

Rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public au Maroc : Approche théorique

The role of external audit in improving public sector organisational performance in Morocco: Theoretical approach

Nacer MAHOuat, (PhD Student)

*Ecole Supérieure de Technologie de Casablanca
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Nihale EL AZZOUZI, (PhD Student)

*Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Settat
Université Hassan Premier de Settat, Maroc*

Abderrahim BENLAKOUIRI, (PES)

*Ecole Supérieure de Technologie de Casablanca
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Mohamed MAKHROUTE, (PES)

*Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Settat
Université Hassan Premier de Settat, Maroc*

Adresse de correspondance :	Ecole Supérieure de Technologie, Route d'El Jadida, KM 7, CASABLANCA, Maroc 00212 522 252 245 Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Settat Km 3, route de Casa BP 658 – SETTAT (+212) 523 723 577
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	MAHOuat, N., EL AZZOUZI, N., BENLAKOUIRI, A., & MAKHROUTE, M. (2023). Rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public au Maroc : Approche théorique. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-1), 300-312. https://doi.org/10.5281/zenodo.8264715
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: July 16, 2023

Accepted: August 17, 2023

Rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public au Maroc : Approche théorique

Résumé :

Cet article traite le rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public marocain, dans un contexte caractérisé par le passage d'une gestion axée sur les moyens à une gestion axée sur les résultats, et ce, dans le cadre d'une nouvelle approche de gestion publique.

Au Maroc, la nouvelle réforme constitutionnelle de 2011 a renforcé le rôle majeur de l'audit externe dans le secteur public à travers la promulgation des textes juridiques et réglementaires visant l'amélioration de la transparence et de la performance du secteur public marocain à savoir la loi organique relative à la loi de finances n° 130-13. Ces derniers ont été élaborés, pour garantir une meilleure gestion de la chose publique et d'assurer par la suite une meilleure efficacité et efficience des décisions prises par les gestionnaires.

Le présent article traite la relation entre l'audit externe dans le secteur public et l'amélioration de la performance organisationnelle en adoptant une approche conceptuelle et en s'appuyant sur une revue de la littérature existante. Il s'articule autour des différentes dimensions de ces concepts en mettant le point sur la théorie de l'agence, l'approche du nouveau management public, ainsi que les dispositifs du contrôle interne pour la réduction de la fraude et l'assurance de la transparence dans un contexte caractérisé par une asymétrie d'information. Cet article met en lumière également la relation de l'audit externe et les finances publiques ainsi que son apport sur la performance de la gestion publique en mettant en exergue le rôle des différents organismes compétents au Maroc, notamment l'Inspection Générale des Finances (IGF) et la Cour des comptes. La contribution théorique de cet article permet de construire de nouvelles perspectives pour assurer une meilleure compréhension du rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle dans le secteur public marocain.

Mots clés : Audit externe, performance organisationnelle, gestion publique, finances publiques.

Classification JEL : H83

Type de papier : recherche théorique

Abstract:

This article discusses the role of external audit in improving the organisational performance of the Moroccan public sector, in a context characterised by the transition from means-based management to results-based management, as part of a new approach to public management.

In Morocco, the new constitutional reform of 2011 reinforced the major role of external audit in the public sector through the promulgation of legal and regulatory texts aimed at improving the transparency and performance of the Moroccan public sector, namely the organic law relating to the finance law n° 130-13. These were drawn up to guarantee better management of public affairs and to ensure greater effectiveness and efficiency in the decisions taken by managers.

This article addresses the relationship between external audit in the public sector and improved organisational performance by adopting a conceptual approach and drawing on a review of the existing literature. It is structured around the different dimensions of these concepts, focusing on agency theory, the new public management approach, and internal control mechanisms for reducing fraud and ensuring transparency in a context characterised by asymmetric information. This article also sheds light on the relationship between external audit and public finance and its contribution to the performance of public management by highlighting the role of the various competent bodies in Morocco, in particular the Inspectorate General of Finance (IGF) and the Court of Auditors. The theoretical contribution of this article provides new perspectives to ensure a better understanding of the role of external audit in improving organisational performance in the Moroccan public sector.

Keywords: External audit, organizational performance, public organisms, public finances.

JEL Classification: H83

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Depuis la dernière réforme constitutionnelle de 2011, le Maroc a connu une série des réformes structurelles, visant la restructuration et l'amélioration de la gestion du service public notamment au niveau des départements ministériels, des établissements et entreprises publiques, ainsi que les collectivités territoriales, ces dernières portent sur le côté organisationnel, managérial, numérique et éthique.

Étant donné, une panoplie des textes juridiques et réglementaires à savoir la loi organique relative à la loi des finances N° 130-13, la loi 62-99 relative au code des juridictions financières et la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'État sur les entreprises publiques et autres organismes ont été instaurés, permettant de rehausser réellement la qualité de gestion de la chose publique et d'assurer par la suite une meilleure efficacité des actions et des décisions prises au niveau local. A cet effet, il est devenu primordial pour le gouvernement marocain, de passer d'une gestion axée sur les objectifs à une gestion axée sur les résultats, il s'agit d'une nouvelle approche de gestion issue du courant du nouveau management public appliqué dans le secteur public en Angleterre depuis 1980, qui se focalise notamment sur la performance et l'obtention des résultats, ainsi que l'évaluation de l'incidence de l'action publique sur la satisfaction des citoyens.

De ce fait, la notion de performance est devenue une nécessité accrue dans la gestion du secteur public, c'est la raison pour laquelle que l'ensemble des organisations publiques ont suivi les réformes entreprises par le gouvernement, et sont engagées vers la fixation des objectifs et l'atteinte des résultats, et ce, à travers l'amélioration des méthodes et modes de gestion modernes axée sur la performance à l'instar de l'audit externe, du contrôle gestion, du management des ressources humaines, qui s'inscrivent au cœur d'un vaste programme de modernisation du secteur public marocain.

Dans ce contexte, l'audit externe apparaît comme un élément moteur pour l'amélioration de la performance au sein des services publics marocains, spécialement au niveau organisationnel, où les recommandations et les conclusions de l'audit externe que c'est légal ou contractuel constituent pour toute organisation, un mécanisme, un instrument de suivi et de pilotage, un levier de prise de décision capable d'assurer une amélioration continue de la performance organisationnelle du secteur public.

Dans ce cadre la problématique se formule comme suit : **Quel est le rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public au Maroc ?**

Ainsi, l'objectif de cet article est essentiellement de mettre en valeur les articulations théoriques et conceptuelles de la performance organisationnelle et de l'audit externe ainsi que les apports de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle dans le secteur public marocain

Cet article, présentera en premier lieu, la notion de la performance et la multidisciplinarité de sa définition. Dans ce contexte, l'importance est accordée à la performance organisationnelle, étant un concept complexe et difficile à définir, il s'agit de mettre le point spécialement sur la gestion axée sur les résultats et l'évaluation des indicateurs qui mesurent l'atteinte des objectifs prédéfinis. Cette approche est introduite par le courant du New Public Management.

Deuxièmement, il est nécessaire de présenter le cadre conceptuel de l'audit externe dans le secteur public, ainsi que les mécanismes de contrôle pour mettre en évidence le rôle de ce dernier dans l'amélioration de la performance de l'organisation à travers le contrôle des finances publiques, la réduction de l'asymétrie d'information ainsi que le contrôle des dispositifs d'audit internes afin d'assurer la transparence, l'éthique et de mettre en place le principe de la reddition des comptes. La qualité d'audit joue également un rôle crucial afin d'assurer la conformité, et de révéler tout type d'irrégularité et de fraude au sein des organisations. Au Maroc, la nouvelle constitution a renforcé le rôle des juridictions financières,

notamment la cour des comptes et les cours régionaux. Le contrôle est exécuté aussi par les inspections ministérielles, par l'inspection générale des finances (IGF) ainsi par l'inspection de l'administration territoriale (IGAT) ayant pour rôle primordial la protection des lois et des règlements en vigueur.

2. Performance organisationnelle : cadre conceptuel

2.1. La performance est un concept multidisciplinaire

La performance est un concept que nous utilisons quotidiennement dans tous les secteurs d'activités humaines, les enfants doivent performer à l'école, les adultes doivent performer au travail, ainsi que des performances exceptionnelles sont attendues des sportives et des artistes. Étymologiquement, la performance vient de l'ancien français « performer » qui signifiait « accomplir, exécuter » au 13^e siècle (Petit Robert). Le verbe anglais « to perform » apparaît au 15^e siècle avec une signification plus large.

Dès lors, Bourguignon (1995) soutient l'idée que « tout se passe comme si le sens du mot performance en devienne superflu ». De même, les économistes et managers distinguent trois types de performance (Bouquin, 1998) : mesurer le rapport entre les ressources mises en œuvre par l'entreprise et le résultat, à savoir l'efficacité. Traduite par la qualité des attentes formulées par les décideurs, elle se mesure par l'écart entre l'objectif visé et les résultats atteints, c'est-à-dire l'efficacité.

Dans un contexte de mondialisation, on entend dire que les organisations non performantes sont condamnées à disparaître. Quant à la performance des organisations publiques, il n'est pas rare d'entendre qu'elles sont inefficaces, non efficientes, bureaucratiques, lentes à s'adapter ou à s'ajuster à leur environnement et gaspilleuses. Cependant, au cours des deux dernières décennies, l'amélioration des performances du secteur public est devenue plus impérieuse dans les pays membres de l'OCDE. (OCDE, 2005, p. 64).

2.2. La performance organisationnelle : Définitions

Dans le domaine de la gestion, la performance est un concept complexe et multi facette, rarement définie explicitement. Depuis les années 80, de nombreux chercheurs se sont attachés à la définir (Bouquin, 1986 ; Bescos et al., 1993 ; Bourguignon, 1995 ; Lebas, 1995 ; Bessire, 1999...), plus récemment cette notion est mobilisée dans la littérature managériale pour évaluer la mise en œuvre par l'entreprise des stratégies annoncées de développement durable (Capron et Quairel, 2005).

Campbell (1990) définit la performance organisationnelle comme la combinaison des performances individuelles des membres de l'organisation, des processus organisationnels et des résultats obtenus, dans la même perspective, Rousseau (1990) considère que la performance organisationnelle est la capacité d'une organisation à mobiliser et à utiliser efficacement les compétences et les connaissances de ses membres pour atteindre les objectifs organisationnels. Morin et al. (1994) ont aussi indiqué que « le rendement, la productivité, l'efficacité, la santé, le succès, la réussite et l'excellence organisationnelle » sont des synonymes interchangeables de la performance organisationnelle.

Selon Richard et Johnson (2001), la performance organisationnelle se réfère à la capacité d'une organisation à atteindre ses objectifs et à produire des résultats souhaités en utilisant efficacement ses ressources. Ainsi que dans la même logique, la performance est considérée comme la réalisation des résultats attendus par une organisation, en termes de qualité, de coûts, de rapidité et de flexibilité (Neely, 2002)

La performance organisationnelle selon Lawler et Worley (2010) est la capacité d'une organisation à générer des résultats positifs et durables pour ses parties prenantes, y compris les employés, les clients, les actionnaires et la société dans son ensemble

Lebas et Euske (2007, p. 125) notent que le mot “performance” est largement utilisé dans tous les domaines de la gestion. On trouve dans le domaine du contrôle de gestion, des termes tels que la gestion de la performance, les mesures de la performance, l’évaluation de la performance et l’estimation de la performance.

Ces différentes définitions de la performance organisationnelle révèlent que la définition de ce concept dépend du champ d’intérêt de son utilisateur.

2.3. La gestion axée sur les résultats : pilier de la performance organisationnelle

La performance organisationnelle est considérée comme la mesure de l’adéquation entre les objectifs stratégiques définis initialement et les résultats atteints par une organisation. Selon l’OCDE, la performance est « le rendement ou les résultats d’activités effectuées dans le cadre d’objectifs poursuivis. Sa finalité est de multiplier les cas dans lesquels les pouvoirs publics atteignent leurs objectifs » (OCDE 2005, p. 65).

L’expression critère de performance organisationnelle référée à un type de résultats qu’une organisation, par ses activités, cherche à réaliser. Ainsi, le choix d’un indicateur découle de la préoccupation de mesurer ce qui a été produit (résultat) et de le comparer au produit souhaité au départ (objectif).

Dans l’administration publique traditionnelle, « la performance était déterminée par l’assurance de la conformité aux lois et règlements en vigueur, le contrôle des moyens et la déontologie du service public » (OCDE, 2005, p. 65). Il fut souvent reproché à cette approche d’être davantage, voire uniquement, centré sur les processus (ou les moyens) plutôt que sur les résultats.

La performance s’appuie sur les notions d’efficacité et d’efficience, Par rapport à ces deux critères Bourguignon (1997) a regroupé trois sens primaires à savoir premièrement la performance-succès qui représente une réussite du point de vue de l’observateur, deuxièmement est la performance-résultat qui fait référence au résultat d’une action et finalement la performance-action qui signifie une action ou un processus. Le mot est donc « attrape tout » (Pesqueux), car il comprend à la fois l’idée d’action et de résultat.

2.4. L’introduction du New Public Management pour l’amélioration de la performance organisationnelle

Dans le cadre de la réforme de la gestion publique, le concept du New public Management (NPM) a connu une émergence dans les années 90. Il s’agit d’une approche de réforme du secteur public qui vise à améliorer l’efficacité, la responsabilité et la performance des organisations gouvernementales en s’inspirant des méthodes de gestion du secteur privé. Le fondement de base de ce courant repose sur le marché économique comme modèle de relations politiques et administratives (Rubakula,2014), ainsi selon Molokwane (2019), le NMP est lié à la notion de réingénierie du secteur public ou de réinvention du gouvernement.

La perception de l’organisation publique comme non performante et moins rentable (Charreaux, 2006) était due à une bureaucratie centralisée, à une inefficacité des mécanismes de contrôle ainsi qu’au gaspillage dans l’utilisation de ressources disponibles. Ce sont donc là, les problèmes auxquels la nouvelle gestion publique tente de s’attaquer (Bartiche, 2021). Le New management public a pour principaux objectifs de mettre l’accent sur les résultats et les performances plutôt que sur les procédures et les processus bureaucratiques. Cela implique de fixer des objectifs clairs et mesurables pour les organismes gouvernementaux. La décentralisation et la responsabilisation sont également au cœur des finalités de la nouvelle gestion publique en accordant une autonomie davantage aux différents services publics pour leur permettre de prendre des décisions plus rapidement et de s’adapter aux besoins locaux ainsi que d’impliquer les responsables et les gestionnaires dans la responsabilité des résultats et des performances de leurs organismes.

3. Audit externe dans le secteur public : Cadre conceptuel

3.1. Définitions de l'audit

Au XIX^e siècle, le terme « audition de comptes » désignait l'acte d'examiner les comptes, et l'auditeur, étymologiquement, était celui qui « écoute », c'est-à-dire celui qui observe, interroge les gens. Un audit est un exercice d'investigation qui évalue les procédures comptables, administratives ou autres d'une entreprise pour assurer à un ou plusieurs groupes d'intérêts, dirigeants, actionnaires, représentants des employés et tiers qu'elles sont en ordre et efficaces. La sincérité des informations qui leur sont fournies et relatives aux opérations de l'entreprise (Renard, 1997).

Selon E. COHEN (1994), chaque organisation poursuit des objectifs qu'elle vise à atteindre par la mise en place d'une structure, la détermination des activités à réaliser, l'allocation des moyens, et in fine en la définition des processus et des procédures qui permettent de faire fonctionner l'ensemble harmonieusement. Les gestionnaires seront plus soucieux de s'assurer que les moyens mis en œuvre sont économes pour détecter les fraudes ou les gaspillages dans de tels cas, et de s'assurer que les résultats sont atteints en fonction des objectifs.

3.2. L'audit externe et la théorie d'agence dans une perspective de réduction d'asymétrie d'information et d'amélioration de la performance organisationnelle

Dans le cadre de la théorie d'agence, l'audit externe constitue un moyen de limitation des manipulations comptables des dirigeants et de réduction des coûts d'agence.

En effet, plusieurs études proposent également que la présence d'un auditeur qualifié puisse réduire les problèmes d'asymétrie d'information.

La relation d'agence selon Jensen & Meckling, (1976) est définie « comme étant un contrat par lequel une ou plusieurs personnes appelées le principal engagent une autre personne appelée l'agent pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent ». Ce type de relation pose problème du fait de la divergence d'intérêt et de l'asymétrie d'information existante entre les deux parties investisseur/dirigeant. Il existe, alors, un risque d'opportunisme du dirigeant et des coûts d'agence liés à ce type de relation qui sont supportés par le principal. Pour cette raison, le recours à un commissaire aux comptes constitue un gardien de confiance (Shapiro, 1987) afin de réduire les coûts d'agence et d'assurer la transparence de l'information financière, il constitue bien évidemment un gérant de la bonne gestion des dirigeants et de la pérennité de l'entreprise.

Toutefois, certains auteurs comme Charreaux (1997) indiquent que des mécanismes de contrôle tels que la gouvernance ou l'audit externe ont un impact fondamental sur la performance organisationnelle des organisations.

De même, l'audit externe peut être considéré comme une solution, pour réduire les comportements inefficients ayant un impact négatif sur la performance organisationnelle, qui doivent être surveillés et contrôlés afin de réduire leurs inconvénients, et ce, via une meilleure qualité d'audit externe. (Noubbigh 2008).

L'auditeur externe constitue, donc, un mécanisme de gouvernance et de performance qui permet de réduire l'asymétrie d'information entre les gestionnaires et les actionnaires et la qualité de gestion au sein de l'organisation. Toutefois, l'auditeur permet de fiabiliser les états financiers et l'amélioration de la performance des organisations. Cependant, cette caractéristique ne peut être accomplie que si l'audit est de qualité. (AOUINA M. & al, 2019)

3.3. L'audit externe dans le secteur public

La spécificité de l'audit du secteur public ne découle pas du contexte unique ou des idiosyncrasies des organisations publiques. En effet, le développement de l'audit externe est

étroitement lié au mandat du pouvoir législatif de contrôler les finances publiques. Dans l'exercice de ce mandat, le Parlement est assisté d'un organe externe dédié : la Cour des comptes. Traditionnellement, cet organe exerce deux grands types de contrôles : le contrôle a priori sur la légalité et la régularité des dépenses, qui correspond à l'audit de conformité (compliance audit), et l'examen a posteriori des comptes et des états financiers, qui s'inscrit dans l'audit financier.

Dans le cadre de la modernisation administrative, des contrôles de gestion publique sont apparus pour assurer l'utilisation optimale des deniers publics (audits de performance). Ce contrôle consiste à vérifier les moyens mis en œuvre et les résultats obtenus au regard de trois critères :

- Économique, c'est-à-dire la disponibilité des ressources financières, humaines et matérielles appropriées au moment opportun et au moindre coût ;
- Efficience, visant la gestion, implique l'utilisation de ressources financières, humaines et matérielles pour maximiser les apports pour un niveau de ressources donné ou pour minimiser les apports pour une quantité et une qualité de produits données ;
- Efficacité, qui indique dans quelle mesure l'objectif a été atteint.

De ce point de vue, les institutions de contrôle peuvent théoriquement contribuer au meilleur fonctionnement des services publics. Notons également que, dans le cadre de cette évolution, l'audit externe doit pouvoir s'appuyer sur les données fournies par l'audit interne.

4. La relation entre la qualité de l'audit et les finances publiques :

4.1. Définitions de la qualité de l'audit :

La qualité de l'audit externe est un concept très complexe. Plusieurs auteurs et théoriciens ont participé à travers leurs travaux afin de développer ce concept qui a pour objet principal de réduire les différentes anomalies et les défaillances que peut subir le système organisationnel de l'entreprise.

Toutefois, l'objectif majeur de la qualité d'audit externe est de réduire l'asymétrie informationnelle entre deux acteurs principaux au sein de l'entreprise, dont l'un dispose de l'information que l'autre partie ne dispose pas. Donc l'audit externe consiste à garantir la divulgation d'une information crédible et transparente. Au sein de l'entreprise.

Ainsi, la qualité de l'audit externe est déterminée par deux facteurs principaux : la compétence et l'indépendance. De Angelo en 1981 a défini la qualité de l'audit externe comme étant : « la probabilité jointe pour qu'un auditeur puisse découvrir une erreur contenue dans les états financiers (compétence) et la révéler (indépendance) ». Cette définition donne naissance à deux critères sur la qualité de l'audit externe de l'entreprise, il s'agit de la compétence technique de l'auditeur et de son indépendance de l'entreprise auditée.

Également, la qualité de l'audit externe a été traitée dans la littérature antérieure en fonction de la taille et la réputation du cabinet d'audit (Klein et Leffler, 1981 ; Citron et Taffler, 1992 ; Copley et Douthett, 2002 ; Hay et Davis, 2004).

Le Conseil de surveillance de la comptabilité des sociétés ouvertes (PCAOB) a défini la qualité d'audit externe comme : « les besoins des investisseurs à des audits indépendants et fiables et des fortes communications du comité d'audit ».

4.2. Aperçu général sur les finances publiques :

Pour Gaston Jèze, les finances publiques sont l'étude des moyens par lesquels l'État se procure les ressources nécessaires à la couverture des dépenses publiques et en répartit la charge entre tous les citoyens.

Ainsi, Pierre Lalumière, fondateur des classiques des finances publiques depuis 1963, perçoit que celles-ci sont l'étude des moyens par lesquels l'État cherche à réaliser des interventions dans le domaine économique et social (Calmette, 2019). Dans cette approche, les finances publiques ne sont pas neutres, mais agissent dans la vie des citoyens. On n'est plus dans l'État gendarme, mais bien dans l'État providence.

De même au Maroc, avec la nouvelle réforme constitutionnelle de 2011 et la nouvelle loi organique des finances 130-13, les finances publiques requièrent une nouvelle définition : « Il s'agit de l'étude des moyens par lesquels l'État se procure les ressources afin de financer des dépenses assurant son intervention dans la vie économique et sociale, et ce, dans le cadre de la nouvelle gestion publique axée sur la performance ».

Toutefois, les finances publiques sont les finances des administrations publiques : celles de l'État, des entreprises et établissements publics, des collectivités territoriales, ainsi que les finances de la Sécurité sociale.

4.3. La qualité de l'audit externe et les finances publiques au Maroc : quelles relations ?

La façon avec laquelle l'audit est exécuté joue un rôle crucial pour assurer un audit de qualité et de conformité, et de révéler tout type d'irrégularité et de fraude au sein des organisations.

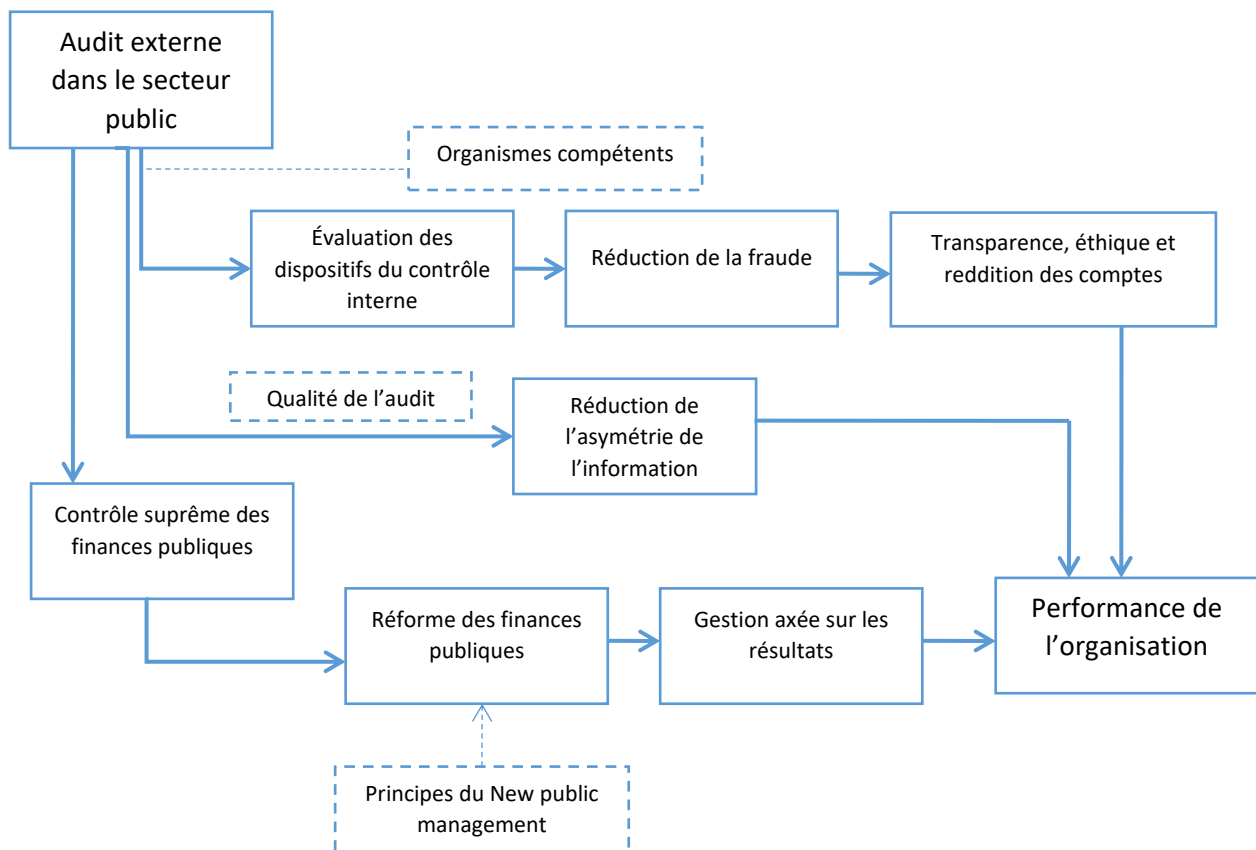
C'est la raison pour laquelle plusieurs auteurs ont insisté sur la qualité de l'audit et son importance dans la production d'une information comptable et financière transparente et crédible. La qualité d'audit est perçue selon Wallace (1980) en termes de sa capacité à réduire le bruit au niveau de l'information divulguée au public. Sun et Liu (2011) indiquent qu'un audit de qualité exige la présence d'un auditeur externe indépendant, qualifié et spécialiste afin de fournir une assurance sur la qualité de l'information comptable.

Dans le contexte public marocain, la nouvelle constitution a renforcé le rôle des juridictions financières telles que les cours régionaux des comptes, et la Cour des comptes, et ce, conformément aux dispositions de l'article 147 de la constitution permettant le contrôle suprême des finances publiques, la surveillance de l'utilisation des fonds publics, ainsi la consolidation des principes de transparence, de la probité, et de la reddition des comptes, ainsi que la performance de la gestion publique.

Le contrôle est exécuté par les inspections ministérielles et celles internes aux directions telles que les contrôles opérés par l'inspection générale des finances (IGF) ainsi par l'inspection de l'administration territoriale (IGAT) ayant pour rôle primordial la protection aux lois et règlements en vigueur, la protection du patrimoine et des deniers publics, la prévention et la détection d'erreurs et des fraudes ainsi la fourniture d'informations financières fiables et pertinentes.

La figure ci-dessous représente la relation entre l'audit externe dans le secteur public et sa relation avec la performance organisationnelle :

Figure 1 : Relation entre l'audit externe et la performance organisationnelle dans le secteur public.



Source : Conception des auteurs

Par conséquent, le problème majeur aujourd'hui du système de finances publiques au Maroc réside dans la multiplicité des intervenants et parfois le manque de coordination qui engendre des redondances et des coûts importants, ainsi que la diversité des techniques et des méthodes d'intervention des acteurs de contrôle, ce qui nécessite un effort d'harmonisation, d'où la nécessité d'ancrer la logique d'évaluation de la performance basée sur les résultats, et la promotion de la culture de performance au niveau des organes de contrôle, ainsi que l'accélération des réformes liées au cadre juridique des finances publiques et la consolidation des réformes d'audit des finances publiques au Maroc.

5. L'apport de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public au Maroc

5.1. Audit externe dans le secteur public au Maroc

Plusieurs auteurs estiment que la certification des auditeurs appartenant à un big four favorise la performance globale de l'organisation. Moore et Ronen (1990), démontrent l'importance de l'audit dans l'obtention de nouveaux capitaux et l'amélioration de la qualité de gestion et la performance globale de l'organisation.

Au Maroc, le rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle nécessite l'intervention de deux types d'audit externe, soit l'audit légal à savoir l'intervention des corps spéciaux de contrôle et d'audit comme la Cour des comptes comme étant une juridiction financière assurant le contrôle des comptes de l'État et l'évaluation des politiques publiques de l'État, ou bien un audit administratif qui peut être contractuel ou non contractuel.

Il est contractuel s'il est mené par un expert-comptable qui assure des missions d'audit externe vis-à-vis des établissements publics, non contractuel comme celui de L'inspection Générale des Finances et de l'inspection Général de l'Administration Territoriale.

Ces deux types d'audit externe jouent un rôle déterminant, permettant ainsi d'améliorer au mieux la transparence, la responsabilité des gestionnaires, la performance organisationnelle au sein des organismes publics Marocains.

De ce fait, l'audit externe pourrait être, d'une part, un mécanisme de substitution au contrôle de la Cour des comptes dans ses missions de contrôle juridictionnel et de certification des Comptes des organismes, et d'autres, un mécanisme complémentaire au contrôle de la Cour des comptes dans sa partie concernant la qualité de gestion de l'ordonnateur et la performance organisationnelle des organisations publiques.

5.2. Rôle de la Cour des comptes dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public au Maroc

L'apport de l'audit externe au contrôle de la Cour des Comptes pourrait être d'une grande valeur ajoutée au niveau du contrôle juridictionnel, mais aussi au niveau du contrôle de la qualité de gestion de l'équipe dirigeante de l'organisme. Concrètement, cet apport pourrait se situer, d'une part, au niveau de l'évaluation des dispositifs du contrôle interne par l'auditeur externe, une évaluation qui pourrait être exploitée par les magistrats.

D'autre part, au niveau de la certification des comptes, une certification qui donnerait une assurance aux magistrats quant à la qualité des comptes et par conséquent un éventuel allègement des procédures du contrôle juridictionnel.

Elle permettrait de réaliser des économies de coûts, par rapport à une situation où les magistrats travailleraient de manière complètement séparée des travaux des auditeurs légaux, et laisserait aux magistrats plus de marges pour se focaliser sur la seconde dimension de leurs contrôles, à savoir l'examen de la qualité de gestion des organismes.

Au Maroc, la nouvelle constitution marocaine de 2011 et précisément dans les articles 147 et 148, cette dernière a placé la Cour des comptes comme organe juridictionnel supérieur chargé d'assister le parlement dans le contrôle et l'évaluation des politiques publiques de l'État ainsi que la consolidation et la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'État et des organismes publics.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 2de la loi 62-99 relative au code des juridictions financières, la Cour des comptes, désignée dans la suite du texte par la cour, est chargée d'assurer le contrôle supérieur de l'exécution des lois de finances. Elle s'assure de la régularité des opérations de recettes et de dépenses des organismes soumis à son contrôle en vertu de la loi et en apprécie la gestion. Elle sanctionne, le cas échéant, les manquements aux règles qui régissent lesdites opérations. Elle assiste le parlement et le gouvernement dans les domaines relevant de sa compétence en vertu de la loi. Elle rend compte à Sa Majesté le Roi de l'ensemble de ses activités.

5.3. Rôle de l'audit dans la réduction de la fraude dans le secteur public

Aujourd'hui, le risque de fraude est une réalité à laquelle chaque organisation est confrontée, la fraude représente tout acte illégal caractérisé par la tromperie, la dissimulation ou la violation de la confiance sans qu'il y ait eu violence ou menace de violence. Les fraudes sont perpétrées par des personnes et des organisations afin d'obtenir de l'argent, des biens ou des services, ou de s'assurer un avantage personnel ou commercial (Araj, 2015). Les risques de fraude sont de natures différentes, ils peuvent être commis en interne de l'organisation (par les collaborateurs ou les gestionnaires) et émanant de l'extérieur (fournisseurs, clients, etc.). De même, si l'on rapproche la fraude de la définition du risque dans les Normes, le risque de fraude apparaît

comme « la possibilité que se produise une fraude qui aura un impact sur la réalisation des objectifs ».

Afin de renforcer la confiance publique et la transparence, il est nécessaire de maintenir les normes d'éthique au sein de l'organisation à travers l'instauration d'un système d'intégrité et des mécanismes de surveillance pour veiller à ce que les processus soient entrepris de manière éthique (OCDE, 2018). Quant aux mécanismes de détection et de prévention de la fraude, les auditeurs internes perçoivent que les audits opérationnels, le rôle accru des comités d'audit, l'examen et l'amélioration du contrôle interne, la politique de signalement des fraudes et la politique de rotation du personnel figurent parmi les mécanismes les plus efficaces (Benazzi, 2022). Au Maroc, L'Inspection Générale des Finances (IGF), créée par la loi en 1960 assure la fonction d'audit et de contrôle internes dans le secteur public et a le pouvoir de procéder au contrôle des services de trésorerie et de comptabilité, des cadres de l'État et des organismes de l'État, ainsi que de superviser la gestion des comptes publics et d'évaluer la façon dont sont gérées les opérations. Cependant, dans le cadre de la réforme, le Maroc prend des mesures pour améliorer la capacité technique de l'IGF à mener des vérifications internes, les recommandations de l'OCDE incitent à intégrer les valeurs d'intégrité et d'éthique dans le système de contrôle interne et cela peut être fait conjointement au développement d'un code de conduite pour les agents publics et les fonctionnaires (OCDE, 2018).

Bien que l'audit interne soit le premier mécanisme de détection de fraude, l'audit externe évalue l'efficacité des contrôles internes mis en place dans les organismes publics, ce qui permet d'améliorer les processus et de renforcer les mesures de prévention, ainsi que de vérifier la conformité aux règles et aux lois. L'audit externe joue un rôle préventif et curatif essentiel dans la réduction de la fraude dans le secteur public au Maroc en identifiant les problèmes, en proposant des solutions et en renforçant la transparence et la responsabilité dans la gestion des fonds publics. Cependant, il est important de noter que l'audit externe ne peut pas éliminer complètement la fraude, mais il peut contribuer de manière significative à la minimiser et à la détecter plus rapidement, car la simple connaissance qu'un audit externe est effectué peut dissuader certains actes frauduleux.

6. Conclusion

Le rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance organisationnelle du secteur public est crucial. L'audit externe désigne l'évaluation indépendante et objective des activités, des processus et des performances d'une organisation réalisée par un organisme externe, il contribue à améliorer la performance organisationnelle du secteur public. Ainsi, l'audit externe favorise la transparence et la responsabilité en examinant les pratiques et les opérations de l'organisation publique. Cela permet de rendre des comptes aux parties prenantes, y compris les citoyens, en fournissant des informations objectives et fiables sur l'utilisation des ressources publiques et les résultats obtenus. L'audit externe joue un rôle dans l'évaluation des risques auxquels l'organisation publique est confrontée et dans l'examen de l'efficacité des systèmes de contrôle internes. Cela aide à identifier les vulnérabilités et les faiblesses, ainsi qu'à proposer des recommandations pour améliorer les processus de gestion des risques et renforcer les contrôles internes, également de vérifier si l'organisation publique se conforme aux réglementations légales, aux politiques publiques et aux normes applicables afin de garantir l'intégrité, la légalité et l'éthique dans les opérations du secteur public.

Au niveau de la performance de la gestion publique, l'audit externe examine les processus opérationnels, l'allocation des ressources et la gestion des performances pour identifier les domaines où des améliorations peuvent être apportées. Cela peut inclure des recommandations visant à accroître l'efficacité, à réduire les coûts, à rationaliser les processus et à optimiser

l'utilisation des ressources publiques. L'audit externe peut servir aussi de mécanisme d'apprentissage en identifiant et en diffusant les bonnes pratiques au sein du secteur public et en examinant les performances d'autres organisations similaires, des leçons peuvent être tirées et appliquées pour améliorer la performance globale du secteur public.

En résumé, l'émergence des réformes de la gestion publique et la passation d'une logique de moyens à une logique de résultats a apporté beaucoup d'avantages, cependant, l'adoption de l'approche de New public management a aussi engendré certaines critiques en estimant que cela peut entraîner une "privatisation" du secteur public. La focalisation excessive sur les indicateurs de performance peut mener à des comportements opportunistes, et à une réduction de l'attention portée aux valeurs publiques et à la justice sociale. Les réformes du NPM ont également été mises en cause pour ne pas toujours tenir compte de la complexité et de la nature particulière des services publics, qui peuvent différer de ceux du secteur privé.

Référence :

- (1). Andy Neely, Chris Adams, Mike Kennerley (2002), *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*, Pearson Education
- (2). 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 « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 513- 525
- (3). Araj F. (2015) *Faire face au risque de fraude : Exploration du rôle de l'audit interne*, (Common Body of Knowledge)
- (4). Bartiche, S., & Erraoui, E. H. (2021). *Le Nouveau Management Public : outil de performance des organisations publiques*. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(6-1), 227-246.
- (5). BENAZZI, K. (2022). *Les mécanismes de l'audit dans la détection et prévention de la fraude dans le secteur public*. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(3-2), 320-328.
- (6). Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion*, PUE Collection « Gestion » ",4^eédition p 451
- (7). Bourguignon A. (1995), *Peut-on définir la performance ?* Revue Française de Comptabilité, pp. 61-66.
- (8). Calmette, J. (2019). *Les apports de Pierre Lalumière à la compréhension des Finances publiques et de ses acteurs*. Gestion & Finances Publiques, 2, 87-97.
- (9). Campbell, J.P. Goodman, P.S, Pennings J. M, (1977). *On the nature of organizational effectiveness, New perspectives on organizational effectiveness*,; Associates, San Francisco - London, Jossey-Bass Publishers pp.13-55.
- (10). Capron, M., Quairel-Lanoizelee, F. (2005). *Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale*. Journée Développement Durable- AIMS – IAE d'Aix-enProvence, pp.1-22.
- (11). Charreaux G (2006). *Gouvernance des entreprises : nouvelles perspectives*
- (12). Charreaux G. (1997), *Le gouvernement de l'entreprise : Corporate governance, théories et faits*, Economica
- (13). Cohen E. *Dictionnaire de gestion*, Paris, La Découverte, 1994, p. 80-81.
- (14). DeAngelo, L,E (1981), *Auditor size and audit quality*, Journal of Accounting and Economics, Volume 3, Issue 3,p 183-199,
- (15). Encyclopedia Universalis, 1995, v° « audit ».
- (16). Eya Noubbigh. (2008) *Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise* La Comptabilite, Le Contrôle et l'audit entre Changement et Stabilité

- (17). Jensen M., Meckling W. (1976), *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*, Journal of Financial Economics, Volume 3, Issue 4
- (18). La constitution Marocaine de 2011.
- (19). La loi 62-99 relative au code des juridictions financières
- (20). La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'État sur les entreprises publiques et autres organismes
- (21). La loi organique relative à la loi de finance 130-13.
- (22). Lebas, M., Euske, K. (2007). *A conceptual and operational delineation of performance, Business performance measurement: unifying theories and integrating practice*, Cambridge University Press
- (23). Molokwane, T. (2019) *New Public Management in Botswana* Contemporary Issues and Lessons.
- (24). Morin E. M., Savoie A. et Beaudin G. (1994), *L'efficacité de l'organisation- Théories Représentations et Mesures*, Gaëtan Morin éditeur
- (25). OCDE (2018), *Diagnostic d'intégrité au Maroc : Mettre en œuvre des politiques d'intégrité pour renforcer la confiance, Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique*, Éditions OCDE, Paris,
- (26). Pesqueux, Y. *La notion de performance globale*, 5° Forum international, ETHICS, Tunisie. fihalshs-00004006f.
- (27). Rapport annuel de l'OCDE 2005.
- (28). Rapport sur les entreprises et les établissements publics (EEP) accompagnant le projet de loi de finance de l'année budgétaire 2021.
- (29). Renard J.P, (1997) *Théorie et pratique de l'audit interne*, Editions d'Organisation, p. 21.
- (30). Richard, O. C., & Johnson, N. B. (2001). *Strategic human resource management effectiveness and firm performance*. The International Journal of Human Resource Management, 12(2), 299–310
- (31). Rousseau, D. M. (1990). *Normative Beliefs in Fund-Raising Organizations: Linking Culture to Organizational Performance and Individual Responses*. Group & Organization Studies, 15(4), 448–460
- (32). Rubakula, G. (2014), *The new public management and its challenges in Africa*, p85
- (33). Shapiro S. (1987), « *The social control of impersonal trust*», American Journal of Sociology, vol 93n°3, pp.623-658
- (34). Sun, J., Liu, G. (2011). *Client-specific litigation risk and audit quality differentiation*. Managerial Auditing Journal 26 (4): 300-316
- (35). Thèse de doctorat en audit et système comptable financier sur la Qualité de l'Audit Externe Outil de Performance des Entreprises Etude empirique d'un échantillon des commissaires aux comptes et préparateurs des états financiers en Algérie, Mme ZAAFRANE Mansouria, Université Abdl Hamid Ibn Badis Mostaganem.
- (36). Worley, C. G., & Lawler, E. E. (2010). *Built to change organizations and responsible progress: Twin pillars of sustainable success*. In Research in organizational change and development (Vol. 18, pp. 1-49). Emerald Group Publishing Limited.