

Facteurs affectant l'efficacité d'audit interne dans le secteur public : cas du secteur public Marocain.

Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in public sector : The case of Moroccan public sector.

ED-DOUADI SAFAE

Doctorante à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger

Université Abdelmalek Essaadi

Equipe de recherche : « Economie et Management des Risques ».

Maroc

Safae.eddouadi@etu.uae.ac.ma

BAKOUR CHAFIK

Enseignant chercheur à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger

Université Abdelmalek Essaadi

Equipe de recherche : « Economie et Management des Risques ».

Maroc

chafikbakour@hotmail.com

Date de soumission : 09/04/2020

Date d'acceptation : 18/06/2020

Pour citer cet article :

ED-DOUADI. S & BAKOUR B. (2020) «Facteurs affectant l'efficacité d'audit interne dans le secteur public : cas du secteur public Marocain », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2» pp : 23 - 42

Résumé :

À la lumière de l'évolution de l'audit interne, un nouveau concept a commencé à faire l'objet d'une attention particulière de la littérature d'audit ; il s'agit de l'efficacité de l'AI. En effet, être efficace est le défi que la fonction AI doit réussir à surmonter pour devenir l'élément clé de la bonne gouvernance, surtout dans les établissements du secteur public qui se trouvent en relation directe avec le citoyen, auquel ils doivent rendre compte, et donc, dans l'obligation de mettre en place un service d'audit interne efficace, afin d'améliorer leur gestion, atteindre leurs objectifs et assurer l'efficacité des services rendus au public. L'objectif de cet article est de présenter et de donner un aperçu sur les facteurs affectants l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les établissements et entreprises publiques, d'identifier les principaux problèmes rencontrés par cette fonction dans les organisations du secteur public Marocain, et espère fournir des informations utiles sur autres facteurs, qui n'ont pas été mis en avant par les recherches antérieures, susceptibles d'avoir un impact sur l'efficacité de la fonction audit interne dans les organisations Marocaines.

Mots clés : Audit interne ; efficacité d'audit interne ; facteurs d'efficacité d'AI ; secteur public ; secteur public marocain.

Abstract :

In the light of the evolution of internal audit, a new concept began to have a particular attention in the audit literature; it is the effectiveness of AI. Indeed, being effective is the challenge that IAF should successfully overcome to be the key component of good governance, especially in public sector establishments that are in direct contact with the citizen to whom they should report, and therefore obliged to set up an effective internal audit service in order to improve their management, achieve their goals and ensure the effectiveness of the services provided to the public. The objective of this article is to present and provide an overview of the factors affecting the effectiveness of the internal audit function in public establishments and enterprises, to identify the major problems faced by this function in Moroccan public sector organizations, and hopes to provide useful insight on other factors, which have not been highlighted by previous research, which may have an impact on the effectiveness of the internal audit function in Moroccan public organizations.

Key words: Internal audit ; internal audit effectiveness ; factors of IA effectiveness ; public sector ; Moroccan public sector.

Introduction

Au cours des dernières années, et avec l'évolution du périmètre d'intervention de la fonction audit interne expliqué par l'élargissement du champ d'application de ladite fonction et le passage de ses pratiques du secteur privé vers le secteur public, les chercheurs et les praticiens ont largement discutés de la nécessité pour les auditeurs internes d'ajouter plus de valeur aux opérations des entreprises et organisations du secteur public, et de contribuer à la réalisation de leurs objectifs. Cette nouvelle perspective a attiré plus d'attention sur des questions telles que **l'évaluation des performances et de l'efficacité de l'audit interne.**

Ce nouveau concept d'efficacité a donc commencé à faire l'objet d'une attention particulière de la littérature, et de certains chercheurs qui ont plaidé en faveur de la nécessité d'évaluer l'efficacité de l'audit interne surtout dans les organisations du secteur public citons par exemple : (Ahmad et al., 2009; Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010; Dellai, et al., 2016; Macrae & Van Gils, 2014; Mihret & Yismaw, 2007)... et autres, bien que jusqu'aujourd'hui il n'existe pas de cadre de référence commun à ce domaine.

A travers la revue de littérature effectuée sur l'efficacité de l'AI, nous nous sommes rendus à l'évidence que le sujet d'efficacité d'audit interne dans les administrations du secteur public, n'a pas reçu l'intérêt nécessaire et reste non exploré suffisamment au Maroc.

En effet, la lecture des articles scientifiques publiés nous a permis de se retrouver avec seulement quelques articles, ayant traités un certain nombre de facteurs influençant l'efficacité d'audit interne et quelques contraintes d'une professionnalisation efficace de ladite fonction dans les administrations publiques marocaines, Par ailleurs, Malgré l'importance de ces facteurs, il manque d'autres, qui non pas été exposé et/ou analysé par les chercheurs et auteurs dans leurs études antérieures, et qui sont susceptibles d'avoir un impact positif ou négatif sur l'efficacité de la fonction AI.

Dans cette logique, et à travers cet article, nous allons essayer, de se joindre au débat visant à compenser et combler les insuffisances théoriques en la matière, et mettre en lumière d'autres contraintes et facteurs affectant l'efficacité d'audit interne dans le secteur public en général et dans celui Marocain de façon spécifique, d'où découle la problématique suivante : Existe-t-il d'autres facteurs qui peuvent avoir une forte influence sur l'efficacité de la fonction audit interne dans les établissements publics Marocains ? Autrement dit, en supplément de ce qui a été avancé par la revue de littérature dans ce sens, peut-on considérer d'autres facteurs comme principaux déterminants de l'efficacité d'audit interne dans le secteur public marocain,

caractérisé par l'hétérogénéité d'entités dissemblables par leurs statuts, leurs objectifs et les règles de leur pilotage.

Pour ce faire, nous présenterons, à travers un processus exploratoire théorique, d'abord, un aperçu sur l'émergence de la fonction audit interne dans le secteur public et son utilité, le concept d'efficacité d'audit interne et les principaux facteurs affectant ladite efficacité exposés dans la littérature, par la suite, le deuxième point va être réservé à la discussion de certains facteurs d'efficacité d'AI et à la présentation de quelques contraintes qui entravent la professionnalisation de cette fonction dans les EEP marocaines, tels qu'ils ont été présentés par certains auteurs dans leurs travaux, pour enfin répondre à notre question concernant les facteurs qui n'ont pas été mis en avant par les recherches faites auparavant dans ce domaine et qui peuvent avoir de forte influence sur la professionnalisation et l'efficacité de la fonction AI dans les EEP Marocaines.

1. Vers un audit interne efficace dans les administrations du secteur public : Une revue de littérature.

1.1 Emergence de l'audit interne dans le secteur public.

Au cours des dernières années, l'audit interne (AI) a subi des changements spectaculaires qui ont étendu son domaine d'intervention d'une manière qui lui permet d'ajouter plus de valeur à une entreprise.

L'Institut des auditeurs internes (IIA) fait référence à la nouvelle approche de la fonction dans sa dernière définition de l'audit interne : « 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 gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »

L'élargissement du champ d'application de l'AI du secteur privé vers le secteur public s'est inscrit dans une logique d'application des principes du new public management (NPM). Selon Cohen (2012), cité par (HILALI & BENLAKOUIRI, 2019), ce sont les raisons émanant de la logique managériale (NPM) qui manifeste davantage l'importance de l'audit interne dans le secteur public, qui est en soi un outil de gestion et élément du NPM.

C'est dans le cadre de la recherche d'amélioration de la gestion des finances publiques, selon (Hopwood, 1984 ; Stewart, 1984 ; Gendron, Cooper et Townley, 2001 ; Pallot, 2003, cité par (HILALI & BENLAKOUIRI, 2019 P 367, 368), qu'ont été transposés les principes de gestion appliquée dans le secteur privé. Notamment, l'audit qui s'accapare une place importante dans le programme des réformes initiées par le Nouveau Management Public (NPM)

Traditionnellement, le rôle de l'AI s'est concentré sur l'assurance de la conformité, le contrôle financier et la sauvegarde des actifs. Après les scandales financiers des entreprises des années 2000, de nombreuses réformes (Sarbanes-Oxley Act 2002 ; Combined Code 2003 ; OCDE 2004 ; IFAC 2006) ont renforcé les responsabilités de l'AI dans le renforcement des mécanismes de gouvernement d'entreprise. Par conséquent, l'AI est devenue un créateur de valeur améliorant l'efficacité des systèmes de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance (Bou-Raad, 2000; Cohen & Sayag, 2010; Dellai, et al., 2016).

La littérature existante indique que l'AI peut exercer une grande variété d'activités sous la forme de services d'assurance ou de conseil. Premièrement, il peut garantir que les systèmes de contrôle de l'organisation sont conçus correctement et fonctionnent efficacement. Deuxièmement, il peut agir en tant que consultant en gestion pour améliorer la gestion des risques (Spira & Page, 2003 cité par (Dellai, et al., 2016)). Troisièmement, il peut aider le comité d'audit et les auditeurs externes à surveiller le système de contrôle interne (Goodwin, 2003 cité par (Dellai, et al., 2016)). Quatrièmement, il peut réduire la fraude, le détournement d'actifs et les informations financières fausses (Coram, et al., 2008 cité par (Dellai, et al., 2016)).

Ces différentes activités sont exercées par l'AI afin d'aider une organisation à atteindre ses objectifs (Bou-Raad, 2000).

Les conclusions et recommandations de l'AI sont clairement cruciales pour la gestion de la fonction publique afin de suivre et de corriger immédiatement les problèmes de l'organisation. (Mihret & Yismaw, 2007) ont suggéré que les organisations du secteur public doivent avoir une fonction d'audit interne pour soutenir une gestion efficace de la gestion des fonds publics.

En bref, la fonction d'audit interne (FAI) est la pierre angulaire de la gouvernance d'entreprise, qui contribue à améliorer la productivité, l'efficacité et la performance de l'entreprise dans les secteurs privé et public (Getie Mihret, et al., 2010; Gros, et al., 2016).

1.2 Efficacité d'audit interne dans le secteur public et ses déterminants.

1.2.1 Le concept d'efficacité d'AI dans le secteur public.

Le concept d'efficacité d'audit interne a fait l'objet d'une attention particulière de la littérature et a été défini différemment par différents auteurs et chercheurs. Pour (Mihret & Yismaw, 2007) l'efficacité d'audit interne est la mesure par laquelle un service d'AI répond ou bien atteint sa raison d'être. C'est également la capacité d'une fonction d'AI de fournir des conclusions et recommandations utiles qui aideraient à l'augmentation de l'interaction du haut management à l'égard de ces recommandations. En se basant sur les définitions de l'efficacité d'audit interne dans les études antérieures, (Omri & Dellai, 2016) considèrent une FAI¹ efficace si elle atteint son objectif ultime qui consiste à créer de la valeur ajoutée.

Selon Dittenhofer (2001), « l'efficacité de l'AI est la réalisation des objectifs et des buts de la fonction AI. Ainsi en se basant sur la définition officielle de l'AI, l'objectif ultime de la FAI est la création de la valeur ajoutée pour une organisation ». (Ahmad, et al., 2009; Dellai & Omri, 2016; Mihret & Yismaw, 2007).

Beckmerhagen, et al., 2004 cité par (Ahmad, et al., 2009) ont déclaré que l'évaluation de l'efficacité de la FAI ne doit pas se faire uniquement sur les résultats de l'audit par rapport aux objectifs prévus, mais aussi sur le processus d'audit (planification, exécution des rapports et suivi) et sur les ressources (indépendance et compétence), afin d'avoir une mesure adéquate de l'efficacité de l'audit.

Omar, et al., 2007 cité par (Ahmad, et al., 2009) ont expliqué que, dans le secteur public, le concept d'efficacité d'AI se concentre sur le résultat ou l'impact d'un programme ou d'une activité rendu au public. Un programme serait efficace si son résultat atteignait ses objectifs.

Donc il s'avère difficile d'évaluer l'efficacité de la fonction AI dans une organisation, à cette fin, des différentes approches et méthodes ont été utilisées pour mesurer l'efficacité de l'AI dans des études antérieures. Certaines études se sont concentrées sur des mesures de processus qui reposent sur une évaluation de la qualité des procédures d'AI, telles que la conformité aux normes ou la capacité à exécuter le plan d'audit interne. Cependant, cette approche a été critiquée car elle se concentre sur l'hypothèse que l'activité d'AI est efficace si les procédures sont menées correctement, sans tenir compte des exigences des principales

¹ Fonction d'audit interne

parties prenantes. D'autres études se sont concentrées sur les mesures de la production (Cohen & Sayag, 2010; Mihret & Yismaw, 2007). Cette approche visait à mesurer la capacité de la fonction à satisfaire les besoins de ses clients, tels que la haute direction et le comité d'audit. Dans ce sens, Ziegenfuss (2000) cité par (Dellai & Omri, 2016) a souligné que la mesure dans laquelle les recommandations d'audit interne sont mises en œuvre est la mesure la plus appropriée pour évaluer l'efficacité de l'AI. Néanmoins, cette mesure souffre de certaines limites, car elle échappe au moins partiellement au contrôle de l'audit interne et ne prend pas en considération des différences qualitatives qui pourraient exister entre les recommandations.

Enfin, il existe des mesures des résultats, qui s'attaquent à l'impact des activités d'audit interne sur le processus audité et la performance de l'entreprise. Dans ce contexte, Dittenhofer (2001) cité par (Dellai & Omri, 2016) fait valoir que pour évaluer l'efficacité d'une activité AI, elle devrait déterminer le niveau et le degré d'atteinte des objectifs de l'AI. Même si cette approche apparaît intéressante, elle pourrait impliquer des difficultés inhérentes. Les principaux problèmes sont liés à l'existence d'un délai entre le moment où une certaine action est entreprise et celui où son impact est compréhensible.

La problématique de la mesure de l'efficacité de l'audit interne présente un défi important pour les praticiens et les universitaires qui choisissent d'opter pour l'approche ou la méthode qui leur semble efficace selon le contexte ou l'étude de cas. (ex. de (Dellai & Omri, 2016) qui, compte tenu des limites des trois approches présentées ci-dessus, ils ont choisi d'adopter une nouvelle perspective et une approche globale d'évaluation des aspects de la fonction d'AI regroupant les trois méthodes citées (la conformité aux normes, planification d'AI, émission de rapport d'AI, mise en œuvre des recommandations d'AI, évaluation et amélioration de processus de contrôle, gestion de risques et de gouvernance...).

1.2.2 Les déterminants d'efficacité d'Audit interne dans le secteur public.

Une fois que la mise en œuvre de la fonction d'audit interne est réussie, la construire pour être efficace est un autre défi qui doit être surmonté. Il est donc important de comprendre les facteurs qui déterminent ou impactent l'efficacité de l'AI. A cet effet l'IIA a fixé un minimum de conditions nécessaires qui permettent d'établir un AI efficace dans le secteur public, il s'agit des neuf éléments clés suivant (Macrae & Van Gils, 2014) :

- L'indépendance organisationnelle.
- Mandat officiel.

- Accès illimité.
- Financement suffisant.
- Leadership compétent.
- Personnel objectif.
- Personnel compétent.
- Soutien des parties prenantes.
- Normes d'audit professionnelles.

Dans le même objectif, L'IIARF² a développé Le modèle IA-CM qui est un cadre qui définit et détermine également les fondamentaux à un audit interne efficace dans le secteur public. Il présente, par niveau de maturité, les étapes que doit suivre une entreprise publique qui espère avoir une FAI efficace pour une amélioration de sa gouvernance.

La matrice du modèle représente dans l'axe vertical les niveaux de capacité de l'activité AI qui augmente de bas en haut, et sur l'axe horizontal, les éléments de l'audit interne.

Ainsi pour chaque niveau et chaque élément, Les KPA, (Key Process Area ou "Zone clé de traitement"), sont identifiés dans les cases correspondantes pour le niveau approprié.(Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009).(Addahbi, 2018, P 427).

- ❖ Les niveaux de l'IA-CM sont en nombre de cinq :
- **Niveau Initial** : L'activité AI est considérée comme dépendante des efforts individuels de tout un chacun (aucune activité durable et productive).
- **Niveau d'Infrastructure** : Il s'agit des pratiques et procédures d'AI qui sont durables et reproductibles.
- **Niveau Intégré** : A ce niveau, les pratiques professionnelles de l'audit interne sont uniformément appliquées.
- **Niveau Managé** : un niveau plus élevé, où l'audit interne intègre les informations dans leur ensemble.
- **Niveau d'Optimisation** : L'audit interne, à ce niveau, apprend de l'intérieur et de l'extérieur pour une amélioration continue.
- ❖ Les éléments identifiés figurant au niveau du modèle « IA-CM » pour une activité d'audit interne sont :

² The Institute Of Internal Auditors Reasearch Foundation

- Les services et rôles de l'AI.
- Les ressources humaines.
- Les Pratiques professionnelles de la fonction AI.
- Management de la performance et responsabilité.
- Les Relations organisationnelles et culture.
- La Structures de gouvernance.

La matrice du Modèle des Capacités d'AI se présente comme suit :

Tableau : Matrice du Modèle des Capacités d'AI (IA-CM)

Matrice du Modèle des Capacités de l'audit interne						
	Services et rôles de l'AI	Ressources humaines	Pratiques professionnelles	Management de la performance et responsabilité	Relations organisationnelles et culture	Structures de gouvernance
Niveau 5	L'AI est reconnu comme un agent de changement	Implication du leadership avec les corps professionnels Projection des effectifs	Implication du leadership avec les corps professionnels Planification stratégique de l'audit interne	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels
Niveau 4	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels L'activité de l'AI soutient les organismes/ corps professionnels Planification des effectifs	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels	Implication du leadership avec les corps professionnels Le responsable d'audit rend compte à l'autorité la plus haute
Niveau 3	Services de conseil L'audit de performance / optimisation des ressources	Services de conseil Équipe professionnellement qualifiée Coordination des effectifs	Services de conseil Plans d'audit basés sur les risques	Services de conseil Coût de l'information Rapports de gestion de l'audit interne	Services de conseil Composante intégrale de la gestion des équipes	Services de conseil Mécanismes de financement
Niveau 2	Services de conseil	Services de conseil Personnel qualifié identifié et recruté	Services de conseil Plan d'audit basé sur les priorités de la direction et des parties prenantes	Services de conseil Business plan de l'audit interne	Services de conseil	Services de conseil Liens hiérarchiques établis
Niveau 1	Ad hoc et non structuré, missions d'audits isolées ou examens de documents et de transactions pour vérification de l'exactitude et de la conformité, les résultats dépendent des compétences de personnes spécifiques occupant le poste; aucune pratique professionnelle spécifique établie autre que celles fournies					

Source : (Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009)

En se basant sur les travaux identifiés lors de notre revue de littérature sur les déterminants de l'efficacité de la fonction audit interne, Il convient de noter que tous les auteurs ont constaté que le soutien de la direction était important pour le succès de l'AI dans les organisations publiques qu'ils ont examinées.

L'efficacité de l'AI est stimulée le plus par le soutien et le support des parties prenantes et la haute direction, tous les autres déterminants de l'efficacité d'AI découlent du soutien de la direction (Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010). Pour (Ahmad, et al., 2009; Mihret & Yismaw, 2007) le soutien de la direction est classé comme deuxième facteur impactant l'efficacité de l'AI après celui de la qualité de l'audit interne. L'attribut de l'audité, la coopération et la relation entre auditeurs et audités été considéré également un facteur impactant l'efficacité de l'AI pour ces deux auteurs, mais qui reste à faible incidence.

L'utilisation de l'AI comme terrain de formation été considéré un facteur parmi d'autres (indépendance des auditeurs, objectivité de l'AI, soutien de la direction et secteur d'organisation), influençant l'efficacité de l'AI dans le secteur public Tunisien (Dellai & Omri, 2016), alors que dans un contexte d'administrations publiques Israéliennes, (Cohen & Sayag, 2010) ont souligné l'absence de relation entre efficacité d'AI et ce facteur. Certains comportements de l'audité peuvent compromettre la qualité et l'efficacité de l'audit interne. Les comportements négatifs de la part de l'audité ont souvent eu pour origine la perception qu'a l'audité de l'auditeur et sa réticence au contrôle, qui peuvent être interprétés à la lumière de la théorie de la réactance psychologique de (Brehm, 1966) cité par (Sakka & Manita, 2011), et qui explique que l'individu réagit négativement à toute entrave à sa liberté et par conséquent au contrôle.

Les résultats de l'étude réalisée par (Ahmad, et al., 2009, p58), ont souligné certains problèmes qui sont généralement rencontrés par la FAI classé comme suit : le manque de personnel, absence de soutien de la haute direction, manque de coopération de l'audité avec les auditeurs internes, manque de formation, non-respect d'indépendance, manque de compétences et de connaissance, constatations et recommandations non prises en compte, manque d'expérience des auditeurs internes, perception négative de l'audité, manque de ressources. Les auteurs considèrent que les problèmes liés à la pénurie de personnel, ou autres peuvent être surmontés s'il existe un fort soutien de la part de la haute direction, car c'est elle qui est chargée de faciliter les opérations quotidiennes de la fonction d'audit interne. (Ahmad, et al., 2009; Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010; Mihret & Yismaw, 2007).

Une autre étude qui a été réalisée par (Max KONO ABE & Yves MEDANG, 2019) dans le but d'évaluer l'efficacité d'audit interne dans les entreprises publiques du Cameroun, révèle que seules le soutien de la direction et les relations entre audit interne et audit externe présentent des résultats satisfaisants, et que l'indépendance, la compétence, le périmètre de l'audit et la mesure de la performance, méritent encore une attention particulière de la part des auditeurs internes mais également des autorités publiques.

A travers notre revue de littérature on peut en déduire que les déterminants de l'efficacité d'audit interne dans le secteur public changent d'un contexte à un autre et que seul le soutien de la direction qui est fréquemment cité.

2. Efficacité d'activité audit interne dans les EEP Marocaines : Vers une professionnalisation de la fonction.

2.1 L'adoption des pratiques de l'AI pour une bonne gouvernance des administrations publiques Marocaines.

Les pratiques d'audit au niveau des EEP marocaines se sont développées en application du principe qui relie la responsabilité et la reddition des comptes institué par la nouvelle Constitution marocaine. Par ailleurs, d'autres facteurs ont contribué à l'implémentation du système AI pour une bonne gouvernance des EEP marocaines, il s'agit :

- Des recommandations faites par les institutions internationales (ONU, INTOSAI, BM, FMI) aux administrations publiques de mettre en place des services chargées d'audit et contrôle sous l'égide de la gouvernance.
- Des arrangements institutionnels et organisationnels d'audit et contrôle auxquels le Maroc a procédé depuis son indépendance avec la création de l'institution de la commission nationale des comptes en 1960, qui est devenu en 1979 la Cour des Comptes.
- De L'adhésion du Maroc à un certain nombre d'organisations aussi bien internationales que régionales d'audit et de contrôle, à savoir : l'INTOSAI, l'AFROSAI et l'ARABOSAI.
- De l'adoption et du respect des principes de la bonne gouvernance et du Nouveau management public (NMP).
- De l'introduction de l'approche par les résultats dans les administrations publiques Marocaines.

- De la concrétisation du chantier et projet de la régionalisation avancée dans lequel le Maroc s'est engagé.
- D'un ensemble de textes ayant mis l'accent sur la mise en place d'un environnement propice permettant la promotion de l'Audit Interne et par conséquent de la bonne gouvernance au sein des Établissements Publics citons à titre d'exemple :
 - La lettre Royale adressée par Sa Majesté Le Roi Feu Hassan II au Premier Ministre en 1993, qui a rendu obligatoire la mise en place de l'AI dans tous les Établissements Publics et Administrations publiques : « l'audit est aujourd'hui de pratique courante dans les sociétés et les entreprises. Vous y ferez procéder dans tous les établissements publics où s'en fait ressentir ».
 - La Décision qui date du 23 Septembre 1993 (décision n° : DPE 113/70/16), visant à organiser la fonction d'Audit dans les Entreprises Publiques sous la tutelle du Ministère des Travaux Publics.
 - La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes qui a été promulguée par le dahir (n° 1-03-195) du 11/11/2003.
 - Le décret n° 2-05-1369 du 2 décembre 2005 qui fixe les règles organisant les départements ministériels. L'article 6 dudit décret stipule que tous les décrets qui portent sur l'organisation et sur les attributions des départements ministériels doivent impérativement contenir des structures et entités administratives chargées d'audit et contrôle de gestion.

2.2 AI dans les EEP Marocaines : efficacité et professionnalisation.

2.2.1 Efficacités d'AI dans les EEP marocaines.

En faisant notre tour de recherche bibliographique et à travers la revue de littérature effectuée sur l'efficacité de l'AI, on s'est rendu compte que ce sujet n'a pas reçu l'intérêt nécessaire au Maroc.

En termes d'efficacité d'audit interne dans les EEP marocaines, et sur la base des résultats obtenus de l'étude réalisée au niveau de 5 EEP marocaines, (AIT MOUZOUN, 2018) constate que la dotation en personnel, la rémunération, la formation, l'audit interne moderne, la gouvernance d'entreprise, les qualifications professionnelles et une reconnaissance générale que la fonction d'audit interne a beaucoup à offrir au senior management si elle est correctement soutenue, sont à respecter si l'on veut avancer progressivement par rapport à l'état actuel de l'AI au Maroc.

Ainsi l'analyse de la relation entre cinq facteurs à savoir ((1) Le support de la direction générale et du senior management ; (2) L'interaction avec le Comité d'audit ; (3) L'indépendance ; (4) Le périmètre d'audit ; (5) La compétences/Expérience des auditeurs internes) et l'efficacité d'audit interne dans les EEP marocaines a montré que le support de la haute direction et la promotion d'un environnement de contrôle favorable sont des prérequis à toute fonction d'audit interne efficace, que les comités d'audit au Maroc ne jouent pas pleinement le rôle dans certains des établissements visités, et que le nouveau rôle de conseiller interne n'est pas complètement approprié ce qui nécessite à déployer plus d'effort dans ce sens.

Au fil des résultats mentionnés ci-dessus, un certain nombre de recommandations qui permettraient d'améliorer l'efficacité de l'AI dans les EEP marocaines ont été mis en avant. Il s'agit de :

- Renforcer le rôle des comités d'audit comme organe de supervision des FAI.
- Assurer le niveau d'indépendance maximal des Auditeurs interne.
- Promouvoir la compétence des auditeurs internes par la formation et l'outsourcing.
- Garantir un soutien adéquat de la FAI par le senior management.

2.2.2 Les contraintes liées à la professionnalisation de l'audit interne dans les établissements publics marocains.

Selon (BENLAKOUIR & HILALI, 2019) le chemin vers un AI efficace est encore long car plusieurs contraintes entravent l'adoption ou l'efficacité de cette fonction. Ainsi sur la base d'une étude qui a été menée et réalisée afin d'expliquer l'état de la fonction d'audit interne dans les administrations publiques marocaines, à travers une analyse qui porte sur le recrutement des auditeurs internes, (Azzarradi, 2018) constate que dans la réalité, la FAI manque encore de légitimité, qu'elle n'a pas encore gagné la place qu'elle mérite en tenant compte de son rôle liés à la bonne gouvernance et la reddition des comptes mais aussi, eu égard de ses objectifs sur le plan administratif et sur celui financier, et qu'il s'agit également, d'une fonction encore jeune qui n'a pas atteint le niveau de maturité souhaitée pour accomplir ses missions.

À ce propos, il importe de souligner les principales faiblesses et les principaux facteurs qui pourraient expliquer l'état et la situation dans laquelle se trouvent les structures et entités d'AI dans les établissements publics marocains :

- **Absence d'un environnement de contrôle :** Il s'agit à ce niveau de renforcer et faire prévaloir une culture de contrôle dans l'administration pour faciliter l'acceptation des entités de l'audit interne et pour qu'elles soient perçues comme des entités de correction et d'aide à l'amélioration et non pas comme étant des entités coercitives. Il faut donc persuader aussi bien les fonctionnaires que la haute hiérarchie de l'importance d'existence dans l'organisation des structures chargées d'audit et contrôle qui seront capable d'apporter des corrections et remédier aux problèmes qui pourraient exister, avant même une intervention d'un organe supérieur.
- **L'indépendance des auditeurs :** elle est exigée par les normes internationales de l'audit interne et considérée comme une condition de la pertinence, fiabilité et l'efficacité des recommandations des auditeurs. Concernant les administrations publiques, cette indépendance ne pourrait être respectée que par le rattachement de ces entités d'AI ou à travers la création de liens fonctionnels avec des structures qui existent déjà tels que la cour des comptes, l'IGF, l'IGAT ou avec de nouvelles entités, à titre d'exemple : une association qui pourrait être placée auprès du chef de gouvernement.
- **Les objets des missions d'audit :** les missions des Auditeurs internes restent toujours focalisées sur la conformité et la régularité avec une quasi-absence de missions d'efficacité, même si la majorité des entités d'audit sont rattachées à des rangs hiérarchiques supérieurs. Il faut donc avoir une volonté politique pour améliorer l'audit interne et élargir son champ d'intervention au-delà d'un simple contrôle à priori dans les administrations publiques marocaines.
- **Le recrutement des auditeurs internes :** il s'avère judicieux et important, pour un meilleur avenir de la fonction de l'audit interne dans le secteur public, de recruter des auditeurs internes ayant des profils qui collent avec ce qui est exigé par les normes et mentionné par les standards des qualités à la fois personnelles et professionnelles d'auditeur interne, et d'assurer l'efficacité du processus de recrutement. Selon (Azzarradi, 2018), il a été démontré que « La détermination du profil pratiquée dans les administrations publiques ne respecte pas les exigences et qualités personnelles et

professionnelles requises par les normes. De même les étapes de la définition du besoin et de la détermination du profil se trouvent manquées ».

- **L'insuffisance de la formation et l'absence de plan de carrière :** La formation continue est une nécessité voire une obligation pour la promotion de la fonction AI, les auditeurs internes doivent bénéficier d'une solide formation continue, en vue de renforcer et booster leurs performances et capacités, surtout dans des administrations publiques qui recourt au recrutement des auditeurs internes qui ont poursuivi une formation en audit dans des universités, mais qui reste insuffisante compte tenu de sa durée qui ne dépasse pas un semestre.

3. Facteurs pouvant avoir un impact sur l'efficacité d'AI dans les EEP marocaines : Essai de réflexion.

L'analyse primaire de la littérature nous a montré que de nombreuses recherches ont été menées dans le but de déterminer les principaux facteurs influençant l'efficacité de la FAI dans les établissements du secteur public. Cependant, il s'avère difficile d'avoir une solution clé en main à la question de facteurs affectant l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les EEP marocaines et ce en relation avec leurs spécificités, caractéristiques, prestations de services... mais aussi avec le contexte ou le secteur d'activité dans lequel opèrent ces établissements. Et donc, bien qu'un certain nombre de facteurs et déterminants ont été étudié pour analyser leurs impacts sur l'efficacité d'AI dans les EEP, il reste d'autres qui n'ont pas été mis en avant par les auteurs et chercheurs dans leurs travaux réalisés dans de contextes différents, et qui peuvent avoir de fortes influences sur l'efficacité de la FAI dans le secteur public en générale et sur les EEP marocaines de façon spécifique.

Certaines recherches ont abordé La relation auditeur-audité comme un facteur, parmi d'autres, impactant la qualité et l'efficacité d'audit interne. Le rôle de l'audité dans le déroulement de la mission d'audit est déterminant, du fait qu'un comportement négatif de sa part peut impacter l'environnement de l'audit, compromettre sa qualité et rendre le travail de l'auditeur difficile et sa tâche ardue.

Il s'agit principalement de l'audité dominant, de l'audité rancunier et de l'audité non coopératif, trois profils rencontrés par les auteurs dans le cadre des études de cas réalisées, selon (Beattie, et al., 2000, 2005) cité par (Sakka & Manita, 2011) , et qui montrent que ce sont les attitudes négatives et comportements non contributifs, qui expliquent La présence du

conflit dans la relation auditeur-audité et par conséquent affectent négativement l'efficacité de mission d'audit.

Par ailleurs il existe d'autres profils d'audité, non discutés dans la revue de littérature, qui laissent apparaître d'autres comportements involontaires vu le niveau de formation, niveau scolaire, niveau de communication des audités, ou leur ignorance à ce que ça veut dire l'AUDIT. Chose que l'on trouve dans la majorité des cas des EEP Marocaines, et surtout celles qui opèrent dans le secteur social, où l'auditeur est censé évaluer l'impact et l'efficacité des programmes sociaux par exemple, et donc il se trouve face à un profil d'audité différent : « des audités faisant partie de la société civile ». Dans ce cas, il s'avère judicieux pour l'auditeur interne de plonger dans l'univers de l'audité, décoder son langage, ses comportements, afin de les intégrer dans son travail d'auditeur, mais également d'essayer de promouvoir une action de formation auprès des audités, afin de leur expliquer le processus de l'audit, et de créer une compréhension de l'apport positif que peuvent offrir les auditeurs.

De ce fait on peut considérer également le secteur d'activité, dans lequel opèrent les EEP au Maroc, comme l'un des déterminants d'EAI.

La dimension culturelle est également un déterminant essentiel de l'efficacité d'audit interne dans le secteur public et surtout dans les EEP marocaines, de tel sorte que des facteurs culturels et sociétaux plus larges peuvent avoir un impact sur l'acceptation de la fonction et sur l'efficacité d'audit interne dans le secteur public Marocain. Le milieu social et culturel entrave l'évolution d'une activité AI efficace.

Conclusion

Les besoins en audit interne dans les EEP marocaines sont devenus d'une importance accrue en raison du rôle joué par ces acteurs dans le modèle de développement de notre pays eu égard à leurs interventions dans l'offre de services publics aux citoyens et dans la réalisation de projets structurants permettant un développement économique et social, mais également à leur fort engagement en matière de gouvernance, de transparence et de reddition des comptes. L'audit interne sera donc l'outil qui permettra d'évaluer les réalisations de ces établissements publics en vue de contribuer à l'amélioration de leur gestion et l'atteinte de leurs objectifs.

De ce fait, il est temps de s'intéresser à la problématique d'efficacité d'AI dans le secteur public Marocain et d'examiner le corpus empirique des connaissances sur cette problématique pour mieux comprendre ce qui constitue l'AI dans ces administrations et comment peut-on améliorer son efficacité, chose qui sera utile à la fois pour les chercheurs que pour les praticiens dans ce domaine.

Sur ce papier, nous avons essayé d'analyser l'efficacité de la fonction audit interne dans les établissements publics marocains. Nous nous sommes interrogés à propos de certaines contraintes qui peuvent avoir un impact sur la professionnalisation de la fonction AI et des facteurs qui peuvent avoir une influence sur l'efficacité de cette fonction dans les EEP marocaines.

Par la même occasion, nous avons soulevé quelques facteurs qui, à notre connaissance, non pas été mis en avant par les chercheurs et les auteurs dans leurs études et travaux précédents, et qui semblent affecter l'efficacité d'AI dans le contexte Marocain et surtout dans certains secteurs d'activités tel que le secteur social. Il s'agit de la relation auditeur-audité, avec un profil d'audité différent de celui présenté au niveau de la revue de littérature, du milieu social et culturel, et du secteur d'activité, comme autres facteurs pouvant influencer l'EAI.

Certes qu'il est difficile d'avoir une solution clé en main à la question de l'efficacité des fonctions d'audit interne dans le secteur public, d'ailleurs (J. Bendermacher, 2016) affirme ne pas pouvoir donner une réponse définitive à cette question, car elle dépend de nombreux facteurs, mais la recherche scientifique peut apporter sa contribution à la résolution des problèmes fondamentaux influençant l'Efficacité de l'Audit Interne (EAI) dans le secteur public, pour faire progresser le savoir actuel sur le sujet de l'audit interne, à notre connaissance, non exploré suffisamment au Maroc.

Dans ce sens, nous nous permettant de se poser une série de questions : FAI dans nos établissements publics marocains, s'agit-il d'une fonction « vitrine » qui existe plus par obligation que par conviction ? Est-il de la même efficacité, même niveau de maturité et même configuration dans toutes les EEP Marocaines de tous les secteurs d'activités ? Disposons-nous réellement de fonctions d'audit efficaces source de valeur ajoutée pour nos établissements publics surtout celles qui opèrent dans le secteur social connu par ses spécificités et sa relation directe avec la société civile ? Quels sont les principaux déterminants de l'efficacité d'une activité AI dans ce secteur ?

Il s'agit-là de quelques questions parmi d'autres sur le sujet d'efficacité de nos FAI dans les EEP au Maroc, qui nous a traversé l'esprit au moment d'écrire cet article, et qui peuvent faire l'objet de travaux et projets de recherches futurs.

Bibliographie :

- Addahbi. S; (2018). Etude de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques : Modèle des Capacités de l'audit interne; Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit, september, 420.
- Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector. In Journal of Modern Accounting and Auditing (Vol. 5, Issue 9). <https://www.researchgate.net/publication/253237168>
- AIT MOUZOUN. M; (2018). 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, July, 512.
- 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.
- Barnia. M; (2016). La création de valeur ajoutée socio-économique par L'Audit Interne : Cas d'Entreprises Marocaines; Economies et finances. Conservatoire national des arts et metiers - CNAM.
- Bassrih. M; (2017). La contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales marocaines Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit, juin, 61.

Belaraj, A. & Ouakassi, M. (2018). L'impact de l'audit interne sur la bonne gouvernance des établissements du secteur public au maroc.

Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182–187.

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.

Dellai, H. & Omri, B.M.A. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. In *Research Journal of Finance and Accounting*, (Vol. 7, Issue 16).

Getie Mihret, D., James, K. & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224–252.

Gros, M., Koch, S. & Wallek, C. (2016). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Journal of Management and Governance*, 21(2), 291–329.

HILALI, K. & BENLAKOUIRI, A. (2019). L'adoption de l'audit interne : vers une amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit*, September, 360.

Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2009). Internal audit capability model for the public sector. <https://na.theiia.org/iiarf/Public Documents/Internal Audit Capability Model IA-CM for the Public Sector Overview.pdf>

Macrae, E. & Van Gils, D. (2014). *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*, 2nd Edition .

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

Mihret, D. G. & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.

Sakka, A. & Manita, R. (2011). Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français. *Comptabilités, économie et société*.