

## **L'audit interne au service de l'audit externe : vers une symbiose pour une démarche de qualité d'audit**

### **Internal audit at the service of external audit: towards a symbiosis for an audit quality approach**

**HAMMOUCH Najoua**

Docteure en Sciences économiques et gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah-Fès

Laboratoire de recherche et d'études en management, entrepreneuriat et finance (LAREMEF)  
Maroc

[n.hamrouch011220@gmail.com](mailto:n.hamrouch011220@gmail.com)

**NOURI Mehdi**

Doctorant

Faculté d'Economie et Gestion

Université Hassan I

LAREGMA

Maroc

[nouri.mehdi21@gmail.com](mailto:nouri.mehdi21@gmail.com)

**MARGHICH Abdellatif**

Professeur de l'enseignement supérieur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah-FES

Laboratoire de recherche et d'études en management, entrepreneuriat et finance (LAREMEF)

[abdellatif.marghich@usmba.ac.ma](mailto:abdellatif.marghich@usmba.ac.ma)

**Date de soumission** : 09/04/2022

**Date d'acceptation** : 23/07/2022

**Pour citer cet article** :

HAMMOUCH N. & al. (2022) « L'audit interne au service de l'audit externe : vers une symbiose pour une démarche de qualité d'audit », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 5 : Numéro 3 » pp : 207 - 235

## Résumé

L'audit interne fait rarement l'objet de polémiques en milieu universitaire au Maroc. C'est encore un champ de recherche émergent alors que la recherche en audit externe y a depuis longtemps acquis une certaine importance dans divers secteurs aussi bien publics que privés. Le présent travail a pour objectif à mettre en évidence l'utilité de l'adoption de l'audit interne au sein des universités marocaines en vue de consolider l'audit externe, puis à étudier son articulation avec ce dernier. En nous basant sur les nouvelles dispositions de la constitution de 2011, les orientations de la nouvelle gestion publique ou New Public Management (NPM), ainsi qu'au Plan d'Accélération de la Transformation de l'Écosystème de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique (Pacte ESRI) afin de propulser la qualité du système universitaire et rehausser substantiellement son apport au développement du Maroc. L'article montre en quoi l'audit interne s'avère nécessaire à mieux implanter dans le contexte universitaire marocain.

**Mots clés : Audit interne ; Audit externe ; Audit de qualité ; Universités marocaines ; Recherche-intervention.**

## Abstract

Internal auditing is rarely the subject of controversy, particularly in the academic world in Morocco, even though external auditing research has long since acquired a certain importance in various sectors, both public and private. The present work aims, firstly, to highlight the usefulness of adopting internal auditing within universities in order to consolidate external auditing, and secondly, to point out the latter's shortcomings. Based on the new provisions of the constitution of 2011 and the management guidelines suggested during the development of the new public management (NMP), and also the Plan for Accelerating the Transformation of the Higher Education and Scientific Research Ecosystem in order to boost the quality of the university system and substantially enhance its contribution to the development of Morocco. We will try to demonstrate how the internal audit could be better implemented within universities in Morocco.

**Key words: Internal audit; External audit; Quality audit; Universities in Morocco; intervention research.**

## Introduction

La constitution du Maroc de 2011 a consolidé les bases d'une monarchie constitutionnelle, démocratique, parlementaire, et sociale fondée sur la séparation, l'équilibre et la collaboration des pouvoirs, ainsi que sur la démocratie citoyenne et participative et mettant l'accent sur les principes de bonne gouvernance, de transparence, de responsabilité, d'éthique et de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes. Dans ce même contexte les discours Royaux ont constamment interpellé la réforme de l'administration publique à travers la mise en place des programmes et des objectifs visant le développement global du pays dans un équilibre social certain.

Dès lors, la bonne gouvernance est devenue une condition sine qua non de la vie publique. A cet effet, l'exécution des politiques publiques du royaume passe par des stations de contrôle évaluation, d'efficacité et d'effectivité dans l'exécution renforçant les structures de l'État de droit. Une des conditions constantes du renforcement du développement du pays repose sur l'adéquation de L'enseignement et de la recherche avec les autres secteurs d'activité ce qui a été l'esprit même-entre autres- des principes et orientations stratégiques de la loi cadre 51-17 relative au système d'éducation, de formation et de recherche scientifique.

La gouvernance des établissements publics et plus particulièrement celles des universités a fait objet de plusieurs rapports /recommandations se focalisent sur les pistes d'amélioration de leurs gestions, d'optimisation des procédés et garantissant l'effectivité du top management et de la bonne gouvernance.

Toute organisation efficace et efficiente dans sa dynamique suppose sur des mécanismes de contrôle approprié. Ainsi, différentes lois ont vu le jour au Maroc particulièrement la loi 69.00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, et la loi 61.99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics pour encadrer la bonne gouvernance des finances publiques. Les autres textes se sont alignés, dans leurs aspects financiers, a ces dernières.

De là, l'optimisation de la gestion Administrative et financière de chaque type d'établissement prédétermine le type de contrôle à mener.

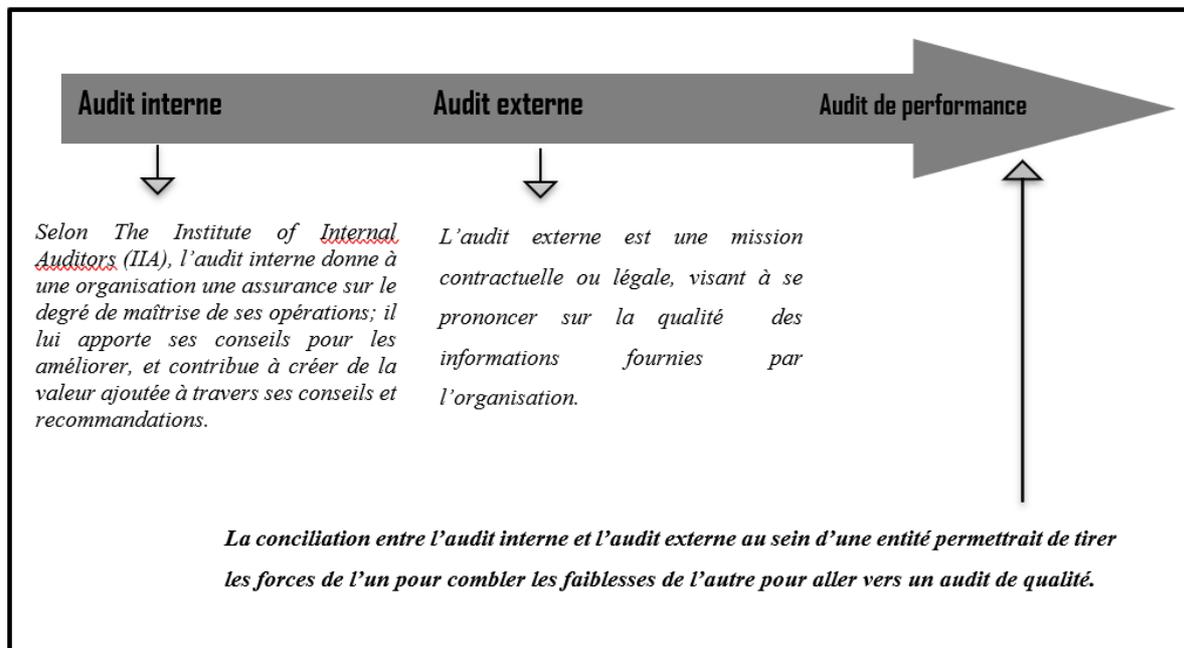
L'audit externe représente désormais, une démarche essentielle au sein des universités. Celles marocaines, à l'image du secteur public, sont de nos jours contrôlées et auditées par des institutions de l'Etat. D'après les travaux de N. Gallouj (2014), ces contrôles et audits sont toutefois insuffisants et n'offrent pas une totale appréhension de l'ensemble des questions liées à la gestion de ces établissements publics ni ne couvrent l'ensemble des périodes. Ils ne permettent pas non plus d'optimiser aussi bien la gestion de performance. Par ailleurs, un nombre important d'études a été mené sur l'audit suite aux nombreuses malversations financières survenues de manière successive et en vue de regagner la confiance des différents acteurs. Également, la lecture des diverses parutions des revues internationales spécialisées telles que « The Accounting Review », « Auditing : A Journal of Practice and Theory » et « Audit, Comptabilité-Contrôle et Recherche Appliquée », suggère qu'il est primordial que l'audit interne soit intégré de manière significative aux mécanismes des administrations publiques en vue d'élaborer des méthodes permettant d'améliorer la gestion de ces dernières et de parfaire leurs systèmes de gestion ( Gallouj 2014).

Notre étude a pour but de souligner l'utilité de l'audit interne en faisant ressortir grâce à une analyse préalable et conceptuelle, son importance dans la couverture d'un bon nombre de besoins. Ceci, en raison du lien de complémentarité existant entre l'audit interne et l'audit externe, de sa conformité avec les normes du New Management Public et de la mise en application au Maroc, de la nouvelle constitution de 2011 et la loi 69.00 relatif au contrôle financier sur les établissements publics « *Complémentarité entre audit interne et audit externe : pour quelle finalité ?* ». La problématique de l'article peut ainsi être formulée sous la forme de la question suivante : « *Pourquoi et comment mieux concilier l'audit interne et l'audit externe des universités au Maroc pour mieux gérer leurs performances ?* ». En vue d'apporter des éléments de réponse à ce questionnement, nous avons mené une recherche-intervention en position de praticien réflexif (Buono et al. 2018) en tant qu'auditeur interne dans une université marocaine. Cette position de recherche-intervention a permis de mettre en relief les actions entreprises par le service d'audit interne de l'Université X au Maroc pendant une période de temps de 18 mois durant laquelle la cour des comptes a eu à auditer cette université. Les résultats des observations font ressortir les apports de l'audit interne au plan de l'efficacité de la gestion et la façon dont peuvent s'articuler en ce sens les mécanismes d'audit interne et d'audit externe au sein d'une université marocaine. Les résultats mettent en avant en effet la

nécessité de mieux articuler l’audit interne et l’audit externe au sein des universités marocaines afin d’améliorer la qualité de l’audit et de traiter les questions liées à la compétence et à l’autonomie des auditeurs dans la mesure où leur complémentarité permettrait de combler les insuffisances des uns grâce aux compétences des autres.

Dans l’article, nous analysons dans un premier temps au plan conceptuel les apports de l’audit interne à un processus d’audit externe d’une université au Maroc pour en améliorer l’audit intégral des performances. Nous faisons ressortir en particulier les difficultés liées à la structuration de l’audit interne d’une université au Maroc suite aux différentes réformes mises en place par le ministère de tutelle. Après avoir précisé la méthodologie adoptée, nous exposons dans un second temps la recherche-intervention menée au sein d’une université marocaine X pendant 18 mois et sur laquelle repose notre étude. Nous procédons ensuite à une présentation des résultats obtenus puis à leur discussion quant à leur portée tant théorique que managériale avant de conclure.

Figure n°1: Design de l’article



Source : Auteurs

## **1. Les avantages d'une meilleure articulation entre audit externe et audit interne des universités au Maroc : cadre théorique**

Les principales raisons qui justifient et rendent capital la structuration d'un processus d'audit interne dans les établissements universitaires au Maroc à l'image des autres institutions publiques, sont essentiellement d'ordre gestionnaire, découlant des prescriptions, normes et préceptes du nouveau management public (NMP). À cela, s'ajoutent les motifs de nature constitutionnelle et légale résultant de la constitution de 2011 au Maroc, plus spécifiquement de la loi cadre 51-17 portant sur le secteur de l'éducation, de l'enseignement, de la formation et de la recherche scientifique, complétée des lois N°50-21 relative à la réforme des établissements et entreprises publics marocains et N°01-00 portant organisation de l'enseignement supérieur au Maroc.

### **1.1. Les apports de l'audit interne des universités à leur audit externe pour mieux gérer leurs performances**

Créée en 1996, la Cour Des Comptes Marocaine est la plus grande instance du pays en matière de contrôle des finances publiques. Conformément aux dispositions des articles 75 et 76 de la loi N° 62-99 composant le code des tribunaux financiers, la CDCM procède à des évaluations des universités au titre du contrôle de gestion. Toutefois, des insuffisances liées à la mise en place de ces évaluations externes ainsi qu'une optique plus contrôle interne que contrôle de gestion appellent à leur complément par des audits internes pour mieux gérer les performances des universités au Maroc.

En effet, en théorie, le contrôle qu'effectue la CDCM sur les institutions publiques et plus particulièrement sur les universités est un contrôle extra-juridictionnel. Suivant l'article 75 de la loi N°62-99 susmentionnée, une intervention est dite extra-juridictionnelle lorsqu'elle porte d'une part sur la conformité de l'ensemble des opérations de gestion des ordonnateurs tant en ce qui concerne les services fournis que les programmes exécutés. Et d'autre part, lorsque le contrôle porte également sur les performances incluant l'efficacité, l'efficacités et l'économie pour s'apparenter à une évaluation du contrôle de gestion. Néanmoins dans les faits, les observations que nous avons réalisées montrent que la CDCM se situe plus à cet égard dans une évaluation du contrôle interne de l'entité auditée que de celle de son contrôle de gestion. Du reste, en France comme au Maroc, certaines recherches et lois désignent les missions d'audit des Cours des comptes sous des terminologies différentes qui entretiennent ces ambiguïtés.

Ainsi les missions sont qualifiées d'audit intégral notamment dans les travaux de Wathelet (2000, p.37) et les travaux de Harakat (2004), de contrôle de la gestion dans la loi n°62-99 établissant le code des instances financières ou bien d'analyse de la gestion (Patier 1993). L'article 169 de la loi N°62-99 quant à lui évoque des auditeurs pour qualifier des magistrats de la Cour des comptes ayant pour but le contrôle de la gestion. Au-delà ces ambiguïtés conceptuelles concernant ce que sont les audits externes de la CDCM, les observations réalisées confirment en tout cas, et cela est corroboré par l'analyse de ses rapports, que les missions d'audit de la Cour portent beaucoup plus sur le contrôle des mécanismes de contrôle interne et beaucoup moins sur ceux de contrôle de gestion. En ce sens, Bordet (2006, p.115) affirmait que le contrôle des mécanismes de contrôle interne effectué par la Cour des comptes au sein des établissements universitaires suit une méthodologie d'analyse correspondant à celle d'un audit. Il s'agit de la méthodologie la plus courante comprenant trois étapes notamment l'étape de préparation de l'intervention, l'étape de réalisation et l'étape de synthèse ou de production du Rapport représentant.

Par ailleurs, la Cour a adopté certains principes découlant de la définition du contrôle interne formulée par l'IFACI. Ainsi, et conformément à l'article 75 de la Loi n°62-99, elle « *veille à ce que les mécanismes et méthodes utilisés au sein des organismes dont elle a à charge le contrôle, permettent de mieux gérer leurs ressources et charges, de protéger leurs biens et d'enregistrer l'ensemble des opérations effectuées* ». Aussi, et toujours d'après Bordet (2006, p.115), le contrôle-vérification effectué par la Cour des comptes correspond à un principe de l'audit. La mission est un audit surtout parce qu'elle est effectuée par des institutions externes notamment lorsque ces dernières s'avèrent être des juridictions externes aux organismes. De même les travaux de Wathelet (2000), Harakat (2004) et Bordet (2006) révèle que la Cour des comptes exerce une mission purement d'audit. Wathelet (2000, p.37) s'est d'ailleurs clairement prononcé sur la question en affirmant que la mission de la Cour des Comptes pouvait être intitulée audit global ou intégral.

### **1.2. Les limites des audits de la Cour des comptes marocaines quant à la gestion des performances des universités**

Il est recommandé que la CDCM contrôle les universités afin d'assurer leur bonne gestion financière, administrative, pédagogique et de la recherche scientifique et technique, le respect de l'État de droit et l'effectivité du principe de liaison de la responsabilité à la reddition des

comptes. Cependant, la CDCM manque de moyens (matériel, logistique, etc.) pour mener à bien son action ce qui peut nuire à la motivation de ses auditeurs, (cette question n'est pas propre au Maroc), comme l'a mis en lumière Streim cité par Carassus (2003, p.12).

Et c'est pourquoi, en particulier dans le cas d'audit contractuel, des pays tels que les Etats-Unis ou la France ont depuis longtemps ouvert l'audit de leurs organisations publiques à des cabinets privés d'audit externe. Au Maroc pour des raisons complexes, il y a très peu d'avancées en ce sens d'autant que la configuration des universités ne favorise pas ce type d'audits qui pourraient être qualifié comme trop couteux.

Une autre limite des audits externes de la CDCM tient compte de l'analyse comparative accomplie par l'auditeur en ce qui a trait à la réalisation des opérations et à la règle de gestion qui les gouverne. Les règles de gestion qui sous-tendent les opérations de gestion sont en effet souvent difficilement discernables comme l'affirme Wathelet (2000, p.37) pour qui « *il apparaît difficile de réglementer et de normaliser la gestion* », laissant donc toute liberté aux magistrats pour les apprécier ce qui peut déstabiliser les audités. Pour pallier cette difficulté, il faudrait adopter un référentiel commun applicable aussi bien pour les universités qu'aux magistrats de la CDCM, chose qui semble être délicate pour des raisons de contingence et de spécificités. Le service d'audit ne remplace en rien les organes chargés du contrôle et de la gestion des universités et de la Cour des comptes.

Le temps d'intervention des audits de la CDCM au sein des universités est également problématique. En effet les interventions se font de façon annuelle selon un agenda bien défini qui conduit à ne faire que des contrôles à posteriori, à la clôture de toutes les opérations. Angermann (1993, p.76) avait souligné cette limite lorsqu'il expliquait que les interventions de la Cour des comptes étaient le plus souvent trop tardives et donc peu utiles à une gestion efficiente des performances, car elles ne permettent pas aux établissements d'obtenir des résultats pertinents et efficaces leur permettant de prendre des décisions au bon moment. D'un autre point de vue, le fait qu'il n'y ait pas d'organes responsables des audits au sein des universités, fait que seules les entités externes telles que la Cour des comptes en ont l'obligation. Or avec toutes leurs prévalences et les nombreuses activités qu'elles couvrent, les universités sont assez complexes et difficilement décelables par les contrôleurs externes. Le nombre des entités régies par les universités est trop important pour que la CDCM puisse véritablement en cerner tous les contours.

En synthèse, compte tenu des limites décrites, il apparaît que les programmes d'audit de la CDCM ne peuvent pas répondre aux besoins de toutes les universités marocaines pour les aider à mieux gérer leurs performances. À ce jour nous avons répertorié 12 universités constituées de 146 établissements au Maroc. Les données analysées prouvent que malgré les efforts sans cesse répétés de la CDCM pour faire des audits réguliers, force est de constater que cela reste grandement insuffisant pour contribuer efficacement à la gestion de leurs performances. De plus, comme l'a soulevé Portelli (2013, p.134-135), il arrive bien souvent que les auditeurs pour gagner du temps se basent uniquement sur les rapports faits par la Cour des comptes en N pour évaluer les risques potentiels et programmer de nouvelles missions en N+1. Par ce procédé, leur tâche se retrouve allégée et ils peuvent plus facilement offrir leurs services à d'autres entités. Néanmoins, il empêche d'investiguer de nouvelles zones à risques d'investigation. Par ailleurs à l'issue des audits de la CDCM au sein des universités, et comme cela se passe avec toutes les missions d'audit, un rapport final d'audit est délivré. Dans ce rapport, les différentes anomalies et manquements sont mentionnés. Des recommandations pour une meilleure gestion sont aussi faites. Toutefois, les magistrats de la cour des comptes manquent de temps pour réaliser toutes missions de suivi de l'application des recommandations et se limitent uniquement à des correspondances quant à la mise en applications desdites recommandations.

Nous pouvons dire, que l'auditeur interne jouera un rôle important quant à l'application et suivi des recommandations énumérées dans les rapports des audits externes.

### **1.3. Conciliation audit interne/externe : pour quelle finalité ?**

La planification de l'articulation entre ces deux types d'audit s'est faite grâce à l'arrêté 2050 de la Norme internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne (2012, p.10/22). Cette combinaison présente des avantages. D'abord, les émoluments et le temps d'exécution de l'audit externe sont revus à la baisse. Les compétences en rapport à l'audit externe sont ensuite renforcées. Enfin, l'efficacité du système de contrôle est améliorée. Sur ce dernier point, nous mettons l'accent sur les bienfaits de la coexistence des méthodes de l'audit interne et de celui externe. Il consiste à légitimer la conception d'un système d'audit interne au sein des universités, étant donné que l'audit et le contrôle externes existent déjà à ce niveau.

### ***1.3.1 Finalité 1 : La complémentarité pour une baisse des émoluments et du temps d'exécution de l'audit externe***

D'après Hutchinson (2010), pendant un audit, les travailleurs utilisent des moyens (émoluments et les charges supportées) dont la diminution est une obligation/un besoin crucial pour les audités. Lors des deux dernières décennies, le monde du contrôle interne a connu des modifications. Parmi ces modifications, nous pouvons évoquer sa participation à la vérification des états financiers (Felix et al. 2001, p.518).

Pendant de nombreuses années, ce travail a été monopolisé par les commissaires aux comptes. Le but de cette modification était de donner en amont, un travail aux commissaires aux comptes afin d'épargner les ressources et de diminuer les émoluments. Selon Bertin et Godowski (2012, p.150), si les travaux du directeur financier sur les points économiques ou sur d'autres servent d'appui aux commissaires au compte, on peut s'imaginer que cela constitue leurs propres obstacles.

Cependant, il ne faut pas négliger que dans les universités, les complications sur les émoluments n'existent pas quand cela concerne une vérification faite par les magistrats-auditeurs de la cour des comptes, car ces derniers perçoivent un salaire comme les agents de l'Etat, et pas une rémunération de la part des établissements audités. Dans cette optique, les émoluments ont une conséquence dans la mesure où les universités sollicitent des contrôles sous contrat à travers des demandes menées par des bureaux privés dont les coûts sont majorés. Pour l'obtention de l'information, l'apport des directeurs financiers est important pour les commissaires aux comptes. Même l'arrêté ISA 610 (2009 p.3) indique la nécessité de prendre en compte les travaux du directeur financier en cas de besoin. Ceci peut conduire à plus d'efficacité temporelle dans l'intervention des instances externes, étant donné que les contrôles externes souffrent de la pluralité des établissements audités face à la pénurie des ressources humaines mobilisées. En outre, Abbott et al. (2012, p.17) ont noté que l'auditeur interne contribue à l'atténuation du retard provoqué par l'auditeur externe.

### ***1.3.2 Finalité 2 : La coopération professionnelle, pour surmonter les déficiences des audits externes***

À première vue, le contrôle interne apparaît comme une bonne option pour les structures lorsque la méthode de vérification et d'inspection externe n'est pas suffisante ou n'existe pas.

C'est ainsi que notre conception de la situation est motivée par les propos de Van Gils et al. (2012, p.94) qui perçoit les déficiences des vérifications externes comme une source d'instauration d'un service d'audit interne, « *l'absence ou le faible niveau des contrôles externes devient clairement une pression en faveur de l'adoption d'un service d'audit interne* ». Il est un contrôle faible et insuffisant dans la mesure où nous ne pouvons attendre de lui une aide à la gestion aussi importante que celle qui résulte d'un audit interne (Bordet 2006, p.101). Souvent, même si le contrôle et l'audit externes sont forts et importants, ils le sont uniquement en référence à des aspects financiers et comptables dans le sens où ils s'intéressent uniquement aux aspects qui concourent à l'élaboration et à la diffusion de l'information financière (Bertin, Godowski 2012, p. 149).

Aussi, il faut admettre que la logique de moyens, uniquement, ne peut permettre à l'audit d'atteindre les objectifs souhaités. Pendant sa mission, l'audit externe cible l'acquisition d'un degré raisonnable d'assurance quant à l'opinion qu'il est censé énoncer et non pas à vérifier l'ensemble des opérations ou des procédures. Au sein des universités, malgré que leur mission apparaisse comme une tâche illimitée dans le domaine financier et de la gestion, les vérifications des auditeurs externes ne doivent pas se focaliser sur les activités de l'établissements. Leurs contrôles se focalisent sur quelques problématiques (budget alloué à la recherche scientifique, ingénierie pédagogique et enseignement à distance....

Enfin, le rôle de l'audit externe amène à valoriser les conseils et à observer une vigilance surtout quand l'objet du travail est identique aussi bien chez l'auditeur interne que chez l'auditeur externe. En effet, il peut y avoir des défaillances dans les outils de contrôle interne qui ne pourront pas couvrir les risques. Dès lors, selon Renard (2003, p. 53-55), le travail de l'auditeur est d'anticiper la présence de ce risque afin d'exposer les insuffisances de la vérification interne. Par conséquent l'intervention de l'audit externe est jugée judicieuse afin de transcender le risque que l'audit interne n'identifie pas les faiblesses du contrôle interne.

### ***1.3.3 Finalité 3 : La coopération professionnelle : pour un audit de qualité.***

Il est inutile de rappeler la définition de la qualité de l'audit, néanmoins, nous tenterons d'examiner avec certitude les éléments qui en permettent le jugement. En réalité, comme l'a souligné Guenin (2008, p.42), la compétence et l'indépendance, qui font partie du mouvement

orthodoxe correspondant à la recherche sur la qualité de l'audit, sont autant de variables de jugement mentionnées dans la littérature.

Primo, pour vérifier certains points, la variable compétence nous amène à se poser des questions sur le degré de savoir de l'auditeur quant aux aspects à auditer. Selon les travaux de Pigé (2011, p.11-12), la compétence provient soit des diplômes et de la formation initiale de l'auditeur, soit des expériences et des formations effectuées durant son parcours. Bédard et al. (2001, p.59) présume qu'elle résulte également de ses capacités intellectuelles et technologiques. Dans cette optique, il arrive parfois que l'auditeur externe ne dispose pas des compétences nécessaires pour effectuer convenablement ses missions et pour avancer des pistes d'améliorations pertinentes visant à combler les espérances des audités. Pour aller au-delà de cette limite, l'auditeur interne pourrait mettre à la disposition de son confrère externe ses facteurs humains avec leurs savoirs et compétences, ou vice versa, en vue de réaliser des missions de qualité.

Secundo, des études récemment effectuées, certaines recherches ont pu exposer 70 % de la non qualité d'audit est due principalement à la non indépendance de l'auditeur ou de la fonction d'audit interne dans son ensemble (Hottegindre, Lesage 2009, p. 133). Richard (2003, p.124) a discerné entre deux types de dépendance : organisationnelle et financière. Concernant le problème du rattachement organisationnel, il a suscité l'attention des chercheurs et des praticiens. Pour l'audit interne le rattachement hiérarchique de l'entité audit est passé d'un rattachement aux fonctions comptables et financières et à la direction générale vers un rattachement à un comité d'audit d'après (Bécour, Bouquin 2008, p. 21 ; Renard 2010, p.375-376).

Ce changement favorise l'autonomie et l'indépendance de l'auditeur. Cependant, la question du rattachement organisationnel de l'audit externe est relativement peu pertinente dans la mesure où ce dernier est hiérarchiquement indépendant de l'entité auditée. Quant au paramètre financier, il est beaucoup plus influent. En réalité, les auditeurs externes et internes perçoivent successivement les salaires et les émoluments au cours d'une mission de vérification. Les sollicitations financières et matérielles ayant un caractère obligatoire risquent de porter préjudice à l'autonomie des auditeurs.

En somme, pour peaufiner l'efficacité et pallier aux difficultés de compétence et d'indépendance, il sera mieux d'envisager la conciliation entre l'audit externe et l'audit interne. Cette conciliation va permettre de renforcer l'un afin de couvrir les défaillances de l'autre.

## **2. Méthodologie de la recherche**

### **2.1. Emergence de la problématique**

L'étude a été menée de septembre 2019 à juin 2021 au sein de l'université X. Fondée en 1994, l'Université X, s'étale aujourd'hui sur deux sites, 5 facultés, 3 écoles et 2 instituts, 1 Cité de l'Innovation et de la Recherche et Développement (CIRED), 1 Bureau de l'étudiant international, 1 Centre d'accueil, d'information, d'orientation et de carrière, 1 Centre de ressources pédagogiques et didactiques, 1 Centre universitaire des technologies de l'information et de la communication, 1 Centre de langues vivantes, 1 Laboratoire euro-maghrébin de travaux pratiques à distance et 1 Maison des sciences de l'Homme.

Au sein de l'université, la mise en place d'un service d'audit est en cours, après le décret du 17 janvier 2020 émis par le ministre de l'Education nationale, de la formation professionnelle, de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique en accord avec le ministre de l'Economie, des finances et de la réforme de l'administration qui définit la gestion et les fonds affectés aux organisations administratives des universités.

Au sein des universités, la hiérarchisation désormais mise en place prévoit de joindre, le service d'audit interne au président de l'université, qui va cumuler ainsi la fonction d'auditeur et de contrôleur. Dans sa fonction de contrôleur, il surveille principalement le système d'information afin de s'assurer de la crédibilité des données, constituées principalement de données financières et académiques. Néanmoins, il se charge aussi de garantir la fiabilité de plusieurs données extra financières, y compris les Procès-verbaux des commissions ad hoc établis à partir du conseil de l'université grâce à de nombreuses missions périodiques. Il traite les données financières, afin de garantir le reporting vers la présidence et les établissements universitaires. Dans l'exercice de sa fonction, il crée des outils et effectue des contrôles internes réguliers destinées au président de l'université (opérationnel, administratif, pédagogique et direction), des analyses complémentaires et aussi la mise en œuvre des recommandations des audits externes.

Cependant, vu que les utilisateurs peuvent obtenir les données et les informations nécessaires à la réalisation des analyses, plusieurs analyses et études peuvent être effectuées sans l'assistance de l'auditeur. De ce fait, l'auditeur ne pourra pas s'imposer en tant qu'auditeur interne indépendant. Et donc, la venue des auditeurs externes a la possibilité de soutenir l'auditeur interne dans son rôle et de lui permettre de s'imposer au sein de l'administration en tant qu'auditeur interne indépendant compétent. Toutefois, cette venue peut aussi compromettre sa position au sein de l'administration.

## 2.2. Démarche de la Recherche-Intervention (RI)

Nous avons traité à cet effet, la façon dont l'université peut se servir du service d'audit interne au cours de la mission des audits externes. La tâche à réaliser s'appuie sur l'action, sur le besoin de changement et est inclus dans les opérations de recherche-intervention (Savall, Zardet 1995 ; Cappelletti 2010 ; Buono et al. 2018). L'optimisation de la fonction de l'auditeur interne avec et sans l'implication d'une commission des audits externes, principalement la Cour des comptes, a subi à cet effet une analyse durant toute la durée par le biais des actions qui avaient été réalisées. Un suivi de la RI a été effectué, à partir d'hypothèses existants dans le but de mettre en place une réalité (un dysfonctionnement/manquement), et de réaliser ensuite les actions importantes du projet afin qu'à terme l'on puisse établir une analyse et une évaluation de la réduction du problème.

Un suivi particulier a été effectué sur les actions ayant fait l'objet d'un contrôle de la Cour des comptes et sur l'attitude de l'auditeur interne. Ce suivi nous a offert la possibilité de mieux appréhender l'optimisation des fonctions de chacun. En fait, *« on ne peut appréhender facilement la fonction, au risque de se positionner, sur des constatations ou sur la mentalité des personnes examinées, une confusion entre le réel et le prescrit. L'appréhension de la fonction d'une communauté requiert donc une analyse des échanges effectués entre les membres de la communauté et les interactions de la communauté avec d'autres communautés. Elle requiert également, l'analyse des occupations des membres de la communauté. »* (Lambert, Sponem 2009, p. 7). Les échanges ont par la suite conduit à la validation de l'analyse effectuée et à l'identification des progrès analytiques (Savall, Zardet 2004 ; Cappelletti, Dufour 2014).

### 2.3. L'architecture de la recherche

L'architecture de la recherche ou encore design de la recherche explicite les choix épistémologiques et méthodologiques, y compris notre méthode de recherche employée avec ses critères d'évaluation des connaissances produites. Le tableau ci-dessous présente ce design.

Tableau n°1 : Modèle de la recherche

<b>Objet de la recherche</b>	<i>Conciliation audit interne/externe : pour quelle finalité ?</i>
<b>Cadre théorique</b>	Approche pluridisciplinaire de la littérature autour de deux thématiques : l'audit interne/l'audit externe et le management public, avec comme perspective d'ensemble une complémentarité pour un audit de qualité.
<b>Positionnement épistémologique</b>	Interprétativiste.
<b>Démarche choisie</b>	Etude de cas dans une université marocaine lors d'une recherche-intervention.
<b>Méthode de collecte des données</b>	Triangulation des données primaires et secondaires avec comme instrument principale de collecte : l'entretien semi-directif.
<b>Méthode d'analyse des données</b>	Analyse de contenu thématique assisté par le logiciel NVIVO. Traitement qualitatif des données recueillies lors des entretiens.
<b>Résultats attendus</b>	Mise en œuvre/objectifs/recommandations de la fonction audit interne.

Source : Auteurs

L'ensemble des outils utilisés dans le cadre de notre recherche-intervention ont permis de dresser un état des lieux de l'Université X quant à ses différents aspects, méthodologiques et procédurales. Nous les qualifions de fruit du travail de la recherche documentaire menée.

Tableau n°2 : Profils des répondants

Poste du Répondant	Référence
Président de l'Université	R1.1
Médiateur	R1.2
Cadre supérieur à l'inspection	R1.3
Cadre rattaché au service d'audit	R1.4
Ingénieur informatique	R1.5

Source : Auteurs

Pour mener à bien notre démarche, un guide a été établi à partir des différentes thématiques, de la littérature. Le guide d'entretien comprend une vingtaine de questions relatives aux deux concepts clés : l'audit interne et l'audit ainsi que l'intérêt derrière la conciliation entre les deux.

Nous avons traduit notre réflexion par des entretiens semi-directifs afin de s'exprimer librement sur les thématiques préalablement définis dans notre revue de littérature.

Ainsi, et afin d'affiner le niveau de connaissance du terrain et pour impliquer les différents acteurs de l'université, nous avons constitué un comité pilote du projet de recherche pour échanger l'avancement des résultats, propositions des nouvelles pistes de recherche, hiérarchiser le travail et séquencer les actions suivant un planning et un timing. Les entretiens menés duraient à peu près 2h.

### 3. Résultats

Pour commencer, nous allons examiner les différentes étapes nécessaires à la réalisation de l'audit interne dans l'université X, en mettant un accent particulier sur le diagnostic (dysfonctionnement), et pour finir, il sera question d'effectuer une étude et une appréciation afin d'obtenir une efficience bonifiée de l'audit interne.

Tableau n°3: Problèmes découverts

Problèmes découverts (En se basant sur les anomalies mentionnées dans le rapport de l'audit externe notamment la cour des comptes et l'étude documentaires des différents documents de l'université)	But de la complémentarité entre l'audit interne et l'audit externe
-Attribution des postes aux individus non qualifiés ; le non respect de l'adéquation formation-emploi ;	<b>Gestion des Ressources Humaines</b> L'auditeur interne : -s'assure de la valorisation des qualifications ; -Garantir l'excellence et la solidité des apprentissages ;



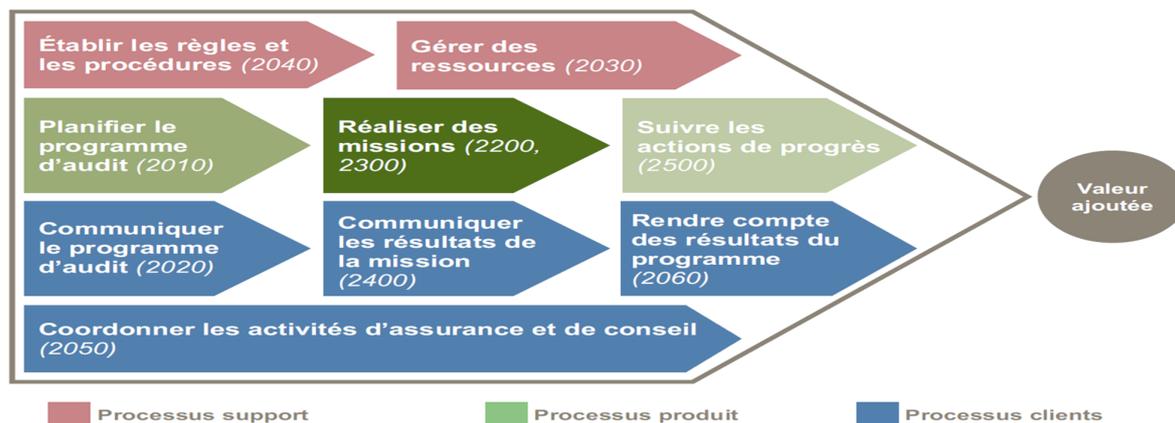
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Renforcer les services RH et les doter du personnel spécialiste dans le domaine de Management RH (socio psychologues ;...);</li> <li>- Valoriser la structure management des RH.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Défaut d’organigramme pour une hiérarchisation des rôles et des activités ;</li> <li>-Actuellement au Maroc, la promotion n’est pas liée à la formation continue (statut général de la fonction publique) ;</li> <li>-Insuffisance des méthodes innovatrices d’identification des besoins (REC, entretien, focus groupe...);</li> </ul>	<p><b>Gestion des Ressources Humaines</b></p> <p>L’auditeur interne :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-s’assure de la mise en place d’un organigramme officiellement approuvé par le ministre des Finances ;</li> <li>-Contribuer à la promotion des personnels à travers des modalités de qualification ou de certification ;</li> <li>-Préparer un personnel doté de qualifications et de compétences permettant d’une part de répondre aux exigences du poste et d’autre part de relever les défis nationaux et mondiaux recommandés par le nouveau modèle de développement</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Défaut de manuel de procédures et non exploitation des livrables d’un audit externe contractuel pour la mise en place d’un manuel des procédures ;</li> </ul>	<p><b>Gouvernance</b></p> <p>L’auditeur interne :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-s’engage à l’établissement d’un manuel de procédures financières, comptables et patrimoniales matériels scientifiques lourds et patrimoine immobilier ainsi que le volet métier</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Défaut de diagnostic sur la situation, sur les bilans et les perspectives de transformation de l’activité</li> </ul>	<p><b>Gestion financière</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-l’auditeur interne veillera à soutenir le service des affaires économiques et financières dans la réalisation des rapports d’activité professionnelle synthétique</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Absence de mise en application des conseils du comité des audits externes contractuels</li> </ul>	<p><b>Gouvernance</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-participer à la sélection des audits thématiques contractuels</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Absence de mise en application des recommandations des audits de la Cour des comptes</li> </ul>	<p><b>Gouvernance</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-s’assure de la véritable mise en place des préconisations</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Défaut d’indice pouvant permettre l’évaluation des objectifs établis.</li> </ul>	<p><b>Gouvernance</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-L’auditeur interne apporte son aide par le biais des indices de performance qu’il établit</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Coût de réalisation des audits externes contractuels élevée</li> </ul>	<p><b>Gouvernance</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-L’auditeur interne participe à la réduction des risques et à recourir ainsi à des audits contractuels globaux, la direction à la possibilité de solliciter l’intervention des audits externes thématiques et ainsi diminuer les frais</li> </ul>

Source : Auteurs

Selon la cartographie des processus de l’audit interne de l’IFACI ; l’auditeur interne est sensé établir les règles et procédures de l’université, gérer ses ressources, suivre les actions de son progrès, planifier le programme annuel d’audit et réaliser des missions au profit de ses

établissements universitaires, communiquer les résultats, rendre compte au président de l'université et aux membres du conseil de l'université et coordonner les activités d'assurance et de conseil.

Figure n°2 : cartographie des processus de l'audit interne



Source : IFACI

L'université se sert de l'audit interne (3.1) pour faciliter l'information et assister l'audit externe dans l'exécution de ses tâches, principalement la Cour des comptes au cours de leurs missions (3.2) et d'aller vers un audit de qualité (3.3).

***Bilan des résultats obtenus après l'installation d'un audit interne dans l'Université X***

**3.1 Notion d'audit interne**

D'après les enquêtés, la notion d'audit interne est acceptée de tous. En d'autres termes, il cumule trois catégories essentielles : la planification de la mission, les compétences et la communication (05 enquêtés sur 05).

L'enquêté 1 a répondu « l'interrogation du président de l'université ou un individu choisie par ses soins compte tenu de ses compétences vis-à-vis de la mission, des difficultés et des obstacles liés au financement, d'organisation avec les acteurs et services publics, responsables service technique chargé de l'établissement du fait de ses compétences vis-à-vis des objectifs du projet réaliser et des conditions liées au suivi de l'exécution » vu qu'il représente l'unique solution retenu à cet étape « prise de connaissance et planification de la mission», la consultation est

tenu d'être effectuée plus ouvertement afin de réunir l'ensemble des données essentielles à l'orientation des activités de l'audit interne.

Les enquêtes 2 & 3 ont mis un accent sur : « *très peu d'actions internes d'audit prises en compte les dispositions des manuels de procédures* ». Pour les enquêtes 4 & 5 : « *l'échange d'informations entre la présidence de l'université et l'auditeur interne est d'une importance capitale pour instaurer une politique de performance en amélioration continue* ».

Afin d'assurer une permanence de l'audit interne, l'assistance de tous les acteurs est nécessaire et aussi pour servir d'exemple, celles des instituts universitaires découlant de l'université. Promouvoir l'audit interne est tout aussi capital dans cette université.

### 3.2 L'adoption des procédures du secteur privé par le secteur public

Le concept même d'audit interne est nouveau dans le secteur public marocain. Il a été mis en place en réponse aux demandes de transparence et de justification des comptes des administrations publiques pour apporter des réponses aux questions des acteurs, notamment l'Etat. Toutefois, cet audit peut-il s'appliquer au secteur privé ? Cet audit, est-il appliqué aujourd'hui où ce n'est qu'un outil pour apaiser les inquiétudes des acteurs des universités ? Le tableau 3 expose fidèlement le sujet du concept d'audit interne.

Tableau n°4: Résultats sur le système d'audit interne

Indicateur	Citations	Commentaire
Apparition d'un système d'audit interne dans l'université	« L'audit interne dans l'université est plutôt un état d'esprit, une représentation de l'éthique. Il n'y a pas de pratiques réelles, ni d'outils à proprement dit » (Enquête.1).	Dans l'université, il est noté que le président de l'université a la volonté de mettre en place le service d'audit interne. Ce service doit être détaché des services de contrôle de la gestion mais qui travaille en symbiose avec l'ensemble des services de l'université. Nous pouvons nous poser la question d'un réel système d'audit interne.
Rattachement du service d'audit interne	« Le service d'audit interne doit être rattaché au Président de l'université » (Enquête.3)	

Source : Auteurs

De surcroît, quand bien même, le désir de mise en place subsiste ainsi que les exigences juridiques, ces aspects ne s’appliquent pas particulièrement à l’université. C’est principalement la mise en œuvre d’un manuel de procédure, l’insuffisance d’information et également l’absence de la hiérarchisation des activités qui constituent un obstacle (tableau 4).

De ce fait, la complémentarité a pour but de donner une assurance raisonnable à destination de la gouvernance de l’organisation ; l’audit interne veille à ce que l’établissement atteigne ses objectifs dans de bonnes conditions tout en minimisant les risques inhérents, il met son rapport à la disposition des audits externes afin de mettre en œuvre des actions de verrouillage pour éliminer les risques qui peuvent nuire à l’image de l’audité.

Tableau n5 : Résultats sur le manuel de procédure

Indicateur	Citations	Commentaire
Difficulté de l’élaboration d’un manuel de procédure pour tous les services de l’université	<p>« Les procédures proviennent principalement d’Internet (on regarde ce que les autres font), des projets européens notamment AUDITUM ou sont piochés des procédures légales. Elles doivent être adaptés à celles qui existent déjà mais certaines sont difficiles à renseigner » (Enquête.4)</p> <p>« Les procédures sont difficiles à mettre en place car trop de facteurs rentrent en jeu. Certaines sont difficiles à renseigner et nécessitent une formation pour les pratiques » (Enquête.5)</p>	De nombreuses difficultés sont rencontrées lors de la l’élaboration du manuel de procédures : des indicateurs mal adaptés, très peu d’indicateurs qualitatifs, méconnaissance des modèles du privé, des logigrammes mal adaptés.

Source : Auteurs

Les agents exposent les problèmes liés aux informations du manuel de procédure. Ce manuel ne convient pas aux conditions actuelles et il n’existe aucun moyen et aucunes procédures adaptées relatifs aux outils d’audit interne, tels que le soutiennent les promoteurs du secteur privé. Généralement, ces procédures sont issues du secteur privé, ce qui rend difficile son adhésion au sein de l’administration publique. Alors, les procédures ne conviennent pas aux

particularités de l'université. D'où les difficultés du secteur public à adopter les outils du secteur privé. Ces procédures nécessitent qu'on les change ou qu'on en crée d'autres afin de tenir compte des particularités de l'université.

L'auditeur interne va donc élaborer des procédures propres à son établissement mère, tout en prenant en considération ses spécificités juridiques, organisationnelles et les aspirations des parties prenantes. Ces procédures seront de base aussi pour l'audit externe afin de les affiner en corrélation avec les réformes de l'Etat.

### 3.3 Les procédures adaptées au secteur public

Vu que les procédures du secteur privé ne sont pas immédiatement applicables au secteur public à cause du défaut de qualification des exécutants, mais essentiellement à cause des particularités du secteur public, notamment celle d'une université, il s'avère nécessaire de se questionner sur l'existence même des outils de suivi. Dans l'université X, un outil semblable à un tableau de bord a été installé. C'est une matrice regroupant les préconisations émises par l'audit externe. Le tableau suivant présente les données de cette matrice.

Tableau n°6 : Résultats sur la matrice des recommandations des audits externes

Indicateur	Citations	Commentaire
Obligation de mise en œuvre des actions correctives de la matrice des audits externes	<p>« Les actions correctives mentionnées dans la matrice des recommandations sont suivies par plusieurs agents et donc leur mise en œuvre n'est pas effective » (Enquête.4)</p> <p>« Il s'agit ici des recommandations volet administratif, financier, pédagogique et même recherche scientifique, il faut un auditeur qui fera le suivi de mise en œuvre » (Enquête.5)</p>	La complémentarité entre l'audit interne et l'audit externe est nécessaire pour favoriser la solidarité et assurer une couverture spatio-temporelle totale des aspects audités.

Source : Auteurs

Cette matrice montre l'importance de la réalisation de l'audit interne dans une université qui est restreint au préalable à l'évaluation des données financières et comptables. L'audit interne prend en compte aujourd'hui, un champ beaucoup plus grand qui affecte plusieurs aspects de l'administration et plusieurs opérations. Il constitue un outil incontournable au soutien de l'administration et au pilotage de sa performance. L'existence d'une vaste particularité dans la mise en œuvre de l'audit a conduit à la promotion de cet outil au sein du secteur public tout comme au sein du secteur privé. Son développement au sein du secteur public s'est accru significativement. En fait, étant restreint initialement aux opérations stratégiques et productives, il s'est développé pour annexer toutes les opérations économiques du pays. Evoluant dans un milieu davantage complexe et qui subit continuellement des modifications, la mission de l'audit interne ne se limite plus à l'identification des problèmes aléatoires liés au contrôle interne. Sa mission s'étend vers l'instauration d'un dynamisme dans l'administration et sert à générer une plus-value en se focalisant de plus en plus sur les recommandations des audits externes, sur l'appui et la prévention. D'autre part, la modernisation des établissements du secteur public ne serait pas effective sans l'optimisation des outils de suivi de ces institutions.

### 3.4 Les échanges d'information et l'intégration des avis de tous les acteurs

En émettant des préconisations et en tenant compte des risques actuels, l'audit interne étend son champ d'intervention vers des secteurs plus exigeants. La communication est d'une importance capitale dans le secteur.

Tableau n°7: Résultats sur la communication des actions

Indicateur	Citations	Commentaire
Problèmes de communication au sein des services et entre la présidence de l'université et ses établissements. Les rapports des audits externes ne sont pas publiés et	« Il n'y a pas grand-chose au niveau de la communication et des informations publiques. » (Enquête.1) « La présidence de l'université essaie de récolter les informations dans les établissements mais la communication est difficile à cause des problèmes de	L'audit interne joue de plus en plus un rôle majeur en accompagnant notamment les projets de transformation de l'université et de ses établissements dans le cadre d'un plan de communication à destination des différentes parties prenantes. Mais aussi, en accompagnant les

<p>partagés avec l'ensemble des acteurs</p>	<p>gestion, de hiérarchie et que ces recherches prennent du temps » (Enquête.4)</p> <p>« Les rapports de la Cour des comptes, on les consulte sur leur site, la matrice des recommandations n'est pas partagée afin que chacun sache ce qu'il faut faire et ce qu'il ne faut pas faire ainsi que les anomalies qui en découlent » (Enquête.2)</p>	<p>audits externes dans leur mission et en partageant les préconisations avec l'ensemble des acteurs de l'établissement pour une meilleure gouvernance.</p>
---	---	---

Source : Auteurs

Selon la présente étude thématique (Mission de la Cour des Comptes), l'université fait face à plusieurs difficultés, surtout en ce qui concerne la mise en place de la fonction audit interne.

L'objet de cette évaluation est de rassurer les responsables de cette université, ainsi que les nouveaux membres du comité d'audit sur la fiabilité des outils de gouvernance, de management des risques et de contrôle qui vont être utilisés. Ils serviront à :

- Imposer le suivi strict des principes, recommandations, conventions et dispositions légales ;
- Conduire l'université vers ses objectifs principaux ;
- Rendre les données justes, crédibles et fonctionnelles ;
- Améliorer la portée des diverses activités et actions ;
- Garantir la consistance des finances ;
- Assurer la sécurité des différents fonds.

Au cas où le système d'audit ne satisfait pas aux attentes mentionnées ci-dessus, l'auditeur se charge de faire des suggestions notamment appel d'offre d'audit contractuel, dont les autorités sont priées de tenir compte, en vue d'impacter positivement le déroulement des activités universitaires. Le service d'audit interne contrôle de près les activités sur le terrain, pour être en mesure de faire le compte-rendu à la fois au comité d'audit et à la présidence de l'université mais aussi lors de l'arrivée des audits externes.

Le service d'audit est admis à intervenir à divers niveaux. Ainsi, il peut être invité à exécuter des missions de conseil déterminées en collaboration avec les autorités, pour apprécier, opiner ou apporter son appui dans un dossier, ou sur un sujet spécifique. Rappelons au passage, que le service d'audit doit être sollicité pour des préoccupations qui relèvent du management des risques ou dans le sens de la bonne marche de l'université. Il est également possible de solliciter ce service dans des tâches de formation ou d'information sur le contrôle des divers risques.

Il est déconseillé que l'auditeur occupe un autre poste supplémentaire en dehors de sa mission première (l'audit). La déontologie professionnelle de l'auditeur se base sur quatre (4) facteurs essentiels à savoir : intégrité, objectivité, confidentialité et compétence.

Notons que les présentes affirmations ne sont pas universelles, à cause de la diversité des réalités que présentent les universités à travers : les objectifs ; les orientations ou choix à divers niveaux ; la situation géographique (pays, région) ; les sources de financement et la consistance des fonds ; le nombre d'utilisateurs ; etc.

L'actuel travail a permis de savoir que les universités peuvent faire face à des problèmes lors des missions des audits externes que peuvent combler la fonction audit interne.

#### **4 Discussion**

L'audit interne représente un élément qui garantit une bonne connaissance du niveau de conformité des usagers et du personnel aux principes qui régissent le fonctionnement de l'université, les modes de collecte des fonds, et la réalisation des dépenses suivant la rigueur financière admise. L'audit interne a pour rôle d'améliorer l'image de l'université, à travers des recommandations et suggestions pertinentes, basées sur une démarche méthodologique propre à la notion de risque. Au Maroc, les services publics notamment les universités, adhèrent aux innovations et réformes de gestion avec les standards du NMP, qui s'intéressent beaucoup à l'élaboration de systèmes de gestion interne adéquats. Le présent objectif novateur va bien avec l'audit interne, qui représente un instrument de gestion. De plus, dans les universités, l'audit interne est jugé indispensable dans la mesure où, il sera fait suivant les règles normales d'audit, et de manière à garantir une cohésion avec l'audit externe. En effet, la cohésion réclamée à ce niveau vise d'abord la réalisation d'un audit irréprochable, en réduisant les honoraires, le délai, et en trouvant des solutions aux problèmes de l'audit externe. Il faut savoir que l'audit interne

demeure important, parce que l'audit externe, effectué par la cour des comptes, rencontre des difficultés pour :

- Déterminer des normes de gestion ;
- Effectuer des missions à long terme ;
- Assurer un contrôle rigoureux du suivi des décisions prises.

L'actuelle constitution adoptée au Maroc en 2011 préconise des innovations constitutionnelles. De telles réformes s'inscrivent dans une relation obligatoire entre la fonction et la reddition de comptes. Dans la logique de rendre effective cette relation, l'audit interne paraît en mesure de rendre compte aux personnes recommandées, afin qu'elles soient en confiance quant à l'utilisation rationnelle des fonds publics. Enfin, les résultats de cette étude peuvent être mis en perspective des travaux sur la gouvernance et des récentes avancées de la recherche néo-institutionnelle. En effet, il faut dire que cette recherche met en lumière l'importance de l'audit interne dans le système de gouvernance, et les retombées des prises de décision des dirigeants dans l'exercice de leurs fonctions. En fait, l'audit interne a une importance multidimensionnelle. En premier lieu, elle aide à uniformiser le niveau d'information entre les responsables des établissements, le conseil d'université et l'agence comptable.

Ainsi, les informations stratégiques ne sont plus toujours des secrets à la disposition uniquement des dirigeants (Jensen, Meckling 1976 ; Charreaux 1997). Deuxièmement, elle donne aux responsables universitaires de plus grandes prérogatives, et plus de crédibilité à leurs actes. Du coup, elle défait les autorités universitaires de toutes les influences ou manipulations d'origine interne ou externe du Ministère de tutelle, du conseil d'université ou des divers services universitaires. À l'origine, l'utilité de l'audit interne était de rendre les dirigeants de l'université autonomes dans leurs volontés et orientations, et en ce qui concerne l'affectation des ressources ; ce qui redonne à l'audit son statut de mécanisme de gouvernance (Charreaux 2003). En ce qui concerne les études sur la gouvernance, l'actuel travail prouve totalement l'importance des recherches processuelles dans la compréhension de l'élan des mécanismes de gouvernance au cœur des discussions et des résolutions, dans le but d'accroître la rentabilité de manière efficace et légale. En d'autres termes, l'audit interne est certes une nouveauté dans les universités, mais il renforce la gouvernance en amenant les dirigeants à prendre des décisions justes sans prendre parti. C'est dans cet ordre d'idée que ce travail soutient que : "la consistance des audits externes

dépend de l'indépendance et de la fiabilité de l'audit interne". Ce travail renferme des contraintes et approches de solutions ; d'abord, parce qu'il se fonde sur une particularité et non une généralité. La préoccupation reste de savoir si dans une autre université, l'audit interne gardera toujours la même efficacité, et pourra encore aller de pair avec l'audit externe pour un meilleur fonctionnement de l'université.

## **Conclusion**

Pour conclure, c'est un peu curieux que le présent article fasse un bref aperçu, et une analyse profonde sur les domaines de prédilection de l'audit interne, surtout la Cour des Comptes dans les universités au Maroc. Dans la plupart des cas, un tel article s'intéresse aux possibilités de l'université d'atteindre les objectifs définis, lorsqu'on combine l'audit externe à l'audit interne, de façon à pallier aux insuffisances du premier par les avantages du second, vice-versa. En outre, la combinaison des deux conforte la cohésion, et permet de faire l'audit à tous les niveaux prévus. Par conséquent, quel que soit le domaine professionnel, l'audit contribue à l'établissement de trois (3) sortes de contrôle, à savoir : le contrôle préventif (Il s'agit ici de prévenir les problèmes, en détectant plus tôt les probables difficultés) ; Le contrôle détectif (C'est une forme de contrôle permanent, pour déterminer le moindre souci) ; Le contrôle correctif (L'audit interne consiste à rectifier les comportements à risque, et instaurer un ensemble de directives).

Le présent travail sur cette université montre l'intérêt et la place de choix de l'audit interne, malgré l'existence d'un audit externe, afin d'assurer un bon fonctionnement de l'université. La combinaison de l'audit interne à l'audit externe garantit un audit à 100 % sûr et de qualité. Cependant, l'avènement de l'audit interne n'a pas encore modifié la fonction évaluative de l'audit en fonction de suivi et d'assurance qualité de la structure ou de l'institution audité.

## Références Bibliographiques

- Abbott L J., Parker S., Peters G-F. (2012). Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34(4) : 3-20.
- Angermann F. (1993). Les limites de l'examen à posteriori. In *L'examen de la gestion concept et pratique*. Actes de la journée d'études du 5 novembre 1993, Chambres régionales des comptes.
- Bécour J-C, Bouquin H. (2008). *Audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance*. Economica.
- Bédard J., Gonthier-Besacier N., Richard C. (2001). Quelques voies de recherche françaises en audit. In Dumontier P., Teller R. (Dir.). *Faire de la recherche en comptabilité française*. Editions. Vuibert 55-83.
- Bertin E., Godowski C. (2012), Le processus global d'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 18(3) : 145-184.
- Bordet D. (2006). Audit et contrôle de la gestion des juridictions financières françaises. *Thèse pour l'obtention du doctorat en droit fiscal*, Université Jean Moulin-Lyon 3, France.
- Buono A., Savall H., Cappelletti L. (Eds) (2018). *Intervention-Research. From Conceptualization to Publication*. Charlotte: IAP.
- Cappelletti L. (2010). La recherche-intervention : quels usages en contrôle de gestion ? *Congrès annuel de l'AFC*.
- Charreaux G. (Ed.) (1997). *Le gouvernement des entreprises – Corporate Governance – Théories et Faits*. Paris : Economica.
- Charreaux G. (2003). Le gouvernement d'entreprise. In J. Allouche (coord.). *Encyclopédie des Ressources Humaines*. Vuibert 628-640.
- Cappelletti L., Dufour N. (2014). Le contrôle de gestion socio-économique des services financiers : cas d'une recherche-action appliquée au courtage d'assurance. *Recherches en Sciences de Gestion* 1 (100) :195-215.
- Carassus D., Gregorio G. (2003). Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes. *9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management*.

Dreveton B, Lande E, Portal M. (2011). Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué. *Management et Avenir* 54(4) : 126-144.

Felix W L., Gramling A, Maletta M J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research* 39(3) : 513-534.

Gallouj N. (2014). Conception d'un système d'audit interne au sein des collectivités territoriales : aspects méthodologiques et instrumentaux. *Thèse de Doctorat*. Université Mohamed Premier d'Oujda-MAROC.

Guenin H. (2008). *Le travail réel des auditeurs légaux. Thèse en sciences de gestion*. Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Paris

Harakat M. (2004). Les cours régionales des comptes au Maroc. Guide pratique du contrôle des finances locales. *Diwan 3000*, Rabat.

Ho S., Hutchinson M. (2010). Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 19 : 121–136.

Hottégindre G., Lesage C. (2009). Un mauvais auditeur, manque d'indépendance et/ ou de compétence ? Etude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15(2) : 87-112.

IFACI (1998). *L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes*. [https://www.ifaci.com/dl.php?table=bib\\_en\\_ligne&nom\\_file=prise\\_de\\_position\\_externalisa%20tion\\_sept.98\\_\\_1.pdf&chemin=uploads/\\_ifaci](https://www.ifaci.com/dl.php?table=bib_en_ligne&nom_file=prise_de_position_externalisa%20tion_sept.98__1.pdf&chemin=uploads/_ifaci)

Jensen M., Meckling W. (1976). Theory of the firm : Managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3(4) : 305-360.

Lambert C., Sponem S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité -Contrôle- Audit* 15(2) : 113-144.

Norme internationale d'audit ISA 610 (2009). *Utilisation des travaux de l'auditeur interne*. <http://www.fidef.org/content/documents/espace-translation/ifac-normes/isa/ISA610-2009.pdf>

Patier X. (1993). Examen de la gestion. In *L'examen de la gestion concept et pratique*. Actes de la journée d'études du 5 novembre 1993, chambres régionales des comptes.

Pigé B. (2011). L'audit en tant que mécanisme de gouvernance. In Pigé B. (Dir.), *Qualité de l'audit*. De Boeck 9-26.

Portelli E. (2013). *Audit interne des collectivités territoriales*. Ellipses.

Renard J. (2003). *L'audit interne : ce qui fait débat*. Edition Maxima.

Renard J. (2010). *Théorie et pratique de l'audit interne*. Eyrolles.

Richard C. (2003). L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques. *Revue Française de Gestion* 147 : 119-131.

Savall H., Zardet V. (1995). *Ingénierie Stratégique du Roseau*. Economica.

Savall. H, Zardet V. (2005). *Contribution de la théorie socio-économique des organisations à l'audit social*. [http://ias2005.free.fr/Actes/Pdf/savall\\_zardet.pdf](http://ias2005.free.fr/Actes/Pdf/savall_zardet.pdf)

Van Gils D., De Visscher C., Sarens G. (2012). Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge. *Télescope* 18(3) : 73-107.

Wathelet JC. (2000). *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif*. Edition l'Harmattan, collection finances publiques.