

**PROFESSIONNALISATION DE L'AUDIT INTERNE DANS  
L'ADMINISTRATION PUBLIQUE MAROCAINE : RÉEL  
BESOIN OU ILLUSION DE CONTROLE ?**

**PROFESSIONALIZATION OF INTERNAL AUDIT IN  
MOROCCAN PUBLIC ADMINISTRATION: REAL NEED OR  
ILLUSION OF CONTROL?**

**Otman AZZARRADI**

Doctorant à la FSJES (LURIGOR)

Université M<sup>ed</sup>Premier OUJDA

Étudiant à l'École Nationale Supérieure de l'administration

**Khalid Fikri**

Professeur habilité à la FSJES

(LURIGOR)

Université M<sup>ed</sup>Premier OUJDA.

## Résumé

La pratique de l'audit interne a connu durant ces derniers temps des évolutions considérables. La plus importante étant celle de l'élargissement de son champ d'application du secteur privé vers le secteur public. Le présent article se fixe comme objectif la compréhension des facteurs de l'émergence de cette fonction dans les administrations publiques marocaines, en vue de conclure s'il s'agit d'une réponse à besoin réel ou seulement une illusion de contrôle motivée par un effet de mode.

Pour répondre à cette question, nous avons mobilisé un certain nombre d'outils de recherches. D'abord, une revue de littérature où seront invoqués les préceptes du NPM et les apports de la théorie de l'explosion de l'audit (Power 1999, 2005). Ensuite, une analyse du cas marocain où seront relevés trois facteurs explicatifs: institutionnels, managériaux et juridico-réglementaires. Par la suite, une revue des normes définissant le profil de l'auditeur. Enfin, une analyse de 10 concours de recrutement de 232 auditeurs internes. Il s'en sort dès lors qu'il existe un écart entre le profil normatif et le profil requis.

De cette situation, un certain nombre de risques sont relevé à titre illustratif pour démontrer que la maturité de la fonction de l'audit interne reste encore en deçà des attentes relatives à la professionnalisation de la fonction, ce qui creuse l'écart entre les objectifs affichés et les résultats attendus.

**Mots clés :** audit interne, NPM, secteur public, auditeur interne, professionnalisation.

## Abstract

The practice of the internal audit has under gone considerable changes in recent times. The most important one was the extension of its scope from the private sector to the public sector. This paper aims to understand the factors behind the emergence of this function in the Moroccan public administrations, with a view to concluding whether it is a response to a real need or only an illusion of control motivated by a trend.

To response this question, we have mobilized a number of research tools. First, a literature review in which the precepts of the NPM and the contributions of the theory of audit explosion(Power 1999, 2005) will be invoked. Then, an analysis of the Moroccan case will be carried out, identifying three factors: institutional, managerial and legal-regulatory. Subsequently, a review of standards defining the internal auditor profile. Finally, an analysis of the 10 recruitment competitions for 232 internal auditors.

At this level, it was found that a consistent gap exists between the normative profile and the requested profile. On the basis of this observation, the factors and risks hindering the professionalization of the internal audit will be identified to demonstrate that the maturity of the internal audit function still falls short of expectations regarding, widening the between the stated objectives and the expected results.

**Key words:** Internal Audit, NPM, Public Sector, Internal Auditor, Professionalization.

## **Introduction**

La pratique de l'audit selon (Harakat 2014), a connu au cours des dernières années un essor considérable marqué par une triple extension : extension dans son objet (de la régularité à la performance), extension dans ses objectifs (de la recherche de la fraude à l'évaluation critique des procédures et des structures) extension dans ses périmètres d'intervention (du secteur privé aux organisations publiques).

Notre article s'intéresse en particulier à l'évolution du périmètre d'intervention marqué par le passage des pratiques de l'audit interne du secteur privé vers le secteur public. Par ailleurs, Malgré l'importance que revêt cette évolution, la recherche en sciences de gestion n'est guère claire et précise sur les facteurs qui pourraient l'expliquer et les dynamiques et les changements organisationnels qu'elles pourraient impliquer. Dans cette logique, nous avons relevé, à travers cet article, un défi conceptuel et managérial en essayant de participer au débat visant à combler les insuffisances théoriques en la matière, chose qui relève éventuellement de la responsabilité de tout chercheur en sciences de gestion (Azzarradi 2013).

La réponse à cette question pourrait être analysée sous différents angles. D'abord, selon la théorie de l'explosion de l'audit qui essaye de comprendre les changements introduits dans les organisations publiques. Ensuite, un ensemble de facteurs qui justifient l'émergence de cette pratique dans les administrations publiques marocaines. Ces facteurs peuvent être typifiés de la façon suivante : facteurs institutionnels, facteurs managériaux et facteurs réglementaires.

Au final, quelques soient les facteurs de cette émergence, les principes du NPM soulignent que l'implantation massive des pratiques de contrôle dans le secteur public est considérée comme une inspiration pure et directe des méthodes qui ont fleuri dans le secteur privé.

À juste titre, une image de modernité, d'efficacité s'est rapidement construite autour du concept de l'audit interne. Pour cela, les administrations publiques ont pris conscience de la nécessité de mettre en place en leur sein des entités chargées de l'audit et de contrôle. Dès lors, les importantes vagues de recrutement des auditeurs internes pourraient trouver leur fondement dans la nécessité d'alimenter ces entités de ressources humaines qualifiées.

À cet égard, une telle opération de recrutement devrait générer un débat critique en posant la question de sa pertinence dans le secteur public et de sa capacité à créer une réelle valeur ajoutée à l'action publique. Ainsi, l'objectif poursuivi dans cette recherche est celui d'analyser le profil de l'auditeur interne dans les administrations publiques marocaines, sur la

base d'un échantillon de dix concours de recrutement de 232 auditeurs internes, sur la lumière d'un ensemble de normes professionnelles régissant la matière. Les questionnements permettraient de répondre à la question suivante : Derrière l'émergence de l'audit interne dans l'administration publique marocaine : existe-t-il un véritable besoin de contrôle ou s'agit-il simplement d'une illusion de contrôle ?

La réponse à cette question passe par un découpage de l'article en 4 points. Le premier sera dédié à l'analyse de l'émergence de l'audit dans le secteur public dans la littérature. Le deuxième concerne le rappel des éléments méthodologiques de la recherche. Le troisième point sera réservé à une analyse du profil de l'auditeur interne à la lumière du processus de recrutement dans les administrations publiques. Finalement, un quatrième point pour synthétiser l'analyse portant sur les enjeux réels de l'émergence de l'audit interne dans le secteur public en répondant à la question, s'agit-il d'un réel besoin ou d'une illusion de contrôle.

## **1. L'émergence de l'audit dans le secteur public : du NPM à l'explosion de l'audit : une revue de littérature**

### **1.1. Le new public management : principes de base**

Le New Public Management (NPM) est une doctrine managériale qui fait référence aux politiques gouvernementales des années 80 relatives à la réforme du secteur public afin de générer une plus grande efficacité (Steane, Dufour, et Gates 2015). Ces réformes visent en premier lieu le changement de la forme organisationnelle et les modes de gestion des administrations, considérés comme obsolètes et dépassés. Cela ne signifie en aucun cas que le management est une nouveauté dans le secteur public, mais laisse entrevoir la dominance de fortes logiques de bureaucratie et de contrôles traditionnels. Quant aux managers publics, ils doivent de plus en plus être motivés, hautement adaptables tout en étant adaptés. Ces qualifications leur permettent de développer l'innovation, la créativité et la responsabilisation.

Rappelons au passage que le new public management fait référence aux sept éléments suivants énoncés par Hood (1995):

- Une décomposition du secteur public en unités stratégiques organisées par produit « manageable » ;

- Une introduction d'une compétition entre organisations publiques et entre organisations publiques et privées ;
- Une utilisation des techniques managériales issues du secteur privé,
- Une utilisation plus rationnelle des ressources avec une recherche des alternatives de moyens de production à moindre coûts ;
- Un mouvement vers un **contrôle** des organisations publiques par des managers visibles exerçant un pouvoir discrétionnaire ;
- Un mouvement vers l'adoption de standards de performance plus explicites et mesurables ou plus contrôlables ;
- Une mise en avant de la mesure des résultats.

Dans le cadre de ce travail, nous nous intéressons au troisième et au cinquième élément. Ce dernier renvoie au courant du « managérialisme », selon lequel l'usage des formules rationnelles conduit les organisations à atteindre leurs objectifs en utilisant le plus efficacement possible leurs ressources. Ainsi, la gestion de l'action publique appelle aujourd'hui une logique de rationalisation, qui fait que les administrations publiques doivent être gérées de la même logique que celles des entreprises privées, tout en invoquant les principes de gestion suivants, qui expliquent sa singularité organique et téléologique : la décentralisation, la désagrégation et la désorientation (Thompson et al. 1995).

Les structures dans le secteur public se voient porteuses de changements interminables au travers du principe de responsabilisation et de la reddition des comptes (Brunet et Aubry 2016). Par ailleurs, l'action publique doit être gérée selon les principes de la transparence, de l'efficacité et de l'efficience. Dès lors, il en découle l'instauration des systèmes de mesure et d'évaluation de la performance inspirés des modèles de l'agence et/ou de la délégation dans le secteur privé. Cela repose, selon Hood (1995), sur deux constats :

- L'obligation de rendre compte, suite à un affaiblissement de la confiance, entraîne un accroissement du contrôle ;
- L'assertion des acteurs que la manière par laquelle sont gérées les organisations privées est l'unique et la meilleure.

## 1.2. La théorie de l'explosion de l'audit dans le secteur public

Par la théorie de l'explosion de l'audit, Power (1999) entend l'expansion des activités d'audit au-delà de son acception traditionnelle relative à l'audit financier comptable légal. Dans le

secteur public (Power 2005), elle se réfère à la croissance des pratiques de vérification, de contrôle et de suivi au sein des organisations du secteur public afin de mieux comprendre comment ces changements ont été introduits dans les organisations publiques, de s'interroger sur leurs effets inattendus et involontaires et de souligner les risques d'une illusion de contrôle (Tremblay et Malsch 2012).

*In fine*, l'objet de cette théorie est la mise en évidence des origines de cette explosion de l'impératif de contrôle sous l'égide des thèses du *New Public Management*. À ce niveau, l'administration publique a développé une culture de l'évaluation de la performance à l'instar des organisations du secteur privé.

Ce phénomène de transfert des pratiques du secteur privé vers le secteur public trouve son explication dans le courant de la *théorisation* ou *l'abstraction des idées*. Or, selon Giddens, (1990) et Czarniawska, & Savon, ( 2005), dans une société globalisée où les idées, les modèles et les normes dépassent les barrières spatio-temporelles, l'abstraction des idées semble être sa plus importante caractéristique (cités par Tremblay et Malsch 2012). En d'autres mots, un discours, ayant émergé dans un contexte localement spécifique, peut trouver sa voie vers la globalisation, sous une forme abstraite, pour être réintroduit et approprié dans des contextes différents.

Dès lors, le degré de la réussite de l'adoption d'une méthode issue du secteur privé dans le secteur public dépend grandement de sa théorisation. Il s'agit de sa transformation en concepts abstraits et sa présentation de l'idée comme une solution à un problème précis (Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002). La théorisation s'avère ainsi, une phase cruciale qui permet à une idée de se répandre dans une société. Ce qui implique la définition du problème, la réglementation proposée et la justification du traitement proposé. À cela peut s'ajouter le rôle de la traduction et de la légitimation des idées complexes en des formules facilement appréhendables et convaincantes (Strang et Meyer 1993).

Par ailleurs, l'émergence et l'adoption de l'audit dans le secteur public marocain se sont construites à partir des actions et théories centrées autour de notions de contrôle, d'audit, efficacité, efficience et pertinence ainsi que la réforme et la modernisation (Harakat, 1992). Malgré cela, cette assertion avancée par (Power 1999, 2005) est loin d'être une duplication contextuelle telle qu'elle a été analysée dans le contexte de la GB ou des USA, où fut observée une explosion de la société de l'audit. Celle-ci étant marquée par un marché de

grandes multinationales dont l'activité principale est l'audit et le conseil. C'est ainsi la vague d'explosion s'est renversée vers le secteur public qui se voit nécessairement d'intégrer les meilleures techniques du secteur privé dans le cadre du NPM.

Dans le contexte marocain, le secteur public n'est tellement fort pour qu'il ait une reproduction d'un contexte similaire. Dès lors, cette explosion de l'audit dans le secteur public peut être expliquée à la base par l'influence des organismes internationaux d'abord. Ensuite la prise de conscience des pouvoirs publics de la nécessité de cette fonction, qui commence à s'imposer dans les textes juridiques et réglementaires.

### **1.3. L'adoption des pratiques de l'audit dans le secteur public marocain**

Les pratiques de contrôle et d'audit au niveau du secteur public marocain se sont développées et se sont enrichies constamment sous l'effet combiné de la doctrine et de la pratique (Harakat 1992). Par ailleurs, d'autres facteurs ont contribué à l'approfondissement et au perfectionnement des techniques et des principes de contrôle et d'audit. On peut mentionner à cet égard des facteurs d'ordre institutionnel, managérial et réglementaire.

#### **1.3.1. Les facteurs institutionnels explicatifs de l'émergence de l'audit interne dans le secteur public marocain**

Suite aux crises économiques et financières marquées par l'endettement et l'aggravation des tensions sociales dans les pays sous-développés, les institutions internationales (ONU, INTOSAI, BM, FMI), ont pris conscience, dans le cadre de leurs interventions, de la nécessité des fonctions de l'audit et du contrôle, sous l'égide de la gouvernance (Harakat 1992). À cet effet, ces institutions ne cessent de recommander aux administrations publiques d'avoir en leur sein des entités chargées de l'audit et du contrôle.

À cela il faut ajouter que le Maroc, a procédé depuis son indépendance à des aménagements institutionnels et organisationnels du contrôle et d'audit. Dans ce sens, il a été créé en 1960 l'institution de la commission nationale des comptes qui allait devenir en 1979 la Cour des Comptes. Cette institution, ayant été constitutionnalisée comme étant une juridiction financière, à travers ses recommandations est à l'origine de nombreux changements et adaptations organisationnels au niveau de l'administration publique marocaine (Azzarradi et Fikri 2017). En parallèle, le Maroc est membre adhérent à un ensemble de organisations internationales et régionales de l'audit et contrôle, en l'occurrence l'INTOSAI, l'AFROSAI et l'ARABOSAI.

### **1.3.2. Les facteurs managériaux explicatifs de l'émergence de l'audit interne dans le secteur public marocain**

Sur le plan managérial, l'adoption des principes issus de la bonne gouvernance et du NPM nécessite la mise en place d'un système de contrôle et d'audit interne.

Primo, la performance et l'efficacité, dont sont redevables les responsables des administrations publiques, sont tributaires d'un système d'audit interne efficace (Renard 2013).

Deuxio, l'introduction de l'approche par les résultats et sa réussite dans les administrations publiques restent dépendantes de l'efficacité et la pertinence du système d'audit interne (Tremblay et Malsch 2012), lequel est garant de la qualité de l'information et de la responsabilisation des décideurs.

Tercio, le processus de la régionalisation avancée dans lequel s'est engagé pleinement le Maroc, nécessite un transfert de pouvoir et de latitude du niveau central vers le niveau déconcentré et territorial en vue d'atteindre un niveau élevé d'autonomie sur le plan financier et administratif (Boutchich et Gallouj 2014). Ce processus de transfert de pouvoir nécessite des actions de contrôle et d'audit dans l'objectif d'avoir une assurance pour les pouvoirs centraux de la bonne foi et de la bonne gestion des décideurs territoriaux. À cela s'ajoute l'impératif de suivi de l'implémentation des orientations stratégiques de l'État sur le plan territorial (Renard 2013).

En revanche, il n'en demeure pas moins que cette pratique n'a pas encore atteint un niveau de maturité suffisant. Cela s'explique non seulement par l'exigence d'un véritable effort de son adaptation, mais également par la prise en considération des spécificités du secteur public et les contraintes bureaucratiques et réglementaires lors de son intégration.

### **1.3.3. L'émergence de l'audit interne dans le secteur public marocain : une justification réglementaire.**

Le discours royal du 29 juillet 2017 a dressé un jugement sévère de l'administration marocaine en l'a qualifiant, sur un ton dur, de faible et irresponsable. Par ailleurs, il a mis l'accent sur la nécessité d'une application stricte des dispositions de l'alinéa 2 de l'Article premier de la Constitution, alinéa qui établit une corrélation entre responsabilité et reddition des comptes.

Par ailleurs, la reddition des comptes est un principe, tel qu'il a été constitutionnalisé, trouve son prolongement dans le paradigme du new public management, qui est devenu aujourd'hui le socle des principes de gestion moderne de l'administration publique. C'est un principe qui oblige chaque responsable de rendre ses comptes aux ayants droits.

Dans ce sens, vu sa compatibilité avec la reddition des comptes et son efficacité dans le secteur privé, l'audit interne s'avère plus que jamais indispensable pour les organisations publiques marocaines.

En vertu des dispositions de la constitution, notamment ses articles 42, 50, 85 et 132, les finances publiques marocaines ont subi des réformes profondes incarnées dans la *loi organique n°130-13 relative à la loi de finances*. Cette loi organique, considérée comme la constitution financière du pays, est l'une des réformes phares engagées, qui vise la refonte du contrôle de la dépense publique et la mise en place de l'audit de performance<sup>1</sup> en vue de la certification des comptes publics pour une meilleure qualité comptable<sup>2</sup>.

Sur le plan réglementaire, l'existence d'entités d'audit et de contrôle, dans les structures organisationnelles des départements ministériels, est devenue indispensable depuis l'entrée en vigueur *du décret n° 2-05-1369 du 29 Chaoual 1426 (2 décembre 2005) fixant les règles d'organisation des départements ministériels et de la déconcentration administrative*, et ce, en vertu de l'article 6 dudit décret qui stipule que *les décrets portant sur l'organisation et attributions des départements ministériels devront comporter obligatoirement les structures administratives chargées des missions d'audit et de contrôle de gestion*.

Dans la même veine, *le décret n°2.07.1235 du 04 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'État (CDE)*, vise l'organisation et la modulation de l'activité de contrôle des finances publiques et ce, via l'intériorisation de contrôle à priori ou de régularité des dépenses publiques dans les services gestionnaires des ordonnateurs, chose qui permettra le partage de la responsabilité du contrôle entre l'ordonnateur et le comptable. En d'autres mots, il est devenu inéluctable aux ordonnateurs de se disposer des organes de contrôle et d'audit

---

<sup>1</sup> L'article 66 de la LOF N°130-13 stipule que le projet de loi de règlement de la loi de finances est accompagné du rapport d'audit de performance. Ainsi, l'ensemble des départements ministériels et institutions font l'objet d'un audit de performance une fois tous les trois ans. C'est une évaluation indépendante et objective de la pertinence des objectifs, de la fiabilité du système de mesure à travers notamment les indicateurs de performance, et de l'analyse des résultats d'une organisation en termes d'efficacité et d'efficience, de l'appréciation des dispositifs de contrôle interne, etc.

<sup>2</sup> <http://lof.finances.gov.ma/fr/actualites/pourquoi-une-reforme-de-la-loi-organique-relative-la-loi-de-finances-lof> (Consulté le 09/09/2017 à 00:25).

permettant d'assurer le contrôle de régularité dans le cadre de renforcement de la capacité de la gestion financière et comptable de l'administration, le contrôle interne et l'efficacité des systèmes d'information.

En fonction du classement obtenu, un niveau de contrôle est attribué pour chaque service ordonnateur. Dès lors, la responsabilité du contrôle se trouve partagée entre les deux acteurs. Or, pour bénéficier des avantages d'allègement de contrôle octroyés en contrepartie du niveau de la capacité de gestion, les services de l'ordonnateur se trouvent d'ores et déjà dans l'obligation de disposer en leur sein des entités chargées de contrôle, d'audit et de suivi au même titre que le comptable public.

En dehors des contrôles institués par les textes généraux en matière des dépenses publiques, le décret relatif aux marchés publics n° 2-12-349 du 8 Joumada Ier 1434 (20 mars 2013) et les textes qu'il a abrogé<sup>3</sup>, stipulent que les marchés et leurs avenants sont soumis à des contrôles et audits à l'initiative du ministre concerné.

Ces contrôles et audits deviennent obligatoires pour un certain nombre de marchés<sup>4</sup>. À cet effet, il est à noter que l'article 165 dudit décret est resté muet quant aux conditions d'exercice de l'audit : l'intervenant (audit interne ou externe), période d'intervention (en amont, en cours et en aval). Face à cette situation, il serait judicieux d'attribuer cette mission aux entités chargées d'audit interne créées en vertu du décret n° 2-05-1369 cité ci-dessus.

Ces entités élaborent des rapports afférents à leurs missions et qui sont adressés selon le cas au ministre ou au directeur de l'établissement public concerné. Celui-ci publie la synthèse desdits rapports dans le portail des marchés publics.

## **2. Éléments de la méthodologie de recherche :**

Pour répondre à la question de recherche, nous avons emprunté le cheminement méthodologique suivant :

- Une revue de la littérature à propos de l'émergence des pratiques de l'audit et du contrôle dans le secteur public, à travers notamment les thèses du NPM, la théorie

---

<sup>3</sup>Selon l'article 175, le décret en question abroge décret n° 2-06-388 du 16 moharrem 1428 (5 février 2007) 95/102 fixant les conditions et les formes de passation des marchés de l'État ainsi que certaines dispositions relatives à leur contrôle et à leur gestion.

<sup>4</sup>Les marchés dont les montants excèdent cinq millions (5.000.000,00) de DH toutes taxes comprises, et pour les marchés négociés dont les montants excèdent un million (1.000.000,00) de dirhams toutes taxes comprises

- de l'explosion de l'audit et les approches d'abstraction des idées et de théorisation. L'objectif à ce niveau étant d'expliquer comment un concept, ayant apparu dans un contexte spécifique, émerge vers d'autres contextes globaux sous forme abstraite.
- Une tentative de description des facteurs d'émergence de l'audit et du contrôle au Maroc. Il s'agit ici de les inventorier et de les typifier en facteurs institutionnels, managériaux et réglementaires.
  - Un essai de répertorier les normes professionnelles, internationales et nationales de l'audit interne, en mettant un focus sur les normes de profil de l'auditeur.
  - Une analyse des pratiques de recrutement sur la base d'un échantillon de dix concours dédiés au recrutement de 232 postes de cadres supérieurs spécialisés en audit et contrôle de gestion pour la période de 2014-2016.
  - Une comparaison entre les pratiques de recrutement des auditeurs en matière de profils recherchés et les normes de qualités exigées, notamment le référentiel des emplois-types et des compétences communs aux administrations publiques<sup>5</sup> et le REC d'un ministère.
  - Une Identification des risques afférents à cette situation de gap entre la norme et la réalité, et par conséquent pour l'avenir de ce métier dans les administrations publiques marocaines.
  - Des entretiens en groupe avec 10 auditeurs d'un ministère pour évaluer l'expérience de quatre ans et prévoir les perspectives futures de leurs carrières.

### **3. Le profil de l'auditeur interne à la lumière de l'analyse du processus de recrutement**

Dans le cadre de la mise en place des dispositions réglementaires et institutionnelles citées ci-haut, les structures organisationnelles des administrations publiques abritent d'ores et déjà des entités chargées d'audit et de contrôle. Le bon fonctionnement de ces entités nécessite des ressources, notamment humaines, pouvant relever le défi de l'instauration d'une culture de responsabilisation, de transparence et de reddition des comptes.

À cet effet, les décideurs publics se sont lancés ces dernières années dans une vague massive de recrutement des cadres en audit et contrôle (interne ou de gestion), issus des écoles de

---

<sup>5</sup>[http://www.mmsp.gov.ma/uploads/documents/Presentation\\_REC.pdf](http://www.mmsp.gov.ma/uploads/documents/Presentation_REC.pdf)

commerces telles que l'ENCG et l'ISCAE et des masters de recherche et spécialisés en audit et contrôle de gestion.

Notre recherche vise l'analyse de l'efficacité et de la pertinence de ces recrutements dits intelligents ou spécialisés, en procédant à une comparaison entre les exigences du métier d'auditeur interne et la réalité managériale.

### **3.1. Le profil de l'auditeur interne : approche normative**

Dans le cadre de ce point, nous examinons le profil de l'auditeur eu égard à certaines normes, notamment, le référentiel de compétence de l'audit interne, le référentiel des emplois-types et des compétences communs aux administrations publiques marocaines, le référentiel des emplois et des compétences d'un ministère et finalement les conditions d'admission à l'examen de l'IIA-Maroc (AMACI : association marocaines des auditeurs internes)

#### **3.1.1. Le profil de l'auditeur selon le référentiel des emplois-types et des compétences communs aux administrations publiques**

Le poste d'auditeur interne et contrôleur de gestion dans une administration publique, selon le référentiel des emplois-types et des compétences communs aux administrations publiques a pour mission d'apprécier l'efficacité du système de contrôle interne et déterminer le degré de maîtrise des activités, d'apporter les conseils nécessaires pour les améliorer et de contribuer à créer de la valeur ajoutée.

Dans le cadre de l'exécution de leurs activités, les auditeurs internes sont appelés à :

- Élaborer et faire valider par les centres de décisions compétents un programme annuel d'audit interne ;
- Participer à l'élaboration d'une charte d'audit ;
- Réaliser des missions d'audit interne selon les normes adoptées ;
- Assister les audités dans la mise en œuvre des recommandations ;
- Conseiller les centres de responsabilité sur des problèmes d'organisation ou de gestion;
- Participer à la formation des cadres ;

Le futur auditeur doit être titulaire d'un diplôme Bac+5 dans une formation spécialisée en audit interne et justifiant d'une expérience professionnelle de 5ans dans l'administration, dont au moins 2 ans en tant que contrôleur de gestion.

### 3.1.2. Le référentiel de compétence de l'audit interne de « The Institute of Internal Auditors (IIA) »

Le schéma ci-après illustre la structure du référentiel et les relations entre les différents domaines de compétences.

Tableau 1 : le référentiel de compétence de l'auditeur interne selon The institute of internal auditors (2013).

<b>Amélioration et innovation</b>		
<b>Planification et réalisation des missions d'audit interne</b>		
<b>Compétences personnelles</b>		
Communication	Persuasion et collaboration	Esprit critique
<b>Expertise technique</b>		
CRIPP <sup>6</sup>	Gouvernance, gestion des risques et contrôle	Connaissance de l'organisation et de son environnement
<b>Gestion du service d'audit interne</b>		
<b>Déontologie</b>		

Source : The institute of internal auditors (2013), Le référentiel de compétence de l'auditeur interne <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Competency%20Framework%20French.pdf>

Le Référentiel est composé des dix domaines de compétences présentés dans le schéma ci-dessus. Ces compétences peuvent être classées en trois catégories : d'abord, des compétences personnelles englobant les compétences de la communication, la persuasion et collaboration et l'esprit critique. Il s'ensuit des compétences professionnelles qui regroupent les compétences de la déontologie, le respect du CRIPP, la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle, la connaissance de l'organisation et de son environnement. Enfin des compétences managériales relatives à la gestion du service d'audit interne, la planification et réalisation des missions d'audit interne et finalement l'amélioration et l'innovation.

### 3.1.3. Les conditions requises pour adhérer à l'association marocaine des auditeurs internes

Selon l'association marocaine des auditeurs internes, les candidats au programme CIA sont ceux qui satisfont aux conditions du programme relatives au profil de l'audit interne, y compris :

<sup>6</sup>Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne.

- **Critères d'admission** : le parcours académique, l'expérience professionnelle ainsi que les qualités personnelles notamment le sens de l'éthique.
- **Parcours Académique** : les candidats doivent être titulaires d'un diplôme de type BAC+4 ou plus délivré par une université ou une grande école publique. Pour les écoles privées, l'IIA-MAROC se réserve le droit d'étudier le dossier du candidat ainsi que le programme de l'école pour se prononcer sur l'éligibilité à l'examen CIA.
- **Référence Morale** : Les candidats doivent présenter une haute considération morale et professionnelle.
- **Expérience professionnelle** : Les candidats doivent justifier au minimum de 24 mois d'expérience en audit interne ou équivalent.

### **3.2. Le recrutement des auditeurs internes dans les administrations publiques marocaines : écart entre le souhaitable et le possible**

Il s'en sort de ce qui a été cité plus haut que la nécessité de l'introduction de la fonction d'audit et de contrôle dans le secteur public est aujourd'hui légitimée par la communauté scientifique. Par ailleurs, le gain d'intérêt pour celle-ci traduit-il un besoin réel pour les administrations publiques ou s'agit-t-il d'un simple effet de mode eu égard au phénomène de l'explosion de l'audit ?

La réponse à cette question nous paraît très utile pour juger de la pertinence et de l'avenir de la fonction dans un secteur marqué fortement par la bureaucratie. Dans cette logique, nous nous intéressons à l'étape la plus importante du processus, celle du recrutement des auditeurs internes.

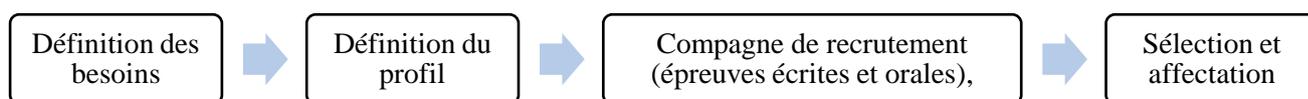
En effet, le recrutement est un processus incontournable dans ce sens qu'il permet de juger de la qualité de l'action de l'administration et par-là même déterminer les potentialités de ses futurs décideurs. Ce processus vise des ressources humaines ayant des connaissances, des capacités et des aptitudes en adéquation avec le poste à occuper. Il est même assimilé à une opération de greffe d'organe qui suppose que toutes les causes de rejet soient éliminées. Or, sur un plan plus pratique, le constat est que le recrutement en tant qu'enjeu stratégique est loin d'être une préoccupation majeure des décideurs publics. Ceux-ci le négligent dans sa dimension « qualitative » sans doute « plus préoccupés » par les soucis de conformité procédurale.

Pour ce qui est de l'avenir de la fonction de l'audit interne dans le secteur public, il dépend de l'efficacité du processus de recrutement. L'idéal serait de recruter des auditeurs internes qui collent avec les profils recherchés. Ces derniers étant inspirés des standards et normes des qualités personnelles et professionnelles de l'auditeur interne. (Voir le point précédent). Le cas échéant, de grands risques sont encourus.

Dans ce qui suit, nous procédons à l'analyse du processus de recrutement des auditeurs internes par rapport aux normes et pratiques professionnelles, pour en dégager les limites et les recommandations d'amélioration. Cette analyse est faite sur la base d'un échantillon de dix concours de recrutement de 232 auditeurs internes dans les administrations publiques marocaines entre la période allant de 2013 à 2016 (Voir le tableau annexé).

Soulignons par la même occasion que le recrutement dans l'administration publique est composé des phases suivantes :

Tableau 2 : Le processus de recrutement dans le secteur public



Source : Le statut général de la fonction publique et les textes d'application y afférents.

### 3.2.1. La phase de définition du besoin

Les administrations publiques marocaines sont obligées, depuis l'entrée en vigueur de la LOF, d'être efficaces en matière de planification et de programmation budgétaire. Pour ce qui est des dépenses du personnel, la LOF a introduit des changements visant le dépassement de la logique de « postes budgétaires » vers une logique d' « enveloppes budgétaires »<sup>7</sup> relatives aux programmes et aux projets.

Certes, ces mesures auront un impact sur les activités des entités chargées de la gestion des ressources humaines au niveau des ministères. Néanmoins, selon les propos d'un responsable RH d'un ministère, la logique de poste budgétaire règne toujours.

---

<sup>7</sup> Arrêté du chef de gouvernement N°3-221-16 du 27 rabii I 1438 (27 décembre 2016) fixant les règles de gestion budgétaires et comptables nécessaires au respect du caractère limitatif des crédits ouverts au titre du chapitre de personnel.

Dans la pratique, lors de la préparation du budget d'un département ministériel, les entités administratives qui y sont attachées manifestent leurs besoins en ressources humaines. Ces besoins sont consolidés au niveau central et feront par la suite l'objet de négociations avec la direction de budget relevant du ministère de l'économie et des finances. Le nombre des postes attribués à l'issue des négociations est généralement en déphasage avec les besoins exprimés. Cet écart reste tributaire du pouvoir de négociation du département concerné.

### **3.2.2. La phase de définition de profil**

Depuis l'entrée en vigueur de la constitution de 2011, l'accès à la fonction publique doit satisfaire aux principes de l'égalité des chances, le mérite, la compétence et la transparence. À ce sujet, les postes budgétaires définitivement attribués au département ministériel concerné, font l'objet d'une procédure d'autorisation du chef de gouvernement pour l'exploitation des postes budgétaires. Cette opération a pour objectif de revêtir les postes en fonction des grades et en tenant en compte de la masse salariale engagée et le pouvoir de négociation du département.

Les profils recherchés par les administrations publiques font l'objet d'un avis de concours en vertu des décrets d'application du statut général de la fonction publique. Cet avis fait l'objet d'une publication au niveau du portail de l'emploi public, dans deux journaux nationaux et sur le site du ministère concerné. Le profil recherché est un des éléments qui doivent figurer sur l'avis de concours.

À cet égard, selon des entretiens menés avec deux responsables de recrutement au niveau de deux ministères, la détermination des profils recherchés dans les administrations publiques se fait sur la base de la réglementation en vigueur. Et d'après le tableau annexé, les profils recherchés se définissent par quatre facteurs : en plus des grades, on trouve : l'âge, le(s) diplôme(s) et la(s) spécialité(s) du diplôme.

En se référant aux normes et pratiques professionnelles de l'audit interne et aux qualités et compétences de l'auditeur interne, nous pouvons conclure que la détermination du profil telle qu'elle est pratiquée au niveau des administrations publiques ne satisfait pas aux exigences et aux qualités personnelles et professionnelles requises par les normes précitées. De surcroît, les étapes de la définition du besoin et de la détermination du profil se trouvent manquées.

Dès lors, pour se rattraper, l'administration publique doit se focaliser sur la phase de la sélection, en l'occurrence les épreuves écrites et orales, pour recruter le meilleur auditeur interne.

### **3.2.3. La campagne de recrutement**

Cette phase se déroule selon deux étapes : d'abord celle des épreuves écrites et celle des épreuves orales par la suite. Les candidats convoqués à passer les épreuves écrites sont présélectionnés sur la base de la conformité de leurs dossiers (envoyés ou déposés) aux conditions stipulées dans l'avis de concours (Âge, diplôme et spécialité). Ainsi, seuls les candidats présélectionnés peuvent être recrutés à la fin.

Par ailleurs, tout en respectant la procédure au niveau de la présélection, certaines administrations profitent des épreuves écrites pour évaluer les connaissances techniques nécessaires pour occuper un poste d'auditeur interne.

Les candidats ayant obtenu le seuil demandé lors des épreuves écrites sont présélectionnés à passer les épreuves orales. Cette épreuve est la dernière chance pour l'administration afin de rattraper les défaillances marquées au niveau des étapes précédentes. C'est la phase où elle peut « dénicher » le bon profil d'auditeur interne satisfaisant aux qualités personnelles et professionnelles exigées par les normes d'auditeurs internes. Notons que, d'après le tableau annexé, ces qualités n'ont pas été exigées par les sept avis de concours ayant fait l'objet de notre étude.

Quoique ces épreuves, notamment l'épreuve orale, permettent de recruter le bon auditeur interne, leur pertinence reste tributaire d'une part des conditions d'égalité de chance dans lesquelles sont passés le concours et d'autre parts de la compétence, l'intégrité et l'objectivité des correcteurs et/ou des membres de jury et l'anonymat des copies de l'examen.

### **3.2.4. La sélection, la formation et l'affectation**

La sélection des candidats admis à occuper les postes d'auditeurs internes se fait via la publication d'une liste définitive selon l'ordre de mérite et une liste d'attente. À ce niveau, la commission chargée de recrutement établit le classement. La pertinence de ce classement reste soumise à la qualité et la compétence des membres de la commission, ainsi que de leur respect des valeurs d'éthique.

Par rapport à la formation continue, les propos d'un groupe des auditeurs internes d'un ministère montrent que ceux-ci ont bénéficié de 10 jours de formation, sur des thématiques autres que celles de l'audit et de contrôle.

En sus de ces éléments, et au-delà des défaillances qui peuvent être relevées au niveau des étapes précédentes, le plan d'intégration des auditeurs dans leurs entités d'affectation, la maturité de l'environnement de contrôle ainsi que la compétence et le professionnalisme des responsables d'entités d'audit permettent de faire réussir l'opération de recrutement.

#### **4. L'audit interne dans les administrations publiques : un besoin ou un luxe ?**

Pour les raisons citées plus haut, nous concluons que l'existence d'une entité chargée de l'audit interne au sein de l'organigramme des ministères contribuerait à la bonne marche des administrations.

Toutefois, la réalité montre que cette fonction, n'a pas encore gagné en légitimité. Et pour cause, il s'agit d'une fonction encore jeune et qu'elle n'a pas encore atteint le niveau de maturité souhaitée pour accomplir ses missions. Il s'agit notamment des missions relatives à la contribution à la réduction des dépenses et des pratiques onéreuses, à la maîtrise des coûts et des rendements des services publics et à l'amélioration des méthodes de contrôle de gestion. À ce propos, il importe de souligner les principales faiblesses dont la persistance remettra en cause tout le processus de professionnalisation de ladite fonction.

La réalité démontre que cette fonction n'a pas encore gagné la place qu'elle mérite eu égard de ses objectifs sur le plan administratif et financier mais aussi les objectifs liés à la bonne gouvernance et la reddition des comptes. Cette situation pourrait mettre le fonctionnement des entités de l'audit en difficulté et engendre des facteurs de risques.

##### **4.1. Les contraintes d'une professionnalisation efficace de l'audit interne dans les administrations publiques marocaines**

Il s'agit ici de mettre en exergue les différents facteurs qui peuvent expliquer la situation dans laquelle se trouvent les entités de l'audit interne dans les administrations publiques marocaines.

#### **4.1.1. Absence d'un environnement de contrôle**

Les différents modèles de contrôle interne, notamment ceux du COSO, insistent sur l'environnement de contrôle comme étant un préalable nécessaire à toute démarche de mise en place d'un système de contrôle. Il s'agit à ce niveau de faire prévaloir une culture de contrôle dans l'administration pour que les entités de l'audit interne ne soient pas perçues comme des entités coercitives, mais seulement la correction et l'amélioration. Cette sensibilisation doit inclure, non seulement les fonctionnaires chargés d'exécuter les ordres de la hiérarchie, mais également la haute hiérarchie qu'il faut persuader de l'intérêt d'avoir dans l'organisation des entités chargées du contrôle et d'audit capable de corriger les actions avant l'intervention d'un organe supérieur.

En vertu des effets que pourrait engendrer ces entités sur l'organisation et le fonctionnement des organisations, leur implémentation devrait être perçue comme étant un changement organisationnel. À cet effet, les managers publics doivent mobiliser les outils et dispositifs de conduite de changement organisationnel pour qu'ils réussissent cette mission (Azzarradi et Fikri 2017).

#### **4.1.2. L'indépendance des auditeurs**

Appuyée par les normes internationales de l'audit interne et externe, l'indépendance de l'auditeur est considérée comme la condition de la pertinence et de l'efficacité de ses recommandations. Dans le cas de l'administration publique, cette indépendance ne pourrait être consacrée qu'à travers le rattachement de ces entités. Ainsi, ces dernières sont dans la majorité des cas rattachées, de par les décrets d'organisation des départements, aux ministres ou aux secrétaires généraux. Pourtant, en l'absence de vision claire du fonctionnement de ces entités et de la sensibilisation des gestionnaires, ces entités peuvent recevoir des ordres de mission des personnes de rangs inférieurs. Ce constat nuit au principe de l'indépendance de l'auditeur.

De surcroît, cette indépendance pourrait être gagnée à travers un statut différent des auditeurs qui leur permet d'avoir un rang considérable dans l'administration, à l'instar des auditeurs publics externes. Ceux-ci bénéficient d'un statut particulier qui leur permet de bénéficier d'un certain nombre d'avantages liés à l'accessibilité de la formation et des avantages financiers considérables renforçant leur statut et leur légitimité.

L'indépendance des auditeurs pourrait être renforcée dans l'horizon à travers la création de liens fonctionnels avec des supra structures chargée de chapeauter leur travail. Cette structure pourrait être déjà existante à l'instar de la Cour des Comptes et l'IGF ou la création d'une entité nouvelle qui peut jouer le rôle d'un ordre ou d'une association placée auprès du chef de gouvernement. Cette structure pourrait s'organiser par thème à auditer et se fixer ainsi comme mission l'harmonisation du travail de l'audit interne dans l'administration publique à travers une charte interministérielle de l'audit.

#### **4.1.3. Les objets des missions d'audit**

Malgré le rattachement de la majorité des entités d'audit à des rangs hiérarchiquement supérieurs, leurs missions restent toujours focalisées sur la conformité et la régularité (contrôle à priori) autant que ce positionnement est considéré comme un privilège pour déclencher des missions d'efficacité. En d'autres termes, il faut qu'il y ait une volonté politique pour promouvoir l'audit interne dans les administrations publiques et pour élargir le champ d'intervention au-delà des questions relatives à l'exécution du budget, notamment la passation des commandes publiques. Dans cette optique, le décret des marchés publics oblige les ministères à auditer un certain nombre de ceux-là et les rapports y afférent doivent être publiés sur le portail des marchés publics. Seul hic, nous avons constaté qu'aucun rapport n'a été publié sur ledit portail.

#### **4.1.4. Le recrutement des auditeurs internes**

Ce travail de recherche vise l'étude de la situation présente et future de la fonction d'audit interne dans les administrations publiques marocaines, essentiellement via une analyse basée sur le recrutement des auditeurs internes.

À ce propos, l'opération de la définition du besoin reste quasi neutre par rapport à notre champ d'étude, vu que les postes budgétaires sont attribués aux départements ministériels en fonction du pouvoir de négociation de ces derniers vis-à-vis de la direction du budget et la priorisation de la stratégie du département sur l'agenda gouvernemental.

Quant à la détermination du profil à recruter (dans notre cas le profil d'auditeur interne), cette opération est régie par un arsenal juridique et procédural complexe, figé et relativement ancien qui limite la marge de manœuvre des décideurs. Ceci contraint les acteurs de recrutement à se soucier davantage de la conformité par rapport à la procédure au détriment

de la sélection rigoureuse du bon « profil » tel qu'il est recommandé par les normes professionnelles.

À cet effet, l'article 5 du texte<sup>8</sup> régissant le recrutement dans les emplois publics stipule qu'il serait souhaitable de faire appel aux outils modernes de la GRH, notamment les référentiels des emplois et des compétences et les cartographies des emplois. À cela, s'ajoute l'existence d'un référentiel des emplois-types et des compétences communs aux administrations publiques établi et publié par le Ministère de la réforme de l'Administration et de la fonction publique. Quoique ces référentiels existent et leur usage est souhaitable, la réglementation ne permet pas sa concrétisation.

Conséquemment, la phase du concours reste la seule phase pour l'administration à se rattraper en choisissant le bon profil qui permet de satisfaire le minimum des conditions et des normes professionnelles.

#### **4.1.5. L'insuffisance de la formation et l'absence de plan de carrière**

Selon Chambers, Charles, et Paula (2010), les responsables de l'audit interne mettent en place des programmes de formation continue destinés à enrichir l'expérience des auditeurs. Toutefois, en l'absence d'expériences professionnelles pour les auditeurs, à moins qu'elle est énoncée au niveau de l'avis de recrutement, la formation continue est une nécessité voire une obligation pour la promotion de la fonction. Les mêmes auteurs concluent que les membres de l'entité de l'audit dans le secteur privé sont épaulés par des managers venant des entités opérationnelles en vue de leur permettre de se focaliser sur leur carrière afin de progresser. Dans ce cadre, chaque auditeur reçoit jusqu'à 150 heures de formation par an.

Parallèlement, les auditeurs internes doivent être de bons lecteurs, notamment des ouvrages spécialisés. Leurs lectures sont synthétisées et diffusées dans toute l'entité. « *Ils doivent être avides de la lecture et de la formation continue* » (Chambers, Charles, et Paula 2010).

Dans la même veine, et en rapport avec le point précédent, les auditeurs internes doivent bénéficier d'une formation continue solide et pointue, en vue de renforcer leurs capacités. D'ailleurs la Cour Des Comptes marocaine, à l'instar de grandes entreprises privées où la pratique de l'audit interne est développée, tend à favoriser le recrutement des ingénieurs,

---

<sup>8</sup>Décret n° 2.11.621 du 28 hijra 1432 (25 novembre 2011) fixant les conditions et les modalités d'organisation des concours de recrutement dans les emplois publics tel qu'il a été modifié

généralement expérimentés, en rompant ainsi avec les pratiques antérieures basés sur le recrutement d'individus fraîchement diplômés en management en général et en audit en particulier. Cette nouvelle tendance est justifiée par la logique suivante : *il serait plus opportun et plus pertinent pour une administration d'apprendre les techniques de l'audit à un ingénieur que d'apprendre un domaine d'ingénierie à un auditeur.*

Nous considérons que cette logique mérite d'être prise en compte et mise sur pied par les autres administrations, dans la mesure où la formation de l'audit dans les universités, est jugée, de par sa durée qui ne dépasse pas un semestre pour le cas des ENCG, insuffisante.

#### **4.2. Les risques de l'institutionnalisation de l'audit dans le secteur public**

Comme tout changement constaté dans une organisation, la mise en place d'une fonction chargée de l'audit interne dans les administrations publiques peut les exposer éventuellement à deux risques :

##### **4.2.1. Le risque relatif à la non exploitation des résultats et le suivi des recommandations**

Le grand défi de l'audit dans les administrations est de parvenir à une exploitation efficace des résultats et des conclusions des rapports d'audit et de suivre la mise en place des recommandations sur le long terme, au-delà de l'urgence de l'action politique et l'actualité médiatique qui ne s'intéressent qu'à court et moyen terme. Pour cela, l'audit interne doit avoir, comme soutien, la hiérarchie pour se faire accepter des autres.

##### **4.2.2. Le risque de l'excès de contrôle**

Les plans des entités d'audit doivent être définis et programmés minutieusement en tenant compte des vraies zones de risques pour ne pas alourdir les entités métiers de contrôles supplémentaires. Son objectif s'avère ainsi de promouvoir une culture de risques qui permet d'intervenir au moment idoine.

Ce risque pourrait se manifester encore plus dans la mesure où l'administration publique est gérée, au sens administratif et financier, par deux acteurs liés par des relations de contrôle mutuel : le comptable et l'ordonnateur. Par ailleurs, l'existence d'une entité d'audit interne s'avère être le sauveteur des services ordonnateurs de la lourdeur des procédures en fournissant des actions correctives en amont.

### **4.2.3. Le risque technocratique**

C'est un risque issu directement de recrutement des auditeurs internes. Il s'agit du risque qui se manifeste lorsque les nouvelles recrues se focalisent sur les apprentissages à faire et les exigences des organismes extérieurs en s'écartant de la finalité de l'audit qui est l'amélioration de la gestion et des services publics. Pour y faire face, les missions d'audit doivent être effectuées par des personnes qui maîtrisent la méthodologie et les processus métiers de l'organisation, d'une part. D'autre part, le recrutement devrait prioriser les profils ayant des expériences variées. Ainsi, un profil expérimenté ayant occupé des postes de direction dans des entités opérationnelles et auquel on apprend l'audit présenterait plus de garanties d'efficacité qu'un auditeur de carrière pour la simple raison est que le premier comprend mieux le monde organisationnel. Il en résulte deux avantages. Le premier est que l'auditeur qui dispose d'une expérience riche dans les fonctions auditées aura une meilleure perception des risques encourus. Le deuxième est qu'un auditeur expérimenté est mieux placé pour apprécier la meilleure des solutions, la plus efficace, la plus productive ou encore la plus sûre compte tenu des spécificités du secteur public. Cela suppose bel et bien une politique de recrutement, de formation et de gestion des carrières adaptée.

### **4.2.4. Le risque bureau**

Les auditeurs sont généralement des personnes qui passent la majorité de leur temps sur le terrain. Dans les administrations publiques, en attendant des ordres de mission de la part du commanditaire, les auditeurs internes continuent à passer la plupart de leurs temps dans les bureaux.

## **Conclusion**

Nous avons essayé dans cette recherche d'analyser la place de la fonction de l'audit interne dans les administrations publiques marocaines. Nous nous sommes interrogés à propos des opportunités qu'elle peut apporter au management public et nous avons, par là même occasion soulevé le risque qu'elle soit une pure illusion en surfant sur la vague d'explosion de l'audit sans réelle valeur ajoutée. Pour y parvenir, nous avons effectué des entretiens avec des chargés de recrutement de deux ministères et des auditeurs internes dans une administration publique. Nous avons procédé par la même occasion à une analyse d'un échantillon de sept concours de recrutement de 235 auditeurs internes.

Tout compte fait, les discours sur les activités de l'audit, comme celles de la GPO, le pilotage de la performance, la reddition des comptes... ne sont pas concrétisés et semblent avoir été avancés dans un contexte socio-économico-politique particulier en guise de justification d'une modernisation qui s'étendra dans toutes les organisations du secteur public.

À cet effet, le gouvernement a institutionnalisé la fonction de l'audit et du contrôle à travers la promulgation des textes renforçant sa légitimité. Néanmoins, ces textes sont conçus sur la base des appréciations factuelles et superficielles de la réalité, sans se référer au préalable à des expérimentations empiriques. Or, ces entités pourraient mettre fin aux pratiques de fraude, de gaspillage ou de détournements des fonds publics.

Les administrations continuent à recruter des auditeurs comme si elles font partie d'un contexte mesurable, quantifiable et contrôlable. Les qualités d'objectivité, de compétence et d'indépendance, ainsi que la bonne diligence constituent la base de la confiance qui sera accordée à l'auditeur par les parties prenantes. Et c'est la raison pour laquelle, ces qualités doivent être priorisées comme base de la définition du profil de l'auditeur lors du recrutement. En guise de conclusion, nul ne peut prétendre ce qu'aurait été le cas si l'audit interne n'existait pas aujourd'hui. Toutefois, les auditeurs adoptent un discours de la méthode scientifique sans parvenir à en adopter la substance. Dès lors, quelle que soit l'illusion de l'audit ou son apparence de détenteur de pouvoir de correction, le rapport de l'audit n'est, certes, pas une révélation divine ou des assertions scientifiques. La qualité fondamentale attachée aux audits est la subjectivité, ce qui nous amène finalement à affirmer que l'audit est une matière interprétable, imprévisible et incontrôlable.

L'audit n'est pas et n'a jamais été un pur travail d'observation indépendante du domaine observé, bien que cet idéal se retrouve dans la littérature et se reflète dans les écrits universitaires. C'est une relation de transformation avec les organisations, avec pour objectif de les rendre contrôlables par la création de systèmes intégrés et cohérents. En conséquence, là où une explosion d'audit peut être observée, elle est liée à une série plus large de changements visant à rendre le secteur public auditable et contrôlable.

Cela va bien au-delà de la conception technique d'indicateurs et de systèmes de contrôle appropriés, et implique la transformation du mode de gouvernance des organisations et des individus qui les composent. De ce point de vue, l'explosion de l'audit peut être caractérisée par des transferts de pouvoir institutionnel à des organes d'audit qui décident d'un large éventail de questions et qui, par définition, surpassent leur compétence en matière d'audit pour

devenir des décideurs de facto. Ainsi, les qualités de l'individu et ses compétences prendrait le pas sur la règle et la procédure (Halford et Savage 1995).

Pour les perspectives de notre travail, il semble qu'une analyse des données par les méthodes statistiques quantitative en vue de variabiliser la relation entre le recrutement et le rendement ainsi que la satisfaction des parties prenantes pourrait enrichir le débat.

## Bibliographie

Arrêté du chef de gouvernement N°3-221-16 du 27 rabii I 1438 (27 décembre 2016) fixant les règles de gestion budgétaires et comptables nécessaires au respect du caractère limitatif des crédits ouverts au titre du chapitre de personnel.

Azzarradi, Otman. 2013. « Renforcement du système de gestion de stocks et amélioration de la logistique hospitalière ; analyse par l'approche systémique. » Rapport de fin d'études, OujdaMaroc: ENCG de Université Mohammed Premier. [https://www.researchgate.net/publication/309976058\\_Renforcement\\_du\\_systeme\\_de\\_gestion\\_de\\_stocks\\_et\\_amelioration\\_de\\_la\\_logistique\\_hospitaliere\\_analyse\\_par\\_l'approche\\_systemique](https://www.researchgate.net/publication/309976058_Renforcement_du_systeme_de_gestion_de_stocks_et_amelioration_de_la_logistique_hospitaliere_analyse_par_l'approche_systemique).

Azzarradi, Otman, et Khalid Fikri. 2017. « Modes de contrôle et dynamique du changement: cas du secteur public marocain ». *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* N°2 (N°2): 151- 75.

Boutchich, Driss El Kadiri, et NizarGallouj. 2014. « Approche Contingente Autour du Système d'Audit Interne en Milieu des Collectivités Territoriales Marocaines ». *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion* 413 (3750): 1- 25. <https://doi.org/10.12816/0030912>.

Brunet, Maude, et Monique Aubry. 2016. « The Three Dimensions of a Governance Framework for Major Public Projects ». *International Journal of Project Management* 34 (8): 1596- 1607. <https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2016.09.004>.

Chambers, F. Chambers, B. eldridge Charles, et Park Paula. 2010. « Une ame de leader , Les sept qualités personnelles qui maximisent l'impact des directeurs de l'audit interne les plus performants ». In *The IIA*, 14. Orlando, Florida: The IIA.

constitution du Maroc de l'année 2011.

Dahir n° 1.58.008 du 4 chaabane 1377 (24 février 1958) portant Statut Général de la Fonction Publique tel qu'il a été modifié et complété

Dahir n°1-11-91 du 27 Chaabane 1432 (29 juillet 2011) portant promulgation du texte de la constitution

Dahir n°1-15-62 du 14 chaabane 1436(2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n0130-13 relative à la loi de finances

Décret n° 2-12-349 du 8 Jomada Ier 1434 (20 mars 2013) relatif aux marchés publics

Décret n° 2-05-1369 du 29 Chaoual 1426 (2 décembre 2005) fixant les règles d'organisation des départements ministériels et de la déconcentration administrative

Décret n°2.07.1235 du 04 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'État (CDE).

Greenwood, Royston, Roy Suddaby, et C. R. Hinings. 2002. « Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields ». *Academy of Management Journal* 45 (1): 58- 80. <https://doi.org/10.5465/3069285>.

Halford, Susan, et Mike Savage. 1995. « Restructuring organisations, changing people: gender and restructuring in banking and local government ». *Work, Employment and Society* 9: 97- 122. [https://doi.org/Halford, Susan and Savage, Mike \(1995\) Restructuring organisations, changing people: gender and restructuring in banking and local government. Work, Employment and Society, 9 \(1\), 97-122. \(doi:10.1177/095001709591004 <http://dx.doi.org/10.1177/095001709591004>.\)](https://doi.org/Halford, Susan and Savage, Mike (1995) Restructuring organisations, changing people: gender and restructuring in banking and local government. Work, Employment and Society, 9 (1), 97-122. (doi:10.1177/095001709591004 <http://dx.doi.org/10.1177/095001709591004>.))

Harakat, Mohamed. 1992. *Le Droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc: Essai sur les techniques d'audit à l'heure de l'ajustement structurel*. Babel. Maroc.

———. 2014. « Les finances publiques au Maghreb: défis et enjeux de la reddition des comptes et de la transparence ». *Revue marocaine d'audit et de développement*, n°37: 5- 210.

Hood, Christopher. 1995. « The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme ». *Accounting, Organizations and Society* 2- 3 (20): 93- 109.

Loi organique n°130-13 relative à la loi de finances.

Power, Michael. 1999. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford, UK: Oxford University Press. <http://www.oup.co.uk/>.

———. 2005. « The Theory of the Audit Explosion ». In *The Oxford Handbook of Public Management*, édité par Ewan Ferlie, Laurence E. Lynn, et Christopher Pollitt, 326- 44. UK: Oxford University Press. <http://eprints.lse.ac.uk/21120/>.

Référentiel International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne.

Renard, Jacques. 2013. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 8e édition. Paris: Eyrolles.

Steane, Peter, Yvon Dufour, et Donald Gates. 2015. « Assessing impediments to NPM change ». *Journal of Organizational Change Management* 28 (2): 263- 70. <https://doi.org/10.1108/JOCM-03-2014-0068>.

Strang, David, et John W. Meyer. 1993. « Institutional Conditions for Diffusion ». *Theory and Society* 22 (4): 487- 511. <https://doi.org/10.1007/BF00993595>.

The institute of internal auditors (2013), Le référentiel de compétence de l'audit interne <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Competency%20Framework%20French.pdf>

Thompson, Paul, Julia O&apos, et Connell Davidson. 1995. « The Continuity of Discontinuity: Managerial Rhetoric in Turbulent Times ». *Personnel Review*. 1 juin 1995. <http://link.galegroup.com/apps/doc/A17536761/AONE?sid=google scholar>.

Tremblay, Marie-Soleil, et Bertrand Malsch. 2012. « L'explosion de l'audit dans le secteur public : le risque d'une illusion de contrôle ». *Télescope : Revue d'analyse comparée en administration publique* 18 (3): 1- 7. <https://doi.org/10.7202/1013772ar>.

Tableau annexe 1 : l'échantillon de 7 concours pour le recrutement de 235 auditeurs internes dans les administrations publiques

Employeur	Année	Poste	type d'organisation	Attributions /missions	profil	compétences recherchées	nombre de postes
Ministère De La Justice	2013	Auditeurs internes	Administration	Néant	Diplôme (BAC+5) donnant lieu au grade échelle 11. En économie et gestion - audit et contrôle de gestion	Néant	30
Ministère Des Habous Et Des Affaires Islamique	2017	comptabilité contrôle audit	Administration	Néant	Diplôme Bac + 5 en comptabilité, contrôle et audit	Néant	30
Ministère De L'intérieur	2016	Auditeurs internes	Administration	Néant	Diplôme BAC+5 en audit et contrôle de gestion	Néant	166
Ministère Des Affaires Sociales Et De La Famille	2016	Auditeurs internes	Administration	Néant		Néant	1
Ministère De L'habitat Et De La Politique De La Ville	2013	auditeurs internes	Administration	Néant	un des diplômes stipulés dans les articles 8 et 9 du Décret n° 2-06-377 du 20 kaada 1431 (29 octobre 2010) portant statut particulier du corps interministériel des administrateur.	Néant	4
	2017	auditeurs internes	Administration	Néant	un des diplômes stipulés dans les articles 8 et 9 du Décret n° 2-06-377 du 20 kaada 1431 (29 octobre 2010) portant statut particulier du corps interministériel des administrateur.	Néant	2
Ministère Délégué Chez Le Chef Du Gouvernement Chargé De La Gouvernance Et D'affaires Générales	2013	auditeurs internes	Administration	Néant	diplôme master ou équivalent en audit et contrôle de gestion	Néant	2
							235

Source : [www.emploi-public.ma](http://www.emploi-public.ma)