

L'AUDIT INTERNE DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE : UN OUTIL DE CRÉATION DE LA VALEUR

Souad BOUNGAB

Université Abdelmalek Essaâdi -
Tanger
(Maroc)

Hafsa BOUCHIKHI

Université Abdelmalek Essaâdi -
Tanger
(Maroc)

RÉSUMÉ

Dans un contexte marqué par la modernisation du management public, les administrations publiques commencent à modifier leurs moyens d'action en se basant sur une gestion fondée sur le résultat et la transparence. Il s'agit, en d'autres termes, de l'ancrage des outils préconisés par le NPM dans la culture des entités publiques. Le présent article essaie de mettre le point sur l'audit interne comme étant l'un des outils développés par le courant du NPM, qui vise à promouvoir l'efficacité des services publics, et participe donc à la création de la valeur dans le secteur public.

Mots clés : Administration publique - Audit interne – Efficacité - Création de la valeur

ABSTRACT:

In a context marked by the modernization of public management, public administrations are starting to modify their means of action based on a on results and transparency. In other words, it means the anchorage of the tools recommended by the NPM in the public entities's culture. This article tries to focus on internal audit as one of the tools developed by the NPM's approach, which aims to promote the effectiveness of public services, and therefore contributes to add value in the sector public.

Keywords : Public administration - Internal audit – Effectiveness - Added value

INTRODUCTION

L'évolution démographique que connaît la plupart des pays actuellement a mis les décideurs publics face à plusieurs défis liés à la disponibilité et à la qualité des services publics. En effet, L'homogénéisation à l'échelle internationale des besoins sociaux engendrée par la mondialisation culturelle, le développement des réseaux sociaux et l'évolution du niveau intellectuel de la population ont fait en sorte que les concitoyens sont de plus en plus conscients de leurs droits à un service public de qualité. Des droits qui touchent notamment l'éducation, la santé, la sécurité, etc.

Dans ce sens, la pression sur l'administration centrale est devenue importante et la capacité de satisfaire ou d'accompagner ces exigences est devenue une condition sine qua non de la stabilité politique et sociale d'un pays. Les émeutes sociales qui ont touché la région MENA depuis 2011 étaient souvent associées à cette incapacité de suivre l'évolution des attentes des citoyens en termes de services publics. À cet égard, la qualité des prestations publiques est devenue un souci majeur des managers publics. Une qualité qui devrait être assurée par la bonne gestion des deniers publics.

Dès lors, l'approche qualité représente la vision du management moderne développé lors de l'apparition du courant du New Public Management (NPM). Un courant de pensée qui, apparu en Angleterre au début des années 1980 et formalisé par Ewan FERLIE et al.¹ dans leur ouvrage *The New Public Management in action*, introduit des pratiques managériales importées des entreprises privées permettant aux administrations publiques d'adopter une culture basée sur les objectifs de résultat et de rationalisation des coûts. Au Maroc, le NPM a évolué en parallèle avec le développement du principe de la bonne gouvernance soutenue par les donateurs internationaux (FMI, Banque Mondiale) qui exigent aux pays membres et clients une amélioration de la gouvernance publique. Ainsi, depuis la fin des années 90, des réformes ont été conçues successivement afin d'édifier une administration performante et moderne. Il s'agit du pacte de la bonne gestion en 1998, le Plan de Développement Economique et Social (2000-2004), le Programme d'Appui à la Réforme de l'Administration Publique (PARAP) en 2003-2011 (conçu avec l'assistance de trois bailleurs de fonds, à savoir la Banque Africaine de Développement, la Banque Mondiale et l'Union Européenne), la réforme de la fonction publique territoriale, le Projet de la Gouvernance Locale Maroc (2007 - 2012) avec un appui financier du gouvernement canadien et le plan stratégique (2011-2015) pour la formation du personnel communal. Ces réformes visent à répondre aux objectifs de la transparence et de la bonne gouvernance exigées aux administrations et qui devraient se traduire par l'offre d'un service public efficace et efficient.

Dans le même ordre d'idée, le pouvoir public au Maroc, conscient des nouveaux enjeux de la gestion du service public, s'est inscrit dans un mouvement de modernisation visant à introduire les nouveaux outils de gestion, inspirés du monde des entreprises privées, dans le management public. Ainsi, le recours à l'audit, au contrôle de gestion, et au management de la qualité, vise à introduire la logique du « service au client » dans la culture du management public.

De ce fait, nous visons à travers cet article d'analyser la question du rôle des nouveaux instruments de la gestion publique dans l'amélioration de l'efficacité du service public. Plus particulièrement, nous nous focalisons sur le rôle de l'audit comme un outil de gestion précieux entre les mains des décideurs publics pour bien piloter la performance des administrations publiques. Notre question principale vise à analyser les contraintes associées au déploiement de l'audit interne comme un instrument de pilotage dans l'administration publique. Le

¹E. FERLIE, L. ASHBURNER, L. FITZGERALD, et A. PETTIGREW, *The New Public Management in Action*, Oxford University Press, 1996.

concept de l'administration publique est pris dans le sens global qui comprend l'administration centrale et les entités régionales et locales.

Au sillage de cette question générale, plusieurs questions dérivées peuvent être mises au point:

- Comment s'est développée la pratique de l'audit au sein du secteur public ?
- Comment l'audit contribue dans la création de la valeur dans le secteur public?
- Quel sont les facteurs qui entravent l'efficacité de la pratique l'audit au sein du secteur public ?

Afin de répondre à ces interrogations, nous allons premièrement mettre en exergue l'essor et le développement du concept de l'audit en tant que pratique dans l'administration publique en général et dans le secteur public marocain en particulier. Deuxièmement, nous essayerons de démontrer comment l'audit interne participe à la création de la valeur au sein du secteur public et de présenter quels sont les déterminants essentiels de son efficacité et de sa capacité à produire la valeur au sein des entités publiques.

1 - LE DÉVELOPPEMENT DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

Bien que la notion de l'audit soit très ancienne dans les pratiques du secteur public, plusieurs auteurs soulignent que l'audit comme pratique de gestion était déjà connue dans les établissements publics à caractère financiers. Pourtant, sa formulation en tant qu'une fonction à part et autonome est très récente, « et s'effectue de manière plus ou moins rapide et plus ou moins formalisée »². L'essor de l'audit dans le secteur public s'est accompagné voire s'est traduit par l'évolution des modes de contrôle, notamment, lors du passage de la logique de contrôles ex-ante aux contrôles ex-post.

1.1. Cadre théorique de l'audit public

Il existe de multiples définitions de l'audit, il s'agit d'un concept pluridisciplinaire et son évolution n'est pas encore parvenue à son terme. La notion de l'audit a été décrite par plusieurs auteurs (Mautz et Sharaf, 1961 ; Jensen et Meckling, 1976; Watts et Zimmerman, 1983 ; Littleton, 1986 ; Valin et Collins, 1992 ; Grand & Verdalle, 1999), et définie par de nombreuses organisations et instituts professionnels internationaux (IIA, 1947 ; AAA, 1971 ; CCAF-FCVI, 1994 ; IIA, 1999 ; IFACI, 2000). En effet, la définition la plus récente, officielle et internationale, c'est celle proposée par l'IIA (the Institute of Internal Auditors) en 1999 et approuvée par l'IFACI (Conseil d'Administration de l'Institut de l'Audit Interne) en 2000, elle constitue la définition de référence pour tous les auteurs. Elle est mise en place spécifiquement pour le secteur privé

²Hervé Boullanger, « L'audit interne dans le secteur public », Revue française d'administration publique 2013/4 (N° 148), p. 1032

et transposée et adaptée ensuite au secteur public. Selon cette définition, « L’audit interne 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. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d’entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. »³. Toutes les autres définitions s’accordent sur quatre points essentiels existants dans la définition de l’IIA, à savoir « (1) la recherche d’indépendance et d’objectivité ; (2) le rôle de supervision et d’évaluation du contrôle interne et de la maîtrise des risques ; (3) le rôle de proposition et de conseils aux dirigeants ; (4) la différence avec l’audit externe placé en dehors de l’organisation. ».⁴

Aujourd’hui, l’audit s’applique sur plusieurs domaines (élargissement vertical) et dans toutes les organisations publiques et privées, les associations, les petites et moyennes entreprises (élargissement horizontal).

Sur le plan théorique, l’audit public a été défini et analysé par plusieurs auteurs, le tableau suivant expose les principales approches théoriques de l’existence de l’audit dans le contexte du secteur public ;

TABLEAU1: CADRE THEORIQUE DE L’AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC

Théories	Apports
<p>Théorie d’agence</p> <p>Jensen &Meckling (1976) ;Wallace(1980) ;Charreaux (1999) ; Watts et Zimmerman (1983) ; Streim(1994) ; Bradbury & Scott(2015)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - « L’audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction »; - les relations d’agence s’appliquent quand une partie (le principal) délègue l’autorité, en particulier le contrôle des ressources à une autre partie (l’agent) (Wallace, 1980) - La relation d’agence est complexe dans le secteur public à cause de l’existence de multiples relations d’agence (Streim, 1994) - L’explication de l’agence s’applique dans le secteur public parce que les citoyens sont dans la position des directeurs qui ont confié des actifs aux gestionnaires en tant qu’agents ; - L’audit est l’un des principaux outils de réduction des coûts

³www.ifaci.com , Date de consultation : 13/01/ 2018 ;

⁴Hervé Boullanger, 2013, op. cit. p. 1030.

	<p>d'agence et de gestion des conflits au sein des organisations ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'audit aide à garantir que les ressources publiques sont utilisées correctement ;
<p>Théorie du signal</p> <p>Evans et Patton (1987) et Sanders et Allen (1993) ; Hay et David (2004) ; Kitching (2009)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - La théorie du signal se base sur la communication entre le principal et l'agent qui ne disposent pas forcément les mêmes informations, l'objectif est de savoir si l'information transmise par le principal est juste ou erronée ; - L'audit interne est un moyen qui permet à l'émetteur de l'information (le principal, le gouvernement) de signaler au récepteur (L'agent, citoyen) qu'il est un gestionnaire de ressources fiable ; - L'audit permet à l'agent d'interpréter le signal du principal ; - L'audit interne est un moyen de signaler la crédibilité de l'information financière.
<p>Théorie des choix publics</p> <p>Buchanan(1987) et Niskanen (1998)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Les acteurs politiques agissent en fonction de leur intérêt personnel et donc chaque action menée par l'Etat vise à servir l'intérêt personnel de multiples individus et on arrive à des décisions qui ne représentent pas l'intérêt général des citoyens; Il serait souhaitable de réduire l'intervention de l'Etat et introduire un organisme indépendant d'audit destiné à contrôler et à fournir plus de transparence au niveau de l'ensemble des choix publics (décisions ou actions publics).
<p>New Public Management</p> <p>Hopwood(1984) ; Stewart (1984) ; Gendron, Cooper et Townley</p>	<ul style="list-style-type: none"> - La théorie du NPM vise à introduire au secteur public de nouveaux outils issus du secteur

<p>(2001) ; Pallot, (2003) ; Pesqueux (2007) ; Morin (2014) ;</p>	<p>privé et une culture basée sur la performance et les résultats : la planification stratégique, le management participatif, le management de la qualité, l'introduction des TIC, l'audit et le contrôle de gestion.</p> <ul style="list-style-type: none"> - NPM ne représente pas un simple transfert des méthodes du secteur privé au secteur public c'est surtout la prise en considération de la complexité du contexte du secteur public (Morin, 2014) ; - L'audit occupe une place primordiale dans le programme de réformes initié par le NPM : l'audit interne propose une nouvelle forme de contrôle, et participe à la mise en place d'une nouvelle culture. Une culture orientée vers la mesure des résultats et de la performance ; - Le principe de responsabilité/rendre des comptes constitue la pierre angulaire des réformes de type NPM (Pesqueux, 2007), ce qui justifie le recours au contrôle et à l'audit. Selon Pesqueux⁵, le dit principe « présente par contre l'intérêt de légitimer le recours au contrôle externe et de fonder d'autant les juteuses prestations de l'audit qui y sont associées »;
<p>Théorie des parties prenantes (Stakeholders)</p> <p>Freeman (1984) ; Ansoff (1968) Donaldson et Preston, 1995</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Cette théorie repose sur une approche participative de toutes les parties prenantes, donc chaque acteur qui a un intérêt doit participer à la conception stratégique ; - Le rapport de l'auditeur aide les parties prenantes internes et externes dans leur prise de

⁵ Pesqueux, 2007, cit in Damien Bo, Philippe Luu. Audit public, audit privé. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France, p : 3.

	<p>décision parce que l'audit constitue un outil d'information et de communication fiable ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les consommateurs du service, les dirigeants des établissements publics, les fonctionnaires, la société civile, l'administration centrale, ... représentent des acteurs que l'audit public devrait prendre en considération dans sa mission d'évaluation de la performance d'une procédure ou d'une activité. En effet, l'absence des attentes de l'ensemble des parties prenantes peut être la source de la défaillance ou de l'insuffisance de la qualité service public.
--	---

Source : Auteurs

D'après l'analyse du développement du cadre théorique de l'audit public, il s'avère que l'audit en tant que pratique dans l'administration publique est d'une valeur incontestable pour toutes les parties prenantes. De ce fait, l'audit interne public est devenu, aujourd'hui, un outil de gestion incontournable pour tous les organismes publics à l'échelle nationale ou internationale. Toutefois, l'adoption et le développement de l'audit dans le secteur public diffère d'un pays à autre. Au sillage de ce constat, nous essayons de mettre l'accent sur les expériences et les spécificités de la mise en place de l'audit interne dans les institutions publiques de certains pays étrangers, tout en mettant en exergue la particularité de l'application de l'audit dans le contexte de l'administration marocaine.

1.2. L'audit public à la lumière des expériences internationales

Dans le cadre d'une gestion publique modernisée, les administrations publiques ont mis en œuvre des réformes renforçant leur autonomie de gestion par l'allègement des contrôles externes au profit de l'accroissement des contrôles internes et donc des audits internes. Depuis les deux dernières décennies, plusieurs pays commencent à adopter la fonction de l'audit comme un levier pour assurer la bonne gouvernance et la bonne gestion des services publics. Cependant ces expériences, même similaire dans les finalités qui les animent, elles gardent plusieurs spécificités. Ainsi, ces spécificités se traduisent par des différences d'ordre constitutionnelles, législatives et culturelles, d'une part et des structures de gestion du service public, d'autre part. Pour mieux couvrir des cultures de management différentes, nous avons choisi de présenter le contexte de l'apparition de l'audit et la spécificité de trois modèles : anglo-saxon (États-Unis), francophone (France) et africain (Maroc).

1.2.1. L'audit public aux États-Unis

L'essor de l'audit en tant que fonction au sein des administrations publiques des États-Unis dépend de plusieurs facteurs. Ainsi, le développement de l'audit aux États-Unis est devenu une nécessité depuis l'apparition et la multiplication des problèmes de gestion interne à savoir : la découverte de détournements de fonds, la fraude ou la corruption, Affaire Enron (2001) ...etc. S'ajoute à cela, les pressions exercées par des organismes de contrôle externes comme la Cour des comptes ou l'OMB (Office of Management and Budget).

La structure du gouvernement aux États-Unis se caractérise par la séparation des pouvoirs. L'audit public est, dans ce cadre, exercé par deux structures : la Cour des comptes des États-Unis (GAO : General Accounting Office) et les inspecteurs généraux (IG : Inspectors General) ; Ces deux organismes autonomes l'un et l'autre sont chargés de rendre compte au Congrès. Le GAO, représente un organisme rattaché au Congrès chargé d'audit externe (audit de conformité de performance) de l'administration fédérale alors que les IG sont des acteurs indépendants rattachés à des entités qui leur confie la mission des auditeurs internes classiques (audit de conformité et de performance) d'une part et de la certification des comptes (comme le feraient les auditeurs externes) d'autre part. Ces organes travaillent en respectant les normes édictées, dans le (yellow book). Ce dernier, établi par le GAO, constitue « un corpus propre aux administrations publiques »⁶, il s'agit d'un cadre normatif applicable à tous les échelons de l'administration des États-Unis (État fédérales, États fédérés et collectivités territoriales).

Les missions d'audit interne aux États-Unis sont rattachées aux dirigeants des entités opérationnelles, il s'agit des IG des départements ministérielles et agences qui travaillent en respectant le cadre législatif approprié (L'Inspector General Act 1978). Toutefois, le secteur public aux États-Unis se caractérise par l'absence d'une entité centrale chargée de l'encadrement et de la coordination des services d'audit interne et des structures centrales. Le Presidential Council on Integrity and Efficiency (PCIE) peut assurer la coordination de certains travaux d'audit à l'échelle interministérielle, bien qu'ils ne le fassent pas de façon centralisée. C'est ainsi que selon le rapport Henri Guillaume (2008), le Congrès des États-Unis affiche une volonté de créer la dite unité, ce qui se traduit par le projet de loi qui portera sur l'élaboration du fondement législatif du PCIE avec la dotation des moyens qui lui permettraient de conduire des audits transversaux à l'échelle interministérielle dans l'administration fédérale.⁷

⁶Henri Guillaume et Nicolas Colin, « Rapport de la mission de comparaisons internationales relative à l'audit et l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la commission européenne », Inspection générale des Finances N°2008-M-052-0, 2008, p. 37

⁷Henri Guillaume et Nicolas Colin, 2008, op. cit. p. 34

1.2.2. L'audit interne dans l'administration publique française

Sur le plan du développement des fonctions d'audit dans le secteur public français, l'administration française a été jugée par Henri Guillaume, « en retards par rapport à ses homologues étrangères » (Canada, Etats-Unis, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède...) sur plusieurs points « sauf la certification des comptes »⁸. Ce retard est expliqué par la nature de la culture administrative française et son cadre de gestion qui préconise les démarches de contrôle externe (contrôle de l'exécution des dépenses, activités d'inspection et les contrôles automatisés)⁹. En effet, H. Boullanger (2013)¹⁰ précise que l'introduction de l'audit interne au sein du secteur public français est très récente, ce n'est qu'au début de l'an 2000 que l'audit interne est apparu dans le domaine comptable comme étant un travail nécessaire pour la certification des comptes, les audits internes comptables constituent les prémices de la diffusion de la pratique de l'audit interne au sein des fonctions ministérielles, c'est pour cette raison que H. Boullanger a noté que l'audit interne comptable « constitue à ce jour l'avancée la plus significative de mise en place de l'audit interne dans l'État ». Suite à cela, la nécessité de mettre en place des audits internes commence à apparaître dans les rapports des inspecteurs généraux de finances en 2008/2009 et dans les rapports du Conseil de modernisation des politiques publiques en 2010/2011. Ces rapports ont abouti à l'essor d'une réforme en 2011 (décret 2011-775), dont l'objectif est, selon la circulaire du premier ministre, de « généraliser l'audit interne à l'ensemble des fonctions et métiers du périmètre des ministères et de veiller à la cohérence d'ensemble du dispositif »¹¹.

Le décret de 2011 met l'accent sur l'ossature organisationnelle relative à l'application de l'audit interne dans l'administration française. La réforme stipule la création des missions ministérielles d'audit interne (MMAI) avec les responsables d'audit interne (RAI) et un comité ministériel d'audit interne (CMAI) au sein de chaque ministère. Ainsi, un comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI) qui se charge : « d'élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'État, d'harmoniser la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit, par la diffusion de bonnes pratiques et le développement de la méthodologie des audits internes portant sur les fonctions transverses »¹². Certes, le secteur public français, par rapport à l'américain, dispose de CHAI ; une unité chargée de coordonner et d'harmoniser les travaux d'audits internes mais cette dernière ne réalise pas toutes ses missions comme celle de l'examen de la politique d'audit des départements ministériels et la formulation des recommandations et celle de la réalisation des programmes des audits portant sur les projets et les rapports annuels de performance.

⁸Henri Guillaume et Nicolas Colin, 2008, op. cit. p. 43

⁹Henri Guillaume, et al., Rapport relatif à la structuration de la politique de contrôle et d'audit internes de l'État, Inspection Générale des Finances N°2009-M-043-01

¹⁰Hervé Boullanger, 2013, op. cit. p. 1032

¹¹Laure Célérier, « La mise en place d'une fonction d'audit interne dans l'administration centrale d'Etat et le possible renouvellement des corps et services d'inspection », Revue française d'administration publique 2015/3 N° 155, p. 660

¹²Laure Célérier, 2015, op. cit. p. 663

1.2.3. État des lieux de l'audit public au Maroc

Dans un contexte de modernisation du management public, de privatisation et d'ouverture à l'international, de nombreuses administrations et ministères publics marocains ont adopté la pratique de l'audit en vue de moderniser leur arsenal des instruments de gestion. En 1993, l'audit interne a été introduit dans les entreprises publiques marocaines à la suite d'une lettre royale adressée au Premier ministre. En effet, l'essor du concept de la gouvernance et l'élaboration en 2008 du Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Etablissements et Entreprises Publics ont contribué au développement et à la mise en œuvre du concept de l'audit public. Ainsi, différents textes réglementaires ont été mis en place destinés à promouvoir le développement de la pratique de l'audit public. Dans ce sens, le Décret du 20 mars 2013 relatif aux marchés publics rend l'audit obligatoire pour les marchés de l'Etat dont le montant est supérieur à cinq millions de dirhams. De plus, la loi 69.00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques a fourni un cadre général pour l'audit interne.

Ainsi, M.AIT MOUZOUN (2018)¹³ précise que l'audit interne, au départ, a été introduit au secteur public marocain suite à une obligation d'ordre internationale (influence des organismes internationaux depuis 1987 : COSO, INTOSAI, FMI, BM) et nationale (Lettre royale en 1993, Pression des réformes). Aujourd'hui, L'audit interne est devenue une nécessité incontournable (et non plus une obligation). Dans le même ordre d'idées, O.Azzarradi & K.Fikri (2018)¹⁴ notent que sur le plan managérial, les établissements publics marocains accordent de plus en plus d'importance à l'utilité de la pratique l'audit, et commencent à mettre en place des fonctions ou des départements d'audit au sein de leurs entités et ce pour des objectifs managériaux diverses poussés par l'essor du NPM et qui peuvent toucher : l'amélioration de l'efficacité et de la performance de la gestion publique, la nécessité de garantir la transparence et la qualité de l'information ainsi que la responsabilisation des décideurs et la volonté d'assurer la bonne gouvernance des administrations concernées. Cette nécessité managériale est devenue ainsi une obligation réglementaire suite au discours royal du 29 juillet 2017 qui prône la stricte application des dispositions de l'alinéa 2 de l'Article premier de la Constitution relatif à l'établissement d'une corrélation entre responsabilité et reddition des comptes.

En effet, le secteur public au Maroc comme en France est caractérisé par la séparation entre les ordonnateurs et les comptables. Dans une logique d'application du principe de la responsabilisation, le partage de la responsabilité du contrôle entre ordonnateur et comptable via l'existence des entités d'audit et de contrôle est devenu inéluctable dans toutes les structures organisationnelles des ordonnateurs. D'après l'analyse des différentes dispositions et textes réglementaire notamment loi organique n°130-13 relative à la loi de finances, le

¹³Marouane AIT MOUZOUN & Said ELMEZOUARI, « L'efficacité des fonctions d'audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 5: Juin 2018, p. 528

¹⁴Otman Azzarradi & Khalid Fikri, « Professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine : réel besoin ou illusion de contrôle ? », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 7, Décembre 2018, p. 1202

décret n° 2-05-1369 du 29 Chaoual 1426 (2 décembre 2005) fixant les règles d'organisation des départements ministériels et de la déconcentration administrative, le décret n°2.07.1235 du 04 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'État, le décret relatif aux marchés publics n° 2-12-349 du 8 Joumada Ier 1434 (20 mars 2013), O.Azzarradi et K.Fikri (2018)¹⁵ concluent ainsi que sur le plan réglementaire, l'ensemble des réformes mises en place sont destinées à généraliser la fonction d'audit au sein de toutes les unités relevant du secteur public marocain : départements ministériels, ordonnateurs, comptable public... etc.

De ce qui précède, il convient de souligner que la pratique de l'audit public, que ce soit au niveau des pays développés (USA, Canada, France) ou dans les pays en voie de développement (Maroc), est d'une nécessité incontestable aux yeux de toutes les parties prenantes (décideurs, administrateurs, citoyens, etc.). L'audit représente la clé de voûte de la transparence et de la bonne gouvernance au niveau de la production du service public.

2 - L'AUDIT PUBLIC : APPORTS ET CONTRAINTES

Depuis la transposition de l'audit dans le secteur public, de nombreux auteurs essayent de justifier l'utilité de cette fonction. Certains d'entre eux la considèrent comme indispensable pour établir la transparence, maintenir la bonne maîtrise des deniers publics, et garantir la bonne gouvernance des établissements publics. Alors que d'autres ne portent qu'un regard douteux sur l'utilité de cette pratique, en la considérant comme non productrice de valeur ajoutée pour l'entité, inutile, et donc inefficace. Dans cette partie, nous allons mettre en lumière la contribution de l'audit à la création de la valeur au sein des administrations publiques. Ensuite, nous allons synthétiser les facteurs qui déterminent l'efficacité de cet outil de gestion.

2.1. L'audit interne et sa contribution à la création de la valeur

Analyser l'utilité de l'audit interne revient, bien évidemment, à revoir son efficacité et sa contribution à l'amélioration de la performance de l'administration publique. Ainsi, il y a une relation étroite entre l'efficacité et la création de la valeur par les métiers de l'audit. Par efficacité nous entendons la capacité des organisations à atteindre leurs objectifs fixés, et parmi les principaux objectifs de l'audit, que l'on trouve dans la définition officielle de l'audit interne de l'IIA, c'est la contribution dans la création de la valeur ajoutée. L'IIA confirme cette relation entre l'efficacité et la valeur ajoutée de l'audit dans son document qui porte sur l'interprétation des normes de fonctionnement de l'audit interne : «Le service d'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation (ainsi qu'à ses parties prenantes) lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficience ainsi qu'à l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de

¹⁵Otman Azzarradi & Khalid Fikri, 2018, op. cit. p. 1203

contrôle interne.»¹⁶. Sur le plan théorique, plusieurs théories (citées ci-dessus) confirment la capacité de l'audit interne à créer de la valeur. Notons ainsi que la valeur créée est appréhendée selon l'angle de vision de chaque auteur. La figure ci-dessous résume la valeur de l'audit interne dans le secteur public énoncé par les théories telles qu'elles étaient développées au niveau du cadre théorique de l'audit au secteur public (voir 2.1).

FIGURE 1: EXPLICATION DE LA VALEUR DE L'AUDIT PUBLIC SELON LES THEORIES

Théorie d'agence	<ul style="list-style-type: none"> • Outil de réduction des coûts d'agence et de gestion des conflits au sein des organisations ; • Garantie de l'utilisation correcte des ressources publiques.
Théorie du signal	<ul style="list-style-type: none"> • L'audit est un signal de la crédibilité de l'information financière.
Théorie des choix publics	<ul style="list-style-type: none"> • L'audit garantie la transparence au niveau de l'ensemble des choix publics.
Théorie du NPM	<ul style="list-style-type: none"> • La valeur de l'audit se traduit dans l'instauration du principe de responsabilité/rendre des comptes.
Théorie des parties prenantes	<ul style="list-style-type: none"> • Outil d'information et de communication fiable à l'égard de toutes les parties prenantes

Source : Auteurs

Sur le plan empirique, plusieurs articles discutent, à travers des études d'expériences internationales, la valeur de l'audit interne dans le secteur public. Hervé Boullanger (2013)¹⁷, considèrent que l'utilisation de la pratique de l'audit interne dans le secteur public français est vu comme une activité à forte valeur pour le management de l'institution publique, du fait qu'elle permet de faciliter la prise de décision, tout en fournissant des aides aux chefs d'état-major lui permettant de « vérifier l'application et la pertinence de leurs directives et de contrôler l'aptitude opérationnelle humaine au combat (moral, discipline...) », il s'agit d'un outil qui contribue à la modernisation et à la dynamisation de l'action publique via la promotion de la culture de maîtrise des risques. Dans le même sens, Anna Margrét Jóhannesdóttir et al (2018)¹⁸, ont réalisé une étude comparative sur l'audit interne dans le secteur public des pays nordiques et

¹⁶CRIPP Normes, 2008, https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/Standards_French_Mark-up_Changes_2011_vs_2009_2.pdf

¹⁷Hervé Boullanger, 2013, op. cit. pp : 1034 - 1035

¹⁸Anna Margrét Jóhannesdóttir et al, « Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries », Icelandic Review of Politics and Administration Vol. 14, Issue 2, 2018

conclue que d'après l'analyse des résultats des entretiens et des questionnaires administrés à plusieurs gestionnaires publics, il apparaît que dans le cas des pays scandinaves, connus par un niveau de transparence et de gouvernance assez important, il existe une compréhension commune de la valeur ajoutée apportée par l'audit interne en ce qui concerne la surveillance et l'appréhension du fonctionnement des organisations. L'auditeur interne collabore avec un ensemble d'acteurs (Décideurs, représentants politiques, simples citoyens, organismes privés, etc.) pour leur fournir une assurance sur l'état du contrôle interne et sur les risques du système de contrôle. L'audit interne représente, en outre, un outil de soutien au système de contrôle de gestion et de la bonne gouvernance. Alexandra Otetea et al (2013)¹⁹ analysent l'utilité de l'audit public en Roumanie sous un autre angle, il s'agit du contexte de la crise financière. Dans un tel contexte, l'audit interne devient de plus en plus une activité indispensable au niveau du secteur public, il devient une nécessité du fait qu'il contribue à la protection des ressources financières et à la réduction, voire l'élimination, des risques. Dès lors l'utilité du rôle de l'audit interne dans le secteur public est inéluctable et les crises financières successives ont contribué notablement dans le perfectionnement des pratiques de l'audit interne. Toutefois, Alexandra Otetea et al identifient un nouveau type d'audit pratiqué par les entités publiques en Roumanie, il s'agit de l'audit externalisé (internal audit activity by outsourcing the service contract or internal audit activity through part-time employment contracts). En effet, dans la perspective de la réduction des dépenses publiques, les entités recourent à l'externalisation de l'audit interne via des contrats de services ou bien par des contrats de travail à temps partiel. Néanmoins, d'après l'étude menée par la cours des comptes s'il s'avère que cette forme d'audit ne se conforme pas totalement aux normes puisque le cadre réglementaire la régissant est encore embryonnaire. Par ailleurs, d'autres auteurs comme Tremblay, M.-S. et B. Malsch (2012)²⁰ portent un regard critique sur l'apport de l'audit et du contrôle dans le secteur public. Ils soulignent que l'audit contribue à créer la valeur ajoutée mais sous certaines conditions liés à l'efficacité de l'audit qui implique l'objectivité et l'indépendance de l'auditeur ainsi que la rigueur quasi scientifique des processus d'audit. Ainsi, malgré que l'essor de l'audit dans le secteur public est issu d'un fort besoin de responsabilisation des administrateurs représentant ainsi une garantie de qualité, il ne doit pas être adopté dans le secteur public pour la seule raison qu'il est confirmé comme efficace dans le secteur privé. En fait, chaque secteur garde ses propres spécificités qui le caractérisent. Il faut au contraire, comme l'affirme Power(1997)²¹, « chercher à donner sa juste place à la vérification et à la considérer pour ce qu'il est, c'est-à-dire une technique à la fois sérieuse et faillible qui permet dans certaines circonstances d'améliorer l'efficacité des services rendus au citoyen ». De plus, selon eux, l'audit en général et le contrôle en particulier représente un outil traduisant une appréciation superficielle de la réalité, une subjectivité de l'auditeur (Evalueur), sans 'certitude mathématiques' ni analyses empiriques ; Il s'agit d'un instrument représentant une fausse impression de sécurité (Illusion

¹⁹Alexandra Otetea, Cristina Maria Tita et Ungueanu Mihai Aristotel, « Internal Public Audit in Financial Crisis Contexte », *Procedia Economics and Finance* Vol.6,2013

²⁰Tremblay, M.-S. & B. Malsch, « L'explosion de l'audit dans le secteur public : le risque d'une illusion de contrôle », *Télescope*, vol. 18, n° 3, 2012

²¹Power (1997, p. 144), cit in Tremblay, M.-S. & B. Malsch (2012), op. cit. p. 5

de contrôle). Bref, Tremblay et Malsch s'accordent sur l'utilité de la pratique de l'audit interne dans le cas d'une adoption pour répondre à des besoins, mais l'importer pour le seul objectif de mimétisme ou de modernisation ne permettra de produire aucune valeur ajoutée pour l'entité. Mohamed Barnia(2014)²², traite dans sa thèse la création de la valeur ajoutée socio-économique par l'audit interne et il précise que la création de la valeur ajoutée par l'audit interne au sein des Etablissements et Entreprises Publics marocains se traduit par la maîtrise de la gestion, l'amélioration de la gouvernance, l'augmentation des rendements et de la productivité et la diminution des coûts cachés. Il a constaté ainsi, que « l'audit interne au Maroc continue à ne pas produire de la valeur ajoutée escomptée et ce, malgré la promulgation de plusieurs lois et directives de Bank al Maghrib et l'adoption des codes Bales, Solvency et de gouvernement d'entreprises », et ce, pour plusieurs raisons qui constituent, selon lui, des dysfonctionnements à l'origine de cette non production de la valeur ajoutée. De ce fait, la conclusion tirée par M.Barnia c'est « qu'un Audit Interne efficace et producteur de valeur ajoutée, ne peut être décrété par des lois ou par l'application des normes », la solution c'est d'avoir « un environnement de contrôle favorable et de bonne qualité ».

D'après ces analyses, il semble que l'utilité de l'audit interne est devenue indiscutable au sein du secteur public. La fonction de l'audit interne, est ainsi, fortement créatrice de la valeur lorsque son adoption est efficace. Toutefois, dans plusieurs cas, l'adoption de l'audit interne ne se traduit pas par les objectifs escomptés, chose qui ne reflète pas une relation d'implication entre audit interne et efficacité de la gestion du service public. À cet égard, nous nous interrogeons sur les facteurs qui influencent ou qui conditionnent l'efficacité de l'adoption de l'audit dans le secteur public.

2.2. Les contraintes et les difficultés de l'audit public

En vue d'améliorer l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public, il faut, d'abord, mesurer le niveau d'efficacité de la fonction de l'audit interne et ensuite comprendre les raisons qui peuvent entraver l'audit à produire de la valeur ajoutée, c'est-à-dire, identifier les facteurs qui influencent son efficacité. C'est ainsi que nous nous sommes basés sur la recherche de divers articles qui traite la problématique de l'identification des déterminants de l'efficacité de l'audit public.

²²Mohamed BARNIA, « La création de valeur ajoutée socio-économique par L'Audit Interne : Cas d'Entreprises Marocaines », Economies et Finances, Conservatoire national des arts et métiers - CNAM, 2015

2.2.1. La mesure de l'efficacité de l'audit interne

La mesure de l'efficacité est un aspect essentiel pour comprendre les facteurs de la qualité et de l'efficacité de l'audit interne. A.Cioban et al (2015)²³, s'interroge sur la question de savoir comment mesurer l'efficacité de l'audit interne. Ainsi, la réponse à cette question a été fondée sur la base de différents travaux de recherches (Fadzil et al., 2005; Spraakman, 1997; Xiangdong, 1997 ; Lampe & Sutton, 1994 ; Barrett, 1986;Cohen & Sayag, 2010; Frigo, 2002; Ziegenfuss, 2000 ;Arena & Azzone, 2009; Mihret & Yismaw, 2007; Sawyer, 1995; Van Gansberghe, 2005 ; Dittenhofer, 2001 ; Gramling, Maletta, Schneider, & Church,2004; Sarens, 2009 ; Cashell & Aldhizer, 2002). Ces études utilisent plusieurs approches et technique de mesure. Les mesures d'efficacité se résument comme suit :

- La conformité aux normes de l'IIA et de l'ISPPIA (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), représente un outil de mesure de l'efficacité de la fonction de l'audit interne, mais il est critiqué du fait qu'il est entièrement concentrée sur l'exécution des procédures; il ne prend pas en compte les résultats en termes de besoins des principales parties prenantes ;
- La capacité de satisfaction de l'audité vis-à-vis du travail de l'auditeur interne, et l'approbation et l'application des recommandations de l'audit interne par les entités auditées constituent l'un des critères de mesure de l'efficacité de l'audit interne selon plusieurs auteurs ;
- La capacité de la fonction d'audit interne à influencer positivement la qualité de la gouvernance d'entreprise, et d'assurer également l'efficacité du processus de management des risques et du contrôle interne ;
- La qualité de la fonction perçue par les audités et le coût de sa réalisation un aspect de mesure de l'efficacité qui est démontré par peu d'études, ce qui est justifié par la difficulté de collecter des données fiables sur les coûts d'audit interne ;
- D'après A. Cioban²⁴ plusieurs aspects de mesure de l'efficacité peuvent être employé tels que : la capacité de planification, l'amélioration de la productivité de l'organisation, évaluation de la cohérence des résultats avec les objectifs établis, mise en œuvre des recommandations de l'audit interne, évaluation et amélioration de la gestion des risques, évaluation des systèmes de contrôle interne et l'utilisation économique et efficace des ressources.

En général, les approches de mesure de l'efficacité sont basées sur des critères plutôt qualitatifs. Ainsi, ces critères de mesure permettent d'évaluer le niveau d'efficacité de la fonction d'audit interne dans la perspective d'identifier les raisons qui améliorent l'efficacité de la fonction ou la détériore.

²³ A.Cioban, E. Hlaciuc & M. Zaiceanua, « The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania », *Procedia Economics and Finance*, vol.32, 2015

²⁴ A.Cioban, E. Hlaciuc & M. Zaiceanua, *op.cit.*, 2015

2.2.2. Les facteurs qui influencent l'efficacité de l'audit interne

Afin d'identifier les variables qui affectent l'efficacité de la fonction d'audit interne dans le secteur public, nous nous sommes basé sur la recherche d'une revue de littérature variée comprenant des travaux de thèses et des articles scientifiques publiés à l'échelle nationale et internationale. Le tableau suivant résume l'ensemble des facteurs identifiés;

TABLEAU 2 : REVUE DE LITTÉRATURE SUR LES FACTEURS QUI AFFECTENT L'EFFICACITE DE L'AUDIT INTERNE

Facteurs	Auteurs	Pays
*Mauvaise GRH, manque d'expertise des auditeurs, mauvaise identification des risques, manque des structures d'audit fonctionnel, non réalisation des missions de conseil	A.Cioban, E. Hlaciuc & M. Zaiceanua, (2015)	Roumanie
*Compétence des auditeurs internes, taille du département d'audit interne, relation entre l'audit interne et l'audit externe, support du top-management, indépendance de l'audit interne	Abdulaziz Alzeban, David Gwilliam (2014)	Arabie Saoudi
* Amélioration de la qualité de l'audit interne (évaluée par : la compétence, l'objectivité et la qualité du travail), soutien de la direction, adéquation des ressources (effectifs, budget, installation), coopération entre auditeurs, manque de formation pour les auditeurs.	Halimah Nasibah Ahmad et al (2009)	Malaisie
*Ressources et compétences de l'audit interne, les processus et les activités d'audit et le niveau d'interaction entre l'audit interne et le comité d'audit	Arena et Azzone (2009)	Italie
*Environnement de contrôle inadéquat, inexistence de processus de management des risques et de contrôle interne, inexistence des comités d'audit ou leurs mauvaises compositions, absence de chartes d'audit et rattachement hiérarchique	Barnia Mohamed (2015) Marouane Ait Mouzoun et Saïd Elmezouari (2018)	Maroc

<p>remettant en cause l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes, manque de formations et de compétences des auditeurs internes ; *Le support de la direction générale et du senior management, l'interaction avec le Comité d'audit, l'indépendance, le périmètre d'audit et la compétences/expérience des auditeurs internes.</p>		
---	--	--

À travers cette revue de littérature, nous pouvons conclure que les facteurs qui influencent l'efficacité de l'audit interne se résument comme suit :

- **La compétence des auditeurs internes :** elle représente un élément clé de l'efficacité de l'audit interne. Ainsi, en analysant les facteurs cités dans les références qui portent sur l'étude de l'efficacité de la fonction de l'audit interne, nous apercevons que la totalité des études sus mentionnées l'identifient comme étant la principale variable qui contribue à l'efficacité de l'audit interne. Ahmad et al²⁵ (2009) confirme par les résultats de leur étude que l'amélioration de la qualité de l'audit est le premier facteur qui améliore l'efficacité de l'audit interne, cette qualité dépend de trois critères, à savoir : la compétence, l'objectivité et la qualité du travail des auditeurs internes. Cioban (2015)²⁶ montre que la principale raison derrière l'inefficacité de l'audit interne est liée à la mauvaise gestion des ressources humaines, il met l'accent spécifiquement sur le manque d'expertise des auditeurs internes qui permettra normalement d'avoir une faible qualité des missions d'audit interne due principalement à la mauvaise identification des risques. Alzeban (2014)²⁷ mesure la compétence de l'auditeur à travers le diplôme, les qualifications, l'expérience professionnelle dans le domaine de l'audit interne et la formation continue (nombre d'heures de formations), selon les résultats de la modélisation, il y a une corrélation positive entre la compétence et l'efficacité de l'audit interne, plus le personnel fait preuve d'une grande compétence, plus le travail d'audit interne est efficace.
- **Le soutien de la direction :** le support du top management est le facteur le plus déterminant de l'efficacité de l'audit interne selon les résultats de l'analyse par la régression multiple menée par Alzeban (2014). Ahmed (2009) a constaté, également, que le soutien de la

²⁵Halimah Nasibah Ahmad, et al, « The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector », Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.5, No.9 (Serial No.52), 2009

²⁶A.Cioban, E. Hlaciuc & M. Zaiceanua, Op. cit.

²⁷Abdulaziz Alzeban, David Gwilliam, « Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector », Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol 23, 2014

direction était classé le deuxième déterminant le plus important de l'efficacité de l'audit interne. Ait Mouzoun (2018)²⁸ explique que la direction accorde son soutien à la fonction d'audit interne via « l'approbation d'une charte d'audit et la dotation de profils adéquats en quantité et en qualité et en ressources de toute nature (cartographie de risque – logiciel d'audit – application d'analyse de données...etc) ». Ainsi, plusieurs chercheurs (Mihret and Yismaw, 2007; Carcello et al., 2005 ; Van-Gansberghe, 2005 ; Cohen et Sayag, 2010) analysent l'importance de cette variable qui permet d'améliorer la fonction d'audit interne. Ils soulignent que la direction générale peut modifier la perception négative accordée à l'audit interne avec la mise en œuvre des recommandations d'audit, la procuration des ressources nécessaires en termes de budget et de personnel pour réaliser la mission d'audit, ce qui favorisera la contribution positive et potentielle de l'audit interne à l'amélioration de la qualité du travail d'audit (rapports).

- **L'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes** : elle traduit l'efficacité de l'audit interne. Les normes de l'IIA traitent ce principe et stipulent que l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. Selon Arthur Piper (2015)²⁹, l'auditeur doit faire face aux menaces qui touchent l'indépendance de l'audit interne et sa capacité à fournir une assurance objective ; il s'agit de s'assurer de l'absence de la possibilité que le comité d'audit soit composé par des membres de la direction générale ce qui peut générer un conflit d'intérêt. Les administrateurs impliqués dans des comités d'audit peuvent exercer une pression pour modifier le contenu des rapports d'audit à leurs guises. L'indépendance représente selon Barnia (2015), Ait Mouzoun (2018), Alzeban (2014) et Ahmed et al. (2009), un facteur essentiel qui explique l'efficacité de l'audit interne;
- **La collaboration entre auditeurs internes et externes**: elle peut se manifester à travers des échanges de documents tels que la cartographie des risques et la communication des documents d'audit. Cette collaboration permettra de fournir un travail d'audit de qualité et accroître l'efficacité de la fonction d'audit interne tout en évitant un sur contrôle (Hervé Boullanger, 2013). D'ailleurs, Alzeban (2014) a mesuré la collaboration entre l'audit interne et l'audit externe à travers plusieurs variables : l'attitude envers les audits externes, la fréquence de réunions, le partage des documents, la coordination et la discussion sur les intérêts mutuels et sur le plan d'audit. et souligne, sur la base de certains travaux académiques de Brierley et al. (2001) (2002), que l'absence de coopération entre les auditeurs internes et externes est souvent identifiée comme un facteur entravant la qualité des deux types d'audit dans le secteur public. Par conséquent, Alzeban (2014) a confirmé, via sa modélisation, que la corrélation entre l'efficacité de l'audit interne et la collaboration entre l'audit interne et l'audit externe est positive. Ainsi, Alzeban confirment comme d'autres chercheurs (Barnia et Ait

28Marouane AIT MOUZOUN & Said ELMEZOUARI, 2018, Op. Cit.p : 524 ;

²⁹Arthur Piper, « L'audit interne dans le secteur public : Tenir compte des attentes, être performant », CBOK, Institut des auditeurs internes, 2015

Mouzoun et Ahmed) qu'une relation étroite entre les auditeurs internes et externes contribuera à améliorer la qualité de l'audit interne et donc une meilleure création de la valeur.

De ce qui précède, nous pouvons confirmer que la compétence des auditeurs joue un rôle déterminant dans la promotion de l'audit comme un moyen de pilotage. En effet, l'expérience permet aux auditeurs, d'une part, de gagner en productivité, en efficacité et en efficience et d'autre part, de créer un climat de confiance indispensable à l'opérationnalisation des procédures d'audit. De même, le soutien de la direction au plus haut niveau permet de légitimer les procédures mises en places par l'organe et au corollaire, susciter l'adhésion de tous les niveaux hiérarchique. L'absence du soutien du top management peut vider de sens les mesures prises dans le cadre du service d'audit et pire encore susciter une forte résistance au changement. En outre, l'indépendance et l'objectivité, s'avère incontournable dans la mesure où la prise en compte des intérêts spécifiques d'un groupe ou d'une coalition au sein de l'administration peut mettre en péril, la pertinence des décisions ou des propositions émanant de l'audit interne. Aussi, la qualité de l'audit dans le secteur public dépend amplement de la juxtaposition des deux formes d'audit interne et externe. Manifestement, la collaboration entre ces deux formes d'audit permet d'améliorer la perception des risques auxquels l'entité publique fait face et donc améliore sa réactivité et sa capacité de procurer un service de qualité.

CONCLUSION

L'étude de l'utilité de la pratique de l'audit interne dans le secteur public apparaît comme un sujet très intéressant à aborder vu la rareté des sources bibliographiques qui traite le dit sujet dans le contexte marocain. Ainsi, la problématique de cet article vise l'identification du rôle de l'audit dans la création de la valeur au sein des entités publiques mais aussi la détermination des facteurs qui permettent d'assurer son efficacité. Pour répondre à cette problématique, nous nous sommes basés sur l'étude et l'analyse de la revue de littérature. Notre objectif est de cerner les différents points de vue théoriques qui se rapportent au rôle de l'audit dans le secteur public.

En effet, il apparaît que l'audit interne est une fonction récente dans le secteur public quoique ancienne comme pratique. Émergé avec l'évolution du courant du New Public Management, l'audit public fait preuve d'une utilité incontestable au sein des organisations, de tous secteurs d'activité, dans tous les pays et pour toutes les parties prenantes. Cette utilité a été mise en lumière par plusieurs théories (théorie d'agence, théorie du signal, théorie des choix publics, théorie du NPM, Théorie des parties prenantes). Selon ces théories, l'audit public constitue la pierre angulaire de la transparence, de la bonne gouvernance et de l'assurance de la bonne utilisation des deniers publics. Ainsi, sur la base des articles scientifiques publiés qui portent sur des études d'expériences internationales en matière du développement de la pratique de l'audit interne dans le secteur public, nous avons pu soulever les conclusions suivantes :

- Les raisons de l'introduction de l'audit interne dans le secteur public diffèrent d'un pays à autre. En général, dans les pays développés (Etat Unis, Canada, Suède...), l'audit interne a été vu comme une solution à

certaines problèmes de gestion interne, alors que dans les pays en développement, l'émergence de l'audit interne dans le secteur public est expliquée par la soumission aux ordres internationaux et nationaux (pressions des réformes, obligation des organisations internationales).

- L'utilité de la pratique de l'audit interne se justifie par sa forte capacité à créer la valeur pour le management de l'institution publique. Il s'agit d'un outil de la bonne gouvernance et de soutien au système de contrôle de gestion qui contribuent à la modernisation et à la dynamisation de l'action publique via la promotion de la culture de maîtrise des risques.
- La valeur ajoutée de l'audit interne est traduite par son efficacité. Pour la maîtriser, les institutions publiques sont en mesure de connaître les facteurs qui l'améliorent ou la détériorent. La compétence du personnel, le support de la direction, l'indépendance et la collaboration entre les auditeurs internes et externes constituent les facteurs les plus déterminants dans l'amélioration de la fonction de l'audit interne.

En guise de conclusion, nous pouvons constater que cette étude représente une base d'hypothèses qui fait de l'audit un instrument de gestion, inéluctable, susceptible d'assurer le pilotage serein des administrations vers la production d'un service public de qualité. Cependant, il convient de souligner que l'audit n'est enfin de compte qu'un outil entre les mains des décideurs publics qui peuvent bien le déployer pour hisser le niveau du service public ou au contraire le manipuler pour dissimuler leurs incompétences ou leurs manœuvres indécentes. Ceci dit, le profil du leadership dans l'administration publique est, à notre point de vue, une autre variable à ajouter dans l'équation de la performance du service public.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- A.Cioban, E. Hlaciuc & M. Zaiceanua, « The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania », *Procedia Economics and Finance*, vol.32, 2015, P. 394-399;
- Abdulaziz Alzeban, David Gwilliam, « Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 23, 2014, Pp : 74–86 ;
- Alexandra Otetea, Cristina Maria Tita et Ungueanu Mihai Aristotel, « Internal Public Audit in Financial Crisis Contexte », *Procedia Economics and Finance* Vol.6, P.688 – 693,2013 ;
- Anna Margrét Jóhannesdóttir et al, « Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries », *Icelandic Review of Politics and Administration* Vol. 14, Issue 2, 2018, pp :19-44 ;
- Arena, M., Arnaboldi, M. and Azzone, G., « Internal audit in Italian organizations: a multiple case study », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 3, 2006 ;
- Arthur Piper, « L’audit interne dans le secteur public : Tenir compte des attentes, être performant », CBOOK, Institut des auditeurs internes, 2015.
- Béatrice Van Haepere, « Que sont les principes du New Public Management devenus? Le cas de l’administration régionale wallonne », *Reflets et perspectives de la vie économique* 2012/2 (Tome LI), pages 83 à 99 ;
- Christian De Visscher et Laurent Petit, « L’audit interne dans l’administration publique : un état des lieux dans les ministères fédéraux », *Pyramides (En ligne)*, 5 | 2002, mis en ligne le 07 décembre 2011, consulté le 06 mars 2019. URL : <http://journals.openedition.org/pyramides/473>, p. 73-100 ;
- Damien Bo, Philippe Luu. *Audit public, audit privé. Comptabilités, économie et société*, May 2011, Montpellier, France
- David Hay et Carolyn Cordery, « The value of public sector audit: Literature and history », *Journal of Accounting Literature*, vol.40, 2018, P. 1-15 ;
- E. FERLIE, L. ASHBURNER, L. FITZGERALD, et A. PETTIGREW, *The New Public Management in Action*, Oxford University Press, 1996. <https://books.google.tg/books?id=I6wDeR2WXjMC&printsec=copyright&hl=fr#v=onepage&q&f=false>
- Eustache Ebondo Wa Mandzila, « La contribution du contrôle interne et de l’audit au gouvernement d’entreprise », *Gestion et management*, UNIVERSITE PARIS XII VAL de MARNE, 2004 ;
- Halimah Nasibah Ahmad, et al, « The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector », *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.5, No.9 (Serial No.52), 2009, PP : 53-62 ;
- Henri Guillaume et Nicolas Colin, « Rapport de la mission de comparaisons internationales relative à l’audit et l’évaluation dans les administrations de cinq pays de l’OCDE et de la commission européenne », *Inspection générale des Finances* N°2008-M-052-0, 2008 ;
- Henri Guillaume, et al., *Rapport relatif à la structuration de la politique de contrôle et d’audit internes de l’État*, *Inspection Générale des Finances* N°2009-M-043-01 ;

Hervé Boullanger, « L'audit interne dans le secteur public », Revue française d'administration publique 2013/4 (N° 148), p. 1029-1041 ;

Lahjouji.K & El Menzhi.K, « Le Nouveau Management Public au Maroc, quels apports ? », 2018, <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01801445> ;

Laure Célérier, « La mise en place d'une fonction d'audit interne dans l'administration centrale d'Etat et le possible renouvellement des corps et services d'inspection », Revue française d'administration publique 2015/3 N° 155, p. 659 à 672 ;

Marouane AIT MOUZOUN & Said ELMEZOUARI, « L'efficacité des fonctions d'audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 5 : Juin 2018, pp : 512-540 ;

Mohamed BARNIA, « La création de valeur ajoutée socio-économique par L'Audit Interne : Cas d'Entreprises Marocaines », Economies et Finances, Conservatoire national des arts et métiers -CNAM, 2015 ;

Mustapha CHAMI et Naima SALMI, « Audit des collectivités territoriales au Maroc à la lumière de la régionalisation avancée : défis et perspectives », Revue D'Etudes En Management Et Finance D'Organisation, N°3 Juin, 2016 ;

OCDE, « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Études comparatives des pratiques », Documents SIGMA, No. 4, Éditions OCDE, Paris, 1996. <http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr>;

Otman Azzarradi & Khalid Fikri, « Professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine : réel besoin ou illusion de contrôle ? », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 7, Décembre 2018, pp : 1195-1221 ;

Ouashil M'bark & Ouhadi Said, « Contrôle des établissements publics marocains : Etat des lieux et perspectives », Public & Nonprofit Management Review, Vol. 2, 1, 2017, pp : 3-14 ;

Tremblay, M.-S. & B. Malsch, « L'explosion de l'audit dans le secteur public : le risque d'une illusion de contrôle », Télescope, vol. 18, n° 3, 2012, p. 1-7 ;

Van Gils, D., C. de Visscher et G. Sarens, « Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge », Télescope, vol. 18, n° 3, 2012, p. 73-107.

Yves Chappoz et Pierre-Charles Pupion, « Le New Public Management », Gestion et management public, 2012/2 (Volume 1/n°2), pages 1 à 3 ;

Yvon Pesqueux, « Le “ nouveau management public ” (ou New Public Management) », 2006, <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00510878>.