

Proposition des déterminants d'appréciation des missions d'audit effectuées par les Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (ISC) : Cas du Maroc

Proposal of determinants for assessing audit engagements operated by Supreme Audit Institutions (SAI): Case of Morocco

Lotfi BENZAOU

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Ibn Tofail Kenitra

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations

MAROC

benazzoulotfi@gmail.com

Fatiha NOUAJE

Doctorante

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Ibn Tofail Kenitra

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations

MAROC

fatiha.nouaje@uit.ac.ma

Date de soumission : 30/10/2022

Date d'acceptation : 07/01/2023

Pour citer cet article :

BENZAOU L., NOUAJE F. (2022) « Proposition des déterminants d'appréciation des missions d'audit effectuées par les Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (ISC) : Cas du Maroc », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 1 » pp : 212 - 227

Résumé

Dans le cadre de la modernisation de la gestion publique et la consolidation des principes de transparence et de reddition des comptes, l'audit externe constitue une composante importante des mécanismes de bonne gouvernance. Dans ce contexte, les institutions de contrôle se voient dans l'obligation de s'adapter aux normes internationales notamment celles édictées par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques. Le recours à ces standards est expliqué par la montée en puissance de l'audit de performance, ces dernières décennies, au détriment des autres formes d'audit. L'objectif est de garantir l'efficacité des missions, d'apprécier leur effet sur la performance du secteur et d'inciter les administrations auditées à améliorer leur gestion. Cet article présente une revue de littérature sur les pratiques de l'audit au sein du secteur public, analyse les bonnes pratiques que les ISC sont tenues de respecter et propose des déterminants d'évaluation des missions d'audit externe public, compte tenu des exigences en vigueur.

Mots clés : Audit externe ; secteur public ; institutions supérieures de contrôle ; normes internationales ; nouvelle gestion publique

Abstract

In the context of new public management, transparency and accountability, external audit is an important component of good governance mechanisms. Thus, Supreme Audit Institutions are required to adapt their practices to international standards particularly those recommended by the International Organization of Supreme Audit Institutions. The use of these standards is explained by the rise of performance auditing in recent decades, at the cost of other forms of auditing. The objective is to guarantee the effectiveness of the missions, to assess their effect on the performance of the sector and to encourage the audited administrations to improve their management. This article presents a literature review on audit practices in the public sector, analyzes the good practices that SAIs are required to follow and proposes determinants of public auditing evaluation taking into account the conventional principles.

Keywords : External audit; public sector; supreme audit institutions; international standards; new public management

Introduction

L'audit du secteur public est exercé par plusieurs organes et prend différentes formes. Les administrations publiques disposent généralement des entités dédiées à l'audit interne. Les auditeurs internes sont tenus de réaliser des examens indépendants et de s'assurer de l'adéquation des actions entreprises avec la stratégie de l'organisation. Ces dites administrations sont soumises également à l'audit externe qui peut être soit contractuel soit légal.

Les dysfonctionnements du secteur public, les réformes des systèmes de gestion des finances publiques et l'adoption de nouvelles approches liées à la bonne gouvernance et à la transparence ont intensifié les besoins en matière d'audit. A l'instar du secteur privé, la recherche de l'efficacité et de l'efficience devient alors le mot d'ordre au niveau du secteur public.

A la différence des missions d'inspection réalisées par les inspections ministérielles, l'Inspection Générale des Finances (IGF) et l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT), la Cour des Comptes marocaine réalise des missions d'audit permettant de s'assurer de la conformité des comptes publics aux réglementations en vigueur et d'apprécier le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus.

En tant qu'institution constitutionnelle, le contrôle supérieur des finances publiques lui a été confiée, ce qui implique son adaptation aux règles internationales régissant ce contrôle particulièrement celle édictées par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSSAI), la Banque Mondiale, et l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE). Ces standards ont pour objectif d'assister les ISC à mieux appréhender les performances des entités auditées et de les optimiser.

Tenant compte ce qui précède, la question qui se pose est « Comment peut-on apprécier les missions de la Cour des Comptes et évaluer leur efficacité ? ». Le présent article cherche à répondre à cette question en se basant sur deux principales hypothèses :

H1 : Un audit efficace devrait répondre aux normes en vigueur en matière de contrôle supérieur des finances publiques.

H2 : La performance des administrations auditées serait tributaire de l'efficacité de l'audit auquel elles sont soumises.

Afin de répondre à la problématique, une étude documentaire a été réalisée. La méthodologie adoptée comprend une analyse de bonnes pratiques que les ISC sont tenues de s'y conformer,

suivie d'une étude d'un ensemble de rapports : les rapports annuels de la Cour des Comptes, les rapports de la Banque Mondiale et de l'OCDE ainsi que le cadre PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability). A l'issue du recueil de données à partir des sources préalablement citées, une catégorisation des règles de bonne conduite et de recommandations a été effectuée. Leur analyse a permis la proposition d'une matrice d'appréciation des missions d'audit externe public.

Ainsi, l'article présente dans un premier temps le cadre conceptuel et les travaux théoriques et empiriques relatifs à l'audit public externe. La deuxième partie expose la méthodologie retenue et les principaux résultats.

1. L'audit externe exercé par les ISC :

L'audit se définit comme un « Examen indépendant d'un actif, d'un passif, d'une activité, d'une organisation ou d'un ensemble des états financiers. Il permet de confirmer ou de démentir les objectifs d'audit préalablement définis et d'émettre une opinion sur le sujet contrôlé » (O'Regan, 2004). L'audit peut également être défini comme « une démarche méthodologique savante et critique, permettant l'analyse et l'évaluation des activités de gestion en vue de dégager des propositions de réformes sous forme de recommandations. » (Harakat, 2011).

L'audit public représente un mécanisme informationnel qui consolide la transparence et la pertinence des informations communiquées (Nmili & Nejjari, 2019). Il présente la particularité d'être réalisé par des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (ISC) qui garantissent la bonne gestion des deniers publics. Ces organismes constituent un pilier important dans les systèmes démocratiques (Bisogno, 2016). Ainsi, l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSSAI) détermine les principales normes encadrant les pratiques des ISC tout en garantissant leur indépendance.

Selon l'ISSAI 100¹, une institution supérieure de contrôle des finances publiques (ISC) est une « institution publique d'un État ou organisation supranationale, qui – quelle que soit sa dénomination, sa composition ou son organisation – exerce, en vertu de la Loi ou autre acte formel de l'État ou de l'organisation supranationale, le contrôle supérieur des finances

¹ ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) : normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques élaborées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI).

publiques de cet État ou de cette organisation supranationale, et ce de façon indépendante ainsi qu'avec ou sans compétence juridictionnelle ». Elles sont ainsi des organisations indépendantes ayant pour but de contrôler les organisations publiques gérant les deniers publics. Les ISC exercent trois types de missions (tels qu'ils sont définis par l'INTOSAI) :

L'audit financier qui « vise essentiellement à déterminer si les informations financières d'une entité sont présentées conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire applicables ». Ce type d'audit qui occupe une place très importante dans la plupart des ISC permet de renforcer la transparence des organismes audités et de moderniser la comptabilité publique notamment pour les pays ayant adopté les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS, pour « International Public Sector Accounting Standards »). Selon Brusca et Martinez (2016), le New Public management supposant l'utilisation des techniques de gestion du secteur privé ainsi que l'adoption des principes de bonne gouvernance ont motivé la réforme du système comptable public. D'ailleurs, ces normes prônent la transparence et l'harmonisation internationale de la comptabilité publique. Par conséquent, la comptabilité d'exercice prend de plus en plus d'importance dans le secteur public au détriment de la comptabilité de caisse.

L'audit de la performance « vise essentiellement à déterminer si les interventions, les programmes et les institutions fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités et si des améliorations sont possibles ». Ceci dit, au terme de sa mission, l'auditeur est tenu de formuler des recommandations. L'implémentation des mesures correctives par l'organisme audité conditionne l'efficacité de ce type d'audit ; d'où la nécessité pour l'ISC d'adopter un mécanisme rigoureux de suivi des recommandations. Ce suivi renseigne sur le caractère réaliste des observations et sur l'implication des audités dans le processus d'amélioration de gestion (Sinnassamy, 2016).

L'audit de conformité « vise essentiellement à déterminer si un sujet donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires qui servent de critères (...). Ces textes législatifs et réglementaires peuvent comporter les règles, les lois et les règlements, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes existants, les termes convenus ou les principes généraux qui régissent la bonne gestion financière du secteur public et la conduite des fonctionnaires. »

Il convient pourtant de souligner que malgré les efforts de standardisation de leurs pratiques, les ISC ne sont pas toutes identiques et présentent des formes et structures différentes. La diversification des modèles de ces organismes de contrôle impacte la réalisation de leurs

attributions et leur rendement selon leur position vis-à-vis du gouvernement et du parlement (Hay & Cordery, 2020). Ainsi, on distingue trois principaux modèles :

Le modèle juridictionnel « Napoleonic model » où l'ISC est un tribunal qui a des missions juridictionnelles. Ce modèle est présent dans les pays latins de l'Europe, les pays francophones de l'Afrique et certains pays d'Amérique latine.

Le modèle parlementaire communément connu sous le nom du « Westminster model » qui fait référence au système parlementaire de Westminster. Westminster étant le nom du palais où siège le parlement britannique. Il s'agit du modèle le plus répandu où l'ISC prend la forme d'un bureau d'audit général composé d'auditeurs et piloté par un auditeur général. Ce modèle est présent dans le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, l'Inde et les pays anglophones de l'Afrique.

Le modèle collégial ou modèle du conseil « Board Model » présent notamment en Allemagne et en Asie. Dans ce cas, le contrôle des finances publiques est confié à un conseil de direction présidé par un vérificateur général qui présente ses conclusions sur l'exécution du budget de l'Etat au parlement.

En outre, certains ISC présentent plus d'un type de fonction comme la Belgique doté du modèle du tribunal et du conseil à la fois (Hay & Cordery, 2021). La rareté des autres formes et la prééminence des trois formes citées initialement impliquent l'adoption des trois modèles par les institutions professionnelles internationales ainsi que la communauté scientifique. « Ces catégories présentent des différences au niveau des dispositifs institutionnels, des structures hiérarchiques, de la mission légale, et des compétences du personnel. » (Rapport de la Banque Mondiale, 2021).

2. Synthèse des travaux théoriques et empiriques :

D'après la littérature sur l'audit public, ce dernier est principalement associé à deux théories : la théorie d'agence et la théorie institutionnelle.

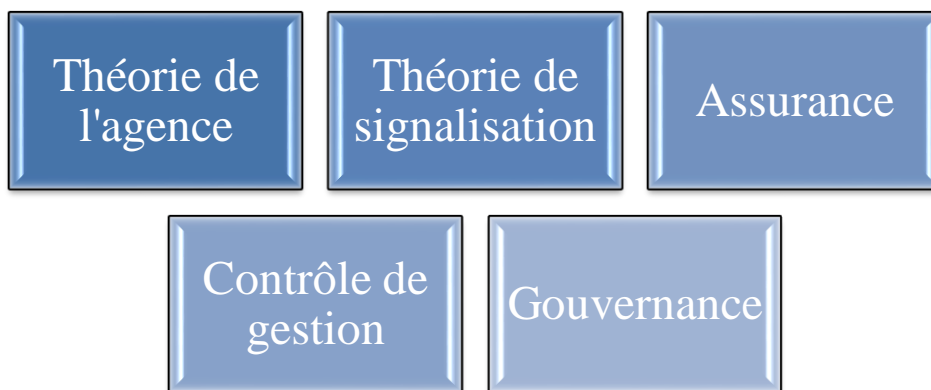
La théorie de l'agence traduit la relation entre le principal et l'agent. En effet, le principal délègue à l'agent la réalisation de certains services en son nom. Les gestionnaires des fonds publics, étant les agents, sont alors responsables devant le principal, qui est le citoyen. Dans ce cas, l'intervention d'une tierce partie qui est l'auditeur se justifie par la nécessité d'apprécier l'utilisation rationnelle et objective des ressources par les agents tout en minimisant les risques liés aux conflits d'intérêt et à l'asymétrie d'information (Gustavson, 2015).

La théorie institutionnelle s'intéresse particulièrement à l'environnement institutionnel des organisations. En effet, les standards mis en place à l'extérieur des organisations influencent directement leurs modes de gestion et peuvent même donner lieu à l'apparition de nouvelles pratiques managerielles. Ainsi, la pérennité des organisations est conditionnée par leur conformité aux règles en vigueur. La théorie institutionnelle explique pertinemment l'émergence des normes d'audit.

De récents travaux académiques se sont focalisés sur la littérature concernant cette thématique notamment Hay et Cordery (2018) à travers leur article sur la littérature et l'histoire de l'audit public ; Heald (2018) qui a étudié la problématique de la théorisation de l'audit public en mettant l'accent sur le rôle de la transparence et de la confiance dans l'audit ; Parker et al. (2019) ayant réalisé une étude sur le développement de l'audit de performance en examinant son ampleur ; Hay et Cordery (2019) qui expliquent la valeur fournie par les ISC à travers l'analyse des rapports d'audit ; ainsi que Mattei, Grossi, et Guthrie (2021) qui ont réalisé une revue de littérature systématique en exposant les points les plus abordés sur l'audit du secteur public et les principales pistes de recherche.

Les études de Hay et Cordery (2018) se basent sur la théorie de l'agence et la théorie néo-institutionnelle. Ils présentent cinq explications (Figure n°1) justifiant l'existence de l'audit public et le mettant en valeur :

Figure n°1 : Explications de l'audit public (Hay & Cordery, 2018)



Source : Elaboré par l'auteur

Selon ces mêmes auteurs, la **théorie de l'agence** implique plusieurs niveaux de relations :

- La relation entre les citoyens et les gestionnaires ;
- La relation entre le gouvernement et le parlement ;
- La relation entre le gouvernement et les fonctionnaires.

Ces parties prennent la position des mandants-mandataires.

Quant à la **théorie de signalisation**, elle repose sur le principe de l'asymétrie d'information en supposant que les gestionnaires disposent de toutes les informations concernant leurs activités et peuvent améliorer la fiabilité de leurs états financiers en confiant leur examen à un auditeur. En effet, les rapports d'audit sont des signes d'alerte qui orientent les décisions des investisseurs. La qualité de l'information conditionne le processus de prise de décision. Ainsi, cette théorie justifie la présence d'un audit indépendant au sein de l'Etat car ce dernier rendrait les informations publiques et les décisions prises par le gouvernement plus fiables et moins contestées. Dans ce sens, l'explication par la signalisation paraît complémentaire à la théorie de l'agence et permet au gouvernement de servir de l'audit en tant qu'outil de communication sur la bonne gestion des deniers publics.

L'audit public est également expliqué par l'**assurance** que fournit les auditeurs sur les décisions des gestionnaires publics et la minimisation des manquements inhérents au management du secteur public.

L'explication de l'audit par le **contrôle de gestion** repose sur le principe qu'un audit efficace aide les gestionnaires à contrôler les entités complexes et les activités décentralisées et constitue ainsi un instrument de pilotage de l'administration.

Enfin, les auteurs associent l'audit à la **gouvernance** dans la mesure où le renforcement de la gouvernance publique implique une demande accrue de l'audit, spécialement lorsque ce dernier est accompagné par d'autres mécanismes de bonne gouvernance. En outre, les recommandations formulées dans les rapports des audits externes participent considérablement à l'amélioration de la gouvernance des organisations publiques et facilitent le processus de prise de décision.

Heald (2018) analyse le degré de transparence de gestion des finances publiques fourni par les missions d'audit public et son impact sur la légitimité de ce dernier. Il met en relief la relation entre la transparence et la confiance du public dans le gouvernement en indiquant qu'une amélioration de la gouvernance n'est pas forcément synonyme d'un accroissement de la confiance, car celle-ci est influencé par des facteurs subjectifs tels que la couverture médiatique, les réactions politiques et la complexité d'interprétation de certaines données de performance.

Cette complexité est théoriquement justifiée par le changement du contexte international. D'ailleurs, Mattei, Grossi, et Guthrie (2021) avancent que l'évolution du New Public Management a orienté la littérature dans le secteur public. Par conséquent, ils ont pu constater

plusieurs lacunes de la littérature existante sur l'audit du secteur public. On cite, à titre illustratif, la refonte des systèmes d'audit du secteur public suite à l'adoption du NPM, l'étude du rôle et de l'impact des institutions d'audit supranationales, l'examen du passage de l'audit de conformité à l'audit des résultats, l'évolution des organisations auditées en termes d'économie, d'efficacité et d'efficacités, les études comparatives des pratiques des ISC selon leurs modèles et les opportunités d'utilisation de la technologie et du big data par les institutions d'audit et son impact sur leur performance.

3. Méthodologie :

L'identification des déterminants d'évaluation du contrôle mené par les ISC a été réalisée selon une approche analytique prenant en considération le contexte actuel de la gestion des deniers publics, et se basant sur un ensemble de règles de bonne conduite et de recommandations édictées par les organisations nationales et internationales. Une sélection des ressources informationnelles fiables a été effectuée, suivie d'un recueil des données à partir des documents identifiés, et d'une analyse et une confrontation des différentes informations collectées.

Le traitement de données issues de la revue de littérature et de l'étude documentaire a permis la définition des critères de choix des déterminants, à savoir :

- La constitution de 2011 qui garantit l'indépendance de la Cour des Comptes et qui renforce la démocratie citoyenne et participative, les principes de bonne gouvernance, la transparence et la reddition des comptes ;
- La loi organique n°130-13 relative à la loi de finances (LOLF) qui a instauré la gestion axée sur les résultats à travers la réforme des règles budgétaires et l'adoption du concept des programmes et projets pour une gestion plus efficace des dépenses publiques ;
- Les normes ISSAI 100 et ISSAI 300 relatives respectivement au fonctionnement des ISC et à l'audit de performance. Elles encadrent l'activité des ISC en matière d'indépendance, des compétences professionnelles de l'équipe d'audit, d'accès à l'information, de définition des objectifs de l'audit et du caractère significatif, de la qualité des rapports d'audit et de la documentation nécessaire à l'élaboration des conclusions et recommandations d'audit ;
- Le Cadre PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) qui constitue un outil d'évaluation des systèmes de gestion des finances publiques via 31 indicateurs couvrant 94 dimensions et se reposant sur 7 piliers :

- Fiabilité du budget,
 - Transparence des finances publiques,
 - Gestion des actifs et des passifs,
 - Stratégie budgétaire et établissement du budget fondé sur les politiques publiques,
 - Prévisibilité et contrôle de l'exécution du budget,
 - Comptabilité et établissement des rapports,
 - Supervision et audit externes ;
- L'Indice d'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (InISC), conçu par la Banque Mondiale, comprend 10 indicateurs mesurant l'indépendance :
 - Cadre constitutionnel et juridique,
 - Transparence dans le processus de nomination du dirigeant de l'ISC,
 - Autonomie financière,
 - Types d'audits,
 - Autonomie fonctionnelle,
 - Autonomie en matière de dotation en personnel,
 - Mandat des audits,
 - Autonomie quant à la portée des audits,
 - Accès aux dossiers et à l'information,
 - Droits et obligations en matière de rapports d'audit ;
 - Rapport de l'OCDE sur les ISC et la bonne gouvernance qui, à travers l'étude d'un échantillon des ISC de différents modèles, a démontré que l'évolution des pratiques des ISC permet aux décideurs publics de mieux relever les défis politiques, d'optimiser leurs ressources et d'améliorer leur processus de prise de décision.
 - Rapport de l'OCDE sur l'Institution Supérieure de Contrôle du Royaume du Maroc dont les principales recommandations portaient sur l'amélioration de la planification stratégique, le renforcement de la communication avec les parties prenantes et l'adoption de l'approche d'audit par les risques ;
 - L'approche PDIA (Problem Driven Iterative Adaptation) ou l'analyse itérative axée sur les problèmes, proposée par Andrews, Pritchett, et Woolcock (2012) et par Pritchett (2013) en vue d'améliorer la gestion du secteur public des pays en développement. L'approche repose sur 4 principes :

- Axer les initiatives sur les problèmes,
- Autoriser la déviance positive,
- Intégrer la déviance positive dans un processus d'apprentissage afin de permettre une adaptation itérative,
- Renforcer la capacité organisationnelle.

4. Déterminants d'appréciation d'audit externe public :

Dans le but de s'assurer que l'audit externe public parvient à réaliser les objectifs qui lui sont assignés, en l'occurrence la réduction des dépenses publiques tout en préservant la qualité des services publics et que les ISC remplissent leur rôle principal qui est de « faire passer progressivement les organismes publics d'une logique de moyens à une logique de résultats » (Boullanger, 2013), la définition des critères d'évaluation s'avère nécessaire.

Bien que de nombreux travaux ont étudié la qualité d'audit, néanmoins, ils n'abordent pas les critères d'appréciation du processus entier de l'audit. En outre, l'audit externe public est peu concerné par ces études. Ainsi, selon DeAngelo (1981) cité par Aouina & Moussamir (2019), la qualité de l'audit est tributaire de l'indépendance et de la compétence. Dans le même sens, Sulaiman (2017) relie l'efficacité d'audit aux quatre axes de la qualité de l'audit que sont : l'indépendance de l'auditeur, la compétence de l'auditeur, l'organisation interne de l'équipe d'audit et l'évaluation du processus d'audit. Toutefois, d'autres facteurs peuvent favoriser ou entraver le travail des ISC. D'ailleurs, « plusieurs ISC n'arrivent pas à maîtriser leur tâche de contrôle et d'évaluation, faute de stratégie et de moyens humains et matériels suffisants » (Harakat, 2011).

Conformément à la dernière enquête mondiale de l'INTOSAI (2017), 66% des ISC ont procédé à l'évaluation de leur performance pendant la période 2013-2016. Bien que ce pourcentage paraisse important, il serait judicieux de prendre en compte la méthode adoptée pour l'évaluation (Tableau n°1).

Tableau n°1 : Approches des ISC pour l'évaluation de performance

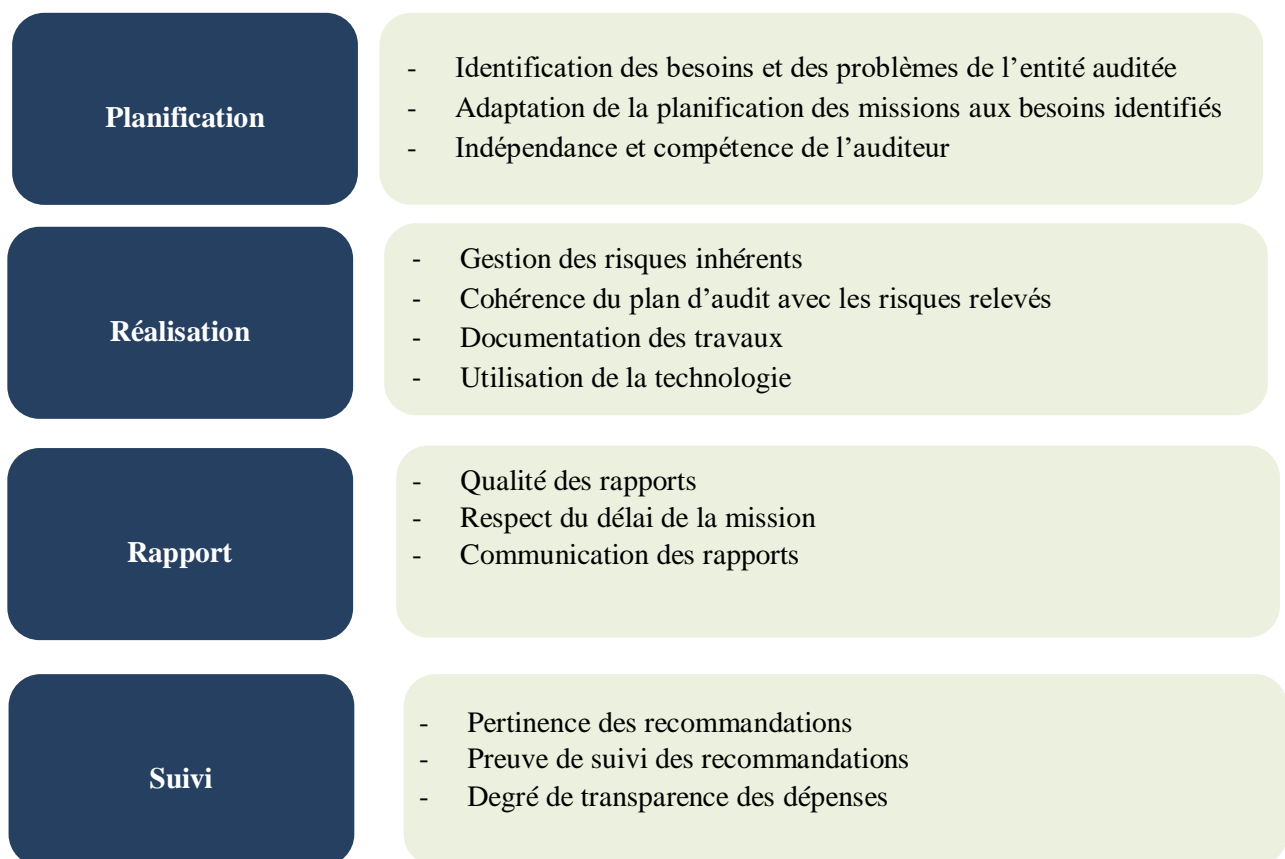
	PAYS EN DÉVELOPPEMENT (N=75)	PAYS À REVENU ÉLEVÉ (N=32)
Auto-évaluation	35 %	50 %
Évaluation par un pair	41 %	41 %
Évaluation externe	29 %	22 %
Évaluation interne et externe	17 %	16 %
Autres	8 %	0 %

Source : Initiative de Développement de l'INTOSAI (IDI), Rapport d'inventaire 2017

Ainsi, les auto-évaluations et les évaluations par les pairs représentent les techniques les plus utilisées pour apprécier la performance.

A cet effet, la sélection des outils d'appréciation de l'efficacité des missions des ISC et leur adaptation au contexte de la Cour des Comptes marocaine a permis de distinguer les déterminants ci-dessus classés par étape de déroulement de la mission :

Figure n°2 : Matrice des déterminants d'appréciation des missions des ISC



Source : Elaboré par l'auteur

La planification étant la phase initiale du processus, il est recommandé de s'assurer en premier qu'un programme de contrôle adéquat a été élaboré par l'institution et que les auditeurs s'y conforment. Les contrôles planifiés doivent répondre aux attentes des parties prenantes en se basant sur une étude des besoins et des principaux défis à relever au niveau national et international. En outre, la Cour des Comptes est sollicitée à réaliser des enquêtes et des contrôles non prévus par son programme en réponse aux demandes exprimées par le parlement et le gouvernement. Elle peut mettre à la disposition des auditeurs des guides de

contrôle leur facilitant l'accomplissement des missions. L'adaptation des programmes aux évolutions de son environnement est une condition sine qua non à l'efficacité de ses missions. Par ailleurs, l'indépendance fonctionnelle et organisationnelle de l'institution implique une indépendance de ses membres mais aussi une autonomie financière se traduisant par des ressources suffisantes pour l'accomplissement de son rôle. L'équipe d'audit doit posséder les compétences nécessaires et la probité requise pour la réalisation d'audit. Les compétences professionnelles incluent une solide connaissance de l'audit et de l'organisation auditée, ainsi qu'une maîtrise des méthodes d'enquêtes et des techniques d'évaluation. Par ailleurs, l'équipe d'audit doit faire preuve d'un esprit critique et d'un jugement professionnel. L'appréciation de ces éléments permet de s'assurer de la réussite de la phase de planification.

Au niveau de la réalisation, il convient d'appréhender les procédures mises en place par les auditeurs pour l'appréciation du système de contrôle interne et la gestion des risques tout en s'assurant que les exigences applicables sont respectées. L'audit doit être documenté en fonction des circonstances de la mission, les informations doivent être exhaustives et suffisamment détaillées pour aboutir aux constatations, conclusions et recommandations d'audit.

L'objectif des procédures et méthodes mises en place est de fournir une certaine assurance d'audit et de garantir la qualité des rapports produits par la Cour des comptes. Les réponses aux questions d'audit, la pertinence des constatations que comporte les rapports et l'apport d'une réelle valeur ajoutée forment une grille d'évaluation des dits rapports. De même, la production des rapports au temps opportun et le maintien d'une communication appropriée avec les entités auditées et les parties prenantes concernées permettent à la Cour des Comptes de se conformer aux normes ISSAI.

Il convient d'ajouter qu'un autre élément crucial d'évaluation d'impact de l'audit public est à prévoir, en l'occurrence, l'instauration d'un système rigoureux de suivi des recommandations. Les recommandations sont des actions correctives fondées sur le processus d'analyse et de confirmation des constats et destinées à ajuster les résultats des audités. Leur formulation doit alors être concise et non générique afin de permettre leur adoption par les gestionnaires publics et leur suivi par les auditeurs.

Cette matrice, comportant des critères d'évaluation pour chaque phase d'audit, permettrait de répondre relativement à l'interrogation de départ à savoir la problématique d'appréciation des missions des ISC. Elle synthétise les éléments clés pouvant renseigner sur la conformité des ISC aux standards en vigueur et partant se prononcer sur leur efficacité. En outre, les

résultats de l'étude documentaire confirment les constats de la revue de littérature notamment les travaux de Heald (2018) et Hay & Cordery (2018, 2019, 2021) sur la valeur fournie par l'audit public.

Conclusion

En conclusion, les études théoriques et empiriques montrent qu'il n'est pas évident d'évaluer objectivement le degré d'efficacité et d'efficience de l'audit exercé par les ISC et de mesurer son impact direct sur la gestion publique.

La pertinence des déterminants choisis dépend étroitement de la nature des missions. En effet, ces critères restent globaux et peuvent être adaptés selon les spécificités des entités auditées et les objectifs attendus.

Il est à signaler que dans certains cas, l'étude d'impact d'une mission peut être quantifiable, dans d'autres cas, elle n'est pas facilement mesurable par des indicateurs. Toutefois, l'apport des ISC d'une manière générale et de la Cour des Comptes du Maroc spécialement, reste visible au niveau de l'amélioration de la qualité du service public et le classement du royaume quant à la gestion des finances publiques. L'évaluation des politiques publiques en est un autre critère dans le sens où elle permet de se prononcer sur le succès des réformes instaurées et sur la rationalisation de l'action publique.

De ce fait, la comparaison des indicateurs de performance avant et après les missions d'audit constitue un outil supplémentaire de mesure d'efficacité. Il s'agit de l'évaluation basée sur la théorie de changement qui consiste à comparer les résultats au démarrage de la mission avec les résultats observés à la fin d'intervention de l'auditeur. Dans ce cadre, des enquêtes post-audit peuvent être réalisées et constituer ainsi la base de réalisation des auto-évaluations. En plus, les évaluations par les pairs telles qu'elles sont conçues par la commission de renforcement des capacités des ISC de l'INTOSAI garantissent aux ISC l'adoption de meilleures pratiques et l'amélioration de leurs résultats.

Les ISC sont également encouragés à intégrer les nouvelles technologies moyennant l'automatisation de certains sous-processus d'audit et l'utilisation de techniques modernes d'analyse de données, ce qui leur permettra de gagner en efficacité et en efficience.

Enfin, cette étude a permis de valider la question de recherche et de cadrer les hypothèses de recherche et devrait être complétée par une étude qualitative afin de renforcer la pertinence des résultats obtenus.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

BISOGNO, M., (2016), «Auditing Principles», Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance, International Publishing Switzerland Springer.

HARAKAT, M., (2011), « Les finances publiques et les impératifs de la performance : le cas du Maroc », Paris : L'Harmattan, 457p.

HAY D. & CAROLYN C., (2020), «Public sector audit», Routledge Focus, 110p.

O'Regan, D., (2004), «AUDITOR'S DICTIONARY Terms, Concepts, Processes, and Regulations», John Wiley & Sons, 320p.

Articles :

AOUINA M. & MOUSSAMIR A., (2019) « Le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. Une revue de littérature », Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit, Volume 3, n° 4, pp 513- 525.

BRUSCA I. & MARTINEZ J., (2016), « L'adoption des IPSAS : un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public », Revue Internationale des Sciences Administratives, Volume 82, n°4, pp761-781.

BOULLANGER, H., (2013), « Les Institutions supérieures de contrôle à l'heure de la maîtrise des dépenses publiques », Géoeconomie, Volume 4, n°67, pp. 207-221.

GUSTAVSON, M., (2015), "Does good auditing generate quality of government? », QOG The quality of government institute.

HAY D. & CAROLYN C., (2018), « The Value of Public Sector Audit: Literature and History», Journal of Accounting Literature, Volume 40, pp.1-15.

HAY D. & CAROLYN C., (2019), « Supreme Audit Institutions and public value: demonstrating relevance», Financial Accountability & Management, vol 35, n°2, pp. 128-142.

HAY D. & CAROLYN C., (2021), « Public sector audit in uncertain times», Financial Accountability & Management, Volume 20, n°1, pp. 426– 446.

HEALD, D., (2018), « Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit», Financial Accountability & Management, Volume 34, pp.317-335.

MATTEI G., GROSSI G. & GUTHRIE J., (2021), « Exploring Past, Present and Future Trends in Public Sector Auditing Research: A Literature Review», Meditari Accountancy Research, Volume 29, n°7, pp. 94-134.

NMILI M. & NEJJARI F., (2019), « Le contrôle supérieur des finances publiques au Maroc : Quelle contribution pour l'application de la reddition des comptes », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Volume 4 : n° 3, pp : 971 - 982.

PARKER, L.D., JACOBS, K. & SCHMITZ, J. (2019). « New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case», Accounting, Auditing and Accountability Journal, Volume 32 n°1, 280-306.

Pritchett, L., Andrews, M., & Woolcock, M. (2012) « Escaping capability traps through Problem Driven Iterative Adaptation (PDIA) », Center for Global Development, Working Paper 299.

Pritchett L., (2013), « La Banque Mondiale et la gestion du secteur public : et après ? », Revue Internationale des Sciences Administratives, Volume 79, n°3, pp. 439 à 446.

SINNASSAMY, C., (2016), « La qualité de la justice financière : réflexions théoriques et inflexions pratiques », Revue française d'administration publique, Volume 3, n°159, pp.855-864.

SULAIMAN, N., (2017), « Oversight of audit quality in the UK : insights into audit committee conduct », Meditari Accountancy Research, Volume 25 N°3, pp. 351-367.

Rapports :

Groupe de la Banque Mondiale (2021), « Indice d'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Rapport de synthèse globale ».

Initiative de Développement de l'INTOSAI (2017), « Rapport d'inventaire : rapport rédigé par l'IDI pour présenter les résultats de l'enquête mondiale de l'INTOSAI et d'autres données».

OCDE (2017), « Institution Supérieure de Contrôle Du Royaume du Maroc : Une étude d'apprentissage conjointe pour l'amélioration de la gouvernance au moyen d'un contrôle externe ».

OECD (2016), « Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight, OECD Public Governance Reviews», OECD Publishing, Paris.

Secrétariat PEFA (2019), « Cadre d'évaluation de la gestion des finances publiques », Deuxième édition.

The Institute of Internal Auditors (2012), « The role of auditing in public sector governance», 2nd Edition.