d'audit, et suivi des recommandations.

Cette conclusion est cohérente à la fois avec les recommandations prudentielles et avec les résultats empiriques (Federal Reserve, 2013 ; Arena & Azzone, 2009). Du point de vue du management, le soutien de la direction apparaît comme un levier prioritaire, car il conditionne simultanément (i) l'accès aux ressources humaines et à la formation, (ii) l'acceptation de la fonction dans l'organisation, et (iii) la mise en œuvre des recommandations. Les résultats d'Alzeban et Gwilliam (2014) en sont l'illustration directe (Alzeban & Gwilliam, 2014). Sur le plan opérationnel, la mise sous contrôle de la qualité (QAIP, évaluations) offre une logique de management de la performance de l'audit interne, reliant standards, objectifs de performance, évaluations et plans d'amélioration, avec un reporting à la gouvernance. Ceci rapproche l'efficacité d'un pilotage systématique, au-delà de la seule qualité technique des missions (The Institute of Internal Auditors, 2025).

Les limites principales portent sur la diversité des operationalisations de l'efficacité, l'hétérogénéité des contextes institutionnels et la fragmentation des connaissances sur la pratique réelle et quotidienne de l'audit interne (Roussy & Perron, 2018 ; Lenz & Hahn, 2015). Les synthèses récentes appellent à mieux étudier les relations entre facteurs (et non seulement leurs effets isolés), dans une logique de modèle intégrateur, notamment via les cadres de la théorie de l'agence et de la théorie institutionnelle (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022).

Références

- Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. A. N. (2022). Internal audit effectiveness and its impact on corporate governance: Evidence from emerging markets. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(4), 789–810.
- Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. A. N. (2022). The influential factors of internal audit effectiveness: A conceptual model. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 71. <https://doi.org/10.3390/ijfs10030071>
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal control—Integrated framework: Executive summary*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017). *Enterprise risk management—Integrating with strategy and performance: Executive summary*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2023). *Blockchain and internal control: The COSO perspective*.
- Federal Reserve. (2013). *Internal audit function and its outsourcing: Supplemental policy statement*.
- IIA-Maroc. (2023). *Fundamental principles*.
- Internal Audit Foundation. (2021). *Internal audit's digital transformation imperative: Advances amid crisis*.
- 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. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Roussy, M., & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting Perspectives*, 17(3), 345–385. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12180>
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219–241. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x>

- Stewart, J. D. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263–278. <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x>
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328–360. <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>
- Subramaniam, N., Stewart, J., Ng, C., & Shulman, A. (2010). Internal audit function and corporate governance: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 29, 1–30.
- The Institute of Internal Auditors. (2020). *The IIA's three lines model*.
- The Institute of Internal Auditors. (2024). *Code of ethics*.
- The Institute of Internal Auditors. (2024). *Definition of internal auditing*.
- The Institute of Internal Auditors. (2024). *Global internal audit standards*.
- The Institute of Internal Auditors. (2025). *Continuous auditing and monitoring* (3rd ed.).
- The Institute of Internal Auditors. (2025). *Quality assurance and improvement program (QAIP)*.