



HAL
open science

L'efficacité de l'audit des programmes INDH : Balise d'une évaluation pertinente des programmes sociaux

Safae Ed-Douadi, Chafik Bakour

► To cite this version:

Safae Ed-Douadi, Chafik Bakour. L'efficacité de l'audit des programmes INDH : Balise d'une évaluation pertinente des programmes sociaux. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, A paraître, 10.5281/zenodo.6582438 . hal-03684036

HAL Id: hal-03684036

<https://hal.science/hal-03684036>

Submitted on 1 Jun 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'efficacité de l'audit des programmes INDH : Balise d'une évaluation pertinente des programmes sociaux

The effectiveness of the audit of INDH programs: Beacon of a relevant evaluation of social programs

Safae ED-DOUADI, (Doctorante)

*Equipe de recherche : Economie et Management des Risques
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger
Université Abdelmalek Essaadi, Maroc*

Chafik BAKOUR, (Enseignant-Chercheur)

*Equipe de recherche : Economie et Management des Risques
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger
Université Abdelmalek Essaadi, Maroc*

Adresse de correspondance :	Ecole nationale de commerce et de gestion de Tanger, ENCG Tanger 90000 Tél : (+212) 05393-13487
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ED-DOUADI, S., & BAKOUR, C. (2022). L'efficacité de l'audit des programmes INDH : Balise d'une évaluation pertinente des programmes sociaux. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(3-2), 477-501. https://doi.org/10.5281/zenodo.6582438
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: March 28, 2022

Published online: May 31, 2022

L'efficacité de l'audit des programmes INDH : Balise d'une évaluation pertinente des programmes sociaux

Résumé :

Soutenus par la théorie de l'explosion de l'audit dans le secteur public, nous retenons l'implantation massive des pratiques de vérification assurées par l'audit interne dans les organismes publics, inspirées très directement des pratiques en cours dans les entreprises privées. Cependant cette importation a généré des débats et critiques portant sur la nécessité des pratiques d'audit, sur leur pertinence, mais surtout, sur leur efficacité au sein de ce secteur, cherchant ainsi à savoir s'il s'agit bien d'une fonction efficace ou d'une illusion de contrôle. Néanmoins, malgré les efforts soutenus des chercheurs, il n'en demeure pas moins que l'explication de l'efficacité d'audit public et de ses déterminants reste encore floue ou est difficilement appréhendable.

À cet effet, cet article présente une étude exploratoire auprès de l'audit mis en place au sein du ministère d'intérieur, pour une évaluation des programmes INDH. L'objectif est de statuer sur le niveau de l'efficacité de la fonction audit interne, et de s'interroger sur ses principaux déterminants. Les résultats présentés sont issus d'une enquête à l'aide d'entretiens individuels avec 9 dirigeants faisant partie des organes de gouvernances de l'INDH. L'étude a permis d'aboutir aux facteurs les plus déterminants de l'EAI. Le niveau d'efficacité d'audit interne est également dégagé.

Mots clés : Audit interne, Efficacité d'AI, INDH, Programmes sociaux, Secteur public.

Classification JEL: M42, M4

Type d'article: article empirique

Abstract :

Supported by the theory of the explosion of auditing in the public sector, we retain the massive implementation of verification practices provided by internal auditing in public organization, inspired very directly by current practices in private companies. However, this importation has generated debates and criticisms relating to the need for audit practices, their relevance, but above all, their effectiveness within this sector, thus seeking to know whether it is indeed a function effective or an illusion of control. Nevertheless, despite the sustained efforts of researchers, the fact remains that the explanation of the effectiveness of public audit and its determinants still remain unclear or is difficult to understand.

To this end, this article presents an exploratory study with the audit set up within the Ministry of the Interior, for an evaluation of INDH programs. The objective is to decide on the level of effectiveness of the internal audit function, and to question its main determinants. The results presented come from a survey using individual interviews with 9 leaders who are part of the governance bodies of the INDH. The study led to the most determining factors of the IAE. The level of internal audit effectiveness is also identified.

Keywords : Internal audit, IA effectiveness, INDH, Social programs, Public sector

JEL classification: M42, M4

Paper type: Empirical Research

Introduction :

Ces dernières années, et sous l'effet de la pression des législateurs et régulateurs, le secteur public, s'est engagé de plus en plus dans des mouvements de modernisation, devenus une nécessité complexe et exaltante, afin de pouvoir répondre aux besoins de ses usagers, et aux exigences d'une plus grande transparence dans l'utilisation des ressources publiques.

Dans ce sillage, l'amélioration de la gestion et de la performance des processus, la maîtrise des risques, et l'atteinte de la bonne gouvernance, qui demandent principalement une responsabilisation accrue des décideurs publics, sont devenues une nécessité, imposant de ce fait la transformation du contrôle de moyen classique à un contrôle d'efficacité.

Donnant des résultats satisfaisants dans le secteur privé, en tant qu'outil incontournable pour la gestion d'une entreprise, le contrôle de son efficacité et l'atteinte de ses objectifs en toute performance, l'audit interne s'est donc profondément évolué, tout en se répandant dans tous les secteurs d'activité de la majorité des secteurs publics à travers le monde.

Au Maroc, Le passage de l'audit du secteur privé au secteur public, date de 1993, c'est d'ailleurs cette année qui a constitué un tournant historique important pour la pratique de l'audit interne, notamment, avec la lettre que SM le Roi Feu Hassan II a envoyé au Premier ministre de cette époque, et dans laquelle il ordonnait la mise en place des cellules d'audit interne dans tous les départements ministériels. Cette décision a été prise, dans un premier lieu, pour des raisons liées essentiellement, à l'ouverture mondiale, et aux recommandations faites par les bailleurs de fonds dans le cadre du Plan d'Ajustement Structurel, (PAS). Toutefois, il existe bien d'autres facteurs d'ordre institutionnels, managériaux, et juridiques, qui ont conduit à l'exigence de l'adoption de la pratique d'audit interne dans les organismes publics marocains.

En effet l'émergence de l'audit public au Maroc, comme avatar de l'évaluation des politiques et programmes publics, a accompagné l'ancrage d'une culture de responsabilisation des décideurs et gestionnaires, et de réédition des comptes et d'une culture des résultats dans la gestion publique, marquée par le passage d'une administration des procédures à une autre des performances.

Or, l'efficacité de la pratique d'audit interne dans les organismes publics marocains constitue toujours une problématique, du fait que le consensus entre les chercheurs n'a pas abouti à une uniformisation de ses déterminants ni encore moins sur l'adoption d'une définition exacte de ce concept.

Alors que plusieurs recherches ont porté sur la problématique d'efficacité de l'audit public dans les pays développés, citons à titre d'exemple celles de (Ahmad et al., 2009; Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010; Dellai et al., 2016; Macrae & Van Gils, 2014; Mihret & Yismaw, 2007), le tour de la revue de littérature, signale le manque d'études effectuées dans ce sens, dans les pays en développement, notamment au Maroc. (Addahbi, 2018; Al-Twajjry et al., 2003; Azzarradi, 2018; Boungab & Bouchikhi, 2011; Jalal, 2020; M. AIT MOUZOUN, 2018; Safae, 2020).

En raison de ce manque, ces chercheurs ont recommandé le fait de porter une attention particulière à l'égard de cette problématique dans les pays en développement, cherchant à proposer des approches de mesures adéquates pour l'évaluation de l'efficacité d'audit, à souligner ses principaux déterminants, et à proposer des recommandations susceptibles d'accroître l'efficacité de l'audit interne dans les organismes du secteur public.

Le présent article se veut, donc, de présenter les résultats d'une étude exploratoire que nous avons menée dans l'objectif, de s'inscrire dans la poursuite de ces recherches, d'évaluer et examiner l'efficacité d'audit interne, mis en place au sein du ministère de l'Intérieur, ainsi que de pousser la réflexion sur les facteurs qui impactent (facilitent ou entravent) l'atteinte et la mise en place d'un audit interne efficace pour assurer, par conséquent, la contribution de cette fonction à l'amélioration des programmes INDH.

Le choix de l'étude de cas s'explique d'abord, par l'importance d'un **audit interne efficace** dans ce sillage, surtout avec l'intérêt qui est donné aujourd'hui à la question sociale et à la promotion du secteur social, à travers des programmes efficaces à fort impact, notamment avec le lancement d'une nouvelle génération de projets et programmes dans le cadre de l'INDH, de sorte que l'audit interne permet dans ce sens de (1) combler le manque d'évaluations crédibles des programmes sociaux, qui est aussi souvent lu par le public comme un signe de la défaillance des programmes eux-mêmes, et (2) d'assurer un examen des programmes INDH avant l'arrivée des auditeurs externes, permettant une détection des risques, problèmes et dysfonctionnement et une proposition de recommandations qui servent et contribuent à l'amélioration desdits programmes et éclairent la prise de décisions. En Sus, ce choix peut être également motivé par les spécificités et particularités du contexte dans lequel se déroulent les missions d'auditeurs internes et qui peuvent avoir un impact sur leur efficacité.

Cette recherche contribue donc à enrichir le champ des recherches sur l'efficacité de l'audit interne en posant plus particulièrement cette question de recherche : à quel niveau se situe l'efficacité d'audit interne dédié à l'évaluation des programmes INDH, et que peuvent être ses principaux déterminants ?

Dans la suite de cet article, la première partie sera consacrée à la présentation de notre ancrage théorique heuristique qui permettra de comprendre que l'efficacité de l'audit interne dépend de plusieurs facteurs et peut être expliquée par différentes théories. La deuxième partie sera consacrée à l'étude empirique. Nous exposerons d'abord la méthodologie retenue (2), et continuerons par la présentation des principaux résultats obtenus (3). Finalement, une discussion ainsi que la conclusion terminent l'article.

1. L'Efficacité d'audit interne : Essai de conceptualisation.

The Institute of Internal Auditors (IIA), définit l'audit interne comme étant une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'audit interne aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité (IIA-IFACI, 2017). D'après cette définition officielle de l'audit, on comprend très bien que l'audit est dit efficace s'il arrive à atteindre les objectifs assignés de sa mise en place dans un organisme ou une entité. Le concept d'efficacité, bien qu'il est lié à l'atteinte des objectifs, comme il a été défini parthe Oxford Dictionary, « efficace c'est avoir un effet ou être capable de produire le résultat souhaité. », il a connu plusieurs essais de définition par différents auteurs, une fois couplé à l'audit interne. « **L'efficacité d'audit interne** », Pour (Mihret & Yismaw, 2007), est la mesure par laquelle un service d'AI répond ou bien atteint sa raison d'être. C'est également la capacité d'une fonction d'AI de fournir des conclusions et recommandations utiles qui aideraient à l'augmentation de l'interaction du haut management à l'égard de ces recommandations. C'est le degré de réalisation des objectifs pertinents établis, sur la base de critères explicites d'une action ou d'une activité.(Max et al., 2019). Ainsi selon Dittenhofer (2001), l'efficacité de l'AI est la réalisation des objectifs et des buts de la fonction AI, qui d'après la définition officielle de l'audit interne, désignent la création de la valeur ajoutée pour une organisation.

1.1. Les approches de mesure de l'efficacité d'audit interne :

La multiplicité des définitions proposées, a amené les chercheurs à l'utilisation des approches de mesures différentes, chacune selon sa propre perception de l'efficacité d'audit interne. De ces mesures on cite : Les mesures portant sur le processus d'audit, qui ont été critiquées, du

fait qu'elles ne servent qu'à l'évaluation de la qualité de la fonction et non pas à son efficacité, puisqu'elles ne reposent que sur les procédures et ne prennent pas en considération les exigences des parties prenantes. (Marks 2016). D'autres études se sont concentrées sur les mesures de la production (Cohen & Sayag, 2010; Mihret & Yismaw, 2007), qui visent à mesurer la capacité de la fonction à satisfaire les besoins de ses clients, tels que la haute direction, cependant, cette approche a été critiquée, car elle ne prend pas en considération des différences qualitatives qui pourraient exister entre les recommandations (Safae, 2020). Enfin des mesures des résultats, qui portent sur l'impact des activités d'audit interne sur le processus audité et la performance de l'établissement, et qui ont été également critiquées, en raison de l'existence d'un délai entre le moment où une certaine action est entreprise et celui où son impact est compréhensible. (Safae, 2020). En raison de l'absence d'un consensus quant à la meilleure méthode de mesure de l'efficacité d'audit interne, plusieurs chercheurs ont, alors, adopté de nouvelles perspectives et ont tenté d'introduire de nouvelles approches pour évaluer l'efficacité de l'audit interne (Dellai et al., 2016; Mihret & Yismaw, 2007)...qu'ils ont considéré la plus appropriée aux études de cas choisies. Toutefois, si on revient à toutes les définitions apportées à ce concept d'efficacité d'audit interne, et à toutes les approches de mesures utilisées, on voit clairement qu'ils s'accordent avec la définition théorique du concept «efficacité» figurant dans les différents dictionnaires, selon (Nedyalkova.P, 2020) « Le point commun entre les modèles actualisés d'évaluation de l'efficacité de l'audit interne est qu'ils suivent néanmoins le concept général d'efficacité qui vise à atteindre les objectifs, et qui représente la capacité d'atteindre le résultat final ».

Partant de ceci, et compte tenu de ce qui a été présenté ci-dessus, on peut alors proposer une définition à l'efficacité d'audit interne, qui, dans le cadre de notre étude, considère que l'audit interne est dit efficace s'il est capable d'atteindre les objectifs assignés par sa mise en place dans le ministère de l'Intérieur, c'est-à-dire, une fonction AI capable d'atteindre le ou les objectifs attendus de sa pratique dans le cadre de l'INDH, et de satisfaire les exigences de la haute direction et répondre à leurs attentes. (Ed-douadi et al., 2021).

1.2. Les Déterminants d'efficacité d'audit interne dans le secteur public : Résultats de la revue de littérature et du raisonnement théorique.

Dans la majorité des études citées ci-dessus, l'approche de la théorie néoclassique a été appliquée à l'efficacité de l'audit interne interne. Cette théorie néoclassique a été critiquée par Mihret, James et Mula (2010) dans leurs articles, en la juxtaposant à la théorie marxiste et à la théorie institutionnelle. (Getie Mihret et al., 2010) ont critiqué l'hypothèse selon laquelle les problèmes de l'organisation ne sont motivés que par la maximisation de l'intérêt personnel des individus, et ils ont confirmé que le comportement des individus ne peut pas être abstrait des milieux sociaux, pour cette raison ces auteurs ont donc suggéré l'utilisation de la théorie institutionnelle. D'autres auteurs, tel que Anderson (2003), (Hermanson et Rittenberg, 2003), Coram et al. (2008)...cités par (Postula et al., 2020) ont souligné la nécessité d'identifier les attributs organisationnels qui peuvent contribuer à l'apport de la valeur ajoutée à l'organisation par l'audit interne, et ont abordé également la question de la pertinence d'examiner les facteurs affectant l'efficacité de l'audit interne sous un angle différent de la perception communément admise de l'essence de l'audit interne. Dans ce sens, les études ont commencé à adopter à la fois la théorie de l'agence et la théorie institutionnelle. (Yamak & Suer, 2005; Christopher et al., 2009; Yaqi et al., 2012), cités par (Ali et al., 2013). En revanche, et après succession de recherches sur l'efficacité d'audit interne, notamment dans le secteur public, il s'est avéré que l'utilisation de ces deux théories ne permet pas de prendre en considération tous les aspects dans les organisations publiques, permettant l'explication de l'efficacité d'audit interne. Certains ont de même, considérés que la théorie d'agence ne peut pas être utile pour le cas des études portant sur l'audit interne dans le secteur public et ont donc proposé l'utilisation d'une

combinaison de plusieurs théories qui permettrait de considérer à la fois les aspects sociaux et comportementaux ainsi que les dimensions économiques, utiles à la mise en place d'un cadre théorique permettant de faciliter les études dans ce sens. (Ali et al., 2013; Ed-douadi et al., 2021; Getie Mihret et al., 2010; Max et al., 2019).

Sur la base de la discussion ci-dessus, nous proposons alors, dans le cadre de notre travail de recherche, une combinaison de quatre théories qui comprend la théorie néo-institutionnelle, la théorie des parties prenantes, la théorie de l'acteur stratégique, et la théorie de communication, qu'on juge utile pour le développement d'un cadre théorique d'efficacité de l'audit interne dans le secteur public, et qui va permettre de faciliter le déroulement de notre recherche, et d'autres recherches et étude en la matière. (Ed-douadi et al., 2021).

Avant d'expliquer et d'éclaircir l'intérêt de l'utilisation de la combinaison des quatre théories, il convient de présenter la variété de facteurs qui ressortent de la revue de littérature et qui ont été considérés par les chercheurs comme principaux déterminants de l'efficacité d'audit interne dans les organismes publics.

Le tableau ci-dessous récapitule l'ensemble de ces facteurs :

Tableau 1 : Revue de littérature sur les facteurs affectant l'efficacité d'audit interne

Facteurs	Auteurs	Pays
9 éléments clés pour établir un AI efficace : -L'indépendance organisationnelle. -Mandat officiel. -Accès illimité. -Financement suffisant. -Leadership compétent. -Personnel objectif. -Personnel compétent. -Soutien des parties prenantes. -Normes d'audit professionnelles.	IIA (Macrae & Van Gils, 2014).	
La qualité d'AI et le soutien de la direction. (Forte influence). Le cadre organisationnel et les attributs de l'audité (Faible incidence sur l'EAI).	(Mihret & Yismaw, 2007).	Ethiopie.
EAI est influencée par 5 facteurs : -L'Indépendance des auditeurs. -L'Objectivité. -Le Support et soutien de la haute direction. -L'utilisation de l'AI comme terrain de la formation. - Le secteur d'organisation (privé ou public).	(Dellai et al., 2016)	Tunisie.
Le soutien de la haute direction ; Les ressources, les Compétences et qualifications, L'indépendance et les relations avec les Auditeurs externes.	(Alzeban & Gwilliam, 2014)	Arabie Saoudite.
- La qualité de l'AI. - Le Soutien de la direction - Les ressources adéquates. - La coopération de l'audité. - L'Interaction avec le comité d'audit.	(Ahmad et al., 2009)	Malaisie.
Le secteur de l'organisation, la compétence, la qualité du travail d'audit, l'indépendance, l'objectivité,	(Cohen & Sayag, 2010).	Israël.

carrière et avancement, le soutien de la haute direction.		
Les Ressources, les compétences, les processus et activités d'AI, l'interaction entre l'audit interne et le comité d'audit.	(Arena & Azzone, 2009)	Italie.
Le support de la haute direction, la promotion d'un environnement de contrôle favorable, la qualité de du travail d'AI, l'Environnement de contrôle, l'indépendance, l'objectivité, la compétence, la formation, l'expérience, le support de la direction et du senior management, l'interaction avec le comité d'audit.	(Azzarradi, 2018; Barnia, 2016; M. AIT MOUZOUN;, 2018)	Maroc.
Le soutien de la direction, les relations entre l'audit interne et l'audit externe, L'indépendance du service, la compétence, la performance du service d'AI.	(Max et al., 2019)	Cameroun.

Source : réalisation personnelle.

De cette méta-analyse, le choix des facteurs qui feront objet d'analyse dans le cadre de notre étude de cas repose sur le raisonnement des théories citées précédemment, sur les principaux résultats de la revue de littérature, mais aussi sur la logique, qui considère l'audit interne, comme un processus, qui dans toute organisation publique, met en relief, trois principaux intervenants, pour assurer la qualité du service AI et le bon déroulement des missions d'audit. À savoir les auditeurs internes, les audités et les parties prenantes.

De ce fait ont considèrent les caractéristiques des auditeurs internes, leurs relations avec les audités, l'organisation et la qualité de leurs services d'audit et le soutien qui leur ai offert par la haute direction, des facteurs susceptibles d'avoir un impact sur l'atteinte de l'efficacité de leurs travaux et missions, ce qui nous amène à les prendre en considération dans notre étude.

L'intégration de la relation entre les caractéristiques des auditeurs internes dans le cadre de notre étude est claire d'un point de vue que les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, les aptitudes et les autres compétences nécessaires pour atteindre leurs objectifs et leurs responsabilités (norme 1210). La compétence et la diligence professionnelles sont un moyen qui permet aux auditeurs internes d'être capables de mener leurs missions convenablement. (Albrecht et al. 1988; Ratliff 1996) cités par (Cohen & Sayag, 2010). Ce qui nécessite de suivre des programmes de formation et de développement appropriés pour assurer une amélioration continue et un développement de leurs connaissances en matière des techniques d'Audit interne et de communication (développement du savoir, savoir-être et savoir-faire).(Ahmad et al., 2009; Cohen & Sayag, 2010; Dellai et al., 2016). D'autre part, le jugement professionnel perdra de sa valeur en cas de doute sur l'objectivité des auditeurs internes, et en cas de non-respect de leur indépendance. Brierley et al. (2003), Mulugeta (2008) et Ahmad et al. (2009), Cités par (Alzeban & Gwilliam, 2014). Il est donc considéré que les caractéristiques des auditeurs internes et leurs dimensions influenceront l'efficacité de l'audit interne. Cette discussion nous mène à supposer l'hypothèse suivante :

H1: Les caractéristiques des auditeurs internes et chacune de ses dimensions impactent l'efficacité de l'audit interne.

Une fois ces conditions sont respectées, il serait donc temps de s'assurer de la performance et la qualité du service Audit interne. Dans ce sens, les normes de fonctionnements (norme N°2300, 2340, 2400 ; 2440 et 2500) présentés dans le cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - Édition 2017 (CRIPP)¹ ont soulignés un certain nombre de règles

¹ Toutes les normes citées figurent dans le CRIPP édition 2017 ; sur le site web : <https://chapters.theiia.org/> .

à respecter pour une pratique réussite de la fonction AI. Selon ces normes, la qualité de l'AI fait référence à la planification, à la supervision, au travail sur le terrain, à l'enregistrement, à la réédition des comptes des constatations et recommandations et au suivi des recommandations de l'audit interne. La relation d'influence entre ce facteur et l'efficacité d'audit interne dans le secteur public a été prouvée par un certain nombre de chercheurs, ayant insisté dans leurs rapports sur une organisation rigoureuse de la mission d'audit interne. Selon (Ahmad et al., 2009) 48.4% des répondants ont perçu la qualité d'AI comme facteur le plus important qui contribuera à l'efficacité de la FAI, ce qui est cohérent avec les résultats de l'étude de cas réalisée par Mihret et Yismaw (2007). De même, Glazer et Jaenike (1980) ont fait valoir que l'exécution de travaux d'audit conformément aux normes d'audit interne contribue de manière significative à l'efficacité de l'audit.

Partant de ce constat, on peut alors estimer, dans le cadre de notre étude, l'existence d'une relation d'influence entre la qualité de l'AI et son efficacité, et supposer ainsi l'hypothèse suivante :

H2 : La qualité de la fonction audit interne affecte l'efficacité de l'audit interne.

Au cours du déroulement de la mission d'audit, les qualifications et caractéristiques des auditeurs sont jugées primordiales, l'organisation du travail est considérée comme déterminante de la qualité de la fonction AI et par conséquent de son efficacité. Toutefois en se rendant sur terrain l'auditeur se trouve face à une tierce personne appelée auditée, qui est censée collaborer avec lui afin de lui faciliter le déroulement de son travail, et afin d'éviter toute dérive susceptible de retarder, d'entraver ou carrément, de remettre en cause tout le travail effectué. . (Ahmad et al., 2009; Ed-douadi et al., 2021; Mihret & Yismaw, 2007; Safae, 2020; Sakka & Manita, 2011). De ce fait, et face à l'existence de certains profils de l'auditée avec lesquels le relationnel semble être difficile (Safae, 2020; Sakka & Manita, 2011), tel est le cas dans notre étude portant sur l'INDH, où l'auditeur interne est amené à évaluer les programmes sociaux, et à se retrouver face à des audités faisant partie de la société civile (association gérante des établissements sociaux, porteurs de projets...), il s'avère pertinent d'étudier la relation auditeur audité en analysant aussi bien les comportements des auditeurs que ceux des audités, et surtout ceux de nature à compromettre cette relation, et de s'assurer ensuite de l'impact de ce facteur sur l'efficacité d'audit interne dans notre étude. D'où l'hypothèse suivante :

H3 : La relation auditeur audité affecte l'efficacité d'audit interne.

De notre méta-analyse, on obtient également que les échelons supérieurs de la direction jouent un rôle important dans la résolution des problèmes relationnels de l'audit, et que leur soutien apporté à l'audit et aux auditeurs aide à établir de meilleures relations, afin d'avoir, en conséquence, beaucoup de chance d'aboutir aux résultats escomptés. Ceci rejoint l'idée d'un certain nombre d'auteurs, qui stipulent que les autres déterminants de l'efficacité d'audit interne découlent du support de la direction. (Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010). On suppose alors que :

H4 : Le soutien de la direction modère la relation entre les caractéristiques des auditeurs internes et l'efficacité de l'audit interne.

H5 : Le soutien de la direction modère la relation entre la qualité de la fonction audit interne et son efficacité.

H6 : Le soutien de la direction intensifie la relation auditeur audité et modère ainsi la relation entre ce facteur et l'efficacité de l'audit interne.

Ce raisonnement, basé sur les résultats des recherches antérieures, s'accorde principalement avec ce qui est avancé par les quatre théories mobilisées. La combinaison entre les quatre théories mobilisées dans le cadre de notre étude, permettra alors de bien comprendre chaque facteur dans sa relation avec l'efficacité d'audit interne.

La théorie des parties prenantes sera principalement utilisée pour comprendre et analyser la relation entre la haute direction et les auditeurs internes, en les considérant comme des parties prenantes, dont la présence, et obligatoire, exerçant une influence sur la réalisation des objectifs de l'organisation. Dans ce sens on a choisi de l'associer avec la théorie de l'acteur stratégique pour faciliter la compréhension de la conduite des auditeurs internes au sein d'une organisation tout en prenant en compte leurs atouts, leurs relations et leurs interdépendances avec d'autres acteurs à savoir la haute direction et les audités. La théorie institutionnelle permettra, de son côté, de s'assurer du niveau de conformité aux normes et règles et de son impact sur le soutien de l'organisation à l'audit interne et donc sur l'efficacité de la fonction. De plus, la théorie de la communication est utilisée pour expliquer l'importance d'une communication efficace entre les auditeurs internes et les audités pour la réussite de la mission d'audit interne.

2. Méthodologie de recherche.

Comme nous l'avons évoqué précédemment, l'efficacité d'audit interne est un concept qui peut être interpellé de différentes façons dans le contexte d'investigation. C'est une notion plutôt qualitative qui nécessite des actions particulières dans son analyse. En effet, les facteurs d'EAI peuvent varier d'une organisation à une autre. En conséquence, une organisation peut considérer certains facteurs comme déterminants de l'efficacité de son audit interne qu'une autre écartera. À cet effet, et comme il a été souligné par plusieurs auteurs et chercheurs, les facteurs d'EAI dépendent entièrement du contexte dans lequel s'exercent les activités d'une organisation ou de ses caractéristiques, ses spécificités et ses particularités (Ahmad et al., 2009; Al-Twajry et al., 2003; Alzeban & Gwilliam, 2014; Azzarradi, 2018; M. AIT MOUZOUN, 2018; Mihret & Yismaw, 2007). D'où l'intérêt de mener cette étude exploratoire afin d'identifier pour le cas de l'audit interne mis en place dans le ministère d'intérieur, pour une évaluation des programmes sociaux, quels sont les principaux facteurs à forte influence sur son efficacité, en passant par une évaluation préalable de ladite efficacité.

2.1. Approche de la recherche.

Aussi, connue sous l'appellation de la théorie de l'entonnoir (Deslauriers & Kérisit, 1997, p.96), Grosjean & Lagacé (2007) l'abordent sous un angle allant du général au particulier : « l'entonnoir se rétrécit et il devient possible pour le chercheur de formuler une explication provisoire qu'il étendra graduellement » (Cité par Ouellet, 2003). Cependant pour répondre aux objectifs de notre étude exploratoire, il conviendra d'adopter une démarche qui démarre avec une problématique, et des questions, qui se sont transformées en hypothèses, et en modèle conceptuel, qu'on cherche à confronter à la réalité, et à tester empiriquement, pour en déduire les conséquences logiques, et les relations de causalités entre les variables explicatives et la variable à expliquer. De ce fait, la logique de notre positionnement épistémologique (post-positivisme), nous amène à opter pour une démarche hypothético-déductive, en utilisant un raisonnement déductif, ce qui se justifie par le fait que la majorité des concepts sur lesquels repose notre recherche sont largement étudiés dans la littérature.

Les hypothèses ont été retenues de la revue de littératures et des théories mobilisées, l'objectif est de les tester empiriquement, de les analyser, et d'essayer en conséquence de les confirmer ou les infirmer. (Réfutabilité/Corroboration). (Thiétart, 2003).

Cette approche de recherche consiste à explorer en profondeur les déterminants de l'efficacité d'audit des programmes INDH, à travers, dans un premier temps, une démarche qualitative, utilisant des entretiens semi-directifs, qui permettront une évaluation préalable de l'efficacité d'audit interne, de façon subjective, et une détermination des critères qui amèneront à établir les choix judicieux pour mieux entreprendre notre investigation sur terrain. Et dans un second temps, l'administration d'un questionnaire sera effectuée afin de renforcer la validité des

résultats empiriques. A cet égard, il convient de rappeler que notre méthodologie repose sur deux piliers : le pilier de l'analyse qualitative, et le pilier de l'analyse quantitative.

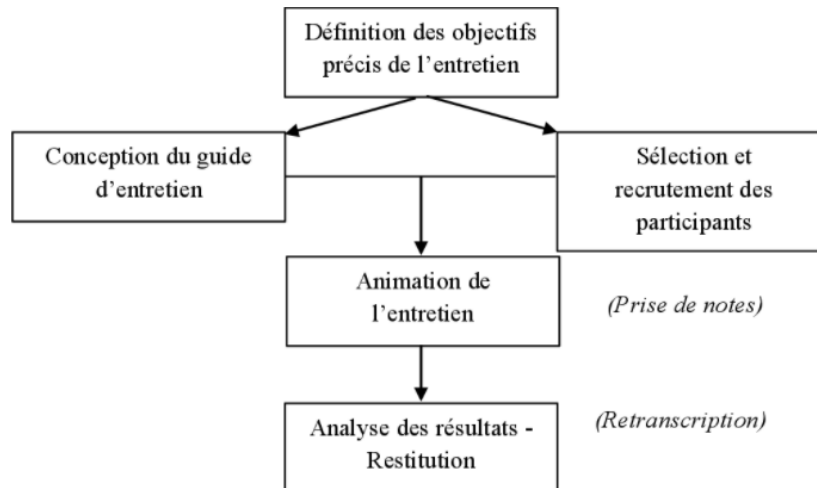
2.2. Unité d'analyse :

Pour obtenir une vision intégrale des divers déterminants de l'efficacité de l'audit des programmes INDH, au sein du ministère d'intérieur, il est important de faire appel aux entretiens avec des responsables émanant des organes de gouvernance de l'INDH (chefs de Division d'action sociale, chefs de service des différents programmes, chef de pôle audit) et tous autres responsables et gestionnaires au sein de l'organisme qui se caractérisent par des rôles très importants au niveau des différents départements. Le choix de ces profils permet de répondre aux deux questions de la recherche en tenant compte du contexte spécifique de notre étude.

2.3. Méthode de cueillette.

Afin de mener à bien notre étude, nous nous sommes basés sur la méthodologie proposée par Ganassali (2014) concernant la collecte de données par entretiens. Cette méthodologie peut être schématisée par la figure suivante :

Figure 3 : Schéma général de la mise en œuvre des méthodes par entretien.



Source : Ganassali, (2014).

En effet, cette collecte de données a pour objectif de recueillir des données pré codifiées pour des fins de tests statistiques, les données sont recueillies à l'aide d'outils de recherche fiables, notamment au moyen de l'entrevue semi-structurée réalisée auprès de 9 responsables et gestionnaires dans différentes provinces, dont (un chef pôle suivi et évaluation à la coordination Nationale de Rabat, ex-chef de pôle audit à l'IGAT, 5 chefs de DAS (divisions d'action sociale), 2 chefs de service au niveau des DAS de différentes provinces, et un Secrétaire général des affaires régionales). 5 rencontres se sont déroulées au lieu de travail des répondants, tandis que 4 entretiens ont été téléphoniques. La poursuite de nouvelles entrevues, quant à elle, a été arrêtée lorsque les propos des répondants devenaient redondants (l'atteinte de la saturation).

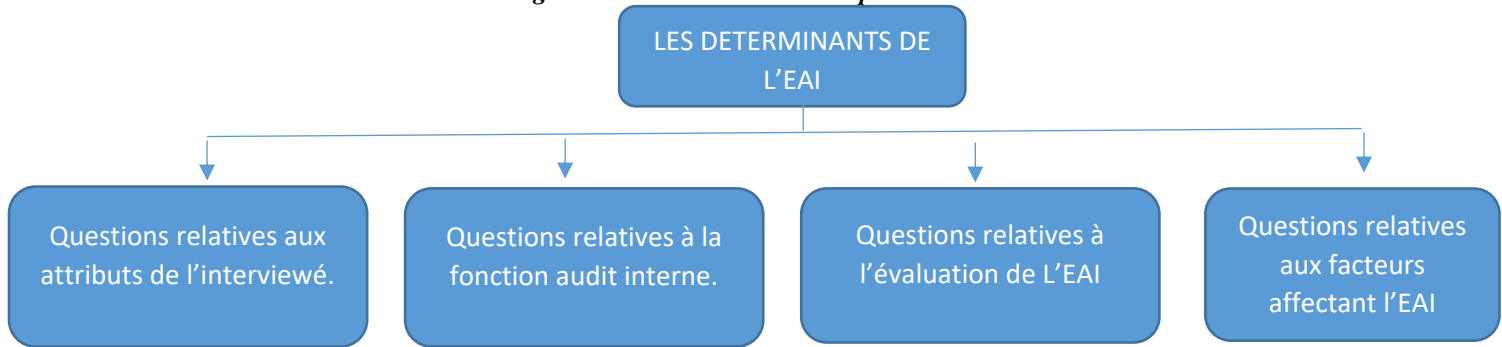
Les 9 entrevues se sont effectuées sur une période de 6 semaines. Au cours de ce laps de temps, nous avons essayé d'adapter et d'améliorer le guide d'entretien. De plus, cette étape a également conduit à la validation des questions servant par conséquent à une meilleure compréhension de notre problématique.

2.4. Outil de collecte de données

C'est au moyen d'un guide d'entretien, composé de 28 questions réparties sur 4 axes (figure N°4), que les entrevues ont pris forme. En effet, le guide d'entrevue rend cet entretien plus

formel et plus orienté en répondant aux objectifs de recherche de manière claire et précise tout en étant efficace. Ces entrevues ont été renseignées par l'interviewé et retranscrites entièrement par le chercheur. Nous avons ainsi essayé d'inclure des questions ouvertes en laissant à l'enquêté la possibilité de s'exprimer, de donner des remarques afin d'extraire le maximum d'informations du terrain.

Figure 4 : Schéma de l'étude exploratoire.



Source : Auteurs.

2.5. Méthode d'analyse de données.

L'analyse de données consiste selon W'acheux (1996), cité par (Heem, 2000), à réduire les informations pour les catégoriser et les mettre en relation avant d'aboutir à une description, une explication ou une configuration. Cette analyse se compose selon (Miles & Huberman, 2003), de trois flux concourants d'activité à savoir : la condensation des données, leur présentation, l'élaboration et la vérification des conclusions.

En effet, La condensation permet de simplifier des " données brutes " collectées lors de l'enquête. Elle passe par la collecte de données, le codage et la rédaction de « mémos » ou ce qu'on appelle la retranscription. Durant cette phase nous avons veillé à un bon déroulement d'entretien et recensement d'informations et de réponses tout en respectant les 4 axes de l'entretien. Ces informations sont réparties dans différentes catégories en fonction d'un recoupement par codage manuel. Les codes découlent de nos questions de recherche, des propositions et hypothèses, et des thèmes importants et concepts clés, l'objectif étant de pouvoir retrouver les mots les plus significatifs, de réunir des parties de texte qui vont ensemble et de réduire le nombre de pages dactylographiées en unités directement analysables. Huberman et Miles (1991, p.96)

À l'aide d'une liste de codes thématiques préétablis abordant des thèmes généraux par rapport à l'audit interne, à son efficacité et ses déterminants, nous avons procédé à la sauvegarde du corpus transcrit dans le logiciel de traitement de données qualitatives, QSR Nvivo 10. La codification, la catégorisation et l'analyse ont été faites à l'aide de ce logiciel.

Concernant la représentation des faits, les codes ont été enregistrés dans des nœuds du logiciel, et des sous-nœuds ont été ainsi créés. L'étude du corpus, ainsi que l'analyse des résultats, nous a permis d'atteindre l'objectif principal de la recherche exploratoire en ayant une idée sur la perception des interviewés quant à l'efficacité d'audit provincial mis en place pour une évaluation des programmes INDH, et en identifiant les principaux facteurs qui selon nos interviewés peuvent avoir un impact sur ladite efficacité, ce qui a permis en conséquence une validation des sous-objectifs de notre étude.

3. Résultat et discussion.

Les entretiens ont été effectués de façon à ce que les interviewés soient de provinces différentes. Cette diversité nous a permis de procéder à une évaluation de différents ongles afin de mieux rassembler le matériel empirique sur lequel on va fonder notre recherche. En effet, « la variété des entretiens est un élément important lorsque les entretiens sont utilisés pour générer les items sur lesquels le chercheur, dans la suite de sa recherche, recueillera des données par questionnaire » (Roussel & Wacheux, 2005).

3.1. Évaluation de l'efficacité d'audit interne.

Pour avoir une réponse à la première question de notre recherche à savoir : A quel niveau se situe l'efficacité d'audit interne dédié à l'évaluation des programmes INDH ? Nous avons choisi une forme plus fréquente de présentation des données pour les enquêtes qualitatives qui est le texte narratif.

Nous présentant ainsi des extraits de verbatims sous forme de notes de terrain transcrites pour en tirer des conclusions sur l'efficacité d'audit interne.

L'approche de mesure d'efficacité d'audit interne retenue dans le cadre de notre étude, est compatible à la définition donnée à ce concept, et qui considère qu'un audit interne est dit efficace, s'il est mis en place et pratiqué d'une façon qui lui permet d'atteindre les objectifs de l'évaluation des programmes INDH. Les questions posées ont porté sur la perception des responsables faisant partie des organes de gouvernances de l'INDH, et sur la façon par laquelle l'audit interne est mis en place et pratiqué au niveau territorial. D'après leurs réponses, et en se basant sur les résultats obtenus, il a été démontré que l'audit ne s'exerce pas de la même façon au niveau de toutes les provinces, c'est une activité qui n'a pas pu arriver à un niveau d'efficacité et de maturité souhaitable, qui est quasiment absent dans certaines provinces, ou dont la présence dans d'autres provinces n'est pas fortement appréciée.

La première étape de l'entretien a commencé par une phase dite de collecte d'informations préalables sur les attributs des interviewés. À ce stade, les informations recherchées nous ont permis de dégager le profil et les caractéristiques de chaque interviewé. Les questions initiales servent deux objectifs majeurs. Premièrement, il s'agit d'un moyen facile d'amener la personne interrogée dans le processus de l'entretien et de le faire parler. On lui demandant de nous parler un peu de l'audit interne, ce qu'il sait le mieux, sur son historique, son organisation et sa pratique. Deuxièmement, en décrivant la pratique de l'audit et ses objectifs, le gestionnaire est demandé par la suite de nous exprimer sa perception quant à l'efficacité d'audit interne, la réponse à ceci bien qu'elle est subjective, on a essayé de la mesurer objectivement on posant des questions sur la pratique de l'audit des programmes sociaux.

Les résultats aux questions des trois premiers axes nous ont permis donc de, rassembler des informations sur l'historique de la fonction audit interne, sur les raisons de sa mise en place, et sur ses objectifs en termes d'évaluation des programmes sociaux, de prendre en compte la perception des responsables pour avoir plus au moins une idée sur la pratique de l'audit interne au sein de l'organisme en question, et sur sa réelle contribution à l'évaluation et à l'amélioration des programmes INDH, de recenser les facteurs, qui selon les interviewés exercent une influence sur l'EAI, ensuite d'amender les explications relatives à chacun des facteurs retenus, pour pouvoir par la suite, à l'aide d'une étude confirmatoire, apprécier et analyser l'importance de l'influence de chaque facteur sur l'efficacité de l'audit.

Nous essayerons de visualiser ces résultats sous forme d'un tableau :

Tableau 2 : Analyse thématique de contenu des entretiens concernant l'efficacité d'audit des programmes INDH

Thème	Indicateurs de mesures	Observations
Efficacité d'audit interne	Perception des responsables et de la direction	<p>« L'audit a été pratiqué pendant des années et ça a marché comme je vous l'ai dit, mais avec le temps il a été débouté. »</p> <p>« Les choses ont pris, malheureusement, une autre voie. »</p> <p>« On doit prendre en considération les facteurs et les paramètres de pérennité et d'efficacité de ce processus »</p> <p>« Il vaut mieux penser à réorganiser ce dispositif, car si ce n'est pas une urgence aujourd'hui, il le sera sans doute demain ».</p> <p>« Il se pratiquait très bien, comme je vous ai dit, on a fait des missions en 2017, 2018 et peut être en 2019 ».</p> <p>« Je dirais que l'audit n'a pas encore arrivé au point d'être impliqué dans le travail qui se fait par le plus haut niveau hiérarchique ».</p> <p>« Tout a changé, malheureusement, aujourd'hui on parle plus d'un audit efficace comme il a été avant. »</p> <p>« Je trouve que beaucoup de travail reste à faire en matière d'audit ».</p> <p>« Non, l'audit on le fait, bien évidemment, mais ce n'est pas un travail organisé dans une cellule avec des personnes chargées de l'effectuer, il n'est pas bien instauré, ni bien structuré »</p> <p>« Il faut juste qu'elle ait la place qu'elle mérite, pour pouvoir travailler convenablement »</p> <p>« Jusqu'à aujourd'hui il n'existe pas un consensus entre les DAS quant à la bonne façon à poursuivre pour exercer l'audit interne ».</p>
	Règles établies (charte d'audit)	<p>« Ce travail n'a pas donné lieu à une charte d'audit ».</p> <p>« Non il n'existe rien dans ce sens ».</p> <p>« Non ils n'existent pas, normalement on doit les avoir, mais ça nécessite vraiment un travail rigoureux pour que les choses soient formalisées et bien déterminées ».</p> <p>« Oui, avant de démarrer le premier document que j'ai établi et qui a été signé par le Wali, est la charte d'audit interne ».</p> <p>« Non, il y'a une absence de cadre juridique relatif à la pratique d'audit, et la charte d'audit qui existait a été élaborée par les auditeurs eux-mêmes, ce qui présente un conflit d'intérêts ».</p>
	Conformité aux normes et règles.	<p>« Je pense que vous n'allez pas trouver qu'il est pratiqué conformément aux normes de l'IIA à 100% ».</p> <p>« Je ne peux pas vous dire si c'est compatible avec les normes, mais on le fait à notre façon ».</p> <p>« Sur le terrain, il arrive des fois que les auditeurs ne respectent pas les procédures à la lettre ».</p> <p>« Oui évidemment, on suivait la norme de l'audit, ».</p>

		« Pas du tout, L'audit est effectué officieusement, pas de règles ni de cadre de travail unifié et bien défini ».
	Programmes et plans d'audit établis.	« Il peut être programmé, mais pour les missions non programmées, qui sont ponctuelles... ». « Non, non, les missions ne sont pas programmées, ce sont des missions qui s'activent et se déclenchent selon le besoin et selon l'urgence ». « Non la direction ne leur demande pas un plan ou un programme ». « Chaque année on envoyait un plan annuel d'audit, à MR le Wali, une fois validé par Mr le wali, ce plan on le transforme en un planning d'action ». « Il n'y a pas de programmes élaborés à l'avance, ce sont des missions qui s'effectuent suite à la demande du Wali ». « Les missions d'audit ne sont pas programmées et planifiées au préalable, mais plutôt lancées dès réception de rapport d'autorité locale ou rapport de porteur de projet, signalant un/ou des problèmes ».
	Manuels de procédures des programmes INDH existants.	« Oui, bien sûr, en matière d'INDH, il existe pour chaque programme, chaque projet, des livrables » « Tout est mentionné, et tout est formalisé ». « Oui bien sûr il existe des référentiels ». « Oui bien sûr, ils existent ».
	Prise en compte des attentes de la direction.	« C'est plutôt la partie pérennité de ce dispositif, qui pour moi, pose problème. » « Nous on essaye de faire notre travail suite à ce qui nous a été demandé ». « Mais il reste à fournir plus d'effort pour assurer la continuité de ce travail.... il y a encore certains problèmes qui entravent sa pratique et qui doivent être pris en considération ». « Le fait qu'il n'a pas continué n'a rien à voir avec la qualité du travail effectué, ça c'est un autre problème » « Pour le cas de notre DAS, je dirais oui, mais il reste à donner une légitimité au travail des auditeurs ».
	Conscience au besoin de la direction et aux objectifs.	« Je ne pense pas qu'il y aurait des problèmes dans ce sens. » « Bien sûr qu'on exerce notre travail tout en prenant en considération ce qui nous a été demandé ». « Je pense qu'il n'y'a pas de problème quant à leurs consciences en ce qui leur est demandé ». « Oui, mais sincèrement j'étais déçu, du fait qu'ils n'ont pas pu assurer la continuité de ce travail. »
	Recommandations et solutions pratiques.	« Le travail s'effectuait comme il le faut, mais, malheureusement, comme je vous ai déjà dit, ça n'a pas duré pour très longtemps. » « On propose des recommandations qu'on juge pratiques et utiles suite aux procédures, aux lois, et au cadre référentiel ».

		« Il y'avait des recommandations qui ont servi pour l'amélioration de plusieurs problèmes, mais après comme je vous ai dit avec le changement qui s'est réalisé, les choses ont mal tourné ».
	Suivi établi.	« Si le suivi s'oblige, il se fait. » « On ne peut sortir pour des missions d'audit ou de suivi que si elles sont demandées par les gouverneurs ou le secrétaire général ». « Oui si le suivi s'impose ou bien s'il s'avère nécessaire et utile, il se fait ». « Oui, des fois, et pour certains cas. »
	Appréciation de la direction.	« Aujourd'hui, non !, on ne peut pas dire qu'il y'a un audit au niveau de toutes les préfectures, qui est bien organisé et bien exercé ». « On ressent encore une fois le besoin en un audit efficace... » « Ce travail d'audit s'effectue toujours, ils ont pu le garder, mais dans d'autres provinces ce n'est plus le cas ». « La gestion de ceci est impactée par le côté administratif, politique et pas mal de choses ». « Il faut valoriser le travail de ces gens par le top management, chose qui doit être perçue au niveau des décisions qui seront prises et qui doivent s'accorder avec ce qui a été recommandé par les auditeurs ». « Je dirais, pendant à peu près 4 ans, mais par malheur, ça n'a pas marché pour très longtemps. « Il l'était, oui, il était apprécié... ce qui n'est pas le cas aujourd'hui ». « L'audit a besoin de réorganisation au niveau du ministère à l'échelle nationale, régionale et locale ». « Ça reste une pratique qui doit être améliorée ». « Oui bien évidemment, même si les missions sont pratiquées officieusement, le travail qui se fait est colossal, et comme je vous ai dit il reste beaucoup de travail à faire, pour parler de l'audit au vrai sens du terme ».

Source : Réalisation personnelle

D'après l'analyse du contenu des entretiens menés, notamment l'analyse du contenu des réponses données aux questions ayant porté sur l'évaluation de l'efficacité d'audit interne mis en place au niveau provincial pour une évaluation des programmes INDH, on peut en déduire les points suivants :

- La mise en place de l'audit était une initiative et/ou une expérience telles qu'elle a été qualifiée par la majorité des interviewés, qui datent de 2007, et qui n'a pas abouti à une instauration officielle, avec les instructions officielles. L'étape de création n'a pas dépassé celle de formation qui a été programmée en faveur des personnes ayant été désignées pour exercer cette pratique.
- La pratique de la fonction diffère d'une province à une autre, mais ça reste une pratique, qui dans la majorité des cas, s'exerce officieusement, par des personnes qui ont, autre que le travail d'audit, des dossiers opérationnels à gérer ce qui impacte négativement

l'efficacité et la qualité du travail d'audit effectué et crée en même temps des conflits d'intérêts.

- Le besoin en un audit efficace, bien organisé, et bien structuré, au niveau provincial a été exprimé par tous les interviewés, qui insistent sur le fait de repenser la mise en place officielle de l'audit interne, au niveau provincial en lui préservant la place qu'il mérite.
- Une mise en place et une pratique efficace de l'audit interne sont tributaires d'un certain nombre de conditions à respecter et de facteurs à prendre en considération, ce qui nécessite un véritable travail pour réussir une réinstauration efficace, et une pratique réussite d'audit interne.

3.2. Les déterminants de l'efficacité d'audit des programmes INDH.

Passant au dernier axe relatif à la détermination des facteurs affectant l'EAI, il a été retenu, d'après les échanges avec nos répondants, qu'il existe un certain nombre de problèmes et facteurs qui influencent négativement la mise en place et la pratique efficace d'audit interne au niveau provincial, et qui impactent par conséquent sa contribution à l'amélioration des programmes sociaux. Ce qui confirme les résultats de la précédente question de l'axe 3.

Le tableau reflète les facteurs les plus cités par nos interviewés, grâce à l'analyse des réponses aux questions de cet axe par le logiciel NVIVO :

Tableau 3 : Identification des facteurs affectant l'EAI.

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Soutien	7	28	0,31
Relation	8	27	0,30
Qualité	7	17	0,19
Qualifications	14	8	0,09



Source : Sortie QSR Nvivo 10.

Nos interviewés estiment que l'efficacité d'audit interne est impactée le plus par le soutien de la direction (0.31), et la relation auditeur audité (0.30). Viennent ensuite la qualité de la fonction audit interne (0.19), et les qualifications des auditeurs (0.09). Nous remarquons, à cet effet, la place qu'a prise le soutien de la direction dans la hiérarchisation des facteurs les plus cités.

Nous avons de ce fait juger utile de pousser le répondant à nous expliquer l'importance du support de la direction à la pratique de l'audit. À la question « À votre avis comment la direction peut-elle apporter un soutien et un support à la fonction AI ? », la formation (0.43) a représenté un pourcentage élevé, suivi par l'implication (0.10), la banalisation (0.10), la communication (0.09), l'attention (0.09), le rattachement hiérarchique (0.09), la coordination (0.06), ensuite, l'acceptation (0.03), l'allocation des moyens et ressources (0.03), l'encouragement, le cadrage et l'encadrement (0.02), et enfin l'application, le financement, la nomination et l'aménagement (0.01).

Tableau 4 : Indicateurs de mesure du soutien de la direction.

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)	Mots similaires
Formations	10	39	0,43	formations
L'implication	13	9	0,10	L'implication
Banalisation	12	9	0,10	Banalisé
Communication	13	8	0,09	Communiquant
L'attention	11	8	0,09	L'attention
Rattachements	13	8	0,09	Rattachements
Coordination	12	5	0,06	Coordination
Acceptation	11	3	0,03	Acceptation
Moyens	6	3	0,03	Moyen
Encourager	10	2	0,02	Encourager
Cadrage	7	2	0,02	Cadrage
Encadrement	11	2	0,02	Encadrement
Application	11	1	0,01	Application
Financement	11	1	0,01	Financement
Nominations	11	1	0,01	Nominations
Aménagement	11	1	0,01	Aménagement



Source : Sortie QSR Nvivo 10.

Concernant la relation auditeur- audité, la formation (0.43) a pris également une place importante dans la hiérarchisation des réponses à la question « Selon vous qu'est ce qui pourrait impacter positivement ou négativement la relation auditeurs audités dans le cadre d'évaluation des programmes sociaux ? » suivie par les compétences des auditeurs (0.14), et d'autres indicateurs présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 5 : Indicateurs de mesure de la relation auditeur audité.

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Formations	10	39	0,43
Compétences	11	13	0,14
Banalisation	12	9	0,10

l'attribut	10	9	0,10
Communication	13	8	0,09
Facilitation	12	8	0,09
Coordination	12	5	0,06
Suivis	6	4	0,04
Acceptation	11	3	0,03
L'orientation	13	3	0,03
Accompagnent	12	2	0,02
L'exécution	11	2	0,02



Source : Sortie QSR Nvivo 10.

Toujours dans le but de déterminer les indicateurs relatifs à chaque facteur cité, nous avons posé une question relative à la qualité d'audit interne : « Prenant compte des spécificités de l'organisme, du secteur social, et du contexte dans lequel se déroule les missions d'audit, comment la fonction AI doit-elle être organisée pour bien fonctionner ? ». L'analyse des réponses, valide notre définition à la qualité de l'audit, qui selon les résultats elle se réfère au respect de la démarche d'audit, « de la planification au suivi », il est donc avancé qu'on doit faire attention à la manière par laquelle l'audit est exercé, ce qui est représenté dans le tableau suivant :

Tableau 6 : Indicateurs de mesure de la qualité d'audit interne.

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Déroulement	11	10	0,11
Examen	6	10	0,11
Evaluations	11	10	0,11
Discussion	10	9	0,10
Communication	13	8	0,09
Réalisations	12	4	0,04
Suivis	6	4	0,04
Conformité	10	2	0,02
Reporting	9	2	0,02
Régularité	10	2	0,02
Démarche	8	1	0,01
Phases	6	1	0,01
Planifier	9	1	0,01
Programmer	10	1	0,01
Rédiger	7	1	0,01

Référentielle	13	1	0,01
Réviser	7	1	0,01
Réédition	9	1	0,01



Source : Sortie QSR Nvivo 10.

En plus de ces trois facteurs, l'analyse des réponses nous a permis d'apprécier aussi l'importance des qualifications des auditeurs internes comme 4^{ème} facteur à forte influence sur l'efficacité d'audit interne dans notre cas étudié.

Les résultats de l'analyse des réponses aux questions portant sur les caractéristiques des auditeurs internes sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 7 : Dimensions du facteur qualification des auditeurs.

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Connaissances	13	24	1,71
Formations	10	20	1,42
Compétences	11	18	1,28
Qualifications	14	12	0,85
rattachement	12	5	0,36
expériences	11	3	0,21

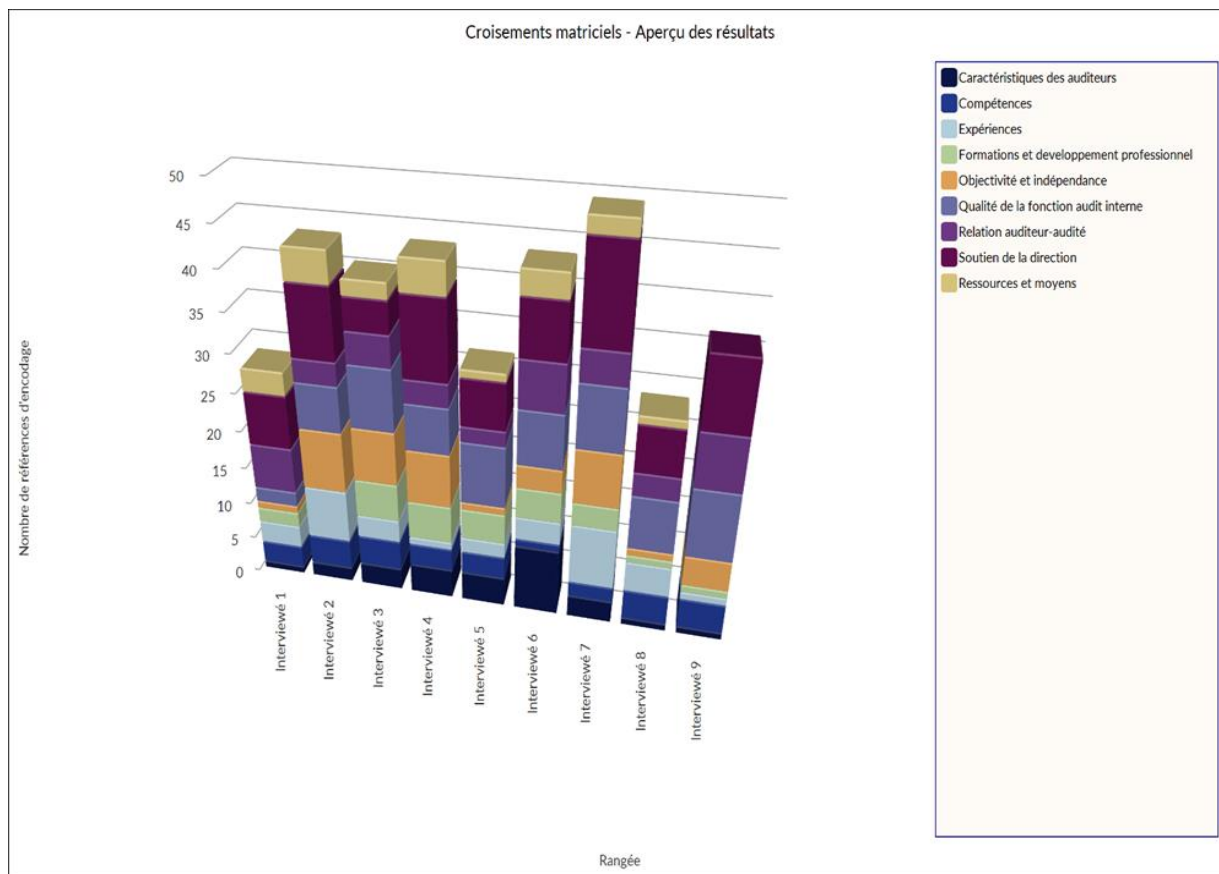


Source : Sortie QSR Nvivo 10.

Afin de faciliter la lecture et la hiérarchisation des facteurs, et en vue d'alléger les relations à vérifier, le regroupement de ces facteurs au sein d'un même construit « Qualifications des auditeurs » s'est avéré utile, en considérant les compétences (connaissances, formations, expériences), l'objectivité et l'indépendance, comme principales composantes de ce construit. Ensuite, pour avoir un aperçu global sur les résultats de notre analyse qualitative, nous avons effectué un croisement matriciel, permettant de schématiser et compter le nombre de références d'encodage, c'est-à-dire le nombre de fois que les facteurs retenus de l'analyse et de la revue de littérature ont été répétés par les interviewés.

Comme le soulignent Huberman et Miles (1991), le seul texte narratif est une forme de présentation peu puissante et difficile à manier. Pour cette raison nous avons préconisé donc de présenter, également, les résultats sous forme de matrices, diagrammes et tableaux.

Figure 5 : Croisement matriciel : nombre de référence d'encodage/ interviewé.



Source : Sortie QSR Nvivo 10.

Tableau 3 : Croisement matriciel : Nombre de références d'encodage par cas.

	A : Caractéristiques des auditeurs	B : Compétences	C : Expériences	D : Formations et développement professionnels	E : Objectivité et indépendance	F : Qualité de la fonction audit interne	G : Relation auditeur audité	H : Soutien de la direction
1 : Interviewé 1	1	3	3	2	1	2	6	7
2 : Interviewé 2	2	4	7	0	8	6	3	9
3 : Interviewé 3	3	4	3	5	7	8	4	4
4 : Interviewé 4	4	3	1	5	7	6	3	10
5 : Interviewé 5	4	3	2	4	1	8	2	6
6 : Interviewé 6	9	1	3	4	3	7	6	7
7 : Interviewé 7	3	2	8	3	7	8	4	12
8 : Interviewé 8	1	4	4	1	1	7	3	6
9 : Interviewé 9	1	4	1	1	4	9	7	9

Source : Analyse qualitative via le logiciel Nvivo.

4. Validité et fiabilité de l'instrument d'analyse.

On a longtemps reproché à l'analyse qualitative d'être subjective, ce qui exige une validation des interprétations faites par l'analyste. C'est-à-dire, qu'il faut procéder à la vérification de la crédibilité des résultats, la fiabilité des commentaires et interprétations ainsi qu'à leur stabilité. « L'on convient qu'effectivement sans démarche rigoureuse ni souci constant de vérification, les risques d'interprétations aberrantes, non pertinentes ou non conformes à la réalité sont grands, et la scientificité de la recherche compromise ». (Mukamurera et al., 2006).

Il est donc judicieux, après avoir procédé à l'analyse des résultats obtenus d'une recherche, de répondre à la question suivante : Comment peut-on soutenir la validité de l'analyse et de la signification dégagée du corpus recueilli ?

La validité d'une recherche se décompose en différents types de validité préconisés par Yin (1989) : la validité du construit, la validité interne et externe des résultats, et la fiabilité de l'étude. En effet la validité du construit vise à préciser et à délimiter les concepts étudiés afin que le chercheur définisse ce qu'il convient d'observer et la méthode appropriée. Quant à la validité interne, elle consiste à s'assurer de la pertinence et de la cohérence internes des résultats générés par l'étude, dans la mesure où elle est censée assurer une interrelation forte entre les observations empiriques et les concepts théoriques. (Ayerbe & Missonier, 2007). En ce qui concerne la validité externe, elle constitue le niveau convenable de généralisation des résultats (Yin, 2002). Cependant, il est à reconnaître que quoique les recherches portant sur les facteurs affectant l'efficacité d'audit interne dans les organismes du secteur public soient nombreuses, la lacune dont elles font preuve, au niveau de la généralisation des résultats (validité externe), demeure persistante. Par rapport à la fiabilité de l'étude, elle « cherche à démontrer que les opérations de la recherche pourraient être répétées par un autre chercheur avec le(s) même(s) résultat(s) ». (Thiétart, et coll., 2003 : 258).

Le tableau ci-dessous présente l'ensemble de ces préconisations :

Tableau 8 : Les critères de la validité de la recherche

Validité du construit	Validité interne	Validité externe	Fiabilité
Un objectif de recherche. Une définition des concepts pertinents au moyen d'une analyse de la littérature. L'utilisation de données de différente nature et de plusieurs techniques de collecte. L'ancrage de l'étude dans la durée.	Le recoupement des analyses avec les points de vue des acteurs. Une confrontation avec les construits théoriques existants. Un aller-retour entre le cadre conceptuel et les analyses de terrain. Le contrôle des effets du site sur le chercheur et des effets du chercheur sur le site (la contextualisation).	La recherche d'une cohérence conceptuelle et théorique. La prise en compte et la confrontation des résultats à d'autres recherches.	La clarification du positionnement épistémologique de la recherche. Explication des étapes de la recherche : -Déroulement de la recherche. -Dispositif de recueil de données. Méthodes d'analyse de données.

Source : Fauvy, S. (2009: 158).

S'agissant de notre étude, et en nous basant sur les critères présentés ci-dessous, nous garantissons la convenance interne des résultats de l'étude qualitative, d'ailleurs l'utilisation de Nvivo nous a été utile puisqu'il nous a facilité l'accès au matériel original via des opérations de recherche automatisée par mots clés sur l'ensemble du matériel recueilli. (Van der Maren, 1995, p. 478), cité par (Mukamurera et al., 2006). La sélection des interviewés de différentes provinces nous a également réduit les difficultés de cette validité. L'élaboration d'un cadre

conceptuel avec des variables appropriées, le choix des sources de données et des concepts compris par les répondants assurent une validité de notre construit. Pour amplifier la validité externe, nous avons essayé de réduire la subjectivité de l'étude par des questions et des analyses claires. Quant à la fiabilité, nous pouvons garantir que notre recherche peut être refaite dans le même contexte avec des résultats semblables.

5. Conclusion.

Les bases théoriques soulignent la multiplicité des facteurs influençant l'efficacité d'audit interne dans les organismes du secteur public. Étant donnée la multiplicité de ces facteurs, et en raison de l'absence d'études analysant la problématique d'efficacité d'audit dans le contexte du secteur social au Maroc, cet article propose de savoir à quel niveau en termes d'efficacité, se place l'audit des programmes INDH, et quels sont les facteurs qui le déterminent.

La présentation et la discussion des résultats de notre étude exploratoire a été précédée par une discussion des principaux résultats des études antérieures, ayant portées sur la problématique d'efficacité d'audit interne dans le secteur public, soulignant dans cette première partie le cadre conceptuel et théorique de l'efficacité d'audit interne sur lequel en s'est basé afin d'orienter et mener notre recherche empirique exploratoire.

L'étude exploratoire que nous avons menée nous a permis de valider et de cerner notre modèle conceptuel élaboré sur la base de la revue de littérature et des théories mobilisées, en saisissant les facteurs qui ont été perçus et considérés par les responsables et gestionnaires à fort impact sur l'efficacité d'audit interne.

Il a été question d'exposer dans la deuxième partie de cet article, le guide de discussion élaboré, lequel a servi d'outil et d'orientation lors de la collecte d'information auprès de certains responsables faisant partie des organes de gouvernances de l'INDH. L'analyse du contenu des entretiens semi-directifs nous a permis de confirmer nos construits théoriques, d'identifier et de retenir les quatre facteurs suivants : (Le soutien de la direction, la qualité de l'audit, les qualifications des auditeurs, la relation auditeur audité) dans notre étude de l'efficacité d'audit des programmes INDH.

En raison de l'importance donnée au soutien de la direction, il serait alors pertinent de le considéré comme variable modératrice, modérant la relation entre les trois autres facteurs et l'efficacité d'audit interne.

Nous avons donc limité notre analyse à quatre variables qui semblent avoir dans notre cas étudié une influence directe sur l'efficacité de l'audit interne. Cependant, cette phase exploratoire a été d'une grande contribution pour notre recherche. En plus de répondre à la question relative au niveau d'efficacité d'audit interne mis en place au sein du ministère d'intérieur pour une évaluation des programmes INDH, elle nous a permis de cerner les variables, leurs dimensions et leurs indicateurs, proposés suite à l'étude de la revue de la littérature, pour pouvoir les tester dans une autre étude confirmatoire.

À la lumière des résultats obtenus, nous pouvons envisager alors d'approfondir notre recherche en testant quantitativement les relations entre ces facteurs et l'efficacité d'audit interne dans notre contexte et pour le cas de l'INDH.

Références

- (1) ADDAHBI, I., & ADDAHBI, S. (2020). Etude de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques : Modèle des Capacités de l'audit interne. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit* , 2(3).
- (2) Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector. In *Journal of Modern Accounting and Auditing* (Vol.

- 5, Issue 9).
- (3) Al-Twaijry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507–531.
 - (4) Ali, K., Mustafa, E., & Hanefah, M. (2013). Agency and IA. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92–103.
 - (5) 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.
 - (6) Arena, M., & Azzone, G. (2009). *INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS: RELEVANT DRIVERS OF AUDITEES SATISFACTION*.
 - (7) Ayerbe, C., & Missonier, A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas: principes et mise en oeuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie*, 10(2), 37–62.
 - (8) Azzarradi, O. (2018). Professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique Marocaine: Réel besoin ou illusion de contrôle, *Revue de contrôle de la comptabilité et de l'audit (RCCA)*.
 - (9) Barnia, M. (2016). *La création de valeur ajoutée socio-économique par L ' Audit Interne : Cas d ' Entreprises Marocaines*. Economies et finances. Conservatoire national des arts et métiers - CNAM.
 - (10) Boungab, S., & Bouchikhi, H. (2011). *L ' AUDIT INTERNE DANS L ' ADMINISTRATION PUBLIQUE : UN OUTIL DE CRÉATION DE LA VALEUR*.
 - (11) Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307.
 - (12) Dellai, H., Ali, M., & Omri, B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. In *Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN (Vol. 7, Issue 16)*.
 - (13) Safae Ed-Douadi, Chafik Bakour. Efficacité d'audit interne dans le secteur public marocain : proposition d'approche théorique. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, IJAFAME*, 2021, 2 (4), pp.145-161.
 - (14) Getie Mihret, D., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224–252.
 - (15) Heem, G. (2000). Quelle méthodologie pour la recherche sur le contrôle interne dans les banques françaises; *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 6(3), 43.
 - (16) Jalal, A. (2020). *La fonction d ' au dit interne au sein des organismes publics : vers une meilleure efficacité The internal audit function within public organizations : towards better efficiency*. 4, 955–977.
 - (17) M. AIT MOUZOUN; (2018). L'efficacité des fonctions d'audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit*, July, 512.
 - (18) Macrae, E. & Van Gils, D. (2014). *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*, 2nd Edition .
 - (19) Max, J., Abe, K., & Medang, J. Y. (2019). L ' é valuation de l ' efficacité de l ' audit interne dans les entreprises publiques camerounaises. *Revue Internationale Des Sciences de Gestion*, 2, 494–515.
 - (20) Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
 - (21) Mukamurera, J., Lacourse, F., & Couturier, Y. (2006). Des avancées en analyse

- qualitative: pour une transparence et une systématisation des pratiques. *Recherches Qualitatives*, 26(1), 110–138.
- (22) Nedyalkova, P., & Context, I. (2020). *Quality of Internal Auditing in the Public Sector*.
- (23) Postula, M., Irodenko, O., & Dubel, P. (2020). Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Public Service. *European Research Studies Journal*, XXIII(Issue 3), 699–715.
- (24) ED-DOUADI. S & BAKOUR B. (2020) «Facteurs affectant l’efficacité d’audit interne dans le secteur public : cas du secteur public Marocain », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l’audit* « Volume 4 : numéro 2» pp : 23 - 42.
- (25) Sakka, A., & Manita, R. (2011). Les comportements de l’audit affectant la qualité de l’audit : Une étude exploratoire sur le marché Français. *Comptabilités, Économie et Société*.
- (26) Thiétart, R. (2003). *Le management*. Paris cedex 14, France : Presses Universitaires de France.
- (27) Thiétart A. C. et COLL. (2003). *Méthodes de Recherche en Management*, Dunod, Paris.
- (28) Yin, R. K. (2002). *Case study research: Design and methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.