

## L'efficacité de l'audit interne dans les établissements publics marocains : cas de l'ONDA

The effectiveness of internal audit in Moroccan public establishments: the case of ANO

- **AUTEUR 1** : LEBKHACHI Khaoula,
- **AUTEUR 2** : CHRAIBI Abdeslam,

- 
- (1)**: Doctorante, Ecole nationale de commerce et de gestion, Université Abdelmalek Essaâdi, Laboratoire de recherche Management, Stratégie et Gouvernance (MASRAG), Université Abdelmalek Essaâdi, Tanger-Maroc.
- (2)**: Professeur de l'Enseignement Supérieur, Ecole nationale de commerce et de gestion, Université Abdelmalek Essaâdi, Laboratoire de recherche Management, Stratégie et Gouvernance (MASRAG), Université Abdelmalek Essaâdi , Tanger-Maroc.



**Conflit d'intérêt** : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêt.

**Pour citer cet article** : LEBKHACHI .Kh & CHRAIBI .A (2024)

«L'efficacité de l'audit interne dans les établissements publics marocains : cas de l'ONDA»,

**IJAME** : Volume 02, N° 11 | Pp: 222 – 245.

**Date de soumission** : Novembre 2024

**Date de publication** : Décembre 2024



DOI : 10.5281/zenodo.14232486

Copyright © 2024 – IJAME

**RESUME :**

Depuis des décennies, la protection et l'optimisation des ressources publiques présente un souci majeur chez les pouvoirs publics, pour ce faire le recours aux outils permettant d'assurer l'optimisation des dépenses publiques est devenue de plus en plus indispensable, Dans ce cadre, la mise en place des mécanismes de contrôle des organisations publiques notamment les établissements publics est crucial afin de garantir la gestion et la bonne maîtrise de l'ensemble des processus menant à la production des services publics de qualité susceptibles de répondre aux différentes exigences de ses parties prenantes. A cet égard, les besoins en audit interne sont de plus en plus importants, car ce dernier présente l'outil permettant d'évaluer les réalisations des établissements publics dans l'objectif d'améliorer leur gestion, de réaliser les objectifs d'ordre social et économique. Dans ce contexte, l'objectif de cet article est de se focaliser sur la mise en place de l'audit interne au sein les établissements publics marocains, et son efficacité et son rôle au niveau de l'évaluation des systèmes de contrôle interne, au sein de ceux-ci.

**Mots clés :** Audit interne ; Efficacité ; Contrôle interne ; Etablissement public ; Indépendance.

## 1. Introduction

Certes, les établissements publics marocains représentent l'un des acteurs prééminent dans le modèle de développement de notre pays, grâce à leurs interventions variés dans l'offre de services publics de qualité à l'ensemble des citoyens, dans la réalisation de projets structurants pour l'aménagement du territoire, dans l'ouverture à l'international et la mise en place en place des investissements dans des différents secteurs d'activité, en plus de leur fort engagement en matière de pratiques de gouvernance, de responsabilité environnementale et sociale, de transparence, d'éthique, de lutte contre la corruption, et de reddition des comptes.

D'ailleurs, la complexité des organisations, l'adaptation de plus en plus fréquente du monde de gestion et de la gouvernance, et l'importance des risques liés à la faiblesse ou l'inefficacité du système de contrôle interne, font de l'audit interne un outil structuré utilisé par des décideurs pour une maîtrise du contrôle interne et de l'organisation en place ainsi qu'une meilleure perspective de leur activité.

Dans ce contexte, l'objectif de cet article est d'enrichir la littérature existante avec une analyse actualisée et intégrative de l'instauration de l'audit interne au sein du secteur public en général et particulièrement dans les établissements publics marocains, en étudiant le cas de l'office national des aéroports (ONDA), quant au fonctionnement, à la méthodologie de l'audit interne, à son organisation et à ses apports en termes de contribution à la transparence, la diffusion de l'information nécessaire ;

Afin de comprendre comment ce système de contrôle aide les établissements publics à apprécier leurs performances et prendre les meilleures décisions, **on se focalise sur la problématique suivante « Dans quelle mesure les facteurs d'efficacité de l'audit interne contribuent- ils à l'efficacité du contrôle interne au sein les établissements publics marocains ? »**

Dans la perspective de cette recherche, on a opté pour une approche qualitative, en étudiant le cas de l'office national des aéroports comme étant un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC), en réalisant les entretiens semi-directifs en se basant sur la documentation interne de l'office,

Nous nous intéresserons d'abord à la revue de la littérature, liée aux fondements théoriques de l'adoption de l'audit interne dans le secteur public, en mettant l'accent sur le nouveau modèle de gestion publique, la théorie des coûts de transaction, la théorie de l'agence, la théorie des parties prenantes, la théorie du signal. Et son efficacité, Dans une deuxième partie, nous nous intéresserons sur l'étude de cas de l'office national des aéroports.

## 2. Revue de la littérature

### 2.1. L'adoption de l'audit interne dans le secteur public

Face à une variété des besoins en contrôle et d'évaluation, l'audit interne s'élargissait à d'autres domaines et secteurs d'activité, qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitements de l'information. En outre selon (Benabdelhadi et Mouissia, 2020), le champ d'application de la fonction d'audit interne s'est élargi et ne se limite plus seulement à l'aspect financier et comptable, du coté on distingue entre l'Audit de conformité, l'Audit de l'efficacité, l'audit de management, l'audit de stratégie... Ce champ d'application ne se limite pas au niveau du secteur privé, dans la mesure où, les pratiques d'audit interne ont été instauré dans le secteur public dans le cadre du NPM, qui vise à moderniser les organisations destinées au service public, afin de résoudre les défaillances caractérisant cet environnement rigide. (Bensaoula, S & All, 2023) ;

Comme il était défini officiellement par le Bureau Directeur de l'IIA dans sa réunion du 26 juin 1999 à l'occasion de la 58ième 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. ». Dans notre contexte, au niveau des établissements publics marocains, l'audit interne est devenu aujourd'hui une nécessité indispensable, (Ezzarradi & Fikri, 2018) notent que sur le plan managérial, les établissements publics Marocains accordent de plus en plus d'importance à l'utilité de la pratique l'audit, et commencent à mettre en place des fonctions ou des départements d'audit au sein de leurs entités et ce pour des objectifs managériaux diverses poussés par l'essor de la nouvelle gestion publique.

En vue de mettre l'accent sur l'importance et la nécessité du rôle de l'audit interne, il est judicieux de poser les fondements théoriques et explicatifs à l'étude du concept particulièrement dans le secteur public,

Le tableau ci-dessous synthétise les fondements théoriques de la mise en place de l'audit interne au sein du secteur public, à savoir : New public management (NPM) : Nouvelle Gestion publique, Théorie des coûts de transaction, Théorie d'agence, Théorie des parties prenantes et la théorie de signal.

**Tableau 1 : Approches théoriques de l'adoption de l'audit interne dans le secteur public**

Théories	Apports
<p><b>Nouvelle Gestion publique (NPM)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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 all, 2001) ; (Pallot, 2003) ; (Morin, 2014) ;</li> <li>• 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 &amp; Fikri, 2018)</li> </ul>
<p><b>Théorie des coûts de transaction</b></p>	<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, A., &amp; Lotfi, M, 2024).</p>
<p><b>Théorie d'agence</b></p>	<p>La fonction d'audit interne apparaît comme un mécanisme de réduction de l'asymétrie d'information entre le conseil d'administration et la direction lorsqu'elle est rattachée au comité d'audit, qui fait partie du conseil administratif ; (Addahbi I. &amp; all, 2020) ;</p>
<p><b>Théorie des parties prenantes</b></p>	<p>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</p>

	parties prenantes. (Lalj, A., & Lotfi, M, 2024).
<b>Théorie de signal</b>	<p>Les tenants de cette théorie, Diamond et Verrecchia (1991), considèrent que la fonction d’audit contribue à améliorer la liquidité des organisations et à réduire le coût du capital.</p> <p>La théorie du signal souligne que l’audit interne est considéré comme un signal informant sur la crédibilité des informations enregistrées dans les états financiers. (Charbel Tarabay, 2016)</p>

**Source : Auteurs**

Plusieurs courants théoriques ont expliqué les raisons et les motifs de la création de la fonction d’audit interne. Principalement, la fonction d’audit interne, améliore la symétrie d’information et du coup maintenir une satisfaction des parties prenantes. Elle représente également un outil complémentaire dans le processus d’amélioration de l’efficacité, de l’efficience et de la qualité de l’action publique (Boullanger, 2013) ;

**2.2. L’efficacité de l’audit interne dans les organisations publiques**

Le concept d’efficacité a commencé à recevoir une attention particulière dans la littérature, et certains chercheurs ont plaidé en faveur de la nécessité d’évaluer l’efficacité de l’audit interne, en particulier dans les organisations du secteur public, bien qu’à ce jour, il n’existe pas de cadre de référence commun pour ce domaine ;

Dans le cadre de notre recherche, « L’efficacité de la fonction d’audit interne nécessite la connaissance et la détermination des objectifs à atteindre : l’assurance objective et pertinente, l’efficacité et l’efficience des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle ». On ne peut donner de réponse définitive sur l’efficacité en fonction de plusieurs critères, à savoir, le secteur, l’activité, la charte d’audit I, (IIA, 2016).

Dans ce contexte, on met en exergue l’importance du critère de l’indépendance de l’audit interne et le critère de la qualité du processus de l’audit interne.

**2.2.1. L’indépendance de l’audit interne**

Comme le décrit Chapman (2001), Au sein de l’organisation, l’indépendance signifie que le département d’audit interne est positionné à un niveau qui permet aux auditeurs d’effectuer leur travail librement et sans aucune influence

L’indépendance de l’audit interne est considérée comme un facteur clé de son efficacité (Alzeban et Gwilliam, 2014).

(Brierley et al, 2001), (Mulugeta, 2008) et (Ahmed et al, 2009) soulignent le manque d’indépendance de la fonction d’audit interne et s’inquiètent de la manière dont se manque

d'indépendance affecte l'efficacité de l'audit interne ; cité par (Mouzoun, & Elmezouari, 2018). De plus, (Clark et al, 1981) ont constaté que l'indépendance du département d'audit interne et le niveau d'autorité auquel le personnel d'audit interne se rapportait étaient les deux critères les plus importants influençant l'objectivité de leur travail ; D'ailleurs, les résultats de l'étude réalisée par (Ahmad, & al., 2009, p58), ont mis en évidence certains problèmes généralement rencontrés par les FAI, entre autres, le non-respect de l'indépendance.

L'indépendance reste une valeur essentielle. Elle s'affirme par l'attachement à la direction générale. Cette indépendance se manifeste également par le développement des relations avec les comités d'audit. L'enquête internationale de l'IIA révèle que la relation audit interne/comité d'audit est de plus en plus fructueuse, notamment en Amérique du Nord, en Europe et en Asie/Pacifique. (Azegagh J. & Kerfali S. 2020);

### **2.2.2. La qualité du processus de l'audit interne**

(Omar et al, 2007) cité par (Ahmad et al, 2009) expliquent que dans le secteur public, le concept d'efficacité de l'audit interne se concentre sur le résultat ou l'impact d'un programme ou d'une activité délivrée au public. Un programme serait efficace si son résultat atteignait ses objectifs. L'évaluation du processus d'audit (planification, reporting et suivi) est essentielle pour évaluer l'efficacité de l'IFA. (Beckmerhagen et al., 2004 cités par (Ahmad et al., 2009))

Pour que l'audit interne soit une activité à valeur ajoutée, il est important que les auditeurs internes se conforment aux Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne (SPPIA) (Ridley, 1993 ; Crockett & Albin, 1995 ; Montondon, 1995 ; Ridley & Chambers, 1998 ; Moeller & Witt, 1999) ;

D'autres études se sont concentrées sur les mesures de résultats (Cohen & Sayag, 2010 ; Mihret & Yismaw, 2007). Cette approche visait à mesurer la capacité de la fonction à satisfaire les besoins de ses clients, tels que la haute direction et le comité d'audit.

Au Royaume-Uni, Ridley et D'Silva (1997) ont identifié l'importance du respect des normes professionnelles comme le principal facteur contribuant à la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne.

(Ziegenfuss, 2000), cité par (Dellai et Omri, 2016), a souligné que le degré de mise en œuvre des recommandations de l'audit interne est la mesure la plus appropriée pour évaluer l'efficacité de l'audit interne.

### **2.3. Le rôle de l'audit interne dans l'efficacité du contrôle interne**

Il est évident que l'audit interne prend de plus en plus d'importance dans nombre des organisations mondiales d'aujourd'hui, en aidant la direction à évaluer les contrôles et les opérations et en fournissant ainsi un élément important du contrôle (Muchiri et Jagongo, 2017)

L'importance qu'a connu le contrôle interne a entraîné avec lui une augmentation de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit interne et ce depuis l'année 2001. A travers d'une étude bibliographique et réglementaire, (Hazami-Ammar & Sammoudi, 2017) a mis en évidence l'apport de l'auditeur interne en matière de gestion des risques, le contrôle financier et opérationnel, ainsi que le respect du droit et des normes applicables.

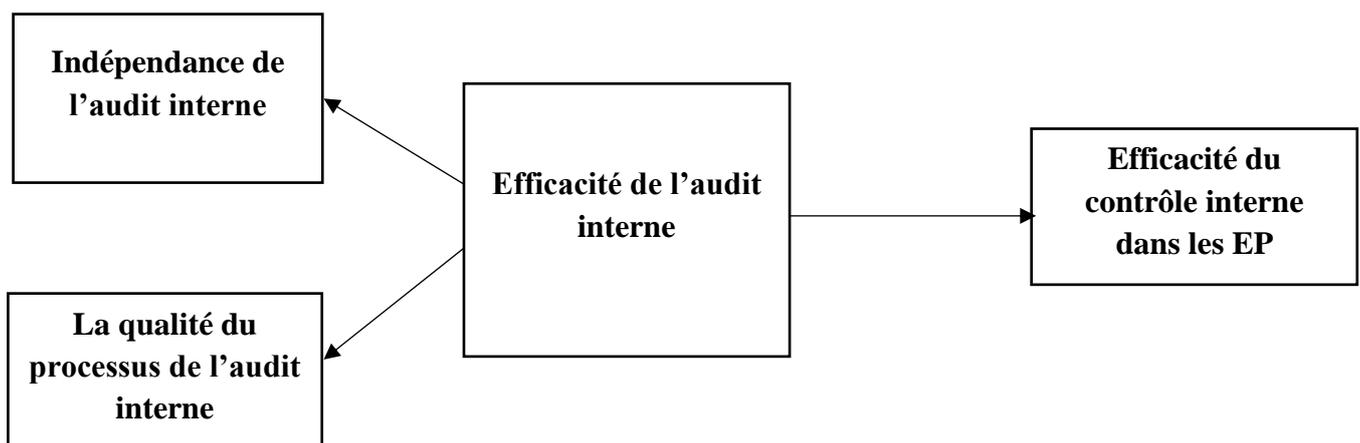
L'audit interne implique souvent de mesurer le respect des politiques et procédures de l'entité. (Boubakary, 2020). En tant qu'une activité indépendante et objective, l'audit interne aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance (Muchiri et Jagongo, 2017)

Selon Reding, Sobel et Anderson (2015), Cordel et Charrié (2016), l'audit interne comprend notamment l'examen de l'adéquation et de l'efficacité du système de contrôle interne, de sa conformité avec les réglementations, règles et normes comptables de l'organisation, de la sécurisation des actifs de l'organisation afin d'en éviter une appropriation illicite.

Les auditeurs internes évaluent en permanence l'efficacité du contrôle interne et contribuent à maintenir son efficacité. (Yaich, A, 2009).

D'après ce qui précède, on propose le modèle conceptuel suivant :

**Figure 1 : Modèle conceptuel**



Source : Auteurs

D'où découle les propositions suivantes :

**Proposition 1 :** L'indépendance de l'audit interne impacte positivement l'efficacité de l'audit interne

**Proposition 2 :** La qualité du processus de l'audit interne impacte positivement l'efficacité de l'audit interne

**Proposition 3 :** Les pratiques de l'audit interne impacte positivement l'efficacité du contrôle interne dans les EP

### 3. Méthodologie

Selon une approche qualitative, la méthodologie de l'étude suivie est de nature qualitative et repose sur l'étude de cas selon une perspective descriptive, dans le but de décrire les pratiques de la fonction de l'audit interne et son efficacité dans le contexte des établissements publics marocains, notamment de l'office national des aéroports l'ONDA ;

Dans cet objectif, on a s'appuyé sur trois outils de **collecte de données exploratoires** principaux à savoir :

- **Des entretiens semi-directifs :**

Autour le thème du fonctionnement et l'organisation de l'audit interne au sein l'organisme en question. A cet égard, des entretiens ont été menés avec les auditeurs du Département d'Audit interne et d'Inspection (DAII) de l'ONDA,

- **Documentation interne :**

Analyse des rapports, manuel de procédures, des codes de fonctionnement interne et charte d'audit interne, il faut signaler qu'il existe des documents confidentiels ;

- **Données secondaires :**

Site Internet officiels de ONDA, du ministère du transport, communiqués aux presses, rapports annuels, code, lois et réglementation en vigueur ;

### 4. Résultats

#### 4.1. Aperçu sur l'office national des aéroports : ONDA

L'office national des aéroports (ONDA) est un établissement public à caractère industriel et commercial. Il est soumis à la tutelle de l'autorité gouvernementale chargée des transports, laquelle tutelle a pour objet de faire respecter, par les organes de l'office, les dispositions de la présente loi, en particulier celles relatives aux missions imparties à cet établissement public et, de manière générale, de veiller à l'application de la réglementation et de la législation concernant les établissements publics. Il est également soumis au contrôle financier de l'Etat applicable aux établissements publics en vertu de la législation en vigueur.

Comme étant un Instrument national stratégique et acteur incontournable dans le secteur des transports, l'ONDA est responsable de l'espace aérien du Royaume et assure la gestion des aéroports nationaux et internationaux. En tant que maillon stratégique de la chaîne de développement économique, du coté cet office doit satisfaire aux exigences et attentes internationales, nationales et régionales. En plus d'être le pivot du transport aérien, l'ONDA est

un créateur de valeur et de richesse, et il contribue au développement économique et social du Maroc.

Les missions de l'ONDA sont regroupées en 4 axes :

- L'aménagement, l'exploitation, l'entretien et le développement des aéroports civils de l'Etat «ouverts à la circulation aérienne publique ainsi que des installations relatives au contrôle et à la «sécurité de la circulation aérienne»<sup>37</sup>; L'embarquement, le débarquement, le transit et l'acheminement à terre des voyageurs, des marchandises et du courrier transportés par air, ainsi que tout service destiné à la satisfaction des besoins des usagers et du public.
- Le contrôle régional et local de la circulation aérienne et la mise en œuvre des moyens «nécessaires au survol, à l'approche, à l'atterrissage, au décollage, à la circulation au sol et au «stationnement des aéronefs sur les aéroports visés ci-dessus»<sup>1</sup>
- La garantie de la sécurité de la navigation aérienne au niveau des aéroports et de l'espace aérien, sous juridiction nationale.
- La liaison avec les organismes et les aéroports internationaux en vue de répondre aux besoins du trafic aérien.
- La formation de contrôleurs, d'ingénieurs de l'aéronautique civile et d'électroniciens de la sécurité aérienne.
- L'exploitation de certains ouvrages et services qu'il peut, le cas échéant, concéder à des tiers, en conformité avec les clauses d'un cahier des charges.<sup>2</sup>
- La formation des techniciens et des contrôleurs de l'aéronautique civile ainsi que du « personnel de gestion et d'exploitation aéroportuaire »<sup>3</sup>

Des missions qui se déclinent en un certain nombre d'exigences, à savoir :

- ❖ La garantie d'une qualité de service dans les prestations rendues aux compagnies et aux passagers, conformément aux normes internationales.
- ❖ Le développement du secteur pour répondre aux besoins de croissance du transport aérien.
- ❖ Le développement continu des ressources nécessaires pour répondre au changement technologique permanent du secteur.

---

<sup>1</sup> Dahir portant loi n° 1-93-140 du 22 rebia I 1414 (10 septembre 1993) complétant la loi n° 25-79.

<sup>2</sup> Dahir n° 1-80-350 du 11 rejeb 1402 (6 mai 1982) portant promulgation de la loi n° 25-79 portant création de « l'Office national des aéroports »

<sup>3</sup> Loi 47.00 promulguée par le Dahir n°1-2-120 du 1er rabii II 1423 (13 juin 2002)

## **4.2. L'efficacité de l'audit interne au sein de l'ONDA**

### **4.2.1. Présentation du département de l'audit interne et d'inspection**

Le Département Audit Interne et Inspection assure une fonction de vérification indépendante et objective à l'office nationale des aéroports. Il s'acquitte dans ce cadre des tâches suivantes :

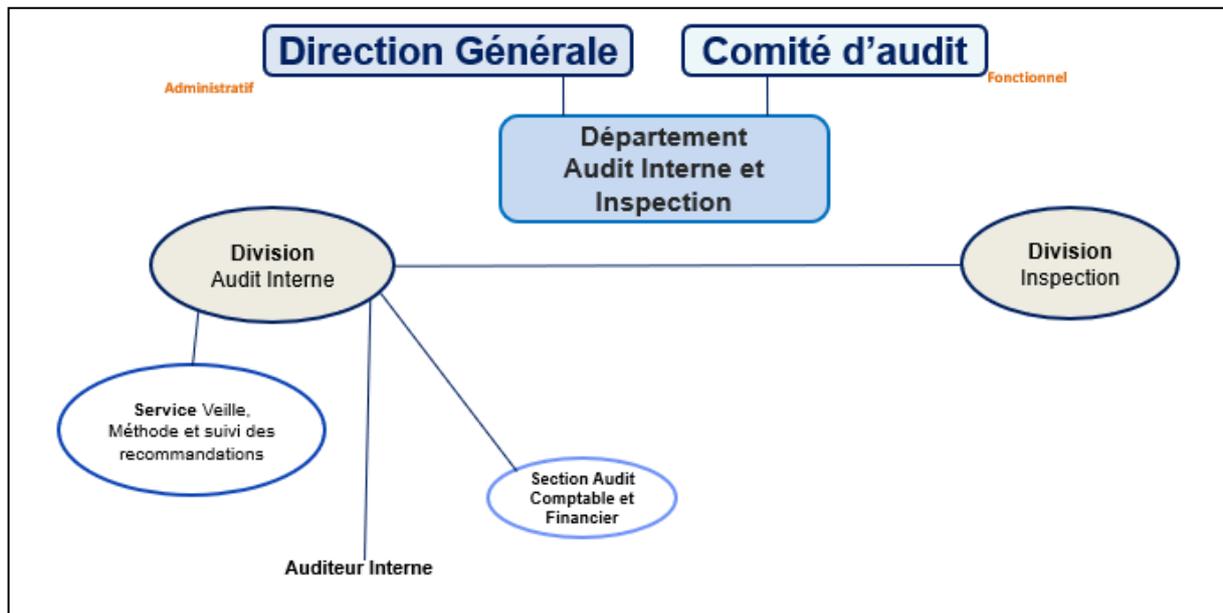
- Vérifier la conformité des activités de l'ONDA à l'ensemble des règlements en vigueur et au cadre législatif général applicable ;
- Vérifier l'existence et la pertinence du contrôle interne ainsi que son adaptation aux objectifs et fines visées ;
- Vérifier la mise en œuvre effective des instructions du Directeur Général de l'ONDA, des décisions des organes directeurs, des obligations et engagements contractuels de l'ONDA ;
- Vérifier l'application des principes d'efficacité économique ainsi que l'efficacité des fonctionnements internes ;
- Recommander les actions nécessaires destinées à apporter des améliorations dans les domaines susmentionnés et évaluer leur mise en œuvre.

Le chef du DAII est responsable de l'établissement des politiques d'audit interne, de la définition du contenu général des activités dans ce domaine, de leur planification, de la gestion de leur mise en œuvre et des rapports sur les résultats obtenus, Aussi, il s'assure de l'adéquation et de l'efficacité des audits. Il coordonne ses activités d'audits avec les contrôles qui sont conduits par le département Contrôle de gestion et Management des risques.

De plus, il coordonne également ses activités d'audit avec les contrôles effectués par le trésorier Payeur, le contrôleur d'Etat et qui sont destinés à s'assurer de la régularité, de la sincérité et de la fidélité de la situation financière et patrimoniale de l'établissement.

A cet égard, L'organigramme du DAII se présente comme suit :

**Figure 2 : Organigramme du département d'audit interne et d'inspection**



**Source : Charte de l'AI de l'ONDA**

D'après l'organigramme du DAAI, montre que la fonction de l'audit interne est dépendante fonctionnellement au comité d'audit et administrativement à la direction générale.

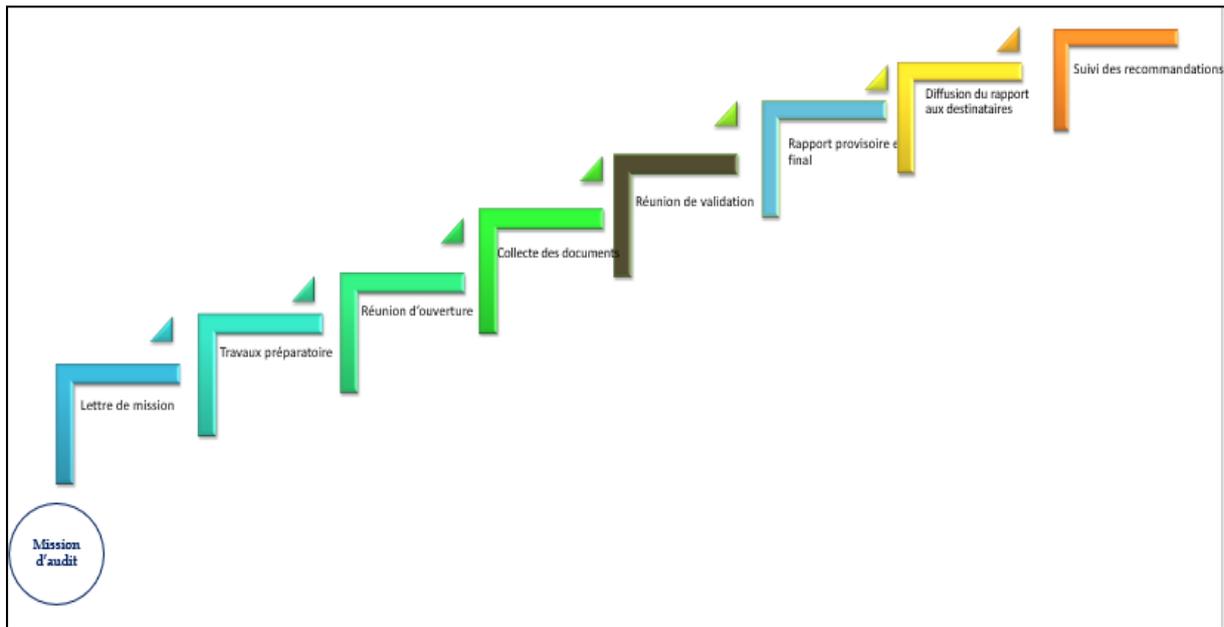
#### **4.2.2. La démarche de l'audit interne**

D'après la procédure de réalisation d'une mission d'audit interne, la mission d'audit interne est réalisée selon des étapes, sous la conduite du DAII ainsi que d'autres intervenants et acteurs principaux tout en respectant les délais de chaque étape.

Les intervenants dans ce processus sont :

- ❖ Les entités auditées,
- ❖ Equipe d'audit relevant du DAII Division audit interne,
- ❖ Service veille méthodes et suivie de recommandations

**Figure 3 : Les étapes de réalisation d'une mission d'audit interne de l'ONDA**



**Source : DAI** au sein l'ONDA

D'après la charte de l'audit interne, les missions de l'audit interne passent par les étapes suivantes :

**Lettre de mission :** matérialise le début de chaque mission. Elle est préparée par le DAI et soumise pour signature au Directeur Général de l'ONDA. La lettre de mission est ensuite envoyée à l'entité auditée. Elle comporte l'objet, le périmètre, le planning de la mission ainsi que l'équipe d'audit ;

**Préparation du programme de travail :** Après désignation des membres de l'équipe d'audit, le chef du DAI supervise l'élaboration du programme de travail en concertation avec le chef de mission ;

**Réunion d'ouverture :** Lors d'une réunion d'ouverture, le DAI présente les objectifs de la mission à l'entité auditée, il présente également la méthodologie suivie et les étapes de la démarche audit. Une liste de demande de documents est remise à l'entité auditée ;

**Collecte de documents :** L'équipe d'audit effectue un recueil et une analyse préalable de données et documents, dont certains sont fournis par les entités auditées à la demande du DAI. D'autres documents peuvent être conservés au niveau des dossiers permanents. Cet examen permet aux auditeurs d'orienter la suite des travaux ;

**Intervention terrain :** l'équipe d'audit mène des entretiens sur la base d'un questionnaire défini au préalable. A l'issue des entretiens, les auditeurs définissent les tests à effectuer, les documents supplémentaires à demander, déterminent les échantillons éventuels et commencent,

et commencent à noter les constats préliminaires. Les auditeurs mènent les tests planifiés. A l'issue de cette phase, ils rédigent une fiche de constat dont laquelle sont précisés les constats, les conséquences risques potentiels et les recommandations selon le référentiel d'audit en vigueur. Ces constats relevés tout au long de la mission sont formalisées au niveau des FRAPS feuilles de révélations et d'analyse de problèmes ;

**Réunion de validation :** Une fois ses travaux achevés, le DAII organise une réunion de validation lors de laquelle seront présentés et validés les principaux constats soulevés lors de la mission avec le les Directeurs avec les responsables des entités auditées. La validation par l'entité auditée est matérialisée par la signature revue des FRAPS ou le cas échéant la matrice des constats risques recommandations, Un délai de 15 jours est accordé aux entités auditées pour compléter la partie qui les concerne dans les FRAPs et qui consiste notamment en l'apport de réponses et plans d'action assortis d'échéances ;

**Rapports provisoire et final :** Ensuite un rapport provisoire est dressé sur la base des réponses fournies par les entités auditées. Ce rapport est transmis à ces dernières pour validation définitive dans un délai de dix jours. Lorsque ce délai est respecté, un rapport final est établi et transmis aux Directeurs et responsables de l'entité auditée. En cas de dépassement de délai, les constats et recommandations formules au niveau du rapport provisoire par les auditeurs internes sont considérés comme approuvés par les entités auditées ;

**Envoi du rapport à la direction générale :** Le rapport d'audit final est ensuite remis au Directeur général de l'ONDA et aux directeurs et responsables des unités organisationnelles concernées, accompagnée du plan d'action convenu. Le Directeur général de l'ONDA décide in fine des suites à donner à l'ensemble des recommandations, y compris celles que l'audit n'a pas acceptées ;

**Suivi des recommandations :** Le DAII procède à un suivi d'audit concernant les processus ou activités auditées. Ces vérifications de suivi sont adaptées aux spécificités de chaque audit. Elles sont établies en lien direct avec les plans d'action dont le Directeur General de l'ONDA a décidé la mise en œuvre.

D'après les données fournies, on peut déduire les déterminants des facteurs de l'indépendance et de la qualité du processus de l'audit interne de la fonction de l'audit interne au sein de l'ONDA.

**Tableau 2 : Les déterminants des facteurs d'efficacité de l'audit interne au sein de l'ONDA**

<b>Indicador</b>	<b>Déterminant</b>
<b>Indépendance de la fonction d'audit interne</b>	-Un rattachement hiérarchique au Directeur Général
	-Un rattachement fonctionnel au Comité d'Audit
	-Une communication ouverte et directe, dans la planification de l'audit interne, l'approbation des ressources et le soutien à la mise en œuvre des recommandations ; ainsi que la communication pour la résolution de problèmes.
<b>La qualité du processus d'audit interne</b>	- L'adéquation entre la fréquence des missions et l'activité ou le processus à auditer,
	- Une planification pluriannuelle et ainsi garantir une couverture de toutes les zones de risques
	-Conformité aux normes ou capacité à exécuter le plan d'audit interne
	-La capacité de la fonction à répondre aux besoins des parties prenantes (PDG, conseil d'administration)
	-La mesure dans laquelle les recommandations de l'audit interne sont mises en œuvre

**Source : Auteurs**

#### **4.3. Le rôle de l'audit interne sur l'efficacité du contrôle interne**

L'ONDA dispose d'un manuel de procédures, qui englobe l'ensemble des pratiques de la bonne gouvernance, qui concerne les niveaux stratégiques, fonctionnels et opérationnels, à la fois de la planification stratégique, la gestion budgétaire, Achats, ventes, GRH, SI et Marketing ;

A ce niveau, le DAII planifie les missions selon un planning annuel ou pluriannuel, ces missions vise principalement la vérification de l'application de ces procédures ; l'objectif étant de maîtriser les risques confrontés, en accordant les recommandations nécessaires et assurer le suivi de leur mise en œuvre, le tableau suivant précise les pratiques vérifiés lors des missions de l'audit interne, autrement dit, le référentiel général :

**Tableau : Le dispositif du contrôle interne**

<b>Fonctions</b>	<b>Procédures &amp; cadre légal</b>
<b>Planification stratégique</b>	Assurer une compréhension convergente, une appropriation et une implication de l'ensemble du personnel pour l'atteinte des objectifs fixés ; qui nécessite, La mobilisation du capital humain (la conduite de changement, la communication interne, l'exemplarité de la hiérarchie, le respect des valeurs de l'Office, ...) La culture de la performance (une bonne gouvernance des projets, un management par objectifs, un bon comité de gouvernance et un benchmark permanent avec les meilleurs standards mondiaux) La digitalisation (la dématérialisation des processus, l'automatisation des tâches à faible valeur ajoutée, ...) La subsidiarité (Décentralisation, Responsabilisation, Agilité, Rapidité dans la prise de décision, Synergie & Coopération)
<b>Finance &amp; Gestion du patrimoine</b>	Loi n°25-79 portant création de l'Office National des Aéroports, Loi 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les établissements publics , Arrêté du 18/01/2005 portant organisation financière et comptable de l'ONDA, L'Arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances n°266-09 du 2 Safar 1430 (29 janvier 2009) fixant la nomenclature des pièces justificatives des propositions d'engagement et de paiement des dépenses des biens et services de l'Etat, Instruction réf : DEN/DE/SPS 2-4786 en date du 26/11/2008 émanant du DEPP qui fixe les modalités de création de fonctionnement et de contrôle des régies , loi n°15-97 portant code de recouvrement des créances publiques, Accord ONDA / Eurocontrol / IATA.
<b>Gestion des achats</b>	Le règlement des marchés de l'ONDA a pour objectif la satisfaction les besoins de fonctionnements et d'investissements des aéroports du Maroc par les commandes publics (marchés, bons de commandes, conventions) et ce pour la satisfaction des clients de l'ONDA (les compagnies aériennes, les passagers, les concessionnaires;), tout en respectant les exigences des systèmes de management qualité, environnement et sécurité.  -Renforcer les principes de concurrence et de transparence, dans toutes

	<p>les étapes de passation d'un marché, améliorer les conditions d'élaboration des estimations, mieux définir la consistance du projet, et réduire les cas de recours à la procédure négociée. Il y a lieu de noter que le règlement des marchés a été amendé le 09/07/2014 et harmonisé avec le nouveau décret de passation des marchés entré en vigueur le 1er janvier 2014.</p> <p>En ce qui concerne les marchés négociés, le nouveau règlement des marchés limite davantage les cas de recours à ce mode.</p> <p>Chaque année, l'ONDA examine les différents processus et élabore un rapport sur le CI comportant les constats, les risques et les recommandations, chaque recommandation fait l'objet d'un plan d'action engagé par les entités concernées et réalisée avant la fin d'année avec l'engagement du top management.</p>
<p><b>Gestion des RH</b></p>	<p>Code de travail, Statut du personnel de l'ONDA et décisions, Règlement intérieur. L'ONDA se veut être un opérateur global, centré sur le client, qui délivre les meilleurs standards internationaux en matière de services de navigation aérienne, de développement et d'exploitation aéroportuaires, tout ben s'adaptant aux enjeux nationaux et locaux dans chacune de ses implantations.</p> <p>Etant convenu que le Capital Humain de l'ONDA est le principal avantage et vecteur de différenciation avec des femmes et des Hommes au service de nos croyances ,nous recherchons aujourd'hui,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'ONDA applique depuis octobre 2012 à ce jour, les dispositions de la Circulaire du Chef de Gouvernement régissant le recrutement au sein des EP du 1er juin 2012 et de sa Note d'application du 22/112012 (Publication des avis de recrutement, concours écrit/oral,...etc.) ;</li> <li>• L'ONDA applique les dispositions de la Circulaire du Chef de Gouvernement régissant les nominations aux postes de responsabilités</li> <li>• Mise en place de procédures internes de recrutement et de nomination aux postes de responsabilités</li> <li>• Demande systématique des équivalences académique et administrative respectivement auprès des Ministères de l'Enseignement Supérieur et de la Fonction Publique et de la</li> </ul>

	<p>Modernisation de l'Administration ;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mise en place d'une opération d'authentification des diplômes et attestations de travail des agents recrutés ;</li> </ul>
<b>Gestion des SI</b>	<p>L'ONDA s'engage en partenariat avec la DEPP pour la digitalisation des différents processus de supports et de métiers, une nouvelle organisation a été aussi validé afin renforcer les équipes et de recruter des nouveaux responsables dans des domaines que l'ONDA ne possède pas ces compétences et profils afin d'accompagner les nouveaux projets</p> <p>L'ONDA a mis en place plusieurs actions d'automatisation des processus, afin faire évoluer ses SI, en vue de supporter la mise en œuvre de son plan stratégique à travers l'amélioration de son efficacité opérationnelle et de sa qualité de service. Les principales attentes par rapport au plan informatique ont été prédéfinies comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Supporter la mise en œuvre du plan stratégique de développement</li> <li>• Redéfinir l'organisation et le modèle de gouvernance de la fonction informatique</li> <li>• Évaluer et compléter la cartographie applicative et fonctionnelle de l'ONDA</li> <li>• Sécuriser la mise en œuvre de la feuille de route d'exécution du schéma directeur informatique</li> </ul>
<b>Communication</b>	<p>L'ONDA a mis en place Le comité d'éligibilité conformément à la circulaire la circulaire N° 7/2003 du premier ministre depuis le 26 octobre 2011. Le comité a pour mission, lors de réunions mensuelles, de statuer sur toutes les demandes de sponsoring et de partenariats reçus par l'ONDA.</p> <p>L'objectif est la mise en place d'une instance garantissant la transparence et objectivité dans la sélection des actions mécénat et sponsoring en harmonie aux missions de l'ONDA et de sa stratégie de sponsoring.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conception et élaboration du rapport parlementaire annuel, constituant la synthèse des activités de l'ONDA enregistrés du 1er janvier à fin septembre de chaque année « Mounjazat &amp; Machari » ;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"><li>• Visite au profit des parlementaires ou de la presse pour s'enquérir de l'avancé des projets aéroportuaires ;</li><li>• Répondre systématiquement aux questions parlementaires transmises par le Ministère de l'Équipement et du Transport, dans les délais impartis, conformément à la circulaire ministérielle ;</li><li>• Répondre systématiquement à toute les demandes d'information émanant de la presse écrite et audiovisuelle, consacrant le principe constitutionnel du «Droit à l'information » ;</li><li>• Élaboration et diffusion de manière périodique et chaque fois que c'est nécessaire des Communiqués de Presse relatifs aux projets de l'ONDA et les différents aspects liés à ses activités.</li><li>• Mise à jour régulière et systématique du site internet pour faciliter l'accès à l'information.</li><li>• Publication de tous des AO et les appels à manifestation d'intérêt sur le site internet de l'ONDA ;</li><li>• Publication systématique des avis de recrutements sur les journaux et sur le portail emploi- public.ma et sur le site internet de l'ONDA.</li><li>• Mise en place de procédures pour professionnaliser au quotidien les opérations (tournages, ...) ;</li><li>• Conception et diffusion de supports de communication interne print et affichage pour communiquer autour du règlement intérieur et du Code de Bonne Conduite ;</li><li>• Sensibiliser et informer à travers l'élaboration de Campagnes de communication et de sensibilisation interne autour des différents projets ONDA (campagne charte éthique...).</li></ul>
--	--

**Source : DAII de l'ONDA**

En utilisant les questionnaires du contrôle interne et d'autres outils, les auditeurs internes sont tenus d'évaluer, la conformité au cadre légal et l'application de l'ensemble des procédures des fonctions au sein de l'ONDA, dans la mesure où ils participent aussi à l'élaboration de ces procédures, Un rapport de résultats est élaboré à l'issue de chaque missions qui est communiqué avec la direction générale et le conseil d'administration à travers le comité d'audit, puis accorder les recommandations nécessaires aux entités concernées, et assurer le suivie de leur mise en œuvre.

## 5. Discussion

Comme tout autre établissement public, l'ONDA peut se trouver face pas mal de fois à des mauvaises intentions surtout de la part de ses salariés, ce qui peut engendrer les risques de perte, fraude, détournement de deniers publics, du coté il était conscient de cette réalité, à ce propos, il a mis en place un organe de gouvernance solide, avec tous ses comités spécialisés, et il a mis en place les outils de contrôles et d'évaluation de performances performants, garantissant l'existence, la pertinence et l'application du cadre légal et des procédures du contrôle interne aux différents niveaux fonctionnel de l'office ;

Dans ce contexte, au niveau de l'ONDA, parmi les facteurs d'efficacité de la fonction de l'audit interne : L'indépendance de la fonction de l'audit interne et des auditeurs interne et la qualité du processus de l'audit interne ;

Le DAII est rattaché hiérarchiquement à la direction générale, d'où il détient son pouvoir, conformément au principe d'indépendance, en assurant en permanence le respect des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'AI, et son code d'éthique ainsi que sa charte d'AI, et fonctionnement au comité d'audit.

Comme il est précisé dans la charte de l'audit interne de l'ONDA, L'audit interne est 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 à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité<sup>4</sup>

Ce rattachement lui permet d'avoir la promotion et le soutien financier et technique et humain, nécessaire pour le bon déroulement de ses missions.

Le déroulement de ses missions se réalise de façon périodique et méthodique, suivant une démarche structurée : la phase de préparation, la phase de réalisations, la phase de conclusion et finalement le suivi des recommandations.

Ces critères ont permis à la fonction de l'audit interne d'achever ses objectifs, dans notre contexte, cela a certainement mené l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne au sein de cet établissement public, à travers principalement la vérification de l'existence, l'application et la pertinence de l'ensemble des procédures liées au bon fonctionnement des opérations de l'office et la participation à l'élaboration de ces procédures, puisque les auditeurs de l'ONDA disposent de l'expérience, la compétence et un back ground solide de l'aspect juridique, cela va

---

<sup>4</sup> Définition de l'IFACI Institut Français de l'audit et du contrôle interne

aider et contribuer à la mise en place des procédures efficaces et adéquates pour l'activité concernée. Cela est réalisé de manière périodique, et selon les besoins exprimés par le top management, ou observé par le département de l'audit interne.

## CONCLUSION

Pour conclure, D'après l'aspect théorique de notre travail, on a pu mettre l'accent sur les théories sur la base du quelle l'audit interne a été mis en place au niveau du secteur des établissements publics, à savoir : New public management (NPM) : Nouvelle Gestion publique, Théorie des couts de transaction, Théorie d'agence, Théorie des parties prenantes et la théorie de signal. Pour mettre l'accent par la suite sur les facteurs de son efficacité, précisément, le l'indépendance de l'audit interne et la qualité du processus de celui-ci, et du coup son rôle sur l'efficacité du contrôle interne.

En adoptant une approche qualitative, par l'étude le cas de l'office national des aéroports comme étant un établissement public marocain, l'Audit interne occupe une place importante, et joue un rôle transversal au sein de l'ONDA, IL S'agit d'un département indépendant des autres fonctions, et dépendant du comité d'audit et de la direction générale d'où il détient son pouvoir, pour exercer son travail efficacement et en toute objectivité ;

Le DAII s'assure également l'application et le respect des procédure du contrôle interne, et accore les recommandations nécessaires pour l'amélioration de l'organisation et du fonctionnement interne de l'office tout en assurant le suivi de leur mise en œuvre et lui génère pour ce faire une valeur ajoutée que se soit au niveau de l'optimisation des ressources, ou de l'obtention d'une image de bonne réputation. Cela bien sûr est achevé grâce à l'efficacité de la fonction de l'audit interne, qui est conditionnée par l'indépendance, la qualité du processus de l'audit interne ; du coup, L'audit interne est un outil de contrôle efficace permettant à l'office national des aéroports de bien mener ses processus.

D'après ce qui précède, le soutien du top management est indispensable pour que l'audit interne puisse exercer ses activités comme il faut, ce qui nous mène à mettre l'accent sur d'autres piste de recherche, liés à d'autres critères de l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public.

## BIBLIOGRAPHIE

- Addahbi, I., Addahbi, S., Benabdelhadi, A., & Azegagh, J. (2020). Etude de la perception de l'audit interne par les fonctionnaires des administrations publiques : Cas du Maroc. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(4).
- Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53.
- 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
- Azegagh, J., & Kerfali, S. (2020). La fonction d'audit interne au sein des organismes publics : vers une meilleure efficacité. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(2).
- Benabdelhadi, A., & EL MOUISSIA, R. (2020). L'audit interne en période de crise: cas de la crise sanitaire du Covid 19. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 4(4).
- Bensaoula, S., Soufyane, M., & OUDJEDI, Y. (2023). Le Nouveau Management Public et la modernisation des organisations publiques algériennes. *Revue Elbachair économiques*, 9(01), 947-958
- Boullanger, H. (2013). « L'audit interne dans le secteur public. *Revue française d'administration publique* ». Numéro : 148(4), pp :1029-1041.
- Boubakary, B. (2020). « Audit interne et performance des entreprises publiques et parapubliques au cameroun ». *International Journal of Economics and Management Research*, Volume 1 Numéro: 2, 81-104.
- Brierley, J. A., El-Nafabi, H. M., & Gwilliam, D. R. (2001). The problems of establishing internal audit in the Sudanese public sector. *International Journal of Auditing*, 5(1), 73-87.
- Chapman, C. (2001), "Raising the BAR-newly revised standards for the professional practice
- Clark, M., Gibbs, T. & Shroeder, R., (1981). "CPAs Judge Internal Audit Department Objectivity", *Management Accounting*, pp. 40-43
- 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.
- Communiqué de presse N° 01/2022 Conseil d'Administration de l'ONDA Session du 10 janvier 2022
- Crockett, J. R. & Albin, M. J., (1995). "The "Roundtable" in the Classroom", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10, No. 1, pp. 23-25.
- Dellai, H., Ali, M., & Omri, B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian organizations. In *Research Journal of Finance and Accounting* (Vol. 7, Issue 16).

- 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*, 2(4).
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001). In the name of accountability-State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 278-310.
- Hazami-Ammar, S., & Sammoudi, H. (2017). Biais comportementaux des dirigeants et structure du capital des PME Tunisiennes. *Vie & sciences de l'entreprise*, (1), 63-96.
- Institute of Internal Auditors. (2016). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. Altamonte Springs, FL : The Institute of Internal Auditors.
- 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.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness : an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484
- Moeller, R. & Witt, H., (1999). *Brink's Modern Internal Auditing*
- Montondon, L., (1995). "Accountability in Municipalities: The Use of Internal Auditors and Audit Committees", *American Review of Public Administration*, Vol. 25, No. 1, pp. 59–69.
- Morin, D. (2014). Auditors General's impact on administrations: A pan-Canadian study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426.
- Mouzoun, M. A., & Elmezouari, S. (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*, 2(2).
- Muchiri, N. W., & Jagongo, A. (2017). Internal auditing and financial performance of public institutions in Kenya: A case study of Kenya Meat Commission. *African Journal of Business Management*, 11(8), 168-174.
- Ridley, J. & Chambers, A., (1998), *Leading Edge Internal Auditing*.
- Ridley, J., (1993). "Strong Support for Quality Assurance Review Service", *Internal Auditing*, p. 23
- Tarabay, C. (2016). *L'impact de l'audit interne sur les performances des PME* (Doctoral dissertation, Université de Lorraine).
- Pallot, J. (2003). A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 133-155.
- Williamson, O. (1985). *The economic institutions of capitalism*.

Yaich, A. (2009). « Le Cadre de Management des Risques de L'Entreprise (COSO 2) ». La Revue Comptable et Financiere NO.

Webographie :

-<https://www.ifaci.com>

-[www.ONDA.ma](http://www.ONDA.ma)