
LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE ET SON IMPACT SUR LA PERFORMANCE DES ETABLISSEMENTS PUBLICS: APPROCHE THEORIQUE

Nada LOULIDI

Doctorante, Université Abdelmalek Essaâdi, ENCG Tanger, Maroc

Nada.loulidi@etu.uae.ac.ma

Abdeslam CHRAIBI

Professeur, Université Abdelmalek Essaâdi, ENCG Tanger, Maroc

achraibi@uae.ac.ma

ABSTRACT

In the context of public sector transformation, internal auditing plays a crucial role in improving governance, risk management, and the overall performance of public institutions. This paper presents a qualitative comparative analysis of 27 dedicated scientific publications on internal auditing in the public sector, highlighting its determinants and effects on institutional performance. The study examines factors influencing the effectiveness of internal auditing, including auditor independence, managerial support, integration into governance systems, and the adoption of new technologies. The findings reveal disparities in the implementation and impact of internal auditing across different institutional contexts, emphasizing the need for tailored approaches to enhance its role in public sector performance.

Keywords: *Internal audit; public sector; performance; comparative analysis.*

RÉSUMÉ

Dans un contexte de transformation des administrations publiques, l'audit interne joue un rôle clé dans l'amélioration de la gouvernance, la gestion des risques et l'optimisation des performances des institutions publiques. Cet article propose une analyse comparative qualitative de 27 publications scientifiques dédiées à l'audit interne dans le secteur public, mettant en lumière ses déterminants et ses effets sur la performance institutionnelle. L'étude examine les facteurs influençant l'efficacité de l'audit interne, notamment l'indépendance des auditeurs, le soutien managérial, l'intégration dans les systèmes de gouvernance et l'adoption des nouvelles technologies. Les résultats révèlent des disparités dans la mise en œuvre et l'impact de l'audit interne selon les contextes institutionnels, soulignant la nécessité d'une adaptation des pratiques pour renforcer son rôle dans la performance publique.

Mots-clés : *Audit interne ; Secteur public ; Performance ; Analyse comparative.*

1. INTRODUCTION

Dans un contexte mondial marqué par la nécessité d'une gestion publique plus efficiente, la performance du secteur public est devenue un enjeu stratégique au cœur des réformes administratives. Face aux attentes croissantes des citoyens en matière de transparence, d'optimisation des ressources et d'amélioration des services publics, les gouvernements sont de plus en plus appelés à renforcer leurs dispositifs de contrôle et d'évaluation. À cet égard, l'audit interne joue un rôle central en fournissant un cadre d'analyse permettant de garantir la conformité réglementaire, de prévenir les risques et d'optimiser la gestion des organisations publiques.

L'actualité de cette thématique se justifie par l'évolution des normes internationales de gouvernance et par les réformes adoptées dans plusieurs pays visant à renforcer l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public. Des initiatives comme l'adoption des normes du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ou des référentiels promus par l'Institute of Internal Auditors (IIA) témoignent de la volonté d'intégrer cette fonction dans une dynamique d'amélioration continue des performances publiques. Toutefois, malgré ces avancées, des disparités importantes subsistent quant à l'efficacité de l'audit interne selon les contextes institutionnels, les ressources disponibles et la culture administrative des pays concernés.

Malgré son importance reconnue, l'impact réel de l'audit interne sur la performance des organisations publiques reste un sujet de débat dans la littérature académique. **Quels sont les mécanismes à travers lesquels l'audit interne influence la performance du secteur public ? Quels sont les facteurs qui conditionnent son efficacité ? Comment les organisations publiques intègrent-elles les recommandations des auditeurs internes dans leurs stratégies de gestion et de gouvernance ?**

L'objectif de cette étude est d'apporter un éclairage sur ces questions en s'appuyant sur une analyse comparative et qualitative de 27 publications scientifiques publiées entre 2011 et 2025. En explorant les déterminants de l'efficacité de l'audit interne ainsi que ses effets sur la gestion publique, cette recherche vise à identifier les leviers permettant d'optimiser son rôle dans la gouvernance publique.

Afin d'examiner ces enjeux, cette recherche s'appuie sur une revue systématique de la littérature en mobilisant un corpus de 27 études académiques sélectionnées via les bases de données Scopus, Cairn, ScienceDirect, Jstor, Springer et Research4Life. Ces travaux offrent une perspective globale sur les pratiques, perceptions et impacts de l'audit interne dans différents systèmes administratifs à travers le monde.

L'article est structuré en trois parties. La première partie est consacrée aux repères conceptuels et contextuels de l'audit interne dans le secteur public. Elle définit cette fonction, en retraçant son évolution historique et en précisant son rôle dans le cadre des normes et référentiels internationaux. Elle s'intéresse également à la performance du secteur public, en exposant les principaux défis liés à l'évaluation de la performance des administrations et en analysant la place du secteur public dans le cas spécifique du Maroc. La deuxième partie mobilise les approches théoriques qui permettent d'analyser la contribution de l'audit interne à la performance du secteur public. À travers des cadres tels que la théorie de l'agence et la théorie des choix publics, elle met en évidence les relations entre auditeurs internes, gestionnaires publics et parties prenantes, ainsi que les incitations et contraintes institutionnelles qui influencent l'efficacité de cette fonction. Enfin, la troisième partie propose une revue de la littérature en analysant les résultats des 27 études recensées. Elle met en lumière les déterminants de l'efficacité de l'audit interne, en distinguant les facteurs institutionnels (indépendance des auditeurs, cadre réglementaire, soutien du management), les facteurs organisationnels (ressources disponibles, intégration de l'audit interne dans la gouvernance publique, adoption des nouvelles technologies) et les facteurs humains (compétences des auditeurs et perception de leur rôle). Elle examine ensuite les effets de l'audit interne sur la performance publique, en s'intéressant à son influence sur la gouvernance, la gestion des risques et l'efficacité du secteur public.

2. REPÈRES CONCEPTUELS ET CONTEXTUELS DE L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC

2.1. L'AUDIT INTERNE : DÉFINITION ET PORTÉE

L'histoire de l'audit interne trouve ses origines dans les civilisations antiques. Dès l'époque des Sumériens, des mécanismes de contrôle étaient mis en place pour surveiller les transactions commerciales et garantir l'intégrité des ressources publiques. Les Égyptiens et les Romains ont également développé des pratiques visant à assurer la conformité des finances publiques, mettant en place des auditeurs chargés de surveiller l'utilisation des fonds de l'État (Zimmerman, 2004).

Cependant, l'audit interne, tel qu'on le connaît aujourd'hui, a commencé à se structurer au XIXe siècle, en parallèle avec la Révolution industrielle. L'expansion des entreprises et la complexité croissante des échanges économiques ont nécessité des mécanismes de contrôle plus rigoureux pour éviter les fraudes et garantir la fiabilité des états financiers. Cette évolution a conduit à la création des premières institutions dédiées à l'audit.

Le tournant majeur s'est produit avec la création de l'Institute of Internal Auditors (IIA) en 1941, qui a posé les bases de la profession et établi des normes encadrant ses pratiques. L'IIA définit l'audit interne comme « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée* » (IIA, 2009).

L'influence du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), à partir de 1992, a renforcé cette approche en introduisant un cadre intégré du contrôle interne. Ce référentiel repose sur cinq composantes fondamentales : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, ainsi que le suivi des contrôles. La révision du cadre COSO en 2013 a mis davantage l'accent sur la gestion des risques et la performance organisationnelle, affirmant ainsi le rôle central de l'audit interne dans la gouvernance des institutions publiques et privées (Power, 1997).

L'audit interne poursuit une double mission : assurer la conformité et apporter des recommandations pour améliorer la performance organisationnelle. Contrairement à l'audit externe, qui se concentre sur la certification des états financiers, l'audit interne adopte une approche holistique qui englobe les processus stratégiques, opérationnels et financiers (Hood, 1991).

L'auditeur interne joue un rôle clé en analysant les risques auxquels est exposée l'organisation et en proposant des mesures correctives. Il évalue l'efficacité des systèmes de contrôle interne, veille au respect des réglementations et identifie les opportunités d'amélioration des processus de gestion. Il agit ainsi comme un conseiller stratégique pour la direction en facilitant la mise en place de pratiques optimales (Van Peurseem, 2005).

Le processus d'audit interne suit une démarche méthodologique rigoureuse qui comprend plusieurs étapes :

- La planification, qui consiste à définir les objectifs de l'audit, identifier les domaines à risque et établir un programme d'intervention.
- La collecte des informations, qui s'appuie sur l'examen documentaire, les entretiens avec les parties prenantes et l'analyse des processus en place.
- L'évaluation des contrôles internes et des risques, qui permet d'identifier les défaillances et les points d'amélioration dans les procédures organisationnelles.
- Les tests et vérifications, qui visent à examiner la conformité des pratiques et à mesurer leur efficacité.
- La formulation des recommandations, qui propose des actions correctives pour renforcer la gouvernance et la performance de l'organisation.

- Le suivi des recommandations, qui assure la mise en œuvre des actions préconisées et mesure leur impact.

Table 1: Évolution de l’audit interne

Période	Évolution de l’Audit interne	Caractéristiques principales
Antiquité-Moyen âge	Contrôle des transactions et des ressources	Pratiques de vérification en Égypte, à Rome et en Mésopotamie
XIX siècle	Structuration avec la révolution industrielle	Développement des premières méthodes comptables modernes
1942	Création de l’Institute of Internal Auditors (IIA)	Définition des premières normes professionnelles
1992	Introduction du cadre COSO	Approche intégrée du contrôle interne
Années 2000	Expansion du rôle de l’audit interne	Intégration de la gestion des risques et de la gouvernance
2013	Mise à jour du cadre du COSO	Approche renforcée de la gestion des risques et du contrôle interne

Source : Les auteurs

2.2. PERFORMANCE DU SECTEUR PUBLIC : ENJEUX ET MESURES

La performance du secteur public constitue un concept central dans les approches du management public contemporain. Contrairement aux entreprises privées, où l’efficacité est principalement mesurée par des indicateurs financiers, la performance des institutions publiques repose sur un équilibre plus complexe, combinant efficacité des services, optimisation des ressources, transparence et satisfaction des citoyens (Pollitt & Bouckaert, 2017).

Cependant, évaluer la performance publique s’avère plus délicat, car les organisations publiques poursuivent des objectifs multiples et parfois contradictoires. Elles doivent à la fois garantir l’efficacité des politiques publiques, assurer une gestion rigoureuse des ressources, et préserver les principes de transparence et de redevabilité (Speklé & Verbeeten, 2009). Cette complexité résulte de la diversité des parties prenantes impliquées, des contraintes budgétaires et des impératifs de gouvernance démocratique (Ömürgönülşen, 2002).

Cela étant dit, l’un des principaux défis de la performance publique réside dans la tension entre centralisation et autonomie administrative. Zhao et al. (2024) ont démontré que si la centralisation budgétaire améliore la transparence et réduit certains biais locaux, elle peut aussi limiter la flexibilité des administrations locales et ralentir la prise de décision. Une gouvernance publique efficace repose donc sur un équilibre entre coordination nationale et autonomie locale, afin de garantir à la fois contrôle et réactivité.

Un autre défi majeur concerne la résistance au changement. L’adoption de nouvelles méthodes d’évaluation et de gestion implique souvent une transformation culturelle et organisationnelle, qui ne peut réussir sans un accompagnement adéquat et l’adhésion des acteurs publics (Virani & van der Wal, 2023).

Face à ces défis, les nouvelles tendances en matière de gestion publique privilégient une approche hybride, combinant mécanismes de transparence, évaluation flexible et implication des citoyens (Jia & Lin, 2025). L’engagement des

citoyens dans l'évaluation des politiques publiques permet non seulement d'accroître la redevabilité des administrations, mais aussi d'ajuster les politiques en fonction des attentes réelles de la société.

Dans ce cadre, l'alignement entre les stratégies institutionnelles et les outils de mesure de la performance devient un enjeu clé. Une gestion publique efficace repose non seulement sur des indicateurs pertinents et adaptés, mais aussi sur la mise en œuvre de mécanismes de contrôle et d'amélioration continue (Virani & van der Wal, 2023). Cette évolution vers une gestion publique plus agile et réactive permettrait aux institutions publiques de mieux répondre aux défis contemporains tout en garantissant une performance durable.

L'efficacité du secteur public peut être comparée à une course d'endurance, pour reprendre une métaphore sportive, où la capacité des institutions à maintenir un niveau de performance constant est essentielle pour répondre aux attentes des citoyens sans épuiser les ressources disponibles (Hood, 1991). L'approche moderne de la gestion publique privilégie une évaluation basée sur les résultats plutôt que sur les moyens déployés. Cette transition vers une culture de la performance a conduit à l'adoption de modèles de gestion intégrant des outils d'évaluation stratégique tels que le Balanced Scorecard (BSC). Initialement conçu pour le secteur privé, ce modèle permet de structurer l'évaluation des performances publiques en intégrant les résultats financiers, la satisfaction des usagers, les processus internes et l'apprentissage organisationnel (Kaplan & Norton, 2001). Son application dans le secteur public offre une vision plus dynamique et proactive de la performance administrative, en ajustant les stratégies en fonction des besoins identifiés. Toutefois, l'un des défis majeurs reste l'adaptation de ces outils aux spécificités du secteur public, où les résultats ne sont pas toujours mesurables en termes économiques immédiats, mais doivent être évalués en fonction de leur impact sociétal (Christensen & Lægreid, 2018).

Parallèlement, l'optimisation des ressources représente un enjeu fondamental pour garantir une gestion efficace du secteur public. Face à des contraintes budgétaires croissantes, la capacité à maximiser l'utilisation des ressources financières et humaines devient un impératif stratégique (Christensen & Lægreid, 2018). Dans cette optique, les organisations publiques adoptent de plus en plus des outils avancés de contrôle de gestion et des systèmes d'information intégrés (Abdullahi et al., 2024), facilitant une allocation plus efficiente des ressources et une meilleure anticipation des besoins (Anthony & Young, 2019). L'audit interne joue également un rôle déterminant en identifiant les inefficiences et en proposant des solutions pour améliorer la gestion des fonds publics (Power, 1997).

L'évaluation de la performance dans le secteur public repose sur plusieurs approches méthodologiques. Van Dooren, Bouckaert et Halligan (2015) distinguent trois grandes catégories d'indicateurs : les mesures objectives, basées sur des données quantitatives comme les délais de traitement et le taux d'exécution budgétaire ; les indicateurs subjectifs, qui s'appuient sur la perception des citoyens et des parties prenantes ; et les évaluations dynamiques, qui intègrent les effets à long terme des politiques publiques. Certaines études, comme celles de Mustea, Mihiț et Lobonț (2021), suggèrent que l'analyse en composantes principales (ACP) est une méthode efficace pour agréger différents critères de performance et comparer les entités publiques. L'usage des systèmes d'information avancés joue également un rôle essentiel dans le suivi et la gestion des performances publiques (Abdullahi et al., 2024). Toutefois, un problème majeur réside dans l'inadéquation entre les indicateurs de performance et les réalités du secteur public. Speklé & Verbeeten (2009) soulignent que des objectifs trop rigides peuvent encourager des comportements opportunistes, où les entités publiques privilégient l'optimisation des résultats quantitatifs au détriment de la qualité des services. Ainsi, une gestion efficace de la performance publique repose sur une combinaison équilibrée d'outils d'évaluation adaptés, une allocation optimisée des ressources et une approche méthodologique souple permettant d'intégrer les spécificités et les évolutions du secteur.

2.3. PLACE ET PORTÉE DU SECTEUR PUBLIC AU MAROC

Le secteur public marocain est un acteur clé de l'économie et de la mise en œuvre des politiques publiques. Il se compose principalement de l'administration publique, des établissements et entreprises publics (EEP) et des collectivités territoriales, chacun ayant un rôle spécifique dans la gestion et la régulation des services publics, le développement économique et la cohésion sociale (DEPP, 2025). Selon l'OCDE (2023), le secteur public marocain a connu d'importantes transformations visant à renforcer son efficacité, améliorer la gouvernance et accroître la transparence

des finances publiques. Ces réformes s'inscrivent dans une dynamique plus large de modernisation de l'organisation publique et d'optimisation des ressources de l'État (OCDE, 2023).

Le secteur public marocain regroupe 271 EEP, opérant dans des secteurs stratégiques tels que l'énergie, l'eau, les infrastructures, les télécommunications, les transports, l'éducation et la santé. Parmi ces entités, 43 sont des sociétés anonymes à participation publique majoritaire, tandis que 228 sont des établissements publics à caractère administratif, industriel ou commercial (DEPP, 2025). Ces entreprises publiques jouent un rôle structurant dans l'économie du pays et assurent la gestion de services essentiels à la population (OCDE, 2023).

Sur le plan de l'emploi, le secteur public est le premier employeur du pays avec plus de 566000 agents publics, dont 430000 dans l'organisation publique, 36000 dans les collectivités territoriales et 100000 dans les EEP (DEPP, 2025). Ce chiffre illustre l'importance du secteur public en tant que garant de l'accès aux services fondamentaux et moteur du développement économique (OCDE, 2023).

L'activité économique du secteur public marocain est également significative. En 2023, le chiffre d'affaires des EEP a atteint 332 milliards de dirhams, soit environ 25 % du PIB national. Le volume des investissements publics s'est élevé à 81 milliards de dirhams, dont 65 % ont été réalisés par les EEP, témoignant de leur rôle moteur dans les projets d'infrastructure et de développement national (DEPP, 2025). Sur le plan budgétaire, les EEP contribuent également aux finances publiques, avec des dividendes et impôts représentant une part significative des recettes de l'État. En 2023, les transferts budgétaires de l'État vers les EEP ont atteint 42 milliards de dirhams, priorisant des secteurs essentiels comme l'éducation, l'énergie et l'agriculture (DEPP, 2025).

Cela étant dit, face aux défis liés à la rentabilité et à l'efficacité des EEP, une réforme d'ampleur est en cours, conformément aux orientations stratégiques de la politique actionnariale de l'État (PAE). L'objectif est de rationaliser le portefeuille public, en fusionnant certaines entités pour renforcer leur efficacité et en améliorant la gouvernance des entreprises publiques (DEPP, 2025). L'OCDE (2023) souligne que cette réforme vise également à clarifier les missions des EEP, à optimiser l'utilisation des ressources publiques et à améliorer l'impact socio-économique des entreprises publiques sur le développement national (OCDE, 2023).

L'optimisation du secteur public repose aussi sur l'accélération de la digitalisation et l'amélioration du cadre de gestion des ressources humaines, afin d'accroître la performance et la transparence des administrations publiques. La refonte du cadre juridique et institutionnel des EEP vise à garantir une meilleure allocation des ressources et à favoriser un développement plus harmonieux du secteur public (DEPP, 2025). Dans ce cadre, l'OCDE recommande de renforcer la reddition des comptes et l'évaluation des performances des entreprises publiques, en mettant en place des mécanismes de suivi et de contrôle plus rigoureux (OCDE, 2023).

L'équilibre entre centralisation et autonomie des entités publiques constitue un autre enjeu fondamental. L'OCDE (2023) met en avant la nécessité d'instaurer une gouvernance plus flexible, où les administrations locales disposent d'une plus grande autonomie pour mieux répondre aux besoins spécifiques de chaque région. L'amélioration du cadre budgétaire et l'introduction d'outils de gestion des risques constituent également des axes stratégiques pour garantir une meilleure efficacité des politiques publiques et assurer une allocation optimale des ressources (OCDE, 2023).

3. APPROCHES THÉORIQUES DE LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE À LA PERFORMANCE PUBLIQUE

La gestion du secteur public repose sur des principes fondamentaux tels que la transparence, l'efficacité et la redevabilité. Dans ce cadre, l'audit interne se révèle être un levier stratégique en fournissant aux décideurs des analyses objectives, des recommandations éclairées et un suivi rigoureux des politiques publiques.

Les Etablissements publics présentent depuis toujours une grande importance, à leur contribution déterminante dans la conduite et la mise en œuvre des politiques de développement économique et social et à l'effort de l'investissement public. En effet, ces entités interviennent dans tous les secteurs stratégiques, notamment l'infrastructure, l'eau, l'énergie,

l'agriculture, la pêche maritime, l'éducation, l'enseignement, la formation professionnelle, la recherche, la santé, la protection sociale, le tourisme, le transport et la logistique outre la production d'une large gamme de services aux entreprises et aux citoyens. De même, les établissements publics interviennent massivement dans les programmes de développement des territoires et de réduction des inégalités sociales et spatiales et jouent un rôle majeur dans la mise en œuvre des chantiers stratégiques contribuant ainsi à la diversification des sources de croissance, au renforcement de la résilience et de la compétitivité de l'économie dans l'objectif de consolidation du positionnement international du pays.

Les établissements publics sont en grande partie financés par les fonds publics, ce qui engendre une plus grande responsabilité par rapport aux citoyens. L'audit interne vient pour s'assurer que ces fonds sont utilisés de manière efficace, sincère et conforme aux objectifs définis. Contrairement aux entreprises privées, ces dernières ont un intérêt direct à maximiser les profits pour les actionnaires, les établissements publics doivent viser à maximiser la valeur pour la société et contribuer à sa performance. Un audit interne fort permet de compléter les contrôles des régulations strictes et les contrôles externes (des autorités de régulation ou des inspections générales). en offrant une évaluation continue des processus internes et en identifiant rapidement les défaillances. Dans les entreprises privées, bien que le contrôle interne soit également important, il n'est pas toujours soumis aux mêmes contraintes de transparence et de régulation.

Toutefois, pour saisir pleinement son rôle et son impact, il est essentiel de mobiliser des cadres théoriques qui permettent d'évaluer son efficacité et ses limites. La théorie de l'agence, en analysant les relations principal-agent, permet de comprendre les asymétries d'information et les comportements opportunistes susceptibles d'affecter la performance publique. Par ailleurs, la théorie des choix publics offre une perspective complémentaire en mettant en lumière les dynamiques institutionnelles et les motivations individuelles des acteurs politiques, notamment dans le cadre des cycles électoraux et des décisions budgétaires.

3.1. THÉORIE DE L'AGENCE

La théorie de l'agence, développée par Jensen et Meckling (1976), repose sur l'idée que lorsqu'un principal (mandant) délègue une mission à un agent (mandataire), ce dernier peut être incité à poursuivre ses propres intérêts, ce qui génère des coûts d'agence. Ces coûts incluent les mécanismes de surveillance, les incitations et les inefficiences liées aux comportements opportunistes. Dans le secteur privé, cette théorie a permis d'éclairer les conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants. Par exemple, Jensen (1986) a démontré que les dirigeants peuvent privilégier des investissements non rentables mais valorisants sur le plan personnel, à moins que des mécanismes de contrôle rigoureux, tels que des conseils d'administration indépendants ou des audits externes, ne soient mis en place.

Contrairement au secteur privé où l'actionnaire est clairement identifié, la gouvernance publique implique divers acteurs : citoyens, autorités de tutelle, bailleurs de fonds et institutions internationales. Dixit (1996) a ainsi mis en évidence le concept de multi-principalité, soulignant que les agents publics doivent répondre à des attentes divergentes, rendant plus difficile l'alignement des intérêts et la mise en place de mécanismes de surveillance efficaces. Cette pluralité des mandants entraîne des conflits d'objectifs qui compliquent l'évaluation de la performance. Alors que dans une entreprise, le critère financier est prédominant, le secteur public poursuit des objectifs multiples et parfois contradictoires, tels que l'équité sociale, la stabilité économique et la durabilité environnementale.

Un autre défi posé par la théorie de l'agence dans le secteur public est celui des asymétries d'information, exacerbées par le manque de transparence dans les décisions administratives. Zimmerman (1977) a montré que cette opacité permet aux responsables politiques et administratifs d'affecter les ressources selon des critères électoralistes ou clientélistes plutôt que sur des bases rationnelles. En conséquence, les citoyens, qui sont les principaux mandants, ont souvent un accès limité aux informations leur permettant d'évaluer la performance de leurs représentants. Cette difficulté est amplifiée par la technocratie décrite par Galbraith (1967), où les experts et techniciens influencent fortement les décisions sans pour autant être directement soumis à des mécanismes de contrôle démocratique.

Toutefois, si la théorie de l'agence permet de comprendre les conflits d'intérêts et les asymétries d'information, elle reste insuffisante pour appréhender l'ensemble des dynamiques du secteur public.

3.2. THÉORIE DES CHOIX PUBLICS

La théorie des choix publics, développée par Buchanan et Tullock (1962), offre un cadre complémentaire en s'intéressant aux interactions collectives et aux motivations des acteurs publics dans les processus décisionnels. Contrairement à la théorie de l'agence qui repose sur une relation bilatérale principal-agent, la théorie des choix publics analyse la manière dont les décisions sont influencées par des considérations électorales, bureaucratiques et institutionnelles.

La première branche de cette théorie, la théorie constitutionnelle, examine comment les règles institutionnelles façonnent les décisions publiques. Buchanan et Tullock (1962) ont montré que l'élaboration des constitutions repose sur des compromis visant à garantir un équilibre entre stabilité institutionnelle et flexibilité des politiques publiques. Dans ce cadre, la mise en place de dispositifs de gouvernance décentralisée, comme la Charte nationale de déconcentration administrative au Maroc (2018), constitue un exemple de réforme institutionnelle destinée à améliorer la coordination entre les niveaux central et local.

La seconde branche, la théorie des institutions politiques, met en évidence l'impact des cycles électoraux sur les décisions publiques. Downs (1957) a démontré que les gouvernants ont tendance à privilégier des politiques qui maximisent leurs chances de réélection, ce qui peut mener à des décisions de court terme, telles que l'augmentation des dépenses publiques à l'approche des élections. Niskanen (1971), quant à lui, a analysé le comportement des bureaucrates, montrant qu'ils cherchent souvent à maximiser le budget de leurs administrations, indépendamment des besoins réels en services publics. Ces tendances opportunistes expliquent pourquoi certains projets de développement sont favorisés non en fonction de leur rentabilité économique, mais de leur impact électoral.

Ferraz et Finan (2008) ont montré que les audits publics peuvent jouer un rôle clé dans la réduction de ces comportements opportunistes. Leur étude empirique au Brésil a révélé que les municipalités soumises à des contrôles aléatoires réduisaient significativement les dépenses non justifiées et amélioreraient leur gestion budgétaire. De même, Treisman (2000) a démontré que la transparence budgétaire et la mise en place de règles strictes en matière d'audit contribuent à limiter la corruption et à renforcer la performance publique.

Cependant, la théorie des choix publics présente également certaines limites. En se focalisant principalement sur les motivations individuelles, elle sous-estime parfois les dynamiques collectives et les valeurs éthiques qui peuvent influencer les décisions publiques. Ostrom (1990) a critiqué cette vision en montrant que les communautés locales peuvent gérer efficacement des ressources communes grâce à des mécanismes de gouvernance coopératifs fondés sur la confiance et des normes sociales partagées. De plus, l'approche économiste de cette théorie tend à simplifier les comportements des acteurs publics en les réduisant à des choix rationnels guidés par l'intérêt personnel, alors que les processus décisionnels sont souvent plus complexes et influencés par des facteurs institutionnels et socioculturels.

Pour pallier ces limites, des approches combinées ont été développées, intégrant des dimensions participatives et délibératives. Fung et Wright (2001) ont mis en avant l'importance des forums citoyens et des dispositifs de démocratie participative pour améliorer l'efficacité des décisions publiques.

En définitive, l'audit interne constitue un outil central pour améliorer la performance publique, mais son efficacité dépend largement du cadre institutionnel dans lequel il s'inscrit. La théorie de l'agence permet d'analyser les mécanismes de contrôle et de redevabilité nécessaires pour réduire les asymétries d'information et aligner les intérêts des agents et des principaux. Toutefois, en raison des spécificités du secteur public, elle doit être complétée par la théorie des choix publics, qui met en évidence les logiques électorales et bureaucratiques influençant les décisions publiques. L'intégration de ces approches permet de mieux comprendre les défis liés à l'audit interne et d'identifier des leviers d'amélioration pour renforcer la transparence, la responsabilité et l'efficacité des politiques publiques.

4. REVUE DE LITTÉRATURE SUR L'APPORT DE L'AUDIT INTERNE PUBLIC

4.1. PRÉSENTATION DES PUBLICATIONS RETENUES

La présente revue de littérature repose sur 27 publications académiques couvrant la période 2011-2025, identifiées via les bases de données Scopus, Cairn, ScienceDirect, Jstor, Springer et Research4Life, à partir des mots-clés audit interne public. La recherche a été réalisée en suivant un processus rigoureux afin de garantir la fiabilité des résultats obtenus. La sélection des articles a été réalisée en prenant en compte leur capacité à répondre à la question centrale de cette étude : comment l'audit interne dans les établissements publics peut-il contribuer à améliorer la performance et la gouvernance ?

L'analyse de ces travaux met en lumière une diversité géographique notable, qui enrichit la compréhension des dynamiques d'audit interne dans des contextes institutionnels publics variés.

La répartition géographique des études recensées montre une large couverture internationale, avec des recherches menées en Afrique (Maroc, Bénin, Ghana, Afrique du Sud, Éthiopie, Sierra Leone), en Amérique du Nord (Canada, États-Unis), en Europe (Suisse), en Amérique latine (Brésil, Argentine), en Asie (Arabie Saoudite, Indonésie, Malaisie), et à l'échelle internationale. Cette diversité reflète l'universalité des enjeux liés à l'audit interne dans le secteur public, tout en soulignant des spécificités propres aux systèmes administratifs et aux cadres réglementaires nationaux.

L'analyse chronologique des publications met en évidence une évolution des contributions académiques selon les régions. Entre 2011 et 2015, les premières études se concentrent sur des pays comme l'Afrique du Sud, le Canada, l'Arabie Saoudite et l'Éthiopie, où l'accent est mis sur l'intégration de l'audit interne dans la gestion des risques et son positionnement dans les dispositifs de gouvernance publique. À partir de 2016, la recherche s'élargit vers des contextes asiatiques et africains, avec des études en Malaisie, Indonésie et Bénin, témoignant d'un intérêt grandissant pour l'efficacité de cette fonction dans des administrations en transformation. La période 2020-2025 marque une intensification des recherches dans les pays émergents, notamment au Maroc, au Ghana, en Arabie Saoudite et en Argentine, avec des approches plus empiriques combinant analyses quantitatives et études de cas.

L'étendue géographique des travaux recensés offre plusieurs avantages dans l'analyse comparative de l'efficacité de l'audit interne. Elle permet d'identifier des tendances générales, notamment l'importance de l'indépendance des auditeurs, du soutien du management et de la mise en œuvre effective des recommandations. Elle met également en lumière des spécificités nationales, révélant par exemple des défis d'ordre institutionnel en Afrique, où l'audit interne reste parfois limité par des contraintes de ressources et une autonomie restreinte. En Amérique latine et en Asie, les recherches insistent davantage sur l'évolution des pratiques d'audit et l'intégration des nouvelles technologies, notamment les outils d'audit assistés par ordinateur.

Cette diversité des contextes permet d'examiner la manière dont les déterminants de l'audit interne s'articulent dans des systèmes publics variés. L'efficacité de cette fonction ne dépend pas uniquement des normes et des meilleures pratiques internationales mais également des structures de gouvernance, des cultures organisationnelles et du degré d'adhésion des institutions publiques aux principes de transparence et de contrôle. L'analyse comparative des résultats issus de ces différentes études constituera ainsi un levier essentiel pour comprendre comment l'audit interne peut être optimisé en fonction des réalités propres à chaque pays.

4.2. DÉTERMINANTS DE L'EFFICACITÉ DE L'AUDIT INTERNE

L'efficacité de l'audit interne se définit comme la capacité de cette fonction à détecter et prévenir les risques, à émettre des recommandations pertinentes et à contribuer à l'amélioration des pratiques organisationnelles (Alzeban & Gwilliam, 2014). L'analyse de la littérature permet de regrouper les déterminants de cette efficacité en trois grandes catégories : les facteurs institutionnels, les facteurs organisationnels et les facteurs liés aux auditeurs internes.

Les facteurs institutionnels désignent l'ensemble des éléments structurels qui encadrent le fonctionnement de l'audit interne au sein du secteur public. Ils incluent notamment les lois et réglementations en vigueur, les normes

internationales d'audit, l'indépendance des auditeurs et le degré de soutien du management à la fonction d'audit (Tadida & Daigneault, 2020). L'indépendance est l'un des principes fondamentaux garantissant l'efficacité de l'audit interne. Elle se définit comme la capacité des auditeurs internes à effectuer leurs missions sans influence extérieure, en évitant toute pression susceptible d'altérer leur objectivité (Hailemariam, 2014). Plusieurs études montrent que lorsque l'audit interne est rattaché directement à la direction générale ou à un comité d'audit, son indépendance est renforcée, ce qui lui permet d'exercer un contrôle plus efficace. Par exemple, Alzeban & Gwilliam (2014) en Arabie Saoudite et Rey & Reix (2021) en Suisse démontrent que les organisations publiques où l'audit interne jouit d'une autonomie accrue affichent une meilleure mise en œuvre des recommandations issues des audits.

Le soutien du management est un autre déterminant institutionnel clé. Il se réfère à l'attitude des dirigeants vis-à-vis de l'audit interne et leur volonté de prendre en compte ses recommandations (Appiah et al., 2023). Une étude menée au Ghana par Appiah et al. (2023) montre que lorsque les dirigeants perçoivent l'audit interne comme un outil stratégique plutôt que comme une simple contrainte réglementaire, l'impact des audits est considérablement amélioré. À l'inverse, dans certaines administrations, notamment en Sierra Leone (Sheriff, 2021), les recommandations des auditeurs internes restent souvent inappliquées en raison du manque d'engagement des décideurs publics.

Les facteurs organisationnels font référence aux caractéristiques internes des administrations qui influencent le bon déroulement des missions d'audit interne. Ils incluent notamment les ressources humaines et budgétaires allouées à la fonction d'audit, l'intégration de l'audit interne dans la gouvernance publique et l'utilisation de technologies modernes pour améliorer l'efficacité des contrôles (Kewo & Mamuaya, 2019).

Le manque de ressources humaines et financières est un obstacle majeur à l'efficacité de l'audit interne dans de nombreuses administrations. Ridwan et al. (2022) en Malaisie et Sheriff (2021) en Sierra Leone soulignent que l'insuffisance de personnel qualifié et de financements alloués à l'audit interne limite la portée des investigations, rendant impossible la couverture de toutes les fonctions critiques d'une organisation publique. Dans certains cas, les audits sont réalisés par une équipe réduite, souvent débordée par l'ampleur des tâches à accomplir, ce qui affaiblit leur qualité et leur crédibilité.

L'intégration de l'audit interne dans la gouvernance publique est également déterminante. Lorsqu'il est bien articulé avec les autres mécanismes de contrôle et de gestion des risques, son efficacité est renforcée. Une étude menée par Farias & Van Bellen (2023) sur l'analyse de 45 publications scientifiques met en évidence le rôle central que joue l'audit interne dans la détection des fraudes et la mise en place de meilleures pratiques managériales lorsqu'il est intégré dans une démarche de gouvernance proactive.

L'utilisation des technologies d'audit assistées par ordinateur (CAATs) contribue également à améliorer la qualité des audits internes. Almagrashi et al. (2023) en Arabie Saoudite montrent que les administrations qui ont adopté des logiciels d'analyse de données et des outils d'intelligence artificielle pour automatiser certaines tâches d'audit obtiennent des résultats plus précis et une meilleure détection des anomalies.

Les facteurs liés aux auditeurs internes concernent leurs qualifications, leur expérience et leur perception du rôle de l'audit interne dans l'organisation publique. La compétence professionnelle des auditeurs est essentielle pour garantir la qualité des recommandations formulées et leur acceptabilité par les gestionnaires publics (Coetzee & Lubbe, 2011).

Une étude menée par Ahmi et al. (2016) en Malaisie montre que les auditeurs bénéficiant d'une formation continue et de certifications professionnelles (telles que la certification CIA – Certified Internal Auditor) ont une meilleure capacité à identifier les risques et à proposer des solutions adaptées aux réalités du secteur public. De même, Bakri et al. (2025) en Indonésie mettent en évidence le lien entre le niveau d'expertise des auditeurs et la mise en œuvre effective des recommandations issues des audits.

Enfin, la perception du rôle des auditeurs internes par les parties prenantes influence leur impact au sein des administrations publiques. Roussy (2013) au Québec a démontré que dans certaines organisations, l'audit interne est perçu comme une fonction de conformité plutôt que comme un levier d'amélioration continue. Cette perception limite

l'adhésion des gestionnaires aux recommandations formulées, réduisant ainsi l'impact des audits sur la performance organisationnelle.

4.3. EFFETS DE L'AUDIT INTERNE SUR LA PERFORMANCE, LA GOUVERNANCE ET L'EFFICIENCE DU SECTEUR PUBLIC

L'audit interne a des effets multiples sur les organisations publiques, influençant à la fois leur performance, leur gouvernance et leur efficacité. Ces trois concepts, bien que liés, renvoient à des dimensions distinctes du fonctionnement des institutions publiques.

L'un des effets les plus significatifs de l'audit interne est son impact sur la gouvernance publique. La gouvernance publique se définit comme l'ensemble des mécanismes et des processus qui garantissent la transparence, l'intégrité et la responsabilité dans la gestion des affaires publiques (Rey & Reix, 2021). Une bonne gouvernance repose sur la mise en place de dispositifs de contrôle interne efficaces, incluant l'audit interne, qui contribue à prévenir les abus et à assurer une gestion conforme aux normes éthiques et réglementaires. En assurant un contrôle régulier des processus administratifs, l'audit interne permet de garantir la transparence dans l'utilisation des fonds publics et d'améliorer la responsabilité des gestionnaires.

Dans plusieurs études, notamment celles de Rey & Reix (2021) en Suisse et Tadida & Daigneault (2020) au Québec, il est démontré que la présence d'une fonction d'audit interne efficace contribue à réduire les pratiques de gestion opaques et à renforcer la confiance des citoyens dans les institutions publiques. Une gouvernance efficace repose sur des dispositifs de contrôle internes rigoureux qui assurent non seulement la conformité aux réglementations, mais aussi une gestion proactive des risques et des irrégularités.

Cependant, certains travaux montrent que cet effet n'est pas automatique et dépend du degré d'application des recommandations des audits internes. Sheriff (2021) en Sierra Leone souligne que dans certaines administrations publiques, les rapports d'audit sont souvent ignorés ou n'entraînent pas de mesures correctives, réduisant ainsi leur impact sur la gouvernance.

L'audit interne est également un levier majeur de la performance des organisations publiques, dans la mesure où il favorise une gestion plus rigoureuse et mieux alignée avec les objectifs stratégiques de l'État (Tadida & Daigneault, 2020). Elle englobe plusieurs dimensions, notamment la qualité des services rendus aux citoyens, la rationalisation des processus internes et la réduction des dysfonctionnements.

Une administration performante est capable d'adapter ses processus pour améliorer l'efficacité de ses services, réduire les délais de traitement des dossiers et optimiser la qualité des prestations offertes aux citoyens (Tadida & Daigneault, 2020).

Les études de Almagrashi et al. (2023) en Arabie Saoudite et Hailemariam (2014) en Éthiopie montrent que lorsque les recommandations issues des audits internes sont mises en œuvre de manière proactive, elles permettent d'identifier les faiblesses structurelles des organisations et de proposer des solutions adaptées. Par exemple, l'amélioration du suivi budgétaire et la mise en place d'indicateurs de performance permettent de mesurer avec précision l'impact des politiques publiques et d'optimiser leur mise en œuvre.

Toutefois, plusieurs publications relèvent que l'audit interne peut être inefficace lorsque son rôle est limité à un simple exercice bureaucratique. Dellai & Omri (2016) en Tunisie et Lebkhachi & Chraïbi (2024) au Maroc constatent que dans certaines administrations, les audits internes sont perçus comme une obligation légale sans véritable incidence sur la performance réelle des institutions. Cette situation résulte souvent d'un manque d'engagement de la direction et d'une culture organisationnelle qui considère l'audit interne comme une fonction de conformité plutôt qu'un outil de gestion stratégique.

L'efficacité du secteur public repose sur sa capacité à maximiser l'utilisation des ressources tout en minimisant le gaspillage et les redondances. L'audit interne joue un rôle central dans cette optique, en identifiant les axes d'amélioration permettant de rationaliser les dépenses publiques et d'optimiser la gestion des ressources humaines et matérielles.

Les recherches menées par Coetzee & Lubbe (2011) en Afrique du Sud et Farias & Van Bellen (2023) montrent que les administrations ayant mis en place des audits internes performants ont réussi à réduire leurs coûts de fonctionnement tout en améliorant la qualité des services publics. L'audit interne permet en effet de détecter des inefficacités dans la gestion budgétaire, d'éviter les dépenses superflues et de proposer des ajustements pour une allocation plus efficace des ressources.

Cependant, ces effets sont conditionnés par l'existence d'un cadre institutionnel qui favorise l'application des recommandations issues des audits. Dans certains contextes, l'audit interne se heurte à des résistances internes, notamment en raison de la complexité des processus administratifs et des freins culturels à l'optimisation des pratiques de gestion. Addahbi et al. (2020) au Maroc montrent par exemple que dans certaines administrations, la rigidité des procédures et le manque de formation des cadres freinent la mise en œuvre des recommandations issues des audits internes, limitant ainsi leur impact sur l'efficacité organisationnelle.

5. CONCLUSION

L'article a mis en lumière l'importance stratégique de l'audit interne dans l'amélioration de la performance du secteur public. À travers une analyse comparative de 27 publications académiques, il a été possible d'identifier les principaux déterminants de son efficacité ainsi que ses effets sur la gouvernance, l'efficacité et la gestion des risques dans les administrations publiques. Loin d'être une simple fonction de conformité, l'audit interne apparaît comme un levier essentiel pour garantir la transparence et l'optimisation des ressources, sous réserve de bénéficier d'un cadre institutionnel favorable, d'un soutien du management et de ressources humaines et technologiques adaptées.

Les recherches analysées convergent vers l'idée que l'efficacité de l'audit interne repose sur trois types de facteurs. Les facteurs institutionnels, notamment l'indépendance des auditeurs, l'existence d'un cadre réglementaire clair et le degré d'adhésion des décideurs, influencent directement la capacité des auditeurs internes à produire des recommandations pertinentes et applicables. Les facteurs organisationnels, tels que l'intégration de l'audit interne dans la gouvernance des administrations et l'allocation de ressources suffisantes, déterminent sa portée et son impact. Enfin, les compétences et la formation continue des auditeurs, ainsi que la perception de leur rôle par les parties prenantes, conditionnent leur efficacité dans la mise en œuvre des recommandations.

L'analyse des effets de l'audit interne sur la performance publique met en évidence son rôle dans l'amélioration de la gouvernance, la rationalisation des dépenses et la réduction des risques. Lorsque l'audit interne est bien structuré et intégré dans les processus décisionnels, il favorise une meilleure responsabilisation des gestionnaires publics et une utilisation plus efficace des fonds publics. Dans les pays où les administrations disposent de mécanismes de suivi robustes, la mise en œuvre des recommandations issues des audits internes contribue à renforcer la transparence et la confiance des citoyens dans l'action publique. Toutefois, l'impact de l'audit interne varie selon les contextes nationaux et institutionnels, certaines études montrant que ses effets restent limités lorsque ses recommandations ne sont pas suivies d'actions correctives ou lorsqu'il est perçu comme une simple obligation administrative.

Cette étude apporte plusieurs contributions académiques, managériales et méthodologiques. D'un point de vue académique, elle enrichit la compréhension des déterminants et des effets de l'audit interne dans le secteur public en mobilisant une approche comparative fondée sur un corpus international de recherches récentes. Elle met en évidence les convergences et les divergences dans les pratiques d'audit public selon les contextes institutionnels et offre ainsi une lecture plus globale des enjeux liés à l'évaluation des administrations. Sur le plan managérial, elle propose des recommandations pour optimiser l'impact de l'audit interne en insistant sur la nécessité d'un cadre réglementaire renforcé, d'une meilleure formation des auditeurs et d'un engagement accru des gestionnaires publics dans la mise en

œuvre des recommandations. D'un point de vue méthodologique, cette revue de la littérature adopte une approche qualitative comparative qui permet d'identifier les tendances majeures et d'orienter les futures recherches vers des analyses plus approfondies sur l'adaptation des normes d'audit aux spécificités de la gouvernance publique.

Toutefois, l'étude présente certaines limites. La diversité des méthodologies employées dans les études analysées peut induire des biais dans la comparaison des résultats, certaines recherches étant basées sur des analyses quantitatives, tandis que d'autres adoptent une approche plus qualitative ou documentaire.

Ces limites ouvrent des perspectives de recherche qui pourraient être approfondies dans le cadre d'un projet de thèse de doctorat. Une enquête de terrain auprès des auditeurs internes et des gestionnaires publics permettrait d'obtenir une vision plus fine des défis et des opportunités liés à l'implémentation des recommandations d'audit. L'étude des mécanismes de suivi des recommandations et de leur impact réel sur la gestion des administrations publiques pourrait également constituer un axe d'analyse pertinent. Une approche comparative entre plusieurs pays, tenant compte des spécificités institutionnelles et culturelles, offrirait une compréhension plus détaillée des conditions de réussite de l'audit interne dans le secteur public. En s'inscrivant dans cette perspective, cette recherche pourrait contribuer à l'amélioration des cadres théoriques et pratiques qui structurent l'audit public, en vue de renforcer son efficacité et son impact sur la gouvernance des institutions publiques.

REFERENCES

- Abdullahi, I., et al. (2024). Enterprise Information Systems and Public Sector Performance: An Empirical Review.
- Addahbi, A., Ben Ali, M., & El Khatib, H. (2020). The effectiveness of internal auditing in Moroccan ministries: An empirical study. *Journal of Public Administration and Governance*, 10(2), 25-43.
- Ahmi, A., Saidin, S. Z., & Abdullah, A. (2016). Internal audit effectiveness in Malaysian public sector organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 148-157.
- Alcon, P., & Pinto, L. (2023). Internal audit in Brazilian federal universities: An evaluation of practices and challenges. *Revista Brasileira de Administração Pública*, 58(2), 101-124.
- Almagrashi, A., Alzahrani, S., & Alghamdi, R. (2023). The role of internal audit in Saudi public agencies: A survey of effectiveness and technological integration. *Saudi Journal of Administrative Studies*, 12(1), 87-102.
- Almahuzi, H. (2020). The role of internal auditing in Saudi public organizations: A study of efficiency and effectiveness. *Saudi Journal of Public Administration*, 15(1), 78-92.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (2019). *Management Control in Nonprofit Organizations*. McGraw-Hill.
- Appiah, K., Kyeremeh, C., & Boateng, E. (2023). The impact of internal audit on public sector performance in Ghana. *African Journal of Accounting*, 15(3), 102-121.
- Ardianto, T., Nugroho, S., & Setiawan, R. (2023). The effectiveness of internal audit in Indonesian state-owned enterprises: A quantitative analysis. *Indonesian Journal of Business and Finance*, 18(2), 64-89.
- Azon, A. T. (2020). Factors influencing the quality of internal audit in public organizations: The case of Benin. *African Journal of Public Finance and Governance*, 12(1), 45-67.
- Bakri, M., Rahman, A., & Yusuf, H. (2025). Internal audit effectiveness in Indonesian universities: The role of professional competence and institutional support. *Asian Journal of Business and Accounting*, 18(2), 45-67.

- Buchanan, J.M., & Tullock, G. (1962). "The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy." University of Michigan Press.
- Christensen, T., & Læg Reid, P. (2018). *The Ashgate Research Companion to New Public Management*. Routledge.
- Coetzee, P., & Lubbe, D. (2011). Improving the efficiency of risk-based internal audit engagements. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 13(1), 1-12.
- Collins, L. & Gérard, V. (1992). *Internal Audit: Methodology and Practice*. Pearson Education.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Disponible sur : <https://www.coso.org>
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-211.
- Dixit, A. (1996). "The Making of Economic Policy: A Transaction-Cost Politics Perspective." MIT Press.
- Downs, A. (1957). "An Economic Theory of Democracy." Harper & Row.
- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). *Digital Era Governance: IT Corporations, the State, and E-Government*. Oxford University Press.
- Ed-Douadi, A., & Bakour, A. (2022). Internal audit practices in Moroccan public sector organizations: A qualitative approach. *Moroccan Journal of Public Administration*, 9(1), 56-74.
- Farias, J., & Van Bellen, H. (2023). Public sector auditing in Latin America: A review of 45 academic publications. *Journal of Public Finance and Audit*, 11(4), 189-203.
- Ferraz, C., & Finan, F. (2008). "Exposing Corrupt Politicians: The Effects of Brazil's Publicly Released Audits on Electoral Outcomes." *Quarterly Journal of Economics*, 123(2), 703-745.
- Fung, A., & Wright, E.O. (2001). "Deepening Democracy: Innovations in Empowered Participatory Governance." *Politics & Society*, 29(1), 5-41.
- Galbraith, J.K. (1967). "The New Industrial State." Houghton Mifflin.
- Gharrafi, M. (2024). Qualitative analysis of the effectiveness of audit committees and internal audit functions in the Moroccan public sector. *EMSS – Revue Multidisciplinaire*, 6(2), 78-95.
- Hailemariam, S. (2014). Determinants of internal audit effectiveness in the Ethiopian public sector. *Master's Thesis, Jimma University, Ethiopia*.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19. Disponible sur : <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Jensen, M.C. (1986). "Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance, and Takeovers." *American Economic Review*, 76(2), 323-329.
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jia, X., & Lin, Y. (2025). Citizen Participation and Public Sector Performance: New Insights from Environmental Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business School Press.

- Kasztelnik, K., & Gaines, D. (2019). Internal audit and accountability in US public agencies: A study of efficiency and performance. *American Journal of Public Administration*, 14(2), 54-77.
- Kewo, C. L., & Mamuaya, J. (2019). The effect of internal audit function on the quality of financial reporting in Indonesian public administrations. *International Journal of Finance and Accounting*, 4(2), 78-90.
- Kifflee, R., & Jusoh, M. (2022). Internal audit effectiveness in the Malaysian public sector: A study of key success factors. *Asian Journal of Governance and Accountability*, 14(2), 65-82.
- Lebkhachi, M., & Chraibi, M. (2024). The role of internal audit in Moroccan public enterprises: A qualitative study. *Moroccan Journal of Management*, 9(1), 56-74.
- Morales, C., Rodriguez, F., & Gomez, L. (2022). Public sector audit effectiveness in Argentina: A documentary analysis. *Latin American Journal of Public Administration*, 17(1), 112-134.
- Mustea, L., Mihiț, L. D., & Lobonț, O. R. (2021). How Should We Measure Public Sector Performance? Postmodern Openings, 12(1Sup1), 272-288.
- Niskanen, W.A. (1971). "Bureaucracy and Representative Government." Aldine-Atherton.
- Ömürgönülşen, U. (2002). Performance Measurement in the Public Sector: Rising Concern, Problems in Practice and Prospects. Hacettepe University Journal of Economics and Administrative Sciences.
- Ostrom, E. (1990). "Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action." Cambridge University Press.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). Public Management Reform: A Comparative Analysis – Into the Age of Austerity. Oxford University Press.
- Power, M. (1997). The Audit Society: Rituals of Verification. Oxford University Press.
- Rey, C., & Reix, R. (2021). Internal audit and governance in Swiss public institutions: An empirical analysis. *Swiss Journal of Public Administration*, 23(3), 142-163.
- Ridwan, R., Jusoh, M., & Rahmat, N. (2022). The impact of internal audit on public sector transparency in Malaysia. *Asian Journal of Governance and Accountability*, 14(2), 65-82.
- Roberts, A. (2006). Blacked Out: Government Secrecy in the Information Age. Cambridge University Press.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers in Canadian public organizations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(3), 634-656.
- Sheriff, I. (2021). Internal audit and local governance in Sierra Leone: A case study of Bo District Council. *West African Journal of Governance and Auditing*, 10(1), 98-117.
- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2009). The Use of Performance Measurement Systems in the Public Sector: Effects on Performance. Social Science Research Network (SSRN).
- Tadida, G., & Daigneault, P. (2020). Internal audit and government performance in Quebec: A documentary analysis of 14 audit reports. *Canadian Public Administration Review*, 42(1), 23-41.
- Talbot, C. (2010). Theories of Performance: Organizational and Service Improvement in the Public Domain. Oxford University Press.
- Treisman, D. (2000). "The Causes of Corruption: A Cross-National Study." *Journal of Public Economics*, 76(3), 399-457.

- Usman, M., Zainal, A., & Hidayat, T. (2023). Evaluating the effectiveness of internal audit in Indonesia's supreme audit institutions. *Indonesian Journal of Public Sector Management*, 20(2), 95-120.
- Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2015). *Performance Management in the Public Sector*. Routledge.
- Van Peurse, K. (2005). Conversations with Internal Auditors: The Power of Ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 489-512. Disponible sur : <https://doi.org/10.1108/02686900510598807>
- Virani, A., & van der Wal, Z. (2023). Enhancing the Effectiveness of Public Sector Performance Regimes: A Proposed Causal Model for Aligning Governance Design with Performance Logics. *Perspectives on Public Management and Governance*.
- Zhao, X., et al. (2024). The Impact of Budgetary Centralization on Public Administration: Lessons from China's Judiciary Reforms. *Public Administration Review*.
- Zimmerman, J. (2004). Historical perspectives on internal auditing. *The CPA Journal*, 74(8), 36-41.
- Zimmerman, J.L. (1977). "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives." *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.