

Essaie de mesure de l'utilité de l'audit dans la gouvernance des organisations publiques

An attempt to measure auditing usefulness in the governance of public organizations

Ayoub EL GHARBAOUY, (Doctorant en science de gestion)

*Laboratoire de Recherche en Management, Information et Gouvernance (LARMIG)
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Ain Sbaâ, Casablanca
Université Hassan II, Casablanca, Maroc*

Latifa HERR, (Enseignante chercheuse)

*Laboratoire de Recherche en Management, Information et Gouvernance (LARMIG)
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Ain Sbaâ, Casablanca
Université Hassan II, Casablanca, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Ain Sbaâ, BP : 2634 'Route des Chaux et Ciments Beausite, Casablanca; Université Hassan II Maroc Code Postal : 20254 Téléphone : 05.22.34.34.82
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	EL GHARBAOUY, A., & HERR, L. (2023). Essaie de mesure de l'utilité de l'audit dans la gouvernance des organisations publiques. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-2), 529-552. https://doi.org/10.5281/zenodo.8299510
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: July 28, 2023

Accepted: August 27, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 4-2 (2023)

Essai de mesure de l'utilité de l'audit dans la gouvernance des organisations publiques

Résumé :

L'audit est considéré actuellement comme une pratique indispensable pour assurer la bonne maîtrise des opérations, des activités et des fonctions au sein de toute organisation notamment du secteur public, et contribuer par conséquent à la réalisation des objectifs à court, moyen et long terme. Cependant, il y a quelques années, l'audit était encore une pratique marginale dans le secteur public marocain, pratique qui s'est progressivement étendue à la suite de la loi n° 62-99 formant code des juridictions financières, de la nouvelle constitution de 2011 et des autres dernières réformes managériales. Cet article cherche à évaluer l'utilité de l'audit dans la gouvernance des organisations publiques à travers une approche qualitative sur la base des rapports de la Cour des comptes qui constitue l'organe principal de contrôle et d'audit dans le secteur public. Pour ce faire, nous avons choisi de procéder par une étude documentaire des rapports d'audit publiés à l'issue des missions d'audit thématique effectuées par la Cour des comptes auprès de quatre départements ministériels. Les résultats ont montré l'importance de cet audit dans la transparence et la gouvernance des administrations publiques étudiées par le biais de l'amélioration du dispositif de contrôle interne, l'identification des risques et la mise en place des actions correctives nécessaires. Toutefois, nous avons pu constater également que l'audit à lui seul ne permet pas la résolution de l'ensemble des insuffisances excellentement identifiés, ce qui pourra être une raison logique pour l'introduction dans le secteur public d'une nouvelle pratique plus adéquate en termes d'analyse et de résolution des problèmes, notamment le diagnostic global.

Mots-clés : Audit, secteur public, management des organisations publiques, gouvernance, performance.

Classification JEL : M42

Type de l'article : Article empirique

Abstract:

Auditing is an essential practice to ensure the proper control of operations, activities and functions within public organizations, and in result, contribute to the achievement of short, medium and long-term objectives. However, a few years ago, auditing was still a marginal practice in the Moroccan public sector, a practice that has gradually expanded following the law number 62-99 forming the financial jurisdictions code, the new constitution of 2011 and other recent managerial reforms. This article seeks to assess the usefulness of auditing in the governance of public organizations through a qualitative approach based on the Court of Accounts reports, as the main audit and control institution in the public sector. To do this, we chose to carry out a documentary study of the audit reports published following thematic audit missions done by the Court of Accounts in four ministerial departments. The results showed the importance of this audit in the transparency and governance of the public administrations studied, through the improvement of the internal control system, risks detection and the implementation of the necessary corrective actions. However, we were also able to observe that the audit alone does not resolve all the shortcomings excellently identified, which could be a logical reason to introduce a new practice in the public sector, which is more appropriate in terms of analyzing and resolving problems, notably the global diagnosis.

Keywords: Audit, public sector, management of public organizations, governance, performance.

JEL Classification: M42

Paper type : Empirical research

1. Introduction

L'administration publique Marocaine a connu ces dernières années une vague énorme de réorganisation et de reconstruction, et s'engage actuellement de plus en plus dans des mouvements de réforme et de modernisation à l'ère d'un nouveau modèle de développement basé sur un secteur public solide qui contribue activement à l'amélioration de la richesse, la création de la valeur ajoutée et le pilotage du secteur privé, et ce afin de répondre au mieux aux besoins en pleine mutation des citoyens.

En effet, la modernisation et le développement de l'administration publique ne sont plus une option, mais une nécessité qui s'impose vu l'évolution qu'a connue le monde ces dernières années, ce qui rend les décideurs publics dans l'obligation d'assurer la maîtrise des coûts, en recourant aux plus efficaces des modes de gestion, à l'intégration réelle des principes de la bonne gouvernance et au développement de différents mécanismes et méthodes d'audit et de contrôle en vue de veiller à la bonne marche de ladite administration et à la réalisation des objectifs d'après les principes d'économie, d'efficacité et d'efficience, et ce dans le respect des droits aussi bien de ses partenaires que des citoyens.

Partant de ce constat, l'article 147 de la constitution de 2011 a désigné la Cour des comptes comme l'institution supérieure de contrôle des finances publiques du Royaume qui doit assurer la protection des principes et valeurs de la bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'État, assure le contrôle supérieur de l'exécution des lois de finances, apprécie la gestion des deniers publics et audite également les comptes des partis politiques.

Toutefois, ce n'est pas la question d'instauration ou de mise en place d'une structure d'audit qui est actuellement objet de débat, mais plutôt sa qualité et son utilité pour éviter de se retrouver face à une pratique « vitrine » qui existe plus par obligation que par conviction. Par conséquent, une évaluation de l'efficacité, l'efficience et la qualité de l'audit dans le secteur public apparaît nécessaire pour mettre en lumière sa contribution à la bonne gouvernance des organismes publics et le cas échéant les facteurs qui limitent cet audit à réaliser ses objectifs en termes de performance et de gouvernance desdits organismes.

Le développement de la fonction d'audit est expliqué par Power (2003) à travers le concept de "l'auditabilité". En effet, l'audit est perçu comme un outil qui contribue à instaurer une relation de confiance, une confiance qui devient institutionnelle. Dans cette optique, l'audit est considéré comme une réponse à une demande des citoyens ou comme un mécanisme assurant la confiance. Cependant, il est important de reconnaître que les citoyens ne peuvent pas s'attendre à ce que la simple réalisation d'un audit les rassure complètement quant à la gestion et à la comptabilité de l'État. En effet, l'audit ne peut pas prendre en compte des aspects tels que la politique, les divergences d'opinions, les pressions de groupes d'intérêt ou les fluctuations économiques mondiales. Face à cela se pose la question : quel est le rôle de l'audit ? Il ne constitue pas une solution en soi, mais plutôt un soutien, un cadre qui accompagne les réformes et la structuration des pratiques gouvernementales. Comme le souligne Power (2003, p. 50), "l'ambition de réglementer suppose inévitablement la possibilité d'un audit efficace". L'audit devient significatif uniquement lorsqu'il intègre les diverses réglementations et facilite l'introspection au sein de l'entreprise. En réalité, il agit comme un catalyseur du changement.

Bien que de nombreuses recherches, faisant suite à l'étude menée par DeAngelo (1981), se soient concentrées sur l'évaluation de la qualité de l'audit dans le secteur privé, évaluer la qualité et l'efficacité de l'audit des organisations publiques nécessite une adaptation de ces études. Cela exige également une exploration plus approfondie pour tenir compte des particularités et pour mettre en évidence les facteurs déterminants l'efficacité de cet audit

En effet, jusqu'à présent, nous n'avons pas repéré de corpus de littérature spécifiquement dédié à l'efficacité de l'audit dans le contexte des institutions supérieures de contrôle. Bien qu'il existe

des écrits concernant ces institutions, ces derniers se concentrent principalement sur des typologies, comme l'illustre l'étude menée par Gonzales et al. (2006).

Ensuite, la littérature portant sur les institutions supérieures de contrôle se penche principalement sur l'analyse de leurs audits de performance en lien avec le mouvement du New Public Management (Pollitt et Summa 1997 ; Pollitt 2003 ; Watkins et Arrington 2007). Cette littérature examine également la performance et la transparence des institutions supérieures de contrôle (Bowerman et al. 2003 ; Mizrahi 2009 ; Otbo 2009).

A cet égard la question qui se pose est la suivante : Quelle évaluation peut-on faire de l'utilité et l'efficacité de l'audit des organisations publiques au Maroc ?

Pour répondre à cette question centrale, nous scindons le présent travail en trois grandes sections. La première section mettra en lumière les fondements conceptuels de la relation entre l'audit et la gouvernance. Elle vise à explorer les liens théoriques et conceptuels entre l'audit, en particulier l'audit financier, et les pratiques de gouvernance dans les organisations, en mettant en lumière les notions clés et les principes sous-jacents. Cette section permettra de poser les bases nécessaires pour comprendre comment l'audit contribue à la gouvernance efficace des organisations. La deuxième section a pour objectif de mesurer l'impact et l'efficacité de l'audit dans le contexte spécifique de la gouvernance des organisations publiques. Elle se concentre sur l'évaluation théorique de la manière dont l'audit influence la prise de décision, la transparence, la responsabilité et l'efficacité de la gestion au sein des organisations publiques. Tandis que, la troisième section consiste à réaliser une étude approfondie sur l'efficacité de l'audit mené par la Cour des Comptes dans le cadre des départements ministériels. Elle vise à examiner comment les audits effectués par la Cour des Comptes au sein des ministères ont influencé les pratiques de gestion, la transparence et la responsabilité au sein de ces entités gouvernementales.

2. Audit et gouvernance : apports conceptuels

L'audit et la gouvernance sont deux termes différents, mais souvent rapprochés et généralement peuvent être considérés comme complémentaires, dans la mesure où, un grand nombre d'acteurs étudie et analyse le rôle de l'audit à la bonne gouvernance de l'organisation. À cet effet, nous proposons d'analyser le sens de chacun des deux termes, en mettant l'accent sur les spécificités et les rapprochements en termes d'objectif et de moyens.

2.1 Généralités sur l'audit

Généralement l'audit peut être défini comme une activité indépendante, qui applique des processus cohérents et des normes d'examen en vue d'évaluer la régularité, l'adéquation et l'efficacité de toute ou partie des actions menées ou opérations exécutées dans une organisation par référence à des normes. C'est une démarche d'observation d'appréciation et de vérification de toute ou partie des informations relatives à la gestion d'une organisation tout en se référant à des règles préétablies en avance.

En effet, on distingue entre deux types d'audit : l'audit interne, qui constitue pratiquement une fonction au sein de l'organisation et qui doit se livrer normalement vers l'exercice de l'audit opérationnel qui s'intéresse par l'évaluation de toutes les activités de l'entreprise en incluant la fonction financière et comptable, et l'audit externe qui représente de l'autre cotée l'ensemble des missions d'audit effectués par des cabinets externes, professionnels et indépendantes.

Ces cabinets d'audit externe peuvent exercer leur mission soit dans un cadre légal ou contractuel, on parle bien évidemment des deux formes de l'audit, à savoir l'audit légal qui se traduit par le commissariat aux comptes, et l'audit contractuel non imposé par la loi, qui est optionnel, et qui peut être demandé par une organisation pour satisfaire un besoin en particulier.

2.1.1. Audit interne

L'audit interne bénéficie d'une définition, et d'une seule. Ou plutôt d'une seule qui puisse prétendre être officielle et universelle, ce qui n'exclut pas les définitions concomitantes et explicatives. Cette définition accompagne les normes professionnelles et, comme ces dernières, elle est publiée par The Institute of Internal Auditors (IIA), lequel fédère toutes les organisations nationales d'audit interne. La voici en sa traduction française : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

L'audit interne constitue actuellement une fonction d'assistance au management. Initialement connue pour le contrôle comptable et financier, la fonction de l'audit interne recouvre de nos jours une conception beaucoup plus large et plus riche, répondant aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des entreprises et même des organismes publics : nouvelles méthodes de direction (délégation, décentralisation, motivation), informatisation, concurrence...

L'audit interne s'exerce généralement dans un objectif de maîtrise des opérations, de transparence de l'information, et de performance des décisions et actions, aussi bien au niveau stratégique qu'au niveau opérationnel, et ce, bien évidemment à travers trois objectifs spéciaux, à savoir la régularité, l'efficacité et la pertinence.

2.1.2. Audit externe

L'audit externe se définit comme étant un examen professionnel, indépendant et formel de la situation financière ou extra financière d'une organisation, ainsi que de la nature des résultats de ses activités. Ces évaluations sont mises en œuvre par des auditeurs externes professionnels (commissaires aux comptes dans le cas de l'audit légal). Ils ont pour but de s'assurer de la pertinence des résultats financiers, de l'utilisation des moyens et de la crédibilité des états financiers.

L'audit externe peut être exécuté soit de façon conventionnelle par une entreprise, un établissement public ou même une administration publique, plus généralement par un organisme, soit imposé par la loi qui impose à certaines organisations l'audit et la validation périodique de leurs comptes (audit légal).

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 (Almutairi, et al, 2009), (DeBoskey & Jiang, 2012).

L'auditeur externe constitue, donc, un mécanisme de gouvernance qui permet de réduire l'asymétrie d'information entre les gestionnaires et les actionnaires. Par sa responsabilité de contrôle de la comptabilité, l'auditeur permet de fiabiliser les états financiers.

2.2 Le concept de la gouvernance

Le concept de la gouvernance a été défini par certaines organisations internationales. Citons celle de la Banque Mondiale qui l'a défini comme « l'ensemble des traditions et institutions par lesquelles le pouvoir s'exerce dans un pays avec un objectif le bien de tous » (Lacroix et St-Arnaud, 2012). C'est une définition qui met en valeur l'intérêt général et l'idée du bien commun.

Quant à la Commission Européenne, elle considère la gouvernance comme étant « l'ensemble des règles, des processus et des comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen. La bonne gouvernance se base sur les principes de l'ouverture, la

participation, la responsabilité, l'efficacité et la cohérence » (CE, 2001). Cette définition associe entre la notion de participation et la responsabilisation, qui sont les bases de la gouvernance. Pour l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), la notion de « bonne gouvernance utilisée pour adopter des mesures d'intervention et de financement auprès des pays tout en se conformant aux critères s'y référant » (Lacroix et St-Arnaud, 2012). En effet, la « bonne gouvernance inclut souvent les critères suivants : présence d'un État de droit, absence de corruption, équité, responsabilité, imputabilité, efficacité, transparence, participation » (Mérigot, 2012).

L'approche contractualiste de la gouvernance est la plus répandue dans les organisations depuis les années 1980 jusqu'à aujourd'hui. Elle a vu le jour en lien avec le courant politique du néolibéralisme et la dérèglementation des marchés et représente la vision classique de la gouvernance (Naciri, 2011). Elle prend aussi racine dans les théories de Milton Friedman, lauréat du prix Nobel d'économie en 1976, qui affirmait entre autres que les entreprises n'ont qu'une seule responsabilité sociale, soit celle d'utiliser leurs ressources et de s'engager dans des activités visant la maximisation de la richesse des actionnaires (Friedman, 13 septembre 1970). Selon ce dernier, un comportement socialement responsable ne relevait tout simplement pas de l'expertise de l'entreprise et serait hors de sa portée (The Corporation, 2004; Robillard, 2014).

Ce courant de pensée et ces théories d'origine anglo-saxonne se sont largement répandus et ont fortement teinté la manière dont sont gouvernées les entreprises en général, mais plus particulièrement les multinationales comme nous les connaissons aujourd'hui (Paquet, 2013). Par contre, il est clair que

Friedman ne considérait pas que cet objectif de maximisation du profit pour les actionnaires devait se faire au prix de manquements à l'éthique ou au détriment de la valeur à long terme et de la pérennité de l'organisation (Naciri, 2011).

Ce modèle de gouvernance est basé principalement sur la théorie de l'agence et de ses principes sous-jacents, qui seront expliqués plus en détail dans la section 3.2. La théorie de l'agence vise essentiellement la mise en place de mécanismes visant à s'assurer que les comportements et les intérêts des dirigeants sont alignés aux attentes des actionnaires (Jensen et Meckling, 1976). Cette gouvernance dite « disciplinaire » suggère principalement deux types de mécanismes de gouvernance, soit les mécanismes coercitifs, comme les instances de contrôle, les lois, les règlements et les codes, ainsi que les mécanismes incitatifs, comme les politiques de rémunération basées sur les options d'achat d'actions et les bonus à la performance des dirigeants (Charreaux, 1998).

2.3 La qualité de l'audit et la gouvernance

En tant que mécanisme de gouvernance, l'audit joue un rôle crucial en réduisant significativement l'asymétrie d'informations entre les gestionnaires et les actionnaires ou les parties prenantes externes. En assurant la précision des informations financières divulguées, l'audit devient un élément clé qui permet à ces parties prenantes de prendre des décisions plus pertinentes. Cependant, étant donné son importance pour la prise de décision, ces parties prenantes demandent une assurance quant à la qualité de l'audit.

Néanmoins, l'évaluation ou la mesure de cette qualité pose des questions. La qualité de l'audit ne se manifestant pas immédiatement, le processus d'audit est complexe et reste inaccessible aux tiers, tandis que le rapport d'audit, malgré sa standardisation en termes de contenu et de formulation, offre peu de possibilités de distinction. En fait, un échec d'audit est souvent révélé uniquement dans le contexte de faillites très médiatisées (Wooten, 2003). Il demeure en effet difficile de déterminer combien d'audits de mauvaise qualité passent inaperçus sans être portés à l'attention publique (Manita, 2005).

Dans ce contexte, la majorité des chercheurs dans ce domaine (notamment DeAngelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et Shields, 1989 ; Lennox, 1999) conviennent que

l'évaluation de la qualité d'audit repose sur deux concepts fondamentaux : la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Dans ces études, les chercheurs ont tenté de mesurer la qualité d'audit en évaluant la qualité de l'auditeur. En raison des difficultés d'observation du processus d'audit, la plupart des études normatives et expérimentales se sont penchées, à travers des approches indirectes d'évaluation, sur la recherche de substituts pour mesurer la qualité d'audit. Ces substituts sont soit perçus par le marché, soit liés aux caractéristiques inhérentes à ces deux concepts (Kaplan, 1995 ; Reckers, Wheeler et Wong-on-Wing, 1997 ; Krishnan et Schauer, 2000).

Cependant, plusieurs chercheurs ont souligné que cette approche indirecte d'évaluation de la qualité d'audit présente des limites conceptuelles et empiriques qui réduisent sa crédibilité. Les limites conceptuelles sont principalement liées aux risques de sélection adverse et de complaisance envers les dirigeants (Fama et Jensen, 1983 ; Craswell, 1988 ; Citron et Taffer, 1992). Les limites empiriques sont plutôt liées aux caractéristiques des indicateurs identifiés (indicateurs souvent simplistes et réducteurs de la complexité de la qualité d'audit) et à leur incapacité à déterminer les mesures à prendre pour améliorer la qualité d'audit (Sutton, 1993). Les récents scandales financiers, tels que l'affaire Enron, et la faillite du cabinet Arthur Andersen, ont renforcé le constat que cette approche indirecte d'évaluation est insuffisante pour appréhender la qualité de l'audit de manière adéquate.

Sur le plan académique, plusieurs chercheurs (Knapp, 1991 ; Carcello, Hermanson et McGrath, 1992 ; Pigé, 2003) ont également penché en faveur d'une orientation au-delà des approches classiques pour évaluer l'audit et pour un recentrage de l'analyse de la qualité en se basant sur le processus de l'auditeur. Ces auteurs suggèrent que l'évaluation de ce processus devrait être entreprise par le comité d'audit, du fait de son accès privilégié à l'information et de son rôle central au sein du processus de contrôle.

Les recherches sur l'évaluation de la qualité du processus d'audit demeurent limitées. Les premières études se sont concentrées sur la compréhension des facteurs liés à l'environnement d'audit. Pour cette raison, Gibbins et Wolf (1982) ont analysé le manuel d'audit d'une entreprise nationale, les normes et documents d'audit, ainsi que des entretiens avec des auditeurs, afin de créer une liste de facteurs susceptibles d'influencer la qualité d'audit. Cette investigation a permis d'identifier une série de facteurs généraux qui exercent une influence sur les différentes phases du processus d'audit.

Nous retenons pour le présent travail les facteurs relatifs à la démarche de l'audit tels que : le programme d'audit, l'évaluation du contrôle interne, l'appréciation des processus de gestion des risques ... pour évaluer la qualité de l'audit et son rôle à la gouvernance des organisations.

3. Évaluation de l'utilité de l'audit à la gouvernance des organisations publiques

3.1 L'audit dans le secteur public

Le secteur public fait référence à la partie de l'économie qui est contrôlée, financée et gérée par le gouvernement ou les autorités publiques d'un pays. Il englobe toutes les institutions et organisations qui fournissent des biens et des services à la population et sont financées principalement par les fonds publics. Il englobe l'administration publique, les collectivités territoriales, les établissements et entreprises publics et tout autre service relevant de l'autorité publique.

L'audit dans le secteur public s'inscrit dans une relation principal-agent mise en évidence dans le cadre de la théorie de l'agence (Michael C. Jensen et William H. Meckling en 1976), avec : Le principal est le propriétaire du capital et l'agent est son gérant.

Les responsables publics à titre d'agents du public doivent rendre compte périodiquement de l'utilisation qu'ils ont faite des ressources et de la mesure dans laquelle les objectifs du principal ont été atteints. Un audit efficace atténue les risques inhérents à la relation principal-agent. Le principal s'appuie sur l'auditeur pour lui fournir une évaluation indépendante et objective de l'exactitude de la comptabilité de l'agent et lui remettre un rapport sur la question de savoir si l'agent a utilisé les ressources conformément aux objectifs établis.

La nécessité d'une attestation produite par un tiers sur la crédibilité des informations financières, les résultats des activités, la conformité et d'autres mesures découlent de plusieurs facteurs inhérents à la relation entre le principal et son agent, notamment l'asymétrie d'information entre le Principal et l'Agent. Dans ce sens, intervient le rôle de l'audit dans cette relation d'agence comme intermédiaire ou tiers de confiance, qui assure au Principal la communication des informations comptables et extra-comptables fiables par l'Agent

Pour éclaircir, la représentation de cette relation dans le secteur public, permet de surgir les constats suivants : le Principal est représenté ici par l'État qui regroupe l'ensemble du peuple détenteur et contributeur au capital public, l'Agent, en l'occurrence, représente l'ordonnateur et l'ensemble des responsables de l'administration publique concernée, alors que, bien évidemment l'auditeur est la tiers personne, chargée de contrôler et d'évaluer la manière dont les deniers publics mis en place par le principal, sont gérés par l'agent.

A cet égard, l'audit dans le secteur public est dit interne, lorsqu'il est à la charge d'une entité d'audit interne relevant de l'organisation publique concernée, et considéré comme audit externe, quand le contrôle émane de la responsabilité des institutions publique spécialisées en la matière à savoir : la cour des comptes, l'inspection générale des finances et l'inspection générale de l'administration territoriale.

Les principales catégories d'audit dans le secteur public sont l'audit financier, l'audit de la performance et l'audit de conformité. Ces catégories sont définies par l'INTOSAI (Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques) comme suit¹.

En premier lieu, l'audit financier est une évaluation indépendante aboutissant à la formulation d'une opinion, assortie d'une assurance raisonnable, concernant la question de savoir si une entité présente fidèlement sa situation financière, ses résultats et son utilisation des ressources conformément au référentiel d'information financière applicable. (ISSAI 4 1003, 2010, p. 59). Ensuite, l'audit de la performance est l'examen indépendant et objectif des entreprises, systèmes, programmes ou organisations du secteur public, sous l'angle de l'un ou plusieurs des trois aspects que sont l'économie, l'efficacité et l'efficacités, dans la perspective de réaliser des améliorations. [...] À la différence de ce qui est exigé pour les opinions concernant les états financiers, l'auditeur n'a pas, normalement, à exprimer une opinion générale sur la question de savoir si l'entité auditée a respecté les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités. (ISSAI 3100, 2010, p. 4 et 10).

Enfin, l'audit de conformité concerne la responsabilité incombant à l'ISC [Institution supérieure de contrôle] de s'assurer que les activités des entités du secteur public sont conformes aux dispositions des lois, des règlements et des autres textes législatifs et réglementaires qui les régissent (ISSAI 4000, 2010, p. 4). En fonction du mandat de l'ISC, un audit de conformité peut porter sur la régularité ou sur la bonne administration, ou sur les deux notions à la fois. La régularité est une notion indiquant que les activités, les transactions et les informations relevant d'une entité auditée sont conformes aux autorisations législatives, aux règlements publiés en vertu d'une législation en vigueur, ainsi qu'aux autres lois, règlements et conventions applicables, y compris aux lois budgétaires. Les auditeurs du secteur public

¹ Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) sont publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Pour plus de renseignements, visitez le site www.issai.org

évaluent si, sur la base des éléments probants collectés, ils ont obtenu une assurance raisonnable que les informations sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères définis. (ISSAI 4100, 2010, p. 14 et 39).

Cependant, bien que l'audit dans le secteur public est de plus en plus présent dans les différentes organisations du secteur, tout en sachant qu'il ait élargi son champ d'action, passant des opérations individuelles aux systèmes de contrôle et aux opérations de programmes, il doit néanmoins remplir les conditions essentielles au maintien de sa crédibilité et son apport au processus de gouvernance, notamment :

- Focalisation impartiale sur l'objet de l'audit.
- Utilisation de processus systématiques pour la collecte et l'analyse des informations.
- Comparaison avec des critères pour l'établissement des conclusions. Les critères peuvent être, par exemple, des normes, des objectifs/cibles, des jalons ou des lois.
- Utilisation de normes professionnelles d'audit largement reconnues.

3.2 La gouvernance des organisations publiques

La gouvernance publique désigne le système formé par l'ensemble des processus, réglementations, lois et institutions destinés à cadrer la manière dont un établissement est dirigé, administré et contrôlé. En effet, c'est un domaine d'étude interdisciplinaire traitant les relations de pouvoir entre les autorités publiques, la société civile et le marché, dans un contexte de changement de l'aptitude des communautés politiques à agir efficacement (Lukes, S. Power, 2005). Par ailleurs, l'étude de la gouvernance publique ne devient pertinente et faisable qu'à travers un exercice de délimitation de l'objet d'étude (Rigaud, B. et L. Côté. 2011), par exemple, un territoire ou encore un secteur d'intervention particulier.

Dans le cadre d'une collectivité publique, on parle de gouvernance territoriale, également appelée gouvernance locale (Rigaud et Côté, 2011). Elle constitue bien un nouvel art de gouverner, et ce, en réponse à la réalité des territoires. Ainsi, elle se définit comme : « le processus d'articulation dynamique de l'ensemble des acteurs géographiquement proches en vue de résoudre un problème productif ou de réaliser un projet de développement », ou « un processus en perpétuelle évolution, se nourrissant de la volonté des acteurs (les contribuables, les élus, etc.) de participer activement à la gouvernance des administrations locales » (Bassrih et Akrich, 2017).

Au Maroc, la gouvernance territoriale a connu plusieurs changements successifs à travers les réglementations et les politiques appliquées. De ce fait, qu'en-il de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines ?

3.3 Utilité de l'audit à la bonne gouvernance des organisations publiques

À titre de composante essentielle d'une structure de gouvernance publique solide, l'audit dans le secteur public renforce les rôles de surveillance, d'information, de prévoyance et de la gouvernance. Cependant, pour ce faire, les auditeurs du secteur public doivent avoir les pouvoirs et les compétences requises pour évaluer l'intégrité, l'efficacité et l'efficience des finances et des programmes de l'administration.

La problématique de l'audit au sein des organisations publiques a été explorée par plusieurs chercheurs qui se sont penchés sur l'évolution du système de gouvernance et d'administration publique. Plus précisément, L. Parker, K. Jacobs et J. Schmitz ont articulé les objectifs et les bases fondamentales d'un audit dans le secteur public (Parker et al., 2019). Les bases théoriques de l'audit dans le secteur public, en tant qu'élément de la gouvernance publique, ont été établies dans les travaux de G. Brandon, C. Leuz et M. Maffett (2015). De plus, D. Aobdia (2019), J. Pierre et J. de Fine ont mis en évidence le rôle de l'audit public au sein du système de gouvernance publique et ont examiné la question de la modernisation des systèmes de gestion pour assurer une mise en œuvre efficiente des mécanismes d'audit dans le secteur public (Pierre

et de Fine Licht, 2019). En effet, le rôle de l'audit dans un système de gouvernance publique est principalement conçu à travers ses objectifs :

- **La Surveillance :** Les auditeurs aident les décideurs à exercer une surveillance en évaluant si les entités publiques font ce qu'elles sont censées faire, dépensent les fonds aux fins prévues et se conforment aux lois et à la réglementation ;
- **La Détection :** qui consiste à identifier les irrégularités, inaptitudes, illégalités, fraudes ou abus qui se sont déjà produits et à réunir des éléments probants afin d'étayer les décisions à prendre ;
- **La dissuasion :** qui consiste à identifier et à juguler les conditions propices à la corruption. Les auditeurs cherchent à dissuader les auteurs éventuels d'actes de fraude, d'abus de biens et autres abus de confiance du public ;
- **L'information :** L'audit favorise l'apprentissage dans l'ensemble de l'organisation en fournissant une rétroaction continue qui permet de redresser les politiques. Les auditeurs effectuent leur travail de façon systématique et objective afin d'acquérir une compréhension approfondie des activités et de tirer des conclusions fondées sur des éléments probants ;
- **La prévoyance :** Les auditeurs aident également leurs organisations à regarder de l'avant en repérant les tendances et en attirant l'attention sur les enjeux à venir avant qu'ils n'atteignent l'état de crise.

En effet, et d'une manière plus précise, l'audit joue un rôle crucial dans le secteur public en lui permettant d'atteindre plusieurs objectifs, notamment :

Responsabilité et transparence : L'audit permet d'assurer la responsabilité des organismes du secteur public en vérifiant leurs opérations financières et leurs performances. Il favorise également la transparence en rendant compte aux parties prenantes, notamment aux citoyens, sur la manière dont les fonds publics sont utilisés et gérés.

Prévention de la fraude et de la corruption : L'audit permet de détecter et de prévenir la fraude et la corruption au sein des institutions publiques. En identifiant les écarts et les irrégularités, l'audit contribue à renforcer les contrôles internes et à réduire les risques de mauvaise gestion des fonds publics.

Amélioration de l'efficacité et de l'efficience : L'audit évalue l'utilisation des ressources publiques et l'efficacité des programmes et projets du secteur public. Il aide à identifier les domaines où des améliorations peuvent être apportées pour optimiser l'utilisation des fonds publics et fournir des services de meilleure qualité aux citoyens.

Conformité aux lois et réglementations : L'audit s'assure que les organismes du secteur public respectent les lois, les règles et les réglementations en vigueur. Cela permet de garantir que les opérations sont effectuées dans le cadre légal et éthique établi.

Renforcement de la confiance du public : En fournissant une évaluation objective et indépendante des activités du secteur public, l'audit contribue à renforcer la confiance du public envers les institutions gouvernementales et leurs pratiques de gestion.

Suivi des performances et évaluation des résultats : L'audit mesure l'efficacité des politiques publiques et des programmes gouvernementaux en évaluant leurs résultats par rapport aux objectifs fixés.

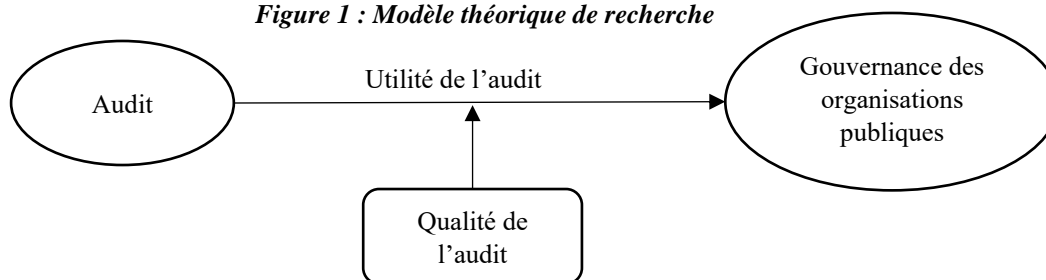
Renforcement de la bonne gouvernance : L'audit favorise la bonne gouvernance en promouvant la responsabilité, la transparence, l'intégrité et l'efficacité dans la gestion des affaires publiques. Cela aide à prévenir les abus de pouvoir et à garantir que les décisions sont prises dans l'intérêt public.

3.4 Présentation du modèle de recherche

Nous essayons à travers le présent travail de mettre en place une analyse de l'utilité de l'audit dans l'amélioration de la gouvernance des organisations publiques, et essayer de mesurer

l'influence éventuelle de la qualité de l'audit sur cette utilité, en se focalisant sur le processus et les éléments de la démarche d'audit comme facteurs impactant ladite qualité :

Figure 1 : Modèle théorique de recherche



Source : Auteurs

Durant cette analyse nous essayerons de confirmer ou infirmer quelques hypothèses de recherche que nous allons mettre comme feuille de route pour le traitement des résultats :

H1 : L'audit contribue à accroître la transparence et la responsabilité des organisations publiques ;

H2 : L'audit aide à identifier les anomalies financières, les fraudes potentielles et les pratiques de corruption au sein des organisations publiques ;

H3 : L'audit aide à identifier les risques financiers et opérationnels auxquels les organisations publiques sont exposées ;

H4 : L'audit favorise le respect des réglementations financières et légales par les organisations publiques ;

H5 : Plus la qualité de l'audit est élevée, plus son utilité dans la gouvernance des organisations publiques est confirmée.

4. Méthodologie de l'étude

4.1 La cour des comptes

En tant qu'un organe supérieur principal de contrôle des finances publiques chargé de l'audit des opérations financières et extra-financières effectuées par les différentes organisations publiques, la cour des comptes est le meilleur terrain d'évaluation de l'audit dans le secteur public en raison de l'importance des missions qu'elle réalise lui permettant d'évaluer en permanence la régularité, l'efficacité et la transparence dans la gestion et l'utilisation des deniers publics, et d'assurer ainsi un contrôle intégré et équilibré sur tous les intervenants dans les différents actes de gestion desdites finances.

En effet, c'est en 1979 que l'institution de la Cour des Comptes a été établie en tant qu'organe juridictionnel chargé de superviser l'exécution des lois de finances, conformément à la loi n° 12-79. La Cour a pour mission de vérifier la légalité des opérations de recettes et de dépenses des entités soumises à son contrôle, et si nécessaire, de sanctionner les infractions aux règles qui les régissent. Elle examine et évalue également la gestion des entités placées sous son contrôle. Enfin, la Cour rend compte de l'ensemble de ses activités à Sa Majesté le Roi.

La date du 13 juin 2002, a marqué une étape importante dans l'itinéraire de la Cour des comptes avec la promulgation de la loi n° 62-99 formant Code des Juridictions financières, du fait qu'elle a explicitement fixé ses attributions, son organisation et son fonctionnement.

Finalement, c'est grâce à la constitution de 2011 que plusieurs avancées ont été instaurées pour renforcer les acquis des juridictions financières, après près de dix ans de contrôle étendu, et ce pour accroître leur rôle dans des domaines cruciaux de la gouvernance publique.

Au titre de cette étude comparative, nous estimons que la cour des comptes constitue le meilleur choix pour garantir une évaluation fiable de l'utilité et l'efficacité de l'audit dans la

gouvernance des organisations publiques, vu son importance au niveau du contrôle des finances publics et l'audit de performance des administrations et établissements publics.

4.2 Méthodologie de travail

Dans le cadre de ce travail de recherche qui porte sur l'évaluation de l'utilité de l'audit dans le secteur public, nous avons réalisé une étude comparative qui porte sur quatre organisations publiques, notamment le Ministère de la Jeunesse, de la culture et de la communication – Département de la Culture-, le Ministère de l'Agriculture, de la Pêche Maritime, du Développement Rural et des Eaux et Forêts –Département de l'Agriculture-, le Ministère de la Santé et de la Protection Sociale et le Ministère de l'équipement, des transports, de la logistique et de l'eau, en se basant sur des rapports publics mis à disposition par la cour des comptes sur leur site web, concernant des missions d'audit thématique réalisées au titre de l'année 2018.

L'objectif, étant de faire une analyse détaillée de chaque mission effectuée dans les quatre organisations concernées, en s'appuyant sur quelques critères d'évaluation que nous avons retenues à priori, et ce, à travers les rapports thématiques publiés par la cour des comptes concernant les missions d'audit précitées.

L'étude comparative vise évidemment d'établir une grille d'évaluation des quatre missions retenues pour apprécier la pertinence des recommandations et solutions proposées par rapport aux insuffisances prélevées, pour évaluer le respect des normes en matière d'audit et le respect des étapes indispensables au niveau d'une démarche d'audit.

Pour ce faire, la première étape portait sur l'identification des critères d'évaluation en se référant aux travaux de Knapp, 1991 ; Carcello, Hermanson et McGrath, 1992 ; Pigé, 2003 qui préconisent une évaluation de la qualité de l'audit en se basant sur le processus de l'auditeur, notamment la méthodologie suivie durant toutes les phases de l'audit, à la lecture approfondie de plusieurs rapports d'audit et surtout de la consultation de quelques magistrats de la Cour des comptes et autres experts en matière d'audit.

Puis, une deuxième étape très importante qui consistait à faire surgir à partir des quatre rapports thématiques les éléments adéquats pour chaque critère d'évaluation pour chaque organisation étudiée.

La troisième étape s'appuyait sur la réalisation d'une analyse verticale et autre horizontale des éléments retenus pour mieux appréhender les résultats.

Et pour achever cette étude comparative, une interprétation des résultats à été faite pour répondre au mieux à la question centrale de cet article.

4.3 Identification des critères d'évaluation

Afin de réaliser la présente étude comparative selon la démarche citée ci-dessus, nous avons choisi plusieurs critères d'évaluation en se basant principalement sur les travaux précédents en matière de l'évaluation de la qualité de l'audit comme stipulé au niveau de la méthodologie, des consultations sur le terrain (avec des magistrats de la Cour des comptes) et des rapports thématiques que nous avons retenus pour la présente étude, et ce comme illustré ci-après :

Périmètre d'audit : pour déterminer le domaine audité, le champ d'application de l'audit ou la thématique de la mission d'audit ;

Plan de mission : permet d'apprécier le respect de la démarche d'audit selon les normes internationales et d'évaluer l'efficacité de la démarche adoptée ;

Programme d'audit : en tant qu'un élément important de la mission d'audit, le présent critère permet d'évaluer l'efficacité du programme exécuté durant les différentes phases de l'audit ;

Objectifs de la mission : pour analyser l'efficacité de l'audit à travers un rapprochement entre objectifs et résultats ;

Prise de connaissance : en tant qu'une étape primordiale de la démarche d'audit, la prise de connaissance constitue un indicateur important de l'efficacité de la mission ;

Évaluation du contrôle interne : pour apprécier la qualité de l'évaluation faite au dispositif du contrôle interne ;

Gestion des risques : pour évaluer l'efficacité des appréciations de l'audit concernant la prise en compte de la gestion des risques dans la vision et la stratégie de l'organisation ;

Risques identifiés : critère qui a pour objectif d'apprécier l'utilité de l'audit en termes de sa contribution à l'identification des risques qui entravent la bonne gouvernance de l'organisation ;

Appréciation des processus de gestion des risques : critère qui permet d'apprécier l'efficacité de l'audit en termes de sa contribution au renforcement des processus de gestion des risques ;

Recommandations : pour évaluer la qualité et l'utilité des recommandations établies pour remédier aux dysfonctionnements prélevés au niveau du dispositif de contrôle interne et de la gestion des risques ;

Problèmes identifiés à l'issue de l'évaluation des activités et opérations : permet d'apprécier l'efficacité de l'audit concernant l'identification des différents problèmes au niveau de la gestion opérationnelle au sein de l'organisation ;

Solutions proposées : pour évaluer la qualité et l'efficacité des recommandations relatives aux problèmes identifiés à l'issue de l'évaluation des activités et opérations ;

Suivi des recommandations : permet d'évaluer le processus de suivi des recommandations prévu par l'audit.

L'évaluation des différents critères ci-dessus se fera à travers un rapprochement des résultats obtenus pour chaque étape ou élément du processus d'audit effectué avec les normes internationales d'audit (ISA) et la démarche d'audit selon les règles de l'art reconnues.

5. Résultats et discussion

5.1 Analyse comparative

À travers cette analyse comparative des rapports d'audit publiés par la Cour des comptes concernant la mission thématique relative à l'audit des opérations financières exécutées par les services centraux des quatre départements ministériels concernés, nous avons appréhendé les différents éléments présentés dans chaque rapport en se basant sur les points de comparaison suivants :

Portée et Objectifs de l'Audit : Comparaison des objectifs énoncés dans les rapports d'audit de chaque département, identification des domaines spécifiques audités pour chaque département ;

Méthodologie d'Audit : Évaluation des méthodes d'audit employées dans chaque rapport, comparaison des approches et des techniques utilisées pour collecter des données et évaluer la conformité ;

Constatations et Recommandations : Présentation des principales constatations et des problèmes identifiés dans chaque département, examen des recommandations formulées par les auditeurs pour améliorer les pratiques et la performance.

Transparence et Reddition de Comptes : Analyse de la transparence des rapports d'audit et de la clarté de l'information présentée, évaluation de la manière dont les rapports tiennent compte des obligations de reddition de comptes envers le public.

Impact des Audits : Discussion sur les actions prises par les départements en réponse aux recommandations d'audit, évaluation des changements positifs qui ont été effectués suite aux audits.

Ces éléments seront présentés ainsi d'une manière détaillée dans le tableau suivant :

Tableau N°01 : Analyse comparative

Variable d'analyse	Organisation A (Ministère de la jeunesse, de la culture et de la communication –Département de la Culture-)	Organisation B (Ministère l'Agriculture, de la Pêche Maritime, du Développement Rural et des Eaux et Forêts – Département de l'Agriculture-)	Organisation C (Ministère de la Santé et de la Protection Sociale)	Organisation D (Ministère de l'équipement, des transports, de la logistique et de l'eau)
Périmètre d'audit	Audit des opérations financières exécutées par les services centraux du ministère de la culture au cours des exercices de 2012 à 2016	Contrôle des opérations financières exécutées par les services centraux du département de l'agriculture au titre des exercices budgétaires de 2012 à 2016	Vérification des opérations effectuées par les services centraux du ministère de la santé	Vérification et jugement des comptes des services centraux du ministère pour les années budgétaires 2012 à 2017
Plan de mission	A- Évaluation du niveau de gestion des crédits par le département ; B- Appréciation des mécanismes de gouvernance, la reddition des comptes et la transparence ; C- Évaluation du système de contrôle interne ; D- Contrôle de la gestion des commandes et les efforts déployés en ce qui concerne l'optimisation des ressources.	A- Analyse de la situation financière ; B- Évaluation des outils de gouvernance ; C- Évaluation du Système de contrôle interne ; D- Appréciation du niveau de Gestion des projets ; E- Évaluation de la Gestion des commandes nécessaires au fonctionnement de l'administration.	A. Analyse de la situation financière du ministère B. Évaluation du système de contrôle interne et d'audit interne et inspection C. Évaluation du niveau de gestion des projets et services	A. Analyse de la situation financière du ministère B. Reddition des comptes et transparence C. Évaluation des mesures prises par le ministère en matière de l'économie des ressources D. Évaluation du niveau de gestion des marchés E. L'adhésion aux réformes des finances publiques
Programme d'audit	N'est pas identifié	Non précisé	N'est pas prévu	N'est pas prévu
Objectifs de la mission	Amélioration de la gestion financière et comptable du département et la maîtrise des performances.	Assurer un meilleur pilotage de la performance.	Permettre au département une meilleure gestion interne et externe	Veiller à l'amélioration continue de la performance des opérations et activités
Prise de connaissance	Observation sur le terrain et collecte de documentation	Observation sur le terrain et collecte de documentation	Observation sur le terrain et collecte de documentation	Observation sur le terrain et collecte de documentation
Évaluation du contrôle interne	La structure organisationnelle du ministère ne dispose pas d'une structure dédiée au contrôle de gestion qui se charge d'appui et de suivi continu des objectifs et des résultats.	Retard remarquable dans la conception du code de déontologie relatif au département.	Manque d'un système d'information intégré relatif aux bénéficiaires des services de santé	Insuffisances du système de suivi de l'exécution des projets
	La plupart des services créés dans la structure organisationnelle du ministère sont gérés par un seul fonctionnaire et le responsable du service concerné.	Structure organisationnelle non compatible avec les réformes financières envisagées par le département.	Sous exploitation du projet informatique de modernisation des centres hospitaliers	Carence au niveau de la reddition de comptes pour l'ensemble des responsables et fonctionnaires

	non-actualisation de la Charte de bonne conduite de fonctionnaire au sein de l'administration depuis 2003	Non-respect du référentiel des fiches de postes et de compétences	Carences au niveau de suivi et d'évaluation du dispositif du contrôle interne	Insuffisances de mécanismes d'évaluation du rendement des fonctionnaires
	Une division ne contient pas de services et ne comprend que deux fonctionnaires outre le chef de la division.	Similitude des responsabilités entre les services du département et les établissements publics sous sa tutelle.	Manque d'un guide des missions d'inspection	Manque de contrôle et d'évaluation du niveau de réalisation des objectifs préalablement fixés.
		Insuffisance concernant la formalisation, la documentation des attributions des comités d'exécution régionaux et les procédures de suivi de ses recommandations.	Non diffusion des rapports d'inspection	Absence des procédures d'analyse des coûts et d'évaluation de la qualité des services fournis aux citoyens
		Absence d'outils de pilotage des systèmes de contrôle interne		Non documentation de toutes les procédures d'achat et non application du manuel des procédures relatif aux opérations d'achat élaboré depuis 2012
Gestion des risques	Manque d'une approche formalisée et documentée de la gestion des risques	La gestion des risques non entreprise	Manque d'une démarche d'évaluation et de gestion des risques	Absence d'une cartographie des risques
	Non identification des risques fondamentaux du ministère	Manque d'une vision sur la gestion des risques	Non documentation des risques opérationnels	Non détermination de la liste des risques liés à la fraude, les manœuvres dolosives et la corruption
	Non documentation des informations relatives aux risques liés aux opérations exécutées	Le département se contente de recourir aux notes et aux circulaires internes, pour mettre en œuvre des mesures visant à résoudre un ensemble de problèmes.	Absence d'une cartographie des risques	
Risques identifiés	Non traçabilité de la répartition des responsabilités, ayant une incidence financière.	Plusieurs services ne disposent pas de manuels de procédures	Carence dans la gestion du stock	Non-respect des délais d'ordonnancement des dépenses, ce qui représente un risque financier pouvant affecter le budget du département.
	Absence de guides des procédures relatives aux différentes activités exercées par les services du ministère		Absence d'une procédure appropriée d'archivage	Risque de régression de l'effectif des fonctionnaires
	Manque des prévisions budgétaires			

Appréciation des processus de gestion des risques	Absence de procédures de gestion des risques	Absence de procédures de gestion des risques	Non discuté	Absence de procédures de gestion des risques
Recommandations	Mettre en place une conception exhaustive de la gestion des risques	Renforcer la fonction d'audit interne et mettre en place des outils de gestion des risques qui assurent une amélioration continue du dispositif de contrôle interne	Mettre en place un système clair et efficace de responsabilisation, au niveau central et au niveau des services extérieurs du ministère de la Santé	Renforcer le système de reddition des comptes de l'ensemble des responsables et fonctionnaires
	Clarifier et définir les attributions des services	Accélérer la mise en œuvre de la charte des valeurs	Mettre en place un guide de procédures liées aux exécutions des opérations financières	Mettre en place des mécanismes et des indicateurs d'évaluation et de notation des fonctionnaires
	Documenter la répartition des responsabilités ayant une incidence financière	Evaluer l'organisation du Département en vue de la séparation des tâches incompatibles	Assurer une diffusion adéquate des rapports de l'inspection générale, en respect du principe de la transparence.	Adopter plus de transparence dans la publication des informations et des rapports destinés au public
	Élaborer des guides des procédures et des formalités relatant les différentes activités et missions exercées par les services du ministère	Poursuivre la mise en place des manuels de procédures relatifs aux activités prioritaires	Mettre à jour le système d'information dédié au suivi du dispositif de contrôle interne afin de maîtriser les coûts, la qualité et les délais	Élaborer une cartographie des risques pour les domaines d'intervention du ministère
	Se focaliser davantage sur des missions d'audit interne	La mise en place d'une vision de gestion des risques en élaborant une cartographie des risques potentiels		Mise en place des procédures d'évaluation des coûts au niveau de l'ensemble des services
Problèmes identifiés à l'issue de l'évaluation des activités et opérations	Programmation des crédits budgétaires non précise	Faible Taux d'exécution des crédits de paiement	Répartition injuste des crédits entre les différentes régions	Absence d'indicateurs concernant les taux d'engagement et d'émission en termes de délais pour 2012 et 2013
	Absence d'une détermination préalable d'indicateurs chiffrés	Faible taux d'exécution des budgets des services de l'État gérés de manière autonome et du CST	Absence de la contractualisation entre le ministère et les services déconcentrés	Recettes des SEGMA proviennent principalement des services rendus au ministère de l'équipement et de transport, chose qui est incompatible avec les objectifs de la création des SEGMA
	Volume important de crédits reportés	Mauvais choix d'indicateurs de performance	Manque de visibilité au niveau de la programmation préliminaire	Absence des contrats programmes entre le ministère et les établissements publics sous sa tutelle
	La pratique d'audit interne est limitée sur des missions de conseil et des missions d'urgence sur ordre du ministre, au détriment des autres tâches.	Faible recours au contrôle sur place	Retard dans la production des livrables des marchés d'études et faiblesse de leur qualité.	Insuffisances dans la fonction de contrôle de gestion

	Absence de mécanisme de contrôle et de suivi de l'utilisation des subventions accordées par le ministère	Insuffisance notable en termes de processus de contractualisation du département avec les établissements et entreprises publics sous sa tutelle	Non-respect des clauses des cahiers de charge	Non programmation de mission d'audit interne par l'inspection générale
	Incohérence entre le nombre d'appels d'offres lancés et prévus	Manque de coordination entre les différents services du département et l'inspection générale	Dépassement des délais impartis et du budget alloué	Absence d'une politique claire et des mesures écrites fixant les responsabilités et les objectifs annuels qualitatifs et quantitatifs, pour la rationalisation des dépenses au niveau de l'administration
	Fractionnement de certaines dépenses.	Insuffisance notable dans les activités de contrôle	Retards de paiement et difficulté d'évaluation de la rentabilité des projets achevés	Absence des mécanismes d'évaluation périodiques et des indicateurs de mesure des résultats de la rationalisation des dépenses
	Non-recours à une concurrence réelle lors de passation de certains bons de commande	Le rôle de la direction financière se limite à la coordination des travaux des propositions budgétaires.	Non-respect des clauses de réception de certains marchés	Passation de bons de commande avec des prix exagérés
	Non-octroi d'importance nécessaire à l'optimisation des ressources	Une faible coordination entre les services chargés du suivi de l'exécution et ceux chargés de l'allocation des crédits	Insuffisance de formation sur l'utilisation du matériel	Absence d'un système d'information intégré permettant de suivre la situation du stock
				Aucun intérêt n'est accordé à la comptabilité et l'analyse des coûts permettant leur maîtrise
Solutions proposées	Veiller à la programmation précise des crédits afin d'éviter des virements excessifs	Améliorer les outils de programmation et du contrôle budgétaire	Activer l'utilisation du guide des achats et procéder à la diversification des fournisseurs, tout en accordant une attention particulière aux études préalables	Améliorer la prévision budgétaire du ministère à travers des indicateurs clairs et précis et sur la base d'étude préalable
	Adopter des programmes objectifs permettant de fixer les objectifs et les engagements communs entre l'administration centrale et les services déconcentrés	Améliorer les objectifs et les indicateurs de performance	Mettre en place une base de données relative aux fournisseurs, aux prix et aux produits afin de contrôler le prix des marchandises	Veiller à augmenter les taux d'engagement des crédits d'investissement afin d'éviter leur perte conformément aux dispositions de la loi organique
	Déléguer les crédits aux services déconcentrés dans la limite des besoins	Généraliser la contractualisation entre le Département de l'Agriculture et les établissements	Veiller au respect des dispositions des cahiers de charge afin de réduire les litiges judiciaires	Augmenter le taux d'exécution des comptes spéciaux et limiter le report de leurs crédits

	réels en tenant compte des capacités managériales de ces services	publics sous sa tutelle, et ce, à travers l'élaboration des contrats-programmes		
	Maîtriser le report de crédits d'un exercice à l'autre en s'engageant à réaliser les projets dans les délais prescrits.	Renforcer et activer le rôle de la division du contrôle de gestion	Lutter contre les retards de réalisation des travaux et évaluer la rentabilité des projets achevés et s'assurer de la réalité des prévisions initiales	Revoir la situation juridique des services gérés de manière autonome
	Concilier entre les missions de conseil, d'une part, et les missions d'inspection, de contrôle, d'audit et d'évaluation, d'autre part	Mettre en œuvre de mécanismes relatifs à l'évaluation et l'analyse des coûts	Veiller au respect des exigences et des conditions de livraison telles que susmentionnées dans le CPS modèle	Renforcer la fonction de contrôle de la gestion
	Mettre en place un mécanisme permettant de suivre l'utilisation des subventions	Mettre en place un référentiel relatif à la programmation des crédits d'investissement	Programmer les achats en fonction des besoins afin de garantir la fourniture des quantités appropriées de médicaments et produits pharmaceutiques	Renforcer l'inspection générale par des ressources humaines suffisantes afin de qu'elle s'acquitte des missions qui lui sont confiées, en particulier dans le domaine de l'audit interne
	Se conformer, dans la mesure du possible, aux programmes prévisionnels des marchés	Définir avec exactitude les besoins des organisations agricoles ayant bénéficié des projets des unités de valorisation des produits agricoles	Veiller au respect des conditions des cahiers de charges	Comblent les besoins enregistrés en ressources humaines, en particulier dans certaines disciplines techniques et juridiques
	adopter une politique d'approvisionnement et de stockage intégrée		Réglementer l'octroi des licences et dérogations exceptionnelles et de les limiter à des cas spéciaux	Instaurer un système de suivi de l'ensemble des projets
	Eviter, dans la mesure du possible, le recours à la procédure de bons de commande			Coordination entre les différents services centraux et régionaux du ministère afin d'optimiser la gestion des stocks
	Promouvoir une culture d'optimisation des ressources chez les responsables, fonctionnaires et agents relevant du ministère			Élaboration d'une base de données des fournisseurs
				Mettre plus de précisions dans le choix des indicateurs
Suivi des recommandations	Mesures de suivi des recommandations non prévues	Mesures de suivi des recommandations non prévues	Mesures de suivi des recommandations non prévues	Mesures de suivi des recommandations non prévues

Source : Auteurs

5.2 Analyse et interprétation des résultats

Pour bien comprendre et analyser les éléments retenus dans le tableau comparatif, nous allons procéder par une démarche qui se repose sur deux types d'analyse : une lecture verticale, qui consiste à étudier les différents résultats obtenus pour l'ensemble des variables d'analyse au niveau de chaque organisation audité. Puis, une lecture horizontale qui consiste à analyser les différents éléments obtenus dans les quatre organisations auditées pour chaque variable d'analyse, et ce, dans l'objectif de faire surgir les constats nécessaires pour l'appréciation de l'utilité et l'efficacité de l'audit effectué dans les départements ministériels étudiés.

5.2.1 Analyse Verticale

Pour l'Organisation A, l'audit effectué concernait l'administration centrale, et portait sur l'évaluation des opérations financières exécutées par les services centraux du ministère au cours des exercices de 2012 à 2016, suivant une démarche bien précise scindée en quatre étapes essentielles : l'appréciation du niveau de gestion des crédits, évaluation des mécanismes de gouvernance, évaluation du contrôle interne et enfin, la vérification des opérations relatives à la gestion des commandes et des ressources.

Cette démarche a permis de détecter plusieurs dysfonctionnements, insuffisances et zones à risque, et de proposer les actions correctives et recommandations nécessaires pour y remédier. Toutefois, à partir un rapprochement des résultats obtenus pour l'organisation A avec les normes internationales de l'audit, on peut constater les manquements suivants :

- Les dysfonctionnements trouvés au niveau du contrôle interne sont vagues et non expliqués, et la source des problèmes n'est pas recherchée ;
- Absence des actions concrètes à adopter pour lutter contre les risques détectés ;
- Absence de recommandations pour certains problèmes ;
- Les solutions proposées ne sont pas expliquées davantage et la manière dont ils doivent être adoptés, n'est pas mise en évidence.

Pour l'Organisation B, l'audit effectué concernait également l'administration centrale, et portait aussi sur l'évaluation des opérations financières exécutées par les services centraux du ministère au cours des exercices de 2012 à 2016, suivant une démarche scindée en cinq étapes: l'analyse de la situation financière, évaluation des outils de gouvernance, évaluation du contrôle interne, appréciation de la gestion des projets et la vérification des opérations relatives à la gestion des commandes.

De même, la mission a permis de déterminer plusieurs dysfonctionnements, insuffisances et zones à risque, et de proposer les solutions et recommandations nécessaires pour les corrigés. Toutefois, en se référant aux normes internationales d'audit, on peut constater les points d'amélioration suivants :

- Peu d'importance accordée à la détection des risques ;
- Absence des explications nécessaires quant à la démarche à suivre pour mettre en place un dispositif de gestion des risques ;
- Quelques problèmes sont laissés sans aucune solution proposée ;
- Les solutions proposées sont généralement indistinctes, et les mécanismes de leur application ne sont pas discutés ;
- Absence des mesures de suivi des recommandations qui sont importantes pour accompagner l'organisation concernée dans le processus de changement.

De même, pour l'Organisation C et D, la mission portait sur la vérification des opérations financières effectuées par les services centraux du département ministériel, suivant bien évidemment une démarche en 3 grandes phases pour l'organisation C : Analyse de la situation financière, Évaluation du contrôle interne et évaluation de la gestion des projets et des services, et une démarche en 5 étapes pour l'organisation D : analyse de la situation financière, évaluation

du système de contrôle interne, des mesures prises en matière d'économie de ressources, de la gestion des projets et l'application des réformes des finances publiques.

Pour ne pas faire de la redondance, les mêmes constats retenus pour l'organisation A et B sont à reconsidérer pour l'organisation C et D.

5.2.2 Analyse Horizontale

Pour les quatre organisations, nous avons constaté que la mission d'audit a été effectuée dans le cadre d'un contrôle des opérations financières exécutées par l'administration centrale du département ministériel concerné. Pour ce faire, les auditeurs ont adopté une approche systématique, qui consiste à analyser la situation financière de l'organisme, puis évaluer les mécanismes de gouvernance, de transparence et de reddition des comptes, pour apprécier par la suite le système de contrôle interne et finir par un contrôle de la gestion des projets et des ressources.

Cette approche avait un objectif commun, qui consistait à assurer une meilleure maîtrise de la performance dans chaque département.

Pour ce qui est de l'évaluation du contrôle interne, plusieurs remarques ont été relevées, concernant principalement : la structure organisationnelle non compatible avec les objectifs ciblés et non conformes aux règles déontologiques qui doivent être respectées, l'absence ou la non-conformité du manuel des procédures, le non-respect de certaines procédures et la mauvaise répartition des responsabilités et des services.

En ce qui concerne la gestion des risques, les auditeurs ont mis l'accent principalement sur l'absence des processus de maîtrise des risques, absence d'une cartographie des risques et le manque d'une vision sur la gestion des risques.

Ainsi, plusieurs risques ont été identifiés et dont chaque organisation est tenue de mettre l'œil et analyser pour éviter leur survenance.

Cependant, plusieurs recommandations ont été proposées pour faciliter le dépassement des lacunes rencontrées, et faire face aux risques menaçant la bonne conduite des performances. Or, les auditeurs n'ont pas mis en place les méthodes et mécanismes nécessaires pour l'application de ces recommandations.

De même, plusieurs problèmes sont mis en évidence à travers la phase du contrôle de la gestion des projets et des ressources, avec les actions correctives pour la majorité de ces problèmes, ceci dit, que certains problèmes identifiés ne sont pas discutés, et dont les solutions ne sont pas mises en place.

Finalement, nous avons constaté un grand manque au niveau de mesures de suivi des recommandations, qui n'ont pas été prises en considération pour l'ensemble des organismes audités.

5.3 Interprétation

L'analyse effectuée au niveau du présent travail nous a montré l'importance de l'audit dans le secteur public, en tant qu'un examen professionnel, systématique et indépendant qui permet aux organisations publiques de bénéficier d'une grille des dysfonctionnements, des non conformités, des irrégularités et des insuffisances dont l'organisation est tenue de corriger en suivant les actions correctives mises en place à ce propos, afin de mieux maîtriser ses opérations et de lutter contre les risques menaçant sa pérennité sur le plan financier et organisationnel.

En effet, le traitement des résultats de l'analyse verticale et horizontale nous permet de mesurer l'utilité de l'audit dans la gouvernance des organisations publiques (administration publique dans notre cas) par objectif comme ci-après :

Assurer la transparence et la responsabilité des organisations publiques : les éléments présentés dans l'analyse comparative montrent l'utilité de l'audit effectué au sein des quatre départements ministériels à améliorer leur transparence et leur responsabilité à travers

l'ensemble des irrégularités relevées durant l'évaluation du contrôle interne, ainsi que les problèmes identifiés à l'issue de l'évaluation des activités et opérations financières ;

Identifier les risques financiers et opérationnels auxquels les organisations publiques sont exposées : L'audit effectué a permis effectivement d'identifier et apprécier les différents risques, et de mettre en place plusieurs actions correctives pour y remédier. Toutefois, l'évaluation de la gravité de chaque risque reste manquante ;

Favoriser le respect des réglementations financières et légales par les organisations publiques : plusieurs irrégularités et insuffisances en termes de respect de la réglementation ont été identifiées par l'audit, ainsi que les recommandations nécessaires pour les dépasser qui ont été parfaitement mises en place montrent l'utilité de l'audit dans ce sens.

Identification et évaluation des problèmes : L'audit effectué permet généralement la détection des problèmes et freins à la performance financière et organisationnelle de l'organisation auditée. Cependant, un manque au niveau de l'évaluation et l'analyse de ces problèmes a été remarqué, ce qui ne permet pas à l'organisation auditée de statuer sur les causes et les conséquences de chaque problème identifié pour mettre en place les actions nécessaires afin de ne plus les recommettre.

Toutefois, nous avons constaté également d'après cette étude que l'audit à lui seul ne permet absolument pas, de résoudre l'ensemble des problèmes rencontrés, et ne constitue pas un outil d'analyse des problèmes permettant de comprendre les sources, et les conséquences éventuelles de ces troubles.

À cet effet, le diagnostic global, en tant qu'outil de gestion ponctuel, permettrait sans doute de répondre au besoin susmentionné, à travers sa démarche accentuée sur l'analyse des problèmes en tenant compte de l'ensemble des composantes organisationnelles qui peuvent être affectées, pour proposer la solution la plus adéquate.

6. Conclusion

En guise de conclusion, l'audit constitue sans doute une pratique indispensable pour assurer la gouvernance des organisations publiques que ce soit en interne à travers l'instauration de l'audit interne parmi les fonctions primordiales de chaque organisme public, ou bien à travers les institutions de contrôle régies par la loi tel que la Cour des comptes.

En effet, l'importance de l'audit dans le secteur public est indiscutable, c'est un outil de transparence et de gouvernance sans lequel, il est très difficile d'assurer le respect des principes de la reddition des comptes, et d'assurer la bonne conduite des services de l'administration publique, mais son efficacité et son utilité dans le cadre de la gouvernance publique reste à discuter et nécessite plusieurs actions pour l'améliorer. D'ailleurs, comme nous avons constaté suite à la présente étude l'audit effectué par la Cour des comptes qui constitue l'organe de contrôle le plus légitime et le plus important dans le secteur public marocain contribue certainement à l'amélioration de la qualité de la gouvernance publique, notamment à travers la transparence et la responsabilisation des organisations publiques, mais demeure insuffisant à lui seul pour assurer un système de gouvernance beaucoup plus performant.

Toutefois, l'intervention du diagnostic, en tant que méthode d'analyse plus pertinente lorsqu'il s'agit de la résolution des problèmes organisationnels, stratégique ou même financière, est désormais, indispensable pour assurer une meilleure qualité de gouvernance publique vu que l'audit s'exerce en général dans le cadre d'une évaluation, d'une vérification ou d'une appréciation, tandis que le diagnostic cherche à adapter l'organisation à ses enjeux. Ce dernier est toujours plus riche en termes de recommandations développées pour répondre aux objectifs stratégiques. Finalement, les deux pratiques se voient attribuer une importance stratégique dans

l'organisation, en permettant d'optimiser l'activité de la structure, d'identifier les anomalies à prendre en charge et de déployer les plans d'action et des axes d'amélioration les plus adéquats.

Références :

- (1). Almutairi, A. R., Dunn, K., & Skantz, T. R. (2009). Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry. *Managerial Auditing Journal*, 24(7), 600–623 ;
- (2). Aobdia, D. (2015). The Validity of Publicly Available Measures of Audit Quality: Evidence from the PCAOB Inspection Data. *Social Science Research Network* ;
- (3). AOUNA 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;
- (4). Bassrih, M. et Akrich, S. (2017). La contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, N°1, p.61-79.
- (5). Boullanger, Hervé (2013). L'audit interne dans le secteur public. *Revue française d'administration publique*, vol. 148, no. 4, pp. 1029-1041 ;
- (6). Bowerman, M., Humphrey, C., Owen, D. (2003). Struggling for supremacy : The case of UK public audit institution. *Critical perspectives on Accounting*, 14 : 1-22 ;
- (7). Carcello J.V., Hermanson R.H. et McGrath N.T. (1992). Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 11, n° 1, pp.1-15 ;
- (8). CATHERINE POISSON (2012). Le diagnostic organisationnel dans la PME : une perspective discursive. Université du Québec à Trois-Rivières ;
- (9). Charreaux, Gérard. (1998). Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises. *Économies et Sociétés*. 8–9. 47-65 ;
- (10). Citron D.B. et Taffler R.J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis. *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 88, pp.337-345.
- (11). COSO (2014). Référentiel intégré de contrôle interne ;
- (12). Craswell A.T. (1988). The association between qualified opinions and auditor switches. *Accounting and Business Research*, vol.19, pp. 23-31 ;
- (13). David Carassus, Denis Cormier (2003). Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Association Francophone de Comptabilité ;
- (14). De Fine Licht, J. (2019). The role of transparency in auditing. *Financial Accountability and Management*, 35(3), 233–245 ;
- (15). DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199 ;
- (16). DeBoskey, D., & Jiang, W. (2012). Earnings management and auditor specialization in the post-sox era: An examination of the banking industry. *Journal of Banking and Finance*, 36(2), 613–623 ;
- (17). Eichenseher J. et Shields D. (1989). Corporate capital structure and auditor fit. *Advances in Accounting*, Suppl.1, pp.39-56 ;
- (18). Fama E. et Jensen M. (1983b). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, vol. 26, n° 23, pp.301-326 ;
- (19). Friedman, M. (2007). The social responsibility of business is to increase its profits. In *Springer eBooks* (pp. 173–178) ;

- (20). G. Brandon, C. Leuz et M. Maffett. (2015). Public audit oversight and reporting credibility: Evidence from the PCAOB inspection regime. National bureau of economic research. Working Paper 21530 ;
- (21). Gibbins M. et Wolf F. (1982). Auditors subjective decision environment: the case of a normal external audit. *The Accounting Review*, vol. 57, n° 1, pp. 105-124 ;
- (22). González, B., García, R., & López, A. (2008). How do Supreme Audit Institutions measure the impact of their work? In *Imprensa da Universidade de Coimbra eBooks* (pp. 503–517) ;
- (23). Jacques Renard (2011). *Théorie et pratique de l’Audit Interne*. Paris Eyrolles, éditions d’organisation ;
- (24). Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, Fabienne Oriot (2018). *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*. Editions Eyrolles ;
- (25). Kaplan S.E. (1995). An examination of auditors reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 14, n° 2, pp. 90-104 ;
- (26). Knapp M.C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 10, n° 1, pp.615-637 ;
- (27). Krishhnan J. et Schauer. P. (2000). The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-profit sector. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 19, pp. 9-25 ;
- (28). Lacroix, Isabelle & Arnaud, Pier-Olivier. (2012). La gouvernance : tenter une définition. *Cahiers de recherche en politique appliquée*. IV. 19-37. 10.17118/11143/20084 ;
- (29). Leenox C. (1999). Audit quality and auditors size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 26, n°7-8, pp. 779-805 ;
- (30). Lionel Collins (May 1982). *L’audit dans le secteur public : aide à l’efficacité de l’Etat*. Comptabilité et acteurs sociaux, France ;
- (31). Lukes, S. Power (2005). *A Radical View*. Basingstoke, Palgrave Macmillan ;
- (32). Marouane AIT MOUZOUN, Said ELMEZOUARI (2018). *L’efficacité des fonctions d’audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l’Audit* ISSN: 2550-469X Numéro 5 ;
- (33). Mérigot, B. (2012). *Les mécanismes d’une bonne gouvernance*. <https://www.savigny-avenir.fr/>;
- (34). Michael C. Jensen, William H. Meckling (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, Volume 3, Issue 4, Pages 305-360 ;
- (35). Michel POISSON (1989). *L’audit : Un outil de progrès au service du secteur public*. *La Revue administrative* 42e Année, No. 250, pp. 370-377 (8 pages) Published By: Presses Universitaires de France ;
- (36). Mizrahi, S. (2009). The office of the State Comptroller of Israel : A case study in independent Government auditing. *International Journal of Governmental Auditing* 36 (4) : 8-11 ;
- (37). NACIRI, A. (2011). *Traité de gouvernance d'entreprise : Une approche de création de valeur*. 2eme édition. Préface de Bernard Landry ;
- (38). Nichols D. et Smith. D. (1983), “Auditor credibility and auditor changes”, *Journal of Accounting Research*, vol. 21, pp. 534-544 ;
- (39). Otbo, H. (2009). SAI Independence : A founding principle of INTOSAI. *International Journal of Governmental Auditing* 36 (4) : 1-4 ;
- (40). Ouellet, N. (2012). *L’audit de la gouvernance : au service d’une plus grande transparence*. *Télescope*, 18(3), 157–171 ;

- (41). Paquet, G. (2013). *Gouvernance corporative* (French Edition). Invenire; première édition (November 22, 2013) ;
- (42). Parker, L., Jacobs, K. and Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), pp. 280- 306 ;
- (43). Pigé B. (2003). Les enjeux du marché de l'audit. *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 147, pp. 87-103 ;
- (44). Pollitt, C. (2003). Performance audit in western europe : Trends and choices. *Critical Perspective on Accounting* 14 (157-170) ;
- (45). Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves. *Public Administration*, 75(2), 313–336 ;
- (46). Power M (2003). Evaluating the Audit Explosion. *Law and Policy* 25(3). 185–202 ;
- (47). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre de l'année 2018 : Gestion budgétaire et comptable du département de l'agriculture ;
- (48). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre de l'année 2018 : Gestion budgétaire et comptable du département de la culture ;
- (49). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre de l'année 2018 : Gestion budgétaire et comptable du ministère de l'équipement, des transports, de la logistique et de l'eau ;
- (50). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre de l'année 2018 : Gestion budgétaire et comptable du ministère de la santé ;
- (51). Reckers P.M.J., Wheeler S.W. et Wong-On-Wing B. (1997). A comparative examination of auditor premature sign-off using the direct and the randomized response methods. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 16, n° 1, pp. 69-78 ;
- (52). Rigaud, B. et L. Côté (2011). Comparer l'État québécois : pertinence et faisabilité. *Politique et sociétés*, vol. 30, no 1, p. 19-41 ;
- (53). Rigaud, B. et L. Côté (2011). Comparer l'État québécois : pertinence et faisabilité. *Politique et sociétés*, vol. 30, no 1, p. 19-41 ;
- (54). Sutton S.G. (1993). Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 24, pp. 88-105 ;
- (55). Tremblay, M.-S. & Malsch, B. (2012). L'explosion de l'audit dans le secteur public : le risque d'une illusion de contrôle. *Télescope*, 18(3), 1–7 ;
- (56). Van Gils, D., de Visscher, C. & Sarens, G. (2012). Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge. *Télescope*, 18(3), 73–107 ;
- (57). Watkins, A.L., Arrington, E. (2007). Accounting, New Public Management and American politics : Theoretical insights into the national performance review. *Critical Perspective on Accounting* 18 : 33-58 ;
- (58). Wooten, T. (2003). Research about quality audit. *The CPA Journal* (January) : 48-51.