

Etude de la relation entre l'organisation et le positionnement de l'Audit Interne et son efficacité

Study of the relationship between the organization and the positioning of Internal Audit and its effectiveness

Khadija QASIMI, (Doctorante)

*Laboratoire de Recherche en Sciences de gestion des organisations
École Nationale de Commerce et de Gestion
Université Ibn Tofail Kénitra Maroc*

Fatiha BENAMAR, (Enseignante-chercheuse)

*Laboratoire de Recherche en Sciences de gestion des organisations
École Nationale de Commerce et de Gestion
Université Ibn Tofail Kénitra Maroc*

Adresse de correspondance :	École Nationale de Commerce et de Gestion Université Ibn Tofail Boite Postale n° 1420, 14 000 Kénitra Maroc 05373-29421
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude. Ils assument l'entière responsabilité de tout éventuel plagiat, de l'usage de l'intelligence artificielle dans la rédaction, ainsi que des résultats présentés dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	QASIMI, K., & BENAMAR, F. (2025). Etude de la relation entre l'organisation et le positionnement de l'Audit Interne et son efficacité. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(13), 144–159. https://doi.org/10.5281/zenodo.17848691
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 08/10/2025

Accepted: 07/12/2025

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

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 13 (2025)

Etude de la relation entre l'organisation et le positionnement de l'Audit Interne et son efficacité

Résumé :

Au-delà de la compétence des auditeurs, l'efficacité de la prestation de l'audit interne est fortement tributaire de plusieurs facteurs organisationnels.

Le présent article met l'accent sur cette question en proposant une revue narrative structurée de la littérature scientifique ayant porté sur le lien entre l'organisation et le positionnement de l'Audit Interne et son efficacité. Ce travail de recherche s'appuie sur des cadres conceptuels éprouvés ainsi que des travaux académiques récents et reconnus.

Il s'agit d'étudier trois dimensions essentielles à savoir : l'indépendance de la fonction, la contribution du comité d'audit et le soutien de la direction générale.

Cette étude met en évidence la notion d'indépendance considérée par les normes professionnelles comme étant une condition incontournable pour atteindre l'objectivité. L'un des facteurs déterminants de la qualité de l'audit interne est le mode de rattachement fonctionnel et hiérarchique qui impacte directement l'autonomie de l'audit et exerce une influence sur la qualité de son rendu. Le comité d'audit joue également un rôle important dans l'appréciation des travaux de l'audit interne, garantissant ainsi la pertinence de ses recommandations.

Tout comme le comité d'audit, l'appui de la direction générale garantit l'accès aux ressources et aux données stratégiques. Ce soutien procure à la fonction d'audit une image positive et une légitimité vis-à-vis des audités et de l'ensemble des parties prenantes.

En adoptant une démarche critique, la revue de littérature indique que la convergence de ces trois facteurs à savoir : l'indépendance de la fonction, sa relation avec le comité d'audit et l'appui de la direction générale constitue un levier majeur d'amélioration de l'efficacité, de la performance et de la valeur ajoutée de l'audit interne.

Mots clés : Audit interne, Indépendance, efficacité, normes professionnelles, Comité d'audit, Direction générale.

JEL Classification : M42

Type du papier : Recherche Théorique

Abstract :

Beyond the competence of the auditors, the effectiveness of the internal audit function is heavily dependent on several organizational factors.

This article focuses on this topic by providing a structured narrative review of the scientific literature that has examined the link between the organization and positioning of Internal Audit and its effectiveness.

This research is based on proven conceptual frameworks as well as recent and recognized academic work. It proposes to study three essential dimensions: the independence of the function, the contribution of the audit committee, and the support of senior management.

This study highlights the notion of independence, considered by professional standards as an essential condition for achieving objectivity. One of the determining factors in the quality of internal audit is the functional and hierarchical reporting structure, which directly impacts the autonomy of the audit and influences the quality of its output. The audit committee also plays an important role in evaluating the work of internal audit, thus guaranteeing the relevance of its recommendations.

Like the audit committee, the support of senior management ensures access to resources and strategic data. This support provides the audit function with a positive image and legitimacy in the eyes of those being audited and all stakeholders.

By adopting a critical approach, the literature review indicates that the convergence of these three factors—namely, the independence of the function, its relationship with the audit committee, and the support of senior management—constitutes a major lever for improving the effectiveness, performance, and added value of internal audit.

Keywords: Internal Audit, Independence, Effectiveness, Audit Committee, Professional Standards, Audit Committee, Top Management.

Classification JEL : M42

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Face à la multitude des risques auxquels sont confrontées les organisations, ajoutée aux opérations devenues de plus en plus complexes, l'audit interne est considéré comme un levier stratégique de la gouvernance de l'entreprise. Il s'impose, désormais, comme un mécanisme indispensable ayant pour mission de fournir une assurance objective et impartiale du degré de maîtrise des risques et de l'efficacité du contrôle interne (MEHAR, O., & MAHDID, M. E., 2024). Selon Ahlawat & Lowe (2004), la fonction d'audit interne assure la prévention des problèmes et l'identification des risques potentiels. Dans le même sens, Abbott & al. (2010) sont d'avis que la mission assignée à l'audit interne est passée d'une simple inspection à une profession à valeur ajoutée.

Pour créer cette valeur ajoutée, les entreprises s'intéressent aujourd'hui à accroître l'efficacité de cette fonction pour qu'elle puisse accomplir sa mission de la meilleure façon. L'efficacité est, ainsi, devenue une préoccupation majeure des managers, car le développement de l'audit interne conditionne l'atteinte des objectifs de l'organisation (Dittenhofer, M., 2001).

L'Institut of Internal Audit (IIA) (2010) a défini l'efficacité de l'audit interne comme « le degré pour lequel les objectifs sont atteints ». Arena et Azzone (2009) expliquent que l'efficacité est définie par « la capacité à obtenir des résultats conformes aux les finalités fixées ». La même vision est partagée par Ahmed, Othman, & Jusoff (2009) et Mihret et al, (2010) qui considèrent qu'une activité est efficace lorsqu'elle atteint des résultats conformes aux buts qui lui sont tracés.

Il convient donc de s'interroger sur les facteurs qui influencent l'efficacité de l'audit interne. Cette question a été posée par plusieurs chercheurs, dont R. Lenz et U. Hahn (2015) qui l'ont considéré comme un champ de recherche particulièrement riche. D'autres travaux scientifiques ont également traité l'importance de ces facteurs, tels que ceux menés par Sarens et Beelde (2006), Arena et Azzone (2009), Martinov-Bennie (2011), et Lenz et Hahn (2015).

Ces études ont conclu que plusieurs paramètres influencent la qualité de la prestation de l'audit interne et que son efficacité n'est pas liée uniquement aux compétences techniques, professionnelles et personnelles des auditeurs, mais dépend également du positionnement de la structure d'audit et du poids qui lui est donné dans l'organisation.

À cet effet, il s'avère intéressant d'étudier comment l'organisation de l'audit interne et son positionnement peuvent avoir un impact sur son efficacité à travers cet article qui s'inscrit dans la continuité des études menées à ce sujet. Il s'agit de tenter d'apporter des réponses à la question suivante : ***Dans quelle mesure l'organisation et le positionnement de l'audit interne peuvent-ils influencer son efficacité ?***

Le présent travail propose un cadre de recherche basé sur une revue narrative structurée de la littérature scientifique portant sur le rôle de l'organisation et du positionnement de l'audit interne sur son efficacité, en mettant en lumière trois dimensions principales : son rattachement hiérarchique, sa relation avec le comité d'audit et le soutien de la direction générale.

Ce travail contribue à la littérature sur l'efficacité de l'audit interne et conclut qu'il est indispensable de réunir plusieurs conditions organisationnelles et relationnelles pour procurer à la fonction une indépendance, un positionnement institutionnel adéquat et une meilleure qualité des interactions avec les parties prenantes.

L'étude démontre que l'indépendance n'est pas uniquement une exigence réglementaire au sens des normes professionnelles établies par le Cadre du Référentiel International des Pratiques Professionnelles (CRIPP), mais constitue un facteur primordial qui conditionne la capacité de l'audit interne à réussir sa mission. L'impartialité des recommandations d'audit est influencée par l'indépendance dont il jouit, car l'objectivité des jugements qu'il émet dépend largement de sa position dans l'organigramme.

Dans le même sens, l'appui de la direction générale permet à l'audit interne d'avoir un accès plus fluide aux ressources et aux données ce qui impacte de façon significative la qualité de ses travaux. Le soutien de la direction procure alors à la fonction d'audit davantage de légitimité dans l'organisation en général et vis-à-vis des audités en particulier.

Par ailleurs, le comité d'audit joue le rôle de garant d'efficacité en assurant un suivi régulier des activités de l'audit interne. Il s'occupe d'évaluer la qualité de ses travaux en veillant à tenir la fonction à l'abri des influences et des pressions éventuelles.

Le reste de l'article est structuré en quatre sections comme suit : la deuxième section est dédiée au développement du point sur Indépendance de la fonction d'audit et son impact sur l'efficacité d'audit interne, la troisième section est consacrée à la contribution du Comité d'Audit à la qualité de la prestation de l'audit interne, ensuite la quatrième section traite le rôle du soutien de la direction générale dans l'efficacité de l'audit interne, et enfin la cinquième et dernière section où est formulé le modèle de recherche.

2. Rôle de l'indépendance de l'audit interne dans son efficacité

2.1 L'indépendance de l'Audit interne au sens des normes professionnelles de la profession

Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles (CRIPP) considère l'indépendance comme étant l'une des valeurs fondamentales de l'audit interne. Le CRIPP considère que "L'indépendance est la capacité de l'audit interne et de son responsable 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 doit avoir un accès direct et non restreint à la Direction Générale et au Conseil "

Au niveau de sa version 2024, le CRIPP établit un lien entre la notion d'indépendance et l'efficacité en précisant que "L'audit interne est le plus efficace lorsque la fonction d'audit interne est indépendante et rend directement compte au Conseil". Le référentiel, stipule également au niveau de la norme 7.1 que "le manque d'indépendance de l'audit interne par rapport aux instances de management (direction générale ou autre) peut porter atteinte à l'efficacité des travaux d'audit et influencer, ainsi, négativement, la crédibilité de ses livrables".

2.2 Lien entre l'indépendance de l'audit interne et son efficacité

L'indépendance de l'audit interne est considérée par Cohen et Sayag (2010) comme un facteur déterminant de l'efficacité de l'audit interne. De leur côté, Zhang et al. (2007) affirment également que l'indépendance organisationnelle de l'audit interne influe sur son efficacité. Dans le même sens, plusieurs travaux de recherches antérieures ont indiqué qu'il existe une influence avérée du statut d'organisation sur l'objectivité de l'audit interne (Ammar, S. H. E., 2016).

La fonction doit pouvoir travailler en toute liberté dans un environnement ouvert et sans restriction ou contraintes imposées par la hiérarchie (Imane, Amiri, Yassine, Sekaki, Mourad, Hainous, Houria, Zaam, 2021). Dans le même sens, Getie Mihret, D., & Wondim Yismaw, A. (2007) affirment que la fonction d'audit interne doit jouir d'un statut suffisamment élevé pour garantir l'indépendance des auditeurs vis-à-vis des audités.

L'audit interne doit être une fonction suffisamment isolée du reste de l'organisation pour qu'elle puisse garder son indépendance. Cette configuration est favorable à une plus grande flexibilité, innovation voire efficacité (BOUMESKA, M., & ALLOULI, N., 2024)

Aussi, les recherches menées dans plusieurs pays et contextes différents ont conclu que l'indépendance est d'une importance incontournable pour la réalisation d'un service efficace, car elle permet une évaluation objective et sans tabou et la communication des résultats sans influence de la part des unités contrôlées (Getie Mihret, D., & Wondim Yismaw, A., 2007).

Selon Ahmed et al. (2009) le manque d'indépendance de la fonction d'audit interne affecte l'efficacité de sa prestation. Alzeban et Gwilliam (2014) ont également affirmé, suite à leur étude menée en Arabie saoudite sur l'efficacité de l'audit interne, que l'indépendance de ce dernier influence positivement son efficacité.

Ce constat est partagé par Asiedu et Deffor (2017) qui ont mené leurs recherches auprès des organisations publiques du Ghana où ils ont démontré l'existence d'un lien positif entre l'indépendance de l'audit interne et son efficacité.

En effet, en manque d'indépendance, l'audit interne devient similaire à une structure faisant partie de l'équipe de direction, et se trouve par conséquent dépourvu de sa capacité à créer de la valeur ajoutée (Yee et al., 2008).

D'une manière générale, plusieurs auteurs ont conclu que l'indépendance de l'audit interne est susceptible de renforcer sa contribution à la gouvernance des organisations tant dans le secteur privé que public. Il s'agit notamment de Goodwin (2003), Gramling et al., (2004), Turley et Zaman, (2007), Stewart et Subramaniam (2010).

Plus récemment, Mandor, R., & Tamiri, M. A. (2025) affirment que l'audit interne arrive à mener sa mission en toute indépendance et par conséquent en toute efficacité, lorsqu'il dispose de droits suffisants pour l'accès aux données et aux personnes.

Ils ajoutent que la liberté de l'auditeur à formuler un jugement sans influence joue un rôle important dans la qualité de l'audit interne en l'occurrence en matière de crédibilité, d'objectivité et de pertinence. À partir de ce qui précède, nous formulons l'hypothèse suivante : **H1 : L'indépendance de l'audit interne impacte positivement son efficacité.**

2.3 Impact du rattachement fonctionnel ou hiérarchique sur l'efficacité de la prestation de l'audit interne

Historiquement, le positionnement de la fonction d'audit dans les organisations a passé par plusieurs étapes.

Pendant les années 1960 et 1970, l'audit était rattaché au chef comptable, en raison de son activité principale à l'époque qui portait sur le domaine financier. À partir des années 1990 et 2000, la fonction est rattachée à la direction générale. Ensuite, plus récemment, la configuration la plus répandue surtout en milieux anglo-saxons est celle du rattachement au Conseil d'Administration (Ammar, S. H. E. 2016).

Il est important de souligner que le rattachement de l'audit interne dépend de divers facteurs, dont la taille de l'organisation qui détermine généralement la place de la fonction dans l'organigramme. Les activités assignées à l'audit interne peuvent varier d'une structure à l'autre suivant la taille, le secteur d'activité, la situation financière, l'environnement de l'entreprise et bien d'autres facteurs.

Après avoir parcouru la littérature en la matière, il en ressort que les chercheurs préconisent en général deux types de rattachements soit à la Direction Générale ou au Conseil d'Administration à travers le comité d'audit.

Cette idée est également soutenue par les normes d'audit qui recommandent, double type de rattachement à savoir : le rattachement hiérarchique à la direction générale, et le rattachement fonctionnel au conseil d'administration via le comité d'audit. Les normes insistent, également, sur une relation directe entre le service d'audit interne et le conseil d'administration.

Des chercheurs comme Brierley et al. (2001), estiment que l'audit interne doit relever du plus haut niveau de l'organisation pour s'assurer de la mise en œuvre des recommandations de l'audit. De même, Yismaw, Aderajew Wondim (2007) considèrent que la fonction d'audit interne d'une organisation devrait bénéficier d'un statut suffisamment élevé dans la structure organisationnelle. Ce positionnement lui procure une meilleure communication avec la direction générale et un recul nécessaire par rapport aux entités auditées.

El Harchaoui (2019), Barhon & Aboueljaouad (2019) et Van Gils et al. (2008) plaident pour un rattachement au conseil d'administration qui est, selon eux, indispensable pour préserver la fonction de toute pression ou influence de la gérance et pour garantir son efficacité.

D'autres chercheurs, comme D'Onza, G. et al, (2015), soutiennent l'idée de l'indépendance hiérarchique par rapport à la direction. De même, EL KHATTABI, A., & FIKRI, K. (2024) pensent aussi que l'efficacité de l'audit interne est liée au degré d'adéquation de son rattachement hiérarchique.

De leur côté, Fikri, Khalid, Azaroual, Sabah, (2022) indiquent que la crédibilité et la fiabilité de l'audit interne est atteinte lorsque la direction reste son seul interlocuteur, car elle peut éliminer les constats d'audit faisant état d'anomalies dans la gestion. Aussi, l'implication de la direction générale dans la planification de l'audit interne pourrait avoir un impact négatif sur l'indépendance (Christopher et al, 2009).

Les recherches menées par James, K. L. (2003) sur les perceptions des responsables américains sur la capacité de l'audit interne à prévenir les fraudes, lui ont permis de constater que lorsque la fonction d'audit interne relève d'un niveau hiérarchique élevé, elle est considérée moins capable de prévenir les déclarations frauduleuses par rapport à celle qui relève exclusivement du Comité d'Audit.

Le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne au plus grand sommet hiérarchique favorise son impartialité et constitue un facteur incontournable de son efficacité (Clark, Gibbs & Shroeder, 1981)

En se basant sur ces affirmations, la deuxième hypothèse est formulée comme suit :

H2 : *L'efficacité de la fonction l'audit interne dépend positivement de son rattachement fonctionnel et hiérarchique*

3. Le Comité d'Audit et sa contribution à l'efficacité de l'audit interne

Le comité d'audit est un organe de contrôle qui a pour mission de superviser le contrôle interne de l'organisation (M.CHEKROUN, 2014). Grâce aux conseils et recommandations qu'il émet, le comité d'audit participe à la maîtrise des risques auxquels est exposée l'organisation. Les études qui se sont penchées sur les facteurs déterminant l'efficacité de l'audit interne ont considéré que l'existence d'un comité d'audit est un facteur déterminant de la qualité de la prestation de la fonction (George D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. ; 2015).

3.1 Interaction du comité d'audit avec l'audit interne

Plusieurs études soulignent que la qualité du comité d'audit constitue un facteur clé influençant directement la performance de la fonction d'audit interne.

Le comité doit faire preuve d'une expertise financière pour pouvoir surveiller la fiabilité du contrôle interne. La compétence de ses membres détermine aussi la qualité de ses relations avec l'audit interne et la direction (Piot et kermiche, 2009).

En d'autre termes, les comités d'audit composé la plupart du temps d'administrateurs externes et indépendants disposant d'une expertise opérationnelle, financière et comptable arrivent à remplir pleinement leur rôle de surveillance active de l'activité de l'audit interne (AIT MOUZOUN, M.S. EL MEZOUARI, 2018).

En effet, les membres sont amenés à apprécier la fiabilité du contrôle interne et superviser les travaux d'audit. Ils doivent donc disposer d'une expertise technique leur permettant d'assurer ce rôle (Goodwin, 2004, cité par Barhon & Aboueljaouad, 2019). Dans le même sens, l'expertise du président du comité dans différents domaines d'expertise technique est également requise pour plus d'efficacité de l'audit et pour le renforcement de sa qualité (Sawyer, 2003, cité par Belaraj & Oukassi, 2019).

D'une manière générale, l'existence d'un comité d'audit de qualité offre à l'audit interne une possibilité d'accès aux compétences de ces membres même d'une façon informelle pour valider son travail. L'hypothèse que l'on en déduit est donc la suivante :

H3 : *La qualité du comité d'audit constitue un facteur clé influençant directement la performance de la fonction d'audit interne.*

L'indépendance du comité d'audit contribue également à la performance de la fonction d'audit interne. Turley et Zaman (2007) abordent lors d'une étude menée au niveau d'une société financière britannique, dont le responsable de l'audit interne a dû saisir le comité d'audit pour éviter que la direction réduise ses moyens. Dans ce genre de situation et pour que le comité puisse agir et fournir à l'audit les moyens nécessaires pour son fonctionnement et éviter qu'il soit dépourvu de ressources par la direction générale, il doit jouir d'un minimum d'indépendance et de compétence.

Ce cas illustre que le comité d'audit, lorsqu'il jouit d'une indépendance réelle, il peut jouer le rôle du rempart protecteur de la fonction d'audit interne. De manière générale, l'indépendance du comité favorise une communication transparente, une supervision objective et une meilleure protection de l'audit interne contre les pressions managériales. De ce qui précède, il convient de poser la quatrième hypothèse somme suit :

H4 : *L'indépendance du comité d'audit joue un rôle fondamental dans la performance de la fonction d'audit interne.*

Il convient, par ailleurs, de noter que plusieurs études ont confirmé que la qualité de l'interaction entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne exercent un impact sur la prestation de ce dernier. Pour Soh et Martinov-Bennie (2011) la relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne est essentielle à l'efficacité de cette dernière. Cette influence est d'autant plus ressentie lorsque l'action du comité est efficace.

Gramling et al (2004), de leur côté, concluent que lorsque le comité d'audit et la fonction d'audit interne agissent en étroite collaboration, cela garantit à la fonction d'audit un environnement approprié lui permettant de fonctionner dans un cadre propice à la réalisation de ses activités. De nombreux chercheurs parlent d'une relation symbiotique entre l'audit interne et le comité d'audit. Ainsi, lorsque le comité d'audit est actif et efficace, cela implique une amélioration du statut de l'audit interne.

En effet, pour être performant et servir d'outil de responsabilisation au sein de l'organisation, le comité doit se charger des missions relatives à la gestion des risques, le contrôle des rapports financiers, le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise (Gharrafi, M., 2024). La qualité des membres du comité d'audit joue également un rôle dans son efficacité, car, un comité d'audit composé majoritairement d'administrateurs externes et indépendants est plus à même de soutenir et de superviser efficacement les travaux de l'audit interne (Aït Mouzoun & El Mezouari, 2019). Il en découle l'hypothèse suivante :

H5 : *L'efficacité du comité d'audit est considérée comme facteur important pour un audit interne efficace.*

3.2 Influence du comité d'audit sur l'indépendance de la fonction audit interne

Plusieurs chercheurs dont (Drent, 2002) pensent que l'influence qu'exerce le comité d'audit sur l'indépendance de l'audit interne dépend des compétences de ses membres. Pour lui, le comité doit être composé d'au moins un membre qui dispose d'une expertise comptable et financière, est mieux impliqué dans la qualité des travaux d'audit, car il est amené à avoir des réunions de travail avec l'audit interne pour lui donner un appui technique et revoir ses programmes et ses résultats.

Pour que le comité ait une influence positive sur l'audit interne notamment en matière d'indépendance, Goodwin, J (2003) précise que le niveau d'expertise technique de ses membres

et leur capacité à assimiler le travail de l'audit procurent au comité une indépendance et une objectivité dans son action.

Krishnan et Visvanathan (2007) confirment que l'existence d'experts-comptables parmi leurs membres du comité influence positivement les activités de l'audit interne.

En d'autres termes un comité qui compte en majorité des membres indépendants (externes) disposant de compétences professionnelles et d'un savoir-faire adéquat arrive à avoir une influence directe et ferme sur la fonction d'audit interne. Le comité met ainsi l'audit interne à l'abri d'une immixtion de la direction générale.

H6 : La qualité du comité d'audit exerce un impact positif sur l'indépendance de l'audit interne.

Les normes de l'IIA (2024) insistent sur l'importance de doter l'audit interne d'un statut indépendant à travers une position hiérarchique suffisamment élevée et un rattachement fonctionnel au comité d'audit. Par ailleurs, plusieurs chercheurs dont (Drent, 2002) soutiennent l'idée que l'indépendance de l'audit interne est déterminée par l'indépendance du comité d'audit. Or l'indépendance du comité n'est atteinte que si les membres qui le composent sont indépendants. Ils ont, ainsi, constaté à l'issue de leurs études qu'un comité constitué exclusivement de responsables indépendants favorise l'indépendance de la fonction d'audit qui lui est rattachée.

Goodwin, J (2003), partage ce point de vue et indique qu'en plus de la compétence, le comité d'audit doit jouir de l'indépendance.

Notant par ailleurs que dans certains cas cette indépendance peut être biaisée lorsque l'audit interne exerce des missions dont l'objectif porte principalement sur le conseil et le soutien à la gestion, car dans ce cas son objectivité perçue est impactée et sa relation avec le Comité d'audit est altérée (Sarens et De Beelde, 2006).

Globalement, la présence d'un comité d'audit impacte positivement la perception de l'indépendance de l'audit par les différentes parties prenantes, et vis-versa, un audit interne perçu indépendant améliore le statut du comité.

À l'inverse, dans le cas où le comité n'est pas suffisamment indépendant, la capacité de l'audit interne à opérer d'une manière impartiale se trouve réduite voire menacée en raison d'absence de supervision des travaux d'audit, de manque de moyens (avec l'impact que cette situation peut avoir sur l'autonomie de la fonction), et de l'intervention de la direction dans les prérogatives de l'audit interne. Laseptième hypothèse sera donc la suivante :

H7 : L'indépendance de l'audit interne est étroitement liée à l'indépendance du comité d'audit.

Plusieurs études dans les contextes américain et anglo-saxon ont démontré que les comités d'audit ont un effet positif sur le contenu des rapports d'audit.

Dans ce sens, Goodwin et Yeo (2001) pensent que l'indépendance et l'objectivité de la fonction d'audit interne sont favorisées par une collaboration directe et fréquente entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne.

En d'autres termes, l'absence ou la défaillance du comité d'audit vis-à-vis de l'audit interne ne peut que porter atteinte à l'objectivité de ce dernier.

Selon Gwilliam et Kilcommins (1998), l'existence d'un comité d'audit efficace au niveau de l'organisation agit d'une manière positive sur la perception des parties prenantes quant à l'indépendance de l'audit interne et la fiabilité de l'information financière.

Mc Mullen et Raghunandan (1996) défendent l'idée selon laquelle les caractéristiques des comités d'audit déterminent l'efficacité des autres instruments de contrôle, dont l'audit interne. La fréquence des réunions annuelles du comité d'audit détermine son efficacité (Menon & Williams, 1994 ; Xie, 2003). La fréquence et la régularité des réunions du comité sont généralement évoquées comme facteur d'efficacité de l'audit interne. En effet, plus la fréquence des réunions des comités est élevée, plus leur contrôle des travaux d'audit est efficace.

En revanche, ceux qui se réunissent moins souvent ont une probabilité réduite de surveiller efficacement la performance de la fonction. Cette analyse mène à l'hypothèse suivante :

H8 : L'efficacité du comité d'audit influence l'indépendance de l'audit interne

3.3 Evaluation de la qualité des travaux d'audit interne par le comité d'audit

Pour Fikri, Khalid, Azaroual, Sabah, (2022), l'existence d'un comité d'audit est nécessaire pour assurer une professionnalisation de la fonction d'audit interne.

En plus de ses attributions qui se rapportent à l'audit externe, le comité d'audit joue un rôle dans la direction de l'audit interne et dans son efficacité. Les résultats de nombreux travaux de recherches indiquent que la performance de l'audit interne augmente lorsque le comité d'audit s'implique dans ses activités.

Pour accomplir sa mission qui consiste à surveiller l'efficacité de la fonction de l'audit interne et du système de contrôle interne, le comité d'audit accompagne le management à l'aide d'une démarche méthodique, pertinente et bienveillante pour renforcer la compétitivité et la performance de l'organisation et améliorer sa capacité d'adaptation face aux changements notamment à l'ère de la digitalisation (Jamal, Mhamdi, 2022).

Arena et Azzone (2009) soulignent que lorsque le comité d'audit est impliqué dans les activités de l'auditeur interne, l'efficacité de l'audit interne augmente considérablement parce que les caractéristiques structurelles de l'audit interne peuvent influencer considérablement sur son efficacité.

Le comité d'audit joue un rôle crucial dans l'évaluation de la performance de l'audit interne, car il s'assure de l'efficacité des contrôles internes instaurée, de la bonne gestion des risques au sein de l'organisation et de la fiabilité des informations financières (Piot & Kermiche, 2009).

Pour veiller à l'efficacité de la fonction d'audit interne, le comité d'audit intervient dans ses activités à plusieurs niveaux. Selon les normes professionnelles, le comité s'assure que l'audit interne dispose des ressources humaines et matériels nécessaires à la réalisation des missions qui lui sont attribuées.

Il examine et valide le plan annuel d'audit après avoir vérifié que ce dernier assure la couverture des domaines à criticité élevée en veillant à son adéquation avec les ressources humaines et matérielles de l'audit interne (Goodwin et Yeo, 2001)

Il s'occupe également de l'évaluation de la qualité des travaux de contrôle et d'investigation menés par les auditeurs en vérifiant la méthodologie et les outils utilisés ainsi que l'objectivité des constats relevés et la qualité et la pertinence des recommandations formulées.

La contribution du comité d'audit dans la performance de l'audit interne ne se limite pas à son appui lors de la conduite des missions d'audit, mais continue jusqu'à surveiller la mise en œuvre des recommandations dans les délais fixés. En effet, d'après les études d'Abbott et al. (2010) et de Cohen et Sayag (2010), les interactions avec un comité efficace permettent de discuter la mise en œuvre des recommandations (Belaraj & Oukassi, 2019).

De plus, selon Ammar, S. H. E. (2016) le comité d'audit assure la coordination et la supervision des communications entre la direction et l'audit interne. Ces constats permettent de formuler l'hypothèse suivante :

H9 : La surveillance des travaux de l'audit interne par le comité d'audit a un impact positif sur sa performance.

4. Soutien de la direction générale

Il ressort de la revue de littérature que l'efficacité de l'audit interne est tributaire non pas seulement des compétences de l'auditeur interne, mais dépend aussi largement de la synergie entre les travaux d'audit et les objectifs fixés par la direction ainsi que le soutien que cette dernière accorde aux auditeurs internes (Dhamankar & Khandewale, 2003 ; Beckmerhagen et al, 2004 ; Arena et Azzone, 2009).

Selon, Mihret et Yismaw (2007), une relation positive est établie entre le soutien de la direction générale et la performance de l'audit interne. Cette affirmation provient également des études menées par Cohen et Sayag (2010) qui affirment que le soutien de la direction est considéré comme le principal déterminant de l'efficacité de l'audit interne.

Dans le même sens, Alzeban et Gwilliam (2014) ont démontré que l'appui de la direction est positivement et considérablement lié à l'efficacité de l'audit interne. Ils ont déduit également que le soutien de la direction impacte d'une manière positive toutes les autres variables pouvant influencer l'efficacité de l'audit interne. Les trois aspects qui impactent l'efficacité de l'audit interne grâce au soutien de la direction qui sont évoqués au niveau de la littérature sont abordés dans le présent paragraphe. Il s'agit de l'indépendance de l'audit interne, la dotation en ressources et l'accès aux informations.

4.1 Rôle de la Direction dans le renforcement de l'indépendance de l'audit interne

Un soutien exprès de la direction a une influence évidente sur l'indépendance de la fonction d'audit interne. Cet appui manifesté par la direction est indispensable pour garantir l'objectivité des contrôles menés par l'audit interne. En outre, un appui insuffisant, conditionnel ou ambigu ne peut que compromettre l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne et nuire à sa crédibilité et à la qualité de ses conclusions.

Parfois les dirigeants ne sont pas suffisamment engagés dans le processus d'audit interne, ne partagent pas l'objectif de ce dernier ou encore résistent aux changements. Cette situation crée pour les auditeurs un obstacle dans l'exercice de leurs fonctions. Dans un tel contexte, un soutien fort de la direction améliore la perception de l'audit interne au sein de l'organisation et renforce sa crédibilité et son influence.

Les normes professionnelles de la pratique de la profession de l'audit interne, notamment la norme 6.3 portant sur le soutien apporté par le Conseil et la direction générale stipule que la direction générale doit "...apporter son soutien à la fonction d'audit interne afin de lui permettre de remplir sa mission d'audit interne, de poursuivre sa stratégie et d'atteindre ses objectifs".

Cette norme exige également que "le responsable de l'audit interne doit fournir au Conseil et à la direction générale les informations dont ceux-ci ont besoin pour apporter leur soutien à la fonction d'audit interne et promouvoir sa reconnaissance dans l'ensemble de l'organisation". Elle en découle, ainsi l'hypothèse suivante :

H10 : *Le soutien de la direction exerce une influence sur l'indépendance de la fonction d'audit interne*

4.2 Soutien de la direction comme facilitateur pour l'accès aux ressources

La norme 6.3 précise que le conseil d'administration doit collaborer avec la direction générale pour garantir à la fonction d'audit interne un accès illimité aux données, aux documents, aux informations, aux personnes et aux biens nécessaires pour qu'elle s'acquitte de son mandat.

L'étude des facteurs déterminant l'efficacité de l'audit interne dans les organisations israéliennes a conduit Cohen et Sayag (2010) à conclure que l'appui de la direction générale passe par la reconnaissance de la légitimité de l'audit interne puis en le dotant des ressources nécessaires pour la réalisation des missions.

L'étude de la relation entre l'audit interne et la direction générale menée par Sarens et De Beelde (2006) démontre que l'acceptation et l'appréciation de la fonction au sein d'une entreprise est tributaire du soutien dont elle bénéficie de la part de la direction. Selon la même étude, il est important que la direction entreprenne une communication efficace et qu'elle fournisse des ressources et de l'appui pour la conduite de ses travaux.

En effet, une fonction d'audit interne qui bénéficie du soutien de la direction arrive à avoir accès aux ressources financières adéquates qui lui permettront de se doter des ressources humaines

qualifiées et d'investir dans les outils technologiques et les moyens matériels adéquats nécessaires à l'efficacité de son action.

En outre, une limitation de ses moyens par manque de soutien de la direction peut contraindre l'audit interne à se concentrer sur des activités moins pertinentes au détriment des zones de risques ou d'activités à enjeux plus stratégiques.

Dans le même sens, Max, Jean Abe, Kono Medang, Jean Yves (2019), confirment dans le cadre de l'évaluation de l'efficacité de l'audit interne qu'ils ont mené dans le contexte des entreprises publiques camerounaises, que la direction n'est pas uniquement responsable de définir les objectifs de l'audit interne, mais elle est également tenue de le doter des ressources humaines, matérielles, technologiques, logistiques et financières nécessaires à son bon fonctionnement et favorable à sa performance. On en déduit, ainsi les hypothèses suivantes :

H11 : *Le soutien de la Direction favorise l'accès aux ressources pour l'audit interne*

H12 : *L'accès aux ressources influence la performance de l'audit interne*

4.3 Rôle de la direction dans l'accès de l'audit interne aux informations et à l'image de la fonction

Il est complètement reconnu à l'audit interne d'avoir une obligation de moyens et non de résultat. Par conséquent, l'efficacité de ses investigations dépend de l'accès à l'information dont il dispose. En effet, lorsque la direction soutient activement l'audit interne et encourage les responsables à collaborer efficacement avec lui, cela lui garantit un accès libre et complet aux données et aux personnes, nécessaire pour mener à bien ses investigations.

Selon les normes de la profession, la direction doit en permanence s'assurer que l'audit interne ne se heurte pas à des limitations de son périmètre d'intervention, à des restrictions d'accès aux personnes ou données ou documents, ou à d'autres problèmes qui risquent d'entraver l'exercice de ses responsabilités efficacement.

Les normes de l'IIA insistent également sur la promotion de l'image de l'audit interne au niveau de l'organisation

Pour Fikri, Khalid Azaroual, Sabah (2022), l'audit interne se trouve "sans poids" lorsqu'il ne reçoit pas d'appui hiérarchique suffisant de la direction.

Or, pour imposer sa position par rapport aux entités auditées, la direction doit apporter à l'audit interne un soutien à travers une communication efficace, une allocation des ressources nécessaires et un soutien pour la mise en œuvre des recommandations émises. Ainsi, les hypothèses suivantes en découlent :

H13 : *L'image de l'audit interne et son droit d'accès à l'information sont liés positivement au soutien de la Direction*

H14 : *L'image de l'audit et son droit d'accès à l'information jouent un rôle important dans son efficacité*

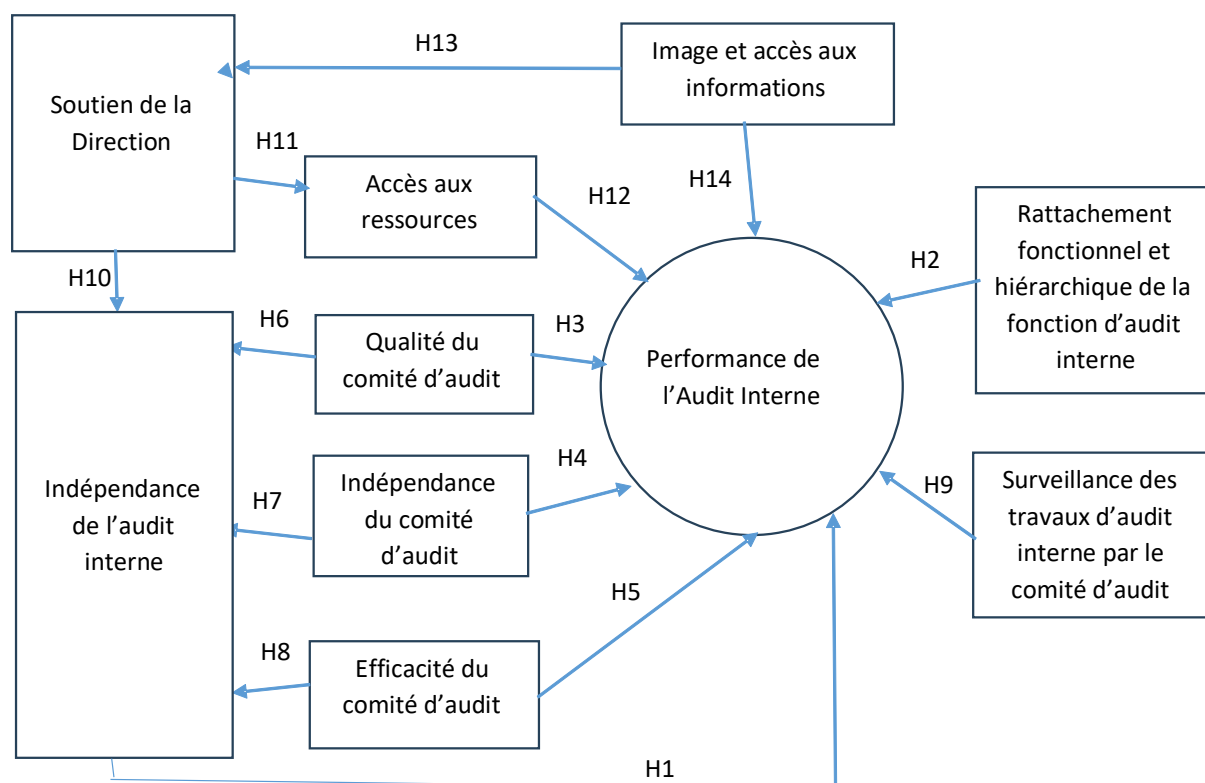
5. Synthèse et modèle théorique

Le parcours de la littérature en matière de performance de l'audit interne démontre l'importance d'un cadre organisationnel favorable à cette fonction. Ainsi le rattachement au plus haut niveau hiérarchique permet à l'audit interne de jouir de l'indépendance nécessaire pour préserver son impartialité et son objectivité qui sont deux conditions incontournables à son efficacité.

Les recherches antérieures ont également conclu que la performance de l'audit interne est liée à l'existence d'un comité d'audit composé de membres compétents capables d'exercer leur mission de supervision des activités d'audit.

Le soutien de la direction est considéré par les chercheurs comme facteur de réussite de l'audit interne, car il facilite à ce dernier l'accès aux ressources et aux informations nécessaires à l'accomplissement de ces travaux.

Figure 1 : Modèle de recherche



Source : Auteurs

Ainsi, notre modèle conceptuel de recherche est établi sur la base des hypothèses précédentes comme suit :

6. Conclusion

L'indépendance, comme confirmé par le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles (CRIPP), constitue une condition fondamentale pour que la fonction d'audit soit efficace dans son action, car en absence d'indépendance, l'audit devient dépourvu d'impartialité et de crédibilité. De nombreuses études confirment que si l'objectivité de l'audit est compromise, ce dernier se réduit à une simple fonction qui relève de la direction et qui n'est pas capable de générer de la valeur ajoutée à l'organisation.

Le rattachement hiérarchique, à son tour, est un facteur déterminant de l'efficacité de l'audit interne. Si la plupart des organisations préfèrent toujours rattacher l'audit à la direction générale, le rattachement hiérarchique qui semble le plus opportun, selon les pratiques de management contemporain, reste un double rattachement : hiérarchique à la direction générale et fonctionnel au conseil d'administration via le comité d'audit.

Ce lien direct avec le top management procure à la fonction d'audit une position favorable à son indépendance et la positionne à l'abri de toute ingérence. Une telle configuration place l'auditeur à distance par rapport aux entités auditées, ce qui le protège des pressions qu'il peut subir lors de l'exercice de ses attributions.

De son côté, le comité d'audit est chargé de superviser les activités de l'audit et de valider ses rapports et joue un rôle important dans le renforcement de son indépendance.

Par ailleurs, le rôle du comité ne peut être joué que lorsque celui-ci est composé de membres compétents disposant d'expertise et de savoir-faire nécessaire à encadrer et superviser les

travaux de l'audit interne. Sa proximité de l'audit interne et la fréquence de ses réunions déterminent largement son impact sur la performance de la fonction.

L'objectivité de l'audit interne est aussi tributaire du soutien de la direction générale qui est perçu comme étant le garant de la neutralité et l'objectivité des investigations menées par l'audit interne. Son rôle est primordial pour assurer l'accès aux ressources, aux données et aux personnes. La direction générale améliore l'image de l'audit et renforce sa crédibilité auprès des audités et vis-à-vis de l'ensemble des parties prenantes de l'organisation.

Références :

- (1). Ahlawat, S. S., & Lowe, D. (2004). An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing*, 23(2), 147-158. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.147>
- (2). Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53.
- (3). AIT MOUZOUN, M. A. R. O. U. A. N. E., & EL MEZOUARI, S. A. I. D. (2019). REVUE DE LA LITTERATURE ACADEMIQUE ET PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX FACTEURS D'EFFICACITE DES FONCTIONS D'AUDIT INTERNE. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(4).
- (4). Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical perspectives on accounting*, 14(5), 507-531.
- (5). 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.
- (6). AMIRI, I., SEKAKI, Y., HAINOUS, M., & ZAAM, H. (2021). Déterminants de la qualité de l'audit interne: que dit la littérature académique et professionnelle ? *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 2(6).
- (7). Ammar, S. H. E. (2016). Indépendance de l'Auditeur Interne: un Construit Social ou un Mythe. *Revue de Management et de Stratégie*, 2(2), 30-47.
- (8). Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- (9). Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99.
- (10). Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, S. V., & Willborn, W. O. (2004). On the effectiveness of quality management system audits. *The TQM magazine*, 16(1), 14-25.
- (11). BELARAJ, A., & OUKASSI, M. (2019). Qualité de l'audit interne au secteur public : revue de la littérature. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(2).
- (12). BOUMESKA, M., & ALLOULI, N. (2024). L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE A L'ERE DE LA TRANSFORMATION DIGITALE. *Revue des Études Multidisciplinaires en Sciences Économiques et Sociales*, 9(2).
- (13). CHEKROUN MERIEM. (2014). Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes. Doctorat, These D E Sciences, E N Lmd, D E Gestion, 314.
- (14). Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.

- (15). Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.
- (16). Clark, M. W., Gibbs, T. E., & Schroeder, R. G. (1981). How CPAs evaluate internal auditors. *The CPA Journal (pre-1986)*, 51(000007), 10.
- (17). 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.
- (18). Dhamankar, R., & Khandewale, A. (2003). Effectiveness of internal audits. *CHARTERED ACCOUNTANT-NEW DELHI*, 52(3), 275-279.
- (19). Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial auditing journal*, 16(8), 443-450.
- (20). Drent, D. (2002). The quest for increased relevance: Internal auditors who successfully communicate and balance their needs and those of their clients can increase their relevance to the organization. *Internal auditor*, 59(1), 49-54.
- (21). D'onza, G., Selim, G. M., Melville, R., & Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add value. *International Journal of Auditing*, 19(3), 182-194.
- (22). El Harchaoui, E. S. (2019). La contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise. *Revue Finance & Finance Internationale*, (15).
- (23). EL KHATTABI, A., & FIKRI, K. (2024). Etude de l'efficacité de l'audit interne dans les collectivités territoriales et voies de professionnalisation : cas de l'administration d'une région marocaine. *MANAGEMENT CONTROL, AUDITING AND FINANCE REVIEW (MCAFR)*, 1(3), 164-182
- (24). Fikri, K., & Azaroual, S. (2022). Les entraves à la professionnalisation de l'audit interne dans le secteur public: Cas de quatre entités publiques marocaines Obstacles to the professionalization of internal audit in the public sector: Case of four Moroccan public entities. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*.
- (25). George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.
- (26). Getie Mihret, D., & Wondim Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial auditing journal*, 22(5), 470-484.
- (27). Gharrafi, M. (2024). Analyse qualitative de l'efficacité des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public: Cas des établissements publics au Maroc. [RMd] *RevistaMultidisciplinar*, 6(2), e202418-e202418.
- (28). Goodwin, J. (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
- (29). Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of auditing*, 5(2), 107-125.
- (30). 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*, 23, 194.
- (31). Gwilliam, D., & Kilcommins, M. (1998). The impact of audit firm size and audit committees on perceptions of auditor independence and financial statement reliability in Ireland. *Accounting, Finance & Governance Review*, 5(1), 23-56.

- (32). James, K. L. (2003). The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17(4), 315-327.
- (33). Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *The accounting review*, 80(2), 649-675.
- (34). Krishnan, G. V., & Visvanathan, G. (2007). Reporting internal control deficiencies in the post-
- (35). Sarbanes-Oxley era: The role of auditors and corporate governance. *International Journal of Auditing*, 11(2), 73–90.
- (36). 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.
- (37). Mandor, R., & Tamiri, M. A. (2025). Contribution à l'étude des déterminants externes à l'entité d'audit interne qui influencent l'efficacité de la fonction audit interne: Revue documentaire. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 125-148.
- (38). McMullen, D. A., & Raghunandan, K. (1996). Enhancing audit committee effectiveness. *Journal of Accountancy*, 182(2), 79–81.
- (39). Martinov-Bennie, N., Cohen, J., & Simnett, R. (2011). Impact of the CFO's affiliation on auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 26(8), 656-671.
- (40). McMullen, D. A., & Raghunandan, K. (1996). Enhancing audit committee effectiveness. *Journal of accountancy*, 182(2), 79.
- (41). MEHAR, O., & MAHDID, M. E. (2024). *La contribution de l'audit interne dans la maîtrise des risques opérationnels au sein des compagnies d'assurance* (Doctoral dissertation).
- (42). Menon, K., & Williams, J. D. (1994). The use of audit committees for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(2), 121–139.
- (43). MHAMDI, J., & LEMALEM, A. (2022). La fonction d'Audit Interne, le chemin vers l'efficacité et l'efficience à l'ère du digital. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 3(4).
- (44). Piot, C., & Kermiche, L. (2009). À quoi servent les comités d'audit? *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(3), 9-54.
- (45). Piot, C., & Kermiche, L. (2009). À quoi servent les comités d'audit? *Comptabilité Contrôle 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.
- (46). 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.
- (47). Spanhove, J., Van Gils, D., Sarens, G., & Verhoest, K. (2008, September). Internal audit as a new instrument of 'Government Governance': An analysis of internal audit activities and the independent position within the Belgian public sector. In 5th International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public sector reforms (EIASM). Nederland: Amsterdam (pp. 3-5).
- (48). Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial auditing journal*, 25(4), 328-360.

- (49). Subramaniam, N., Carey, P., Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial auditing journal*, 26(7), 605-622.
- (50). Turley, S., & Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(5), 765-788.
- (51). Xie, B., Davidson, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee. *Journal of Corporate Finance*, 9(3), 295–316.
- (52). Yee, C. S., Sujan, A., James, K., & Leung, J. K. (2008). Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit. *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), 147-174.
- (53). Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3), 300-327.