

De l'émergence à l'ancrage de l'audit interne dans la gestion des collectivités territoriales au Maroc

From the emergence to the anchoring of internal audit in the management of local authorities in Morocco

TARIQ Mohamed

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations
Maroc

CHERQAOUI Mariam

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations
Maroc

Date de soumission : 02/06/2026

Date d'acceptation : 15/07/2026

Pour citer cet article :

TARIQ M & CHERQAOUI M (2026) «De l'émergence à l'ancrage de l'audit interne dans la gestion des collectivités territoriales au Maroc», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 2» pp : 564- 584.

Résumé

De nos jours, le chantier de la décentralisation constitue un véritable levier de développement économique et social. Le transfert de compétences aux collectivités territoriales rend ces dernières en permanence confrontées à l'amélioration de leur performance dans un souci de promotion d'une gouvernance publique plus efficace et plus transparente. Par ailleurs, la recherche de nouveaux modes et outils de gestion devient un besoin impérieux pour répondre aux exigences de maîtrise des risques et de performance de l'ensemble des opérations.

La réflexion engagée dans ce papier vise à analyser la place de l'audit interne dans la gestion des collectivités territoriales marocaines. Nous nous sommes interrogés sur les conditions susceptibles d'assurer un ancrage de cette fonction dans les pratiques de gestion des collectivités territoriales en vue d'une meilleure contribution à l'amélioration de la gestion publique en général et en particulier la gestion locale. Par la même occasion, nous avons passé en revue, à travers un processus exploratoire théorique, les différents textes qui constituent l'arsenal juridique encadrant la fonction d'audit interne dans les différents échelons des collectivités territoriales.

Mots clés : Audit interne, collectivités territoriales, gouvernance.

Abstract

Nowadays, the decentralization process is a real lever for economic and social development. The transfer of competences to local and regional authorities means that they are constantly confronted with the need to improve their performance in order to promote a new, more effective and transparent public governance. In addition, the search for new management methods and tools is becoming an urgent need to respond to the imperatives of risk management and performance of all operations.

The reflection undertaken in this paper aims to analyse the place of internal audit in the management of Moroccan local authorities. In this regard, we wondered about the opportunities brought by this management tool to the improvement of public management and the modernization of local management. At the same time, we reviewed, through a theoretical exploratory process, the various texts that constitute the legal arsenal governing the internal audit function in the different levels of local authorities.

Keywords : Internal audit, local authorities, governance.

Introduction

Depuis plusieurs années, le Maroc est entré dans une phase de profondes transformations économiques, sociétales et politiques en vue de garantir un niveau de croissance suffisant pour promouvoir l'essor économique du pays tout en veillant à la mise en place des bases d'une société inclusive et résiliente.

Dans ce contexte, l'environnement des affaires a connu une attention particulière et les pouvoirs publics ont introduit plusieurs réformes sectorielles afin d'accroître le flux des investissements privés et augmenter leur rentabilité¹. En parallèle, la modernisation de l'administration marocaine s'est érigée au centre d'un ensemble de politiques publiques avec comme objectifs prioritaires la rationalisation des dépenses et l'augmentation de la performance organisationnelle. De plus, ce processus de réformes administratives prône une transformation profonde et transversale des institutions étatiques afin d'atteindre les objectifs de la bonne gouvernance et soutenir un secteur public robuste, réactif et capable de répondre aux enjeux de viabilité et de résilience.

Personnes morales clés de la politique de décentralisation de l'Etat, les collectivités territoriales marocaines ont subi des réformes successives qui ont élargi leur périmètre d'action et les ont dotées de plus de pouvoir. Parmi ces réformes on cite notamment : la constitution de 2011, la nouvelle architecture territoriale de 2015, les lois organiques de 2015 relatives aux collectivités territoriales, le nouveau modèle de développement de 2021.

La nouvelle architecture territoriale de 2015 est venue donner un élan au processus de décentralisation à travers l'attribution aux espaces décentralisés d'un statut constitutionnel et institutionnel avancé pour une meilleure appropriation des politiques publiques et des besoins de développement local.

La Constitution de 2011 a marqué également un tournant majeur dans l'évolution du processus de décentralisation au Maroc. En effet, la consécration de la politique de la régionalisation avancée ainsi que la confirmation du rôle important des collectivités territoriales dans l'architecture institutionnelle du pays ont enclenché un ambitieux projet de réforme de la gouvernance locale qui considère désormais la collectivité territoriale comme levier du progrès économique, culturel et social.

C'est ainsi que le référentiel propre au processus de décentralisation a été renforcé par l'avènement en 2015 des lois organiques relatives aux collectivités territoriales qui ont donné

¹ En témoigne, les améliorations constantes de la position du Maroc dans le classement *Doing Business* de la banque mondiale, passant ainsi du 128^{ème} rang sur 180 pays en 2010 au 53^{ème} rang en 2020.

une nouvelle vision à l'organisation administrative et institutionnelle du pays basée sur le renforcement des règles de la gouvernance relative à la bonne application du principe de libre administration et son corollaire la reddition des comptes.

Le Nouveau Modèle de Développement du Maroc, stratégie fédératrice lancée en 2021 et ayant pour ambition l'horizon 2035, a également réservé une place centrale à la dimension territoriale, et les territoires sont considérés désormais comme des espaces de conception des politiques publiques en partenariat avec l'Etat. Cette nouvelle vision consolide ainsi le rôle des collectivités territoriales comme acteurs majeurs de création des richesses, d'ancrage des principes fondamentaux de la durabilité des ressources et d'éclosion de la démocratie participative dans la finalité de favoriser l'émergence de territoires résilients et prospères (La commission spéciale sur le modèle de développement, 2021).

Fortes de ces orientations stratégiques et de ce nouvel arsenal juridique, les collectivités territoriales ont cherché à introduire de nouveaux outils dans la gestion de la chose publique. Parmi ces outils, l'audit interne, perçu comme un outil de modernisation de la gestion territoriale et de promotion de la gouvernance, constitue un moyen privilégié de pilotage des processus, de maîtrise des coûts de gestion et de gestion des risques.

Dans le cadre de cet article, on tente de répondre à la problématique suivante : Comment a été instauré l'audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines ? Et quels sont les outils à même d'assurer l'ancrage de cette fonction au sein des pratiques de gestion des collectivités territoriales en vue d'une meilleure contribution à la bonne gouvernance locale ?

L'intérêt général de cette étude est de mener une réflexion sur les conditions de contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance des collectivités territoriales. La démarche adoptée pour réaliser cette réflexion est basée, particulièrement, sur une analyse des textes juridiques régissant la fonction d'audit interne dans les collectivités territoriales, ainsi que l'exploitation d'informations issues des rapports et des ressources bibliographiques en relation avec le sujet. Pour ce faire, nous allons tenter de rendre compte dans un premier temps des facteurs d'émergence de la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales.

Dans un deuxième temps, nous allons nous focaliser sur les textes juridiques et réglementaires qui ont instauré l'audit interne dans les différents échelons territoriaux.

Et enfin, nous allons aborder le concept de bonne gouvernance locale afin d'esquisser les conditions dans lesquelles la fonction d'audit interne pourrait contribuer à la réalisation de cet objectif stratégique des collectivités territoriales.

1. L'émergence de l'audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines : une revue documentaire

La compréhension de la fonction d'audit interne dans le secteur public ne s'accomplisse qu'à travers l'appréhension du courant du New Public Management. Pour cela une attention particulière sera accordée à cette doctrine.

Selon Hood (1991), c'est au début des années 80 qu'on a assisté à l'émergence d'un nouveau courant, qui vise l'amélioration de la performance publique, nommé « New Public Management ». Huet, de Pompignan, & Batt (2013) avancent que ce courant est soutenu par trois objectifs principaux qui sont : l'efficacité socio-économique, la qualité de service et l'efficacité de gestion.

L'idée majeure du New Public Management est que le secteur public, organisé selon les principes de la bureaucratie wébérienne, est rigide, et qu'il est souhaitable d'y transposer les outils de gestion du secteur privé. D'ailleurs, à l'inefficacité d'une administration bureaucratique centralisée, focalisée sur son propre développement, le New Public Management oppose un secteur public reposant sur l'économie, l'efficacité et l'efficience, et capables de gagner en autonomie, en flexibilité et en réactivité (Amar & Berthier, 2007).

Pour Cohen (2012), la Nouvelle Gestion Publique consiste à gérer l'administration au plus près d'une entreprise privée. Pour cela, elle impose à l'Etat un objectif de performance et de transparence de plus qu'elle implique l'utilisation d'outils nouveaux empruntés au privé, à l'instar de l'audit interne. Toutefois, l'audit n'était pas négligé, ni absent dans le modèle traditionnel, mais les fondements ainsi que la finalité de cet outil ont primé la régularité et la gestion des deniers publics sur la performance.

1.1. Contexte d'apparition de l'audit interne dans les collectivités territoriales

L'audit interne est apparu au Maroc au cours des années 80, et le secteur privé était le premier à avoir introduit cette fonction pour la gestion et la maîtrise des différentes opérations. Par la suite, ladite fonction a été introduite dans le secteur public pour des raisons liées à l'instauration des recommandations prévues par le Programme d'Ajustement Structurel (PAS)² en plus de l'ouverture sur des marchés internationaux et aussi en vue d'assainir les états financiers des entreprises publiques marocaines (Barnia, 2015).

² Le Programme d'Ajustement Structurel a été adopté officiellement au Maroc depuis 1983. Il avait pour objectif la mise en place d'un certain nombre de réformes sous la conduite des institutions financières internationales allant dans le sens d'une modernisation de l'économie nationale.

Fait emblématique de cette émergence, la création, en 1985, de l'Institut des Auditeurs Internes du Maroc (IIA-MAROC) sous l'appellation, dans un premier temps, de l'AMACI (Association Marocaine des Auditeurs et Consultants Internes). L'IAI-MAROC est devenu membre de l'Institut International des Auditeurs Internes (IIA-Global) en 1991, et depuis, il s'engage à promouvoir la croissance et le développement des activités relatives à l'audit, à la gouvernance, au contrôle permanent et au contrôle interne au profit de ses adhérents au Maroc.

Il faut attendre les années 90 pour voir émerger les premiers textes qui ont mis en exergue la nécessité de la création d'un environnement propice à la promotion et l'accélération de la mise en place de la fonction d'audit interne au sein des établissements publics.

En effet, en 1993, Sa Majesté le Roi Feu Hassan II a adressé une lettre au Premier Ministre de l'époque, l'invitant à soumettre les établissements publics et les administrations à l'audit. Ainsi, il mentionnait : «l'audit est aujourd'hui de pratique courante dans les sociétés et les entreprises. Vous y ferez procéder dans tous les établissements publics où le besoin s'en fait ressentir³». En conséquence de quoi, le Premier Ministre avait ordonné de créer des cellules d'audit interne au sein de tous les départements ministériels. Ainsi, la plupart des ministères ont procédé à la création desdites cellules en mettant en place les moyens humains, financiers et matériels nécessaires pour remplir convenablement leur rôle.

1.2. La Constitution de 2011 : moment charnière de l'histoire de l'audit interne des collectivités territoriales au Maroc

Parmi les raisons qui ont rendu indispensable la mise en place d'une fonction d'audit interne au sein des organisations publiques, nous trouvons des raisons d'ordre constitutionnel qui proviennent essentiellement de la constitution de 2011. La nécessité de cette fonction au sein des collectivités territoriales marocaines tire, en grande partie, sa légitimité du principe de la liaison de la responsabilité à la reddition des comptes qui est prévu par les dispositions de ladite constitution.

En fait, l'alinéa 2 de l'article premier de la constitution de 2011 indique que le régime constitutionnel du Royaume est fondé sur la séparation, l'équilibre et la collaboration des pouvoirs, ainsi que sur la démocratie citoyenne et participative, et les principes de bonne gouvernance et de la corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes.

³ Le journal l'Economiste, Edition N° 108 du 16/12/1993.

L'obligation de reddition des comptes est considérée également par l'article 154 de la constitution de 2011 comme un des aspects de la bonne gouvernance. C'est ainsi que ledit article dispose que « les services publics sont organisés sur la base de l'égal accès des citoyennes et citoyens, de la couverture équitable du territoire national et de la continuité des prestations. Et ces services sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité, et sont régis par les principes et valeurs démocratiques consacrés par la constitution ».

1.3. L'impact profond de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances (LOLF) sur l'audit interne

L'Etat marocain a entamé ces dernières années un processus de réforme et de modernisation du secteur public, dont la réforme budgétaire fait partie. Dans ce sens, et fortement inspirée par la LOLF française, la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, promulguée le 02 juin 2015, prône une transformation de la gestion publique vers la transparence budgétaire et la budgétisation axée sur le résultat et la performance. Dans le même ordre, l'approche actuelle de gestion des finances locales est fortement liée à cette nouvelle réforme budgétaire adoptée par le Maroc conformément à ladite loi (LOLF), et ce dans l'objectif d'assurer le passage d'une gestion de moyens à un pilotage axé sur les résultats conformément aux principes du New Public Management.

La LOLF adoptée au Maroc permet d'instaurer au sein des entités et établissements relevant de l'État une démarche généralisée, standard et uniforme pour la promotion de leur performance. Ainsi, et en vertu de l'élargissement de leurs compétences, les collectivités territoriales sont désormais reconnues comme des acteurs de développement local. Cette nouveauté considère la performance comme enjeu allié à la gestion locale, à la qualité des services et à l'efficacité socio-économique (Sadik, Amrani, & Slimani, 2021).

2. L'audit interne dans les collectivités territoriales au Maroc : un cadre juridique et réglementaire riche

La prise de conscience des pouvoirs publics marocains de l'importance cruciale de la fonction d'audit s'impose dans les textes juridiques et réglementaires. Pour explorer la conceptualisation de l'audit interne dans le contexte marocain, ses spécificités ainsi que ses outils, nous avons fait recours aux différents textes de lois formant l'arsenal juridique propre à

la fonction audit interne dans les différents échelons des collectivités territoriales, à savoir les régions, les préfectures et provinces et les communes.

Toutefois, la sélection des textes juridiques en question s'est basée sur des critères bien précis à savoir l'objectif du texte et sa force normative. Et pour bien mener une analyse pertinente du cadre juridique, on a opté à la hiérarchisation des sources juridiques selon la force et la portée, ainsi que le caractère actuel de ces textes et leur périmètre d'application.

2.1. Les régions

L'article 250 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions indique dans le troisième paragraphe de son premier alinéa que l'Etat met en place des mécanismes d'évaluation régulière, interne et externe pour accompagner et soutenir la région en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues. Toutefois, les modalités d'application de ces dispositions sont fixées par décret.

Selon le premier et le deuxième paragraphe du premier alinéa de l'article 3 du décret n° 2.17.304 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la région en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues, l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur accompagne les services de la région dans la mise en place d'un dispositif de contrôle interne et la création d'une fonction d'audit interne, et ce, notamment à travers l'élaboration et la publication d'un guide précisant les principes fondamentaux et les composantes du système de contrôle et d'audit internes et les modalités de leur adoption ainsi que la méthode d'identification et de gestion des risques. Ladite autorité gouvernementale veille également à l'organisation des sessions de formation sur le contrôle interne et l'audit interne en vue de l'instauration d'une culture de contrôle au sein de la région.

En plus, les articles 55, 68 et 70 du décret n° 2.17.449 relatif à la comptabilité publique des régions et de leurs groupements disposent que les dépenses des régions et de leurs groupements sont soumises à un contrôle léger ou assoupli si elles disposent d'un dispositif d'audit et de contrôle interne conformément à la réglementation en vigueur.

D'après les textes de lois cités précédemment, on constate clairement que le législateur s'est emparé de l'importance de la culture d'audit, en donnant force de loi à des dispositions nouvelles ayant en commun de faire intervenir l'audit interne pour une bonne mise en pratique au sein des collectivités territoriales.

2.2. Les préfectures et provinces

L'article 220 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces dispose dans le troisième paragraphe de son premier alinéa que l'Etat met en place des mécanismes d'évaluation régulière, interne et externe pour accompagner et soutenir la préfecture ou la province en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues. Cependant, les modalités d'application de ces dispositions sont fixées par décret.

Selon le premier et le deuxième paragraphe du premier alinéa de l'article 3 du décret n° 2.17.305 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la préfecture ou de la province en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues, l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur accompagne les services de la préfecture ou de la province dans la mise en place d'un dispositif de contrôle interne et la création d'une fonction d'audit interne, et ce, notamment à travers l'élaboration et la publication d'un guide précisant les principes fondamentaux et les composantes du système de contrôle et d'audit internes, et les modalités de leur adoption ainsi que la méthode d'identification et de gestion des risques. Ladite autorité gouvernementale veille également à l'organisation des sessions de formation sur le contrôle interne et l'audit interne en vue de l'instauration d'une culture de contrôle au sein de la préfecture ou de la province.

Egalement, l'audit interne trouve sa légitimité dans le texte du décret d'application de la loi organique 112.14 relative aux préfectures et provinces.

D'ailleurs, selon les articles 55, 68 et 70 du décret n° 2.17.450 relatif à la comptabilité publique des préfectures et provinces et de leurs groupements, les dépenses des préfectures et provinces et de leurs groupements sont soumises à un contrôle léger ou assoupli si elles disposent d'un dispositif d'audit et de contrôle interne conformément aux modalités précisées à la réglementation en vigueur.

2.3. Les communes

Selon les dispositions du troisième paragraphe du premier alinéa de l'article 276 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, l'Etat met en place des mécanismes d'évaluation régulière, interne et externe pour accompagner et soutenir la commune en vue d'atteindre une

bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues. Ainsi, les modalités d'application de ces dispositions sont fixées par décret.

Ainsi, selon le premier et le deuxième paragraphe du premier alinéa de l'article 3 du décret n° 2.17.306 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la commune en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues, l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur accompagne les services de la commune dans la mise en place d'un dispositif de contrôle interne et la création d'une fonction d'audit interne, et ce, notamment à travers l'élaboration et la publication d'un guide précisant les principes fondamentaux et les composantes du système de contrôle et d'audit internes, et les modalités de leur adoption ainsi que la méthode d'identification et de gestion des risques. Ladite autorité gouvernementale veille également à l'organisation des sessions de formation sur le contrôle interne et l'audit interne en vue de l'instauration d'une culture de contrôle au sein de la commune.

En plus des textes cités ci-dessus, l'audit interne tire sa légitimité également du décret n° 2.17.451 relatif à la comptabilité publique des communes et des établissements de coopération entre les communes. Ledit décret dispose à travers les articles 55, 68 et 70 que les dépenses des communes ou des institutions de coopération entre les communes sont soumises à un contrôle léger ou assoupli si elles disposent d'un dispositif d'audit et de contrôle interne conformément aux modalités précisées à la réglementation en vigueur.

Dans le même contexte, le Ministère de l'Intérieur a mis récemment à la disposition des communes une charte d'audit interne. En fait, il s'agit d'un document qui détermine les principales orientations pour l'exercice de la fonction d'audit interne, tout en veillant à se conformer à un certain nombre de principes en relation avec la déontologie et les règles de la profession ainsi que le respect des normes professionnelles en la matière.

L'élaboration de ladite charte entre dans le cadre du projet de mise en place de la fonction d'audit interne au sein des communes. Ce projet fait partie du plan stratégique de la Direction Générale des Collectivités Territoriales qui relève du Ministère de l'Intérieur, visant l'accompagnement des collectivités territoriales pour la mise en œuvre des grands chantiers de réformes que connaît le pays, en l'occurrence celui de la promotion de la gouvernance à travers notamment les chantiers de la décentralisation et de la régionalisation avancée.

On conclue que l'objectif de l'instauration de la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales, est d'asseoir une culture de bonne gouvernance locale en plus de l'amélioration des relations de ces entités avec leurs usagers. Ainsi, la gestion de la chose

locale est considérée comme un carrefour où se recoupent une panoplie d'activités et d'actions qui sont porteuses d'une multitude de risques de gestion et qui peuvent biaiser potentiellement l'atteinte des objectifs escomptés, et ce, que ce soit en termes de domaines d'intervention ou en terme d'efficacité de cette intervention. De ce fait, l'audit interne constitue pour les responsables locaux un outil pertinent de détection des risques et d'évaluation des mesures à prendre pour les dépasser ou au moins d'en atténuer l'impact.

3. L'ancrage de l'audit interne dans la gestion des collectivités territoriales : les instruments de mise en œuvre

Au cours des dernières décennies, le Maroc a pris la décision de considérer le territoire comme un moteur de développement local. En effet, le pays s'est lancé dans un processus d'instauration des bases et fondements du développement territorial, ce qui exige l'adoption d'une logique de bonne gouvernance territoriale avec la promotion de l'approche participative en faveur de tous les acteurs économiques et sociaux (Ouazzani Chahdi, 2023).

Doter cette fonction du cadre juridique adéquat est un facteur institutionnel important de la mise en œuvre de cette fonction car il lui donne une force obligatoire. Ce cadre est loin d'être suffisant par lui-même. Il faut à côté mettre en place des instruments de mise en œuvre.

Évidemment, les gestionnaires locaux ont été tenus de faire appel aux modes de gestion les plus développés et les plus efficaces pour répondre aux besoins de management et de maîtrise des risques. D'ailleurs, le renforcement de la performance repose principalement sur l'adoption d'un système de contrôle interne, et qui nécessite à son tour l'existence d'un ensemble de dispositifs dont le plus important est l'audit interne. Ces outils apparaissent donc indispensables pour maîtriser les risques auxquels sont affrontées ces organisations et pour bien gérer les deniers publics, tout en se conformant aux lois et réglementations en vigueur.

3.1. Le contrôle interne : Un préalable à la mise en œuvre de l'audit interne

Les définitions du contrôle interne sont multiples et variées. Toutefois, elles ne sont pas contradictoires et s'accordent sur le point qu'il s'agit d'un ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de l'organisation à tous les niveaux afin de maîtriser le fonctionnement de leurs activités (Renard, 2016).

Le foisonnement des définitions relatives à la notion de contrôle interne est expliqué par la divergence et la pluralité des préoccupations des différents intervenants à ce propos. En effet, les spécificités de chaque organisation ainsi que celles des intervenants peuvent changer la

perception des parties prenantes du contrôle interne (Khalil, Ajili, Ben Slimene, & Abdelli, 2022).

On peut avancer que le contrôle interne est composé de procédés et d'instruments de vérification qui s'intègrent aux procédures de gestion opérationnelle. Il nécessite un préalable à son mise en œuvre qui est l'existence d'un manuel de procédure et d'un bon système d'information solide, en plus de la digitalisation des procédures et des moyens de son exécution.

En 1985, un groupe de réflexion a été constitué aux Etats-Unis sous la dénomination de COSO (Committee Of Sponsoring Organisations), et a développé un référentiel méthodologique du contrôle interne édité en 1992 sous le titre « la pratique du contrôle interne ». Ce référentiel définit le contrôle interne et ses composantes et décrit les critères d'évaluation des systèmes de contrôle (Gumb & Lemaitre, 2006).

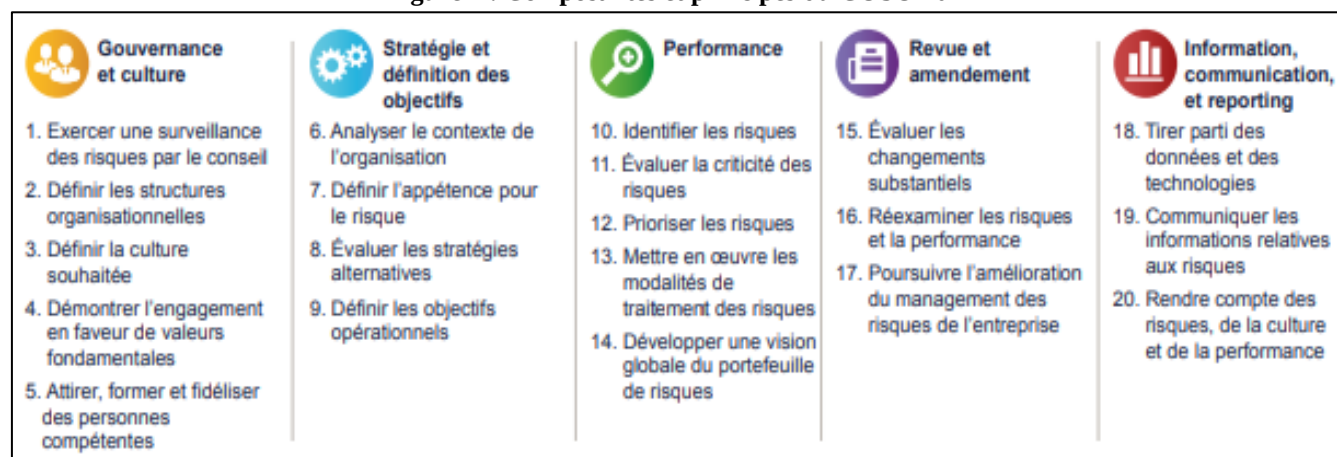
Ainsi, les objectifs du contrôle interne ont été enrichis avec l'avènement de la dimension stratégique et la mise à jour de la version initiale du COSO de 1992 vers la version COSO 2 de 2004 (Ez-zarzari & Hilmi, 2020).

Dans le cadre de la version COSO 2, l'adoption d'une politique de management des risques permet d'identifier le niveau de risque acceptable par l'organisation en vue d'accroître la création de valeur. Cette appétence pour le risque est prise en compte dans l'élaboration de la stratégie dans le sens où cette dernière doit être cohérente avec l'appétence de l'organisation pour le risque (IFACI, PWC - PriceWaterhouseCoopers, Landwell, 2005).

En 2013, une nouvelle version du COSO fait son apparition suite aux attentes accrues en matière de gouvernance et en réponse à l'évolution de l'environnement dans lequel opèrent les organisations. Le référentiel COSO 2013, dit COSO « contrôle interne », est codifié ainsi à travers dix-sept principes sous-jacents aux cinq composantes principales du contrôle interne (PWC, 2013).

En 2017, le nouveau COSO a été mis à jour pour pouvoir répondre aux exigences contemporaines des organes de gouvernance et de surveillance et mettre en exergue l'intérêt stratégique des pratiques de management des risques et leur apport à la performance organisationnelle. Cette nouvelle version est organisée en cinq composantes interdépendantes qui s'appuient sur 20 principes qui vont de la gouvernance au pilotage (COSO, 2017).

Figure 1 : Composantes et principes du COSO 2017



Source : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2017

A la lumière de ce qui précède, l'audit interne donne à l'organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations à travers l'examen du contrôle interne et l'édiction des recommandations qu'il faut suivre pour l'améliorer. Le contrôle interne forme donc le socle de maîtrise des opérations d'une organisation donnée et constitue par la suite la matière que l'auditeur interne veille à améliorer constamment.

3.2. Le comité d'audit interne: un support principal de la réalisation des missions d'audit interne

Le comité d'audit est une structure permanente d'une organisation, composée généralement d'administrateurs indépendants et chargé des missions de génération de l'information financière fiable et en relation avec l'audit (Spira, 1999). Le rôle du comité d'audit consiste à coordonner les diligences des auditeurs internes et externes dans l'objectif de mobiliser les outils requis à l'intégrité du processus d'audit et assurer l'optimisation de son utilisation (Piot & Kermiche, 2009).

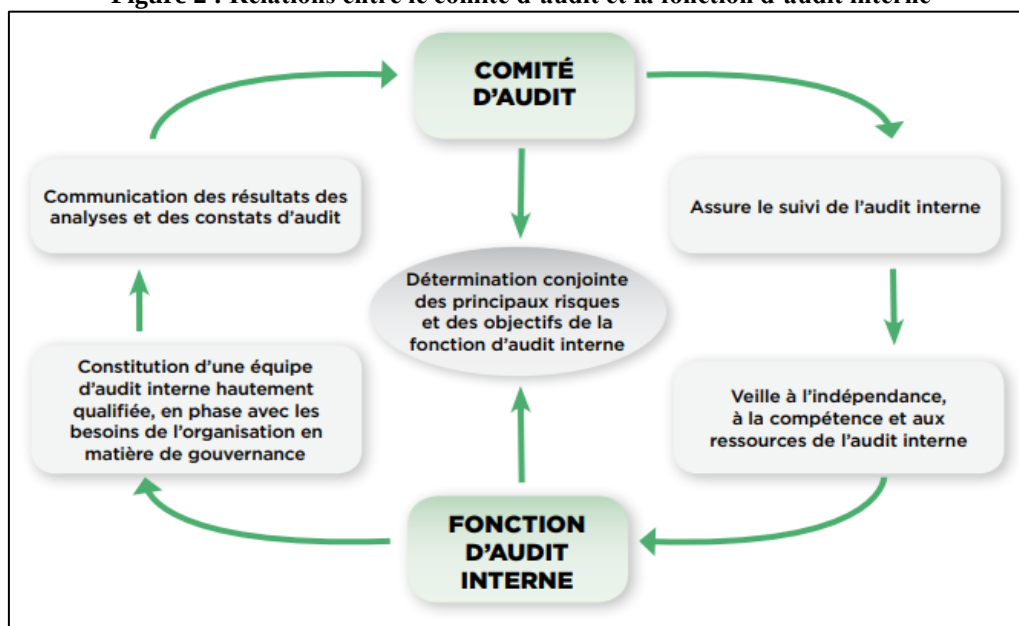
Selon DeZoort (1997), les préoccupations principales du comité d'audit envers l'audit interne sont la supervision de la fiabilité du système de contrôle interne et l'atténuation de la dépendance hiérarchique des auditeurs internes vis-à-vis du pouvoir exécutif, notamment à travers la revue des plans d'audit. Pour Raghunandan, Rama, & Read (2001), la fonction d'audit interne constitue un mécanisme fiable qui contribue à la réduction des problèmes d'agence entre le comité d'audit et l'organe exécutif.

Selon Hella & Ali Brahim (2008), les objectifs du comité d'audit et de l'audit interne sont réciproques et intimement liés. Dans le même ordre d'idées, l'audit interne approvisionne le comité d'audit en informations relatives au fonctionnement du contrôle interne et au

management des risques, ce qui permet de réduire les risques d'asymétrie informationnelle entre la direction générale et le comité d'audit. A son tour, le comité d'audit contribue à l'amélioration de l'efficacité de la fonction d'audit interne à travers le maintien de l'objectivité de cette fonction et la participation à la nomination et à la révocation du responsable de l'audit interne (Stewart & Subramaniam, 2010). Egalement, selon Christopher, Sarens, & Leung (2009), l'indépendance de la fonction d'audit interne est éventuellement menacée au cas où les décisions de recrutement et de révocation du responsable de l'audit interne sont placées sous l'autorité souveraine de l'audité.

Pour Rittenberg (2016), la fonction d'audit interne pourrait fournir des services à valeur ajoutée importante au comité d'audit. Ce dernier devrait quant à lui participer au recrutement du responsable de l'audit interne, contribuer à l'examen du plan d'audit interne, et finalement s'assurer que les constats édictés par l'audit interne sont correctement communiqués et bien pris en compte par l'organisation. La figure ci-dessous illustre la relation mutuelle existante entre l'audit interne et le comité d'audit :

Figure 2 : Relations entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne



Source : Fondation de la recherche de l'Institute of Internal Auditors, 2016

Les attributions et les règles de fonctionnement des comités d'audit dans le secteur public marocain sont régies notamment par les textes législatifs et réglementaires suivants:

- La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'État sur les entreprises publiques et autres organismes;

- Le Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance des Entreprises et Établissements Publics (EEP).

À ceci s'ajoute la charte du comité d'audit qui définit les principes de formation et de travail du comité d'audit et les modalités de distribution des responsabilités au sein de ce comité ainsi que sa composition, sa fréquence de convocation et de réunion et les modalités de délibération et de reporting.

La création et la mise en œuvre du comité d'audit permet de fournir une assurance sur l'efficacité du système de contrôle interne en plus de l'assistance du management pour garantir la crédibilité et l'intégrité de l'information publiée et l'amélioration de son image vis-à-vis des autorités réglementaires.

3.3. Les normes d'audit internes : Un gage de qualité de la conduite de l'audit interne

L'audit interne est une fonction pratiquée dans des environnements juridiques et culturels variés au profit d'organisations dont les caractéristiques et les spécificités sont diverses et multiples. Cette différence d'environnement peut impacter la pratique et l'exercice de l'audit interne, ce qui rend essentiel l'encadrement de cette fonction par des normes très précises et bien définies. Dans ce sens l'IIA a identifiée des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne afin que les auditeurs internes ainsi que la fonction d'audit interne s'acquittent de leurs engagements et leurs responsabilités.

Les Normes internationales d'audit interne énoncent des exigences et des recommandations pour permettre de pratiquer un audit interne de qualité à l'échelle internationale. Ces normes sont applicables au niveau des organisations dont les caractéristiques et les spécificités sont variables et différentes.

Selon Renard (2010), la fonction d'audit interne obéit à des règles communes et s'exerce dans le cadre des normes de la profession définies et adoptées au niveau international. Ainsi, la définition des normes d'audit interne par la communauté internationale remonte à 1947 avec « la déclaration des responsabilité » qui délimite le champ d'action de l'audit interne et définit ses objectifs. L'évolution de la fonction et le développement de la pratique professionnelle ont exigé des révisions récurrentes et périodiques en plus d'une refonte totale en 2002.

Depuis la mise à jour du cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne en 2017, l'environnement professionnel a connu plusieurs changements. Ceci a imposé une refonte du cadre de référence et a amené l'IIA à lancé un processus de révision et

d'élaboration de nouvelles normes professionnelles d'audit interne. Ainsi, les nouvelles normes ont été publiées en janvier 2024, et seront applicables à compter de janvier 2025.

Le noyau de ce cadre est composé ainsi de 15 principes directeurs pour garantir l'efficacité de l'audit interne. Chaque principe est associé à un ensemble de normes contenant des exigences, des éléments à prendre en compte pour la mise en œuvre et des exemples de preuves de conformité. Ces éléments ensemble auront pour objectif d'aider les auditeurs internes à mettre en œuvre les principes et à atteindre l'objectif de l'audit interne.

Les normes internationales d'audit interne s'appliquent au responsable de l'audit interne, aux auditeurs internes et à la fonction d'audit interne. Ces normes ainsi sont réparties en cinq domaines selon la figure ci-dessous :

Figure 3 : Les cinq domaines composant les normes internationales d'audit interne



Source : The institute of internal auditors, 2024

Toutefois la fonction d'audit interne dans le secteur public opère dans un environnement spécifique soumis à des particularités d'ordre politique et des structures de gouvernance qui diffèrent largement du secteur privé, ce qui peut impacter l'interprétation et la mise en œuvre des normes par les fonctions d'audit interne. Ainsi, le nouveau cadre de référence a prévu une section pour décrire les stratégies et outils de conformité dans les conditions et circonstances propre à la fonction audit interne dans le secteur public.

Les auditeurs internes des collectivités territoriales marocaines, à l'instar de leurs homologues dans les autres pays, doivent se conformer au cadre de référence international des pratiques professionnelles dans l'exercice de leur activité d'audit interne afin d'apporter un soutien efficace à la profession et contribuer à son évolution.

Dans un contexte de recrudescence de risque et d'incertitude, la gouvernance devienne un véritable levier pour la maîtrise de l'organisation et la création de la valeur ajoutée. L'évolution législative et réglementaire a permis l'essor de la fonction d'audit interne en tant que support fondamental de la gouvernance. Dans ce sens, l'apport de l'audit interne en tant que mécanisme de gouvernance se manifeste à travers sa capacité à renforcer le dispositif de contrôle interne, neutraliser les risques auxquels est exposée l'organisation et contribuer à la fiabilisation de l'information.

En somme, la conformité aux normes d'audit interne constitue un gage pour l'efficacité de cette fonction au sein des collectivités territoriales si les procédures sont exécutées correctement selon les dispositions prescrites dans les textes législatifs en vigueur. Ceci permet en parallèle d'instaurer la culture de contrôle en tant que conviction dans les collectivités territoriales marocaines et entraver l'évolution d'un audit interne efficace.

Conclusion

Le processus de décentralisation au Maroc a connu une dynamique importante depuis l'avènement de la constitution de 2011. Ainsi, cette dernière a adopté des réformes importantes qui traduisent la volonté de l'Etat d'élargir les compétences des collectivités territoriales, d'ancrer la pratique de démocratie de proximité, et de poser les fondements d'une gouvernance locale, dont lesdites collectivités constituent un levier de progrès économique, social et territorial.

En ce sens, les nouveautés de l'arsenal juridique relatif aux collectivités territoriales sont venues pour promouvoir une nouvelle architecture territoriale du Royaume, basée sur des fondements constitutionnels en vue de soutenir la modernisation des structures de l'Etat et contribuer au développement régional intégré et durable.

C'est dans ce contexte de mutation typique des gestions locales qu'on a supposé utile de nous interroger sur ce que pourrait devenir le dispositif d'audit interne, et ce, en partant des acquis du processus de décentralisation et en tenant compte des nouvelles exigences de gouvernance issues des réformes récentes.

L'adoption des techniques de contrôles modernes constitue aujourd'hui un enjeu majeur lié aux nouveaux modes de gestion. Cette réalité est exigée suite aux crises économiques et financières successives en plus de la nécessité de préserver les deniers publics et d'optimiser la gestion administrative au niveau local.

Le renforcement de la performance constitue un objectif qui repose essentiellement sur la mise en place d'un système de contrôle interne, et qui nécessite à son tour l'existence d'un

ensemble de dispositifs dont le plus important est l'audit interne. Dans ce contexte, l'audit interne constitue l'instrument indispensable pour maîtriser les risques auxquels sont affrontées les collectivités territoriales. Ceci permettra sans aucun doute de répondre aux besoins de management et de maîtrise des risques. Néanmoins, cette fonction reste méconnue ou sous-estimée par les responsables locaux, d'où la nécessité de promouvoir l'accompagnement et l'orientation quant à l'intérêt de la mise en place d'un système d'audit interne tandis qu'au renforcement des capacités des futurs auditeurs.

De nos jours, il semblerait qu'une telle question fasse de plus en plus l'objet d'un consensus des acteurs locaux et même d'un encouragement des partenaires et organismes internationaux. L'importance accordée à l'audit interne dans les collectivités territoriales est un choix qui vient consolider les acquis du royaume en ce qui concerne la modernisation de l'administration et la promotion de la gouvernance territoriale. Sa mise en œuvre soutenue par l'appui de l'Etat ainsi que d'autres organismes étrangers permettrait ainsi la consécration de la démarche de transparence et de performance dans la gestion au niveau des collectivités territoriales.

Quant aux perspectives futures, il est judicieux qu'une étude quantitative soit le prolongement de ce travail en vue d'enrichir le débat et quantifier l'apport du dispositif d'audit interne en matière de gouvernance locale et de modernisation de la gestion au niveau des collectivités territoriales.

BIBLIOGRAPHIE

- Amar, A., & Berthier, L. (2007). Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites. *Gestion et Management Publics*, 1-14.
- Amrani, N., Sadik, M., & Hemmi, M. (2021). Gouvernance des collectivités territoriales au Maroc : une approche prospective à la lumière des expériences internationales. *Alternatives Managériales et Economiques*, 144-165.
- Barnia, M. (2015, Septembre 11). La création de valeur ajoutée socio-économique par l'Audit Interne : Cas d'Entreprises Marocaines. Paris, France: Le Conservatoire national des arts et métiers.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 200-220.
- Cohen, A. G. (2012). *La nouvelle gestion publique*. Paris: Gualiano.
- COSO. (2017). Le management des risques de l'entreprise - Une démarche intégrée à la stratégie et à la performance. Paris: COSO.
- Dahir n° 1-11-91 du 27 chaabane 1432 (29 juillet 2011) portant promulgation du texte de la Constitution. (2011). Bulletin officiel n° 5964 bis du 30 juillet 2011.
- Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. (2015). Bulletin officiel n° 6370 du 18 juin 2015.
- Dahir n° 1-15-83 du 20 ramadan 1436 (7 juillet 2015) portant promulgation de la loi organique n° 111-14 relative aux regions. (2016). Bulletin officiel n° 6440 du 18 février 2016.
- Dahir n° 1-15-84 du 20 ramadan 1436 (7 juillet 2015) portant promulgation de la loi organique n°112-14 relative aux préfectures et provinces. (2016). Bulletin officiel n° 6440 du 18 Février 2016.
- Dahir n° 1-15-85 du 20 ramadan 1436 (7 juillet 2015) portant promulgation de la loi organique n° 113-14 relative aux communes. (2016). Bulletin officiel 6440 du 18 février 2016 .
- Décret n° 2.17.304 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la région en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et

- dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues. (2017). Bulletin officiel n° 6587 du 17 juillet 2017.
- Décret n° 2.17.305 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la préfecture ou de la province en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences. (2017). Bulletin officiel n° 6587 du 17 juillet 2017.
- Décret n° 2.17.306 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la commune en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences. (2017). Bulletin officiel 6587 du 17 juillet 2017.
- Décret n° 2.17.449 relatif à la comptabilité publique des régions et de leurs groupements. (2017). Bulletin officiel n° 6626 du 30 novembre 2017.
- Décret n° 2.17.450 relatif à la comptabilité publique des préfectures et provinces et de leurs groupements. (2017). Bulletin officiel n° 6626 du 30 novembre 2017.
- Décret n° 2.17.451 relatif à la comptabilité publique des communes et des établissements de coopération entre les communes. (2017). Bulletin officiel n° 6626 du 30 novembre 2017.
- DeZoort, T. (1997). An Investigation of Audit Committees' Oversight Responsibilities. *Abacus*, 208-227.
- Ez-zarzari, Z., & Hilmi, Y. (2020). Contrôle interne de l'information financière et exigences de la loi Sarbanes-Oxley : Évaluation et proposition d'une démarche d'implémentation pour les entreprises marocaines. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 775-795.
- Gumb, B., & Lemaitre, C. N. (2006). Le contrôle interne au travers des représentations que se font les dirigeants de groupes du CAC 40 : une étude exploratoire. Tunisie: Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s).
- Hella, D., & Ali Brahim, O. (2008). Impact de l'interaction entre le comité d'audit et la fonction de l'audit interne sur l'efficacité de l'audit interne. *Management & Prospective*, 121-141.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public administration*, 3-19.
- Huet, J. M., de Pompignan, D., & Batt, J. (2013). Les pionniers de la nouvelle gestion publique. *L'Expansion Management Review*, 113-121.
- IFACI, PWC - PriceWaterhouseCoopers, Landwell. (2005). *Le management des risques de l'entreprise*. Paris: Editions d'Organisation.

Khalil, A., Ajili, A., Ben Slimene, I., & Abdelli, M. E. (2022). *Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne*. Malakoff : Dunod.

La commission spéciale sur le modèle de développement. (2021). *Le nouveau modèle de développement*. Rabat.

OCDE. (2017). *Accompagner les réformes de la gouvernance locale au Maroc*. Paris: OCDE.

Ouazzani Chahdi, A. (2023). *La gouvernance territoriale dans le Maroc contemporain*. Paris: L'Harmattan.

Piot, C., & Kermiche, L. (2009). À quoi servent les comités d'audit ? *Comptabilité Contrôle Audit*, 9-54.

PWC. (2013, Juillet). COSO 2013 Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation . France.

Raghunandan, K., Rama, D., & Read, W. (2001). Audit Committee Composition, "Gray Directors," and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 105-118.

Renard, J. (2010). *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris: Eyrolles.

Renard, J. (2016). *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris: Eyrolles.

Rittenberg, L. (2016). *Interagir avec le comité d'audit: un pas en avant pour l'audit interne*. Floride: Fondation de la recherche de l'Institute of Internal Auditors.

Sadik, M., Amrani, N., & Slimani, H. (2021). La performance publique territoriale à l'aune de la LOLF : cas d'une commune urbaine marocaine. *International Journal of Business and Technology Studies and Research*, 1-14.

Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 328-360.