

Audit interne et gouvernance financière publique au Mali : revue narrative structurée et cadre d'opérationnalisation de la valeur ajoutée

Internal Audit and Public Financial Governance in Mali: Structured Narrative Review and Framework for Operationalizing Added Value.

Zoumana DEMBELE

Doctorant en Science de Gestion Ecole doctorale-Droit Economie Sciences Sociales Lettres et des Arts du Mali Centre de recherche et d'Analyses Politiques, Economiques et Sociales du Mali Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Abdrahamane KONE

Enseignant-chercheur à l'université des sciences sociales et de gestion de Bamako (USSGB)

BAH Boubacar Alpha

Enseignant-chercheur à l'université des sciences sociales et de gestion de Bamako (USSGB).

Date de soumission : 11/10/2025

Date d'acceptation : 15/11/2025

Pour citer cet article :

DEMBELE Z. & al. (2025) «Audit interne et gouvernance financière publique au Mali : revue narrative structurée et cadre d'opérationnalisation de la valeur ajoutée», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 4 » pp : 1931 - 1952

Résumé

Les administrations publiques maliennes sont, de nos jours, confrontées à de multiples risques : mauvaise gouvernance, mauvaise gestion, fraude, corruption, etc.... Ainsi, il serait nécessaire que celles-ci se dotent d'outils de pilotage et de contrôle efficaces : services de contrôles, inspections, bureau de vérification, audit interne,

L'objectif de cette étude est d'évaluer la valeur ajoutée créée par l'audit interne à la gouvernance financière dans le secteur public au Mali sur la période de 2020 à nos jours. Il s'agit donc d'une opinion sur fondement de laquelle nous avons fait une revue documentaire du rôle de l'audit interne au sein des administrations maliennes.

Toutefois, il est défini par l'IIA comme « un service d'assurance et de conseil indépendant et objectif, conçu pour créer de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et rigoureuse pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle ». Par conséquent, nous recommandons de retenir cette définition. La méthodologie adoptée reposera sur une approche qualitative et documentaire fondée sur une revue narrative de la littérature.

Mots-clés : Audit interne- Gouvernance financière- Secteur public.

Abstract

Malian public administrations today face multiple risks: poor governance, mismanagement, fraud, corruption, etc. Therefore, it is necessary for them to equip themselves with effective management and control tools: control services, inspections, verification offices, internal audit, etc. The aim of this study is to assess the added value created by internal auditing for financial governance in the public sector in Mali from 2020 to the present. This is an opinion based on which we conducted a documentary review of the role of internal auditing within Malian administrations. However, it is defined by the IIA as "an independent and objective assurance and consulting service, designed to create value and improve an organization's operations. It helps an organization achieve its objectives by taking a systematic and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of governance, risk management and control processes". Therefore, we recommend that this definition be retained. The methodology adopted will be based on a qualitative and documentary approach based on a narrative review of the literature.

Keywords : Internal audit – Financial governance – Public sector.

Introduction

L'audit interne occupe une place stratégique dans la gouvernance financière du secteur public, notamment en aidant cette organisation à atteindre ses objectifs. Le secteur public au Mali étant confronté à des défis complexes liés à la gouvernance financière, l'audit interne joue un rôle important dans la gestion des risques, la conformité, la fiabilité des informations et la bonne sauvegarde du patrimoine. Ainsi, l'objectif de cette étude est d'évaluer la valeur ajoutée créée par l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance financière dans le secteur public, en explorant ses contributions à la fiabilité des informations financières, à la performance et à la conformité des opérations, à la bonne sauvegarde du patrimoine et à la gestion des risques. Nous nous limitons seulement à la revue de la littérature à travers l'examen à partir d'un corpus académique et institutionnel, la contribution effective de l'audit interne à la gouvernance financière dans le secteur public, en mettant l'accent sur la notion de valeur ajoutée. Cette recherche met en lumière l'importance de l'audit au sein du secteur public dans le contexte malien. **Dans quelles conditions l'audit interne public contribue-t-il à la valeur de la gouvernance financière au Mali, et comment l'opérationnaliser ?**

Cette étude s'inscrit dans une démarche analytique qui cherche à comprendre comment et dans quelles conditions l'audit interne peut dépasser sa fonction traditionnelle de contrôle pour devenir un levier stratégique d'amélioration de la gestion publique.

La méthodologie adoptée repose sur une approche qualitative et documentaire fondée sur une revue narrative de la littérature. L'objectif est d'identifier, d'analyser et de synthétiser les travaux académiques, institutionnels et normatifs portant sur la contribution de l'audit interne à la gouvernance financière dans le secteur public, en mettant l'accent sur la notion de valeur ajoutée. Cette méthodologie de recherche reposera sur une revue narrative et critique : permettant d'intégrer des analyses conceptuelles, normatives et empiriques, et de mettre en évidence les convergences et divergences entre les sources. Les documents retenus proviennent des sources académiques, institutionnelles et normatives.

1. Origine et évolution de l'audit interne

L'audit interne a son origine depuis l'antiquité, les Égyptiens, les Grecques et les Romains utilisaient la forme rudimentaire de contrôle pour vérifier la collecte des impôts, la gestion des terres et l'utilisation de ses ressources publiques. Au moyen Âge entre XI^e et XV^e siècle, les rois et les seigneurs mettaient en place des contrôleurs des finances pour vérifier les comptes des collecteurs d'impôts c'est entre XVI^e et XIX^e siècle avec l'essor du commerce international

et des grandes compagnies coloniales comme l'ex. Compagnie des Indes, ont apparu les premiers systèmes de vérification comptable dans les organisations. La modernisation de l'audit a commencé à la fin du XIXe siècle au début XXe siècle. Au milieu du XIXe siècle vers 1850-1880 a eu la révolution industrielle, la multiplication des sociétés par actions nécessitaient une protection. Les investisseurs ont émergé des auditeurs externes notamment en Grande-Bretagne et aux États-Unis. Ainsi, dès les années 1941, avec la naissance à New York de The Institute of Internal Auditors (IIA), l'audit interne sera considéré alors comme profession distincte.

Quant au secteur public, que les institutions internationales tel que (Banque mondiale, FMI, INTOSAI) recommandent l'institutionnalisation de l'audit interne entre les années 1990 et 2000. C'est jusqu'entre 2010 et 2020 que plusieurs pays africains, dont le Mali, mettent en place des structures d'audit interne pour renforcer la bonne gouvernance et la transparence financière.

▪ **Avènement de l'audit interne au Mali**

Au Mali, c'est dans un contexte de réformes économiques et financières que l'audit interne apparaît dans les années 1990.

Ainsi, en 2016, dans le cadre du Plan d'action gouvernemental pour l'amélioration et la modernisation de la gestion des finances publiques (PAGAM/GFP), une action spécifique est définie pour : « fixer les critères et normes pour la mise en place d'un service d'audit interne au sein d'un département ministériel ou d'un service public ».

Aussi, l'Association des Contrôleurs, Inspecteurs et Auditeurs du Mali (ACIAM), fondée le 14 juillet 1998, regroupe les professionnels du contrôle et s'engage à promouvoir la fonction à travers la formation de ses membres et des actions auprès des autorités pour encadrer la pratique de l'audit à l'échelle nationale (ACIAM, 1998). Cette association s'engage activement pour la professionnalisation et la diffusion de l'audit interne au Mali.

▪ **Définitions de l'audit interne :**

Plusieurs définitions ont été données à l'audit interne. Nous retenons la définition de l'IIA et celle des finances publiques.

- La définition de l'audit interne donnée par l'IIA : « l'audit interne est un service d'assurance et de conseil indépendant et objectif, conçu pour créer de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et rigoureuse pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle ».

Cette définition s'accroît sur l'idée d'indépendance, s'ajuste très exactement sur les normes, et élargit le rôle de l'auditeur interne en mettant en exergue sa fonction de conseil.

- L'INTOSAI, à travers la norme ISSAI 100 (2004), donne la définition suivante : « L'audit interne est une fonction d'évaluation indépendante, implantée au sein d'une organisation, en vue d'examiner et d'apprécier la pertinence, l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne ainsi que d'autres instruments de gestion ». L'audit interne n'est donc pas seulement un mécanisme de contrôle, mais un outil de gouvernance visant la transparence, la performance et la gestion des risques.

- Pour **RENARD Jacques** : « l'audit interne est comme un dispositif interne à l'entité qui vise à :

- apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables ;
- assurer la sécurité physique et comptable des opérations ;
- garantir l'intégrité du patrimoine ;
- juger l'efficacité des systèmes d'information ».¹

Cette définition est plus axée sur l'aspect comptable des opérations et sur le jugement de l'efficacité des systèmes d'information de l'entité, mais n'évoque pas les recommandations faites par l'audit interne pour l'amélioration de la performance opérationnelle.

2. Mission, pouvoirs et responsabilités de l'audit interne

■ Mission de l'audit interne :

Comme le définit le glossaire de l'IIA, la mission de l'audit interne est d'améliorer et de préserver la valeur de l'organisation en fournissant une assurance, des conseils et des renseignements objectifs et fondés sur les risques. Le CRIPP facilite l'accomplissement de cette mission en donnant les services que peut fournir l'audit interne. Il s'agit : des **services d'assurance**, et des **services de conseils**.

L'audit interne joue donc un rôle critique dans l'amélioration de la capacité d'une organisation à servir l'intérêt général. (Nouvelles Normes d'audit interne 2024)

- Services d'assurance :

Selon les Normes, les services d'assurance comprennent l'évaluation objective en vue de formuler des opinions ou des conclusions sur une entité, une opération, une fonction, un processus, un système ou d'autres domaines. En conséquence, le glossaire de l'IIA définit les services d'assurance comme un examen objectif des éléments probants dans le but de fournir

¹ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris 2009, p.72

une évaluation indépendante des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle de l'organisation.

- La nature et le périmètre d'une mission d'assurance sont déterminés par l'auditeur interne.
- En général, trois parties participent aux services d'assurance : le **propriétaire du processus** (c.-à-d. la personne ou le groupe directement concerné par l'entité, l'exploitation, la fonction, le processus, le système ou tout autre objet), **l'auditeur interne** (c.-à-d. la personne ou le groupe effectuant l'évaluation) et **l'utilisateur** (c. à-d. la personne ou le groupe utilisant l'évaluation).
- Les services d'assurance comprennent la réalisation de missions financières, de fonctionnement, de conformité, de sécurité du système et de vérification diligente.

- **Services de conseil :**

Selon les Normes, les services de conseil sont de nature consultative et sont généralement fournis à la demande expresse d'un client en mission. Par conséquent, le glossaire de l'IIA définit les services de conseil comme des activités visant à ajouter de la valeur et à améliorer les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne assume la responsabilité de la gestion.

- La nature et le périmètre de la mission de conseil sont assujettis à une entente avec le client de la mission.
- En général, deux parties participent aux services de conseil : **l'auditeur interne** (c. à-d. la personne ou le groupe qui donne l'avis) et **le client de la mission** (c.-à-d. la personne ou le groupe qui demande et reçoit l'avis).

Lorsqu'il fournit des services de conseil, l'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et ne pas assumer de responsabilité de gestion.

- Les services de conseil comprennent la prestation de conseils, de conseils, de facilitation et de formation.

NB : Il est possible, pour l'audit interne, de réaliser une mission dite mixte (c'est-à-dire combiné à la fois des services d'assurance et de conseils). Toutefois, il doit songer à préserver son indépendance et son objectivité dans la réalisation de ladite mission.

▪ **Pouvoir de l'audit interne :**

L'appui de la direction et du conseil (ou d'un comité mis en place) est crucial lorsque des conflits inévitables surviennent entre l'activité d'audit interne et le service ou la fonction à l'étude. Ainsi, l'activité d'audit interne devrait être habilitée à exiger des entités auditées qu'elles donnent accès à tous les dossiers, au personnel et aux biens matériels pertinents pour l'exécution de chaque

mission. Une charte officielle de l'activité d'audit interne définissant la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'activité d'audit interne doit être adoptée, et elle doit contenir une délégation de pouvoirs suffisante. L'approbation finale de la charte revient au conseil.

▪ Responsabilité de l'audit interne :

La responsabilité de l'activité d'audit interne consiste à fournir à l'organisation des services d'assurance et de conseil qui ajouteront de la valeur et amélioreront les opérations de l'organisation. Plus précisément, l'activité d'audit interne doit évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle de l'organisation.

3. Positionnement de la fonction d'audit interne :

Dans cette partie, nous allons étaler les relations entre l'audit interne et certaines fonctions afin d'éviter toute confusion entre elles. Nous allons donc aborder la position de l'audit interne par rapport à l'audit externe, le contrôle de gestion et l'inspection.

▪ L'audit interne et l'audit externe ² :

L'audit interne et l'audit externe (y compris les missions de commissariat aux comptes) se diffèrent sur plusieurs points. Le tableau suivant résume cette différence :

	AUDIT INTERNE	AUDIT EXTERNE (CAC)
Statut de l'auditeur	Salarié de l'entité	Non-salarié de l'entité
Mandat	De la direction générale, pour le responsable de l'entité	Du conseil d'administration (officiellement de l'assemblée générale), pour les tiers qui requièrent des comptes certifiés
Missions	Liées aux préoccupations de la direction générale : découlant de la cartographie des Risques. Tous les types d'audit et tous les sujets	Liées à la certification des comptes : mise en œuvre annuelle. Audit de régularité uniquement, dans le domaine comptable et financier.
Conclusions	Constatations approfondies dès qu'existe un potentiel de dysfonctionnement, pour identifier les causes et définir les actions qu'il y a lieu de mener. Obligation de résultat ?	Constatations succinctes : examen des circuits clés et des montants supérieurs à un seuil de signification pour dresser des constats de carence et informer (résoudre). Obligation de moyens ?
Destinateurs du rapport	Conseil d'Administration ou Comité d'Audit.	Assemblée Générale ou toute autre personne ayant commandité la mention.

Source : Nous-mêmes à partir de Pierre Schick, Jacques Vera, Olivier Bourrouil-Parège (2021), Audit interne et référentiels des risques-Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit, 3^{ème} édition DUNOD, p.52

² Pierre Schick, Jacques Vera, Olivier Bourrouil-Parège (2021), Audit interne et référentiels des risques-Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit, 3^{ème} édition DUNOD, p.49-52

▪ **L'audit interne et le contrôle de gestion :**

La distinction avec le contrôle de gestion (nous ne parlons pas ici du simple contrôle budgétaire) est la plus nécessaire car ces deux fonctions interviennent dans le même domaine, la gestion de l'entreprise et son amélioration, en fonctionnels (analystes, conseillers, d'ailleurs de formation similaire) et non en opérationnels (responsables, décideurs), et en toute indépendance (rattachement à haut niveau). Elles se distinguent par leurs modes opératoires :

	AUDIT INTERNE Comment fonctionne ce qui existe ? Comment l'améliorer ?	CONTROLE DE GESTION Où voulons-nous aller ? Par où passer ?
Objectifs	Photo périodique et détaillée	Cinéma continu et global
Démarche	Part des problèmes rencontrés à leurs causes et conséquences.	Part des indicateurs généraux Aux paramètres particuliers
Rôle	Contrôle l'application des directives, la fiabilité des informations et adéquation des méthodes : les processus, les conditions d'obtention des résultats. Audit la fonction contrôle de gestion	Planifier et suit les opérations et leurs résultats. Conçoit et met en place le système d'information pour ce faire. Analyse le budget du service d'audit interne.
Horizon	Investigue le passé- seule réalité –pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'avenir : semble vouloir le passé !	Pour maîtriser l'avenir (plan), analyse pourquoi le présent ne lui ressemble pas (écart) : semble croire que le réel se trompe et que le plan à raison.
Mode d'intervention	Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs. Valide les objectifs (mode de détermination et faisabilité).	Elabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. Analyse cout –bénéfices.
Différences	Mécanicien de chaque secteur	Navigateur de l'ensemble des secteurs

Source : Pierre Schick, Jacques Vera, Olivier Bourrouil-Parège (2021), Audit interne et référentiels des risques-Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit, 3ème édition DUNOD, p.53

▪ L'audit interne et le contrôle interne :

Le contrôle interne est un dispositif, un système, un processus à ne pas confondre avec les fonctions de contrôle comme l'audit interne et le contrôle de gestion.

L'audit interne et le contrôle de gestion font partie du dispositif de contrôle interne de l'audit interne qui existe dans les organisations importantes. Le contrôle interne a un rôle différent de l'audit interne car il ne s'agit pas d'apprécier le contrôle interne et de faire des propositions pour améliorer. Les points de divergences entre ces deux (02) notions sont présentés dans le tableau ci-après :

Audit Interne	Contrôle Interne
Contrôle le respect des règles	
- Pertinence - Caractère suffisant	- Sans interprétation - Sans remise en cause
Privilège	
- Conseil - Coopération avec les audités	- Le contrôle formel - L'action de contrôle
Intervient	
- Sur mandat de la haute direction - Dans le cadre d'une mission	- Sous sa propre initiative ou à la demande de sa hiérarchie - Pour des contrôles réguliers et spécifiques
Evaluation	
- Des procédures en vue de détecter les éventuels dysfonctionnements - Donc critiques les procédures et pas les hommes	- De l'action des hommes - Donc détermine les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables
Conséquences de l'action	
- Redimensionne l'action principale - Agit sur le fond	- Correction ponctuelle de l'infraction - Agit sur la forme

Source : Pierre Schick, Jacques Vera, Olivier Bourrouil-Parège (2021), Audit interne et référentiels des risques-Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit, 3^{ème} édition DUNOD, p.54

▪ L'audit interne et l'inspection :

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'audit interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'audit interne, et on trouve aussi – last but not least – des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit interne.³ Les principales différences résident du fait que les objectifs, les acteurs, le champ et le périmètre de mission sont différents. Aussi, l'inspecteur situe les responsabilités et sanctionne

³ RENARD Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, 10^{ème} édition, page 81

la faute ; tandis que l'auditeur interne analyse les processus, le degré de maîtrise des risques par l'organisation et lui propose des solutions pour améliorer leur efficacité.

4. Les normes et principes de l'audit interne

Avec la révision des normes en 2024, il existe actuellement cinquante-deux (52) normes d'audit interne répartie entre quinze (15) principes.

Les différents principes de l'audit interne définis dans les Normes internationales d'audit interne de 2024 sont entre autres :

Principe 1 : Faire preuve d'intégrité

Principe 2 : Faire preuve d'objectivité

Principe 3 : Faire preuve de compétence

Principe 4 : Pratiquer avec conscience professionnelle

Principe 5 : Préserver la confidentialité

Principe 6 : Autorité conférée par le Conseil

Principe 7 : Indépendance

Principe 8 : Surveillance du Conseil

Principe 9 : Planifier de manière stratégique

Principe 10 : Gérer les ressources

Principe 11 : Communiquer avec efficacité

Principe 12 : Améliorer la qualité

Principe 13 : Planifier les missions avec efficacité

Principe 14 : Réaliser les travaux de la mission

Principe 15 : Communiquer les résultats de la mission et suivre les plans d'action

5. Les acteurs de l'audit interne

Les Normes internationales d'audit interne stipulent que les acteurs diffèrent selon la nature des services d'audit interne fournis. Ainsi :

- dans une mission d'assurance, on distingue : l'auditeur, l'audité et le commanditaire ;
- et dans une mission de conseil : l'auditeur et le client de la mission.

Dans le secteur public, il serait important de créer un comité interministériel qui sera ajouté aux acteurs de la mission d'assurance et jouera le rôle de commanditaire. La mise en place de ce comité renforcera l'indépendance de l'audit interne.

6. Les techniques et les outils d'audit interne

L'audit interne mobilise des techniques variées et des outils adaptés pour garantir une évaluation fiable, objective et utile à la gouvernance.

▪ Techniques d'audit interne

Ce sont les méthodes pratiques utilisées par les auditeurs pour collecter, analyser et vérifier les informations. Les techniques les plus utilisées en audit interne sont entre autres :

- Examen documentaire : analyse des textes juridiques, règlements, procédures, rapports financiers et administratifs.
- Observation directe : présence physique sur le terrain pour constater les pratiques réelles.
- Entretiens et questionnaires : discussions avec les gestionnaires, agents et usagers pour recueillir des informations.
- Tests de conformité : vérification de la régularité des opérations par rapport aux règles établies.
- Tests substantifs : contrôles détaillés pour vérifier la fiabilité des données financières et opérationnelles.
- Vérification physique : inspection des biens, stocks, immobilisations, infrastructures.
- Analyse comparative (benchmarking) : comparaison avec d'autres entités similaires ou avec des normes de performance.
- Techniques analytiques : examen des tendances, ratios, écarts budgétaires et financiers pour détecter des anomalies.

▪ Outils de l'audit interne

Ce sont les supports et instruments qui facilitent l'application des techniques.

- Check-lists de contrôle : listes de vérification des points à examiner.
- Manuels d'audit interne : référentiels des règles et processus internes.
- Grilles d'évaluation des risques : matrices pour identifier, hiérarchiser et évaluer les risques.
- Logiciels d'audit assisté par ordinateur (AAO) : outils comme ACL, IDEA, Excel, Power BI, utilisés pour analyser des données massives.
- Papier de travail : dossiers où sont consignées toutes les preuves et analyses de l'auditeur.
- Normes et référentiels : IIA, INTOSAI, COSO, ISO 31000, utilisés comme cadre d'évaluation.

7. Limites de l'audit interne

Cependant, quelle que soit l'importance de la réglementation s'appliquant aux organisations, quelle que soit l'efficacité de l'audit interne, cette fonction ne donne qu'une assurance raisonnable et en aucun cas une assurance absolue. Nous pouvons identifier, à cet effet, plusieurs limites :

- L'auditeur interne procède à un examen par sondage, il y'a une possibilité que ce dernier passe à côté de l'anomalie dans la sélection de son échantillon ;
- L'auditeur interne, dans le cadre de son examen, peut sous-estimer un risque. Il s'agit là, du risque de non-détection, qui doit être évalué afin de le limiter et de déterminer l'étendue des contrôles à réaliser ;
- La possibilité pour l'auditeur interne de ne pas pouvoir identifier des omissions dans les opérations et dans les comptes ;
- Les cas de collusion pour contourner les dispositifs de contrôle interne en place que l'auditeur interne ne pourrait pas voir.

8. La gouvernance financière dans le secteur public

▪ Définition de la gouvernance financière

La gouvernance financière est l'ensemble des règles, mécanismes, institutions et pratiques qui encadrent la manière dont les ressources financières (publiques ou privées) sont mobilisées, gérées, contrôlées et rendues compte, afin d'assurer la transparence, la responsabilité, l'efficacité et la durabilité dans la gestion des finances.

Dans le secteur public, elle renvoie plus spécifiquement à la capacité de l'État et des institutions publiques à gérer les ressources financières de manière transparente, responsable et équitable, en veillant à ce qu'elles soient utilisées conformément à l'intérêt général et dans le respect des normes juridiques et budgétaires.

▪ Les acteurs de la gouvernance financière dans le secteur public

La gouvernance financière repose sur plusieurs acteurs interdépendants, chacun jouant un rôle spécifique dans la gestion, le contrôle et l'évaluation des finances publiques.

➤ Les acteurs institutionnels

- Le Pouvoir Exécutif (Gouvernement et ministères)
 - Prépare et exécute le budget de l'État.
 - Assure la mobilisation des recettes (impôts, taxes, emprunts).
 - Garantit la gestion quotidienne des dépenses publiques.

- Le Ministère chargé des Finances / du Budget
 - Élaborateur principal du budget.
 - Responsable de la trésorerie de l'État, de la dette publique et du contrôle budgétaire.
 - Supervise la comptabilité publique et les régies financières (douanes, impôts, trésor).
- Les Collectivités Territoriales
 - Gèrent les ressources financières locales (budgets régionaux/communaux).
 - Participent à la gouvernance décentralisée.
- **Les acteurs de contrôle et de régulation**
 - Le Pouvoir Législatif (Parlement/Assemblée nationale)
 - Vote la loi de finances et autorise les dépenses.
 - Contrôle l'exécution budgétaire à travers des commissions spécialisées.
 - Les Institutions Supérieures de Contrôle (Cour des Comptes, Vérificateur Général, etc.)
 - Contrôlent la régularité, l'efficacité et la transparence de la gestion publique.
 - Publient des rapports publics.
 - Les Organes d'audit interne et d'inspection
 - Audit interne dans les ministères et établissements publics.
 - Inspections générales des finances, inspections sectorielles.
 - Banque Centrale et institutions financières de régulation
 - Veillent à la stabilité monétaire et financière.
 - Contrôlent la dette et la discipline budgétaire.
- **Les acteurs de la société civile et externes**
 - Citoyens et contribuables jouent un rôle de veille citoyenne et de participation, et sont des :
 - Financeurs des dépenses publiques via l'impôt.
 - Bénéficiaires directs des services publics.
 - Organisations de la société civile (OSC), médias et ONG
 - Surveillent la transparence budgétaire.
 - Sensibilisent et informent l'opinion publique.
 - Partenaires techniques et financiers (PTF)
 - Apportent des ressources financières (aides, prêts, subventions).
 - Exigent souvent des normes de bonne gouvernance financière (ex. FMI, Banque Mondiale, Union Européenne).
 - Secteur privé et investisseurs

- Impactés par la politique budgétaire, fiscale et monétaire.
- Peuvent exiger un cadre transparent pour investir.

9. Les facteurs impactant la gouvernance dans le secteur public

La gouvernance dans le secteur public est influencée par un ensemble complexe de facteurs :

- Internes (institutionnels, politiques, économiques, socioculturels, technologiques).
- Externes (pressions et standards internationaux).

L'interaction entre ces facteurs détermine la capacité d'un État à fournir des services publics de qualité, à assurer la justice sociale, et à instaurer une relation de confiance avec les citoyens.

▪ Facteurs institutionnels

Ces facteurs concernent la qualité et l'efficacité des structures publiques.

- Cadre légal et réglementaire : Des lois claires, cohérentes et stables favorisent une gouvernance efficace. L'instabilité juridique et la faiblesse des textes créent des zones grises qui ouvrent la voie à la corruption.
- Capacité administrative et bureaucratique : L'efficacité des institutions publiques dépend de la compétence du personnel, de la clarté des procédures, et de la réduction de la lourdeur bureaucratique.
- Systèmes de contrôle et d'audit : La gouvernance est renforcée par des institutions de contrôle interne (audit interne) et externe (cours des comptes, inspection d'État).

▪ Facteurs politiques

La gouvernance publique est intimement liée au climat politique.

- Volonté politique : Sans un engagement fort des dirigeants, les réformes de gouvernance restent symboliques.
- Stabilité politique et sécurité : L'instabilité (conflits, coups d'État) compromet la continuité des politiques publiques.
- Démocratie et participation citoyenne : Un système politique inclusif favorise la redevabilité et la transparence.

▪ Facteurs économiques et financiers

- Ressources financières : Une gouvernance efficace nécessite un financement suffisant pour le fonctionnement des services publics.
- Gestion des finances publiques (GFP) : Des budgets transparents et un système fiscal équitable renforcent la confiance citoyenne.

- Lutte contre la corruption : La corruption détourne les ressources et sape la confiance dans l'État.

- **Facteurs socioculturels**

- Valeurs et normes sociales : Dans certains contextes, le clientélisme, le népotisme ou les pratiques coutumières peuvent influencer la gestion publique.

- Capital social et confiance citoyenne : La confiance dans les institutions publiques est un moteur essentiel de légitimité et de conformité.

- Niveau d'éducation et de conscience citoyenne : Plus les citoyens sont instruits et informés, plus ils exigent de la transparence et de la redevabilité.

- **Facteurs technologiques**

- Numérisation et e-gouvernance : L'usage des TIC favorise la transparence, l'efficacité et l'accès aux services publics.

- Systèmes d'information intégrés : L'automatisation de la gestion budgétaire, fiscale et administrative réduit les risques de fraude.

- Accessibilité des données (open data) : La publication proactive des données renforce la redevabilité publique.

- **Facteurs internationaux**

- Pressions et normes internationales : Les organisations comme l'OCDE, la Banque mondiale, l'ONU ou l'UEMOA fixent des standards de bonne gouvernance (transparence budgétaire, lutte anticorruption, évaluation de la performance).

- Aide internationale et conditionnalité : Les bailleurs de fonds imposent souvent des réformes de gouvernance comme condition d'aide.

- Globalisation et comparaisons internationales : Les classements (indice de perception de la corruption, Doing Business, Worldwide Governance Indicators) influencent les réformes nationales.

10. Les indicateurs d'évaluation de la gouvernance financière

Les indicateurs de gouvernance financière se regroupent en 6 grandes catégories, l'application de ces indicateurs permet d'évaluer non seulement la santé financière de l'État, mais aussi la qualité de la gestion publique en termes de transparence, d'efficacité et de justice sociale.

- **Indicateurs de transparence et redevabilité**

- Publication et accessibilité du budget : existence d'un budget citoyen, accessibilité en ligne, clarté des documents.

- Rapports financiers publics : fréquence, exhaustivité et conformité des rapports sur l'exécution budgétaire.

- Comptes audités : publication et audit externe (Cour des comptes, institutions supérieures de contrôle).

- **Indicateurs de discipline budgétaire**

- Respect des prévisions budgétaires : écart entre budget voté et budget exécuté.

- Solde budgétaire : déficit ou excédent par rapport au PIB.

- Maîtrise de la dette publique : niveau de la dette/PIB, soutenabilité de la dette, respect des plafonds légaux.

- Gestion des dépenses publiques : part des dépenses prioritaires (santé, éducation, infrastructures).

- **Indicateurs de gestion des finances publiques (GFP)**

- Qualité de la préparation budgétaire : existence d'un cadre budgétaire à moyen terme (CBMT).

- Système de suivi et contrôle interne : efficacité des audits internes, inspections et contrôles.

- Trésorerie et gestion de la liquidité : retards de paiement, existence d'arriérés.

- Système fiscal : efficacité de la mobilisation des recettes, taux de pression fiscale, lutte contre l'évasion.

- **Indicateurs de lutte contre la corruption et intégrité financière**

- Indice de perception de la corruption (CPI) de Transparency International.

- Existence et efficacité des institutions de lutte contre la fraude.

- Pourcentage des marchés publics attribués de manière transparente (appels d'offres ouverts vs gré à gré).

- Suivi des sanctions contre les pratiques de mauvaise gestion financière.

- **Indicateurs de performance et efficacité de la dépense publique**

- Rapport coût/résultats des programmes publics (efficacité allocative).

- Évaluation des politiques publiques : existence de systèmes de suivi-évaluation (S&E).

- Taux de réalisation des investissements publics.

- Indicateurs de service public (santé, éducation, infrastructures) liés aux ressources engagées.

- **Indicateurs de participation et inclusion**

- Participation citoyenne au processus budgétaire (consultations, budget participatif).

- Prise en compte de l'équité et de la redistribution : dépenses sociales ciblées, réduction des inégalités régionales.
- Accès équitable aux services publics financés par le budget.

11. Valeur ajoutée créée par l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance financière dans le secteur public :

L'audit interne constitue un levier essentiel de la gouvernance financière publique. Il crée de la valeur en améliorant la transparence, la gestion des risques, l'efficacité budgétaire et la responsabilité des institutions. Toutefois, sa valeur ajoutée dépend fortement de l'indépendance des auditeurs, de la mise en œuvre effective des recommandations et du soutien politique des autorités.

Une gouvernance financière solide dans le secteur public passe donc par un renforcement institutionnel de la fonction d'audit interne, appuyé par une culture de contrôle, de transparence et de redevabilité.

➤ Mécanismes de création de valeur par l'audit interne :

Les mécanismes de création de la valeur ajoutée par l'audit interne à une entité publique se mesurent sur plusieurs aspects :

▪ **Amélioration de la transparence et de la reddition des comptes :** L'audit interne contribue à l'amélioration de la transparence et de la reddition des comptes à travers :

- la vérification de la fiabilité et de la régularité des états financiers publics ;
- l'amélioration et la préservation de l'entité contre des risques de la fraude et de la corruption ;
- l'accroissement de la confiance des citoyens, des bailleurs de fonds et des partenaires techniques et financiers.

▪ **Renforcement de la gestion des risques :** L'audit interne contribue au renforcement de la gestion des risques en :

- évaluant l'efficacité des dispositifs de contrôle interne ;
- identifiant les risques budgétaires, financiers et opérationnels ;
- proposant des mécanismes de mitigation (plan de gestion des risques).

▪ **Optimisation de la performance financière :** L'audit interne contribue à l'optimisation de la performance financière avec :

- la détection des gaspillages de ressources et la proposition des mesures correctives ;
- l'analyse de l'efficacité de l'allocation budgétaire et de l'exécution des dépenses ;

- la facilitation de la mise en œuvre de la gestion axée sur les résultats (GAR).
- **Amélioration des processus décisionnels :** L'audit interne apporte un plus à l'amélioration des processus décisionnels à travers :
 - la fourniture des informations fiables et objectives aux décideurs publics ;
 - l'alimentation du processus de planification stratégique et budgétaire ;
 - l'encouragement de la prise de décision basée sur l'évidence (evidence-based decision making).
- **Conformité et respect des normes :** L'audit interne, au sein d'une entité :
 - procède à la vérification de l'application des textes législatifs, réglementaires et normatifs ;
 - donne une assurance du respect des normes internationales de gouvernance publique (INTOSAI, COSO, ISO 31000).
 - favorise l'alignement des pratiques financières nationales aux standards internationaux.
- **Suivi de mise en œuvre des recommandations :** L'audit interne assure le monitoring de la mise en œuvre des recommandations liées aux risques. Il évalue régulièrement l'évolution des dispositifs de gestion des risques, et encourage une logique de pilotage proactif au lieu d'une gestion réactive.

Ainsi, la création de valeur par l'audit interne dans la gouvernance financière publique repose sur un équilibre entre ses fonctions d'assurance et de conseil, générant des effets à la fois tangibles (réduction des coûts, conformité accrue) et intangibles (meilleure image institutionnelle, climat de confiance).

Schéma de mécanisme de la création de la valeur

➤ Indicateurs de la valeur ajoutée de l'audit interne

Quelques indicateurs permettant de mesurer la contribution réelle de l'audit interne :

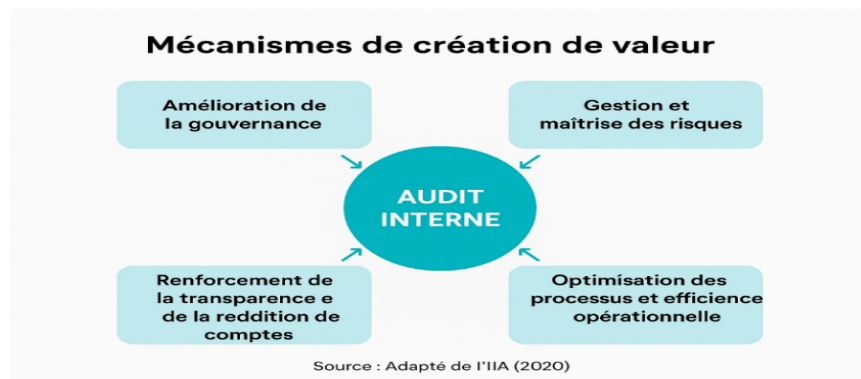
- Taux de mise en œuvre des recommandations d'audit.
- Réduction des irrégularités financières et des pertes de ressources publiques.
- Amélioration des délais et de la qualité de production des états financiers.
- Niveau de satisfaction des parties prenantes (ministères, parlement, citoyens).
- Renforcement de la confiance des partenaires techniques et financiers (PTF).

➤ Les défis de l'audit interne au sein d'une entité publique :

Malgré sa valeur ajoutée, l'audit interne dans le secteur public fait face à des défis :

- le manque de ressources humaines qualifiées et indépendance parfois limitée.
- la faible culture de gouvernance et résistance au changement.

- la mise en œuvre partielle ou tardive des recommandations.
 - les pressions politiques et manque de transparence dans certaines administrations.
- **Promotion d'une culture organisationnelle favorable au sein des entités publiques**



La valeur ajoutée est renforcée dans des organisations qui valorisent la transparence, la responsabilité, et la gestion proactive des risques. L'audit interne doit jouer un rôle actif dans le développement de cette culture (Mihret & Yismaw, 2007). Les recommandations formulées afin de permettre à l'audit interne de créer cette valeur ajoutée aux entités publiques sont résumées dans le tableau ci-après :

Recommandations	Description	Justification / Source
Assurer l'indépendance fonctionnelle	Garantir un reporting direct au comité d'audit et éviter les conflits d'intérêts.	Sarens & De Beelde (2006)
Renforcer la formation continue	Mettre en place des programmes de développement des compétences techniques et comportementales.	Gramling et al. (2004)
Adopter l'audit basé sur les risques	Prioriser les audits selon les risques stratégiques et opérationnels.	Arena, Arnaboldi, & Azzone (2010)
Intégrer les technologies émergentes	Utiliser l'analyse de données et l'automatisation pour augmenter la couverture et la précision.	Hay, Knechel, & Willekens (2006)
Favoriser une culture éthique et de transparence	Sensibiliser les équipes et encourager la communication ouverte autour des résultats d'audit.	Mihret & Yismaw (2007)
Améliorer la communication avec les parties prenantes	Développer des rapports clairs, orientés vers les recommandations actionnables.	Goodwin-Stewart & Kent (2006)
Évaluer régulièrement la performance de la fonction audit	Mettre en place des indicateurs adaptés pour mesurer l'impact et l'efficacité.	Gramling et al. (2004) ; Arena et al. (2010)

Conclusion

L'audit interne, en particulier dans le secteur public, s'est transformé au fil des décennies, passant d'un simple contrôle comptable à une fonction stratégique essentielle à la bonne gouvernance, à la gestion des risques et à l'amélioration de la performance organisationnelle. Cette évolution a été marquée par une professionnalisation accrue, l'adoption de normes internationales, et un élargissement continu de ses missions.

L'évaluation de la valeur ajoutée de l'audit interne met en lumière son rôle central dans la création de richesse organisationnelle, non seulement économique mais aussi en termes de transparence, de conformité, et de gestion proactive des risques. Toutefois, cette valeur reste difficile à quantifier précisément, compte tenu de la complexité des environnements et de la nature souvent intangible de certains bénéfices.

Les recherches académiques ont identifié plusieurs déterminants clés de l'efficacité de l'audit interne, notamment l'indépendance fonctionnelle, les compétences techniques et comportementales des auditeurs, le soutien de la direction, ainsi que l'adaptation aux spécificités institutionnelles et culturelles. Parallèlement, des limites subsistent, telles que la difficulté de mesurer objectivement l'efficacité, les variations contextuelles, et l'adaptation encore incomplète aux innovations technologiques.

Face à ces défis, les recommandations pour améliorer la valeur ajoutée sont claires : renforcer l'indépendance, développer continuellement les compétences, adopter une approche basée sur les risques, intégrer les technologies émergentes, et promouvoir une culture organisationnelle éthique et transparente. Ces axes doivent être soutenus par une communication efficace avec les parties prenantes et une évaluation régulière des performances de la fonction audit.

En somme, l'audit interne apparaît comme un levier incontournable pour renforcer la gouvernance et la performance dans le secteur public. Son avenir dépendra de sa capacité à évoluer en permanence, à innover, et à démontrer de manière tangible sa contribution à la création de valeur durable pour les organisations et leurs parties prenantes.

Bibliographie

❖ Livres et articles :

- HILMI, Y., & FATINE, F. E. (2022). The Contribution of internal audit to the corporate performance: a proposal of measurement indicators. *International Journal of Performance and Organizations*, 1(1), 45-50.
- HILMI, y., & NAJI, F. (2016). Audit social et performance de l'entreprise : une étude empirique au sein du champ organisationnel marocain. *Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales*, 1(3). doi:<https://doi.org/10.48375/IMIST.PRSM/remses-v1i3.5271>
- Hilmi, Y., & Fatine, F. E. (2022). Transformation digitale des cabinets d'audit par les réseaux sociaux: Cas de KPMG. *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1(1).
- HILMI, Y. L'ÉTHIQUE DE L'ENTREPRISE: UN BON MOYEN DE PROTECTION CONTRE LA FRAUDE THE ETHICS OF BUSINESS: A GOOD WAY TO PROTECT AGAINST FRAUD.
- HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, (8).
- HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, (8).
- HILMI, Y., & Zakaria, E. Z. (2020). Contrôle interne de l'information financière et exigences de la loi Sarbanes-Oxley: Évaluation et proposition d'une démarche d'implémentation pour les entreprises marocaines. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(2).
- Hilmi, Y. (2014). Degré d'intégration de l'audit interne et performance des entreprises marocaines/cas de la région de rabat-sale-Zemmour-Zaïr.
- RENARD Jacques (2009), « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris
- Pierre Schick, Jacques Vera, Olivier Bourrouil-Parège (2021), « Audit interne et référentiels des risques-Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit », 3^{ème} édition DUNOD
- RENARD Jacques (2007), « Théorie et pratique de l'audit interne », 10^{ème} édition, page 81
- Mihret & Yismaw, Rôle de l'audit interne dans le développement de la culture organisationnelle

- Sarens & De Beelde Sarens, G., & De Beelde, I. (2006) « The relationship between internal audit and senior management : an analysis of expectations and perceptions », International Journal of Auditing
- Gramling et al. (2004) « The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Audit Literature and Directions »
- Arena, Arnaboldi, & Azzone (2010) « The organizational dynamics of Enterprise Risk Management »
- Hay, Knechel, & Willekens (2006), « Literature Review on Influencing Factors of Audit Fees, Modern Economy, Vol.11 No.2, February 5, 2020 »
- Goodwin-Stewart & Kent (2006) « Thriving through Crisis: Unraveling Internal Auditing's Role in Value Creation, Theoretical Economics Letters, Vol.13 No.5 »
- Gramling et al. (2004); Arena et al. (2010) « Thriving through Crisis: Unraveling Internal Auditing's Role in Value Creation, Theoretical Economics Letters, Vol.13 No.5 ».

❖ **Référentiels utilisés :**

- Normes 2024 ; CRIPP 2017 ; Normes ISSAI/l'INTOSAI ; COSO ERM ; ISO 31000.