Application du modèle COSO pour renforcer le contrôle interne dans les institutions publiques algériennes : défis et opportunités

Applying the COSO Framework to Enhance Internal Control in Algerian Public Institutions: Challenges and Opportunities

Aouag Meriem [1,*]

[1] École Supérieure de Comptabilité et de Finances (ESCF), Constantine,(Algérie)

maouag@escf-constantine.dz

Réception: 04/11/2025 ; **Acceptation:** 21/06/2026 ; **Publication** : 30/06/2026

Résumé: La présente étude analyse les conditions d'application du référentiel COSO dans les institutions publiques algériennes à la lumière des réformes introduites par la loi organique n°18-15. Fondée sur une approche qualitative et comparative reposant sur l'analyse documentaire et la lecture critique des rapports de l'Inspection Générale des Finances et de la Cour des comptes, elle met en évidence les écarts entre les pratiques administratives nationales et les exigences du référentiel. Six catégories d'écarts sont identifiées : structurels, organisationnels, liés à la gestion des risques, technologiques, culturels et en compétences. Contrairement aux travaux antérieurs centrés sur le secteur privé ou descriptifs, cette recherche se distingue par son ancrage dans le contexte des institutions publiques algériennes. Les résultats confirment les trois hypothèses et montrent que l'adoption du COSO est réalisable, sous réserve d'un renforcement durable des compétences, de la formalisation des processus et de la gouvernance publique.

Mots-clés : Contrôle interne, COSO, Institutions publiques .

Codes de classification Jel : M42 ; H83 ; G38

* Auteur correspondant.

Abstract: This study explores the conditions for implementing the COSO framework in Algerian public institutions following the reforms introduced by Organic Law No. 18-15. Using a qualitative and comparative approach based on document analysis and a critical review of reports published by the General Inspectorate of Finance (IGF) and the Court of Accounts, the study identifies the main gaps between existing administrative practices and the principles of the COSO framework. Six types of gaps are highlighted: structural, organizational, risk management, technological, cultural, and competency-related. Unlike previous research, which has mainly focused on the private sector or remained largely descriptive, this study examines COSO within the specific context of Algerian public institutions. The findings support the three research hypotheses and suggest that successful implementation of the COSO framework depends on continuous capacity building, clearer procedures, and stronger public governance.

Keywords: Internal control, COSO, Public institution

Jel Classification Codes : M42 ; H83 ; G38..

Introduction:

Depuis le début des années 2000, les scandales financiers internationaux - Enron, Adelphia, Xerox et d'autres - ont révélé avec acuité les insuffisances des dispositifs de contrôle interne au sein des organisations publiques et privées. Face à ces défaillances systémiques, le modèle COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), reconnu à l'échelle mondiale, s'est progressivement imposé comme le cadre conceptuel de référence pour structurer, évaluer et améliorer les dispositifs de contrôle interne.

En Algérie, la gestion des finances publiques a connu une dynamique réformatrice avec la promulgation de la loi organique n°18-15 du 2 septembre 2018, qui ambitionne de moderniser la gouvernance budgétaire, de renforcer la transparence et de responsabiliser les acteurs publics. Malgré cette impulsion législative,

la mise en place d'un dispositif de contrôle interne robuste se heurte à de nombreux obstacles structurels et organisationnels, notamment la persistance d'une culture bureaucratique, le déficit de formation spécialisée et la résistance au changement institutionnel.

C'est dans ce contexte que l'application du cadre COSO aux institutions publiques algériennes constitue une opportunité stratégique pour améliorer la gestion des risques, garantir la fiabilité de l'information financière et promouvoir une gouvernance publique de qualité.

Apport spécifique de cet article. Contrairement aux travaux antérieurs qui ont majoritairement porté sur le secteur privé algérien (Boukayb et al., 2022 ; Melliani & Kefous, 2019) ou qui ont adopté une démarche essentiellement descriptive (Mahbout, 2020 ; Kashroud & Mahbout, 2016), la présente étude se distingue selon trois dimensions originales : elle porte exclusivement sur les institutions publiques, elle s'inscrit dans le cadre normatif de la loi organique 18-15, et elle propose une analyse critique structurée des écarts, des défis et des opportunités, articulée autour d'un modèle conceptuel original, Elle comble ainsi une lacune documentée dans la littérature algérienne relative à la modernisation du contrôle interne dans les institutions publiques.

À partir de ces éléments, la problématique de la présente recherche peut être formulée comme suit : Quels sont les défis et les opportunités liés à l'application du modèle COSO dans les institutions publiques algériennes ? Et dans quelle mesure ce cadre peut-il contribuer à renforcer la transparence, l'efficacité et la performance du contrôle interne ?

Sur la base de cette problématique, trois hypothèses de recherche sont formulées :

- H1 : Les institutions publiques algériennes rencontrent des obstacles structurels, culturels et organisationnels significatifs qui freinent l'application complète du modèle COSO.
- H2 : L'adoption du modèle COSO offre des opportunités importantes pour améliorer la gouvernance publique,

notamment en matière de gestion des risques et de responsabilisation des acteurs.

- H3 : La mise en œuvre du modèle COSO contribue positivement à renforcer la transparence financière et administrative dans les institutions publiques algériennes.

Conformément à cette problématique et à ces hypothèses,

l'étude poursuit quatre objectifs : (1) présenter le cadre conceptuel du COSO et ses composantes essentielles ; (2) analyser les conditions d'application du COSO dans les institutions publiques algériennes ; (3) identifier les défis et les opportunités liés à cette adaptation ; et (4) proposer des recommandations visant à améliorer le contrôle interne dans le secteur public en Algérie.

La réflexion sur la modernisation de la gestion publique trouve ses premières racines dans les travaux fondateurs de Buchanan (1969), qui introduit la théorie des choix publics, Cette approche remet en cause le modèle bureaucratique traditionnel et plaide pour une action publique fondée sur la rationalité économique, l'efficience et la responsabilisation des gestionnaires, Durant les années 1980 et 1990, le Nouveau Management Public (NMP) prend de l'ampleur. Les travaux de Hood (1991) ainsi que ceux d'Amar et Berthier (2007) montrent comment les administrations publiques s'inspirent des pratiques managériales du secteur privé, Cette période est également marquée par la publication du premier référentiel COSO (1992), considérée comme une avancée décisive dans la structuration du contrôle interne.

Au début des années 2000, Cohen (2005) propose une vision intégrée du contrôle interne dans la gouvernance publique, Les rapports de l'OCDE (2011) soulignent la nécessité de renforcer la maîtrise des risques et la fiabilité de l'information budgétaire, À partir des années 2010, Moindze (2011) met en évidence l'importance de la professionnalisation des gestionnaires publics, et Badara et Saidin (2013) démontrent que l'existence d'un contrôle interne performant améliore l'efficacité de l'audit interne.

Plusieurs études empiriques récentes enrichissent la littérature. Hoai, Hung et Nguyen (2022), sur un échantillon de 319 organisations du secteur public vietnamien, démontrent un effet positif et significatif des systèmes de contrôle interne sur la performance organisationnelle. Hamed (2023) établit empiriquement que les composantes du COSO constituent les principaux déterminants de la performance financière durable, Tetteh et al. (2022), dans deux études sur des entreprises cotées et des universités publiques du Ghana, confirment que le cadre COSO peut être efficacement adapté dans les institutions des économies émergentes.

Dans le contexte algérien, Kashroud et Mahbout (2016) relèvent une convergence partielle avec le référentiel COSO dans la législation nationale, particulièrement dans le secteur bancaire. Melliani et Kefous (2019) concluent à une adhésion moyenne et inégale aux composantes du COSO dans les entreprises de Sétif. Mahbout (2020) montre que l'entreprise portuaire EPAL est consciente du référentiel sans l'avoir pleinement formalisé, Enfin, Boukayb et al. (2022) mettent en évidence de sérieuses faiblesses dans la conception et l'application des systèmes de contrôle interne dans deux sociétés algériennes, Ces travaux, bien que précieux, portent majoritairement sur le secteur privé ou adoptent une démarche descriptive, sans analyse systématique dans les institutions publiques - lacune que la présente étude entend combler.

I- Cadre théorique du modèle COSO :

I.1. Définition et fondements conceptuels du modèle COSO :

Le modèle COSO constitue aujourd'hui l'un des cadres les plus reconnus et les plus utilisés à l'échelle internationale pour structurer et évaluer les dispositifs de contrôle interne, Fondé en 1985 aux États-Unis, le COSO avait initialement pour mission de renforcer la fiabilité de l'information financière et d'améliorer la gouvernance organisationnelle à la suite de plusieurs scandales comptables majeurs (COSO, 1992). Depuis, son champ d'application s'est progressivement élargi pour englober la gestion des risques, l'éthique, la performance et la transparence, tant dans le secteur privé que dans le secteur public.

Le référentiel central du COSO est le cadre « Internal Control - Integrated Framework », publié en 1992 puis révisé en 2013 afin de

mieux répondre aux enjeux liés à l'évolution des technologies de l'information, à la complexité opérationnelle et aux exigences accrues en matière de transparence (COSO, 2013), Cette version définit le contrôle interne comme un processus continu et dynamique, impliquant l'ensemble des acteurs de l'organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs d'efficacité opérationnelle, de fiabilité de l'information et de conformité réglementaire.

I.2. Objectifs stratégiques et opérationnels du modèle COSO :

L'ambition du modèle COSO dépasse largement la simple conformité réglementaire, Il propose une vision intégrée du contrôle interne fondée sur la performance durable, la transparence et la gestion proactive des risques, Ses principaux objectifs sont les suivants (Moeller, 2013) :

- Renforcer l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- Garantir la fiabilité des informations financières et non financières ;
- Assurer le respect des lois, des réglementations et des normes internes ;
- Promouvoir une culture éthique et une gouvernance responsable et redevable ;
- Encourager la gestion anticipative et proactive des risques ;
- Soutenir la prise de décision stratégique en améliorant la qualité de l'information ;
- Renforcer la confiance des parties prenantes internes et externes.

I.3. Les cinq composantes et les dix-sept principes du modèle COSO :

I.3.1. Environnement de contrôle (Principes 1 à 5)

L'environnement de contrôle constitue le socle fondamental du dispositif COSO. Il définit le climat organisationnel, les valeurs éthiques, le style de leadership et la répartition des responsabilités, Les cinq principes associés insistent sur l'intégrité et les valeurs éthiques, la supervision indépendante, la structure organisationnelle, les compétences requises du personnel et les mécanismes de redevabilité.

I.3.2. Évaluation des risques (Principes 6 à 9)

L'évaluation des risques vise à identifier, analyser et hiérarchiser les événements susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs, Elle inclut la définition d'objectifs clairs, l'identification systématique des risques inhérents, l'évaluation du risque de fraude et l'anticipation des changements, Cette composante confère une posture fondamentalement proactive plutôt que réactive.

I.3.3. Activités de contrôle (Principes 10 à 12)

Les activités de contrôle regroupent l'ensemble des politiques, procédures et mécanismes opérationnels conçus pour atténuer les risques identifiés à un niveau acceptable, Elles comprennent notamment les contrôles technologiques, la sécurité des systèmes d'information et la formalisation des politiques opérationnelles.

I.3.4. Information et communication (Principes 13 à 15)

Cette composante garantit la qualité, la pertinence, la fiabilité et la circulation fluide de l'information au sein et en dehors de l'organisation, Elle englobe les mécanismes de communication interne et externe et la production de données exactes, complètes et opportunes. La qualité de l'information conditionne directement la performance de la gouvernance.

I.3.5. Suivi et amélioration continue - Pilotage (Principes 16 et 17)

Le suivi assure que le dispositif de contrôle interne est régulièrement évalué, actualisé et amélioré, Les faiblesses identifiées doivent donner lieu à des actions correctives documentées et traçables. Cette composante garantit la pérennité et l'adaptabilité du système dans la durée.

I.4. Discussion critique : forces, limites et débats dans la littérature :

Bien que largement adopté, le modèle COSO fait l'objet de débats substantiels dans la littérature académique. Parmi ses forces, les chercheurs soulignent sa structuration claire, sa flexibilité et sa capacité à intégrer la gestion des risques dans le pilotage stratégique (Spira & Page, 2003), Ces atouts sont confirmés par Hoai et al. (2022) et Tetteh et al. (2022), qui montrent que les institutions des économies émergentes peuvent tirer des bénéfices significatifs de l'application du

COSO. Toutefois, Gramling (2018) souligne que la mise en œuvre peut s'avérer lourde dans les organisations bureaucratiques, et Arena (2009) relève que le modèle présuppose un niveau de maturité organisationnelle que toutes les institutions ne possèdent pas, Ces limites sont particulièrement pertinentes dans le contexte algérien.

II – Application du modèle COSO dans le contexte des institutions publiques algériennes :

II.1. Diagnostic du système de contrôle interne dans les institutions publiques algériennes :

II.1.1. Diagnostic général du contrôle interne

Le système de contrôle interne dans les institutions publiques algériennes s'inscrit historiquement dans un modèle administratif centralisé, caractérisé par une forte tradition bureaucratique héritée. Selon Benkhelifa (2019), la gestion publique repose principalement sur une logique de conformité formelle, au détriment d'une approche orientée vers la performance et la maîtrise proactive des risques. Avant la promulgation de la loi organique n°18-15, le contrôle interne était fragmenté entre plusieurs acteurs institutionnels - ordonnateurs, contrôleurs financiers, inspections ministérielles - sans vision intégrée. Malgré les réformes, la transition vers une gestion axée sur les résultats demeure progressive, caractérisée par l'absence de cartographies des risques, de procédures formalisées et de mécanismes structurés (Khelfi, 2021).

II.1.2. Le rôle de l'Inspection Générale des Finances (IGF)

Créée en 1966, l'IGF représente un pilier essentiel du contrôle public en Algérie, Ses missions couvrent l'audit de performance, le contrôle de la régularité des opérations financières et la détection des irrégularités (IGF, 2010), Les constats de ses rapports révèlent des carences structurelles persistantes : absence de procédures documentées, faiblesse de l'audit interne, insuffisance des contrôles informatisés et déficit de coordination entre services (IGF, 2018). Ces éléments montrent que le contrôle interne demeure centré sur la conformité formelle, sans intégration des outils modernes de gestion des risques prévus par le COSO.

II.1.3. Le rôle de la Cour des comptes et lecture croisée des rapports officiels

En tant qu'institution constitutionnelle indépendante, la Cour des comptes assure un contrôle juridictionnel des finances publiques. Ses rapports annuels (Cour des comptes, 2019 ; 2021) mettent en évidence des faiblesses structurelles récurrentes : systèmes comptables peu fiables, insuffisance des dispositifs de contrôle, non-respect des délais budgétaires et faible culture de transparence, La lecture croisée des rapports de l'IGF et de la Cour des comptes révèle des tendances convergentes : fragmentation du contrôle interne, orientation excessive vers la conformité formelle, faiblesse des systèmes d'information et déficit de reddition des comptes, Ces constats démontrent que le système algérien demeure éloigné des exigences du modèle COSO.

II.2. Analyse des écarts entre le modèle COSO et la réalité du contrôle interne en Algérie :

À partir du cadre théorique et du diagnostic établi, une analyse comparative structurée permet de dégager les principaux écarts entre le référentiel international et les pratiques administratives nationales.

II.2.1. Écart structurel : organisation centralisée et rigidité administrative

Alors que le COSO préconise une structure flexible assortie d'une répartition claire des responsabilités, les institutions publiques algériennes demeurent marquées par une centralisation forte, Cette organisation descendante ralentit la détection des risques et entrave la mise en œuvre d'un contrôle interne dynamique.

II.2.2. Écart organisationnel : absence de formalisation et d'audit interne structuré

Le COSO repose sur des processus documentés et un audit interne opérationnel, Or, les administrations algériennes manquent fréquemment de procédures écrites, de mécanismes de supervision et d'un audit interne formalisé, Les rapports de la Cour des comptes font état de l'absence de tableaux de bord et de documentation fiable.

II.2.3. Écart dans la gestion des risques : prédominance d'une approche réactive

Le COSO place l'identification proactive des risques au cœur de son architecture. Pourtant, la gestion des risques en Algérie demeure largement réactive, Les institutions interviennent après la survenance des problèmes, en raison de l'absence de cartographies des risques et de comités dédiés, Cette situation traduit un décalage philosophique profond avec le COSO.

II.2.4. Écart technologique : systèmes d'information fragmentés et obsolètes

Les systèmes d'information des administrations publiques algériennes se caractérisent par leur fragmentation, leur manque d'interopérabilité et leur obsolescence fréquente, Cette situation compromet la fiabilité des données et rend difficile la génération de rapports pertinents pour le pilotage stratégique.

II.2.5. Écart culturel : déficit de responsabilisation et de culture de transparence

Le COSO repose sur une culture fondée sur l'éthique, l'intégrité et la reddition des comptes. En Algérie, la culture administrative reste centrée sur la conformité formelle, La communication institutionnelle demeure verticale et descendante, freinant l'adoption d'un contrôle interne moderne et participatif.

II.2.6. Écart en compétences : insuffisance critique de la formation spécialisée

Le déploiement du COSO requiert des compétences spécifiques en audit interne, gestion des risques et gouvernance. Or, les institutions publiques algériennes disposent d'un nombre insuffisant de cadres formés, Les programmes restent majoritairement orientés vers les règles budgétaires classiques.

II.2.7. Synthèse des écarts

L'analyse comparative met en évidence des écarts profonds et multidimensionnels traduisant un décalage global entre une vision moderne du contrôle interne - orientée vers la performance et la gestion proactive des risques - et un système administratif structuré autour de pratiques traditionnelles centrées sur la conformité, Ces six

dimensions montrent que l'alignement avec le COSO nécessite une transformation profonde et cohérente des pratiques administratives algériennes.

II.3. Défis liés à l'application du modèle COSO dans les institutions publiques algériennes :

Cette section présente les principaux défis rencontrés dans l'application du modèle COSO dans les institutions publiques algériennes, structurés selon les cinq composantes fondamentales du référentiel.

II.3.1. Défis liés à l'environnement de contrôle

Le contexte institutionnel algérien demeure marqué par une centralisation forte et une culture administrative centrée sur la conformité formelle, qui limite l'autonomie des gestionnaires et freine l'appropriation des pratiques modernes de gouvernance (Benkhelifa, 2019). Ce défi est fondamental car l'environnement de contrôle conditionne l'efficacité de l'ensemble du dispositif COSO.

II.3.2. Défis liés à l'évaluation des risques

La quasi-totalité des administrations publiques algériennes ne dispose ni de cartographies des risques, ni de méthodologies formelles d'évaluation, La gestion des risques demeure principalement réactive, limitant la capacité à anticiper les défaillances (Zerouk, 2021).

II.3.3. Défis liés aux activités de contrôle

Les constats récurrents de l'IGF (2018) et de la Cour des comptes (2019, 2021) révèlent une fragmentation des processus, un déficit de documentation et l'absence de dispositifs d'audit interne performants, Cette situation compromet la mise en œuvre d'un contrôle interne conforme aux standards internationaux.

II.3.4. Défis liés à l'information et à la communication

Les systèmes d'information des institutions publiques algériennes sont fréquemment obsolètes, cloisonnés et peu fiables, limitant la production de rapports transparents et compliquant la prise de décision stratégique (Khelfi, 2021).

II.3.5. Défis liés au suivi et au pilotage

Dans les institutions publiques algériennes, les évaluations internes du contrôle interne demeurent rares et insuffisamment structurées, et le suivi des recommandations d'audit reste limité, réduisant la capacité à instaurer une dynamique d'amélioration continue (IGF, 2021).

Dans l'ensemble, ces défis montrent que l'adoption du COSO en Algérie exige un changement profond dans les pratiques de gestion, l'organisation interne et la culture administrative, accompagné d'un investissement résolu dans la formation, les systèmes d'information et la gouvernance.

II.4. Opportunités et leviers pour l'application du modèle COSO en Algérie :

Malgré les défis structurels identifiés, le contexte national algérien offre plusieurs dynamiques favorables à l'adoption progressive du modèle COSO.

La première opportunité réside dans la réforme budgétaire portée par la loi organique n°18-15, qui oriente les institutions vers une gestion axée sur les résultats, la transparence et la reddition des comptes (Khelfi, 2021). La deuxième opportunité concerne le renforcement progressif de l'IGF et de la Cour des comptes, dont les recommandations renforcent la légitimité de l'adoption d'un cadre structuré tel que le COSO (Cour des comptes, 2019 ; IGF, 2018). Une troisième opportunité émerge de la digitalisation croissante de l'administration, qui améliore la fiabilité et la traçabilité des données - condition nécessaire à la mise en œuvre de la composante « information et communication », Hamed (2023) confirme que la qualité des systèmes d'information est un déterminant majeur de l'efficacité du contrôle interne.

L'amélioration graduelle des compétences des gestionnaires publics et la multiplication des programmes de formation en audit interne constituent également un levier stratégique (Zerouk, 2021). Tetteh et al. (2022) soulignent que le renforcement des compétences est un facteur modérateur critique dans la réussite de l'adoption du COSO dans les économies émergentes, Enfin, la volonté

institutionnelle croissante de modernisation et l'ouverture de l'Algérie à des partenariats internationaux renforcent les opportunités concrètes d'intégration du référentiel (Benkhelifa, 2019).

II.5. Modèle conceptuel d'analyse et d'alignement du contrôle interne algérien au référentiel COSO :

Le tableau suivant synthétise les principales composantes du modèle conceptuel retenu dans cette étude. Il illustre la logique progressive qui structure l'analyse, en partant du diagnostic du système de contrôle interne algérien pour identifier les écarts, les défis, les opportunités et les résultats attendus de l'adoption du COSO.

Tableau (1) : Modèle conceptuel d'analyse du contrôle interne algérien

Composante du modèle	Description analytique	Rôle dans l'application du COSO
Diagnostic du système de contrôle interne	Analyse de l'état actuel du contrôle interne en Algérie : organisation, pratiques administratives, forces, faiblesses et constats des organes de contrôle (IGF, Cour des comptes).	Point de départ permettant d'identifier les insuffisances structurelles et organisationnelles.
Écarts par rapport au référentiel COSO	Identification des divergences entre les pratiques existantes et les exigences du COSO : absence de cartographie des risques, documentation limitée, faible responsabilisation, systèmes d'information fragmentés.	Permet de mesurer la distance à combler pour aligner le système algérien sur les standards internationaux.
Défis de mise en œuvre	Obstacles entravant l'adoption du COSO : culture bureaucratique, manque de compétences, résistance au changement, procédures non formalisées, insuffisance technologique.	Explique pourquoi l'application du COSO reste difficile et quels éléments doivent être transformés.
Opportunités et leviers	Réforme budgétaire 18-15, digitalisation, renforcement	Facteurs facilitant l'intégration progressive du COSO dans les

	des organes de contrôle, développement des formations en gouvernance et gestion des risques.	pratiques publiques.
Résultats attendus	Amélioration de la transparence, fiabilité de l'information, performance publique, maîtrise des risques, culture de reddition des comptes.	Objectif final : alignement sur les meilleures pratiques internationales de gouvernance.

La source : élaboré par l'auteure.

III- Résultats et Discussion :

Cette section présente les principaux résultats de l'étude et discute dans quelle mesure ils confirment les trois hypothèses formulées, en les mettant en relation avec le cadre théorique du COSO et les apports de la littérature académique contemporaine.

1. Obstacles structurels et organisationnels persistants (H1 confirmée)

L'examen du fonctionnement du contrôle interne dans les institutions publiques algériennes révèle qu'elles demeurent structurellement caractérisées par une organisation centralisée, une culture administrative orientée vers la conformité formelle et des outils de gestion insuffisants, Les rapports officiels font régulièrement état de l'absence de cartographies des risques, d'une faible formalisation des procédures, de systèmes d'information fragmentés et d'une culture de reddition des comptes peu développée, Ces constats résonnent avec les observations de Boukayb et al. (2022) et de Melliani et Kefous (2019) dans le secteur privé.

Ces éléments confirment H1 : l'application du COSO se heurte à des obstacles structurels, organisationnels et culturels significatifs. La modernisation du contrôle interne ne peut être envisagée sans un changement profond des pratiques managériales et un engagement institutionnel fort et durable.

2. Opportunités favorables pour renforcer la gouvernance publique (H2 confirmée)

La mise en œuvre de la loi organique 18-15, les initiatives de digitalisation, le renforcement des organes supérieurs de contrôle et l'émergence de formations spécialisées créent un environnement propice, Cette constellation de leviers converge avec les conditions identifiées dans la littérature internationale comme favorables à l'adoption du COSO dans les pays émergents (Tetteh et al., 2022 ; Hoai et al., 2022). Ces éléments confirment H2 : le modèle COSO offre des opportunités réelles pour renforcer la gouvernance publique algérienne, capable de clarifier les responsabilités institutionnelles et d'améliorer la performance et la redevabilité.

3. Potentiel avéré pour renforcer la transparence et la performance (H3 confirmée)

L'alignement progressif du système algérien avec les composantes du COSO est susceptible d'améliorer substantiellement la fiabilité de l'information financière, de renforcer la traçabilité des opérations et de consolider une culture institutionnelle de transparence. Ces résultats s'inscrivent en cohérence avec les conclusions de Hamed (2023), qui démontre empiriquement que les composantes du COSO sont les principaux déterminants de la performance financière durable. H3 est ainsi confirmée, L'ensemble des résultats montre que l'intégration du COSO est souhaitable, nécessaire et réalisable, à condition que les réformes soient accompagnées d'un renforcement des compétences et d'une formalisation des processus.

Conclusion :

La présente étude a démontré que le contrôle interne dans les institutions publiques algériennes reste structuré autour d'une logique de conformité formelle, avec une gestion des risques insuffisamment développée et une culture de responsabilisation qui peine à s'imposer. Toutefois, les réformes portées par la loi organique 18-15, la digitalisation progressive de l'administration et le rôle croissant des organes supérieurs de contrôle offrent de réelles perspectives de modernisation.

Les résultats confirment les trois hypothèses formulées : les obstacles structurels, culturels et organisationnels sont réels et documentés (H1) ; les opportunités pour renforcer la gouvernance publique existent et sont mobilisables (H2) ; et le potentiel du modèle COSO pour améliorer la transparence et la performance est avéré (H3). Ces résultats s'inscrivent en résonance avec les travaux empiriques conduits dans des contextes comparables - Vietnam (Hoai et al., 2022) et Ghana (Tetteh et al., 2022) - confirmant la pertinence transversale du cadre COSO dans les économies émergentes.

L'adoption du modèle COSO est à la fois nécessaire et réalisable en Algérie, à condition d'accompagner cette transition par une modernisation progressive, cohérente et durable des institutions, Cette étude ouvre plusieurs pistes de recherche : une validation empirique du modèle conceptuel à travers une enquête de terrain, une analyse comparative avec d'autres pays du Maghreb et d'Afrique subsaharienne, ainsi qu'une évaluation longitudinale de l'impact de la loi 18-15 sur les pratiques de contrôle interne.

Références et bibliographie :

Ouvrages :

Amar, A., & Berthier, L. (2007). **Management public**. Paris : Vuilbert.

Moeller, R. (2013**). Executive's Guide to COSO Internal Controls**. Hoboken : John Wiley & Sons.

Articles de revues :

Arena, M., & Azzone, G. (2009**). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. International Journal of Auditing, 13(1), 43–60.**https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x

Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013**). Impact of effective internal control systems on the internal audit effectiveness at local government level. Journal of Social and Development Sciences, 4(1), 16–23.**

Benkhelifa, M. (2019). **Les réformes de la gestion publique en Algérie : enjeux, limites et perspectives. Revue Algérienne des Sciences de Gestion, 11(2), 40–58**.

Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1969). **The calculus of consent: Logical foundations of constitutional democracy.** Ann Arbor : University of Michigan Press.

Cohen, S., & Leventis, S. (2005**). Internal auditing effectiveness in the public sector. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 17(3), 312–335.**

Hamed, R. (2023). **The role of internal control systems in ensuring financial performance sustainability. Sustainability, 15(13), 10206.**https://doi.org/10.3390/su151310206

Hoai, T. T., Hung, B. Q., & Nguyen, N. P. (2022). **The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: The moderating role of transformational leadership. Heliyon, 8(2), e08954**. https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2022.e08954

Hood, C. (1991). **A public management for all seasons? Public Administration, 69(1), 3–19.**

Kashroud, B., & Mahbout, N. (2016). **Al-itar al-mutakamil lil-raqaba al-dakhiliyya COSO-IC wa atharuhu 'ala al-raqaba al-dakhiliyya fi al-Jaza'ir. Revue Jaded Al-Iqtisad, Université d'Alger 3, 11, 1–20.**

Khelfi, R., & Bouguessa, M. (2021). **La réforme budgétaire en Algérie : enjeux et réalités. Revue Finances Publiques, 9(1), 25–44.**

Melliani, H., & Kefous, M. (2019). **Mada i'timad al-raqaba al-dakhiliyya wafq ma'yar COSO fi al-sharikat al-jaza'iriyya : dirasa maydaniyya. Revue du Chercheur Économique, Université Ferhat Abbas Sétif, 7(11 bis), 49–68.**

Moindze, A. (2011). **Modernisation de la gestion publique dans les pays en développement : enjeux et perspectives. Revue Africaine d'Administration Publique, 4(2), 11–27.**

Spira, L. F., & Page, M. (2003). **Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16(4), 640–661**. https://doi.org/10.1108/09513570310492547

Tetteh, L. A., Kwarteng, A., Aveh, F. K., Dadzie, S. A., & Asante-Darko, D. (2022a). **The impact of internal control systems on corporate performance among listed firms in Ghana: The moderating role of information technology. Journal of African Business, 23(1), 104–125.** https://doi.org/10.1080/15228916.2020.1826851

Tetteh, L. A., Kwarteng, A., Aveh, F. K., Dadzie, S. A., & Asante-Darko, D. (2022b). **Nexus between the COSO framework and the effectiveness of internal control systems: Public universities' perspectives. EuroMed Journal of Management, 4(4), 315–331**. https://doi.org/10.1504/EMJM.2022.127445

Zerouk, S. (2021).**La gestion des risques dans les administrations publiques algériennes : pratiques, limites et perspectives. Revue du Management Public, 9(2), 60–78.**

Thèses et mémoires :

Boukayb, M. A., Sidi Mohammed, & Dhouifi, H. (2022). **Taqyim nuzum al-raqaba al-dakhiliyya fi al-sharikat al-jaza'iriyya 'ala daw' namuzaj COSO : dirasa tatbiqiyya. Revue du Développement et de la Prospective pour la Recherche et les Études, 7(2), 159–171.**

Mahbout, N. (2020). **Athar irsa' al-itar al-tasawwuri li-nizam al-raqaba al-dakhiliyya wafq haykal COSO 'ala ada' al-mu'assasa al-iqtisadiyya** [Thèse de doctorat, spécialité Finance et Comptabilité]. Université d'Alger 3.

Rapports officiels et documents institutionnels :

COSO. (1992). **Internal Control – Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.**

COSO. (2013). **Internal Control – Integrated Framework (Updated Edition). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.**

Cour des comptes. (2019). **Rapport annuel. Alger : Institution constitutionnelle de contrôle.**

Cour des comptes. (2021). **Rapport annuel. Alger : Institution constitutionnelle de contrôle.**

IGF. (2010**). Rapport d'activité. Alger** : Ministère des Finances.

IGF. (2018). **Rapport général sur la gestion publique**. Alger : Ministère des Finances.

IGF. (2021). **Rapport annuel sur le contrôle interne dans les institutions publiques**. Alger : Ministère des Finances.

OCDE. (2011). **Public Governance Report**. Paris : Organisation de Coopération et de Développement Économiques.