

**L'AUDIT INTERNE : UN LEVIER D'UNE GOUVERNANCE EFFICACE
ET D'UNE PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE ACCRUE DANS
LES ORGANISATIONS PUBLIQUES**

**INTERNAL AUDIT: A LEVER FOR EFFECTIVE GOVERNANCE AND
INCREASED ORGANIZATIONAL PERFORMANCE IN PUBLIC
ORGANIZATIONS**

LEBKHACHI Khaoula

PhD Student at National school of business and management Abdelmalek Essaadi University

Management, Strategy and Governance Research Laboratory

Tangier, Morocco

khaoula.lebkhachi@etu.uae.ac.ma

CHRAIBI Abdeslam

Professor-Researcher at National school of business and management Abdelmalek Essaadi University

Management, Strategy and Governance Research Laboratory

Tangier, Morocco

achraibi@uae.ac.ma

RÉSUMÉ

Dans un contexte en constante évolution et un environnement globalisé, les organisations publiques en tant qu'acteurs majeurs du modèle de croissance et de développement des pays, se trouvent face à l'obligation d'adopter des méthodes de gestion issues du secteur privé, dans ce contexte, l'audit interne est considéré comme un levier essentiel pour une gouvernance efficace permettant d'assurer une performance organisationnelle accrue au sein des organisations publiques. L'objectif de cet article, est de proposer un modèle conceptuel sur la contribution des pratiques de l'audit interne à la performance organisationnelle des organisations publiques, en évaluant les contrôles internes, les processus de gouvernance et la gestion des risques pour améliorer l'efficacité opérationnelle et la responsabilisation et ancrée dans les principes du nouveau management public, l'étude explore les cadres théoriques soutenant l'adoption des pratiques d'audit interne, notamment la théorie des parties prenantes et la théorie des coûts de transaction. En outre, elle met en évidence la manière dont l'audit interne renforce les cadres de gestion des

risques comme étant un mécanisme de gouvernance permettant d'assurer une utilisation efficace des ressources et une satisfaction des différentes parties prenantes.

Mot clefs : *Audit interne; Gouvernance; Performance organisationnelle; Risk management; Organisation publique.*

ABSTRACT

In a constantly changing context and a globalized environment, public organizations as major actors in the growth and development model of countries, are faced with the obligation to adopt management methods from the private sector. In this context, internal audit is considered as an essential lever for effective governance to ensure increased organizational performance within public organizations. The objective of this article is to propose a conceptual model on the contribution of internal audit practices to the organizational performance of public organizations, by evaluating internal controls, governance processes and risk management to improve operational efficiency and accountability. Anchored in the principles of new public management, the study explores the theoretical frameworks supporting the adoption of internal audit practices, including stakeholder theory and transaction cost theory. In addition, it highlights how internal audit strengthens risk management frameworks as a governance mechanism to ensure efficient use of resources and satisfaction of various stakeholders.

Key Words: *Internal audit; Governance; Organizational performance; Risk management; Public organization*

1. INTRODUCTION

Dans un contexte caractérisé par des exigences de plus en plus élevées de transparence, de reddition de comptes et d'efficacité, les organisations publiques sont confrontées à des défis importants pour répondre aux attentes de leurs parties prenantes et gérer les fonds publics de manière responsable. De ce fait, il devient primordial pour les organisations publiques de promouvoir, les actions, les valeurs éthiques fondamentales, les comportements souhaités et la transparence à travers les stratégies et procédures bien définies afin d'associer la continuité des meilleures pratiques de la gouvernance et d'atteindre une performance organisationnelle. Dans ce cadre, l'audit interne joue un rôle central en améliorant les processus de contrôle interne de risk management et du gouvernement d'entreprise, en atténuant les risques et en alignant les pratiques de gouvernance sur les objectifs stratégiques des organisations publiques.

L'objectif de cette étude est d'analyser comment les pratiques d'audit interne influencent la gouvernance dans les organisations publiques et, puis à leur performance organisationnelle. La problématique de la recherche se focalise sur l'étude de la question centrale suivante : **Dans quelle mesure les pratiques d'audit interne contribuent-elles à la performance organisationnelle des organisations publiques à travers l'amélioration de leurs gouvernances ?**

Après avoir identifié nos besoins en termes d'objectifs et d'informations à collecter en fondements théoriques et en revue de la littérature, nous avons opté pour une méthodologie basée sur une étude documentaire en rapport avec notre sujet des différents travaux de recherche antérieurs ;

Dans le cadre de notre recherche, on a mis l'accent en premier lieu sur les fondements théoriques de l'adoption des pratiques de l'audit interne dans les organisations publiques, puis on a mis en exergue le cadre conceptuel de la gouvernance ainsi que celui-ci de la performance organisationnelle et ses déterminants, pour finir par proposer un modèle conceptuel basé sur la revue de la littérature, qui met en relief la contribution de l'audit interne à la gouvernance des organisations publiques à travers l'amélioration du risk management, et par la suite la contribution de cette gouvernance à la performance organisationnelle.

2. L'ADOPTION DES PRATIQUES AU SEIN DES ORGANISATIONS PUBLIQUES

Dans le secteur public, les pratiques d'audit interne diffèrent de celles du secteur privé, en raison des enjeux spécifiques et de la complexité des missions menées. Dans ce contexte, les organismes publics sont censés utiliser les fonds publics et assurer la transparence, l'efficacité et l'efficience de leurs opérations. Dans le cadre du nouveau management public, la fonction d'audit interne apporte une contribution essentielle au sein des organismes publics, en évaluant les processus de contrôle interne, de gouvernance et de risques. (Lalj & Lotfi, 2024).

2.1. LES FONDEMENTS THÉORIQUES DE L'ADOPTION DE L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC

Plusieurs approches théoriques ont été mobilisées pour favoriser l'adoption des pratiques d'audit interne, à savoir : la théorie des coûts de transaction, la théorie des parties prenantes et le modèle de la nouvelle gestion publique (NPM)

Tableau 1: les fondements théoriques de l'adoption de l'audit interne dans les organisations publiques

Théories	Perspectives	Apports
Théorie des coûts de transactions	Les travaux de (Coase, 1937) et (Williamson, 1975) ont analysé les coûts de transaction en se basant sur le comportement opportuniste des agents en situation d'asymétrie d'information et sur le concept de rationalité limitée ;	<p>La théorie des coûts de transaction fournit un cadre conceptuel pertinent pour comprendre comment l'audit interne fonctionne comme un mécanisme de contrôle interne visant à réduire les coûts associés aux transactions internes et à améliorer la gouvernance organisationnelle (Williamson, 1985).</p> <p>(Williamson, 1985) a souligné que l'audit interne peut servir de mécanisme de réduction des coûts de transaction en améliorant le suivi des activités internes, en réduisant les incertitudes et en renforçant la confiance entre les parties prenantes ;</p> <p>Les auditeurs internes, en évaluant la conformité aux politiques et procédures internes, en identifiant les risques opérationnels et en fournissant des recommandations pour l'amélioration des processus, contribuent à atténuer les problèmes d'agence inhérents aux coûts de transaction. (Lalj & Lotfi, 2024).</p>
Théorie des parties prenantes	Il s'agit d'une théorie basée sur l'idée que les décisions d'un manager doivent dépendre des intérêts de toutes les parties prenantes et que le capital humain doit être valorisé, contrairement à l'idée de la théorie néoclassique qui considère que les parties prenantes n'ont pas toutes la même position (Boisselier et al., 2013)	L'audit interne joue un rôle crucial en aidant l'organisation à identifier et à gérer ses parties prenantes et leurs attentes. Les auditeurs internes évaluent non seulement les pratiques de gestion, mais ils examinent également la manière dont l'organisation gère ses relations avec les parties prenantes. (Lalj & Lotfi, 2024).
Nouvelle gestion publique (NPM)	Le NPM est né comme une réponse aux obstacles nouveaux, inattendus et complexes qui sont apparus dans le secteur public et qui entravent la gestion du travail des autorités publiques dans toutes les dimensions qui relèvent de leur responsabilité. « Un ensemble hétérogène d'idées et de recettes inspirées des théories économiques et de gestion, il représente une influence intellectuelle	La fonction d'audit occupe une place primordiale dans le programme de réforme initié par le NPM : l'audit interne propose une nouvelle forme de contrôle, et participe à l'instauration d'une nouvelle culture orientée vers la mesure des résultats de performance. (Gendron, et al., 2001) ; (Pallot, 2003) ; (Morin, 2014) ;

	importante des politiques actuelles de réforme de l'État » (Bezes, 2005, p.26).	Sur le plan managérial, l'adoption des principes issus du NPM nécessite la mise en place d'un système de contrôle et d'audit interne. (Ezzarradi & Fikri, 2018).
--	---	--

Source : Auteurs

À partir de ce qui précède, la fonction d'audit interne occupe une place pivotale, dans la mesure où elle veille à l'analyse des risques, complète l'analyse des résultats du contrôle de gestion, améliore la symétrie de l'information et maintient la satisfaction des parties prenantes.

2.2. CADRE DE DEFINITIONS

Un intérêt croissant a été accordé aux différentes organisations publiques pour accompagner les évolutions de l'environnement et contribuer à améliorer le travail et la performance de cette dernière. Ainsi, et pour résoudre ces défaillances, des méthodes de management, utilisées dans le secteur privé, se sont transposées peu à peu dans le secteur public jugé inefficace, rigide et coûteux, contribuant ainsi à l'émergence du « nouveau management public » ou « la nouvelle gestion publique ». Le Nouveau Management public (NMP) a pour finalité la modernisation des organisations destinées au service public. (Bensaoula, S. et al, 2023).

La définition officielle la plus récente qui est cohérente avec le rôle actuel de l'AI est la définition de l'AI approuvée par le Bureau Directeur de l'IIA dans sa réunion du 26 juin 1999 à l'occasion de la 58^{ième} conférence internationale : « L'audit interne est une activité indépendante, objective, d'assurance et de conseil, menée pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et méthodique pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. ». Avant que cette définition a été également adoptée par le conseil d'administration de l'IFACI ; l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Interne, depuis 2002. A cet effet, l'audit interne fournit aux membres de l'organisation des analyses, appréciations, recommandations, conseils, et informations sur les activités vérifiées ;

En 2000, une autre définition a été présentée par l'IFACI-IAS « L'audit interne est au sein d'une organisation une fonction -exercée de façon indépendante et sur mandat- d'évaluation du contrôle. Cette démarche spécifique concourt à la maîtrise des risques par les responsables »

En 2002, Sillero, A. (2002) a complété la définition de l'IIA en détaillant encore plus les activités pouvant faire l'objet d'audit « On peut définir l'audit comme étant une démarche d'analyse et de contrôle, qui s'applique désormais à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Ainsi, Ya-t-il des audits de force de vente, de production, des ressources humaines, de qualité et des états comptables et financiers d'une société.

En d'autres termes L'audit interne est une activité d'évaluation réalisée de manière systématique, sans élément d'intérêt ou ne pouvant être influencée, ainsi que des objectifs visant à apporter une valeur ajoutée et à accroître l'efficacité et l'efficience des activités opérationnelles en évaluant les processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance (Coram, P., et al 2006) ;

Cette définition, replace l'audit interne dans le cadre plus vaste de la GRC (governance, risk & control) Corporate governance, risk management and control, ces trois concepts forment désormais le cadre de conception et de prestation du service d'audit interne. (Pickett, K. S, 2010) .

Figure 1 : l'audit interne dans le cadre de la GRC (governance, risk & control)



Source: Pickett, K. S. (2010). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons, Inc., page 317

Ceci est intégré dans la charte d'audit et détermine à son tour quel audit les services sont fournis. La deuxième partie du triangle correspond aux processus et procédures d'audit, c'est ainsi que les travaux d'audit sont effectués Pour fournir des services d'assurance et de conseil fondés sur les risques. La troisième dimension concerne les personnes qui sont recrutées et retenues au niveau du responsable de l'audit et ci-dessous, pour effectuer les services réels (en utilisant les procédures définies). Les compétences en audit interne siègent au milieu du triangle comme clé pour s'assurer que le reste est atteint. Tant que nous avons les bonnes personnes faisant les bonnes choses pour établir des normes, il y a de bonnes chances de succès.

Dans le même ordre des idées, Jacques RENARD a critiqué la définition de l'audit interne selon la théorie classique qui considère que l'audit interne assume par la délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction car elle reste floue et ambiguë, ainsi que la définition de l'APEC qui insiste que l'audit consisté à vérifier si les règles édictées par la société seront respectées, car elle limite l'audit interne dans le cadre d'un simple audit de conformité ;

Le rôle de l'auditeur a évolué, suivant en cela le développement de l'audit interne. De « chien de garde » vérifiant que les tâches au sein de l'organisation soient réalisées en concordance avec les instructions données par le top management, l'auditeur est devenu un « chien-guide ».

3. LA GOUVERNANCE DES ORGANISATIONS PUBLIQUES

3.1. CADRE DE DEFINITIONS

Plusieurs champs disciplinaires (sociologie, économie, philosophie) ont fait usage de la gouvernance, tant dans le cadre de leur implication dans la décision publique que du management des entreprises. Il en ressort le terme de gouvernabilité qui renvoie aux arrangements effectifs qui rendent possible le bon fonctionnement des systèmes, et plus particulièrement les systèmes de décision publique. (Moukrite & Guedira, 2016).

Le mot « Governance » a refait surface dans la langue anglaise vers les années 1930. (Mohamed & Jaouhari, 2024) ; La réapparition du mot gouvernance au 20ème siècle, tout d'abord dans le domaine économique aux Etats-Unis par le biais d'un article, de Ronald Coase. La gouvernance désignait alors l'ensemble des modes de coordination interne qui permettent de réduire les coûts de transaction générés par les marchés ;

Dans ce contexte, la gouvernance a connu plusieurs typologies sur la base desquelles ce concept a été défini ; Dans ce cadre, on distingue entre,

Tableau 2 : Définitions de la gouvernance selon les catégories

Typologie	Définitions
Gouvernance interne	"Elle se réfère aux règles et processus institutionnels qui orientent la gestion et le contrôle au sein des organisations, tout en assurant la transparence, la responsabilité et l'efficacité des prises de décision." ;(Charreaux, 1997). La gouvernance interne est "le système de gestion, de coordination, et de supervision interne qui permet aux dirigeants d'une entreprise ou d'une organisation de prendre des décisions en accord avec les objectifs stratégiques tout en assurant la responsabilité et la transparence des actions."(Canet, 2004 P : 27)
Gouvernance externe	Fixer un cadre de gouvernance externe pour la création, la direction, le contrôle des organismes publics ainsi que pour le réexamen de leurs activités ; mettre en place des dispositions spécifiques à chaque organisme créé dans ce cadre et précisant ses fonctions, ses pouvoirs et sa gouvernance ; (R.Laking, 2002) cité par (Moukrite & Guedira, 2016).
Gouvernance légale	Elle comprend le développement du soft law, la normalisation (Aubry et al, 2012), la recherche de formules de substitution. Elle forme un tout qui conjugue renouvellement et continuité, et suppose des acquis fondamentaux : l'État de droit, la séparation des pouvoirs, la protection des droits et des libertés, l'indépendance du système judiciaire (Mockle, 2022)
Gouvernance basée sur la performance	Elle est garantie par une série de principes, qualifiés de principes moyens, à savoir ; la transparence, la participation à la prise de décision et la responsabilisation des gestionnaires. (Daddi-ddoun & Oudai, 2011) ; Les méthodes de gestion publique issues du secteur privé constituent la boîte à outils de la gouvernance axée sur la performance visant essentiellement à accroître l'efficacité de la gestion des fonds publics, à savoir : Le contrôle de gestion, La comptabilité budgétaire, La comptabilité générale, La comptabilité analytique, La gestion financière, Le système de contrôle interne et externe de l'information, Le système intégré de gestion des finances publiques
Gouvernance participative ou associative	La gouvernance participative appliquée à un groupement volontaire est donc une configuration qui prend en compte l'autonomie des composantes locales (Malo, 2001) ; elle place au cœur le dialogue avec les différentes parties prenantes (ou publics) d'un projet ou d'une décision (Yates, 2015) ; elle est davantage pensée comme une manière de prendre des décisions que comme une ouverture des processus décisionnels à différentes thématiques ; la gouvernance participative intervient davantage sur : Comment nous prenons la décision. » (Juan, M., & Laville, J. L, 2015).
Gouvernance moderne (dialectique gouvernance-société) ;	La gouvernance moderne implique souvent un réseau d'acteurs publics, privés et à but non lucratif travaillant en collaboration au-delà des frontières organisationnelles et sectorielles. Cette approche met l'accent sur des formes sociales décentralisées et auto-organisées qui équilibrent la liberté individuelle et la responsabilité collective (Wachhaus, 2014).
Gouvernance multinationaux (interactions entre différents niveaux de pouvoir)	La gouvernance multinationale fait référence à la redistribution et à l'interaction des pouvoirs décisionnels entre les différents niveaux de gouvernement (local, régional, national et supranational). (Chauvette, 2016). Elle transforme les notions traditionnelles de souveraineté en redistribuant les pouvoirs entre divers acteurs et institutions. Cette approche garantit que les décisions sont conformes aux besoins locaux tout en maintenant la cohésion aux niveaux gouvernementaux supérieurs (Napolitano, 2013).

En ce sens, la gouvernance désigne clairement un processus et non une institution ou une structure, un système en réseau qui régit les relations d'acteurs réunis dans le but de générer du profit ou d'améliorer la gestion (Joumard, 2009). Le premier domaine d'application moderne de la gouvernance est la gouvernance d'entreprise (Joumard, 2009).

3.2. LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE DANS LES ORGANISATIONS PUBLIQUES

Bien que le terme « gouvernance d'entreprise » soit utilisé de façon universelle, il n'existe pas de définition stricte et définitive du concept. Il reste encore un terme polysémique, vu le nombre d'études et les avis souvent distincts ; (Noureddine, A., & Ahachoum, F, 2023),

La gouvernance d'entreprise se définit comme l'ensemble des « mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire » (Charreaux, 1996) ; « La gouvernance d'entreprise est aussi considérée comme un processus d'amélioration continue qui va et qui doit se poursuivre dans les années à venir » (Ziani, 2019) ; Elle englobe un ensemble de principes, de politiques et de mécanismes qui régissent les relations entre les différentes parties prenantes, (Cadbury, 1992).

Il est essentiel de déclarer que l'objectif principal de la gouvernance d'entreprise est de garantir que l'organisation sera dirigée selon des directives spécifiques qui serviront les intérêts de chaque partie de l'organisation, y compris le conseil d'administration, les gestionnaires et les autres parties prenantes ; (Boumeska & Allouli, 2024).

Au niveau du contexte de notre recherche, la gouvernance d'entreprise s'étend au-delà du contrôle financier pour inclure les responsabilités socio-économiques. Elle vise à améliorer l'utilisation efficace des ressources, à réduire la corruption et à améliorer la responsabilisation pour de meilleurs résultats en matière de services publics (Matei et Drumasu, 2015).

Or au niveau des organisations publiques, la gouvernance d'entreprise implique les structures, les processus et les systèmes qui garantissent la responsabilité et une gestion efficace. Elle met l'accent sur les mécanismes permettant d'aligner les actions organisationnelles sur les intérêts des parties prenantes grâce à l'intégrité, la transparence et la responsabilité (Barac, 2001).

Dans ce contexte, les entités publiques adoptent souvent des principes de gouvernance d'entreprise tels que la surveillance du conseil d'administration et le suivi des performances pour accroître l'efficacité opérationnelle et s'aligner sur les meilleures pratiques observées dans les sociétés privées (Crowther et Aras, 2008).

La gouvernance publique s'inspire largement de la gouvernance d'entreprise, en mettant l'accent sur l'engagement des parties prenantes, le suivi des performances et l'alignement des opérations sur les objectifs socio-économiques. Cette convergence est perçue comme une adaptation des pratiques du secteur privé aux besoins publics (Hirigoyen et Laouer, 2013).

La gouvernance du secteur public intègre des principes d'entreprise visant à améliorer l'efficacité des ressources, à réduire la corruption et à atteindre les objectifs du service public. Cela implique l'application de cadres de responsabilisation clairs, la gestion des relations avec les parties prenantes et la promotion de la transparence organisationnelle (Matei et Drumasu, 2015).

Dans la mesure où, elle propose une approche systématique du contrôle et de la gestion des entités du secteur public, en intégrant des structures qui définissent les rôles et garantissent le respect des politiques et des lois. Elle vise à équilibrer la dynamique du pouvoir au sein des organisations (Kostruba, 2020).

Ce qui implique la gestion du pouvoir, du contrôle et des relations avec les parties prenantes. Elle définit les mécanismes de surveillance, notamment les rôles des administrateurs, des auditeurs et de la direction, dans le but de garantir l'équité, la transparence et la responsabilité (Rowling, 2016).

Dans les organisations publiques, la gouvernance d'entreprise est un système qui vise à assurer une gestion efficace, l'implication des parties prenantes et la prise de responsabilité. Elle ambitionne à harmoniser les objectifs de service public avec les meilleures pratiques de gouvernance en intégrant les principes de transparence, de gestion des risques et d'efficacité des ressources.

4. PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE AU SEIN LES ORGANISATIONS PUBLIQUES

4.1. CADRE DE DEFINITIONS

Anthony (1965 : 17) souligne que la performance est « un processus par lequel les gestionnaires obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

De plus, Lorino (2001), définit la performance comme l'ensemble des éléments qui contribuent à la création de valeur de l'entreprise, ou plus précisément, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière grâce à la contribution de chaque individu ou groupe d'individus

Dans le contexte du secteur public, la performance est définie par des critères systématiques tels que les points de vue des parties prenantes, des mesures formelles/informelles et des évaluations axées sur les processus ou les produits. Cette approche multidimensionnelle garantit la clarté de l'évaluation du succès organisationnel (Andersen et al., 2016). Alors que la performance organisationnelle dans les organisations publiques, fait référence à la capacité à atteindre des résultats conformes aux objectifs stratégiques, en équilibrant les intrants, les extrants et la satisfaction des parties prenantes. La mesure de la performance englobe à la fois les perceptions subjectives et les résultats objectifs, en tenant compte de la complexité des objectifs de service public (Andrews et al., 2006).

Elle est définie également comme l'obtention de résultats conformes aux objectifs stratégiques, notamment la qualité du service, l'efficacité opérationnelle et la satisfaction des parties prenantes. Elle met également l'accent sur la responsabilité envers le public, en tenant compte de divers critères de performance tels que l'équité, la transparence et la réactivité (Andrews et Boyne, 2011).

Il s'agit d'une construction multidimensionnelle englobant l'efficacité, l'efficience, l'équité et la responsabilité. En répondant aux attentes des diverses parties prenantes et en alignant les ressources sur les objectifs stratégiques, les entités publiques visent à produire des résultats mesurables et efficaces.

Ces définitions mettent en évidence la nature multidimensionnelle de la performance dans les organisations publiques, englobant l'efficacité, l'équité, l'alignement des politiques et la satisfaction des parties prenantes. Pour plus de détails, consultez les liens fournis vers des sources universitaires.

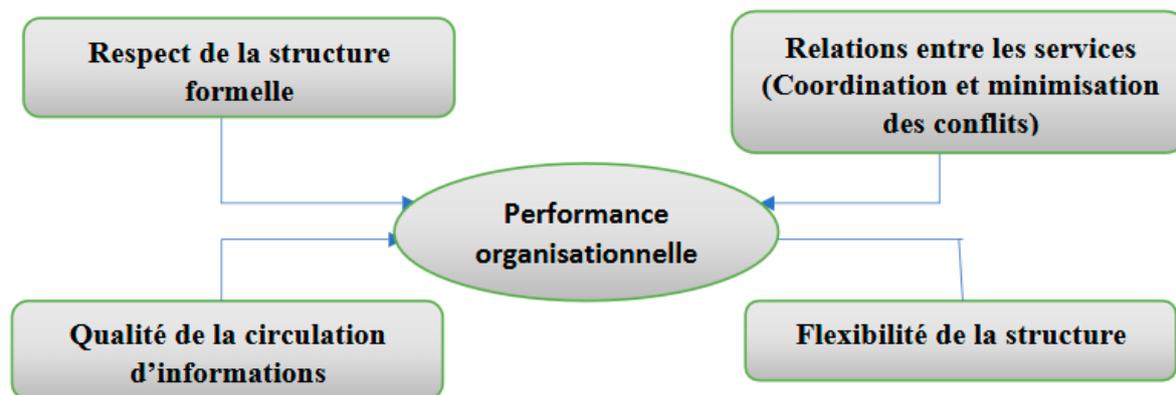
4.2. LES DETERMINANTS DE LA PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE

Tout d'abord, il est essentiel de noter que la performance organisationnelle peut être influencé par de nombreux facteurs externes, tels que les politiques et les budgets gouvernementaux, les relations avec d'autres organisations publiques et privées, ainsi que les attentes et les besoins de la population. (Marini, 2023).

Les principaux facteurs qui influencent la performance comprennent la stratégie organisationnelle, le leadership, l'allocation des ressources et la diversité de la main-d'œuvre. Une gestion efficace de ces facteurs améliore les résultats des organisations publiques. (Boyne et al., 2005)

En général, selon Kalika (1987) les déterminants de l'efficacité organisationnelle s'articulent autour quatre facteurs principaux.

Figure 2 : Les déterminants de la performance organisationnelle



Source : Kalika (1987), cite par NOUREDDINE, A., & AHACHOUM, F. (2023), page : 71

En ce qui concerne la performance organisationnelle, la mesure est portée par quatre dimensions : la performance financière, la performance commerciale, la performance sociale et enfin la performance stratégique. (Rherib et al, 2021) ;

Performance financière : La performance financière peut être mesurée à travers plusieurs ratios ; tels que : Augmentation de la rentabilité, du chiffre d'affaires, de la valeur ajoutée et de la marge brute. Il s'agit notamment de veiller à ce que les ressources financières soient allouées et dépensées efficacement (Mekdessi, 2010).

Performance commerciale : qui peut être mesurée, par les indicateurs suivants : Augmentation de la part de marché, des ventes par client, du taux de conversion client et de la satisfaction client. Il s'agit d'évaluer la perception du public quant à la qualité et à l'accessibilité des services fournis par l'organisation. Cela peut être mesuré au moyen d'enquêtes, de systèmes de rétroaction et d'évaluations comparatives de prestation de services (Lee & Lee, 2017).

Performance sociale : peut être mesurée par les compétences et les ressources humaines de l'entreprise et le climat social ; Comprend des indicateurs tels que la satisfaction des employés, les taux de rétention et la productivité. Des employés motivés et qualifiés sont essentiels pour atteindre les objectifs des organisations publiques. (Almahasneh et al., 2023).

Et finalement la performance stratégique qui se focalise principalement sur la prise de décision des dirigeants.

5. L'AMÉLIORATION DE LA PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE DANS LES ORGANISATIONS PUBLIQUES : LE RÔLE DE L'AUDIT INTERNE

Dans les sections suivantes, nous nous concentrerons sur la contribution de l'audit interne à la gouvernance des organisations publiques à travers l'amélioration du risk management et de la transparence, pour mettre en évidence l'impact des pratiques de gouvernance sur la performance organisationnelle au sein les organisations publiques.

5.1. La contribution de l'audit interne à la gouvernance des OP à travers l'amélioration du Risk management

Au niveau de leurs missions, les auditeurs internes identifient, évaluent et atténuent les risques dans les organisations publiques. En analysant systématiquement les risques opérationnels, financiers et stratégiques potentiels, ce qui garantit que la gestion des risques est conforme aux objectifs de gouvernance (Popescu et Omran, 2011).

Les approches modernes de gouvernance des entités publiques intègrent de plus en plus l'audit interne basé sur les risques, où les fonctions d'audit interne priorisent les domaines à haut risque pour maximiser l'impact de leurs activités. Cette méthode renforce la prise de décision et garantit une allocation efficace des ressources (Almgrashi & Mujalli, 2024).

L'étude de (Gramling et Myers, 2006), confirme le rôle principal de l'audit interne dans le RM d'entreprise. Selon ces deux auteurs, l'audit interne donne une assurance raisonnable quant au processus de management des risques, que les risques sont correctement évalués, que le processus de risques est correctement mis en place, que le reporting sur les risques majeurs apparaît correctement établi et qu'un bilan sur la gestion des principaux risques est dressé.

L'audit interne va au-delà de l'identification des risques en fournissant des services de conseil pour améliorer les cadres de gouvernance. Il consiste à recommander des améliorations aux mécanismes de contrôle et à favoriser une culture de responsabilité et de conformité. (Coetzee, 2016).

Ils renforcent également les cadres de gestion des risques en évaluant et en améliorant les processus organisationnels d'identification, d'évaluation et d'atténuation des risques. Cette approche proactive garantit que la gestion des risques s'aligne sur les objectifs de gouvernance et la stratégie organisationnelle (Hanna Kerazan, 2017).

Ce qui fournit aux organisations des informations et des recommandations qui améliorent la gestion stratégique des risques. En se concentrant sur la priorisation et l'évaluation des risques, les auditeurs internes garantissent l'adéquation entre les pratiques de gouvernance et les objectifs organisationnels (Popescu & Omran, 2011).

Pr ailleurs, les audits internes servent de passerelle entre les structures de gouvernance et les mécanismes de contrôle opérationnel en fournissant une assurance sur l'efficacité des processus de gestion des risques et de gouvernance. Cela favorise une plus grande responsabilisation organisationnelle (Barasa, 2015).

La fonction de l'audit interne joue un rôle essentiel dans les organisations publiques en identifiant et en atténuant les risques liés à la fraude et à la corruption. Ils améliorent la gouvernance en préservant les biens publics et en garantissant l'utilisation éthique des ressources. (Marques, 2014).

Elle permet aussi aux organisations de hiérarchiser efficacement les risques et d'allouer des ressources aux domaines les plus vulnérables. Cela a un impact direct sur la gouvernance en renforçant les processus décisionnels fondés sur les risques. (Ackermann & Marx, 2016).

Pour ce faire, l'audit interne contribue à la gouvernance en améliorant la mise en œuvre des politiques de gestion des risques et en garantissant le respect des exigences de conformité. Ce rôle est particulièrement crucial dans les organisations publiques où la gestion des risques a un impact direct sur la confiance du public.

De ce qui précède, on peut avancer les deux hypothèses suivantes :

H1 : Les pratiques de l'audit interne contribuent à l'amélioration du Risk management au sein des OP

H2 : Les pratiques de l'audit interne contribuent à la gouvernance des OP à travers l'amélioration du Risk management.

5.1. L'APPORT DES PRATIQUES DE LA GOUVERNANCE AU NIVEAU DE LA PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE

Les pratiques de gouvernance sont basées sur la transparence et la diffusion de l'information, le traitement équitable des parties prenantes assurant leur satisfaction, le respect des lois et des procédures, garantissant leurs droits d'une part et le bon déroulement de toutes les opérations de l'organisation d'autre part, dans ce contexte, la transparence est un principe qui a soutenu la mobilisation des ressources, la créativité et la flexibilité (Pierre-Charles Pupion, 2020) ;

Les pratiques de gouvernance, telles que l'établissement de priorités stratégiques et le suivi des performances, sont essentielles pour aligner les objectifs organisationnels sur les attentes de la société, en particulier dans les organisations publiques. (Gomes & Mendes, 2022).

De plus, Les pratiques de gouvernance recommandées par les organismes de réglementation, telles que les administrateurs indépendants et les comités de rémunération, réduisent les coûts d'agence et améliorent les performances financières et opérationnelles des organisations du secteur public. (Reddy et al., 2011).

En outre, garantir le respect des codes de gouvernance améliore les performances en favorisant la transparence, en réduisant la fraude et en renforçant la confiance entre les parties prenantes. (Adu-Ntim & Asare, 2024).

Dans ce cadre, de nombreuses études ont démontré l'impact positif des pratiques de gouvernance sur la performance organisationnelle pour différents contextes et indicateurs de performance. (Omar Aouah, 2018). Zheka (2006) trouve des preuves solides que la gouvernance d'entreprise prédit la performance de l'entreprise dans le contexte de transition.

Les pratiques de gouvernance efficaces alignent les stratégies organisationnelles sur les objectifs opérationnels, améliorant ainsi les performances en favorisant la responsabilisation et la transparence. Cet alignement garantit que les ressources sont utilisées efficacement et que les objectifs sont atteints (Heracleous, 2001).

Les cadres de gouvernance qui mettent l'accent sur le leadership éthique et l'engagement des employés contribuent à améliorer l'engagement et la performance organisationnelle. Ces pratiques favorisent une culture d'inclusion et de responsabilité partagée (Rantelangi et al., 2018).

Dans les pays en développement, les pratiques de gouvernance axées sur la transparence financière et la communication avec les parties prenantes améliorent considérablement les performances organisationnelles, tant dans le secteur privé que public. (Lanka et al., 2014).

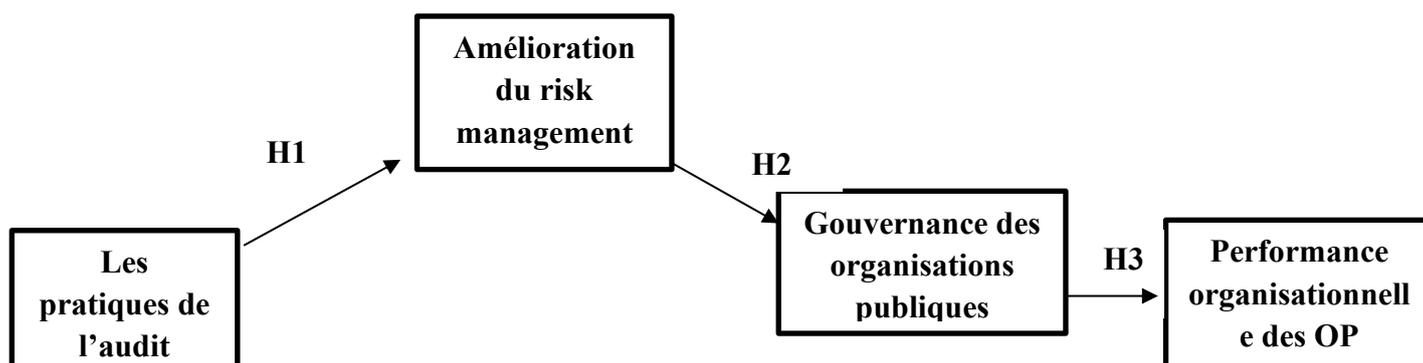
Les pratiques de gouvernance jouent un rôle essentiel dans l'amélioration des performances organisationnelles en favorisant la transparence, la responsabilité, les pratiques éthiques et l'alignement stratégique. L'intégration de mécanismes de gouvernance adaptés aux besoins organisationnels améliore considérablement l'efficacité opérationnelle et la confiance des parties prenantes.

Ce qui nous mène à avancer l'hypothèse suivante :

H : Les pratiques de la gouvernance au niveau de la performance organisationnelle

De ce qui précède, nous proposons le modèle conceptuel suivant :

Figure 3: Proposition of the research model



CONCLUSION

En conclusion, La performance des organisations publiques est un sujet complexe et controversé. D'autant plus que les organisations publiques sont chargées de fournir des services et de mettre en œuvre des politiques publiques au bénéfice de la population. (Marini, S, 2023).

A ce niveau, le rôle de l'audit interne dans les organisations publiques va bien au-delà de la simple conformité ou de la surveillance financière. Il sert de levier important pour améliorer la gouvernance et, par le biais de la gouvernance, renforcer la performance organisationnelle. En évaluant et en renforçant les systèmes de contrôle interne, les processus de gestion des risques et les cadres de gouvernance, l'audit interne garantit que les organisations publiques peuvent répondre efficacement aux demandes croissantes de transparence, de responsabilité et d'efficacité opérationnelle.

Dans le cadre de notre recherche, on a mis l'accent sur l'interdépendance de l'audit interne, de la gouvernance et de la performance, fournissant un cadre complet pour comprendre la valeur de l'audit interne dans les contextes du secteur public. En abordant à la fois les dimensions théoriques et pratiques.

Cette étude a mis en évidence la manière dont l'audit interne contribue à la gouvernance en favorisant une meilleure identification et atténuation des risques, en garantissant le respect des normes éthiques et en alignant les pratiques de gouvernance sur les objectifs organisationnels. Les améliorations de la gouvernance qui en résultent ont un impact direct sur la performance organisationnelle ;

Elle vise également à contribuer aux discussions académiques et managériales en démontrant le rôle primordial de l'audit interne dans la transformation et l'amélioration de la performance des organisations publiques tout en répondant aux impératifs de bonne gouvernance et de gestion efficace des risques et des ressources, ces pratiques de gestion des risques intégrées aux cadres de gouvernance améliorent la résilience et l'adaptabilité des organisations. Cela réduit les incertitudes et favorise une performance durable (Lu et al., 2019).

En définitive, ces travaux réaffirment l'importance cruciale de l'audit interne en tant que pierre angulaire d'une bonne gouvernance, moteur de la gestion des risques et catalyseur de l'amélioration de la performance organisationnelle dans le secteur public. Ce qui contribue à faire progresser les connaissances dans le domaine et offre des perspectives exploitables aux gestionnaires publics qui cherchent à optimiser la gouvernance et la performance de leurs organisations.

Bien que cet article présente une analyse théorique approfondie, il serait pertinent de compléter ces résultats par une étude empirique permettant de tester les hypothèses formulées. Une telle étude pourrait prendre la forme d'une enquête auprès des établissements publics ou d'une analyse de cas concrets, visant à évaluer l'impact effectif de l'audit interne sur la gouvernance et la performance organisationnelle. Cette approche renforcerait la robustesse des conclusions et offrirait aux praticiens des résultats concrets exploitables pour l'amélioration des pratiques de gouvernance.

BIBLIOGRAPHIE

Ackermann, C., & Marx, B. (2016). Internal Audit Risk Management in Metropolitan Municipalities. *Political Institutions: Bureaucracies & Public Administration eJournal*. <https://doi.org/10.22495/RCGV613ART7>.

Adu-Ntim, J., & Asare, E. (2024). Modelling the Effect of Corporate Governance Practices on Organizational Performance: The Energy Sector of Ghana. *International Journal of Management Studies and Social Science Research*. <https://doi.org/10.56293/ijmssr.2024.4908>.

Almahasneh, Y., Rahman, M., Omar, K., & Zulkiffli, S. (2023). The impact of organizational culture and leadership styles on the performance of public organizations. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*. <https://doi.org/10.22495/cgobrv7i1p15>.

Almgrashi, A., & Mujalli, A. (2024). The Influence of Sustainable Risk Management on the Implementation of Risk-Based Internal Auditing. *Sustainability*. <https://doi.org/10.3390/su16198455>.

Andersen, L. B., Boesen, A., & Pedersen, L. H. (2016). Performance in public organizations: Clarifying the conceptual space. *Public Administration Review*, 76(6), 852-862. <https://doi.org/10.1111/puar.12574>

Andrews, R., Boyne, G., & Walker, R. (2006). Public Service Performance: Subjective and objective measures of organizational performance: An empirical exploration. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511488511.002>.

Andrews, R., Boyne, G., & Walker, R. (2011). Dimensions of publicness and organizational performance: A review of the evidence. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21. <https://doi.org/10.1093/JOPART/MUR026>.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Aubry, H., Brunet, A., & Péraldi-Leneuf, F. (2012). « La normalisation en France et dans l'Union européenne ». 292-pages. Presses Universitaires d'Aix-Marseille-PUAM.

Barac, K. (2001). Corporate governance in the public sector. 2001, 30-31.

Barasa, K. (2015). Statistical Analysis of the Role of Internal Audit in Promoting Good Governance in Public Institutions in Kenya. *Journal of Investment Management*, 4, 38. <https://doi.org/10.11648/J.JIM.20150401.16>.

Bensaoula, S., Bezzar, M. S., & Damerdjji, Y. (2023). Le Nouveau Management Public et la modernisation des organisations publiques algériennes. *مجلة البشائر الاقتصادية*, 9(1), 947-958.

Bezes, P., (2005). « L'État et les savoirs managériaux : essor et développement de la gestion publique en France ». In : Lacasse, F., verrier, P.E. (Eds.), *Trente ans de réforme de l'État*. Dunod, Paris, pp. 9-40.

- Boisselier, P., Chalénçon, L., Doriol, D., Du jardin, Philippe, Mard, Y., & Mayrhofer, U. (2013). « *Contrôle de gestion* ». VUIBERT
- BOUMESKA, M., & ALLOULI, N. (2024). L'audit interne et la gouvernance à l'ère de la transformation digitale. *Revue des Études Multidisciplinaires en Sciences Économiques et Sociale*, 9(2).
- Boyne, G., Meier, K., O'Toole, L., & Walker, R. (2005). Where Next? Research Directions on Performance in Public Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 15, 633-639. <https://doi.org/10.1093/JOPART/MUI037>.
- Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. *The Cadbury Report*. London: Gee and Co. Ltd.
- Charreaux, G. (1997). Le contrôle des dirigeants : Concepts, mécanismes et perspectives. *Revue Française de Gestion*, 115, 61-71.
- Chauvette, C. (2016). La gouvernance multiniveau et ses implications. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 82(3), 451-469. <https://doi.org/10.3917/risa.823.045>.
- Coase, R. (1937). The Nature of the Firm.
- Coetzee, G. (2016). Internal audit goes beyond risk identification by providing advisory services to improve governance frameworks.
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2006). « The value of internal audit in fraud detection ». *Journal of Accounting and Finance*, Volume 48, Numéro: 4, pp: 543-59.
- Crowther, D., & Aras, G. (2008). Exploring Frameworks of Corporate Governance. *Emerging Markets Economics: Firm Behavior & Microeconomic Issues eJournal*.
- Da Conceicao Da Costa Marques, M. (2014). Internal Audit in the Public Sector as a Tool for Risk Prevention of Corruption in Public Administration in Portugal. *Business and Management Research*, 3, 43. <https://doi.org/10.5430/BMR.V3N3P43>.
- Daddi-Addoun, N., & Oudai, M. (2011). « Réforme budgétaire en Algérie : vers une gouvernance axée sur la performance ». *Revue : Reformes Economiques et Intégration en Economie Mondiale, ESC*, (11), pp : 7-31.
- Ezzarradi, O., & Fikri, K. (2018). « Professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine : réel besoin ou illusion de contrôle ? ». *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, volume 2, Numéro : 4, pp : 1195-1221.
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001). « In the name of accountability-State auditing, independence and new public management ». *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volume 14, Numéro: 3, pp: 278-310.
- Gramling, A.A. & Myers P. M. 2006, "Internal Auditing's Role in ERM." *The Internal Auditor*, Vol.63, no.2, pp. 52-58
- Gomes, P., & Mendes, S. (2022). Organizational context, use of performance management practices and their effects on organizational performance: An empirical look at these interrelationships. *International Journal of Productivity and Performance Management*. <https://doi.org/10.1108/ijppm-01-2022-0014>.

- Heracleous, L. (2001). What is the Impact of Corporate Governance on Organisational Performance? *Corporate Governance: An International Review*, 9, 165-173. <https://doi.org/10.1111/1467-8683.00244>.
- Hirigoyen, G., & Laouer, R. (2013). Convergence of Corporate and Public Governance. *SAGE Open*, 3. <https://doi.org/10.1177/2158244013494384>.
- Joumard, R. (2009, June). « How to define the environmental dimension of sustainability? », In 8th Int. Conf. of the European Society for Ecological Economics Transformation, innovation and adaptation for sustainability- Integrating natural and social sciences.
- Juan, M., & Laville, J. L. (2015). « La gouvernance participative au sein de l'action collective, de la dynamique d'émancipation à la force de proposition politique. Analyse comparée de deux initiatives culturelles citoyennes ». L'Ateneo Popolar Nou Barris. Présenté aux Quatrièmes Journées Doctorales sur la Participation du Public et la Démocratie Participative, Université de Lille 2, Lille, France.
- Kerazan, F. (2017). The Contribution of the Internal Audit Function in Risk Management. *Journal of Management and Research*, 8, 178-202. <https://doi.org/10.5296/JMR.V8I3.9096>.
- Kostruba, A. (2020). Legal Aspects of the Corporate Governance. *Research Papers in Economics*. <https://doi.org/10.6084/M9.FIGSHARE.12355559.V1>.
- Lalj, A., & Lotfi, M (2024), Contribution de l'audit interne à la gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement : Etude exploratoire. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 5(1), 103-117
- Lanka, S., Arif, M., & Bano, S. (2014). Empirical Study on the Effects of Enterprise Governance on Organizational Performance.
- Lee, H., & Lee, S. (2017). Study on Organizational Performance: Focused on Public Institutions. *Journal of Digital Convergence*, 15, 47-54. <https://doi.org/10.14400/JDC.2017.15.3.47>.
- Lorino, P (2001). « Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par le processus et les compétences ». Edition d'organisation
- Lu, P., Cai, X., Wei, Z., Song, Y., & Wu, J. (2019). Quality management practices and inter-organizational project performance: Moderating effect of governance mechanisms. *International Journal of Project Management*. <https://doi.org/10.1016/J.IJPROMAN.2019.05.005>.
- Malo, M.-C. (2001). « La gestion stratégique de la coopérative et de l'association d'économie sociale (1re partie) : l'entrepreneur et son environnement ». *Revue internationale de l'économie sociale*, Numéro : 281, p : 84-95.
- MARINI, S. (2023). La digitalisation et son rôle dans la performance des administrations publiques au Maroc. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-1), 219-239. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7581880>.
- Matei, A., & Drumasu, C. (2015). Corporate Governance and Public Sector Entities. *BHNP: Management (Topic)*. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00879-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00879-5).
- Mekdessi, S. (2010). Measuring and Managing the Organizational Public Performance in Lebanon.
- Mohamed, B. A. L., & JAOUHARI, L. (2024). Le contrôle de gestion au service de la gouvernance des collectivités territoriales. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 7(3).
- Mockle, D. (2022). La gouvernance publique. *Éditions LGDJ*.

- Morin, D. (2014). « Auditors General's impact on administrations: A pan-Canadian study (2001-2011) ». *Managerial Auditing Journal*, Volume 29, Numéro : 5, pp : 395-426.
- Moukrite, Z., & Guedira, M. (2016). « Les pratiques de gouvernance d'entreprise au sein des établissements et entreprises publics (EEP) au Maroc : contexte et évolutions ». *Revue Economie, Gestion et Société*, Numéro : 5.
- Noureddine, A., & Ahachoum, F. (2023). « L'impact des pratiques de la gouvernance sur la performance organisationnelle des établissements et entreprises publiques : Cas de la Région du Souss-Massa ». *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-2), 62-80.
- Napolitano, G. (2013). This time is different for public law too: Shifts of sovereignty and the contemporary context of public law. *International Journal of Constitutional Law*, 11(3), 523-545. <https://doi.org/10.1093/icon/mot029>
- Omar Aouah, A. (2018). L'impact des pratiques de gouvernance sur la performance organisationnelle : Une revue des études empiriques. *Revue des Sciences de Gestion*, 54(2), 203-219.
- Pallot, J. (2003). « A wider accountability ? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution ». *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), pp : 133-155.
- Pierre-Charles Pupion. (2020). La gouvernance et ses principes fondamentaux dans les organisations publiques. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 86(4), 563-578. <https://doi.org/10.3917/risa.864.0563>.
- Popescu, S., & Omran, A. (2011). *Managing Risk and Internal Auditing*.
- Rantelangi, C., Affan, N., Deviyanti, D., & Sari, W. (2018). The Influence of Organizational Commitment, Auditor Independence, Internal Control, and Ethical Leadership in Good Governance and Organizational Performance. <https://doi.org/10.2991/MICEB-17.2018.36>.
- Reddy, K., Locke, S., & Scrimgeour, F. (2011). Improving Performance in New Zealand's Public Corporations: The Effect of Governance Practices. *Governance*, 24, 517-556. <https://doi.org/10.1111/J.1468-0491.2011.01537.X>.
- Renard, J., Nussbaumer S. et Oriot, F. (2018). *Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration*.
- RHERIB, N., EL AMILI, O., & EL KHOURCHI, B. (2021). Impact des caractéristiques des tableaux de bord sur la performance organisationnelle des entreprises marocaines : Analyse factorielle exploratoire. *Revue Internationale Des Sciences de Gestion*, 4(4).
- Rowling, E. (2016). *Corporate Governance Code*.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A Survey of Corporate Governance. *Journal of Finance*, 52(2), 737-783.
- Sillero, A. (2002). *Diagnostic global d'entreprise*. Éditions Eska, 250.
- Wachhaus, A. (2014). Governance beyond government: The promise of participatory governance for public administration. *Administration & Society*, 46(5), 573-593. <https://doi.org/10.1177/0095399713490152>.
- Williamson, O.E., (1975). « Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications », (New York, New York Free Press).
- Williamson, O. (1985). *The economic institutions of capitalism*.

Yates, S. (2015). « Relations publiques et gouvernance participative : une vision partagée du « vivre ensemble » ? Revue de communication sociale et publique, (15), pp : 107-121.

Zheka, V. (2006). Does corporate governance predict firm performance? Evidence from transition economies. *Economics of Transition*, 14(3), 449-465. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0351.2006.00263.x>.

Ziani, A. (2014), Le Rôle d l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algériennes, thèse de doctorat en sciences économiques, université de abou bekr belkaid de Tlemcen.