

L'audit interne : coup de fouet à la bonne gouvernance territoriale

Internal audit: boosting good territorial governance

GHARRAFI Mehdi

Doctorant en sciences de gestion

Groupe de recherche en gestion des organisations (GREGO)

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Marrakech

Université Cadi Ayyad

E-mail : mehdigharrafi@gmail.com

KERFALI Souhaila

Doctorante en sciences de gestion

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LRSGO)

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion KENITRA - Université Ibn Tofail

E-mail : kerfali.sh@gmail.com

Date de soumission : 17/02/2019

Date d'acceptation : 20/03/2019

Pour citer cet article :

GHARRAFI M. & KERFALI S. (2019) « L'audit interne : coup de fouet à la bonne gouvernance territoriale »,
Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 802-
822

Résumé :

La gestion des affaires locales est un vaste chantier où se mêlent affaires budgétaires et financières, développement économique, social et culturel, urbanisme, aménagement et environnement. Sa bonne gouvernance est en mesure de limiter d'importants risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs dans les domaines de la gestion et de la gouvernance territoriale. À ce titre, l'audit interne constitue un outil approprié pour aider les responsables à identifier ces risques et partant à prendre les mesures permettant d'éviter leurs effets. Dans notre article, on va expliciter à travers une réflexion théorique, l'apport de l'audit interne en matière de gouvernance territoriale.

Mots clés :

Management public, gouvernance territoriale, bonne gouvernance, audit interne, Efficience.

Abstract :

The management of local affairs is a vast project that combines budget and financial affairs, economic, social and cultural development, urban planning, development and the environment. Its good governance is able to limit significant risks that could affect the achievement of objectives in the areas of management and territorial governance. As such, internal audit is an appropriate tool to help managers identify these risks and thereby take steps to avoid their effects

Key words:

Public management, territorial governance, good governance, internal audit, efficiency.

Introduction :

Dans un contexte marqué par des mutations concomitantes à la mondialisation, à l'ouverture et à la libéralisation, un intérêt croissant se manifeste pour la gouvernance en général et à la gouvernance au niveau du secteur public en particulier, pour mieux ancrer la conjoncture économique et développer la contribution à la dynamique de développement économique et social.

Au Maroc, le secteur public, constitue un acteur majeur dans le modèle de développement du Maroc compte tenu de ses interventions multiples dans l'offre de services publics aux citoyens, dans la réalisation de projets structurants pour le développement économique et social, l'aménagement du territoire, la réduction des disparités territoriales et sociales, l'ouverture à l'international et la promotion de l'investissement aussi bien public que privé dans divers secteurs d'activité, et de son fort engagement en matière de gouvernance, de transparence, de responsabilité sociale et environnementale, de lutte contre la corruption, d'éthique et de reddition des comptes.

En effet, depuis les années 2000 les pouvoirs publics au Maroc, ont investi massivement dans de grands projets d'infrastructures qui ont permis d'appuyer le déploiement des grandes stratégies sectorielles tout en préservant l'équité, réduisant la pauvreté et facilitant l'accès aux services publics. Dans ce sens, le secteur public, joue le rôle de porteurs de stratégies publiques, de mise en place, de réhabilitation et de modernisation des infrastructures et des équipements de base. A cet effet, il mobilise des investissements lourdement capitalistiques notamment dans son domaine d'activité.

Conscient des retombées positives d'une infrastructure moderne et des services publics performants sur les principaux indicateurs socio-économiques, les efforts déployés par le secteur public se poursuivent à travers le portage de différents projets structurant de pays impactant directement et de manière significative la compétitivité de l'économie nationale et ayant une forte complémentarité avec les objectifs de développement durable et de valorisation du capital humain et immatériel.

Néanmoins, et face aux nouveaux défis caractérisant l'environnement économique national et international (endettement, contenu en croissance, enjeux sociaux et territoriaux ...), le secteur public doit prendre ses décisions d'investissements en infrastructure non seulement

sur la base des conséquences immédiates de ces investissements, mais également de leurs effets potentiels sur la croissance globale de notre pays et de l'impact sur le citoyen en vue de répondre aux exigences d'un nouveau modèle de développement susceptible de réduire les inégalités économiques, sociales, et territoriales, cet objectif ne peut être réalisé qu'au travers une amélioration de la gouvernance a niveau du secteur public qui s'avère une priorité que les pouvoirs publics doivent consacrer davantage d'intérêt et d'efforts pour un investissement public efficace, efficient et socialement responsable.

Dans ce cadre, le Maroc a entrepris, d'importantes réformes visant à moderniser l'environnement institutionnel, économique et financier dans le secteur public (l'instauration des services du contrôle de gestion, de management des risques, des services d'inspection..) en permettant de lui offrir un cadre de gouvernance moderne et cela à travers un certain nombre des mécanismes de gestion.

Parmi ces mécanismes, nous citons également l'instauration des services de l'audit interne (HILMI, Y. (2013)). Il est à signaler qu'au Maroc, le secteur public a introduit l'audit dans la gestion des affaires pour la maîtrise des opérations et ce, pour des raisons liées à l'ouverture mondiale et aussi en vue d'assainir les états financiers suite aux recommandations des bailleurs de fonds dans le cadre du plan d'ajustement structurel (PAS).

L'année 1985 a vu la création de l'IIA-MAROC sous l'appellation, dans un premier temps, de l'AMACI (association marocaine des auditeurs consultants internes).

L'année 1993 a constitué un tournant important pour la pratique de l'audit interne au Maroc. En effet, dans une lettre adressée au Premier Ministre de l'époque, SM LE ROI Feu Hassan II 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 s'en fait ressentir »¹.

Suite à cette lettre royale, le Premier Ministre avait ordonné à tous les Ministres de créer des cellules d'Audit Interne au sein de leurs départements et de les doter des moyens nécessaires pour s'acquitter convenablement de leur mission. Dans ce cadre, la plupart des ministères ont procédé à la création desdites entités, afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les organismes à plus de transparence, surtout en matière

¹Le journal l'économiste, Édition N° 3 du 14/11/1993.

d'information financière, et de les aider à créer de la valeur ce qui se traduit également par une amélioration de la gouvernance.

Dans ce cadre, il convient de poser deux principales questions à savoir :

- ❖ **Quelles sont les spécificités de l'audit interne au niveau du secteur public ?**
- ❖ **Dans quelles mesures l'audit interne peut-il contribuer à la bonne gouvernance territoriale ?**

Ce présent article comprend trois principaux axes à savoir : le premier axe comprend essentiellement le cadre conceptuel de la gouvernance ainsi que le lien entre l'audit interne et la gouvernance. Concernant le deuxième axe, on va montrer un bref aperçu sur la revue de littérature. Le troisième axe va démontrer l'apport de l'audit interne en matière de gouvernance territoriale.

1. CADRE CONCEPTUEL

1.1. Le Concept de la gouvernance

La gouvernance est appréhendée de plusieurs manières. Nous allons exposer les définitions les plus répandues.

Dans le rapport de (Calbury, 1992), la gouvernance est définie comme la manière dont les entreprises sont dirigées et contrôlées. Cette définition met l'accent sur les mécanismes de contrôle, de direction et de surveillance afin de permettre d'assurer un certain niveau de transparence.

Selon (Charreaux, 1997), « le gouvernement des organismes recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui « gouvernent » leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire ». Cette définition permet une vision plus large des acteurs de prise de gouvernance et ce à travers l'intégration des mécanismes organisationnels dans la prise des décisions stratégiques. La gouvernance selon (Commelin, 2001) est définie comme étant « le système dans lequel la conduite des firmes par le dirigeant est contrôlée par l'ensemble des acteurs économiques. Ce ne sont pas donc les seuls propriétaires qui devraient exercer ce contrôle mais les créanciers, les salariés, les clients, les autorités publiques ... cette approche

idéale de la gouvernance débouche sur une conception de l'entreprise citoyenne, les décisions managériales sont supposés prendre en considération les intérêts des différents stakeholders ».

Ces différentes définitions permettent de dépasser la définition de la gouvernance par l'analyse des relations entre actionnaires et dirigeants (approche actionnariale) et permettent d'élargir le champ d'étude pour intégrer l'ensemble des parties prenantes dans la gouvernance. Dans le contexte marocain, la gouvernance selon le code marocain des bonnes pratiques de gouvernance « regroupe l'ensemble des relations entre les dirigeants de l'entité et son organe de gouvernance avec les actionnaires d'une part, et avec les autres parties prenantes d'autre part, et ce, dans l'objectif de création de valeur pour l'entité ».

La définition adoptée par ce code emboite le pas à des définitions déjà citées et privilégie une gouvernance partenariale dans l'entité répond aux attentes des différentes parties prenantes.

Ainsi, Maziz SALAH classe les diverses définitions données au concept de la gouvernance en deux catégories. La première s'intéresse au comportement effectif des organismes en termes par exemple de performance ou de croissance et la seconde concerne le cadre normatif de fonctionnement des organismes (règles).

1.2. Notion de l'audit interne

L'Institut des Auditeurs Internes (The Institute of Internal Auditors : IIA), association internationale qui fédère les instituts d'audit interne nationaux, définit l'audit interne comme « an independent, objective assurance and consulting activity designed to addvalue and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes ». Pour l'Institut français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI), chapitre français de l'IIA, « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ». Il s'agit là, de la traduction de la définition de l'IAA, de son adaptation par le conseil d'administration de l'IFACI depuis 2002.

1.3. Lien entre l'audit interne et la gouvernance

La gouvernance repose sur un courant d'opinion qui s'est développé aux Apparaît, au Japon et en Europe, en réaction à une série des scandales. Les infractions les plus manifestes à la bonne gouvernance concernent Enron en novembre 2001 ; Andersen en janvier 2002 ; Worldcom –MCI en mars 2002 ; Vivendi en juillet 2002 ; Global Crossing en janvier 2003 ; Security Trust, Invesco, Putman. Fin 2003 ; Elf et Crédit Lyonnais (Eiteman, Stonehill et Moffett, 2004). Estimant que les scandales anciens et récents étaient imputables à l'inefficacité des systèmes de contrôle interne, les législateurs des principaux pays développés (Justin, 2005) ont été amenés à légiférer. C'est le cas de la Loi Sarbanes- Oxley (SOX) de juillet 2002 et de la Loi sur la sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003. Ces deux lois imposent de nouvelles obligations en matière de contrôle interne. En apparaît par exemple, la LSF poursuit plusieurs objectifs :

- Moderniser les autorités de contrôle avec la création de l'Autorité des marchés (AMF) et du Haut Conseil du Commissariat aux comptes ; renforcer la sécurité et la confiance des investisseurs ;
- Favoriser la transparence qui permettrait aux actionnaires d'être mieux informés sur les procédures de contrôle interne et les méthodes de travail ainsi que sur la répartition des pouvoirs des organes dirigeants qui conduisent aux décisions prises par ces derniers.

Dans ce cadre, il est demandé au président du conseil d'administration ou de conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Au-delà de leurs différences, les lois SOX et LSF font du contrôle interne un enjeu majeur de la gouvernance et une responsabilité accrue des plus hauts responsables. Dans ce cadre, et pour satisfaire aux obligations légales, la fonction d'audit interne² a un rôle fondamental à jouer dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. En effet, la norme³ de fonctionnement 2120 sur le contrôle stipule que «

²La fonction d'audit interne est souvent assimilée à une fonction du contrôle des contrôles

³La fonction d'audit interne est organisée au niveau mondial (Internal Institute of Auditors) et au niveau de chaque pays. En France, l'IFACI est le chapitre français de l'IIA. A ce titre l'IIA a édicté des normes pour la pratique professionnelle qui ont été traduites et adaptées par l'IFACI (www.ifaci.com). Ces normes professionnelles qui constituent des exigences minimales sont subdivisées en « normes de qualifications » (les séries 1000) de l'audit et des auditeurs et des « normes de fonctionnement » (les séries 2000)

l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ». La norme 2120.A1- précise que sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur la gouvernance, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation. L'évaluation par l'auditeur interne doit porter sur les aspects suivants :

- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations ;
- La protection du patrimoine et le respect des lois et règlements.

A travers ces aspects, découlent les missions généralement attribuées à l'auditeur interne :

- ❖ **Une mission d'audit opérationnel**, plus tournée vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place. L'auditeur interne doit procéder à un examen systématique des activités ou des processus d'une entité, en vue d'évaluer l'organisation et ses réalisations et identifier les pratiques jugées non économiques, improductives et inefficaces, de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer de leur suivi ;
- ❖ **Une mission d'audit financier**, orientée sur la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Ici, l'auditeur interne doit s'assurer, en relation avec les auditeurs externes, que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables ; Il ne s'agit nullement ici, d'une mission de certification des comptes ;
- ❖ **Aux deux premières missions traditionnelles**, s'ajoutent une mission d'audit de la stratégie. Ici, l'auditeur doit identifier les risques associés aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'organisation et évaluer la conformité ou la cohérence d'ensemble entre ce qui avait été dit et ce qui est fait dans le but d'apprécier la performance des réalisations.

Selon la norme 2130 relative à la gouvernance, il incombe également à l'auditeur interne d'évaluer le processus de gouvernance et de formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration. A cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- Promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;

- Garantir une gestion efficace des performances de l'organisation assortie d'une obligation de rendre compte ;
- Bien communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- Fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités.

En définitive, les contrôles à réaliser par l'auditeur interne visent à s'assurer que toutes les opérations sont maîtrisées et que l'entité est gérée efficacement et dans la transparence. C'est la condition d'une bonne gouvernance et à ce titre, la fonction d'audit interne a une responsabilité qui ne peut que légitimer son rôle d'acteur majeur de la gouvernance.

2. REVUE DE LITTERATURE

Quelques études ont une relation avec notre thème, elles concernent trois angles fondamentaux qui se présentent comme suit :

- ❖ Des études portées sur l'analyse de l'émergence de l'audit dans le secteur public.
- ❖ Des études portées sur l'importance, la nature et les mécanismes de la gouvernance dans le secteur public.
- ❖ Des études apportées sur la relation entre l'audit interne et la gouvernance. Parmi ces dernières, on cite notamment :

2.1. Le nouveau management public

La multiplication de réformes au sein des organismes publics, mobilisant des principes et des instruments inspirés de la doctrine du New Public Management (NPM), a provoqué des protestations et des mobilisations collectives de la part de nombreux groupes professionnels dans de nombreux secteurs (santé, éducation, justice, travail social, recherche...). L'audit s'accapare une place importante dans le programme des réformes initiées par le New Public Management (NPM) ou le Nouveau Management Public.

Le New Public Management (NPM) est une doctrine managériale qui fait référence aux politiques gouvernementales des années 80 relatives à la réforme du secteur public afin de générer une plus grande efficacité (Steane, Du., et Ga., 2015). Ces réformes visent en premier lieu le changement de la forme organisationnelle et les modes de gestion des

administrations, considérés comme obsolètes et dépassés. Cela ne signifie en aucun cas que le management est une nouveauté dans le secteur public, mais laisse entrevoir la dominance de fortes logiques de bureaucratie et de contrôles traditionnels. Quant aux managers publics, ils doivent de plus en plus être motivés, hautement adaptables tout en étant adaptés. Ces qualifications leur permettent de développer l'innovation, la créativité et la responsabilisation. Rappelons au passage que le new public management fait référence aux sept éléments suivants énoncés par Hood en 1995:

- Une décomposition du secteur public en unités stratégiques organisées par produit « manageable »;
- Une introduction d'une compétition entre organisations publiques et entre organisations publiques et privées;
- Une utilisation des techniques managériales issues du secteur privé;
- Une utilisation plus rationnelle des ressources avec une recherche des alternatives de moyens de production à moindre coûts;
- Un mouvement vers un contrôle des organisations publiques par des managers visibles exerçant un pouvoir discrétionnaire;
- Un mouvement vers l'adoption de standards de performance plus explicites et mesurables ou plus contrôlables;
- Une mise en avant de la mesure des résultats.

Ainsi, la gestion de l'action publique appelle aujourd'hui une logique de rationalisation, qui fait que les administrations publiques doivent être gérées de la même logique que celles des entreprises privées, tout en invoquant les principes de gestion suivants, qui expliquent sa singularité organique et téléologique: la décentralisation, la désagrégation et la désorientation (Thompson et al. 1995). Les structures dans le secteur public se voient porteuses de changements interminables au travers du principe de responsabilisation et de la reddition des comptes. Par ailleurs, l'action publique doit être gérée selon les principes de la transparence, de l'efficacité et de l'efficience. Dès lors, il en découle l'instauration des systèmes de mesure et d'évaluation de la performance inspirés des modèles de l'agence et/ou de la délégation dans le secteur privé. Cela repose, selon (Hood,1995), sur deux constats:

-L'obligation de rendre compte, suite à un affaiblissement de la confiance, entraîne un accroissement du contrôle;

-L'assertion des acteurs que la manière par laquelle sont gérées les organisations privées est l'unique et la meilleure.

2.2. La théorie de l'explosion de l'audit dans le secteur public

Par la théorie de l'explosion de l'audit, Power en 1999 entend l'expansion des activités d'audit au-delà de son acception traditionnelle relative à l'audit financier comptable légal. Dans le secteur public (Power, 2005), elle se réfère à la croissance des pratiques de vérification, de contrôle et de suivi au sein des organisations du secteur public afin de mieux comprendre comment ces changements ont été introduits dans les organisations publiques, de s'interroger sur leurs effets inattendus et involontaires et de souligner les risques d'une illusion de contrôle (Tremblay & Malsch, 2012). In fine, l'objet de cette théorie est la mise en évidence des origines de cette explosion de l'impératif de contrôle sous l'égide des thèses du New Public Management. À ce niveau, l'administration publique a développé une culture de l'évaluation de la performance à l'instar des organisations du secteur privé. Ce phénomène de transfert des pratiques du secteur privé vers le secteur public trouve son explication dans le courant de la théorisation ou l'abstraction des idées. Or, selon (Giddens, 1990) et (Czarniawska & Savon 2005), dans une société globalisée où les idées, les modèles et les normes dépassent les barrières spatio-temporelles, l'abstraction des idées semble être sa plus importante caractéristique cités par (Tremblay & Malsch 2012). En d'autres mots, un discours, ayant émergé dans un contexte localement spécifique, peut trouver sa voie vers la globalisation, sous une forme abstraite, pour être réintroduit et approprié dans des contextes différents. Dès lors, le degré de la réussite de l'adoption d'une méthode issue du secteur privé dans le secteur public dépend grandement de sa théorisation. Il s'agit de sa transformation en concepts abstraits et sa présentation de l'idée comme une solution à un problème précis (Greenwood, Su., et Hi., 2002). La théorisation s'avère ainsi, une phase cruciale qui permet à une idée de se répandre dans une société. Ce qui implique la définition du problème, la réglementation proposée et la justification du traitement proposé. À cela peut s'ajouter le rôle de la traduction et de la légitimation des idées complexes en des formules facilement appréhendables et convaincantes (Strang & Meyer 1993). Par ailleurs, l'émergence et l'adoption de l'audit dans le secteur public marocain se sont construites à partir des actions et théories centrées autour de notions de contrôle, d'audit, efficacité, efficience et pertinence ainsi que la réforme et la modernisation (Harakat, 1992). Malgré cela, cette assertion avancée par Power en 1999 et en

2005 est loin d'être une duplication contextuelle telle qu'elle a été analysée dans le contexte de la Grande Bretagne ou des USA, où fut observée une explosion de la société de l'audit. Celle-ci étant marquée par un marché de grandes multinationales dont l'activité principale est l'audit et le conseil. C'est ainsi la vague d'explosion s'est renversée vers le secteur public qui se voit nécessairement d'intégrer les meilleures techniques du secteur privé dans le cadre du NPM. Dans le contexte marocain, le secteur public n'est tellement fort pour qu'il ait une reproduction d'un contexte similaire. Dès lors, cette explosion de l'audit dans le secteur public peut être expliquée à la base par l'influence des organismes internationaux d'abord. Ensuite, la prise de conscience des pouvoirs publics de la nécessité de cette fonction, qui commence à s'imposer dans les textes juridiques et réglementaires.

2.3. L'adoption des pratiques de l'audit dans le secteur public marocain

Les pratiques de contrôle et d'audit au niveau du secteur public marocain se sont développées et se sont enrichies constamment sous l'effet combiné de la doctrine et de la pratique (Harakat, 1992). Par ailleurs, d'autres facteurs ont contribué à l'approfondissement et au perfectionnement des techniques et des principes de contrôle et d'audit. On peut mentionner à cet égard des facteurs d'ordre institutionnel, managérial et réglementaire.

- Les facteurs institutionnels explicatifs de l'émergence de l'audit interne

Suite aux crises économiques et financières marquées par l'endettement et l'aggravation des tensions sociales dans les pays sous-développés, les institutions internationales (ONU, INTOSAI, BM, FMI), ont pris conscience, dans le cadre de leurs interventions, de la nécessité des fonctions de l'audit et du contrôle, sous l'égide de la gouvernance (Harakat 1992). À cet effet, ces institutions ne cessent de recommander aux administrations publiques d'avoir en leur sein des entités chargées de l'audit et du contrôle. À cela il faut ajouter que le Maroc, a procédé depuis son indépendance à des aménagements institutionnels et organisationnels du contrôle et d'audit. Dans ce sens, il a été créé en 1960 l'institution de la commission nationale des comptes qui allait devenir en 1979 la Cour des Comptes. Cette institution, ayant été constitutionnalisées comme étant une juridiction financière, à travers ses recommandations est à l'origine de nombreux changements et adaptations organisationnels au niveau de l'administration publique marocaine (Azzarradi & Fikri, 2017). En parallèle, le Maroc est membre adhérent à un ensemble des organisations internationales et régionales de l'audit et contrôle, en l'occurrence l'INTOSAI, l'AFROSAI et l'ARABOSAI.

- Les facteurs managériaux explicatifs de l'émergence de l'audit interne

Sur le plan managérial, l'adoption des principes issus de la bonne gouvernance et du NPM nécessite la mise en place d'un système de contrôle et d'audit interne. Primo, la performance et l'efficacité, dont sont redevables les responsables des administrations publiques, sont tributaires d'un système d'audit interne efficace (Renard, 2013). Deuxio, l'introduction de l'approche par les résultats et sa réussite dans les administrations publiques restent dépendantes de l'efficacité et la pertinence du système d'audit interne (Tremblay & Malsch, 2012), lequel est garant de la qualité de l'information et de la responsabilisation des décideurs. Tercio, le processus de la régionalisation avancée dans lequel s'est engagé pleinement le Maroc, nécessite un transfert de pouvoir et de latitude du niveau central vers le niveau déconcentré et territorial en vue d'atteindre un niveau élevé d'autonomie sur le plan financier et administratif (Boutchich & Gallouj, 2014). Ce processus de transfert de pouvoir nécessite des actions de contrôle et d'audit dans l'objectif d'avoir une assurance pour les pouvoirs centraux de la bonne foi et de la bonne gestion des décideurs territoriaux. À cela s'ajoute l'impératif de suivi de l'implémentation des orientations stratégiques de l'État sur le plan territorial (Renard, 2013). En revanche, il n'en demeure pas moins que cette pratique n'a pas encore atteint un niveau de maturité suffisant. Cela s'explique non seulement par l'exigence d'un véritable effort de son adaptation, mais également par la prise en considération des spécificités du secteur public et les contraintes bureaucratiques et réglementaires lors de son intégration.

- L'émergence de l'audit interne : une justification réglementaire

Le discours royal du 29 juillet 2017 a dressé un jugement sévère de l'administration marocaine en l'a qualifiant, sur un ton dur, de faible et irresponsable. Par ailleurs, il a mis l'accent sur la nécessité d'une application stricte des dispositions de l'alinéa 2 de l'Article premier de la Constitution, alinéa qui établit une corrélation entre responsabilité et reddition des comptes.

Par ailleurs, la reddition des comptes est un principe, tel qu'il a été constitutionnalisé, trouve son prolongement dans le paradigme du new public management, qui est devenu aujourd'hui lesocledes principes de gestion moderne de l'administration publique. C'est un principe qui oblige chaque responsable de rendre ses comptes aux ayants droits. Dans ce sens, vu sa compatibilité avec la reddition des comptes et son efficacité dans le secteur privé,

l'audit interne s'avère plus que jamais indispensable pour les organisations publiques marocaines. En vertu des dispositions de la constitution, notamment ses articles 42, 50, 85 et 132, les finances publiques marocaines ont subi des réformes profondes incarnées dans la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances. Cette loi organique, considérée comme la constitution financière du pays, est l'une des réformes phares engagées, qui vise la refonte du contrôle de la dépense publique et la mise en place de l'audit de performance en vue de la certification des comptes publics pour une meilleure qualité comptable. Sur le plan réglementaire, l'existence d'entités d'audit et de contrôle, dans les structures organisationnelles des départements ministériels, est devenue indispensable depuis l'entrée en vigueur du décret n°2-05-1369 du 29 Chaoual 1426 (2 décembre 2005) fixant les règles d'organisation des départements ministériels et de la déconcentration administrative, et ce, en vertu de l'article 6 dudit décret qui stipule que les décrets portant sur l'organisation et attributions des départements ministériels devront comporter obligatoirement les structures administratives chargées des missions d'audit et de contrôle de gestion. Dans la même veine, le décret n°2.07.1235 du 04 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'État (CDE), vise l'organisation et la modulation de l'activité de contrôle des finances publiques et ce, via l'intériorisation de contrôle à priori ou de régularité des dépenses publiques dans les services gestionnaires des ordonnateurs, chose qui permettra le partage de la responsabilité du contrôle entre l'ordonnateur et le comptable. En d'autres mots, il est devenu inéluctable aux ordonnateurs de se disposer des organes de contrôle et d'audit permettant d'assurer le contrôle de régularité dans le cadre de renforcement de la capacité de la gestion financière et comptable de l'administration, le contrôle interne et l'efficacité des systèmes d'information. En fonction du classement obtenu, un niveau de contrôle est attribué pour chaque service ordonnateur. Dès lors, la responsabilité du contrôle se trouve partagée entre les deux acteurs. Or, pour bénéficier des avantages d'allègement de contrôle octroyé en contrepartie du niveau de la capacité de gestion, les services de l'ordonnateur se trouvent d'ores et déjà dans l'obligation de disposer en leur sein des entités chargées de contrôle, d'audit et de suivi au même titre que le comptable public. En dehors des contrôles institués par les textes généraux en matière des dépenses publiques, le décret relatif aux marchés publics n° 2-12-349 du 8 Joumada Ier 1434 (20 mars 2013) et les textes qu'il a abrogé, stipulent que les marchés et leurs avenants sont soumis à des contrôles et audits à l'initiative du ministre concerné. Ces contrôles et audits deviennent obligatoires pour un certain nombre de marchés. A cet effet, il est à noter que l'article 165 dudit décret est resté

muet quant aux conditions d'exercice de l'audit: l'intervenant (audit interne ou externe), période d'intervention (en amont, en cours et en aval). Face à cette situation, il serait judicieux d'attribuer cette mission aux entités chargées d'audit interne créées en vertu du décret n°2-05-1369 cité ci-dessus. Ces entités élaborent des rapports afférents à leurs missions et qui sont adressés selon le cas au ministre ou au directeur de l'établissement public concerné. Celui-ci publie la synthèse desdits rapports dans le portail des marchés publics.

Toutefois, certaines théories doivent être mobilisées, notamment :

- La théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976)

Cette théorie a étudié le rôle de la fonction de l'audit interne dans le processus de la gouvernance, vu que cette fonction n'a pas été considérée par cette théorie comme un outil de surveillance au sein de la relation d'agence. Elle a conclu après son développement que l'audit interne est l'un des principaux mécanismes de contrôle qui peut réduire les risques des conflits d'intérêts entre managers et actionnaires.

- Internal Auditing: History, Evolution, and prospects (Ramamoorti, 2003)

Cette étude a exposé l'évolution historique de la fonction de l'audit interne, les domaines de son développement et de ce que l'on attend de lui, cette étude est arrivée à un certain nombre de résultats dont le plus important est que le 21^{ème} siècle procurera une assurance concernant la croissance des opportunités du métier de l'audit interne, et que l'évolution de ce métier devrait être assurée par les académiques pour la construction future d'une structure de connaissances de manière ordonnée.

- Auditing Risk Assessment and Management Processus (William & Kinney, 2003)

Cette étude s'est concentrée sur la fonction de l'audit interne sur la base du risque comme une nouvelle introduction à l'audit interne, elle a conclu qu'il existe trois types de risques : le risque de l'environnement, le risque des opérations des affaires et le risques des informations. A cet effet, l'audit interne peut jouer un rôle important en assurant des services à travers la gestion des risques.

- Managing the Internal Audit Function (Douglas & Prawitt, 2003)

Cette étude a porté son attention sur l'ensemble des acteurs liés à la direction de l'audit interne, en effet, elle a conclu que le directeur d'audit interne devrait assurer la qualité et les programmes d'amélioration qui couvrent toutes les parties des activités de l'audit interne ainsi que la continuité du contrôle afin d'assurer son efficacité. Les programmes d'assurance de qualité peuvent être contrôlés à travers deux méthodes : premièrement la méthode de la fonction de l'audit interne devrait aider à créer de la valeur et améliorer les opérations de l'entité, et deuxièmement ces méthodes devraient aider la fonction de l'audit interne à respecter les normes internationales de l'audit interne.

- Reflections On Corporate Governance And The Role of The internal Auditor (Cattryse, 2005)

Le but de cette étude est de présenter le cadre général de la gouvernance et de montrer le nouveau rôle de l'audit interne dans le contexte actuel, cette étude a conclu que la gouvernance est devenue une nécessité à l'ère de la mondialisation surtout après l'éclatement des scandales financiers qui ont frappé les grandes entreprises mondiales. De plus, elle a montré que le rôle de l'audit interne s'est transformé suite aux développements que vit le secteur public. Il est devenu un mécanisme important dans la gouvernance.

- Gouvernance : une approche par audit interne et contrôle interne (Ebondo & Mandzila, 2005)

Cette étude a traité le sujet de la contribution de l'audit et du contrôle interne à la gouvernance, elle a montré que l'audit et le contrôle interne sont devenus deux mécanismes de régulation. De plus, elle a expliqué que les causes d'une défaillance sont causées par les mauvais systèmes de gouvernance, elle a conclu que l'asymétrie d'information entre d'une part les dirigeants et d'autre part les actionnaires et leurs représentants les administrateurs, apparaît comme l'une des premières causes de conflit au sein des entreprises managériales.

A travers des travaux de recherches antérieures, nous constatons qu'il y a un contraste évident entre le traitement de chaque étude et ses résultats, cependant on peut dire que chaque étude de ces recherches antérieures est caractérisée par une certaine spécificité, elle a, en effet, traité un ou plusieurs branches de notre étude. De plus, nous avons essayé de relier entre les

différentes idées et objectifs de ces études afin d'établir notre thématique qui vise à montrer l'impact de l'audit interne sur l'amélioration de la gouvernance mais dans un contexte public.

Ce qui caractérise cette étude par rapport aux études précédentes, c'est qu'elle constate les acteurs déterminants du rôle de la fonction d'audit interne qui ont une influence sur la bonne gouvernance territoriale ainsi que les domaines auxquels contribue l'audit interne pour améliorer sa gouvernance. Ainsi, notre étude est située au niveau du territoire marocain, elle constate aussi la possibilité de compter sur l'audit interne comme un mécanisme de contrôle pour améliorer la gouvernance territoriale qui constitue un des leviers importants du nouveau modèle de développement.

3. L'APORT DE L'AUDIT INTERNE EN MATIERE DE GOUVERNANCE TERRITORIALE

L'audit interne donne une assurance en évaluant et en rendant compte de l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle conçus pour aider l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques, opérationnels, financiers et de conformité. L'audit interne est d'autant plus en mesure de fournir une assurance lorsque le niveau, la qualité et la structure de ses ressources sont en phase avec la stratégie de l'organisation et les Normes de l'IIA. La capacité de l'audit interne à fournir ce service est renforcée lorsqu'il ne subit aucune influence inappropriée. En maintenant son indépendance, l'audit interne peut effectuer ses évaluations de manière objective, et délivrer à la direction et au conseil une analyse éclairée et sans biais concernant les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle interne.

A partir de ces constats, l'audit interne recommande des évolutions pour améliorer ces processus et suit leur mise en œuvre. Fonctionnant en toute indépendance au sein de l'organisation, l'audit interne est mené par des professionnels qui savent reconnaître toute l'importance d'une gouvernance solide. Ils ont également une connaissance approfondie des systèmes et processus métiers et sont fondamentalement motivés par la contribution qu'ils apportent au succès de leur organisation.

Ainsi, l'audit interne renforce la gouvernance grâce à des missions fondées sur une approche par les risques qui donnent une assurance et des points de vue sur les processus et structures qui mèneront au succès de l'organisation. A mesure que les risques augmentent et deviennent plus complexes, le rôle de l'audit interne est susceptible de s'étendre à d'autres domaines, tels

que la gouvernance des risques, la culture et les comportements, la durabilité, et d'autres indicateurs de reporting extra-financiers. Alors que les organisations font face à un éventail croissant de risques générés par les nouvelles technologies, le contexte géopolitique, la cyber sécurité et les innovations de rupture, un audit interne dynamique et agile peut être une ressource indispensable pour renforcer une gouvernance saine.

L'audit interne donne des points de vue et agit comme un catalyseur permettant à la direction de mieux comprendre les processus et les structures de gouvernance. Pour l'IIA, la mise en perspective de la gouvernance, des risques et des dispositifs de contrôle par l'audit interne suscitent des changements positifs et des innovations au sein de l'organisation. Elle renforce la confiance dans l'organisation et permet de prendre des décisions avisées. De plus, un audit interne performant peut avoir la maturité nécessaire pour proposer à l'organisation une vision proactive en identifiant les tendances et en attirant l'attention sur les défis émergents, avant qu'ils ne se transforment en crises.

Par ses missions de conseil destinées à améliorer les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle, l'audit interne peut créer de la valeur ajoutée, pour autant qu'il n'assume aucune responsabilité opérationnelle. Cet aspect est essentiel pour maintenir l'objectivité de l'audit interne et éviter les conflits d'intérêts. La sélection des missions et des activités d'audit à réaliser devrait se fonder tout aussi bien sur le mandat, la maturité et le but de la fonction d'audit interne que sur les besoins et problématiques de l'organisation.

Le Conseil établit les structures et processus qui définissent la gouvernance au sein de l'organisation, en prenant en compte le point de vue des investisseurs, des régulateurs, du management, et des autres acteurs. Le Conseil supervise et surveille l'exposition aux risques stratégiques, opérationnels, financiers et de conformité de l'organisation. Il fixe également, en collaboration avec la direction, l'appétence pour le risque, les limites de tolérance au risque ainsi que l'alignement des priorités stratégiques. Il est d'usage pour les sociétés cotées (parfois mandatées), d'avoir un comité d'audit qui procède à un suivi renforcé de l'intégrité financière et éthique de ces organisations. Le comité d'audit, constitué d'administrateurs indépendants, peut renforcer l'indépendance, l'intégrité et l'efficacité des activités d'audit par une surveillance indépendante des plans et des conclusions de l'audit interne et de l'audit externe, une analyse des besoins en termes de ressources et de qualité de l'audit et une facilitation des interactions des auditeurs au sein de l'organisation. Les membres du comité d'audit s'assurent également que les résultats de l'audit sont diffusés et que toutes les améliorations

recommandées ou les mesures correctives sont prises en compte et résolues. Les comités d'audit peuvent avoir des rôles similaires dans des entreprises privées non cotées et dans le secteur public.

En principe, l'audit interne devrait être fonctionnellement rattaché au conseil ou au comité d'audit, et administrativement à la direction générale. L'IIA estime que des relations basées sur une confiance mutuelle et sur des interactions fréquentes et pertinentes avec le responsable de l'audit interne permettent de conforter un soutien solide de la direction et du conseil envers l'audit interne.

Impact du management des risques sur l'assurance apportée par l'audit interne

Selon la Norme 2010 de l'IIA, Planification, « le responsable de l'audit interne doit établir un plan d'audit fondé sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ». Venant appuyer cette norme, la modalité pratique d'application 2010-1, La prise en compte des risques et des menaces pour l'élaboration du plan d'audit, apporte des orientations aux responsables de l'audit interne qui élaborent le plan d'audit interne annuel. Cette modalité pratique d'application formule les recommandations suivantes pour la prise en compte des risques et des menaces dans la planification :

- En élaborant le plan d'audit, la plupart des responsables de l'audit interne choisissent d'abord de développer ou d'actualiser l'univers d'audit. Le responsable de l'audit interne peut recueillir la contribution de la direction générale et du conseil pour constituer l'univers d'audit ;
- L'univers d'audit peut intégrer certaines composantes du plan stratégique de l'organisation, de façon à tenir compte de ses objectifs globaux. Par ailleurs, selon toute vraisemblance, les plans stratégiques reflètent l'attitude de l'organisation face aux risques et le degré de difficulté que comporte la réalisation des objectifs fixés. L'univers d'audit prend généralement en compte les résultats du processus de management des risques. En principe, le plan stratégique de l'organisation tient compte de l'environnement dans lequel elle opère. Les facteurs liés à cet environnement influenceront vraisemblablement sur l'univers d'audit et l'évaluation des risques ;
- Le responsable de l'audit interne prépare le plan d'audit à partir de l'univers d'audit, des contributions de la direction générale et du conseil, d'une évaluation des risques et des menaces ainsi que des informations, notamment en ce qui concerne l'évaluation de

l'efficacité de la gestion des risques par le management (à destination de la direction générale et du Conseil), afin de les aider à atteindre les objectifs de l'organisation ;

- L'univers et la planification d'audit sont actualisés afin d'intégrer tout type de changement;
- Le plan des missions d'audit est établi, entre autres, sur la base d'une évaluation des principaux risques et menaces. Le responsable de l'audit interne a, à sa disposition, divers modèles de risques. La plupart de ces modèles utilisent des facteurs de risque tels que l'impact, la probabilité d'occurrence, la matérialité, la liquidité des actifs, la compétence du management, la qualité et le respect des contrôles internes, le niveau de changement ou de stabilité, la date et les résultats de la dernière mission d'audit, la complexité, les relations avec le personnel et l'administration, etc. »

Conclusion :

L'audit interne est la pierre angulaire de la bonne gouvernance dans le secteur public. En effet, les évaluations effectuées par les auditeurs permettent de fournir une assurance sur la manière dont sont gérées les ressources publiques. L'audit interne joue également un rôle crucial dans la détection et la réduction de la corruption, le renforcement de l'équité et de la transparence ce qui contribue à l'instauration d'une certaine confiance notamment vis à vis des parties prenantes et des citoyens (Goodson, Mo., et La., 2012)

Les besoins en audit sont actuellement importants en raison du poids économique et social croissant, des compétences élargies, et des exigences de gestion liées à la rationalisation des dépenses publiques et à l'optimisation de l'emploi des ressources. De ce fait, la gestion locale nécessite, dorénavant une organisation et une gestion plus efficace, efficiente et moins coûteuse, à travers la mise en œuvre d'outils pertinents, notamment, l'audit comptable et financier, qui contribuera sûrement à la rendre moderne, transparente, et efficace. Cette démarche considérera la commune comme une future entreprise locale (khoudry & briga, 1998), et sera un guide aux gestionnaires locaux.

L'audit sera donc l'outil qui permettra d'évaluer les réalisations de ces entités en vue de rendre leur gestion plus efficace et atteindre les objectifs de développement économique et social escomptés.

Références bibliographiques :

▪ Ouvrages :

- Ben Letaief M. (1998), L'Etat et les entreprises publiques en Tunisie, édition L'Harmattan.
- Coté, Louis (2011), La gouvernance : frontières, dispositifs et agents, Presses de l'Université du Québec.
- Formorand, G. (2003), L'audit des collectivités locales en France et dans les pays francophones, édition LGDJ.
- Jean-Michel, H. Neiter, Viviane (2016), Gouvernance des organisations : exemples sectoriels, enjeux transverses, Dunod.
- Renard, J. S. Nussbaumer, F. Oriot (2018), Audit interne et contrôle de gestion, Eyrolles.
- Renard J. (2018), Théorie et pratique de l'audit interne, Eyrolles.
- IFACI (2015), Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, Eyrolles.
- Renard J. (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, Les Editions d'Organisation.
- HARAKAT, M (1994), L'audit dans le secteur public au Maroc, Tome II Edition Babel.

▪ Articles de revue :

- A. ES-SALHI (2012), le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines, Université Mohamed V Rabat.
- Blair M. (1995), Ownership and Control, Rethinking Corporate Governance for the Twenty-first Century, Washington, D.C., The Brookings Institution. Charreaux G. et Wirtz P. (2006), « Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives », Economica.
- Charreaux G. (2004), Les théories de la gouvernance: de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux, Cahier du Fargo, Janvier.
- Charreaux G., (2000), Gouvernement d'entreprise et comptabilité, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, pp.743-756.
- Douglas F, Prawitt (2003) Managing the Internal Audit Function.
- Ebondo Wa Mandzila E., (2006), La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne, L'Harmattan.
- Fisette, Jacques, Raffinot, Marc (2010), Gouvernance et appropriation locale du

développement : Au-delà des modèles importés, Les presses de l'Université d'Ottawa.

- Fikri.k, Azzarradi.O (2018), La professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine , revue cca.
 - HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc : Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing*, 0(8). doi:<https://doi.org/10.48376/IMIST.PRSM/remarem-v0i8.3502>
 - Jan Cattrysse (2005) Reflections On Corporate Governance And The Role of The internal Auditors.
 - Jensen M.C., et Meckling W.H. (1976), Theory of the Firm : Managerial behaviour agency costs and Ownership Structure, in *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305-360.
 - Literature and Directions for Future Research, The Journal of Accounting Literature. IFACI (2005), Actes de la journée des 40 ans de l'IFACI.
 - MAZIZ , S. « le role des systèmes de contrôle dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques en Algérie », *Revue internationale des sciences de gestion* « Numéro 1 : Juillet 2018» p : 4-25
 - Sridhar Ramamoorti (2003), Internal Auditing: History, Evolution, and prospects.
 - Thirion N.(2015), Privatisations d'entreprises publiques, économie de marché et transformation des systèmes juridiques étatiques : un processus inéluctable?, *Pyramides* [En ligne], 2 | 2000, mis en ligne le 30 septembre 2011, consulté le 11 novembre 2015. URL : <http://pyramides.revues.org/560>.
 - William R, Kinney, Jr (2003), Auditing Risk Assesment and Management Processus.
- **Divers :**
- Code Marocain des Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Entreprise, mars 2008.
 - Directive 2004/17/CE du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004 portant coordination des procédures de passation des marchés dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des services postaux.
 - Dictionnaire de droit administratif (2011) ,6^{ème} édition.
 - Projet de loi de finances pour l'année budgétaire (2019), rapport sur le secteur des établissements et entreprises publics.