

Contribution de l'audit interne à la gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement : Etude exploratoire

Contribution of internal audit to the governance of public establishments and enterprises subject to support control: Exploratory study

Abdelkrim LALJ, (Doctorant en Sciences de gestion)

*Laboratoire de recherche en Finance, Audit et Gouvernance des Organisations (LARFAGO)
Ecole Nationale De Commerce Et De Gestion De Settat (ENCG Settat)
Universite Hassan Premier Settat (UH1, Maroc)*

Mohamed LOTFI, (Docteur en Sciences de gestion)

*Laboratoire de recherche en Finance, Audit et Gouvernance des Organisations (LARFAGO)
Ecole Nationale De Commerce Et De Gestion De Settat (ENCG Settat)
Universite Hassan Premier Settat (UH1, Maroc)*

Adresse de correspondance :	ÉCOLE NATIONALE DE COMMERCE ET DE GESTION DE SETTAT Km 3, route de Casa BP 658 – SETTAT (+212) 523 723 577 & (+212) 523 401 202 & (+212) 523 401 362. contactencg@uhp.ac.ma
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	LALJ, A., & LOTFI, M. (2024). Contribution de l'audit interne à la gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement : Etude exploratoire. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 5(1), 103-117. https://doi.org/10.5281/zenodo.10547464
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 27, 2023

Accepted: January 18, 2024

Contribution de l'audit interne à la gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement : Etude exploratoire

Résumé :

La gouvernance d'entreprise, essentielle pour la performance et la stabilité des établissements et entreprises publics au Maroc, implique des principes et mécanismes régissant les relations entre parties prenantes. Dans ce contexte, l'audit interne est devenu un élément important, évaluant la gouvernance, le risque et le contrôle. L'objectif de notre article sera d'étudier sa contribution à la bonne gouvernance dans les établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement. L'audit interne, adapté aux spécificités publiques, évalue la gouvernance, les risques et les contrôles internes. Notre démarche méthodologique est qualitative à caractère exploratoire basée sur des entretiens semi-directifs (5 personnes interviewées). Les résultats de l'étude exploratoire affirment l'existence de la contribution de la fonction d'audit interne à la bonne gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement à travers les facteurs suivants : L'existence d'un organe d'audit interne ; Le respect des normes et fondamentaux ; La régularité de l'activité de l'audit interne ; L'environnement institutionnel de l'audit interne ; Les facteurs de contingence de l'audit interne ; Le degré d'implémentation des recommandations. Cependant, les résultats de l'étude peuvent être sensibles au contexte temporel. Les conclusions dépendent fortement de l'environnement économique, politique ou organisationnel de la période d'étude.

Mots clés : audit interne, gouvernance des établissements et entreprises publics ; contrôle d'accompagnement

JEL Classification : M42, M48

Type de papier : Etude empirique

Abstract:

Corporate governance, essential for the performance and stability of public establishments and enterprises, involves principles and mechanisms governing relations between stakeholders. In this context, internal audit has become an important element, assessing governance, risk and control. The objective of our article will be to study its contribution to good governance in public establishments and companies subject to accompanying control. Internal audit, adapted to public specificities, assesses governance, risks and internal controls. Our methodological approach is qualitative and exploratory based on semi-directive interviews (5 people interviewed). The results of the exploratory study affirm the existence of the contribution of the internal audit function to the good governance of public establishments and companies subject to accompanying control through the following factors: The existence of an audit body 'Internal Audit ; Respect for standards and fundamentals; The regularity of internal audit activity; The institutional environment of internal audit; Internal audit contingency factors; The degree of implementation of the recommendations. However, study results may be sensitive to temporal context. The conclusions strongly depend on the economic, political or organizational environment of the study period.

Key words: internal audit, governance of public establishments and companies; accompanying control

Classification JEL: M42, M48

Paper type : Exploratory study

Introduction:

La gouvernance d'entreprise suscite une attention importante ces dernières années en raison de son impact sur la performance, la confiance des parties prenantes et la stabilité des marchés. Elle englobe un ensemble de principes, de politiques et de mécanismes qui régissent les relations entre les différentes parties prenantes, notamment les actionnaires, le conseil d'administration, la direction, les employés et les parties externes (Cadbury, 1992). Une gouvernance d'entreprise efficace garantit l'alignement des intérêts, la protection des droits des actionnaires et l'établissement d'un processus décisionnel transparent et responsable (Tricker, 2015).

Dans ce contexte, l'audit interne est devenu un élément essentiel des cadres de gouvernance d'entreprise. Les fonctions d'audit interne fournissent des évaluations indépendantes et objectives des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle d'une organisation (IIA, 2017). Les auditeurs internes sont responsables de l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des opérations, de l'identification des faiblesses de contrôle et des risques potentiels, ainsi que de la formulation de recommandations visant à les améliorer (Lefebvre, 2011). D'autre part, l'audit interne fournit une assurance quant à l'intégrité, la qualité et la fiabilité de l'information financière qui permet aux parties prenantes de bien connaître la situation de leur entreprise, ce qui leur assure une satisfaction concernant sa performance (Abdelhak, 2019). Ils agissent en tant que conseillers de confiance pour la direction et contribuent à l'assurance globale et à l'intégrité des opérations d'une organisation.

Aussi, La gouvernance d'entreprise a gagné en importance dans le contexte du New Public Management (NPM), un modèle de gestion adopté par de nombreux pays pour moderniser et améliorer la performance du secteur public. Le NPM vise à introduire des principes de gestion privée, tels que l'efficacité, la responsabilité et la performance, dans les organisations publiques (Hood, 1991). Dans ce contexte, l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'évaluation de la performance, la gestion des risques et l'amélioration de la gouvernance d'entreprise dans les organisations publiques.

L'audit interne dans le secteur public diffère de celui du secteur privé en raison de la complexité des missions et des enjeux spécifiques auxquels il est confronté. Les organisations publiques sont tenues de rendre compte de l'utilisation des fonds publics et de garantir la transparence, l'efficacité et l'efficience de leurs opérations. L'audit interne, en tant que fonction d'assurance indépendante, apporte une contribution essentielle en évaluant les processus de gouvernance, les risques et les contrôles internes dans le cadre du NPM.

Le Maroc, comme de nombreux autres pays, a adopté des réformes de gouvernance dans le cadre du NPM pour moderniser son secteur public. Dans ce contexte, l'audit interne joue un rôle crucial dans l'évaluation de la performance des organisations publiques, la détection des risques et l'amélioration de la gouvernance.

L'objectif du présent article sera d'étudier la contribution de l'audit interne à la gouvernance des établissements et entreprises publics. Nous allons essayer de répondre à la problématique suivante : Dans quelle mesure la fonction d'audit interne contribue-t-elle à la bonne gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement ? Pour répondre à cette question centrale, nous allons mener une revue de littérature sur l'audit interne et la gouvernance au sein des établissements et entreprises publics (1). Par la suite, les choix méthodologiques seront exposés (2). Enfin, nous allons analyser et discuter les résultats de l'étude exploratoire (3).

1. Revue de littérature

Au sein des établissements et entreprises publics, le contrôle ainsi que la fonction d'audit

interne permettent de fournir une assurance quant à la maîtrise des activités et la gestion des deniers publics, ainsi qu'une transparence dans l'exécution des actions et le suivi de ces dernières.

1.1. Audit interne, gouvernance des établissements et entreprises publics et NPM :

Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise a été évalué, avec d'importants résultats révélant une forte interaction entre ces deux facteurs. Les origines du désir d'audit interne, selon (Dessalegn Getie Mihret, 2017) peuvent être retracées jusqu'aux liens contractuels entre la direction et les actionnaires des entreprises dans le cadre de la résolution du problème d'agence dans les interactions entre actionnaires et gestionnaires. En effet, une analyse des dépenses engendrées par les conflits d'agence met en évidence la pertinence des audits et des contrôles pour réduire la divergence des intérêts entre ces deux parties. En plus de l'audit externe, l'audit interne, qui est un rôle interne de l'entreprise et une extension de la gestion générale, n'était pas considéré comme un mécanisme de supervision selon la théorie de l'agence ; ce n'est qu'en 1999, que l'audit interne a été considéré comme un mécanisme de gouvernance par Charreaux.

Néanmoins, l'explication de la théorie de l'agence sur la nécessité de l'audit interne repose sur l'hypothèse ontologique positiviste fondamentale de cette théorie, selon laquelle les phénomènes empiriques représentent une réalité objective non affectée par le contexte - une position que la recherche interprétative peut remettre en question. Selon (Dessalegn Getie Mihret, 2017), l'utilisation répandue d'une approche positiviste dans la recherche sur l'audit interne conduit à considérer cette fonction comme un outil technique neutre, négligeant le contexte social complexe dans lequel il est utilisé pour améliorer la gouvernance.

Dans un environnement de pays en développement différent, (Zou, 2019) étudie la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise. Selon l'étude, le département d'audit interne d'une entreprise peut non seulement améliorer sa situation opérationnelle, mais aussi découvrir et résoudre de manière opportune les difficultés internes. Comme indiqué précédemment, le système d'audit interne en Chine et au Maroc a évolué tardivement par rapport à d'autres nations avancées, de sorte que les unités ont des expériences différentes en matière d'apprentissage d'autres pays, ce qui suscite des inquiétudes sous-jacentes dans la création d'institutions d'audit interne en Chine, et de nombreuses entités ne prêtent pas attention à l'audit interne.

(Xemajli, 2022) ont aussi démontré dans leur étude l'existence d'une corrélation entre l'efficacité de la fonction d'audit interne et le management, ainsi que le bon fonctionnement du comité d'audit. Une autre étude s'est penchée sur la gouvernance d'entreprise des entreprises statutaires et les fonctions d'audit interne, constatant que seule la fonction d'audit interne est un prédicteur solide de la responsabilité (Tumwebaze, Mukyala, Ssekiziyivu, Tirisa, & Tumwebonire, 2018). (Sabbar, Al-Dulaimi, Alalawi, & Rashid, 2018) Évaluent l'importance de l'application des normes de gouvernance d'entreprise pour la qualité de l'audit interne dans le secteur privé irakien. Les principales conclusions suggèrent que l'application correcte des principes de gouvernance d'entreprise dans les organisations du secteur privé irakien contribuera à améliorer et à développer la fonction d'audit interne, ainsi qu'à renforcer sa performance et à activer son rôle dans les mécanismes de gouvernance par le biais de l'audit interne et de l'audit d'entreprise.

(HAINOUS Mouard, 2021) Évalue l'audit interne et la modernisation des agences publiques marocaines. Face à cette nouvelle orientation axée sur l'adoption d'outils de gestion du secteur privé dans les institutions publiques, la recherche apporte une contribution mineure en mettant en évidence qu'une attitude d'ouverture à l'introduction de toutes sortes d'outils de modernisation doit être établie dans les structures du secteur public. En effet, les administrations publiques doivent s'adapter aux nouvelles préoccupations environnementales telles que la décentralisation, la mondialisation et l'expansion des TIC, ainsi qu'aux attentes des citoyens.

Cette approche a été utilisée dans l'étude pour démontrer la valeur de l'audit interne en tant qu'outil de modernisation de la gestion de l'administration publique, en mettant en évidence ses contributions en termes de contrôle et d'exécution de la gouvernance, ainsi que les principes de la nouvelle gestion publique (NPM).

(Semmar, 2012) examine la gouvernance des entreprises publiques marocaines sous deux perspectives, historique et future et explique que les entreprises publiques du Maroc ont traversé "trois grandes étapes" : (1) les réformes structurelles des années 1980, (2) la modernisation environnementale des années 1990 et (3) la libéralisation de divers secteurs dans les années 2000. Ces mesures ont amélioré la performance de ces organisations, qui sont devenues plus importantes dans le développement économique et social du pays. En conséquence, il est naturel que le gouvernement se soit concentré ces dernières années sur l'amélioration de la gouvernance d'entreprise des entreprises publiques afin d'améliorer leur performance financière et leur rôle dans la fourniture de services de base, ainsi que de développer les zones rurales du pays. Le gouvernement a poussé la réforme des entreprises publiques dans le but de renforcer les liens entre les entreprises marocaines et leurs homologues internationaux, tout en alignant les normes de gestion des entreprises publiques sur celles de leurs concurrents du secteur privé et en adoptant de meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise pour améliorer la transparence et la performance financière des entreprises publiques.

Enfin, (Elamraoui, 2019) évalue le concept de nouvelle gestion publique dans les gouvernements territoriaux locaux du Maroc comme un modèle d'innovation managériale. La principale conclusion de l'étude est que la nouvelle gestion publique présente un défi et un modèle novateur tant pour la haute direction que pour les fonctionnaires publics, et que l'optimisation des ressources humaines doit permettre une rationalisation et une amélioration des performances en termes de qualité des services offerts aux personnes. Cette situation implique l'existence d'un lien clair entre le style de gouvernance issu de l'administration publique contemporaine et la fourniture de services axés sur les résultats aux personnes.

1.2. Les théories qui sous-tendent de l'audit interne dans les entreprises

Quatre théories seront successivement examinées, à savoir : la théorie des coûts de transaction ; la théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise ; la théorie de la contingence structurelle ; et la théorie du management interculturel.

- **La théorie des coûts de transaction :**

La théorie des coûts de transaction a été largement appliquée à l'analyse de l'audit interne en tant que mécanisme de contrôle au sein des organisations. Selon cette théorie, les coûts de transaction engendrés par les asymétries d'information et les comportements opportunistes entre les parties peuvent être réduits grâce à des dispositifs de contrôle internes tels que l'audit interne. (Williamson, 1985) a souligné que l'audit interne peut servir de mécanisme de réduction des coûts de transaction en améliorant la surveillance des activités internes, en réduisant les incertitudes et en renforçant la confiance entre les parties prenantes. Les auditeurs internes, en évaluant la conformité aux politiques et procédures internes, en identifiant les risques opérationnels et en fournissant des recommandations pour améliorer les processus, contribuent à atténuer les problèmes d'agence inhérents aux coûts de transaction. De plus, la théorie des coûts de transaction soutient que l'audit interne peut également réduire les coûts d'opportunisme en créant des mécanismes de responsabilisation et en favorisant la transparence organisationnelle. En résumé, la théorie des coûts de transaction offre un cadre conceptuel pertinent pour comprendre comment l'audit interne agit en tant que mécanisme de contrôle interne visant à réduire les coûts associés aux transactions internes et à améliorer la gouvernance organisationnelle (Williamson, 1985).

- **La théorie de l'agence**

La théorie de l'agence et la gouvernance d'entreprise fournissent un cadre conceptuel précieux pour analyser le rôle de l'audit interne en tant que mécanisme de contrôle et de surveillance au sein des organisations. Selon (Jensen & Meckling, 1976), l'asymétrie d'information inhérente aux relations d'agence entre les dirigeants et les actionnaires peut engendrer des conflits d'intérêts, où les dirigeants cherchent à maximiser leur propre bien-être plutôt que celui des actionnaires. L'audit interne, en tant qu'organe indépendant et objectif, peut aider à atténuer ces conflits en fournissant une évaluation objective des opérations et des activités de l'entreprise. De plus, les mécanismes de contrôle de l'audit interne, tels que l'évaluation des risques, la vérification de la conformité aux politiques et procédures internes, ainsi que l'identification des faiblesses du contrôle interne, contribuent à réduire l'opportunisme des dirigeants et à renforcer la responsabilité. Plusieurs études empiriques ont montré que la présence d'un audit interne efficace est associée à une meilleure gouvernance d'entreprise, à une réduction du comportement opportuniste et à une amélioration de la performance organisationnelle (Zaman, 2017). En somme, la théorie de l'agence et la gouvernance d'entreprise offrent un cadre analytique solide pour comprendre comment l'audit interne joue un rôle crucial dans l'alignement des intérêts des parties prenantes et dans l'amélioration de la transparence et de la responsabilité au sein des entreprises.

- **La théorie de la contingence structurelle**

La théorie de la contingence structurelle offre un éclairage précieux sur la manière dont les organisations adaptent leur structure et leurs mécanismes de contrôle, y compris l'audit interne, en fonction des facteurs environnementaux et internes. Cette théorie suggère que les choix organisationnels, tels que la conception de la structure de gouvernance et la mise en place de systèmes de contrôle, doivent être alignés sur les caractéristiques spécifiques de chaque organisation pour optimiser sa performance (Lex, 2001). L'audit interne, en tant que mécanisme de contrôle interne, s'inscrit dans cette perspective en offrant une flexibilité adaptative pour répondre aux besoins spécifiques de chaque entreprise et à son environnement unique. Les pratiques d'audit interne sont modulées en fonction de facteurs tels que la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, la complexité des opérations et le degré de décentralisation. Par exemple, une entreprise opérant dans un secteur hautement réglementé peut adopter des procédures d'audit interne plus rigoureuses pour se conformer aux exigences légales, tandis qu'une entreprise innovante et en croissance rapide peut privilégier un audit axé sur la performance et l'efficacité opérationnelle (Chenhall, 2003). En mettant l'accent sur l'ajustement entre la structure organisationnelle et les mécanismes de contrôle, la théorie de la contingence structurelle fournit un cadre analytique pour comprendre comment l'audit interne peut être adapté pour répondre aux besoins changeants des entreprises dans des contextes variés.

- **La théorie des parties prenantes**

La théorie des parties prenantes, qui s'est développée dans le domaine de la gestion des entreprises, met en lumière l'importance des relations entre une organisation et ses parties prenantes, y compris les actionnaires, les employés, les clients, les fournisseurs, et d'autres groupes ayant un intérêt dans les activités de l'entreprise (Freeman, 1984). Cette théorie met en avant l'idée que les organisations doivent prendre en compte les besoins et les attentes de toutes leurs parties prenantes pour assurer leur succès à long terme (Donaldson, 1995).

Dans ce contexte, l'audit interne joue un rôle crucial en aidant l'organisation à identifier et à gérer ses parties prenantes et leurs attentes. Les auditeurs internes évaluent non seulement les pratiques de gestion, mais ils examinent également la manière dont l'organisation gère ses relations avec les parties prenantes. Ils peuvent, par exemple, évaluer la transparence de l'entreprise dans sa communication avec les parties prenantes ou la manière dont elle répond

aux préoccupations des actionnaires (Ingram, 1983). De plus, l'audit interne peut contribuer à la gestion des risques liés aux parties prenantes en identifiant les problèmes potentiels dans la relation de l'entreprise avec ces groupes (Brennan, 2009). En identifiant ces risques et en proposant des recommandations pour les atténuer, l'audit interne aide à renforcer la confiance et la satisfaction des parties prenantes, ce qui est essentiel pour la réputation et la performance globale de l'entreprise (Peters, 2009).

1.3.Revue des travaux empiriques :

Autrefois vue comme une fonction visant la conformité et à assurer la fiabilité des informations comptables dans le dessein de préserver les actifs des entreprises, le rôle de l'audit interne a su évoluer dans le temps connaissant deux changements majeurs (Dittenhofer, 2001) (Gansberghe, 2005). D'une part, les scandales des entreprises, qui ont suscité des inquiétudes à l'échelle mondiale en matière de gouvernance d'entreprise, ont attiré une attention nouvelle sur la fonction, en tant que mécanisme conçu pour garantir la responsabilité. À cet égard, les conseils d'administration et les comités d'audit ont commencé à considérer les audits internes comme une réponse possible aux demandes externes afin d'assurer l'alignement des intérêts de la direction avec les autres parties prenantes (Page, 2003). D'autre part, l'audit interne a développé une orientation opérationnelle plus forte, élargissant son domaine d'intervention au côté de la conformité financière pour inclure la gestion des risques (Arena M. A., 2011) (Lettieri, 2009). Les auditeurs internes ont commencé à contester la gestion et à agir comme catalyseur d'amélioration, en utilisant leur connaissance des risques et du contrôle pour améliorer les pratiques commerciales (IIA, Towards a blueprint for the internal audit profession, 2008) (Arena M. &., 2007). Notable au niveau du secteur privé, l'évolution de la fonction d'audit interne s'est étendue au secteur public (Shand, 1996) (OCDE, 2005). Dans de nombreux pays, les prérogatives de l'audit interne ont connu des modifications ; autrefois orientées vers les questions financières, ces dernières se recentrent aujourd'hui autour des problèmes de performance (Arena M. A., 2011). De surcroît, l'occurrence des scandales financiers de grande ampleur a démontré l'importance de l'existence effective d'une fonction d'audit interne comme fondement de la bonne gouvernance (Gendron, 2010). Dans leurs travaux, Charbel Salloum et Nehmé Azoury démontrent l'existence d'une relation entre la détresse financière et la gouvernance (Azoury, 2008). Les organes de gouvernance ont pour mission de veiller à ce que l'organisation atteigne ses objectifs. Pour ce faire, ils approuvent la stratégie, surveillent les aspects financiers et gardent un œil attentif sur les risques (IIA, Quality assessment for the internal audit activity, 2017). Ainsi les décisions cruciales prises par ces derniers se font sur la base d'informations fiables et pertinentes fournies par l'audit interne qui constitue une ressource indépendante et objective qui 7 bénéficie d'une bonne compréhension des activités de l'organisation (IIA, Quality assessment for the internal audit activity, 2017). A travers ces lectures, la relation liant la fonction d'audit interne aux organes de gouvernance nous paraît notoire, à cet effet, plusieurs travaux de recherche mettent l'accent sur la relation qui lie l'audit interne au comité d'audit. L'IIA considère la fonction d'audit interne comme un pilier essentiel de la bonne gouvernance, aux côtés du comité d'audit, du management exécutif et des auditeurs externes (IIA, The three lines of defense in effective risk management and control, 2013) (Prawitt D, 2009). Aussi, le comité d'audit est responsable de la supervision de la fonction d'audit interne et de l'affectation de ses ressources (Eulerich, 2019). Avantages de la responsabilité qui incombe l'organe de gouvernance, l'interaction avec la fonction d'audit réduit considérablement l'asymétrie de l'information et permet au comité de remplir pleinement ses responsabilités (Read, 2001), de limiter les coûts liés à l'audit (Felix, 2001) (Wood, 2011), et de fournir une meilleure promotion aux ressources de l'audit interne (Azzone, 2009) (Read, 2001). Il est également souhaitable que le comité d'audit soit impliqué dans la nomination, et le congédiement du responsable de l'audit interne (Scarbrough, 1998), et que ce dernier soit

indépendant afin de renforcer le poids et l'efficacité de l'audit interne et d'améliorer le niveau d'interaction avec la fonction (Goodwin, 2001); (Scarbrough, 1998). Reconnus comme fondements de base pour une bonne gouvernance (Bédard, 2004), le comité d'audit et la fonction d'audit interne sont liés par une relation d'influence et d'impact, la littérature montre que les caractéristiques du comité d'audit influencent la fonction d'audit interne (Maissa, 2013), (Abbot, 2010) (Barua, 2010) le niveau d'indépendance d'une part favorise l'interaction et l'implémentation des recommandations de l'audit, de même pour son autorité et son niveau d'expertise en comptabilité (Sawan, 2015).

Hypothèses :

Dans notre travail et dans le but d'étudier la contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement, nous allons examiner les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : L'existence d'un organe d'audit interne dans les EEP contribue positivement à leur gouvernance.

Hypothèse 2 : Le respect des normes et fondamentaux de l'audit interne contribue positivement à la gouvernance des EEP

Hypothèse 3 : Une activité régulière de l'audit interne au sein des EP contribue positivement à la gouvernance.

Hypothèse 4 : L'environnement institutionnel de l'audit interne influence positivement la gouvernance des EEP.

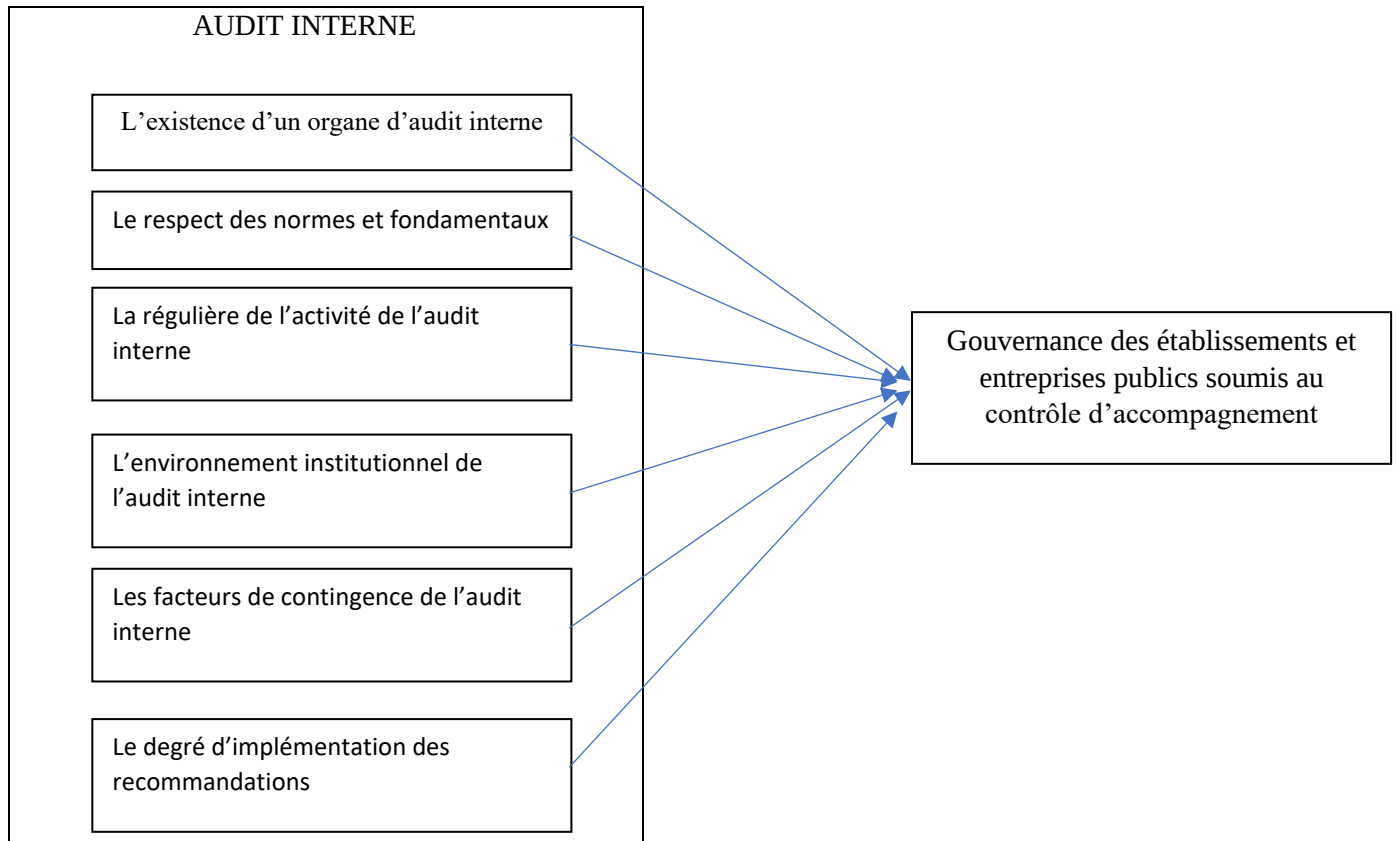
Hypothèse 5 : Les facteurs de contingence de l'audit interne (la taille de l'audit interne, la qualification, l'expérience et l'indépendance des auditeurs) contribuent à la gouvernance des EEP.

Hypothèse 6 : Le degré d'implémentation des recommandations formulées par l'audit interne contribue positivement à la gouvernance des EEP.

1.4. Modèle conceptuel :

La revue de littérature permet de soulever une relation positive entre la fonction d'audit interne et la gouvernance des établissements quel que soit leur type. Ces conclusions nous ont permis d'adopter le paradigme du positivisme aménagé et de s'inspirer du travail de Ben Boubakry intitulé « Audit interne et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique au sein des entreprises publiques ». Ce modèle sélectionne les variables qui sont susceptibles d'avoir un effet réel. Il fait donc ressortir les différentes variables de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise susceptibles d'avoir de relations d'influence au sein des entreprises publiques. Les entités ciblées par notre étude sont des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement.

Figure 1: modèle de recherche



Source : réalisé par nous –mêmes

2. Choix méthodologiques

Pour atteindre notre objectif, nous avons mobilisé, dans le cadre du paradigme positiviste aménagé, une première étude qualitative à visée d'exploration du contexte, d'affinement du modèle. L'étude qualitative exploratoire a été menée en mobilisant des entretiens semi-directifs avec différents intervenants dans le processus d'audit des EEP marocains. Avant de procéder à cette étude, une étude documentaire a été réalisée pour établir une base de connaissances solide. Par la suite, cinq répondants parmi les six qui ont été consultés, provenant de différents établissements publics opérant dans des secteurs variés tels que la promotion immobilière, les énergies, l'équipement et la logistique, ainsi que la communication, nous ont donné leurs réponses.

La population soumise aux entretiens semi-directifs est constituée de personnes identifiées par choix raisonné non probabiliste réalisé en fonction de certaines caractéristiques (fortin, 2006) et capable de comprendre en profondeur le phénomène à l'étude, d'où la nécessité de constituer un échantillon « riche en information » opérant dans l'audit et dans le top management des entités ciblées. Il convient de préciser que l'ensemble des répondants exercent tous dans la région de Rabat Salé Kenitra, car c'est là où sont situés les sièges sociaux des établissements faisant l'objet de notre étude. Nous avons contacté les participants par téléphone les invitant à participer à l'étude. Certaines d'entre elles n'ont pas répondu à nos appels, d'autres ont décliné l'invitation pour des raisons personnelles. Dans une étude qualitative, les nombres de participants à l'étude est rarement déterminé à l'avance, car la représentativité statistique des résultats n'est pas recherchée, mais plutôt la saturation théorique des données. Les entités ciblées par notre étude sont des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement.

Parmi les répondants, nous avons trois personnes directement responsables de l'audit au sein de leur entité et une personne responsable au niveau administratif et financier et un cadre en audit interne. Les répondants sont âgés en moyenne de 45 ans avec une expérience qui varie entre 5 et 30 ans. Il est à noter que quatre sont de sexe masculin et un de sexe féminin.

Parmi les prérogatives de leur poste, les répondants ont cité l'élaboration de la cartographie des risques encourus par l'entité, le management et le contrôle interne des activités ainsi que la mise en place du plan annuel d'audit et son approbation, la réalisation des missions d'audit dans leurs différentes phases ainsi que la planification et la communication, avec les audités selon la méthodologie et les normes internationales. Nous avons eu l'opportunité de discuter avec un directeur financier et administratif, qui a apporté des connaissances précieuses sur les aspects financiers de la gouvernance des entreprises publiques. Un directeur d'audit interne a également été consulté, offrant un point de vue sur le rôle de l'audit interne dans la gouvernance. De plus, un responsable d'audit et deux cadres en audit interne ont partagé leurs expériences et leurs connaissances sur les pratiques d'audit interne et leur contribution à la gouvernance des entreprises publiques.

La sélection de ces répondants provenant de différents établissements publics et de secteurs variés a permis d'obtenir une diversité de perspectives et de points de vue. Leur expertise et leurs expériences professionnelles ont été essentielles pour examiner les enjeux et les défis spécifiques rencontrés dans chaque secteur, ainsi que pour identifier les bonnes pratiques et les opportunités d'amélioration en matière de gouvernance des entreprises publiques.

En combinant la méthodologie de l'étude exploratoire qualitative avec les connaissances et les insights des répondants, cette recherche vise à offrir une compréhension approfondie de l'audit et sa contribution à la gouvernance des entreprises publiques au Maroc et à contribuer à l'enrichissement des connaissances dans ce domaine.

Nous avons effectué également une étude de différents documents relatifs aux EEP (décrets, lois, règlements, arrêté, rapports de la Cour des Comptes, rapports d'activité annexés aux lois des finances, etc.). Cette étude exploratoire nous a permis, entre autres, d'affiner les échelles de mesure utilisées dans notre questionnaire. Ces résultats ont servi également pour la validation de notre questionnaire utilisé lors de la prochaine phase quantitative confirmatoire. La retranscription s'est faite manuellement, car les répondants ont refusé de se soumettre à un enregistrement lors de l'entretien. Par la suite nous avons élaboré une grille d'analyse afin de retranscrire chaque élément de l'entretien à part et faire ressortir nos conclusions.

Tableau N°01 : Interviewés

Code interviewé	Qualité	Nombre d'années d'expérience	Durée de l'entretien
I1	Directeur administratif et financier	30	45 minutes
I2	Directeur d'audit interne	27	Une heure
I3	Responsable d'audit	25	55 Minutes
I4	Cadre en Audit interne	5	1h15 minutes
I5	Responsable de l'audit interne	20	45 minutes

Source : Auteurs

3. Résultat de l'étude exploratoire :

3.1.L'existence d'un organe d'audit interne :

Selon l'article 14 de la loi 69-00 relative au contrôle financiers des établissements et entreprises publics « Les organismes soumis au contrôle d'accompagnement doivent instituer un comité d'audit. ». Aussi, ces mêmes établissements doivent avoir une direction d'audit interne.

Cependant, lors de la collecte des réponses, 4/5 répondants ont affirmé l'existence d'une direction d'audit interne au sein de leur entité, alors que le cinquième nous a indiqué ce qui suit :

« La fonction d'audit est externalisée auprès d'un cabinet d'expertise comptable qui supervise le comptable, et au commissaire aux comptes qui se charge de l'établissement d'un rapport sur le contrôle interne lors de ses deux missions annuelles et le présente au comité d'audit et au contrôleur d'état. » (DAF)

3.2. Le respect des normes et fondamentaux :

Le fonctionnement des directions d'audit interne s'est intéressé particulièrement à 4 composantes à savoir : la planification et le suivi des missions d'audit, la préparation des réunions des différents organes de gouvernance (conseil d'administration- comité d'audit).

L'ensemble des répondants nous ont affirmé que les missions d'audit conduites dans leur établissement suivaient un planning d'audit précis et que les services audités devaient établir un plan d'action aux suites de ces missions afin de corriger les non conformités qui ont été relevées, les documents produits par les directions d'audit interne sont par la suite transmis aux différents organes de gouvernance (Conseil d'administration- Comité d'audit).

3.3. La régularité de l'activité de l'audit interne :

La régularité des activités d'audit interne dans l'administration publique n'est pas sans importance, elle fournit une assurance raisonnable et influence les composantes de la gestion des risques, en particulier le processus de gestion des risques et son évaluation, ainsi que les principaux rapports et évaluations des risques liés à la gestion des risques majeurs. Par conséquent, des activités d'audit interne régulières au sein des EP contribuent également à assurer une bonne gouvernance grâce à une meilleure gestion des risques.

Concernant la fréquence des missions d'audit, les réponses encore une fois varient selon l'établissement. Le nombre de missions peut varier allant de 4 à 5 missions par an jusqu'à 10 missions par an selon l'établissement.

Cette fréquence est selon nos répondants, suffisante pour fournir une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des activités et influence les composantes de gestion des risques.

3.4. L'environnement institutionnel de l'audit interne :

Les établissements et entreprises publiques soumis au contrôle d'accompagnement comportent un conseil d'administration et un comité d'audit ;

« Le comité d'audit suit une charte des comités spécifiques qui fixe les règles de son fonctionnement et se réunit 4 fois par an, ses travaux se basent principalement sur les travaux et rapports d'audit interne et externe ainsi que sur les travaux du contrôle interne et sur les états de synthèse. Une équipe d'auditeurs compétents et polyvalents facilite le travail du comité d'audit et du contrôleur d'état en cas de synergie entre les deux partis. Un facteur aussi très important restera l'effectif des équipes d'audit et l'expérience des auditeurs qui permettent de fournir des rapports de qualités qui permettront à coup sûr une meilleure exploitation des ressources au sein de notre établissement. » (directeur d'audit)

Cependant l'aspect financier reste l'aspect le plus dominant dans les différentes missions menées :

« Le comité d'audit a plusieurs prérogatives : il s'occupe notamment de l'examen du projet d'arrêté des comptes, l'analyse de la formation du résultat et l'identification des changements de méthodes, l'examen du traitement comptable des événements importants et des opérations complexes, l'examen des ajustements d'audit enregistrés et ceux non significatifs et enfin l'examen des indicateurs financiers utilisés par l'établissement. Devant toutes ces tâches,

l'établissement compte sur la compétence des équipes d'audit et sur la qualité de leurs travaux » (directeur administratif et financier)

3.5. Les facteurs de contingence de l'audit interne :

Il a été rapporté par nos participants à l'étude que les profils exerçant les métiers d'auditeurs internes au sein de ces établissements sont lauréats d'écoles d'ingénieurs ou de commerce avec une expérience variée ne concernant pas l'audit, des profils BAC+5 en audit et contrôle de gestion, et des lauréats d'école de commerce et de gestion spécialisés en audit et contrôle de gestion (ENCG ISCAE).

La taille du service d'audit est également un facteur déterminant. Un service d'audit interne de taille suffisante permet de couvrir un large éventail de domaines d'activité et d'effectuer des audits approfondis. Les effectifs des auditeurs dans les départements d'audit interne varient largement allant de 3 personnes à 10. Aucun texte en effet n'explicite l'effectif minimum d'auditeurs dans un département d'audit interne, ce qui peut expliquer cet écart entre les différentes institutions de l'étude.

De plus, l'indépendance des auditeurs par rapport à la hiérarchie est essentielle pour garantir une évaluation objective des processus et des contrôles internes. Il est crucial que le service d'audit interne soit placé sous l'autorité directe de la direction générale afin de préserver son indépendance et sa neutralité. Tous les répondants dont l'entité dispose d'un service d'audit interne nous ont confirmé que les auditeurs jouissaient d'une indépendance totale lors de l'exercice de leurs missions et que leur direction était directement rattachée à la direction générale.

3.6. Le degré d'implémentation des recommandations de l'audit interne :

L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. À cet effet, les auditeurs internes examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité (Yapi, 2006). En ce qui concerne le traitement réservé aux recommandations formulées par l'audit interne, les bonnes pratiques veulent que (20 %) des recommandations soient mises en œuvre dans les six mois et 50 % après 12 mois, enfin 75 % dans les deux ans (Kono Abé & Medang, 2019).

L'ensemble des répondants ont souligné l'importance de l'implémentation des recommandations et le suivi de l'application de ces dernières dans l'amélioration de la gouvernance. Ils ont cependant précisé que le suivi de l'application des recommandations dépendait de la criticité de ces dernières et de l'importance accordée par les organes de gouvernance aux différentes missions d'audit. Ainsi le délai d'application varie lui aussi selon les facteurs cités mais aussi de l'implication des parties prenantes (direction générale, organes de gouvernance, services audités, direction d'audit) la communication efficace avec les audités, la pertinence dans la formulation des recommandations, le degré d'applicabilité de la recommandation, et enfin une bonne définition des parties prenantes pour la mise en œuvre de la recommandation (Désignation d'un responsable par action, etc.)

Il ressort donc de l'analyse qualitative menée que le modèle choisi définit l'audit interne à travers six variables : l'existence d'un organe d'audit interne, le respect des normes et fondamentaux, la régularité de l'activité de l'audit interne, l'environnement institutionnel de l'audit interne, les facteurs de contingence de l'audit interne et le degré d'implémentation des recommandations de l'audit interne. Les résultats de cette phase nous ont permis de confirmer le modèle de recherche. Ainsi, ils seront la base d'élaboration de nos hypothèses et de notre questionnaire de l'étude quantitative, qui va nous servir pour la validation de notre modèle.

4. Conclusion

L'étude menée avait pour objectif d'explorer le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des entreprises publiques au Maroc. Pour ce faire, une approche méthodologique qualitative a été utilisée, en combinant des entretiens semi-directifs avec des acteurs clés du processus d'audit et une étude documentaire. Les résultats de l'étude ont permis de tirer plusieurs conclusions. Premièrement, la plupart des répondants ont confirmé l'existence d'une direction d'audit interne au sein de leur entité, conformément à la loi marocaine sur le contrôle financier des établissements et entreprises publics. Cependant, un répondant a mentionné que la fonction d'audit était externalisée à un cabinet d'expertise comptable et à un commissaire aux comptes. Il a été aussi constaté que les directions d'audit interne mettent en œuvre des pratiques conformes aux normes et fondamentaux de l'audit. Cela comprend la planification et le suivi des missions d'audit, ainsi que la préparation des réunions des organes de gouvernance. Les documents produits par les directions d'audit interne sont transmis aux organes de gouvernance pour examen. La fréquence des missions d'audit varie selon les établissements, allant de 4 à 10 missions par an. Les répondants estiment que cette fréquence est suffisante pour fournir une assurance raisonnable sur la maîtrise des activités et contribuer à une meilleure gestion des risques.

D'autre part, l'environnement institutionnel de l'audit interne est important pour garantir une bonne gouvernance. Les établissements et entreprises publics doivent avoir un conseil d'administration et un comité d'audit. Les auditeurs internes doivent bénéficier d'une indépendance totale et être placés sous l'autorité directe de la direction générale. Les facteurs de contingence de l'audit interne comprenant les profils des auditeurs, la taille du service d'audit interne et l'indépendance des auditeurs par rapport à la hiérarchie. Les profils des auditeurs varient, mais une expérience diverse et une expertise en audit et contrôle de gestion sont courantes. La taille du service d'audit interne varie également, ce qui peut influencer sa capacité à couvrir différents domaines d'activité. Enfin, l'implémentation des recommandations de l'audit interne est considérée comme importante pour améliorer la gouvernance. Cependant, le suivi et le délai d'application des recommandations dépendent de leur criticité et de l'implication des parties prenantes.

En conclusion, cette étude qualitative a fourni une compréhension approfondie de l'audit interne et de sa contribution à la gouvernance des entreprises publiques au Maroc. Les résultats mettent en évidence l'importance de l'existence d'une direction d'audit interne, du respect des normes et fondamentaux, de la régularité des activités d'audit, de l'environnement institutionnel, des facteurs de contingence et de l'implémentation des recommandations.

Références

- (1). Abbot, P. P. (2010). Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities .
- (2). Abdelhak, Z. (2019). Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: Cas Entreprises Algériennes. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*.
- (3). Arena, M. &. (2007). Internal audit departments: Adoption and characteristics in Italian companies.
- (4). Arena, M. A. (2011). Is enterprise risk management real? *Journal of Risk Research*.
- (5). Azoury, C. S. (2008). Détresse Financière et Gouvernance d'Entreprise Financial Distress and Corporate Governance. *Revue Libanaise de Gestion et d'Économie*, 122-164.

- (6). Azzone, A. &. (2009). Internal audit effectiveness: Relevant drivers of auditees satisfaction .
- (7). Barua, A. R. (2010). Audit committee characteristics and investment in internal auditing. *Journal of Accounting and Public Policy*, 503-513.
- (8). Bédard, J. C. (2004). The effect of audit committee expertise independence and activity on aggressive earning management. *A journal of practice and theory*, 13-35.
- (9). Brennan, N. G. (2009). The Role of the French State in the Disclosure of Social and Environmental Information. *European Accounting Review*, 723-751.
- (10). Cadbury. (1992). Report of the Committee on Financial Aspects of Corporate Governance Including code of Best Practice . London.
- (11). Chenhall. (2003, Février). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 127-168.
- (12). Dessalegn Getie Mihret, B. G. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- (13). Dittenhofer. (2001). Internal audit effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*.
- (14). Donaldson, T. &. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *Academy of Management Review*,, 65-91.
- (15). Elamraoui. (2019). Le nouveau management public comme modèle d'innovation managériale au service de l'administration territoriale locale marocaine . *Revue Internationale des Sciences de Gestion* .
- (16). Eulerich. (2019). Are internal audits associated with reductions in operating, financial reporting, and compliance risk? .
- (17). Felix, G. &. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution .
- (18). Freeman. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*.
- (19). Gansberghe, V. (2005). Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nation. *Internal Auditor*.
- (20). Gendron, B. &. (2010). Strengthening the financial report system: Can audit committees deliver?
- (21). Goodwin, &. Y. (2001). The factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore .
- (22). HAINOUS Mouard, S. Y. (2021). Internal Audit and the Modernization of Moroccan Public Administrations. *International Journal of Financial Accountability, Economics, Management, and Auditing*.
- (23). Hood. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*. pp. 3-19.
- (24). IIA. (2008). Towards a blueprint for the internal audit profession.
- (25). IIA. (2013). The three lines of defense in effective risk management and control.
- (26). IIA. (2017). Quality assessment for the internal audit activity.
- (27). Ingram, R. W. (1983). Environmental Performance and Corporate Disclosure. . *Journal of Accounting Research*, 614-622.
- (28). Jensen, & Meckling. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*.
- (29). Lefebvre M. (2011). *Le contrôle de gestion*. Dunod.
- (30). Lettieri, E. M. (2009). Disaster Management: Findings from a systematic review. *Disaster Prevention and Management*,.
- (31). Lex, D. (2001). *The contingency theory of organisations* .

- (32). Maissa, A. &. (2013). Interaction between audit committee and internal audit: Evidence from tunisia .
- (33). OCDE. (2005). Public sector modernization: Modernising accountability and control. Policy brief. Paris.
- (34). Page, S. &. (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Auditing and Accountability Journal*,.
- (35). Peters, M. A. (2009). The Relationship Between External Stakeholders and Management Control Systems: The Role of Identified External Stakeholders in Control System Design Choices. *Management Accounting Research*, 162-184.
- (36). Prawitt D, S. J. (2009). Internal audit quality and earnings management . *The accounting review* .
- (37). Read, R. &. (2001). Audit committee composition " gray directors" and interaction with internal auditing .
- (38). Sabbar, F. A., Al-Dulaimi, Z. Y., Alalawi, T. G., & Rashid, A. M. (2018). The importance of adopting principles of corporate governance for the quality of internal audit. *International Conference on Business Excellence* .
- (39). Sawan, A. A. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 61-71.
- (40). Scarbrough. (1998). Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 51-62.
- (41). Semmar. (2012). Corporate governance of state owned enterprises in Morocco: evolution and perspectives. In OECD, *Towards New Arrangements for State Ownership in the Middle East and North Africa*.
- (42). Shand, D. &. (1996). Performance auditing in the public sector: Approaches and issues in OECD member countries.
- (43). Tricker. (2015). *Corporate governance, principles, policies and practices*.
- (44). Tumwebaze, Z., Mukyala, V., Ssekiziyivu, B., Tirisa, C. B., & Tumwebonire, A. (2018). Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations. *Cogent Business & Management*.
- (45). Williamson. (1985). he Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting. *The free press*.
- (46). Wood, P. &. (2011). reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution effect the external audit fee .
- (47). Xemajli, V. &. (2022). Internal Audit in the public sector in Kosovo: promoting good governance and ilproving performance . *General management* .
- (48). Zaman. (2017). Effectiveness of Internal Audit: Ensuring Public Sector Accountability. *Voice of Academia*.
- (49). Zou, J. (2019). On the Role of Internal Audit in Corporate Governance. *American Journal of Industrial and Business Management*.