

# La contribution du contrôle interne à la bonne gouvernance des finances publiques : une revue de littérature théorique et empirique

**BENTAHAR Abdelrhani<sup>1</sup> et RIFAI Adnan<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Enseignant chercheur, à la FSJES d'Oujda, Université Mohamed Premier, Maroc

<sup>2</sup> Doctorant chercheur, à la FSJES d'Oujda, Université Mohamed Premier, Maroc

**Résumé :** Dans les trois dernières décennies, le Nouveau Management Public a connu un essor remarquable dans les administrations publiques affectant plusieurs domaines et divers aspects dont parmi lesquelles il y en a la gestion des finances publiques à travers, notamment, l'introduction de nouvelles notions: gestion axée sur les résultats, transparence, évaluation, responsabilisation. Il a introduit également des systèmes de contrôle modernes. Dans cette perspective, le contrôle interne est devenu un instrument incontournable du NMP. Ainsi, l'objectif de cet article est de mettre en lumière le rôle du contrôle interne dans la bonne gouvernance des finances publiques. Notre étude montre que la mise en œuvre du système de contrôle interne peut améliorer considérablement la gouvernance des finances publiques en entraînant des changements organisationnels, humains et de systèmes d'information conséquents dans l'institution du secteur public, en contribuant à la réalisation des objectifs de l'organisation à travers la maîtrise des risques notamment ceux ayant un impact financier important et en relevant l'enjeu de la fiabilité comme un objectif stratégique.

**Mots-clés :** Nouveau Management Public ; Bonne gouvernance ; Finances publiques ; Contrôle interne

**Abstract:** In the last three decades, the New Public Management has experienced a remarkable boom in public administrations affecting several areas and various aspects, among which there is the management of public finances through, in particular, the introduction of new concepts: management results-oriented, transparency, evaluation, accountability. He also introduced modern control systems. From this perspective, internal control has become an essential instrument of NPM. Thus, the objective of this article is to highlight the role of internal control in the good governance of public finances. Our study shows that the implementation of the internal control system can significantly improve the governance of public finances by bringing about consequent organizational, human and information systems changes in the public sector institution, contributing to the achievement of the objectives of the organization through the control of risks, particularly those having a significant financial impact, and by raising the issue of reliability as a strategic objective.

**Keywords :** New Public Management ; Good Gouvernance ; Public Finances ; Internal Control.

## 1. Introduction

La complexité croissante, le manque de ressources financières et les problèmes politico-économiques a entraîné un processus de modernisation de l'administration publique. Il y a une trentaine d'années, au nom de l'efficacité et de l'efficience, le New Public Management (NPM) ou Nouveau Management



Public (NMP) recommandait d'introduire au sein des structures et procédures bureaucratiques du secteur public des principes inspirés du secteur privé (Banque Mondiale 1990, Hood et Osborne 1991, Ferlie 1997, Olsen 2007, Amar et Berthier 2007). Le NMP s'est diffusé en modifiant à des degrés divers les structures et le fonctionnement des administrations publiques.

Dans cette perspective, le NMP, en lui attribuant de techniques managériales et en recherchant la rénovation de l'administration publique, a largement influencé les finances publiques en introduisant un ensemble de réformes à savoir la globalisation des crédits, la contractualisation et la loi organique des finances LOLF. Cette dernière a introduit un ensemble de dispositions qui ont accru la transparence de la loi de finances (Spindler, 2019). Parallèlement, avec l'introduction du NMP, il s'est attribué toute une série de systèmes et de processus supplémentaires d'audit, de contrôle, de réglementation, d'évaluation, d'inspection et d'appréciation et ce pour faire face aux formes bureaucratiques et des systèmes de contrôle et de surveillance dans les organisations du secteur public ayant toujours existé.

En effet, le premier guide de la pratique de contrôle interne «Framework-Internal Control » publié par le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) en 1992 aux États-Unis consiste à recommander aux entreprises et aux autres organisations d'établir des systèmes de contrôle interne. Il définit le contrôle interne comme suit : « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs ». Ce premier guide a été très largement accepté et utilisé dans le monde entier. Il est reconnu comme un référentiel de base pour la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne, ainsi que pour l'évaluation de son efficacité. Par la suite, le référentiel intégré de contrôle interne (COSO 2, 2013) permet aux organisations de développer, de manière efficace et efficiente, des systèmes de contrôle interne qui s'adaptent aux évolutions de l'environnement économique et opérationnel, visent à maîtriser les risques en les ramenant à des niveaux acceptables, ils permettent une prise de décision éclairée et une bonne gouvernance (L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne IFACI, 2014). Depuis, des instances, institutions, organisations publiques et privées, etc. commencent à adopter les principes de ce référentiel à l'échelle internationale à savoir : l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), IFACI, l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), Criteria of Control (COCO) publié en 1995 par l'Institut Canadien, Public Internal Financial Control (PIFC) créé par la Commission européenne dans les années 1999-2001 des Comptables Agréés, l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI), etc.

En s'inscrivant dans cette optique et en répondant aux trois nouveaux objectifs (la conformité, l'efficacité et la sécurité) d'une bonne gestion (Cohen, 2012), le contrôle interne est devenu un instrument fondamental du NMP qui aura un impact sur la gouvernance des finances publiques.

L'objectif du présent article est de mettre en lumière l'impact du contrôle interne sur la bonne gouvernance des finances publiques. Pour y parvenir, nous présentons, dans un premier temps, les nouveaux objectifs assignés à la gestion des finances publiques influencées par le NMP. Ensuite, nous faisons montrer la place et l'importance du contrôle interne dans la bonne gouvernance de celles-ci. Enfin, nous complétons cet article par une étude empirique.

## **2. La gestion des finances publiques : vers la recherche de la gestion axée sur les résultats et de la modernisation de la gestion publique**

### **2.1. Nouveau contexte caractérisé par le nouveau management public NMP**

Depuis les années 1980, le NMP également appelé Nouvelle Gestion Publique s'est répandu, de manière plus ou moins forte, dans certains pays développés. Ce courant a contribué à introduire au sein du secteur public des méthodes managériales précédemment cantonnées au secteur privé. Ainsi, le secteur public s'est modernisé en adoptant des techniques et pratiques visant à accroître son efficacité et son efficience, flexibilisant son organisation, tenant plus compte du citoyen-consommateur et se souciant davantage de l'évaluation et de la reddition des comptes.

Le NMP est un concept qui a été employé pour la première fois en 1991 par Hood et Jackson. Néanmoins, sa philosophie et les principes qui s'y rattachent sont antérieurs. Ainsi, le NMP est issu de l'échec de certaines réformes budgétaires instituées dans les années 1960 ayant pour but de moderniser le secteur public.

D'un point de vue théorique, le NMP trouve son fondement théorique dans la théorie des choix publics (Buchanan 1969). Le NMP apparaît être en opposition avec le modèle bureaucratique de Weber. L'idée principale du NMP est que les méthodes de management du secteur privé, supérieures à celles du secteur public, peuvent lui être transposées (AMAR et BERTHIER, 2007). Ces méthodes et instruments permettront d'améliorer la performance et faire face aux défaillances et l'inefficacité du secteur public jugé inefficace, excessivement bureaucratique, rigide, coûteux. Les tableaux suivants indiquent, successivement, dans les grandes lignes, les principales différences entre une administration de type wébérienne et une administration basée sur le NMP et les différentes actions s'inscrivant dans le champ du NMP. Il en découle que le champ d'intervention du NMP s'intensifie avec le l'environnement et les nouveaux enjeux du secteur public.

**Tableau 1:** Comparaison des administrations de types wébérienne et NMP

	<b>Administration wébérienne</b>	<b>Administration NMP</b>
<b>Objectifs</b>	respecter les règles et les procédures	Atteindre les résultats, satisfaire le client
<b>Organisation</b>	Centralisée (hiérarchie fonctionnelle, structure pyramidale)	décentralisée (délégation de compétences, structuration en réseau, gouvernance)
<b>Partage des responsabilités politiciens/administrateurs</b>	confus	clair
<b>Exécution des tâches</b>	division, parcellisation,	spécialisation autonomie
<b>Recrutement</b>	concours	contrats
<b>Promotion</b>	avancement à l'ancienneté, pas de favoritisme	avancement au mérite, à la responsabilité et à la performance
<b>Contrôle</b>	indicateurs de suivi	indicateurs de performance
<b>Type de budget</b>	axé sur les moyens	axé sur les objectifs

Source: Amar et Berthier, 2007.

Comme l'a dit Stephen Page, le NMP semble pouvoir être utilisé « dans pratiquement n'importe quel cadre politique, région géographique ou domaine politique » (Page, 2005). Le nombre d'études empiriques concernant l'introduction de la NMP dans les organisations du secteur public est pratiquement infini. Bien que ces rapports révèlent des données et des idées intéressantes, ils fournissent des descriptions relativement brèves de la NMP et de ses hypothèses de base et éléments essentiels (Pollitt 1990, Hood 1991). Malgré du grand nombre d'études empiriques, on ne sait pas très bien ce qu'est réellement le nouveau management public. Bien qu'il puisse y avoir différentes versions

du NMP en raison de différences culturelles, juridiques et politiques (Pollitt, 1990, p. 96-97), on manque de tentatives pour identifier de manière systématique et complète les hypothèses et les éléments fondamentaux du concept général du NMP.

En tout, cinq grands domaines ont été identifiés et les éléments fondamentaux du NMP ont été organisés et analysés en conséquence, comme suit :

**Tableau 2** : Hypothèses de base et éléments essentiels du NMP

Domaine	Eléments
1. Environnement des entreprises et les objectifs stratégiques	<ul style="list-style-type: none"> <li>- l'hypothèse d'une forte pression extérieure, d'une l'évolution de l'environnement des entreprises.</li> <li>- la conclusion qu'une nouvelle stratégie est nécessaire et qu'il n'y a alternative pour l'organisation mais à changer en fonction des grandes tendances et les forces.</li> <li>- l'orientation vers le marché : marchandisation des services sous le slogan "valeur pour de l'argent".</li> <li>- l'orientation vers les parties prenantes : atteindre les objectifs et les politiques de des acteurs externes influents</li> <li>- l'orientation vers le client : la prestation de services du point de vue du client</li> <li>- la définition d'une efficacité, d'une efficience et d'une productivité organisationnelles accrues et mesurée en termes technologiques</li> <li>- la réduction des coûts, réduction des effectifs, appels d'offres, externalisation, privatisation des services</li> </ul>
2. Structures et processus organisationnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>- la décentralisation et la réorganisation des unités organisationnelles, structures plus souples, moins de hiérarchie</li> <li>- la concentration sur les processus, c'est-à-dire l'intensification de la collaboration interne transfrontalière, l'accélération des processus de prise de décision et la mise en œuvre</li> <li>- la normalisation et la formalisation de la gestion stratégique et opérationnelle par le biais de concepts de gestion largement acceptés</li> </ul>
3. Systèmes de gestion et de mesure des performances	<ul style="list-style-type: none"> <li>- la saisie, la mesure, le suivi et l'évaluation systématiques, régulières et complètes des aspects essentiels des performances organisationnelles et individuelles par le biais d'objectifs, de normes, d'indicateurs de performance, de systèmes de mesure et de contrôle explicites</li> <li>- des conséquences positives pour les personnes travaillant avec et dans le cadre de ces systèmes, telles qu'une efficacité, une productivité et une qualité accrues, des performances et une motivation plus élevées</li> </ul>
4. Gestion et dirigeants	<ul style="list-style-type: none"> <li>- l'établissement d'une "culture de gestion" : la gestion est définie comme une fonction organisationnelle séparée et distincte, la création de (nouveaux types de) postes et de positions de gestion, en soulignant la primauté de la gestion par rapport à toutes les autres activités et compétences</li> <li>- les "cadres" sont définis comme étant le seul groupe et les seules personnes qui exercent des fonctions de direction</li> </ul>
5. Employés et culture d'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> <li>- la responsabilisation et la subsidiarité, le personnel est censé développer des attitudes "commerciales", voire entrepreneuriales</li> <li>- l'idée de leadership et une nouvelle culture d'entreprise</li> </ul>

Source : Diefenbach, 2009.

D'après ce tableau, on peut formuler certaines idées qu'on appelle les caractéristiques de base des idées de NMP qui peuvent être synthétisées en trois éléments fondamentaux (Osborne and Gaebler, 1993) : tout d'abord, la redéfinition des frontières entre l'État et le marché par la privatisation et

l'externalisation. Ensuite, la reformulation de la macro-structure du secteur public par la délégation de fonctions de l'État (au niveau organisationnel inférieur) à la micro-structure (ce phénomène pourrait être dénommé la décentralisation institutionnelle ou décentralisation). Enfin, la redéfinition des règles opérationnelles caractérisant la manière dont le secteur public s'acquitte de ses fonctions et atteint ses objectifs.

## **2.2. La gestion des finances publiques : le passage d'une logique de moyen à une logique de résultat et de modernisation et de transparence de la gestion publique**

Le NMP s'applique sur tous les organismes publics et à différents aspects et qui a largement influencé également le domaine des finances publiques en instaurant une gestion axée sur les résultats GAR « Results Based Management RBM » soit « une approche cyclique de gestion qui implique le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, son objectif ultime est d'établir un lien entre les ressources affectées (crédits) et l'atteinte des résultats, afin d'obtenir une plus grande efficacité et efficience, une meilleure qualité de service, un accroissement de la transparence et de l'imputabilité dans la gestion publique », (Jobert, 2013). Ainsi, pour atteindre l'efficacité, l'efficience et la GAR, les réformes budgétaires introduisent des concepts de gestion moderne, la globalisation des crédits, la programmation pluriannuelle prévues dans les lois de finances tout en responsabilisant les gestionnaires publics.

Dans les organismes publics, la démarche de performance, particulièrement au Maroc, est encore récente et la réflexion n'a véritablement démarré qu'avec la loi organique relative aux lois de finances (LOF), promulguée en 2015 et appliquée pour la première fois au budget de l'État de l'exercice 2016 et progressivement en 2021. La loi organique est une adaptation aux spécificités marocaines notamment avec la constitution de 2011 et aussi avec les réformes intervenues dans la plupart des autres pays de l'Organisation de Coopération et Développement Economique l'OCDE. La loi organique, en passant d'une logique de moyens à une logique orientée vers les résultats, entendait, doter les dirigeants publics de nouveaux outils de gestion en vue d'améliorer les résultats de la gestion publique, en termes d'efficience, d'efficacité et de qualité de service rendu au usager de service en instaurant inéluctablement la culture de rendre compte, la responsabilisation et l'autonomie des gestionnaires, notamment au niveau déconcentré, et du développement des instruments budgétaires permettant d'orienter le contrôle vers la performance.

Concernant la transparence des finances publiques, les études récentes et les normes et standards internationaux de transparence des finances publiques (Fonds Monétaire International FMI, OCDE, INTOSAI) ont tendance à se concentrer sur trois questions fondamentales (Harakat, 2010): premièrement, l'impact de la transparence sur la responsabilisation davantage de ceux qui sont chargés de l'élaboration et de l'application de la politique des finances publiques pour que celle-ci soit plus solide et crédible. Deuxièmement, ils examinent si et comment la transparence conduit à des améliorations dans la gouvernance et à une réduction de la pauvreté par le biais de création de richesse et le respect des variables disciplinaires et cognitives. Troisièmement, ils examinent si et comment la participation du public (société civile) dans le processus budgétaire augmente la transparence, améliore la gouvernance, et réduit la pauvreté. C'est pour cela, plusieurs expériences (Canada, Etats Unis USA, Royaume Uni, Suède, Australie, France et Union Européen) ainsi que des études (FMI, OCDE, Banque Mondiale) conduisent au postulat de la nécessité d'une réforme profonde de la gestion des finances publiques dans le but d'assurer plus de transparence, de performance et de qualité dans la gestion des services publics .

Dans ce cadre, afin de faire face à ce défi de transparence, le NMP est appelé à jouer son rôle par ces principes pour remédier aux dysfonctionnements et par conséquent sur la modernisation de l'Etat. Ainsi, la réforme budgétaire que le Maroc a engagée à partir des années 2001 (notamment la LOF 2015) constitue un portail pour concrétiser le NMP afin de moderniser l'administration marocaine. En effet, elle permet l'amélioration de la soutenabilité des finances publiques et de la lisibilité budgétaire, le renforcement de la transparence des finances publiques le renforcement du rôle du Parlement dans le débat budgétaire, dans le contrôle et dans l'évaluation des politiques publiques (LOF du Maroc). En d'autres termes, il s'agit du renforcement de processus de préparations, de vote et de règlement des lois des finances ainsi que la fiabilité et clarté comptables et budgétaires relatives à l'exécution et contrôle et l'exécution de budget de l'Etat (budget général BG, comptes spéciaux de trésor CST et services gérés de l'Etat de manière autonome SEGMA).

### **3. Le rôle du contrôle interne dans la bonne gouvernance des finances publiques**

Le contrôle interne peut intervenir, dans le nouveau contexte des finances publiques, à travers trois niveaux essentiels : le renouveau du système de contrôle, la contribution à la réalisation des résultats et l'amélioration de la sincérité des budgets et de la qualité comptable :

#### **3.1. La sincérité des budgets et l'amélioration de la qualité comptable et budgétaire**

Nous avons vu dans les paragraphes précédents que la LOF prévoit, entre autres, la fiabilité des opérations comptables et budgétaires, la production des états et des rapports, la certification des comptes, la sincérité des budgets, etc. relatives à l'exécution et règlement des budgets. Or, cela ne peut être abouti qu'à travers la mise en place d'un système de contrôle interne efficace en tant qu'instrument alternatif et en complément de l'ancien système de contrôle (axé sur la vérification et de la régularité) qui accompagne et donne plus marge de manœuvres pour les gestionnaires publics.

Depuis l'origine des travaux de certification, la Cour des comptes en France (Cour des Comptes de la France, 2011), en sa qualité de certificateur, incitent à des progrès dans le contrôle interne, à une meilleure appréhension des risques, et à une amélioration de la gestion des organismes concernés. En redéfinissant et en orientant la place du contrôle financier vers le développement du contrôle interne dans les ministères. Il en découle que la certification des comptes de l'Etat est largement dépendante de la qualité du système du contrôle interne. Celui-ci qui est censé fonctionner avec les objectifs clairs et cohérents, la coordination entre les autres services et instances de contrôle et la fourniture des informations sur les coûts de contrôle.

#### **3.2. Le renouveau du contrôle des finances publiques**

La faiblesse du contrôle interne traditionnel étant principalement basé sur le contrôle des opérations financières (procédures d'engagement et de paiement, procédures comptables et états financiers), et ne s'intéresse ni à la performance des opérations ni à leur processus. Le rôle de ce contrôle étant de vérifier exclusivement l'exécution des lois et des règlements (contrôle de régularité), l'écart est sanctionné soit par un refus, soit par une annulation, soit par une sanction proprement dite en cas d'irrégularité (Cohen, 2005). Ce système induit des complications administratives en multipliant inutilement les niveaux de contrôle sans pourtant réduire les irrégularités ou les abus. Le contrôle budgétaire a priori s'avère peu efficace pour prévenir ces risques budgétaires. En effet, les sources de la dépense publique sont multiples. De ce fait, de nombreuses dépenses ne sont ni soumises au contrôle du contrôle financier au niveau de l'engagement ou de l'ordonnancement de la dépense ni à celle du comptable pour la prise en charge de la dépense (Bouvier et al., 2004). Ajouter à cela, le contrôle administratif a posteriori des

finances publiques peut se partager entre plusieurs instances (Trésorerie Générale du Royaume TGR, Inspection Générale des finances IGF, Inspection Générale de l'Administration Territoriale IGAT, autres Inspections Générales dans les ministères) et le contrôle juridictionnel (Cour des comptes et Cours Régionales des comptes) qui agissent d'une manière disparate sans aucune harmonisation.

Face à ce défi, le rapport OCDE de 2019 considère que le système de contrôle interne et de responsabilisation du Maroc pourrait tirer un grand bénéfice d'une meilleure coopération et d'une meilleure coordination entre les organismes de contrôle et d'audit (OCDE, 2019). Ledit rapport recommande ces organismes la planification des missions coordonnées de façon régulière qui va créer un processus d'enrichissement mutuel et permettrait une meilleure standardisation des dispositifs de surveillance du service public et la convergence de pratiques d'audit dans l'ensemble du pays, y compris celles assurant la fiabilité et l'efficacité des systèmes de contrôle interne.

Dans cette perspective, Cohen propose un système de contrôle moderne le nomme le Système de Gestion et de Contrôle SGC (Cohen, 2012) dont le contrôle interne constitue la pierre angulaire de la gestion moderne reposant sur des objectifs plus larges qui sont au nombre de quatre : la conformité, l'efficacité, la sécurité et la transparence, et qui change de sens et vient épauler le gestionnaire dans la recherche de ces 4 objectifs comme le montre le tableau suivant :

**Tableau 3** : Les objectifs de la nouvelle gestion administrative et financière

Avant	Désormais
Un seul objectif : <b>La régularité</b> Le législateur ne pouvant se tromper, il suffit d'appliquer la loi	<b>Conformité</b> (y compris normes et bonnes pratiques) à l'ensemble des règles
	<b>Efficacité</b> - par évaluation des résultats (indicateurs) - par les « 3 E » : effectiveness, - efficiency - economy.
	<b>Sécurité</b> - inspection - lutte contre la fraude
	<b>Transparence</b> Reddition des Comptes Audit externe Reporting administratif public

Source : Cohen, 2012.

Le rôle à jouer le contrôle interne dans la nouvelle gestion publique NGP est primordial que Cohen le nomme le Système de Gestion et de Contrôle SGC (Cohen, 2012). Sur le plan organisationnel, le contrôle interne n'est pas un service mais un système cohérent de maîtrise des risques et de la gestion qui est partagé par l'ensemble des gestionnaires. En effet, l'ensemble des attributions de « contrôle » constitue un ensemble nouveau et cohérent de concepts et d'outils, tant de gestion que de contrôle, (les deux étant liés), que Cohen a choisi d'appeler la NGP appelée aussi nouvelle gouvernance administrative et financière. L'équation de la NGP contient ainsi finalement au moins 4 éléments :

NGP = SCI + SAI + Olaf + AE Où SCI (systèmes de contrôle interne), SAI (service d'audit interne) Olaf (organisation de lutte anti-fraude et anti-corrupcion), et AE (audit externe).

Toutefois, l'efficacité du contrôle interne dans ce nouveau système de gestion est dépendant de l'implication du management, la formalisation des cadres de contrôle interne et de gestion des risques par l'audit interne et l'instauration de la culture d'éthique (OCDE, 2011). Certains facteurs contribuent

à cette efficacité grâce la modernisation de la gestion publique à travers notamment la gestion axée sur les résultats, la mise en place d'un système d'information intégré, l'introduction du contrôle de gestion et de l'audit interne dans chaque département et l'allègement des contrôles en renforçant le contrôle a priori (Moindze, 2011).

### **3.3. Le rôle du contrôle interne dans la réalisation des objectifs**

Dans la sphère de la gestion des finances publiques, la littérature nous permet de déceler le rôle du contrôle interne dans la réalisation des objectifs à travers les éléments suivants :

Tout d'abord, à travers la responsabilisation. En effet, le contrôle interne moderne, un système mis en place par l'ensemble du personnel de l'entité et concerne tout le monde soit en intégrant l'ensemble des acteurs, vise à remplir quatre objectifs fondamentaux cités précédemment. Le passage à ce nouveau mode de contrôle doit permettre d'alléger le contrôle a priori sur les engagements au profit du contrôle à posteriori en aval du paiement et de renforcer la responsabilité des acteurs budgétaires par le développement du contrôle dans les services gestionnaires. Dans le contexte marocain, les services ordonnateurs bénéficient : d'un contrôle allégé s'ils disposent des dispositifs de contrôle interne et d'un contrôle allégé supplémentaire s'ils disposent à la fois les dispositifs des contrôles et audit internes. Ce contrôle s'appelle « le contrôle modulé de la dépense » au Maroc et « graduel » en France tout en s'inscrivant dans la nouvelle philosophie de responsabilisation et de reddition des décideurs politiques. Cette responsabilisation est décrite, selon le COSO, à travers d'une description claire des tâches et des responsabilités pour chaque poste et personne dans l'organisation.

Ensuite, à travers le contrôle et la maîtrise des risques qui pourraient influencer le bon déroulement des projets et programmes planifiés. En effet, le COSO II vient de proposer un cadre de référence pour la gestion des risques. Il a introduit deux autres composantes nouvelles à savoir : « identification des événements » et « traitement des risques » dont le but est maîtriser les risques afin qu'ils soient dans la limite de l'appétence au risque (Risk Appetite), qui signifie le niveau de prise de risque accepté par l'organisation. Cela consiste à mettre en place des mesures (système, normes, procédures adaptées et outils de contrôle) afin de maîtriser les risques et tout événement susceptible d'empêcher l'atteinte des objectifs fixés.

Globalement, les entités du secteur public doivent mettre en place des cadres et de processus de responsabilité clairs en matière de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne et améliorer l'efficacité de ce de dernier. Dans cette perspective, selon le rapport d'International Federation Of Accountants (IFAC, 2001), le contrôle interne aide une entité du secteur public à atteindre ses objectifs en gérant ses risques tout en se conformant aux règles, aux règlements et aux politiques organisationnelles. Un tel système de contrôle interne efficace peut fournir des informations à la gestion des progrès de l'entité vers l'atteinte de ses objectifs (Badara & Saidin, 2013). Le contrôle interne est ainsi une partie intégrante du système de gouvernance et des dispositifs de gestion des risques d'une entité, concerne tout le personnel et mise en œuvre et suivie activement par l'organe directeur, Il doit tirer parti des opportunités et contrer les menaces, conformément à la stratégie de gestion des risques et aux politiques de contrôle interne.

De même, la qualité du contrôle interne d'une organisation a un impact significatif sur l'exactitude des directives de gestion, de même que les entreprises qui divulguent système de contrôle interne inefficace ont plus tendance à subir des erreurs de gestion dans les entreprises qui déclarent un système de contrôle interne efficace (Feng Mei and al. 2009). Par conséquent, il incombe à la direction d'une

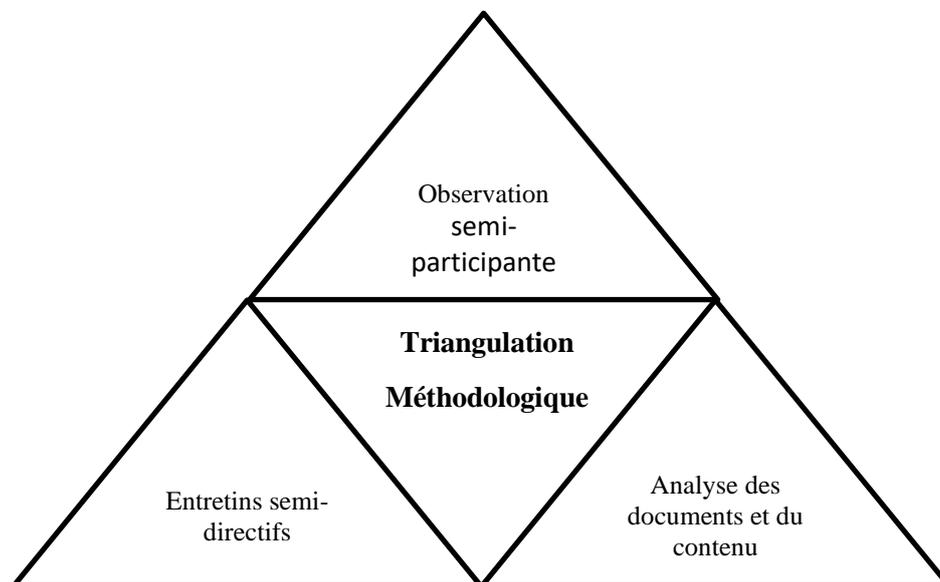
organisation de veiller à ce qu'un système de contrôle est mis en place pour assurer l'atteinte des objectifs organisationnels établis.

#### 4. Etude empirique sur le contrôle interne et son applicabilité sur le contrôle et la gestion des finances publiques

##### 4.1. Méthodologie de la recherche

Pour aborder le rôle du contrôle interne dans la bonne gouvernance des finances publique dans la Trésorerie Générale du Royaume du Maroc TGR dont la mission est le contrôle et l'exécution des finances publiques (Etat et collectivités territoriales), nous avons adopté la recherche qualitative considérée comme étant « un exercice intellectuel pour faire émerger du sens » est appropriée à la nature de l'objet étudié (Paillé et Mucchielli, 2003). Nous avons donc fait le choix d'une recherche qualitative exploratoire et tout particulièrement d'une étude de cas comme méthodologie de recherche Delignières (2006), Hamel (1997), Yin (1994, 2003), Stake (1995), Roy (2009) pour étudier un phénomène contemporain dans le contexte de la vie réelle Benbasat et al. (1987) et Yin (1984).

La posture et le design du chercheur (partie prenante dans notre cas) ainsi que la nature du sujet nous ont permis d'adopter la triangulation méthodologique de la collecte des données (étude documentaire, entretiens semi-directifs et observation semi-participante) comme le montre la figure suivante. La triangulation méthodologique peut être définie comme « le fait d'appréhender un objet de recherche d'au moins deux points de vue différents » (Caillaud et Flick, 2016).



**Figure 1** : Triangulation méthodologique

Source : Adaptée avec les auteurs Jick (1979), Velmuradova (2004) et Dufour (2015).

Notre recherche consiste à répondre aux questions citées dans le tableau ci-dessous:

**Tableau 4 :** Contribution de l'étude empirique aux questions de recherche

	<b>Contribution à la question de recherche</b> « Pourquoi le contrôle interne est-il important dans la gouvernance des finances publiques ? »	<b>Contribution à la question de recherche</b> « Dans quelle mesure les principes du COSO 2 sont adaptables et appliqués dans le domaine des finances publiques ? »	<b>Contribution à la question de recherche</b> « Quel est l'impact du contrôle interne sur la gouvernance des finances publiques ? »	<b>Contribution à la question de recherche</b> « Quelles sont les conséquences organisationnelles du contrôle interne ? »	<b>Contribution à la question de recherche</b> « Quelles sont les limites et enjeux du contrôle interne ? »
<b>Étude documentaire</b>	Très forte	Moyen	Fort	Très fort	Moyen
<b>Enquête auprès de Professionnels et experts métiers</b>	Fort	Très Fort	Très fort	Très fort	Très fort
<b>Observation Semi-participante</b>	Moyen	Moyen	Fort	Fort	Fort

Source : Auteurs

Nous avons mené des entretiens semi-directifs auprès des experts métiers, cadres et opérationnels dans le domaine des contrôle, audit interne et gestion des risques, des observations semi-participantes sur le suivi et l'application du CI sur le recouvrement des créances publiques ainsi l'étude et l'analyse des documents en la matière. Le tableau suivant schématise la réalisation de notre étude de cas.

**Tableau 5 :** Réalisation de l'étude de cas

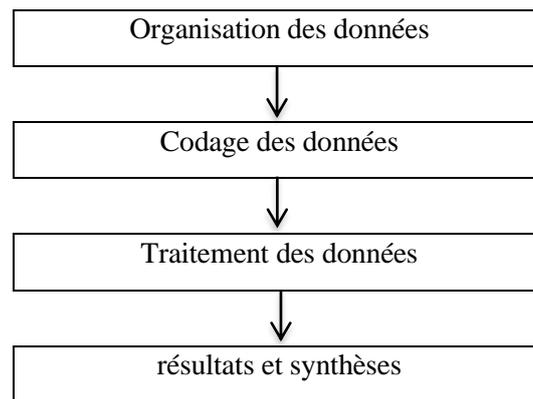
	<b>Nombre</b>	<b>Nature</b>
<b>Entretiens semi-directifs</b>	12 entretiens	Pannel de questions préparées à l'avance
<b>Documents</b>	25 documents	Note de services, charte de contrôle interne, guides, colloques, études
<b>Observations semi-participante</b>	15 documents 7 orales	Entretien avec les collaborateurs, les reportings périodiques de contrôle interne, comptes rendus

Source : Auteurs

L'analyse des données qualitatives – dont la plus connue est l'Analyse de Contenu - est la méthode la plus répandue pour étudier les interviews ou les observations qualitatives (Krippendorff, 2003) et (Bardin, 1977). Elle consiste à retranscrire les données qualitatives, à se donner une grille d'analyse, à coder les informations recueillies et à les traiter. L'analyse décrit le matériel d'enquête et en étudie la

signification. Cette partie approfondit les principales étapes de l'Analyse de Contenu (Andreani et Conchon, 2006).

Globalement, la démarche poursuivie par notre recherche consiste en étapes suivantes : La première consiste à une pré-analyse et organisation des données et implique une segmentation. La seconde consiste à procéder aux opérations de codage des données : c'est « découper le contenu d'un discours ou d'un texte en unités d'analyse (mots, phrases, thèmes, etc.) et à les intégrer au sein de catégories sélectionnées en fonction de l'objet de recherche » (Thiétart, 2007). La dernière étape consiste à interpréter les résultats, les synthétiser et en tirer des inférences (Wanlin, 2007).



**Figure 2 :** Etapes de l'Analyse des données qualitatives

Source : adapté avec Andreani J.C et Conchon F., 2006.

Ainsi, l'ensemble des données (les entretiens retranscrits, les documents collectés et les observations) ont été analysés via un codage manuel d'éléments qualitatifs selon des thèmes. Les résultats sont présentés dans le paragraphe suivant.

## 4.2. Résultats et discussion

Le contrôle interne dans la sphère publique revêt une grande importance notamment dans le système des finances publiques en jouant un rôle de contrôle alternatif et complémentaire quant aux anciens contrôles et visant à responsabiliser les gestionnaires publics dans un nouveau contexte de modernisation de la gestion publique. Les résultats portent principalement sur les objectifs du CI dans la bonne gouvernance des finances publiques au sein de la TGR, l'évaluation des principes et composantes du référentiel COSO adopté ainsi les conséquences et son impact de ce dernier.

### 4.2.1. Objectifs du contrôle interne dans la bonne gouvernance des finances publiques

Notre recherche montre que les objectifs issus du COSO ont gagné de la place dans la bonne gouvernance des finances publiques comme le montre le tableau ci-dessous :

**Tableau 6** : objectifs du CI en matière de la bonne gouvernance des finances publiques

Objectifs	Outils
<ul style="list-style-type: none"> <li>Assurer la qualité comptable ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ l'image fidèle et sincère des comptes</li> <li>➤ la transparence financière et comptable ;</li> <li>➤ la performance (efficacité, efficience)</li> <li>➤ la qualité des états financiers</li> <li>➤ le respect des normes et de la réglementation comptables</li> <li>➤ l'évaluation de la qualité le respect des délais de production des comptes</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Maîtriser les coûts ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Responsabilisation des gestionnaires en matière de contrôle aux mêmes des risques ;</li> <li>➤ Eviter les anciens contrôles de régularité qui sont trop lourds et coûteux par la mise en place du contrôle interne ;</li> <li>➤ Bénéficier les ordonnateurs d'un contrôle allégé des dépenses qui disposent des contrôle et audit internes ;</li> <li>➤ Sur le moyen et long terme, avoir une visibilité sur les charges et dépenses permettra de faire des choix et décisions rationnels ;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Gagner la confiance des tiers ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ la lutte contre la fraude ;</li> <li>➤ l'instauration d'une culture de la redevabilité ;</li> <li>➤ assurer et maîtriser toutes opérations offertes aux citoyens et usagers ;</li> <li>➤ instaurer la culture d'éthique ;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Contrôler les risques identifiés afin d'atteindre les objectifs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Cartographie des processus comptables basée sur les cycles comptables</li> <li>➤ Cartographie des risques</li> <li>➤ Organigramme fonctionnel</li> <li>➤ Manuel de procédures par service</li> <li>➤ Référentiel de contrôle interne</li> <li>➤ Fiches de postes</li> <li>➤ Système d'information ;</li> <li>➤ placer l'homme au cœur du processus: renforcement des capacités (sensibilisation, formation)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>les préoccupations de conformité à la réglementation et de performance (GAR)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ procédures budgétaires, financières, comptables et fiscales ;</li> <li>➤ maîtriser les délais de paiement des dépenses publiques ;</li> </ul>

Source : auteurs

L'objectif majeur du Contrôle Interne selon les responsables interviewés est d'offrir aux managers un outil efficace pour les aider à maîtriser les risques qui pèsent sur leur activité, et favoriser ainsi l'atteinte de leurs objectifs.

Néanmoins, même si le phénomène de la fraude occupe une préoccupation essentielle pour les gestionnaires publics, il reste un sujet diffus abus et incompréhensible et nécessitant plus de recherches et études officielles pour l'intégrer de façon efficace dans le processus de gestion des risques.

#### 4.2.2. Evaluation des composantes du COSO au niveau de la TGR

Notre recherche vise à évaluer le système de contrôle interne (inspiré des principes et composantes du COSO II) et son applicabilité dans la TGR ayant pour mission le contrôle et la gestion des finances publiques (Etat et Collectivités territoriales).

Ainsi, l'étude des résultats de cette évaluation fait ressortir les remarques s'articulant comme suit :

Tout d'abord, au niveau de **l'environnement de contrôle**, les observations réalisées indiquent que l'environnement de contrôle est un élément qui s'apparente à la culture d'une entreprise et détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Cet environnement constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne puisque de celui-ci découlent la discipline et l'organisation de l'entreprise. L'étude souligne que la TGR a investi amplement pour plaider les principes et valeurs de l'institution, à savoir l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel, la philosophie des dirigeants et le style de management, la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation, sont des facteurs importants de l'environnement de contrôle. Pour améliorer son environnement de contrôle, la TGR a mis en œuvre un ensemble d'actions touchant tous les responsables, et à travers eux, tout le personnel. En premier lieu, elle a défini précisément les règles éthiques à travers la charte ILTIZAM (mot qui signifie engagement). Le respect de ces règles éthiques, pour sécuriser leur application, est également devenu un objectif des plans d'actions des directeurs, décliné dans les objectifs opérationnels de l'institution.

Ensuite, s'agissant de **l'évaluation des risques**, l'étude a montré que la TGR est confrontée à un ensemble de risques externes et internes, comme les risques liés au recouvrement des créances publiques, passation et paiement des commandes publiques, maniement des fonds publics, image avec les clients et partenaires, etc. Compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement, du contexte réglementaire, l'évaluation des risques consiste en l'ensemble des méthodes permettant d'identifier et de maîtriser les risques spécifiques liés au changement. Afin de structurer son système d'évaluation des risques, la TGR a mis en œuvre un ensemble d'actions organisationnelles et humaines. En effet, la TGR a mis en place des services à la gestion des risques, rattaché à la direction de l'audit et de l'inspection sous la division du contrôle interne, en charge de gérer plus particulièrement les risques ayant un impact financier potentiel important, très sensibles dans l'exécution des finances publiques. Le gestionnaire des risques s'en charge de l'identification et l'évaluation des risques.

En ce qui concerne les **activités de contrôle**, au niveau organisationnel, la TGR a mis en place des entités multiples et diverses de contrôle au niveau central en l'occurrence le contrôle interne, l'audit interne, l'inspection, le contrôle de gestion, contrôle de qualité, etc sous la direction de contrôle, audit et inspection. Aussi, des entités de contrôle, audit et inspection ont été mises en place au niveau régional. De plus, les normes et les procédures de contrôle sont ainsi élaborées dans l'institution, pour s'assurer que les mesures identifiées par le management comme nécessaires à la réalisation des objectifs et à la réduction des risques, sont correctement réalisées. L'étude de cas montre que les activités de contrôle sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels d'une unité, complétées par des vérifications de l'audit interne et de l'inspection sur demande de la direction centrale et régionale. Ces activités comprennent des actions variées, liées à la variété des objectifs fixés, telles qu'approuver et autoriser, vérifier et rapprocher, apprécier les performances opérationnelles, la sécurité des actifs ou la séparation des tâches.

Cet ensemble de ces activités vise non seulement à réduire les risques et se conformer à la réglementation mais également il constitue le socle de l'intégrité et des valeurs de la TGR.

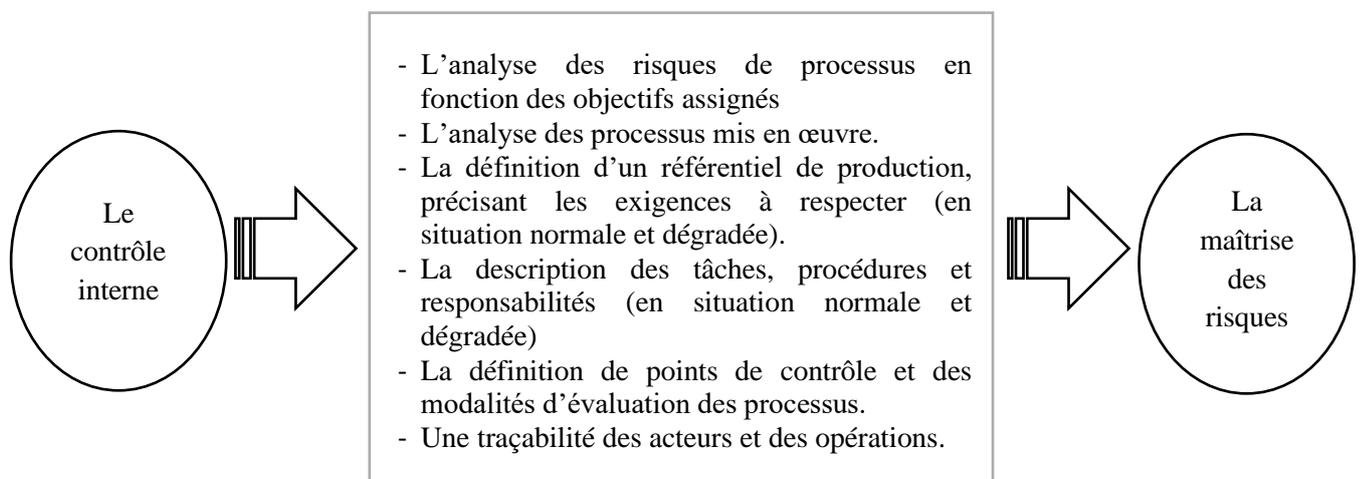
Enfin, s'agissant des **systèmes d'information** et de pilotage, l'étude de cas montre que les systèmes d'information et de communication sont des éléments fondamentaux du contrôle interne. L'objectif d'un système d'information et de communication efficace est de permettre au personnel de recueillir et d'échanger les informations nécessaires à la conduite, la gestion et le contrôle des opérations. En outre, l'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités.

Le système d'information produit des données opérationnelles, financières, ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. Dans cette perspective, la TGR en tant qu'institution s'en charge de la production de l'information budgétaire et comptables des comptes de l'Etat et des collectivités territoriales, a mis en place un système d'information intégré regroupant des applications remettantes (Gestion intégrée des recettes GIR, Gestion intégrée des dépenses GID, gestion de la paie du tout le personnel de l'Etat et des collectivités territoriales Wadefajour, Système d'information de l'activité bancaire SIAB, Plan comptable de l'Etat PCE). Ces systèmes traitent non seulement des données relatives à l'exécution des budgets de l'Etat et des collectivités territoriales mais également celles liées au cadre macro-économique budgétaire (solde budgétaire, solde de trésor, endettement public, etc.) qui sont nécessaires à la prise de décisions pertinentes pour l'Etat. L'étude montre que l'ensemble du processus de contrôle interne, pour devenir un phénomène actif, doit également faire l'objet de contrôles périodiques pour en mesurer la performance, c'est le rôle de l'audit interne, et d'un pilotage permanent pour l'animer.

#### 4.2.3. L'impact du contrôle interne

L'impact du CI sur les plans organisationnel, personnel, d'éthique, système d'informations, etc., a permis, selon notre étude de générer des résultats considérables, étant donné que le celui-ci est encore nouveau et appliqué la première fois sur la sphère de contrôle et de gestion des finances publiques au Maroc :

Tout d'abord, sur le plan des risques, environ 70% des risques ont été maîtrisés dont leur gestion est pragmatique et orientée vers ceux ayant une incidence financière et enjeux importants. La figure suivante présente les apports du CI sur la maîtrise des risques :



**Figure :** Apports du contrôle interne dans la maîtrise des risques

Néanmoins, les responsables interviewés ont indiqué que malgré son impact positif sur la maîtrise des risques, il n'en demeure moins que la fraude reste un phénomène difficile à gérer et constitue une préoccupation croissante par les organes de gouvernance de la TGR et nécessite encore de recherches et études officielles ainsi qu'un traitement réglementaire et technique.

Ensuite, au niveau de la qualité des services, il faut souligner que « lorsque le dispositif du CI est mis dans les règles d'art, il y aura fortement une amélioration sur la qualité d'un service, métier ou d'une activité ... » (selon les interviewés) ce qui a permis, pour la TGR, d'obtenir un certificat ISO pour l'agence centrale de l'activité bancaire.

Par ailleurs, pour renforcer la qualité de l'information comptable et financière produite, l'étude montre que la démarche de mise en œuvre de la maîtrise des risques au niveau de la fonction comptable de l'Etat répond à un certain nombre d'enjeux, à savoir la fiabilisation de la qualité des comptes publics (certification du compte général de l'Etat par la juridiction des comptes), la connaissance du patrimoine et la situation financière de l'Etat, la connaissance des actifs et des passifs, la sincérité du résultat (informations essentielles données aux lecteurs et utilisateurs des états financiers), l'amélioration du climat des affaires, la garantie de la transparence des comptes publics soit les notes annexes apportent les éléments d'explication complémentaire et, enfin, favoriser une meilleure notation de l'Etat par les institutions dédiées et garantir sa crédibilité. Pour atteindre cela, la TGR a introduit une nouvelle approche tentant de maîtriser les processus de chaque métier à travers la prise en compte de tous les risques comptables. Dans cette perspective, des référents comptables centraux et locaux ont été mis en place afin de réussir cet objectif.

Toutefois, au niveau de son impact sur la gouvernance d'entreprise, l'étude stipule que l'impact du contrôle interne reste à démontrer, à savoir la gestion des conflits, l'équilibre des pouvoirs ainsi que la réduction des coûts, etc. qui nécessite la mise en place de la fonction dédiée à la comptabilité analytique dans le service de contrôle de gestion.

## 5. Conclusion

Notre article s'inscrit dans les travaux sur le NMP qui partent du constat que les pratiques et instruments inspirés du secteur privé contribuent à améliorer la gestion et performance publique. Dans ce cadre, le contrôle interne est devenu un instrument fondamental du NMP qui vise à assurer l'efficacité, la conformité, la transparence et la sécurité. Dans l'environnement de la gestion des finances publiques, ces objectifs relèvent fondamentalement de trois préoccupations: les préoccupations de conformité à la réglementation notamment en matière de procédures budgétaires, financières, comptables et fiscales, les préoccupations de sincérité des comptes et budgets les préoccupations de performance qui s'articulent autour de la gestion par la performance GAR.

Ainsi, notre article soutient que la mise en œuvre du système de contrôle interne peut améliorer considérablement la gouvernance des finances publiques. En effet, notre étude montre que le CI peut entraîner dans l'organisme public des changements organisationnels, humains et de systèmes d'information conséquents. Notre étude montre également que le CI contribue à la réalisation des objectifs de l'organisation à travers la maîtrise des risques notamment ceux ayant impact financier important. Par ailleurs, pour relever l'enjeu de la fiabilité comptable, notre article étudie montre que l'introduction de la démarche processus tente de maîtriser tous les risques comptables dans tout le processus d'opération. Dans cette perspective, la formation des référents centraux et régionaux et locaux dans ce domaine constitue une condition clé de réussite. Enfin, notre étude montre que le CI

permettra d'améliorer significativement l'image et la qualité de service ce qui permet à la TGR d'obtenir le certificat ISO pour l'activité de l'agence bancaire centrale.

Il incombe de souligner que la mise en œuvre d'une démarche de contrôle interne constitue une opportunité réelle donnée aux responsables pour améliorer le fonctionnement et les performances de leurs structures dans le secteur public. Elle implique en effet une réflexion sur les points forts mais également sur les points de fragilité de l'organisation et des procédures mis en œuvre au sein de l'entité. Tous les personnels, depuis le top management jusqu'aux praticiens opérationnels, doivent être impliqués, c'est-à-dire être acteurs de la démarche. N'est-ce là le prix et le gage d'une grande sécurité pour réussir les objectifs du contrôle interne.

Sur le plan des perspectives, notre étude - s'inscrivant dans la continuité des travaux sur le NMP (Hood, 1991), Public Governance (Bovaird, 2005), Lean Government (Scorsone, 2008) et influence of New Public Management Philosophy On Risk Management, Fraud and Corruption Control and Internal Audit de (Chowdhury 2017, 2019), qui supposent que l'introduction dans le secteur public des règles de fonctionnement du marché et des outils et méthodes de gestion issues des organisations du secteur privé, le secteur public serait efficace et en même temps l'efficacité serait améliorée ainsi que les travaux de Fraser et Simkins (2009) sur l'Entreprise Risk Management ERM dans le secteur public – nécessite des études comparatives dans plusieurs organismes publics. Elle présente également des problématiques plus larges à la fois techniques, humaines et comportementales à l'instar des autres champs du contrôle tel que le contrôle de gestion mais dans la sphère publique notamment. Elle œuvre enfin des pistes de recherche sur le rôle de l'ERM dans le secteur public dont le contrôle constitue une composante essentielle.

## **BIBLIOGRAPHIE**

- [1] Amar A. et Berthier L., "Le nouveau management public : avantages et limites", *Gestion et Management Publics*, vol.5, Décembre 2007.
- [2] Andreani J. C. et Conchon F., "Méthodes d'analyse et d'interprétation des études qualitatives : état de l'art en marketing", ESCP-EAP, 2006.
- [3] Badara M. S. and Saidin S. Z., "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level", *Journal of Social and Development Sciences* Vol. 4, No. 1, pp. 16-23, Jan 2013.
- [4] Bardin L., "L'analyse de contenu", PUF, 1977.
- [5] Bouvier M. et al, "La gestion de la dépense publique dans les pays de l'Afrique francophone subsaharienne", Direction générale de la Coopération internationale et du développement, Paris, 2004.
- [6] Caillaud S. et Flick U., "Triangulation méthodologique. Ou comment penser son plan de recherche", De Boeck, 2016.
- [7] Cour des Comptes, "La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives", La documentation française, Novembre 2011.
- [8] Cohen A. G., "Contrôle interne et audits publics - Le PIFC, pour une nouvelle gestion publique", LGDJ, Paris, 2005.
- [9] Cohen A. G., "La Nouvelle Gestion Publique, Concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques, Contrôle interne et audits publics", 3<sup>ème</sup> édition, Gualino, 2012.
- [10] Diefenbach T., "New Public Management in public sector organizations: the dark side of managerialistic 'enlightenment'", *Public Administration* 87(4), 2009, pp 892 – 909.
- [11] Dufour N., "Contribution à l'analyse critique de la norme de contrôle. Le cas des risques opérationnels dans le secteur financier : de la normativité à l'effectivité", 2015.

- [12] Feng Mei and al., "Internal Control and Management Guidance", Journal of Accounting & Economics (JAE), Forthcoming, 2009.
- [13] Harakat M., "les finances publiques à l'épreuve de la transparence et la performance", Al Mâarif Al Jadida, Rabat, 2010.
- [14] Hood C. and Jackson M., "The New Public Management: A Recipe for Disaster?", Canberra bulletin of public administration, NO 64, May 1991, pp. 16-24
- [15] Hood C., "A Public Management for all Seasons?", Public Administration, 69, 1, 1991.
- [16] IFAC, "International Framework: Good Governance In The Public Sector", 2001,
- [17] Jick T. D., "Mixing qualitative and quantitative methods : Triangulation in action", Administrative Science Quarterly, 24(4), pp. 602-611, 1979.
- [18] Jobert S., "Gestion axée sur les résultats, logique et instrumentation", ENAP, Québec, 2013
- [19] Krippendorff K., "Content analysis : an introduction to its methodology", 2ndEdition, Sage Publications, Thousand Oaks, CA , 2003.
- [20] OCDE, "Contrôle interne et gestion des risques pour l'intégrité publique au MENA", 2019.
- [21] OCDE, « Rapport Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public », 2011.
- [22] Moindze M., "modernisation du contrôle interne de la dépense publique dans les pays africains francophones", Mai 2011.
- [23] Osborne D. and Gaebler T., "Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector", New York, PLUME, Penguin Books USA Inc, 1993.
- [24] Page S., "What's New about the New Public Management? Administrative Change in the Human Services", Public Administration Review, 65, 6, 2005, pp.713-727.
- [25] Paillé P. et Mucchielli A., "L'analyse qualitative en sciences humaines et sociale", Paris : Armand Colin, 2003.
- [26] Pollitt C., "Managerialism and the Public Services-The Anglo-Saxon Experience", Oxford: Basil Blackwell, 1990.
- [27] Spindler J., "Les finances publiques françaises et le New Public Management", Lavoisier, Gestion & Finances Publiques, GFP N° 5 -2019 / Septembre-Octobre 2019, pp. 83-89.
- [28] Thiétart R. A., "Méthodes de recherche en management", Dunod, 2007.
- [29] Velmuradova M., « Epistémologies et méthodologies de la recherche en Sciences de gestion. Note de synthèse », Laboratoire ERMES – USTV, 2004.
- [30] Yin R. K., "Case Study Research : Design and Methods, Applied Social Research Methods series", Vol 5, CA : Sage, Newbury Park, 2003
- [31] Wanlin P., "L'analyse de contenu comme méthode d'analyse qualitative d'entretiens : une comparaison entre les traitements manuels et l'utilisation de logiciels" », Recherches Qualitatives, Hors Série, n°3, pp.243-272, 2007.