

Les déterminants d'évaluation de l'efficacité de l'audit externe exercé par les Institutions Supérieures de Contrôle : Cas de la cour des comptes du Maroc

Determinants for evaluating the effectiveness of External Audits Conducted by Supreme Audit Institutions : The Case of the Moroccan Court of Auditors.

Auteur 1 : NASSIRI Yousra.

Auteur 2 : BENABDELHADI Abdelhay.

NASSIRI Yousra, Doctorante, Ecole Nationale de Commerce et de gestion de Kénitra, Université Ibn Tofail, Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations, Maroc

BENABDELHADI Abdelhay, Professeur de l'Enseignement Supérieur, Ecole Nationale de Commerce et de gestion de Kénitra, Université Ibn Tofail, Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations, Maroc)

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : NASSIRI .Y & BENABDELHADI .A (2026) « Les déterminants d'évaluation de l'efficacité de l'audit externe exercé par les Institutions Supérieures de Contrôle : Cas de la cour des comptes du Maroc », African Scientific Journal « Volume 03, Num 36 » pp: 3694 – 3716.



DOI : 10.5281/zenodo.21334196

Copyright © 2026 – ASJ



Résumé

Les gouvernements sont de plus en plus appelés par leurs citoyens à rendre compte de leur usage des fonds publics et de la performance des services publics. C'est dans ce cadre qu'interviennent les Institutions Supérieures de Contrôle (ISC) afin d'assurer la responsabilisation, l'intégrité et la transparence de la gestion des deniers publics. Pour ce faire, un audit efficace constitue un facteur clé permettant de garantir la bonne gouvernance et de réduire l'asymétrie de l'information entre les gestionnaires publics et les citoyens.

L'étude utilise une méthodologie basée sur une approche analytique tenant compte des règles de bonne conduite édictées par les organisations nationales et internationales. Cette approche permet de proposer un modèle d'évaluation de l'efficacité de l'audit exercé par la cour des comptes.

L'étude conclut que les déterminants de l'efficacité de l'audit exercé par les ISC peuvent être scindés en trois catégories, ceux liés au profil de l'auditeur, au fonctionnement de l'Institution et au processus d'audit. Ces déterminants sont susceptibles d'assurer l'efficacité des audits externes exercés par les ISC et leur permettent de remplir leur mission de protection des deniers publics de manière objective et efficace

Mots clés : Audit, institutions supérieures de contrôle, cour des comptes, finances publiques, bonne gouvernance, deniers publics.

Abstract

Governments are increasingly being called upon by their citizens to account for their use of public funds and the performance of public services. It is within this context that Supreme Audit Institutions intervene to ensure accountability, integrity and transparency in the management of public funds. To this end, effective auditing is a key factor in ensuring good governance and reducing the information asymmetry between public managers and citizens.

The study employs a methodology based on an analytical approach that takes into account the standards of conduct established by national and international organizations. This approach makes it possible to propose a model for evaluating the effectiveness of audits conducted by the Court of Auditors.

The study concludes that the determinants of audit effectiveness for Supreme Audit Institutions (SAIs) can be categorized into three groups: those related to the auditor's profile, the functioning of the institution, and the audit process. These determinants help ensure the effectiveness of external audits conducted by SAIs, enabling them to fulfill their mission of safeguarding public funds.

Keywords : Audit, supreme audit institutions, court of auditors, public finances, good governance, public funds.

Introduction

Les économies les plus fortes sont celles qui s'appuient sur un secteur privé performant permettant la production des biens et services à des prix compétitifs mais également sur un secteur public solide susceptible d'offrir aux citoyens des services de qualité au meilleur prix. Les entités du secteur public exercent leur mission et utilisent les deniers publics afin de rendre des services aux citoyens. Ces entités sont tenues de rendre compte de leur gestion et de leur performance. A cet effet, les gouvernements et parlements des différents États s'appuient sur les plus hautes autorités de contrôle et d'audit des finances publiques : Institutions supérieures de contrôle des finances publiques, afin d'améliorer la performance des organisations relevant du secteur public et ce, en contrôlant la gestion des fonds publics, la régularité des dépenses publiques et en évaluant la performance des politiques publiques. C'est dans ce cadre qu'intervient l'audit effectué par les institutions supérieures de contrôle afin d'aider les gestionnaires publics à mieux utiliser les ressources publiques, et propose des recommandations réalistes pour maîtriser la dépense publique. En outre, l'audit exercé par les ISC permet une utilisation rationnelle et efficace des fonds publics, une gestion financière rigoureuse, l'adéquation de l'action administrative et l'information des pouvoirs publics et de la population par la publication de rapports objectifs.

Étant donné l'importance de cet audit dans la bonne gouvernance et l'intégrité de l'administration publique, les différentes parties prenantes ont besoin d'être rassurées quant à son efficacité et à la crédibilité des rapports d'audit auprès des utilisateurs. En fait, réaliser un contrôle indépendant et efficace des finances des entités publiques nécessite des conditions préalables, tant sur le plan organisationnel, que sur le fonctionnement des ISC et le profil des auditeurs.

Le présent article vise à étudier les déterminants de l'efficacité de l'audit externe effectué par les ISC afin de leur permettre de rendre compte de manière efficace et crédible de la fiabilité, de la qualité et de la régularité des finances publiques.

A la lumière de ce qui précède, notre problématique est la suivante : **Comment peut-on évaluer l'efficacité de l'audit externe effectué par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques ?**

Pour répondre à cette problématique, nous allons se baser sur les deux hypothèses ci- après :

- Un audit efficace est une condition préalable à la performance des entités auditées ;
- Un audit efficace répond aux normes internationales en matière de contrôle des finances publiques.

Afin de traiter cette problématique, nous avons opté pour une approche méthodologique qualitative basée sur la recherche documentaire. Dans un premier temps, nous réaliserons une revue de littérature sur l'audit dans le secteur public notamment celui exercé par la cour des comptes, ensuite, l'article explorera le fondement théorique de l'audit et son efficacité dans la sphère publique, dans un dernier temps, nous allons proposer un modèle explicitant les déterminants d'évaluation de l'efficacité de l'audit externe exercé par la cour des comptes.

1. L'audit externe dans le secteur public

1.1. Essai de définition :

Nombreux sont les essais de définitions de l'audit externe, que ce soit par les organismes professionnels ou par les chercheurs : L'audit externe est une évaluation indépendante aboutissant à la formulation d'une opinion assortie d'une assurance raisonnable concernant la question de savoir si une entité présente fidèlement sa situation financière, ses résultats et son utilisation des ressources conformément aux référentiels d'information financière applicable (Organisation Internationale des Institutions Supérieures d'audit INTOSAI - ISSAI1003).

Il s'agit d'un processus systématique qui consiste à ressembler objectivement et à évaluer des éléments de preuves relatives à des assertions concernant des actions économiques et des événements dans lesquelles la personne ou l'organisation à l'origine de ces assertions a été impliquée, pour vérifier le degré de correspondance entre ces assertions et les critères établis, et de communiquer les résultats aux utilisateurs des rapports dans lesquels les assertions ont été formulées. (Porter et al 2014). Il s'avère que l'audit externe est un processus complexe qui peut être analysé de multiples facettes, ce qui rend sa définition de manière précise et la mesure de son efficacité difficile. (Power 1997).

L'audit externe dans le secteur public fait référence à un examen indépendant exercé par un organe indépendant pour vérifier la régularité, la performance et la transparence de la gestion publique. Il permet de vérifier la régularité des dépenses publiques et de contrôler la conformité des actions publiques aux objectifs et aux normes légales. (Pina et al. 2007).

Les contrôles exercés sur les organismes publics sont multiples et proviennent de différents organismes :

- ❖ La trésorerie générale du royaume (TGR) : Les dépenses de l'État sont soumises à un contrôle préalable d'engagement et à un contrôle de paiement (article 1 du décret n° 2-07-1235). A cet effet, la TGR exerce un contrôle de régularité préalable à l'engagement des dépenses (conformité juridique, contrôle des pièces justificatives, ...), le suivi comptable et budgétaire des opérations ainsi que la vérification des comptes des comptables publics assurant l'absence de manquements comptables.

- ❖ La Direction des Entreprises Publiques et de la Privatisation (DEPP) : la DEPP relevant du ministère d'économie et des Finances, exerce un contrôle financier de l'État, et ce, conformément aux stipulations de la loi 69-00, relative à ce contrôle. Cela est matérialisé par la supervision des contrôleurs d'État qui interviennent directement auprès des établissements et entreprises publiques (EEP) afin de vérifier l'engagement et l'exécution des dépenses et des paiements. En outre, la DEPP évalue les dispositifs de gestion des EEP et rédige des rapports destinés aux organes délibérants des dits EEP. De même, la DEPP, intervient dans le cadre de l'examen et la validation des budgets annuels et pluriannuels, elle pilote les audits externes des EEP et assure un suivi des indicateurs des délais de paiement.
- ❖ L'Inspection Générale des Finances (IGF) : Placée directement sous la tutelle du ministère d'économie et des Finances, l'IGF à travers ses missions d'inspection et d'audit vise à l'optimisation de la gestion des organisations publiques, et ce, à travers le contrôle de la régularité et de la sincérité des opérations financières, ainsi que l'évaluation des performances économiques organisationnelles, et financières des organismes audités.
- ❖ Le contrôle parlementaire : il s'agit d'un levier démocratique fondamental, prévu dans la constitution du Royaume, et permet de renforcer la transparence et la bonne gouvernance.
- ❖ Il assure également le suivi des finances publiques et des politiques sectorielles et vise à responsabiliser les gestionnaires publics. Ce contrôle est matérialisé par l'examen et le vote des projets de loi de finances (contrôle à priori) (Article 75 de la constitution marocaine de 2011), la surveillance de la manière dont les fonds alloués sont déployés à travers l'examen et le vote des lois de finances rectificatives, et en dernier lieu un contrôle à posteriori matérialisé par le vote de la loi de règlement portant approbation du compte des résultats de chaque année budgétaire (article 76 de la constitution), ce qui permet au parlement de contrôler la sincérité et la régularité de l'exécution budgétaire par le gouvernement.
- ❖ Le contrôle exercé par la cour des comptes : La cour des comptes est une institution constitutionnelle autonome chargée du contrôle supérieur des finances publiques. Elle procède à un contrôle financier traduit par l'examen des comptes publics à la vérification de la régularité, la sincérité et la conformité des opérations comptables. En outre, elle permet d'évaluer l'efficacité, l'efficience et l'économie dans la gestion des fonds publics et les politiques publiques, en formulant des recommandations susceptibles d'améliorer la gestion publique. Elle joue également un contrôle juridictionnel à travers le jugement des comptes des comptables publics.

D'autres contrôles sont exercés sur les organismes publics, tels que les audits effectués par les cabinets d'audit externes, les experts comptables ainsi que les contrôles sociaux matérialisés par la pression et les attentes formulées par la société envers les organismes publics.

1.2. Le contrôle exercé par la cour des comptes :

La cour des comptes est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques du Royaume, son indépendance est garantie par la Constitution (article 147 de la constitution du Royaume). Les principales missions de la cour des comptes se détaillent comme suit (en vertu de l'article 147 de la constitution du Royaume) :

- La consolidation et la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'État et des organismes publics ;
- Le contrôle supérieur de l'exécution des lois de finances : Elle s'assure de la régularité des opérations de recettes et de dépenses des organismes soumis à son contrôle en vertu de la loi et en apprécie la gestion
- Le contrôle et le suivi des déclarations du patrimoine,
- L'audit des comptes des parties politiques et la vérification de la régularité des dépenses des opérations électorales.

En outre, la cour assure un contrôle permanent de la gestion des fonds publics dans la mesure où elle apprécie la réalisation des objectifs assignés, les résultats obtenus, ainsi que l'utilisation allouée aux ressources mises en œuvre. La cour exerce également une mission permanente de coordination et d'inspection vis-à-vis des cours régionales. Un rapport annuel détaillant l'ensemble des activités de la cour est soumis au Roi, et transmis également au chef du gouvernement et aux présidents des deux chambres du Parlement. Ledit rapport est publié au bulletin officiel du Royaume. La cour des comptes exerce trois types de contrôle :

- Un audit financier : vise à s'assurer que les informations financières présentées par l'organisme audité sont conformes au cadre réglementaire applicable. Pour ce faire, il convient d'obtenir les éléments probants suffisants indiquant que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.
- Un audit de performance : il a pour objectif de déterminer si les programmes, les actions et les interventions du secteur public sont effectuées selon les principes d'économie, de l'efficacité et d'efficience, tout en dégagant les pistes d'améliorations possibles.
- Un audit de conformité : visant à s'assurer que les activités et les opérations sont conformes aux textes législatifs et réglementaires en vigueur auxquels est soumise l'entité audité. Ces textes législatifs et réglementaires peuvent comporter les règles, les lois et les règlements, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes existants, les termes convenus ou les principes

généraux qui régissent la bonne gestion financière du secteur public. En outre, la cour des comptes est en mesure de réaliser d'autres missions relatives à la bonne gouvernance et à l'utilisation appropriée des ressources publiques

2. Théories mobilisées :

2.1. Théories explicatives du rôle de l'audit

2.1.1. Théorie de l'Agence

Fondée par Michael C. Jensen et William H. Meckling, en 1976, la théorie de l'agence (ou théorie des relations d'agence) vise l'étude et la modélisation de la relation qui se crée entre deux parties : le « principal » qui engage un « agent », dans l'objectif de réaliser une tâche en son nom. Malgré le consentement mutuel des parties, les deux intérêts sont divergents et ne sont pas complètement alignés. La relation entre les deux parties engendre des risques en raison de l'asymétrie de l'information, du comportement opportuniste de l'agent et la difficulté de vérification de l'information détenue par l'agent. Cette relation engendre des coûts ; appelés les coûts d'agence, afin de permettre d'aligner les intérêts des deux parties. Ces coûts se traduisent par les coûts de surveillance, les engagements de l'agent et la perte résiduelle malgré les mécanismes de contrôle. A cet effet, la cour des comptes intervient en tant que mécanisme de contrôle indépendant permettant de réduire les coûts d'agence en réduisant les asymétries d'information entre les gestionnaires des fonds publics ; étant les agents, et le citoyen étant le principal ; à travers la publication des rapports détaillés et accessibles et en veillant à la formulation des recommandations concrètes pour optimiser les ressources publiques ce qui permet de réduire les coûts liés à une mauvaise allocation des moyens. En outre, la responsabilisation des acteurs permet de réduire les comportements opportunistes des gestionnaires publics. Dans le même contexte, Wallace (1980) perçoit la qualité de l'audit en termes de sa capacité à réduire le bruit au niveau de l'information financière divulguée au public. Hannes Streim (1994) dans son article « Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions » transpose la théorie de l'agence dans les systèmes politiques et les institutions de contrôle suprême, il met l'accent sur la complexité de l'application de la théorie d'agence au secteur public en raison de la multiplicité des niveaux de relations. De plus, les auditeurs externes, eux-mêmes sont engagés dans une relation d'agence avec la personne ou l'entité qui les nomme, ces derniers ne sont pas toujours en mesure de vérifier la qualité de leur travail sans coût supplémentaire. En outre, Streim souligne l'importance de l'autonomie des institutions supérieures de contrôle pour remplir efficacement leur mission. (autonomie organisationnelle, budgétaire institutionnelle et politique) Bradbury et Scott (2015), ont également contribué à l'analyse de la relation principal- agent dans le secteur public et mettent

l'accent sur le rôle de l'audit externe à réduire les asymétries d'information dans un monde où les intérêts divergent entre les parties prenantes.

2.1.2. Théorie de signalisation :

La théorie du signal se présente comme un prolongement de la théorie de l'Agence et traite la question centrale, du partage inégal des informations entre les acteurs. L'audit constitue l'un des moyens mobilisés pour atténuer l'asymétrie d'informations existante et pour informer les citoyens sur la gestion des finances publiques. La théorie de signal considère ce dernier comme un signal renseignant sur la crédibilité des informations inscrites dans les états financiers. John H. Evans et James L. Patton (1987) mettent l'accent sur deux mécanismes par lesquels les entités du secteur public peuvent répondre aux asymétries d'information entre les gestionnaires publics (agents) et les parties prenantes (citoyens), et ce à travers la communication volontaire de la qualité de leur gestion financière, et à travers l'audit qui se positionne comme un lanceur d'alerte renseignant les actionnaires ou d'autres acteurs sur la crédibilité des informations. A cet effet, l'audit fonctionne comme un mécanisme crédible permettant d'émettre des signaux quant à la véracité, la fiabilité et la pertinence des informations communiquées par les gestionnaires publics aux élus et aux citoyens. Il est à signaler que les entités publiques peuvent améliorer leur crédibilité auprès des parties prenantes via des signaux observables et crédibles. Un signal efficace doit être coûteux, difficile à imiter, visible et reconnu par les récepteurs et lié à la qualité réelle. (Spence M 1973). Les travaux de (Sanders et Allen 1993), confirment que les gouvernements locaux sont susceptibles d'améliorer leur crédibilité financière auprès des marchés en choisissant des signaux efficaces, coûteux, et différenciants au même titre que la réputation de l'auditeur.

Dans le même contexte, (Kitching 2009) démontre que les signaux crédibles inspirent confiance, en effet ; dans un contexte d'asymétrie d'information, un audit est plus crédible lorsqu'il provient d'un cabinet reconnu.

2.1.3. Théorie des choix publics

La théorie des choix publics, utilise les méthodes et les outils de l'économie pour explorer la manière dont la politique et l'État fonctionnent et analyse la manière dont les choix collectifs sont faits. Elle étudie comment les décisions collectives sont prises en partant du principe que chaque acteur cherche à maximiser son intérêt personnel, même dans un contexte public. Au même titre que les agents économiques sur un marché, les acteurs agissant dans la sphère politique (électeurs, politiciens, bureaucrates, ...) sont rationnels et cherchent à maximiser leur propre utilité. A cet effet, les décisions politiques sont le résultat de compromis, d'échanges de faveurs ou de conflits de ces acteurs. (J. Buchanan et G. Tullock 1962). Afin de limiter les

dérives liées à l'intérêt personnel des acteurs publics, la théorie insiste sur la mise en place des règles institutionnelles claires et contraignantes susceptibles à inciter à un comportement responsable, à encadrer le comportement des acteurs publics et à rendre les décisions collectives plus efficaces, responsables et légitimes. A cet effet, la mise en place des mécanismes de contrôle et d'audit indépendants, rigoureux et transparents constitue un levier essentiel pour faire face au comportement opportuniste des agents publics, réduire l'asymétrie de l'information entre acteurs publics et citoyens et instaurer la confiance de ces derniers envers les institutions.

En encadrant l'action publique par des dispositifs d'audit, les institutions peuvent rapprocher les décisions publiques de l'intérêt général, malgré la logique d'intérêt privé qui domine dans les comportements individuels. Dans le prolongement des travaux de James Buchanan, Niskanen (1971), à travers son modèle du bureaucrate, maximisateur du budget montre que les agents publics, loin d'être neutres, cherchent à maximiser leur budget afin d'accroître leur pouvoir et leur sécurité, au détriment de l'efficacité collective. Il incite à réformer les institutions, et à introduire des contrôles afin d'aligner les intérêts des bureaucrates sur ceux des citoyens.

2.1.4. Théorie des parties prenantes :

La théorie des parties prenantes propose une gouvernance plus inclusive, et repose sur une approche participative de toutes les parties prenantes qui peuvent influencer ou être influencées par la réalisation des objectifs d'une organisation: (R. Edward Freeman 1984) Elle considère que toutes les parties prenantes ont une légitimité morale et stratégique. A cet effet, l'audit permet de fournir une assurance que l'organisation agit conformément aux attentes de ses parties prenantes. Donaldson et Preston (1995), considèrent que toutes les parties prenantes ont une valeur morale intrinsèque et que l'organisation a une obligation éthique envers chacune d'elle, indépendamment de leur pouvoir économique. Dans cette perspective, l'audit permet de rendre des comptes équitablement à toutes les parties concernées, d'améliorer la gestion, la transparence et la légitimité de l'action publique. Il renforce la confiance des parties prenantes dans les institutions.

Figure N°1 : Rôle de l'audit à la lumière des théories mobilisées



Source : établie par l'auteur

2.2. Approches de mesure de la qualité de l'audit :

La compétence et l'indépendance de l'auditeur permettent de déceler et de communiquer les anomalies lors de l'audit, ce qui encourt alors à la qualité du processus d'audit (Deangelo 1981). La qualité de l'audit est ainsi la somme de deux notions qui en constituent sa base : la compétence et l'indépendance de l'auditeur. La compétence de l'auditeur pour déceler les anomalies et son indépendance pour communiquer ces anomalies. La compétence d'un auditeur peut être définie comme la capacité à acquérir et évaluer des preuves sur lesquelles son opinion est fondée (Lee et Stone 1995 P1173). L'indépendance est définie comme un état mental dans lequel l'auditeur n'est ni relié ou subordonné à l'influence et aux pressions de conflits d'intérêts (lee et stone 1995p 1173).

Elle est définie par Prat dit Hauret (2003, p. 32) comme la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information financière. La compétence et l'indépendance sont étalées selon trois niveaux d'analyse : le niveau organisationnel, le niveau individuel et collectif et le niveau systémique :

2.2.1. Les déterminants de l'efficacité de l'audit selon la compétence et l'indépendance organisationnelles :

Les déterminants de l'efficacité de l'audit selon la compétence et l'indépendance organisationnelles :

❖ **Niveau organisationnel interne** : Cette approche se base sur les critères ci-après :

- **Prix de l'audit (coûts d'audit)** : le coût de l'audit exerce une influence ambivalente sur la qualité, en raison de tensions institutionnelles entre impératifs économiques (marché concurrentiel ou la pression à la baisse des coûts est forte), et exigences professionnelles (exigences élevées en matière de rigueur et de qualité) (Dirsmith et Covalski 1985)

- **Taille du cabinet** : La taille serait une variable influant sur la qualité et plus spécifiquement sur l'indépendance de l'auditeur (DeAngelo 1981).

(Francis 2004) considère que la taille du cabinet affecte la qualité de l'audit, de façon à ce que les grands cabinets sont perçus comme offrant une qualité plus élevée en raison de leur expertise et leur réputation.

- **Les efforts accordés à l'audit** : les travaux de Moizer (1997) suggèrent une corrélation positive entre la quantité de travail exécuté et la qualité de l'audit,

- **L'organisation temporelle du cabinet** : Ce déterminant fait référence à sa gestion du temps. Deux notions doivent être pris en compte : la durée d'exercice d'un auditeur et la rotation des auditeurs au sein des cabinets.

La durée d'exercice correspond au mandat d'un auditeur, c'est-à-dire sa durée d'exercice auprès d'un même client ou encore sa période d'occupation d'un poste. La relation entre la durée du mandat de l'auditeur et la qualité de l'audit a donné lieu à des débats. Cette relation peut être positive ou négative selon le prisme d'analyse. Geiger et Raghunandan (2002) montrent que les auditeurs dans les premières années du mandat sont plus susceptibles de ne pas détecter les anomalies. Myers, Myers et Omer (2003) trouvent la longévité est associée à une meilleure qualité de l'information comptable.

En revanche, une trop longue durée de mandat peut entraîner une perte d'indépendance de l'auditeur. Deis et Giroux observent que la qualité de l'audit diminue lorsque la durée du mandant dépasse un certain seuil. Limet Tan, montrent que la confiance excessive et la routinisation peuvent nuire à la rigueur de l'audit. La rotation permet de fixer une période fixe d'exercice pour l'auditeur, ce qui lui procure un cadre pour maintenir ses objectifs et peut l'inciter à plus d'efficacité et le motiver (Elitzur et Falk 1996), la qualité planifiée d'audit tend à diminuer avec le temps dans une relation prolongée.

❖ Niveau organisationnel en relation avec l'audit :

En outre, il existe d'autres critères relevant de la compétence et de l'indépendance organisationnelle, qui se basent sur « l'audit » :

- **Taux de litiges** : le taux de litige est considéré comme un proxy inverse à la qualité d'audit, plus un cabinet fait face à des litiges, plus la qualité de ses audits est jugée faible. Les cabinets impliqués dans de litiges ont souvent mené des audits de moindre qualité, les « big firms » sont moins souvent poursuivis (Palmrose 1988).

- **Les caractéristiques du client** : La taille de l'audit et sa santé financière sont également des déterminants potentiels de la qualité de l'audit (Knapp 1985)

- **Revue par les paires** : La revue par les paires (peer review) représente un mode de contrôle permettant d'améliorer la qualité de l'audit perçue (Hilary et Lennox 2005). Elle représente un mécanisme qui donne à l'audit une approche plus structurée permettant d'atteindre un meilleur seuil de qualité et ce, en s'assurant qu'il répond à des normes élevées, tout en étant réalisé de manière rigoureuse, indépendante et conforme aux meilleures pratiques professionnelles. (Carcello et al. 1992). La peer review est qualifiée d'indicateur de qualité, elle permet d'améliorer en permanence la qualité des audits. (Wooten 2003).

2.2.2. Les déterminants de l'efficacité de l'audit selon la compétence et l'indépendance individuelles et collectives :

Les déterminants relevant du niveau individuel et collectif peuvent être scindés en 3 catégories :

- **Déterminants réducteurs de qualité** : Les études de McNair (1991) et de Malone et Roberts (1996) mettent en avant les comportements associés à des « non compétences » pouvant influencer compromettre la qualité de l'audit :
 - Le manque d'adaptation face à la complexité ;
 - Le manque de rigueur dans l'évaluation des risques ;
 - Réduction du temps accordé à l'audit ;
 - Rejet de responsabilité professionnelle, manque de prise d'initiative et dépendance excessive ;
 - Évaluation superficielle des documents d'audit ;
 - Absence de réexamen critique des preuves et des résultats ;
 - Acceptation d'explications non recevables de la part des clients ;
 - Échec dans l'établissement et l'administration d'un questionnaire.
- **Déterminants à impact positif** :
 - **L'expertise** : L'expertise améliore la qualité de l'audit en facilitant l'identification des problèmes cachés. (Bétard et CHi 1993)

- **Connaissances techniques** : la compétence technique est un levier de différenciation et de performance durable (Barney 1991). Les connaissances techniques doivent être mises à jour en permanence pour rester efficaces (Argyris et Schon 1978).

L'acquisition des connaissances techniques passe par des formations tout au long du parcours professionnel mais aussi par la capitalisation de l'expérience de l'auditeur (Libby et Luft 1993). La qualité de l'audit dépend de l'équilibre entre expérience et compétence technique renforcé par la formation continue (Lowensohn et al. (2007)

- **Indépendance** : elle constitue un élément clé d'appréciation de la qualité d'audit dans la mesure où elle permet à l'auditeur d'exercer sa mission sans influence ni pression. Si la compétence de l'auditeur lui permet de détecter les anomalies, ce n'est que l'indépendance qui garantit qu'il va signaler ces irrégularités en toute objectivité (Deangelo 1981). **Style du Leadership** : Le contrôle organisationnel, le style de management et la qualité de la supervision managériale affectent l'efficacité de travail des auditeurs (Otley et Pierce 1995). Ainsi, un leadership fondé sur l'éthique professionnelle favorise une culture de qualité. **Responsabilité** : La responsabilité juridique et morale des auditeurs joue un rôle crucial dans la détermination de la qualité d'audit (Willekens 1996).
- **L'intuition / interprétation** : La capacité de flair et d'intuition des auditeurs leur permet de détecter des anomalies subtiles, des incohérences ou des risques qui ne ressortent pas nécessairement des chiffres et procédures formelles. (Pierce et Sweeney 2005). Cependant, il convient de souligner que l'intuition et l'interprétation peuvent conduire à des biais cognitifs et fausser l'analyse si elles ne sont pas contrôlées. (Magee et Tseng 1990). A cet effet, l'évaluation de la qualité repose sur une approche multidimensionnelle et résulte de l'interaction de plusieurs facteurs. A cet égard, il est également possible de solliciter un ensemble de déterminants recensés par Prat et Hauret (2003) : l'intégrité et la déontologie, la motivation des équipes, le système de contrôle interne du cabinet, la revue par les auditeurs seniors, la gestion des pressions budgétaires, la complexité et la nature du client, la qualité des informations fournies, l'efficacité, les honoraires d'audit et la pression temporelle (Elitzur et Falk 1996).

2.2.3. Les déterminants de l'efficacité de l'audit selon la compétence et l'indépendance systémique :

L'approche systémique permet d'identifier les leviers de renforcement de l'efficacité de l'audit en intégrant les interactions entre les approches organisationnelles, individuelles et collectives :

-
- Le modèle de Sutton et Lampe (1991) : ils publient une grille d'analyse conçue pour évaluer la qualité objective du processus d'audit. Leur modèle est structuré autour de trois domaines fondamentaux : la planification, le champ de travail et l'administration du travail.
 - Le modèle de Carcello et al. (1992) : proposent un modèle multidimensionnel basé sur les caractéristiques de l'auditeur (compétence, taille du cabinet, réputation, ...) les caractéristiques du client (durée du mandat, honoraires, attentes du client...) et l'environnement réglementaire et institutionnel (existence de normes d'audit, supervision externe, ...)
 - Le modèle de Behn et al. (1997) : ils considèrent la satisfaction du client vis à vis du cabinet d'audit comme indicateur de la qualité perçue. Les indicateurs susceptibles d'influencer la satisfaction du client, et donc la qualité d'audit sont : la communication, la compréhension du client, la compétence du personnel, la réputation du cabinet, le rapport qualité-prix et la qualité de la relation humaine avec l'équipe d'audit.
 - Le modèle de Beattie et Fearnley (1995) : analysent les raisons du changement d'auditeur dans les entreprises cotées pour en déduire les critères utilisés pour évaluer la qualité d'audit, notamment : la réputation du cabinet, la compétence technique, la spécialisation sectorielle, la proximité géographique et la qualité de la relation interpersonnelle.
 - Le modèle de Duff (2004) : le modèle distingue deux grandes dimensions susceptibles d'influencer la qualité d'audit : la qualité technique (réputation, expertise, expérience,) et la qualité de service (empathie, service au client, réactivité, services hors audit, ...)
 - Le modèle de Warming-Rasmussen et Jensen (1998) : Ce modèle s'intéresse à la qualité de l'audit du point de vue des utilisateurs externes, des dirigeants et des auditeurs. Ils proposent six dimensions influençant la qualité d'audit : l'intégrité, l'objectivité, la fiabilité, la compétence, la réputation et la transparence.
 - Le modèle de Deis et Giroux (1992) : le modèle vise à expliquer les déterminants de la qualité d'audit dans le contexte des entités publiques. Les principaux facteurs identifiés par Deis et Giroux comme ayant un impact sur la qualité de l'audit : l'expérience de l'auditeur, l'indépendance de l'auditeur, la durée de la relation avec le client, la taille du cabinet, les honoraires d'audit, les contraintes budgétaires.

Tableau 1 : Récapitulatif des Approches de mesure de la qualité d'audit :

Déterminants de l'efficacité de l'audit selon la compétence et l'indépendance organisationnelles	Niveau organisationnel interne (Prix d'audit, taille du cabinet, les efforts accordés à l'audit, l'organisation temporelle du cabinet) Niveau organisationnel en relation avec l'audit (Taux de litiges, caractéristiques du client, Revue par les paires)	(DeAngelo 1981), (Dirsmith et Covalesski 1985), (Francis 2004) (Palmrose 1988), (Carcello et al. 1992)
Déterminants de l'efficacité de l'audit selon la compétence et l'indépendance individuelles et collectives	Déterminants réducteurs de qualité : Le manque d'adaptation face à la complexité, le manque de rigueur dans l'évaluation des risques, réduction du temps accordé à l'audit, rejet de responsabilité professionnelle, manque de prise d'initiative et dépendance excessive, évaluation superficielle des documents d'audit, absence de réexamen critique des preuves et des résultats, acceptation d'explications non recevables de la part des clients. Déterminants à impact positif : expertise, connaissances techniques, indépendance, intuition et interprétation	McNair (1991) et de Malone et Roberts (1996) Bétard et CHi 1993, argyris et schon 1978
Déterminants de l'efficacité de l'audit selon la compétence et l'indépendance systémique	Le modèle de Sutton et Lampe (1991) : la planification, le champ de travail et l'administration du travail. Le modèle de Carcello et al. (1992) : les caractéristiques de l'auditeur (compétence, taille du cabinet, réputation, ...) les caractéristiques du client (durée du mandat, honoraires, attentes du client...) et l'environnement réglementaire et institutionnel (normes d'audit, supervision externe, ...) Le modèle de Behn et al. (1997) : la communication, la compréhension du client, la compétence du personnel, la réputation du cabinet, le rapport qualité-prix et la qualité de la relation humaine avec l'équipe d'audit Le modèle de Beattie et Fearnley (1995) : la réputation du cabinet, la compétence technique, la spécialisation sectorielle, la proximité géographique et la qualité de la relation interpersonnelle. Le modèle de Duff (2004) : la qualité technique (réputation, expertise, expérience,) et la qualité de service (empathie, service au client, réactivité, services hors audit. Le modèle de Warming-Rasmussen et Jensen (1998) : l'intégrité, l'objectivité, la fiabilité, la compétence, la réputation et la transparence. Le modèle de Deis et Giroux (1992) : l'expérience de l'auditeur, l'indépendance de l'auditeur, la durée de la relation avec le client, la taille du cabinet, les honoraires d'audit, les contraintes budgétaires,	

Source : Etabli par l'auteur

3. Proposition des déterminants de l'efficacité de l'audit externe exercé par les ISC :

3.1. Méthodologie :

La détermination des facteurs d'évaluation de l'efficacité des missions d'audit exercés par la cour des comptes a été réalisé selon une approche analytique tenant compte des règles de bonne conduite édictées par les organisations nationales et internationales. Une analyse et une confrontation des différentes sources informationnelles a été effectuée, notamment :

- La constitution du Royaume de 2011 qui garantit l'indépendance de la cour des comptes et met l'accent sur son rôle dans la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de responsabilisation des instances étatiques et publiques.
- Le Code des Juridictions Financières : Loi n°62.99 formant code des juridictions financières : qui encadre les missions de la cour des comptes et des cours régionales des comptes afin de garantir un contrôle rigoureux de l'usage des deniers publics.
- Les normes internationales des Institutions Supérieures de Contrôle (ISSAI) : Ce sont des normes internationales faisant autorité en matière d'audit du secteur public. Elles sont émises par l'Organisation Internationale des Institutions de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI). Elles mettent en exergue les lignes directrices essentielles pour assurer la crédibilité et la qualité du contrôle des finances publiques, ainsi que le professionnalisme en la matière, et visent à encourager la réalisation par les institutions supérieures de contrôle, d'un audit indépendant et efficace. Nous avons fait référence à cet effet, précisément aux normes ISSAI 100, qui énoncent les principes fondamentaux appliqués à toutes les missions de contrôle des finances publiques, quels qu'en soient la forme ou le contexte, et aux normes ISSAI 300, qui mettent l'accent sur les principes fondamentaux de l'audit de performance exercé par les ISC.
- La déclaration de LIMA sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques qui met l'accent sur la nécessité de l'indépendance des ISC afin de leur permettre de remplir efficacement leur mission de vérification et de contrôle des finances publiques.
- Le cadre PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) : qui constitue une norme internationale utilisée pour évaluer la performance des systèmes de gestion des finances publiques d'un pays. Il permet de mesurer à un instant donné l'efficacité, la transparence et la responsabilité financière via un ensemble structuré d'indicateurs. Il a pour objet de présenter une évaluation factuelle, concise et normalisée de la performance de la GFP, basée sur un cadre qui repose sur 7 piliers et 31 indicateurs.
- L'indice d'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (InISC) : qui se veut un outil d'évaluation visant à renforcer l'indépendance des ISC et à

atténuer les risques correspondants. Il comprend 10 indicateurs de l'indépendance des ISC qui sont fondés sur les normes et pratiques internationales, notamment dans les dimensions suivantes : juridique, financière, opérationnelle, mandat et couverture.

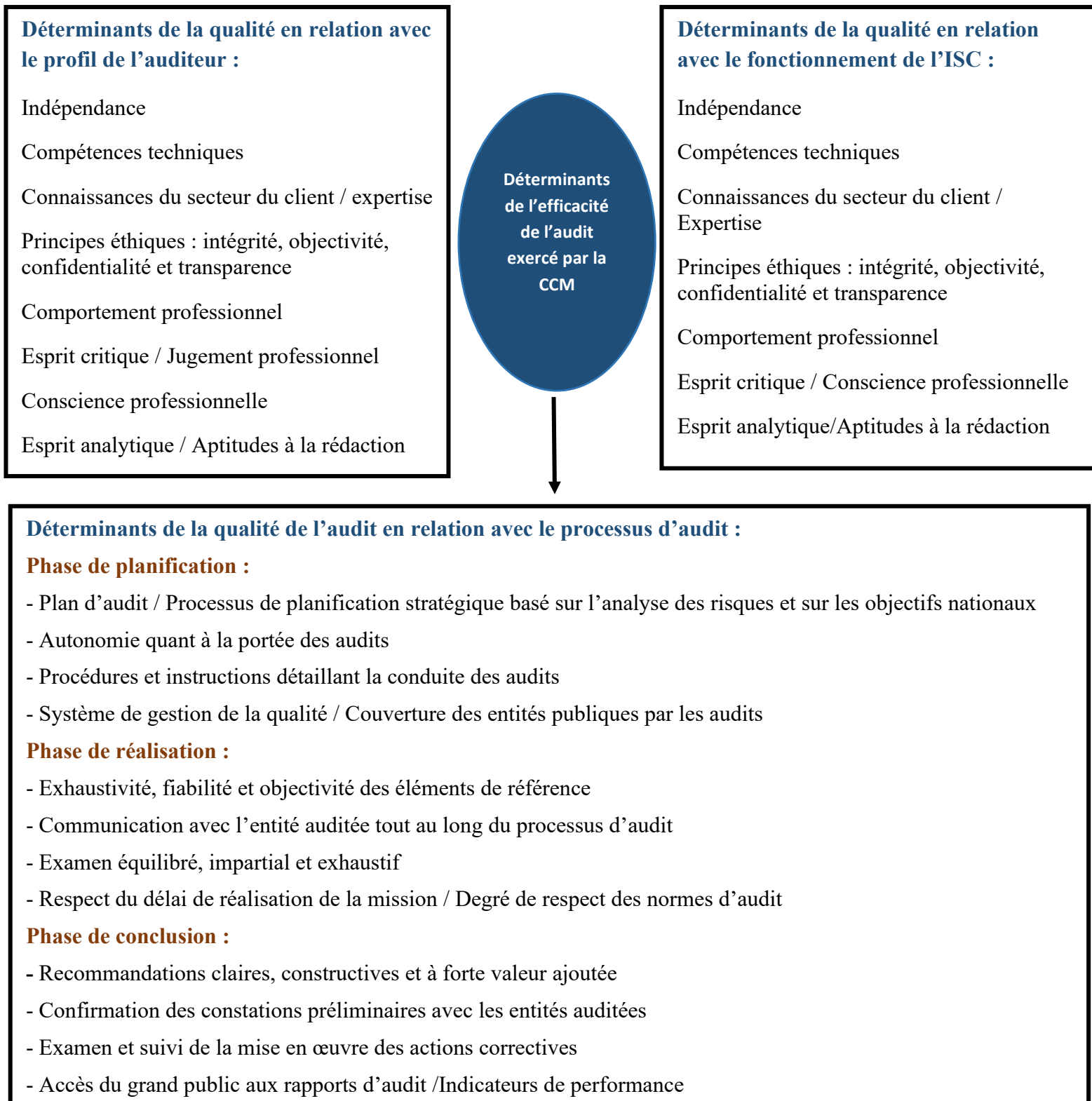
- Rapport d'évaluation PEFA Maroc 2024 qui a procédé à l'évaluation des forces et faiblesses du système de la gestion des finances publiques au Maroc, présente des sur l'évolution de la performance au fil du temps et propose des pistes permettant la planification des réformes et le suivi des progrès.

- Rapport de l'OCDE sur les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques et bonne gouvernance qui met l'accent sur le rôle indéniable des ISC à asseoir les jalons d'une gouvernance publique efficace et responsable. Il partage les meilleures pratiques internationales afin d'illustrer les pratiques innovantes et faire évoluer les ISC vers un rôle stratégique et proactif.

- Rapport de l'OCDE sur l'Institution Supérieure de Contrôle du Royaume du Maroc qui établit un diagnostic des pratiques de la cour des comptes et propose des suggestions d'amélioration.

3.2. Proposition du modèle d'évaluation de l'efficacité de l'audit exercé par la cour des comptes :

Figure N°2 : Déterminants de l'efficacité de l'audit exercé par la CCM



Source : établie par l'auteur

Commentaires :

Les déterminants de l'efficacité de l'audit exercé par la cour des comptes peuvent être scindés à trois niveaux :

- Un niveau lié au profil des auditeurs qui repose essentiellement sur les compétences des auditeurs, mais également sur leur indépendance. Ce n'est qu'en étant indépendants que les auditeurs sont en mesure de signaler les anomalies détectées en toute objectivité.
- Un niveau lié au fonctionnement des ISC : A ce niveau l'indépendance est l'une des exigences les plus fondamentales et capitales pour un audit efficace des ISC.

Ce n'est qu'en étant indépendants, que les ISC peuvent remplir leur mission de protection des deniers publics de manière objective et efficace. Cette indépendance est essentielle pour assurer une gestion efficace des finances publiques,

En outre, la détention des ressources financières suffisantes et des ressources humaines qualifiées nécessaires à son fonctionnement, avec la possibilité d'engager des experts, impacte positivement la qualité des audits menés.

De même, La CCM est tenue d'améliorer sa coordination et sa coopération avec les CRC afin d'assurer une couverture territoriale uniforme.

D'autres déterminants liés aux différentes phases du processus d'audit ont été décelés :

Phase de planification :

La planification doit prendre en compte les programmes et les politiques coûteux qui ont des conséquences sur la société et l'inclusion.

En effet, les audits sélectionnés doivent mettre l'accent sur les domaines à haut risque, basés sur des méthodologies d'évaluation des risques prédéterminée et concernant les entités dans lesquels les problèmes financiers et de performance sont les plus frappants.

L'évaluation de ces risques peut se baser sur l'impact financier matérialisé par l'ampleur et les quantités des pertes financières possibles, l'Impact opérationnel sur le fonctionnement opérationnel de l'organisation ou l'impact sur la réputation de l'organisation.

En outre, la planification doit prendre en compte les demandes extérieures émanant du parlement ou du gouvernement et aux objectifs nationaux.

Un système de la gestion de la qualité est nécessaire afin d'instiller une culture de la qualité et de l'intégrité dans l'organisation et de produire des rapports qui sont objectifs, équitables, compréhensibles et basés sur des preuves

Phase de réalisation :

Les audits menés doivent se baser sur des analyses exhaustives faisant appel à des éléments de référence fiables et objectifs. Ceci passe nécessairement par un accès aux sources d'information de qualité et par l'examen des éléments probants suffisants et appropriés

Phase de conclusion :

La CCM est tenue de mettre en place des mécanismes permettant de suivre et d'évaluer leur performance, et ce, à travers la conception des indicateurs de performance permettant la mesure des progrès et du taux de réalisation du plan d'action.

Un mécanisme de suivi de la mise en œuvre des recommandations par l'entité auditée s'avère nécessaire afin de garantir la mise en place effective des actions correctrices.

Conclusion

L'audit exercé par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques constitue la pierre angulaire de la bonne gouvernance, de la transparence et de la reddition des comptes à travers des audits crédibles mis à la disposition du parlement, du gouvernement, de la société civile et du grand public.

Au-delà du contrôle de la régularité des dépenses et de la conformité aux règles, leur mission s'étend à l'évaluation de l'efficacité, de l'efficacités et de l'économie des politiques publiques. Ces audits permettent d'accroître la confiance des citoyens en garantissant que les informations communiquées reflètent fidèlement la réalité et permettent de minimiser les risques de fraude ou de manipulation.

La mesure de l'efficacité des audits menés implique une évaluation holistique des éléments d'inputs, du processus d'audit et de l'output.

Il existe un lien fort entre les différentes phases d'évaluation de l'efficacité de l'audit qui laisse qu'une amélioration au niveau d'une phase entraînera des améliorations dans les autres phases (une accentuation de la formation des auditeurs entraînera l'amélioration du processus d'audit et aura par conséquent un effet positif sur la qualité des recommandations émises).

Il est souhaitable de prendre en compte les mesures susceptibles de renforcer la qualité de l'audit effectué par la cour des comptes afin d'assurer la crédibilité des rapports établis et de renforcer la confiance des parties prenantes.

BIBLIOGRAPHIE

- ROMÃO A., FERNANDES G., BORREGO P., FIRMINO S., CALDEIRA D., (2026), « Mapping Supreme Audit Institutions, Accountability, and Good Governance: A Global Comparative Analysis », *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 28, No. 3, 340–361.
- Mulyati A., Nitri M., Fahmi A., Si Made N., (2026), « Independence and Competence as Key Drivers of Audit Quality at BPK Southeast Sulawesi », *GLOBAL BUSINESS & FINANCE REVIEW*, Volume. 31 Issue. 6, 150-166.
- Boudra S., El Randour F., Drissi H., (2025), « The Contribution of Financial Control to Improve Financial Governance: The Case of the Moroccan Court of Auditors » *QUBAHAN ACADEMIC JOURNAL* VOL. 5, No. 4, 118-139.
- HARAKAT, M., (1994), « l’audit dans le secteur public au Maroc : cas de la cour des comptes, (vol.2). Rabat : Babel.
- Achouri S., GHAZLANE I., EL MENZHI K., (2022) « la qualité d’audit : pilier de bonne gouvernance et de performance financière des entreprises », *revue marocaine de recherche en management et marketing*, Volume 14, n 2.
- YAHYAOUÏ A. & ZERHOÛNI LAQRIB Y. (2024) « Le régime de contrôle des organisations publiques au Maroc », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l’audit* « Volume 7 : numéro 4 » pp : 387- 413.
- BENAZZOU L., NOUAJE F. (2022) « Proposition des déterminants d’appréciation des missions d’audit effectuées par les Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (ISC) : Cas du Maroc », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 6 : Numéro 1 » pp : 212 – 227
- AURELIEN Ragaigne (2008), « De l’indicateur à l’évaluation de la satisfaction des usagers », *La comptabilité, le contrôle, la comptabilité, le contrôle et l’audit entre changement et stabilité*, France.
- BOUNGAB S., BOUCHIKHI H., (2020) « L’audit interne dans l’administration publique : un outil de création de valeur », *conférence ISEOR -développement organisationnel*, France.
- BOULLANGER, H., (2013), « les institutions supérieures de contrôle à l’heure de la maîtrise des dépenses publiques », *Géoéconomie*, Volume 4, n 67, pp 207-221.
- NMILI M.; et NEJJARI F., (2019), « le contrôle supérieur des finances publiques au Maroc : quelle contribution pour l’application de la reddition des comptes », *revue de contrôle, de la comptabilité et de l’audit*, Volume 4, n 3, pp 971-982.
- PORTAL, M., (2011), « les déterminants de la qualité de l’audit : le cas de l’audit des comptes publics », *Comptabilité contrôle -audit*, pp 37-65

OCDE (2017), Institutions supérieures de contrôle des finances publiques et bonne gouvernance : Supervision, conseil et prospective, Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique, Éditions OCDE, Paris

INTOSAI, « les postulats de base du contrôle des finances publiques, les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques ISSAI 100, ISSAI 300, www.issai.org

INTOSAI (1977), Déclaration de Lima sur les lignes directrices fondamentales en matière d'audit financier, IXe congrès de l'INTOSAI, Lima, Pérou

Banque mondiale (2024), Rapport PEFA, évaluation de la performance de la gestion des finances publiques du royaume du Maroc. Washington

Banque mondiale (2021), Indice d'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques : rapport de synthèse globale 2021. Washington

Dahir n° 1-02-124 du 1er rabii II 1423 portant promulgation de la loi n° 62-99 formant code des juridictions financières. (B.O du 15 août 2002)

Royaume du Maroc, (2011), Constitution du Royaume du Maroc (promulguée par le dahir n 1 11-91 du 29 juillet 2011), Bulletin officiel n 5564 bis.