
Recebido: 29-01-2024 | Aprovado: 13-03-2024 | DOI: <https://doi.org/10.23882/emss.24221>

Analyse qualitative de l'efficacité des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public : Cas des établissements publics au Maroc.

Qualitative analysis of the effectiveness of audit committees and internal audit functions in the public sector: The case of public establishments in Morocco

Mehdi Gharrafi,

Laboratoire d'Études et de Recherches en Sciences Économiques et de Management (LERSEM)

École Supérieure de Technologie, Sidi Bennour

Université Chouaib Doukkali, Maroc

(mehdigharrafi@gmail.com)

Résumé : Cet article examine la gouvernance d'entreprise ainsi que la performance des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public d'une économie émergente, tel que le Maroc. Ces deux fonctions jouent un rôle crucial dans la gouvernance d'entreprise en assurant une prestation de services optimale des établissements publics. L'étude, fondée sur la théorie des parties prenantes, analyse qualitativement la gouvernance d'entreprise et l'efficacité des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public marocain.

Les résultats suggèrent une bonne gouvernance d'entreprise avec la présence de comités d'audit et de fonctions d'audit interne dans le secteur public. Cependant, l'inefficacité des comités d'audit et des fonctions d'audit interne est soulignée, attribuée à l'absence de conseils, à la non-mise en œuvre des recommandations, et à l'insuffisance des ressources dans le secteur public marocain.

Pour améliorer les performances, il est recommandé que les dirigeants publics prennent en considération les conclusions des comités d'audit et des fonctions d'audit interne, les recommandent et intègrent leurs conclusions dans des plans d'action mis en œuvre par la direction. Les comités d'audit doivent renforcer leur surveillance des fonctions d'audit interne pour assurer leur efficacité. La présence de comités d'audit et de fonctions d'audit interne performantes dans le secteur public témoigne d'une exploitation compétente et efficace des ressources au bénéfice de toutes les parties prenantes.

Mots clés : Gouvernance d'entreprise, comité d'audit, audit interne, secteur public, Maroc, auditeur général

Abstract: This paper examines corporate governance and the performance of audit committees and internal audit functions in the public sector of an emerging economy, such as Morocco. These two functions play a crucial role in corporate governance by ensuring optimal service delivery by public institutions. The study, based on stakeholder theory, qualitatively analyzes corporate governance and the effectiveness of audit committees and internal audit functions in the Moroccan public sector.

The results suggest good corporate governance with the presence of audit committees and internal audit functions in the public sector. However, the inefficiency of audit committees and internal audit functions is highlighted, attributed to the lack of advice, the non-implementation of recommendations, and the insufficiency of resources in the Moroccan public sector.

To improve performance, it is recommended that public leaders take into account the findings of audit committees and internal audit functions, make recommendations, and integrate their findings into action plans implemented by management. Audit committees need to strengthen their oversight of internal audit functions to ensure their effectiveness. The presence of effective audit committees and internal audit functions in the public sector demonstrates competent and efficient use of resources for the benefit of all stakeholders.

Keywords: Corporate governance, audit committee, internal audit, public sector, Morocco, auditor general.

Introduction

Dans le secteur public, la fonction d'audit interne est bien placée pour comprendre l'organisation publique et les risques qui y sont associés. La fonction d'audit interne doit faire preuve d'indépendance et d'objectivité dans l'exécution de ses tâches, ce qui n'est possible que si elle est séparée des tâches fonctionnelles habituelles. L'existence d'une fonction d'audit interne efficace au sein d'une organisation témoigne d'une bonne gouvernance d'entreprise, comme le reconnaît le Code Marocain de Bonne Pratique de Gouvernance des EEP (Établissements et Entreprises Publics), et met en outre l'accent sur l'approche de l'audit basée sur les risques dans la loi relative à la gouvernance et au contrôle financier de l'État sur les établissements et organismes publics. La fonction d'audit interne est une partie intégrante et indispensable du mécanisme de contrôle dans les secteurs public et privé. Pour être efficace, elle doit posséder certaines caractéristiques et être positionnée de manière appropriée avec des tâches pertinentes (Arif et al., 2013; Cohen et al., 2010).

Les dirigeants et les gestionnaires du secteur public sont de plus en plus tenus de s'assurer qu'un contrôle interne efficace et une bonne gouvernance fonctionnent dans leurs domaines de responsabilité. La responsabilisation accrue est nécessaire pour assurer une bonne égalité sociale et améliorer la prestation de services (van der Nest et al., 2008).

Au Maroc, la loi relative à la loi des finances (LOF) s'efforce de créer une culture de la performance en demandant aux gestionnaires de gérer et, dans le même temps, de rendre compte du déploiement des ressources dans la prestation de services (Benazzi & Gharrafi, 2020). L'Institut des auditeurs internes a noté que les activités d'audit interne du secteur public aux niveaux national, régional et local devraient impliquer les fonctionnaires, les conseils d'administration, les PDG et la direction au nom des contribuables, des consommateurs de services publics et du grand public. Dans d'autres pays comme la Malaisie, l'audit interne dans les organisations des secteurs public et privé a connu une croissance organique stable depuis qu'il a pris pied dans le processus de gestion dans les années 1980 (Gharrafi, 2022).

Néanmoins, l'efficacité de l'audit interne est une fonction du comité d'audit, qui est un élément central de la responsabilité publique et de la gouvernance d'une organisation. Les comités d'audit ont pour rôle de mesurer la performance de la fonction d'audit interne, de nommer les responsables de l'audit interne et de soutenir et promouvoir la fonction d'audit au sein de l'organisation (Davies, 2009).

Le comité d'audit aide les conseils d'administration des organisations du secteur public en assurant la surveillance des pratiques de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne (IIA, 2017). Le comité d'audit constitue le principal contributeur à la bonne gouvernance ; il joue un rôle essentiel en aidant l'organe directeur à s'acquitter de ses responsabilités en matière de supervision de la gestion financière et de la performance, dans le respect des exigences légales et réglementaires et des contrôles internes. Le secteur public doit garantir l'intégrité, la transparence et la responsabilité (OCDE, 2011). Cependant, la responsabilité, la clarté des rôles et les lignes hiérarchiques sont toujours vagues dans le secteur public, malgré l'explication compréhensible du code des bonnes pratiques de gouvernance des EEP sur qui est responsable de certaines responsabilités de gouvernance et de son application.

En comparaison avec le secteur privé, il existe peu de conseils pour la formation et l'utilisation efficaces des comités d'audit du secteur public, en raison de l'absence d'une charte du comité d'audit qui documente l'autorité, la mission et les responsabilités du comité d'audit (Armitage, 2011). Ces dernières années, les comités d'audit ont connu un succès mitigé ; bien qu'ils soient censés disposer d'une large marge de manœuvre pour traiter un large éventail de questions relatives aux entreprises, les comités d'audit se concentrent souvent sur les examens d'audit externe, au détriment des rapports d'audit interne.

Par conséquent, les auditeurs internes ont la possibilité de persuader le comité d'audit de son rôle et de garantir des résultats optimaux en matière de bonne gestion et de contrôle de l'entreprise (Cooper, 1993). Selon Van der Nest (2005), la création de comités d'audit dans les administrations nationales n'est pas seulement une obligation légale ; ces comités doivent en effet accomplir certaines tâches afin d'être un instrument de responsabilisation au sein de l'administration. Les comités d'audit doivent remplir des fonctions liées à la gestion des risques, à la surveillance des rapports financiers, au contrôle interne et à la gouvernance d'entreprise. En outre, les comités d'audit sont de plus en plus reconnus comme un élément fondamental des structures de contrôle et des pratiques de gouvernance les plus récentes, tant dans le secteur privé que dans le secteur public. Le comité d'audit est un élément essentiel des processus de responsabilité publique et de gouvernance, car il joue un rôle clé dans l'approbation de la véracité de la gouvernance d'entreprise d'une entité du secteur public (van der Nest, 2008).

Les attentes à l'égard des comités d'audit et les responsabilités qui leur sont confiées ont proliféré à la suite d'une succession d'échecs internationaux en matière de gouvernance et de la perte de confiance du public dans de nombreux conseils d'administration. La capacité des comités d'audit des organismes publics à jouer leur rôle et à relever les nombreux défis posés par le climat actuel est une question élémentaire (O'Higgins & Carver, 2010).

Dans ce contexte, nous avons cherché à examiner la gouvernance d'entreprise et l'efficacité des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public marocain. Le reste de l'article couvre la contribution de l'étude, le cadre théorique, l'analyse documentaire, la méthodologie, les résultats et la discussion, la conclusion et les implications de l'étude.

Contribution de l'étude :

L'étude apporte une contribution au corpus de connaissances, principalement en se focalisant sur le contexte marocain pour examiner les performances des fonctions d'audit interne à travers une analyse de contenu. Bien que les études basées sur des données provenant de différents pays puissent offrir des informations plus générales, une étude réalisée au sein d'une nation spécifique demeure essentielle en raison des caractéristiques nationales uniques de chaque pays. De plus, les recherches approfondies sur les performances des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public marocain, en se concentrant sur les résultats des audits par l'auditeur interne, sont relativement rares dans la littérature.

Cadre théorique :

La théorie des parties prenantes a été mobilisée comme fondement théorique de notre étude. Cette perspective a été largement appliquée dans divers domaines, tant dans le secteur privé que public. Le concept de "partie prenante" a gagné en notoriété dans la théorie et la pratique de l'administration publique ces dernières années (Bryson, 2004). Conformément aux modèles de l'"actionnaire éclairé" et de la gouvernance d'entreprise "*intégrant les parties prenantes*", il est reconnu que les conseils d'administration doivent prendre en compte les intérêts légitimes des parties prenantes autres que les actionnaires (CM, 2009). Cependant, la théorie des parties prenantes va au-delà de la simple maximisation des profits des actionnaires en imposant la prise en compte obligatoire des intérêts et du bien-être d'autres parties prenantes (Phillips, Freeman et Wicks, 2003). Cette perspective cherche à expliquer la relation entre l'entreprise, son environnement externe et son comportement au sein de cet environnement (Key, 1999).

La théorie des parties prenantes est fréquemment utilisée comme référence dans les dialogues des acteurs, leurs actions et diverses études en sciences de la gestion (Damak-Ayadi & Pesqueux, 2005). Jensen (2001) souligne que la "*théorie des parties prenantes*" constitue le principal concurrent de la maximisation de la valeur en tant qu'objectif de l'entreprise. Cette théorie part du principe que les valeurs font explicitement partie des opérations, chargeant ainsi les gestionnaires d'articuler le sens partagé de la valeur qu'ils créent et qui réunit les principales parties prenantes

(Freeman, Wicks, & Parmar, 2004). Dans le secteur public, l'établissement public est une partie prenante majeure, particulièrement intéressée par la prestation de services, élément fondamental d'une bonne gouvernance d'entreprise. L'efficacité des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public garantit une allocation efficiente des ressources au profit de toutes les parties prenantes. Généralement, l'audit interne est hautement apprécié en tant que source objective d'assurance et de conseils, fournissant des informations cruciales sur la gouvernance, les opérations et la gestion des risques aux organes directeurs du secteur public.

Selon Donaldson et Preston (1995), la théorie des parties prenantes est de nature "*managériale*" et propose des attitudes, des structures et des pratiques qui, combinées, forment une philosophie de gestion des parties prenantes. Selon Freeman et Phillips (2002), l'idée centrale est que la performance d'une organisation dépend de sa gestion des relations avec des groupes clés susceptibles d'influencer la réalisation de ses objectifs. Le rôle du gestionnaire consiste à maintenir le soutien de tous les groupes, à équilibrer leurs intérêts tout en faisant de l'organisation un lieu où les intérêts des parties prenantes peuvent être maximisés au fil du temps. Bryson (2004) souligne que l'attention portée aux parties prenantes est impérative, faisant ainsi de l'analyse des parties prenantes un élément crucial pour aider les organismes publics à s'acquitter au mieux de leurs fonctions.

Revue de la littérature

La gouvernance dans le secteur public mérite une attention équivalente à celle accordée au secteur privé. Alors que les comportements contraires à l'éthique dans ce dernier ont un impact sur les actionnaires, ceux allant à l'encontre des principes dans le secteur public affectent l'ensemble des contribuables et des citoyens (George, 2005). Selon l'Institut des auditeurs internes (2014), un comité d'audit performant dans le secteur public contribue à garantir qu'une analyse objective et des informations crédibles étayent les décisions visant à façonner un meilleur avenir pour la communauté.

Le rôle et les responsabilités du comité d'audit impliquent qu'il doit aider les conseils et les fonctionnaires à s'acquitter de leurs responsabilités avec probité et

efficacité, notamment en matière de contrôle financier (Davies, 2009). En se référant aux lignes directrices de l'Auditeur général de Nouvelle-Zélande sur les meilleures pratiques pour un comité d'audit du secteur public, les résultats de l'étude suggèrent que le conseil est moyennement bien noté en termes de potentiel d'efficacité. Cependant, des préoccupations liées à l'indépendance, la compétence, le mandat et la rémunération des membres du comité d'audit ont été identifiées, compromettant ainsi l'efficacité globale du comité d'audit. Malgré des lacunes notables dans ces domaines, les réseaux informels entre les membres du comité d'audit et la direction sont utilisés pour maximiser la réalisation de l'efficacité latente existante. Par conséquent, le comité d'audit est perçu par ses parties prenantes (direction, auditeurs et membres du comité) comme un mécanisme essentiel pour aider le conseil d'administration à réaliser une bonne gouvernance Malthus, (2010).

En outre, basée sur des données provenant d'Australie et de Nouvelle-Zélande, l'étude de Goodwin (2003) s'est penchée sur les comités d'audit et l'audit interne dans des entités des secteurs privé et public. L'indépendance est davantage associée aux questions de processus, tandis que l'expérience comptable est liée à la mesure dans laquelle le comité d'audit examine le travail de la fonction d'audit interne.

Van der Nest (2008), dans une étude visant à déterminer si les comités d'audit dans le service public sont perçus comme efficaces pour aider les comptables des ministères à assumer leurs responsabilités, a conclu que les comités d'audit sont efficaces pour aider les comptables à assumer leurs responsabilités.

La majorité des comités d'audit de la fonction publique marocaine ne sont pas perçus comme efficaces dans l'exercice des fonctions requises. Au Kenya, Ogoro et Simiyu (2015), dans une étude visant à déterminer si les comités d'audit satisfont aux exigences législatives en matière de caractéristiques des comités d'audit et à déterminer l'effet des caractéristiques des comités d'audit sur leur efficacité, ont constaté que les caractéristiques les plus importantes et les plus influentes des comités d'audit sont le cumul des mandats et la durée du mandat du comité d'audit, car elles contribuent de manière statistiquement significative à réduire le nombre de retraitements des états financiers. Cela affecte en fin de compte l'efficacité des

comités d'audit. Sarens, De Beelde et Everaert, dans leur étude basée sur des études de cas belges, ont constaté que les comités d'audit recherchent le confort en ce qui concerne l'environnement de contrôle et les contrôles internes, deux domaines dans lesquels ils sont très mal à l'aise. Les résultats d'une étude menée au Nigeria suggèrent que les secteurs publics disposent d'un nombre important de départements d'audit interne qui ne fonctionnent pas efficacement, et qu'ils doivent également maintenir un environnement dans lequel les auditeurs internes disposent d'une liberté suffisante pour accomplir leurs tâches de manière efficace.

L'étude révèle également une faiblesse notable dans les systèmes de contrôle interne de l'État, avec des procédures d'audit inefficaces et une obligation de rendre compte compromise en raison de l'ingérence politique et des compétences limitées d'un personnel d'audit restreint (Emmanuel, et al., 2013). En plus de son rôle traditionnel d'assurance, la fonction d'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration des contrôles internes, offrant ainsi un niveau de confort significatif au comité d'audit Sarens et al. (2009). Les connaissances exclusives des auditeurs internes en gestion des risques et en contrôle interne, associées à des compétences interpersonnelles et comportementales appropriées, contribuent à ce confort. À la Barbade, les résultats de l'étude indiquent que l'adoption généralisée des comités d'audit est limitée, et les opinions divergent quant à l'élargissement de leur rôle à la stratégie d'entreprise, à l'évaluation et à la gestion des risques. Bien que l'indépendance des comités d'audit soit sujette à débat, les relations de travail entre ces comités et les auditeurs internes et externes sont excellentes (Alleyne, et al., 2006).

Selon Ahmad et al. (2009), la fonction d'audit interne dans le secteur public en Malaisie est inefficace en raison du manque de personnel et du soutien insuffisant de la direction générale. De plus, les auditeurs coopèrent rarement pleinement, manquant de connaissances et de formation adéquate sur les approches d'audit efficaces. La perception négative associée à l'audit interne entraîne une inaction de la direction face aux recommandations, compromettant ainsi la contribution positive potentielle de l'audit interne à l'amélioration de la qualité des services publics.

Méthodologie de recherche :

L'étude repose sur une analyse qualitative du contenu (Pooley-Cilliers, et al., 2014) visant à présenter des informations sur la gouvernance des organisations publiques et la performance des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le contexte marocain.

Dans le secteur public marocain, l'échantillon était composé de huit établissements publics. Les rapports généraux sur les résultats des audits internes pour la période 2022-2023 ont été utilisés comme documents primaires pour l'analyse des données. L'auditeur interne relevant dans établissements publics soumis au contrôle juridictionnel assuré par la Cour des Comptes étant une institution constitutionnelle décisive a pour contrôler et rendre compte des comptes, des états financiers et de la gestion financière de tous les départements nationaux et régionaux, des municipalités ou de toute autre institution dont la législation nationale exige qu'elle soit contrôlée par lui. En tant qu'institution d'audit exceptionnelle au Maroc, il est qualifié pour la surveillance, la responsabilité et la bonne gouvernance dans le secteur public. Il peut également mener des enquêtes ou des audits spéciaux lorsqu'il estime que c'est dans l'intérêt du public ou sur demande (Gharrafî, 2022).

Sa mission consiste à communiquer des informations aux autorités publiques et au grand public en publiant des rapports indépendants et objectifs sur l'utilisation correcte et efficace des fonds publics, l'exécution appropriée des activités administratives et le développement d'une gestion financière saine. Les informations relatives à la performance du secteur public par rapport aux objectifs encodés sont soumises à l'audit de la cour des comptes en vertu de l'article 149 de la Constitution de 2011.

L'analyse des données et la notation des résultats pour chaque établissement public ont été effectuées par le biais d'une analyse de contenu à l'aide du logiciel d'analyse des données de recherche qualitative Atlas.ti. La notation des éléments était essentiellement dichotomique : un élément obtenait la note 1 si les conclusions de l'auditeur interne étaient positives et la note 0 si les conclusions étaient défavorables, sans aucune conséquence pour chaque élément non identifié.

Résultats et discussion :

Performance du comité d'audit

Dans le secteur public marocain, un comité d'audit est un organe indépendant chargé de prodiguer des conseils sur diverses questions telles que les contrôles internes, la gestion des risques, la gestion des performances, ainsi que l'évaluation et le respect de la législation. Le mandat de ce comité consiste à fournir au comptable ou à l'autorité une assurance quant à l'adéquation, la fiabilité et l'exactitude des rapports financiers, à l'utilité et la fiabilité des informations relatives aux performances, ainsi qu'au respect de la législation. Pour garantir le niveau d'assurance requis, les comités d'audit s'appuient largement sur la fiabilité de l'assurance fournie par l'encadrement supérieur et les fonctions d'audit interne.

Les résultats du tableau 1 suggèrent que les comités d'audit sont en place (avec un score de 100 %) dans tous les établissements publics étudiés, et que 88 % d'entre eux (7 établissements publics sur 8) fournissent une assurance à leurs autorités respectives. Cependant, les comités d'audit ne dispensent ni conseils ni rapports exécutifs (0 % et 13 % respectivement) à la direction générale et aux agents comptables. De plus, les comités d'audit ne veillent pas à la mise en œuvre des recommandations. Dans l'ensemble, l'efficacité des performances des comités d'audit dans le secteur public marocain n'est pas satisfaisante, comme en témoigne le score de 43 % obtenu.

Tableau 1. Performance du comité d'audit (CA)

Etablissement Public	A	B	C	D	E	F	G	K	Total	%
Conseils	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Niveau d'assurance	1	1	1	1	1	0	1	1	7	88
Rapports exécutifs	0	1	0	0	0	0	0	0	1	13
L'exactitude	1	1	1	1	1	1	1	1	8	100
Mise en œuvre des recommandations	0	1	0	0	0	0	0	0	1	13
TOTAL	2	4	2	2	2	1	2	2	17	43
%	40	80	40	40	40	20	40	40	60	

Source : élaboration personnelle

Les résultats contredisent les conclusions de Van der Nest (2008) dans une étude visant à déterminer si les comités d'audit de la fonction publique sont perçus comme efficaces pour aider les comptables publics à s'acquitter de leurs responsabilités. L'étude conclut que la majorité des comités des établissements publics marocains ne sont pas perçus comme efficaces dans l'accomplissement des fonctions requises des comités.

Performance de l'audit interne

Dans le secteur public marocain, les fonctions d'audit interne ont pour mission d'apporter un soutien aux comptables et aux autorités dans l'exercice de leurs fonctions en fournissant une assurance indépendante sur les contrôles internes, l'information financière, la gestion des risques, la gestion des performances et le respect de la législation.

Les résultats présentés dans le tableau 2 suggèrent que l'fonction d'audit interne est présente dans tous les établissements publics étudiés, avec un score de 100 %, et que les fonctions d'audit interne de sept établissements publics sur huit (88 %) fournissent une assurance sur les contrôles internes, l'information financière, la gestion des risques, la gestion de la performance et le respect de la législation. Cependant, seulement la moitié (4 sur 8) des fonctions d'audit interne des établissements publics étudiés sont supervisés par un comité d'audit et respectent la législation.

En ce qui concerne l'adéquation des ressources pour une exécution efficace du mandat, elles sont très limitées, comme en témoigne le fait qu'une seule fonction d'audit interne sur huit (13 %) a montré qu'elle dispose de ressources adéquates. Cela démontre que la plupart des fonctions d'audit interne (7 sur 8) ne disposent pas de ressources suffisantes pour s'acquitter de leurs responsabilités de manière efficace et efficiente.

En général, la performance des fonctions d'audit interne est relativement satisfaisante (60 %) dans le secteur public marocain. Ces conclusions divergent de celles d'une étude menée au Nigeria, suggérant que les départements d'audit interne du secteur public ne fonctionnent pas efficacement et ne maintiennent pas un environnement propice à la liberté des auditeurs internes pour accomplir leurs tâches de manière efficace. L'étude a également révélé que les systèmes de contrôle interne de l'État sont très faibles ; les procédures d'audit et la responsabilité sont également inefficaces en raison de l'ingérence politique et du manque de compétences d'un personnel d'audit peu nombreux (Emmanuel et al., 2013).

Cependant, les résultats de l'étude correspondent à ceux de Gharrafi et al. (2022), concluant que la fonction d'audit interne dans le secteur public au Maroc n'est pas efficace en raison du manque de personnel et du soutien inadéquat de la direction

générale, tandis que les auditeurs apportent rarement leur pleine coopération. Les auditeurs internes eux-mêmes manquent de connaissances et de formations appropriées sur les approches d'audit efficaces. L'image négative attribuée à l'audit interne a conduit à l'inaction de la direction quant aux remèdes recommandés, ce qui invalide la contribution positive que l'audit interne pourrait apporter à l'amélioration de la qualité des services fournis par le secteur public.

Tableau 2. Performance de l'audit interne

Etablissement Public	A	B	C	D	E	F	G	K	Total	%
Surveillance du comité d'audit	0	1	1	0	0	0	1	1	4	50
Niveau d'assurance	1	1	1	1	1	0	1	1	7	88
Conformité	0	1	1	0	1	1	0	0	4	50
L'exactitude	1	1	1	1	1	1	1	1	8	100
Adéquation des ressources	0	1	0	0	0	0	0	0	1	13
TOTAL	2	5	4	2	3	2	3	3	24	60
%	40	100	80	40	60	40	60	60	60	

Source : élaboration personnelle

Comités d'audit et audit interne : Performance globale

Les résultats présentés dans le tableau 3 suggèrent que la performance globale des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans les établissements publics n'est pas efficace. Les résultats montrent que les comités d'audit et les fonctions d'audit interne existent dans tous les établissements publics et qu'ils fournissent une assurance. Toutefois, l'absence de conseils, la mise en œuvre des recommandations et l'insuffisance des ressources ont compromis la performance des comités d'audit et des fonctions d'audit interne dans le secteur public marocain.

Conclusion et implications

Dans l'ensemble, les performances des comités d'audit et des fonctions d'audit interne peuvent être efficaces si les fonctions d'audit interne disposent de ressources suffisantes, si les comités d'audit supervisent et soutiennent leurs activités et si les comptables et la direction générale prennent en compte leurs conclusions, coopèrent et répondent à leurs recommandations. Par ailleurs, les dirigeants et les autres

personnes chargées de fournir des assurances devraient tenir compte des conclusions des comités d'audit et de l'audit interne et les recommander. Leurs conclusions devraient être traduites en plans d'action mis en œuvre par la direction. Les comités d'audit doivent améliorer leur surveillance des fonctions d'audit interne afin que les deux fonctions fonctionnent efficacement.

Tableau 3. Comités d'audit et performance globale de l'audit interne

	Conseil	AC-Niveau d'assurance AC-	AC-Niveau	Rapports du CA-	CA - Mise en œuvre	Recommandations du	IA - Surveillance du comité d'audit	IA - Niveau d'assurance	IA-Existence Conformité IA	IA-Adéquation des ressources	Total	%
EA	0	1	0	1	0	0	1	0	1	0	4	40
EB	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9	90
EC	0	1	0	1	0	1	1	1	0	0	6	60
ED	0	1	0	1	0	0	1	0	1	0	4	40
EE	0	1	0	1	0	0	1	1	1	0	5	50
EF	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	3	30
EG	0	1	0	1	0	1	1	0	1	0	5	50
EK	0	1	0	1	0	1	1	0	1	0	5	50
TOTAL	0	7	1	8	1	4	7	4	8	1	41	51
%	0	88	13	100	13	50	88	50	100	13	51	

Source : élaboration personnelle.

Dans la gestion du secteur public, le centre de population est l'une des principales parties prenantes qui s'intéressent spécifiquement à la prestation de services, ce qui constitue le rôle d'une bonne gouvernance dans le secteur des services publics. La présence d'un comité d'audit et de composantes d'audit interne performantes dans le secteur public atteste d'une exploitation compétente et efficace des ressources au profit de toutes les parties prenantes. L'audit interne est généralement très apprécié au sein de l'organisation dans laquelle il réside. En tant que mécanisme objectif d'assurance et d'orientation, l'audit interne, par le biais du comité d'audit, peut fournir aux organes principaux du secteur public et à la direction générale des informations sur la gouvernance, les opérations et la gestion des risques au sein d'une organisation.

Références

- Ahmad, H., Othman, R., Othman, R. et Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector (L'efficacité de l'audit interne dans le secteur public malaisien). *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(952), 1548-6583.
- Alleyne, P., Howard, M. et Greenidge, D. (2006). Le rôle des comités d'audit à la Barbade. *Corporate Governance*, 6(5), 567-581.
- Arif, S. M. M., Zainal, N. S., Othman, R., Aris, N. A. et Embi, R. (2013). *Bridging the gap of internal audit functions : An exploratory evidence of Malaysian cooperatives and public sector organisations*. 22e conférence de l'IBIMA, pp. 1453-1460.
- Armitage, J. (2011). Creating effective public sector audit committees. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 8(3), 96-102.
- Benazzi, K. & Gharrafi, M. (2020) « Proposition d'une démarche d'instauration d'un système de contrôle interne au sein des collectivités territoriales marocaines », *Revue Alternatives Managériales et Economique* » « Avril 2020 / Volume 2 : numéro 2 » p : 81-96
- Bryson, J. M. (2004). Que faire lorsque les parties prenantes sont importantes. Techniques d'identification et d'analyse des parties prenantes. *Public Management Review*, 6(1), 21-53. <https://doi.org/10.1080/14719030410001675722>
- Cohen, A. et Sayag, G. (2010). L'efficacité de l'audit interne : An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 54.
- Cooper, B. J. (1993). The audit committee and internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 8(3). <https://doi.org/10.1108/02686909310036223>
- Damak-Ayadi, S. et Pesqueux, Y. (2005). La théorie des parties prenantes en perspective. *Corporate Governance*, 5(2), 5-21.
- Davies, M. (2009). Des relations de travail efficaces entre les comités d'audit et l'audit interne : The cornerstone of corporate governance in local authorities, a Welsh perspective. *Journal of Management and Governance*, 13(1-2), 41-73.
- Donaldson, T. et Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation : Concepts, preuves et implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), 65- 91.
- Du-Plooy-Cilliers, F., Davis, C., & Bezuidenhout, R. (2014). *Research matters*. Afrique du Sud : Juta & Company.
- Emmanuel, O. E., Ajanya, M. A., & Audu, F. (2013). Une évaluation de l'audit de contrôle interne sur l'efficacité du secteur public dans l'État de Kogi au Nigeria. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(11), 717-726.

- Erasmus, L. J. (2008). Assessing financial performance in the South African public service : Research findings. *Journal of Public Administration*, 43(3), 401-413.
- Freeman, R. E. et Phillips, R. A. (2002). Stakeholder theory : A libertarian defense. *Business Ethics Quarterly*, 12(3), 331-349.
- Freeman, R. E., Wicks, A. C. et Parmar, B. (2004). Stakeholder theory and "The corporate objective revisited". *Organization Science*, 15(3), 364-369. <http://dx.doi.org/10.1287/orsc.1040.0066>
- Gharrafi, M. (2022). « Efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques marocaines à activité marchande : Vérification du rôle modérateur des relations entre les auditeurs internes et externes à l'aide de la technique PLS-SEM ». *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 5(3).
- George, N. (2005). The role of audit committees in the public sector (Le rôle des comités d'audit dans le secteur public). *The CPA Journal*. (août), 42-44.
- Goodwin, J. (2003). La relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne : Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(April), 263-278.
- Institut des auditeurs internes. (2014, juin). *Global public sector insight : Les comités d'audit indépendants dans les organisations du secteur public*. Institut des auditeurs internes. États-Unis : Altamonte Springs.
- Institut des auditeurs internes (IIA). (2015, février). *Créer un processus de compétences en audit interne pour le secteur public*. Institut des auditeurs internes.
- Jensen, M. C. (2001). Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function. *Journal of Applied Corporate Finance*, 14(3), 8-21.
- Key, S. (1999). Vers une nouvelle théorie de l'entreprise : Une critique de la "théorie" des parties prenantes. *Management Decision*, 37(4), 317.
- Madonsela, T. N. (2010). *Corruption et défis de la gouvernance : L'expérience sud-africaine*. Discours du Protecteur public de la République d'Afrique du Sud, Conférence nationale sur la corruption et les défis de la gouvernance, au Nigeria le 21 janvier 2010.
- Malthus, J. S. (2010). Audit committee effectiveness: A public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 25(5), 427-443.
- OCDE. (2011). *Contrôle interne et audit interne : Garantir l'intégrité et la responsabilité du secteur public*. Présenté et discuté lors d'un séminaire organisé conjointement par l'Audit interne de l'OCDE et la Direction de la gouvernance publique et du développement territorial de l'OCDE, en partenariat avec l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI), l'Institut français de l'Institut des auditeurs internes (IIA) mercredi 13 avril 2011, Centre de conférences de l'OCDE, Paris, France.

- Ogoro, G. O. et Simiyu, C. N. (2015). Efficacité des comités d'audit dans le secteur public : A case of parastatals in Kenya. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(4), 2222-2847.
- O'Higgins, T. et Carver, J. (2010). Audit committees in the public sector. *Accountancy Ireland*, 42(1), 18-21.
- Phillips, R., Freeman, R. E. et Wicks, A. C. (2003). What stakeholder theory is not. *Business Ethics Quarterly*, 13(4), 479-502
- Van der Nest, D. P. (2005). Les comités d'audit dans les ministères : An internal audit perspective. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 6, 75-84.
- Van Der Nest, D. P. (2008). The perceived effectiveness of audit committees in the South African public service (L'efficacité perçue des comités d'audit dans le service public sud-africain). *Meditari Accountancy Research*, 16(2), 175-188. <https://hdl.handle.net/10520/EJC72548>
- Van Der Nest, D. P., Thornhill, C. et de Jager, J. (2008). Audit committees and accountability in the South African public sector (Comités d'audit et responsabilité dans le secteur public sud-africain). *Journal of Public Administration*, 43, 545-558.
- Vijayakumar, A. N. et Nagaraja, N. (2012). Internal control systems : Efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques dans les entreprises du secteur public. *BVIMR Management Edge*, 5(1), 1-8.