

L'Audit interne mécanisme de gouvernance des EEP au Maroc:

Etat des lieux

Internal Audit governance mechanism of Establishments and public company in Morocco: Current situation

MIMOUN BAKHTAOUI

Doctorant

Faculté des sciences juridiques économiques et Sociales-Oujda-

Université Mohammed I

Laboratoire Universitaire de Recherche en Instrumentation et Gestion des Organisations-

LURIGOR- Maroc

bakhtaouimimoun@gmail.com

NISRINE OURIACHI

Doctorante

Faculté des sciences juridiques économiques et Sociales-Mohammedia

Université Hassan II- Casablanca, Maroc

Laboratoire : Performance Économique et Logistique-PEL-

ouriachinirine@gmail.com

Résumé

Au cours de ces dernières années, l'augmentation des risques dans les économies des pays et les défaillances de plusieurs entreprises ont mis en évidence la nécessité de disposer des outils de pilotage et de contrôle de plus en plus efficaces. Dans un tel contexte, la mise en place d'une fonction d'audit interne s'impose aux organisations. Au Maroc, les Etablissements et Entreprises Publics (EEP), constituent des acteurs majeurs dans le modèle de développement du pays, compte tenu de leurs interventions multiples pour le développement économique et social, la réduction des disparités territoriales, l'ouverture à l'international et la promotion de l'investissement aussi bien public que privé dans divers secteurs d'activité, et de leur 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. Leurs besoins en audit interne sont actuellement importants en raison du poids économique et social croissant, 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 publique 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 interne.

Mots clés : Audit interne – Contrôle interne – Risk management – Performance – Bonne gouvernance

Abstract

In recent years, the increase in risks in the economies of countries and the failures of several companies have been highlighted, it is therefore essential to have more and more effective management and control tools. In such a context, the internal audit function is essential for organizations. In Morocco, the Establishments and Public Enterprises (EEP), constituting major actors in the model of development of the country, report of their multiple interventions for the economic and social development, the reduction of the territorial disparities, the opening to the and their responsibility in governance, transparency, social and environmental responsibility, anti-corruption, ethics and accountability. They need internal audits and important reasons of economic and social weight, sound management requirements and rationalization of public expenditure management and optimization of resource use. As a result, public management has been useful, henceforth a more efficient, effective and less costly organization and management, through the implementation of relevant tools, including internal audit.

keywords : Internal Audit - Internal Control - Risk Management - Performance – Good Governance

INTRODUCTION

Au cours de ces dernières années, l'augmentation des risques dans les économies des pays et les défaillances de plusieurs entreprises ont mis en évidence la nécessité de disposer des outils de pilotage et de contrôle de plus en plus efficaces. Le bon fonctionnement de toute organisation nécessite donc une maîtrise de son environnement externe mais aussi interne par les dirigeants. Cette maîtrise, passe par le suivi correct des opérations effectuées et l'utilisation de moyens adéquats. Dans un tel contexte, la mise en place d'une fonction d'audit interne s'impose aux organisations (HILMI, Y. (2013)). Mais dans les pays en voie de développement, l'audit, en raison de la jeunesse du métier, est toujours perçu avec crainte, malgré le regard particulier, professionnel et salubre qu'il apporte.

Au Maroc, les Etablissements et Entreprises Publics (EEP), constituent des acteurs majeurs dans le modèle de développement du pays, compte tenu de leurs 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, l'ouverture à l'international et la promotion de l'investissement aussi bien public que privé dans divers secteurs d'activité, et de leur 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.

Leurs besoins en audit interne 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 publique 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 interne.

L'audit interne sera donc l'outil qui permettra d'évaluer les réalisations des établissements publics en vue de rendre leur gestion plus efficace, de se conformer aux pratiques de la bonne gouvernance et d'atteindre les objectifs de développement économique et social escomptés.

1. Fondement historique de l'audit et apparition de l'audit interne

1.1. Genèse du concept d'audit :

La notion d'« audit » connaît depuis quelques années une ferveur croissante et le terme s'est progressivement vu appliqué à toute une série de domaines, on parle d'audit financier, d'audit

interne, d'audit marketing, d'audit d'environnement ou d'audit social¹. Le point commun à toutes ces approches est la vérification du respect de normes ou de critères définis dont une démarche critique d'évaluation doit s'assurer de la correcte mise en œuvre.

Historiquement, les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques. Le fameux code d'Hammourabi ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales, mais mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière. Plus tard, dès le III^e siècle avant J.C., les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient l'origine du terme « audit », dérivé du latin *audire* qui veut dire « écouter ». Les questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'« auditeurs » (Raffegaue et al. 1994). Ce n'est cependant qu'à partir du XIX^e siècle que ces pratiques se sont développées de manière systématique – tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes – en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement. Ce développement s'est effectué selon trois grandes phases historiques (Carpenter & Dirsmith 1993) :

– **Jusqu'à la fin du XIX^e siècle**, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables ;

– **A partir du début du XX^e siècle**, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers apparaît parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs. Les méthodes de sondages sur les pièces justificatives, par opposition à leur vérification détaillée, font leur apparition. Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées qui a augmenté le coût des audits ;

– **Après le milieu du XX^e siècle**, la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale. En effet, face à l'augmentation de la taille et de la complexité

¹ Un autre facteur explicatif est le niveau élevé de collaboration entre les universités et les cabinets d'audit aux Etats-Unis, qui se manifeste en particulier par le financement de programmes de recherche (Power 1995).

des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

Le rôle de l'audit moderne, résultat de cette évolution historique, est aujourd'hui suffisamment stabilisé aux yeux de la profession pour qu'elle puisse en proposer une définition précise à la lumière des pratiques constatées. Cependant, l'apparition de l'audit interne ne s'est faite qu'après la crise de 1929², les grandes entreprises américaines essayaient de faire des économies et de stabiliser leur image financière en collaborant avec des grands cabinets d'audit qui réalisaient des travaux préparatoires à leur personnel. Ainsi, les auditeurs internes étaient des sous-traitants des auditeurs externes et leurs travaux étaient supervisés par ces derniers. Certes, cette fonction s'est enrichie et la définition de la fonction d'un auditeur interne s'est universalisée. Le champ d'application de l'audit interne s'est élargi par conséquent et l'auditeur interne est devenu un collaborateur au sein de l'établissement et a pour rôle d'assurer l'efficacité des procédures de l'organisation à laquelle il appartient, qu'elle soit publique ou privée.

Au Maroc, l'Association Marocaine des Auditeurs et Consultants Internes a vu le jour en 1985 et a été affiliée en 1991 à l'I.I.A (Institute of International Auditors).

En effet, dans une lettre adressée au Premier Ministre, 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* ».

1.2 Apparition de l'audit interne :

La chaîne de crise qui a ébranlé le monde financier et économique, a exposé l'insuffisance des mécanismes classiques de la gouvernance interne d'entreprise.

Les entreprises ont alors progressivement mis en place des services internes, chargés d'effectuer des missions de contrôle et d'audit interne comparables à celles qu'effectuent les auditeurs comptables externes. Dans cette optique, les professionnels, les Etats et les investisseurs semblent tourner leur regard sur la fonction d'audit interne qui apparaît aujourd'hui comme l'une des pierres angulaires du gouvernement d'entreprise même s'il n'est pas l'acteur principal (Jacques Renard, 2010 : 448)³.

² Selon J. Renard dans son ouvrage théorie et pratique de l'audit interne (2010)

³ idem

➤ **Définitions :**

L'audit interne a été défini de différentes façons, selon les pays, les cabinets d'expertises spécialisés ou les universitaires. Mais tout d'abord, « audit » est un mot Latin qui vient de « audire » qui veut dire « écouter ». Nous proposons ici les définitions les plus connues :

- La définition qui fait référence est celle fixée par The institute of Internal Auditors (IIA) ⁴ en juin 1999 : *« 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 ajoutée. 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 ».*

- Selon GERMOND et BERANAULT, l'audit interne *« est un examen technique rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui est faite, de donner en toutes circonstances, dans le respect des règles de droit et des principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats ».*

- Selon le CIGM 2007 *« l'audit est l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes »*⁵.

D'une manière générale, on peut donc définir l'audit interne comme étant, l'évaluation auquel procède un auditeur, selon des normes précédemment établies, en vue de démontrer les failles et les anomalies, et de mettre en place les procédures de correction nécessaire, et cela, par des méthodes précises, tout en tachant à communiquer le résultat aux utilisateurs intéressés.

⁴ Fondé en 1941, l'Institute of Internal Auditors (IIA) est une association professionnelle internationale. L'IIA est le porte-parole au niveau international de la profession de l'audit interne ; il en est l'autorité et la référence reconnue et le principal défenseur et éducateur. Les membres travaillent dans les secteurs de l'audit interne, de la gestion des risques, du gouvernement d'entreprises, du contrôle interne, de l'audit des technologies de l'information, de l'éducation et de la sécurité

⁵ Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères ; USAID et Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères (CIGM) 2007.

1.3. Audit et notions voisines :

➤ Audit et Contrôle :

L'audit englobe l'ensemble des procédures et des techniques de contrôle constituant l'examen approfondi par un professionnel et reposant sur une méthodologie. Par contre, le contrôle se présente donc comme un outil d'audit. Néanmoins, ce dernier comprend une opinion qui est le résultat des contrôles.

➤ Audit et Conseil :

La distinction entre audit et conseil ne peut s'opérer que par une analyse préalable du caractère de la mission qui est dévolue à l'auditeur, et du lien entre auditeur et audité ; Si la mission est d'origine légale, telle que celle du Commissaire Aux Comptes (CAC), l'audit ne peut pas en principe déboucher sur le conseil. Le CAC ne peut en aucun cas devenir un conseiller permanent, ni recevoir des honoraires spécifiques pour ses avis et conseils. Par contre, si le lien entre auditeur et audité est contractuel ou organisationnel, l'audit peut déboucher sur le conseil.

➤ Audit et inspection :

L'audit permet de contrôler le respect des règles et leur pertinence, remonter aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème ainsi que critiquer les systèmes. Par contre l'inspection permet de contrôler le respect des règles sans les interpréter ni les remettre en cause, identifier les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre, déterminer les responsabilités et éventuellement sanctionner les responsables.

➤ Audit et contrôle de gestion :

L'audit interne contrôle les processus et les conditions d'obtention des résultats et peut s'appuyer sur la connaissance du CG pour élaborer le plan d'audit. Or, le CG a pour objectif de maîtriser et optimiser le système d'information de gestion (et non l'ensemble des systèmes et procédures) ainsi qu'analyser des résultats chiffrés réels ou prévisionnels.

1.4. Contrôle interne dans l'entreprise finalité de l'audit interne :

L'étendue et la complexité des structures d'organisation ont entraîné des adaptations importantes dans la gestion des entreprises, notamment dans le processus de prise de

décisions, de la délégation de compétences et, de manière corollaire, dans l'organisation du contrôle.

Cette modification dans l'organisation du contrôle porte sur la connaissance du caractère indispensable de l'existence dans chaque organisation d'une entreprise⁶, d'une part, d'un contrôle interne cohérent, c'est-à-dire d'un ensemble de dispositions intégrées dans les processus opérationnels et fonctionnels visant à assurer leur déroulement adéquat, et d'autre part, d'une fonction d'audit interne, assurée par un service autonome agissant par délégation et pour le compte de la direction générale. En effet, les procédures de contrôle interne à mettre en œuvre ne peuvent être associées selon qu'elles concerneraient spécifiquement l'un ou l'autre secteur.

➤ **Contexte du contrôle interne :**

Le contrôle interne est l'ensemble des dispositions incluses dans les organisations et dans les procédures dont l'objet est d'assurer :

- La sécurité des actifs (ensemble des actifs immobiliers et immatériels, stocks, ressources humaines et image de l'institution) ;
- La régularité des opérations ;
- L'application des lois, règlements et directives internes ;
- La qualité de l'information ;
- L'efficacité du fonctionnement de l'entreprise.

L'entreprise publique ou privée est en état permanent de contrôle interne dès lors qu'elle s'est dotée, dans sa globalité, d'une organisation adaptée à atteindre ses objectifs.

Si chaque organisation est responsable de manière continue de son contrôle interne, la direction de l'audit interne doit être, dans l'exercice de ses missions, le promoteur du contrôle interne et de son efficacité au meilleur coût.

➤ **Objectifs du contrôle interne :**

Le système de contrôle interne est indispensable pour chaque entreprise qu'elle soit publique ou privée. Il fait partie intégrante des activités quotidiennes, de telle sorte qu'il est un

⁶ Ulrich YAPI, « Contribution de l'audit interne dans la réalisation des objectifs de l'entreprise », Mémoire Master, sup management, 2006

processus continu qui, du reste concerne toutes les activités de l'entreprise. Cela nécessite une évaluation et une mise à jour régulière.

Les mesures de contrôle interne comprennent, outre des principes généraux tels qu'une description claire des fonctions et des responsabilités, l'établissement d'une séparation suffisante des fonctions et des mesures assurant l'intégrité et la capacité du personnel, un certain nombre de mesures spécifiques tels que le principe de surveillance mutuelle, la double signature et les contrôles croisés.

2. Organisation et méthodologie de l'audit interne

2.1. Objectifs de l'audit interne :

Beaucoup d'auteurs proposent de classer les objectifs de l'audit interne en trois niveaux :

Niveau 1 : La régularité et/ou la conformité aux règles :

Il faut vérifier que :

- Les instructions de la direction générale et les dispositions légales et réglementaires sont appliquées correctement,
- Les procédures et les structures de l'entreprise fonctionnent de façon normale et qu'elles produisent des informations fiables,
- Le système de contrôle interne remplit sa mission sans défaillance.

Il faut souligner ici que les juristes distinguent entre audit de régularité et audit de conformité car dans le premier cas on observe **la régularité** par rapport aux règles internes de l'entreprise, et dans le second cas **la conformité** avec les dispositions légales et réglementaires. Mais dans les deux cas, la démarche est la même : comparer la réalité avec le référentiel proposé.

C'est donc par rapport à un référentiel que l'auditeur interne est appelé à se prononcer sur le degré de régularité ou de conformité de l'entreprise et de ses entités opérationnelles et fonctionnelles, aux instructions internes et aux dispositions légales et réglementaires. Il informera les responsables de toute sorte de déviations ou de distorsions. Il va en analyser les causes, en évaluer les conséquences et enfin, proposer des solutions pour réduire l'écart entre la règle et la réalité. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne.

➤ **Niveau 2 : L'efficacité des choix**

Dans ce deuxième objectif, l'audit interne ne se contente pas uniquement de vérifier la régularité et la conformité de l'entreprise aux référentiels internes et externes, mais il se prononce sur la qualité de ses réalisations en termes d'efficience et d'efficacité. On cherche ici un écart entre les résultats et les objectifs, c'est-à-dire, un écart entre le but choisi et l'effet produit, mais aussi "le pourquoi" de cet écart et le "comment" réduire.

➤ **Niveau 3 : La pertinence**

La pertinence est une affaire de la direction générale puisqu'elle est tenue à vérifier la mesure dans laquelle les choix faits aboutiront effectivement aux effets recherchés. L'audit interne s'intéresse donc, à ce niveau, à l'entreprise prise dans son ensemble afin de se prononcer sur :

- la cohérence entre les structures, les moyens et les objectifs fixés par l'entreprise ;
- La qualité des orientations de la direction générale.

2.2. Principes du déroulement de l'audit interne et leur opérationnalisation :

➤ **Les principes de déroulement :**

▪ **Le caractère permanent et durable du service d'audit :**

La direction de l'entreprise doit, dans le cadre de ses devoirs et responsabilités, prendre les mesures nécessaires pour que l'entreprise dispose en permanence d'un service d'audit interne adéquat.

▪ **L'indépendance de la fonction d'audit interne :**

Le service d'audit interne doit de sa propre initiative pouvoir exercer sa mission dans tous les domaines d'activités de l'entreprise ainsi qu'en regard de tous les services y organisés. Il doit avoir la possibilité d'exprimer et faire connaître librement ses constatations et ses appréciations.

Ledit service dépend, sous l'angle hiérarchique, directement de la direction générale de l'entreprise.

Le responsable du service d'audit interne doit cependant avoir la possibilité d'informer directement et de sa propre initiative le président du conseil d'administration de l'entreprise, les membres du comité d'audit, ou encore les réviseurs agréés désignés au sein de l'entreprise.

Le principe d'indépendance sera consacré dans le cadre d'une charte d'audit, laquelle aura pour objectif de garantir le statut du service d'audit interne au sein de l'organisation.

▪ **La compétence de chaque auditeur interne et du service d'audit interne dans son ensemble :**

L'importance de ses missions nécessite que le service d'audit dans son ensemble dispose de la compétence nécessaire. Le service d'audit veillera à maintenir sa compétence en assurant une formation permanente à ses membres.

Le service d'audit interne aura, le cas échéant, la possibilité de faire appel à des experts externes. A titre transitoire et de manière limitée, le service d'audit interne pourra toutefois faire appel à des experts internes. Le recours aux experts doit dans tous les cas faire l'objet d'une autorisation du comité d'audit.

▪ **Chaque entité, chaque service et chaque activité entre dans le champ d'investigation du service d'audit interne :**

Aucun service de l'entreprise ne peut être exclu du champ d'investigation du département d'audit interne. A cet égard, le service d'audit interne peut prendre connaissance de tous les documents, fichiers et informations de l'organisation, y compris l'information en matière de gestion et les procès-verbaux des organes consultatifs et décisionnels et ce, dans la mesure requise pour l'exercice de sa mission.

La portée de l'audit interne englobe, de manière générale, l'examen et l'évaluation du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne, ainsi que de la matière dont les responsabilités assignées sont assumées.

Le service d'audit interne conserve toutefois l'entière responsabilité de l'examen et de l'évaluation du bon fonctionnement, de l'efficacité du contrôle interne.

▪ **Etablissement d'un plan d'audit par le service audit interne :**

Les missions doivent être conçues de manière à pouvoir évaluer au cours d'une période déterminée et pour l'ensemble de l'entreprise, la maîtrise des risques, la protection du patrimoine, la fiabilité des circuits d'information et l'aspect plus général de la conduite des affaires dans le respect des réglementations.

La planification des missions doit faire l'objet d'un plan dont le terme sera au moins égal au temps nécessaire pour réaliser les objectifs du service d'audit interne dans l'ensemble de l'entreprise. L'élaboration d'un tel plan devra toutefois être précédée d'une analyse des divers domaines à examiner, ainsi que des risques qui y sont inhérents.

L'audit interne peut analyser les points forts et les points faibles du contrôle interne d'une organisation, compte tenu de sa gouvernance, de sa culture organisationnelle ainsi que des risques liés et des opportunités d'amélioration qui peuvent avoir un impact sur la capacité de l'organisation à atteindre ou non ses objectifs. Cette analyse évalue si le gestionnaire des risques identifie les risques et met en place des mécanismes de contrôle en vue de la gestion efficace et efficiente des fonds publics.

En plus, l'audit interne travaille avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, tels que le conseil d'administration, le comité d'audit, les cadres supérieurs ou, dans les cas où cette collaboration est indiquée, un organe de contrôle externe, afin de veiller à la conception et à la mise en place de systèmes de contrôle internes appropriés.

➤ **Phases de la mission d'audit interne (Opérationnalisation)⁷** :

Une mission d'audit interne se déroule en quatre phases à savoir :

▪ **Phase de préparation :**

L'objectif de cette phase est d'appréhender le sujet à auditer (par exemple : entité, processus, thématique, etc....) et de fixer des objectifs d'audit précis. Les auditeurs internes à ce niveau prennent connaissance du référentiel applicable (procédures de travail, budget, réglementation, bonnes pratiques, environnement de contrôle, ...) relatif au thème de la mission.

Cette phase est aussi appelée plan d'approche. L'auditeur interne doit planifier la phase de prise de connaissance et prévoir le ou les moyens les plus adéquats pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission (documentation, entretiens...)

En fait, la mission d'audit s'ouvre par un ordre de mission témoignant du mandat accordé à l'auditeur interne par la direction générale. Sur le terrain, l'intervention de l'auditeur interne commence par la détection des faiblesses dont l'examen fera l'objet même de la phase de réalisation. La délicatesse de cette phase exige donc à l'auditeur interne d'importantes capacités de lecture, d'attention et d'apprentissage en dehors de tout ce qu'on peut qualifier de routine.

⁷ Selon J. Renard dans son ouvrage théorie et pratique de l'audit interne (2010) pp217-309

▪ **Phase de réalisation :**

A partir des objectifs définis pendant la phase précédente, l'auditeur interne élabore un rapport appelé rapport d'orientation.

○ Réunion d'ouverture : La phase de réalisation débute par une réunion d'ouverture au cours de laquelle, auditeur interne et audité examinent le rapport d'orientation. Ainsi, les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire.

○ Programmation de l'audit : Appelé encore « planning des réalisations », c'est un document interne au service de l'audit dans lequel on procède à la détermination et à la répartition des tâches entre les membres de l'équipe en charge de la mission, les points de départ des questionnaires aux contrôleurs internes, le suivi du travail, la documentation, ...

○ Le travail sur le terrain : l'auditeur interne procède à un découpage séquentiel, logique des opérations nécessaires à l'identification des risques. Il procède à la définition des objectifs de sa mission, élabore le rapport d'orientation et établit un programme de son travail.

Pour chacun des points du contrôle interne, si jugé utile, il formule un questionnaire autour de ces cinq questions : Qui ? Quoi ? Où ? Quand ? Comment ?

Chaque dysfonctionnement ou anomalie donne lieu à l'établissement d'une feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP) et donc à une analyse causale qui va permettre d'identifier les points et/ou les dispositifs du contrôle interne qui accusent des faiblesses, et de recommander les notifications à appliquer pour y apporter remède.

Les tests : Le premier des tests que l'auditeur interne va réaliser, c'est l'observation immédiate. Il s'agit des observations physiques de toute nature que ce soit. Ici l'auditeur prend en compte les alias relatifs au moment où il effectue son observation, maintient les faits observés dans leurs contextes et complète le questionnaire déjà établi.

▪ **Phase de conclusion :**

Les auditeurs organisent les résultats de leurs tests de manière structurée dans un rapport. Ils émettent une opinion à l'attention du management quant au degré de maîtrise des opérations auditées et élaborent des recommandations afin d'optimiser les processus.

○ Le rapport proprement dit : C'est un rapport qui est adressé aux principaux responsables concernés par la mission d'audit et à la direction. Les conclusions du rapport d'audit doivent

reprendre à synthèse, la capacité de l'unité, organisation auditée, à accomplir sa mission et met l'accent sur les dysfonctionnements constatés afin de développer les actions de progrès.

○ Réunion de clôture : Les personnes qui ont participé à la réunion d'ouverture, participent également à celle de clôture. Celles-ci sont appelées à juger et apprécier le travail réalisé par rapport à celui que les auditeurs avaient l'intention de faire (réunion d'ouverture).

▪ **Phase de suivi :**

Les auditeurs assurent un suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées. La direction générale de l'entreprise approuve sur la proposition du service d'audit interne, une procédure permettant de donner suite aux recommandations du service d'audit interne. Cette procédure porte une attention particulière aux responsabilités respectives des parties concernées chargées de remédier aux manquements constatés, à l'approbation par les directions concernées, au rôle éventuel du comité de direction lorsque subsistent des divergences, et au délai dans lequel il doit être remédié aux manquements.

3. La mise en place de l'audit interne dans les EEP

La fonction d'audit interne dans le secteur public constitue l'un des fondements de la gouvernance de ce secteur. Les audits internes du secteur public jouent un rôle dans l'obligation des entités à se justifier aux yeux des citoyens dans le cadre du processus de contrôle et d'évaluation.

3.1. Composantes du secteur public au Maroc :

Selon l'article n° 1 de la loi n° 69-00, relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, le secteur public se compose ainsi⁸ :

➤ Les organismes publics :

- **L'Etat** : Désigne la personne morale de droit public qui, sur le plan juridique, représente une collectivité, un peuple ou une nation, à l'intérieur ou à l'extérieur d'un territoire déterminé sur lequel elle exerce le pouvoir suprême, la souveraineté.
- **Les collectivités locales ou territoriales** : Ceux sont des structures administratives, distinctes de l'administration de l'Etat, qui doivent prendre en charge les intérêts de la population d'un territoire précis. Ainsi une commune est-elle chargée des intérêts des personnes vivant sur son territoire. Elle est dotée de la personnalité morale, qui lui permet

⁸ Loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes

d'agir en justice. Alliée à la décentralisation (processus consistant pour l'Etat à transférer au profit des collectivités territoriales certaines compétences et les ressources correspondantes.), elle fait bénéficier la collectivité territoriale de l'autonomie administrative. Elle dispose ainsi de son propre personnel et de son propre budget. Au contraire, les ministères, les services de l'Etat au niveau local ne sont pas des personnes morales. Il s'agit seulement d'administrations émanant de l'Etat ;

▪ **L'établissement public** : C'est une personne morale de droit public, financée par les fonds publics, disposant d'une certaine autonomie administrative et financière (contrairement à une administration centrale de l'Etat par exemple) afin de remplir une mission d'intérêt général, précisément définie. Ils se distinguent des entreprises publiques qui sont des personnes morales de droit privé à capitaux publics qui ne remplissent pas nécessairement une mission d'intérêt général. Exemple des établissements publics existant au Maroc :

- L'Agence Nationale de la Promotion de l'Emploi et des Compétences (ANAPEC).
- Les agences urbaines.
- Les chambres d'artisanat.
- Les chambres de commerce, d'industrie et de service.
- L'Office Marocain de la Propriété Industrielle et Commerciale.
- Les Centres Hospitaliers Universitaires CHU.
- Les Académies Régionales d'Education et de Formation.
- Les universités.

➤ **Les sociétés d'Etat :**

Les sociétés dont le capital est détenu en totalité par des organismes publics mais qui ne remplissent pas une mission d'intérêt général. A titre d'exemple on peut citer les sociétés suivantes : Société Nationale de la Radio et de la Télévision (SNRT), Société Nationale de Transport et de Logistique (SNTL), etc.

➤ **Filiales publiques :**

Les sociétés dont le capital est détenu à plus de la moitié par des organismes publics ;

➤ **Sociétés mixtes :**

Les sociétés dont le capital est détenu au plus à hauteur de 50% par des organismes publics ;

➤ **Entreprises concessionnaires :**

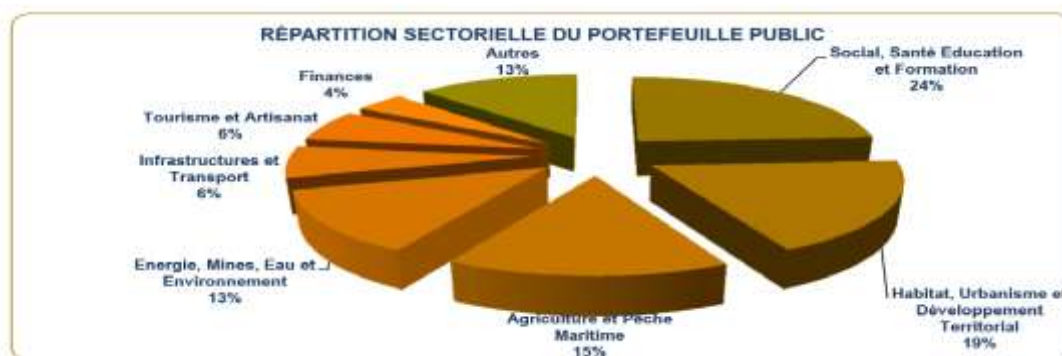
Les entreprises chargées d'un service public en vertu d'un contrat de concession dont l'Etat est l'autorité contractante.

Composition du portefeuille public⁹ :

A la fin de l'année 2017, le portefeuille public se compose de 253 EEP réparti comme suit :

- **210 établissements publics** opérant dans les domaines clé de l'économie nationale, à savoir l'agriculture, la santé, l'éducation, l'urbanisme et l'aménagement, les infrastructures, l'énergie, le tourisme et le secteur financier...
- **43 entreprises publiques** à participation directe du trésor dominées majoritairement (37 unités soit 86%) par des sociétés ayant un poids économique important dont OCP, ADM, CAM, MASEN, RAM, Barid Al-Maghrib et HAO ».

Figure N°1 : Répartition sectorielle du portefeuille public



3.2. Raisons de l'instauration de l'audit interne dans le secteur public :

Les attentes vis-à-vis des services publics en termes de qualité et de productivité imposent à ceux-ci une maîtrise sans cesse accrue de leur fonctionnement interne. La crédibilité et la légitimité de l'action administrative sont intimement liées à la performance de l'organisation. Dans ce contexte, l'audit se voit attribuer de plus en plus une place de choix parmi les techniques et les outils devant permettre une amélioration de la gestion des organisations publiques.

Les modifications successives qui se sont présentées ces dernières années sur le plan de la gestion des institutions publiques (c.-à-d. une évolution d'une gestion administrative purement statique vers un management dynamique) ont fait naître le besoin d'un organe qui puisse

⁹ Rapport sur les EEP annexe au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018. Page 11-12

conseiller le management dans l'exécution de ses tâches. Un service d'audit interne convient parfaitement pour reprendre cette « fonction d'avis ».

Dans le sillage des premières radioscopies ou analyses des institutions publiques a grandi la demande d'un audit interne dans le secteur public. La tâche fondamentale était l'analyse critique permanente du fonctionnement des entités du secteur public. Il était attendu des auditeurs qu'ils puissent adapter les exigences d'un service public efficace et efficient avec la culture spécifique du département.

La survie d'une organisation dépend de sa capacité à remplir efficacement ses objectifs, ceci étant valable tant pour une entreprise commerciale que pour une organisation publique. Cette pression est probablement moins radicale dans ses effets en secteur public, mais elle n'en reste pas moins très importante dans la mesure où le citoyen exige de plus en plus de l'Etat qu'il lui rende des comptes sur ses activités.

Les organisations publiques doivent donc devenir dynamiques afin de répondre aux exigences d'un environnement diversifié et mouvant. Cette réalité explique les réformes que nos administrations publiques connaissent depuis plusieurs années. Ces réformes sont indispensables mais elles ne sont ni faciles à mettre en œuvre, ni dénuées de tout risque. Dans le processus de réforme, des points de références fondamentaux touchant à l'identité de l'organisation peuvent se perdre. Par sa position unique dans l'organisation, l'audit interne doit jouer un rôle clef dans le processus de réforme afin de le guider et d'en assurer le suivi.

Installer une cellule d'audit implique bien souvent de franchir un obstacle psychologique. Ce nouveau service va devoir travailler en toute indépendance et devra donc être accepté par les autres composantes de l'organisation. Or, il existe rarement un consensus sur la création d'une cellule d'audit. Il est important à cet égard de savoir ce que l'administration, le secrétaire général et les directeurs généraux attendent d'une telle cellule, car leur soutien est indispensable. La charte de l'audit qui circulera dans l'organisation informera les membres de l'organisation de la position exacte de la cellule. C'est à ces deux conditions qu'un service d'audit interne saura apporter vraiment une valeur ajoutée à l'organisation. Cela ne dispense cependant pas les auditeurs de « se vendre » eux-mêmes auprès de l'organisation.

Une série de facteurs qui militent en faveur de l'application et du développement des méthodes modernes d'audit aux organismes publics, on peut citer :

➤ **La privatisation :**

La privatisation d'une organisation est bien autre chose qu'un simple transfert de propriété. En effet, peut s'accompagner d'un changement de dirigeants ou même vraisemblablement d'une transformation radicale dans l'organisation des pouvoirs délibérants ou dirigeants de l'entreprise. D'où la nécessité d'une évaluation et une modernisation des entreprises publiques.

➤ **Le processus d'ouverture internationale :**

L'internationalisation des échanges est allée de pair avec l'introduction de nouvelles pratiques managerielles dont l'audit fait partie.

➤ **Nécessité d'une bonne gouvernance :**

La gouvernance désigne l'ensemble des mesures, des règles, des organes de décision, d'information et de surveillance qui permettent d'assurer le bon fonctionnement et le contrôle d'un Etat, d'une institution ou d'une organisation qu'elle soit publique ou privée, régionale, nationale ou internationale.

➤ **Taille de l'organisation :**

Selon L.COLLINS et G.VALIN (2008), ce n'est pas seulement la complexité des problèmes techniques, financiers ou commerciaux qui justifie l'instauration de la fonction Audit Interne, mais aussi la grandeur du champ d'intervention des organisations et l'entendu de leurs tailles.

➤ **La décentralisation géographique :**

Indépendamment de la taille de l'organisation, la répartition géographique des centres d'activité joue un rôle fondamental en ce qui concerne la qualité des informations.

La décentralisation géographique¹⁰ dont le rôle n'est certes pas à négliger mais joue davantage sur le nombre des auditeurs que sur la décision de créer un service. Il est évident donc qu'une organisation décentralisée est plus difficile à maintenir et incite donc à la mise en place d'un audit interne. Mais, il est surtout évident que dans une telle structure, l'organisation des missions exige plus de personnel pour être menée efficacement.

¹⁰ M.AMOUN « L'exercice de la fonction d'audit interne et la dimension de l'entreprise », Bulletin de l'AMACI, n° 10, avril 1996, p : 34.

➤ **Secteur d'activité :**

L.Collins et G.Valin¹¹ avancent la diversification ou la multiplication des secteurs d'activité de l'entreprise comme critère pour la mise en place de la fonction d'audit interne dans l'entreprise.

Les risques d'erreur les plus importants en matière d'information existent dans les organisations disposant de secteurs d'activité différents. Les organisations diversifiées risquent, en voulant uniformiser les procédures de tous les secteurs d'activité, d'obtenir une information de gestion qui n'est plus le reflet fidèle de la situation de tel ou tel domaine.

Le service d'audit interne peut contribuer considérablement à la conception de l'information synthétique à travers les tableaux de bord adaptés.

Certes, la multiplication des secteurs d'activité a une influence non négligeable pour expliquer la création d'une fonction d'audit interne mais elle a surtout beaucoup plus d'incidence sur l'importance de l'équipe des auditeurs.

➤ **Qualification du personnel :**

La dimension humaine est tellement déterminante pour réaliser efficacement l'audit interne dans l'organisation qu'il revient tant aux auditeurs internes qu'aux directions générales de créer un état d'esprit permettant cet épanouissement et favorisant les nécessaires adaptations aux mutations de l'environnement et des techniques.

L'auditeur interne peut réduire les risques d'erreurs provenant d'une sous-qualification du personnel en suscitant des réunions de formation sur les objectifs et les procédures à suivre et en expliquant aux employés les erreurs d'adaptation qu'il a pu déceler.

➤ **Politique de gestion :**

Le service d'audit interne sert de situation d'attente avant d'occuper un poste de responsabilité opérationnelle. Il faut bien sûr ne pas donner une importance démesurée à ces critères dans la prise de décision. Ainsi la mise en place d'un service d'audit interne ne peut réussir que si la direction est convaincue de son utilité. La préoccupation d'audit est devenue une donnée constante de la gestion. Le volume des affaires et la complexité de la gestion conduisent à lui accorder une place toujours plus grande. Pourtant, la direction d'une

¹¹ L.COLLINS, G.VALIN « Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques », éd. DALLOZ, 1992

organisation ne doit jamais s'attendre à ce que le service d'audit interne remplace le responsable opérationnel pour effectuer les contrôles qui incombent à ce dernier.

3.3. Contexte institutionnel de la mise en place de l'audit interne dans le secteur public marocain :

Le Maroc dispose depuis 1985 d'un chapitre de l'IIA à travers l'Association Marocaine des Auditeurs et Consultants Internes, « AMACI ».

Plusieurs textes ont mis l'accent sur la création d'un environnement favorable à la promotion de l'Audit Interne et de la bonne gouvernance au sein des établissements publics et des Ministères :

▪ **La lettre Royale d'Août 1993 :** Cette lettre qui a une force de loi a été adressée par S.M. Le Roi au Premier Ministre, l'invitant à soumettre les établissements publics et les administrations à l'Audit ; « *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* ». (Le journal l'économiste, Édition N° 3 du 14/11/1993) ;

▪ **La Circulaire du 1er Ministre - Septembre 1993 :** Elle reprend les instructions Royales et :

- Ordonne à tous les Ministres de soumettre les Établissements Publics relevant de leur tutelle à l'Audit Externe ;
- Demande la création :
 - De Départements d'Audit Interne au sein des Établissements Publics à caractère industriel et Commercial ;
 - D'Inspections Générales au sein des établissements Publics à caractère administratif.
 - Décrète la soumission de tous les aspects de la gestion de ces établissements à l'Audit Interne et Externe.

▪ Décisions et Circulaires Sectorielles par Ministère :

A titre d'exemple, la Décision n° : DPE 113/70/16 du 23 Septembre 1993, organisant la fonction d'Audit des Entreprises Publiques sous la tutelle du Ministère des Travaux Publics, en les soumettant à trois types d'Audit : l'Audit Financier, l'Audit Interne et l'Audit de Gestion. En plus on trouve :

- La Loi relative à l'institution de la Cour des Comptes et des Cours des Comptes Régionales ;
- La Loi n°17/95 relative aux Sociétés Anonymes ;

- La Circulaire n°6 du Gouverneur de Bank Al Maghrib Imposant aux Établissements de Crédit la mise en place d'un système de Contrôle Interne formalisé (Article 1) et la création d'un organe de contrôle doté d'un responsable chargé du suivi et de l'évaluation du système de Contrôle Interne mis en place (Article 5).
- La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes.

3.4. Formes de mise en place de l'audit interne dans le secteur public¹² :

Il existe plusieurs formes de l'activité d'audit interne dans le secteur public, on peut citer :

- **Ressources internes** : Les services d'audit interne sont (quasi) exclusivement pourvus en personnel interne à l'organisation. L'activité d'audit interne est gérée en interne par des fonctionnaires de l'organisation.
- **Semi-externalisation** : Les services d'audit interne sont pourvus en personnel issu en partie de l'organisation et en partie de prestataires de services. L'activité d'audit interne est gérée en interne par un cadre de l'organisation
- **Externalisation** : Avec gestion en interne, les services d'audit interne sont pourvus en personnel fourni par des prestataires de services liés, à cette fin, par contrat à l'organisation. L'activité d'audit interne est gérée en interne par un cadre de l'organisation.
- **Externalisation complète** : Tous les services d'audit interne sont pourvus en personnel fourni par des prestataires de services liés, à cette fin, par contrat à l'organisation. Le prestataire de service s'occupe également de la gestion de l'activité d'audit interne. La gestion de projet du contrat du prestataire de services est assurée en interne par un fonctionnaire de l'organisation.

4. L'apport de l'audit interne dans la bonne gouvernance des EEP au Maroc

4.1. Définition de la gouvernance d'entreprise :

Selon Charreaux (1996), la gouvernance est définie comme étant « 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. ».

¹² E.HEVIA-VASQUEZ « Une nouvelle profession : L'audit interne situation actuelle et tendance futures », RFAI n° 112, p :9.

Selon l'IT Governance Institute, la gouvernance a « pour but de fournir l'orientation stratégique, de s'assurer que les objectifs sont atteints, que les risques sont gérés comme il faut et que les ressources sont utilisées dans un esprit responsable ». Elle veille en priorité au respect des intérêts des ayants droits (citoyens, pouvoirs publics, partenaires, actionnaires...) et à faire en sorte que leurs voix soient entendues dans la conduite des affaires.

Issu de la théorie micro-économique et de la science administrative anglo-saxonne, la notion de bonne gouvernance a été diffusée dans les années 1990 par la Banque mondiale, comme la condition nécessaire des politiques de développement.

La gouvernance repose sur quatre principes fondamentaux à savoir : La responsabilité ; la transparence, l'Etat de droit et la participation.

La bonne gouvernance se définit comme étant la manière dont les organisations sont dirigées et contrôlées. En d'autres termes, elle se définit par la gestion transparente et participative du processus du développement économique et social, fondé sur la primauté de droit. Elle vise comme objectif l'amélioration de la gestion des affaires publiques.

La gouvernance en quelques mots n'est autre que la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs (règles, normes, protocoles, conventions, contrats...) pour assurer une meilleure coordination des parties prenantes d'une organisation, chacune détenant une parcelle de pouvoir, afin de prendre des décisions consensuelles et de lancer des actions concertées.¹³

En application du principe institué par la nouvelle Constitution marocaine, mettant en corrélation la responsabilité et la reddition des comptes et conformément au programme du Gouvernement prévoyant de franchir un nouveau palier de la bonne gouvernance des EEP, et de renforcer leur rôle dans le processus de développement économique et social du pays, le Code marocain de bonnes pratiques de gouvernance des EEP a été lancé officiellement le 21 mars 2012, en tant que référentiel comprenant les règles et bonnes pratiques pour améliorer le cadre de gestion des entités publiques.

4.2.Objectifs de la gouvernance d'entreprise :

Par suite de tout ce qui précède, la gouvernance d'entreprise traite de deux questions principales : la création de la valeur et pour qui la valeur doit être créée. Il s'agit de s'assurer d'une répartition équitable de la valeur créée entre tous les copropriétaires de l'entreprise et

¹³ <https://www.piloter.org/gouvernance-entreprise/definition-gouvernance.htm>

toutes les parties prenantes qui interviennent dans ce processus de création de la richesse, ce qui rend fondamentale la notion de création de la valeur. La gouvernance d'entreprise ne se résume donc pas seulement au seul problème d'alignement des intérêts des dirigeants sur les intérêts des actionnaires mais concerne avant tout le besoin de création de la valeur.

C'est pourquoi, Igalens & al (2009) définissent les principaux objectifs de la gouvernance d'entreprise comme suit :

- Assurer le pilotage stratégique et la surveillance effective de la gestion par le conseil d'administration ;
- Concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés et définir la répartition des responsabilités entre dirigeants et actionnaires ;
- Assurer un traitement équitable de tous les actionnaires ;
- Reconnaître les droits des différentes parties prenantes ;
- Garantir la diffusion, en temps opportun d'informations exactes ;
- Participer à la réduction des risques.

Un système de gouvernance d'entreprise efficace doit pouvoir résoudre les causes à l'origine du problème de gouvernance, c'est-à-dire les conflits d'intérêts et les conséquences engendrées par ceux-ci qui sont entre autres :

- **L'asymétrie de l'information** : La rétention d'informations pertinentes par les dirigeants afin d'avoir le pouvoir dans les prises de décision.
- **Le problème de création de la valeur** : Le caractère opportuniste des salariés qui peuvent contribuer à détériorer ou à créer de la valeur, le manque de transparence, d'éthique et de loyauté de la part des dirigeants.

4.3. Relations de l'audit interne avec les acteurs de la gouvernance d'entreprise :

➤ **Audit interne et Conseil d'administration**

Le CA en tant que mécanisme disciplinaire doit définir et faire respecter les chaînes de responsabilités et la façon de rendre des comptes dans l'ensemble de l'organisation afin de garantir l'intégrité des principaux systèmes d'information et de surveillance. La mise en place d'un système d'audit interne placé sous l'autorité directe du conseil permet d'atteindre cet objectif. L'Audit Interne apporte sa compétence au conseil via le comité d'audit, organe spécialisé du conseil d'administration, chargé de contrôler l'information financière et les

professionnels qui en vérifient la qualité : les auditeurs externes et les auditeurs internes dont le champ couvert est la connaissance et le suivi des risques.

Les relations entre l'audit interne et le comité d'audit se matérialisent par la participation permanente ou périodique, du responsable de l'audit interne aux réunions du comité d'audit, selon des modalités retenues par l'entreprise. Le comité d'audit est l'interlocuteur privilégié de la direction de l'audit interne. Il garantit et consacre l'indépendance de l'AI. En l'absence d'un comité d'audit, la relation entre l'audit interne et le conseil d'administration a moins d'efficacité sur la gouvernance d'entreprise.

➤ **Audit interne et Audit externe**

L'audit externe (ici légal) ou le commissaire aux comptes (CAC), est mandaté par les actionnaires pour contrôler la fiabilité des informations financières produites par les dirigeants. Il a pour principale mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes en s'appuyant sur les procédures qui concourent à la production desdits comptes, c'est-à-dire, l'information comptable et financière. En ce sens, l'audit interne joue un rôle de complémentarité à l'action du commissaire aux comptes. Selon l'IFACI (2009), il fournit à cette dernière une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de l'activité de l'entreprise sur la base d'une analyse des risques opérationnels, de conformité et financiers, et sur une évaluation du dispositif de contrôle interne y afférent sous-entendu que, les travaux du CAC sur les comptes dépendent des conclusions sur l'évaluation du contrôle interne.

Le tableau ci-après illustre les complémentarités et les divergences dans les travaux de l'audit interne et de l'audit externe.

Tableau N° 1 : Les divergences et les complémentarités entre l'audit interne et l'audit externe

Critères	Audit interne	Audit externe (légal)
Objectifs	S'assurer du respect de l'application des procédures.	Emission de l'opinion sur la régularité et la sincérité des comptes
Auditeur	Personnel de l'entreprise ou professionnel indépendant	Commissaire aux comptes
Contours de la mission d'audit	Tous les éléments de l'organisation	Tous les éléments significatifs des états financiers
Diffusion des conclusions	Interne à l'organisation	Interne et externe à l'organisation

Position eu égard à la gouvernance	Acteur/mécanisme de Gouvernance	-Acteur/mécanisme de gouvernance, -Evalueur de la GE
Indépendance	-Protégé juridiquement	-Garantie par un rattachement au haut niveau

➤ **Audit interne et Direction générale**

Dans le processus de création de valeur, les décisions sont prises par les dirigeants, mais leur mise en œuvre incombe aux salariés qui peuvent adopter eux-aussi des comportements opportunistes (c'est-à-dire contraires aux objectifs fixés) pouvant détruire la richesse créée. Il faut noter que du point de vue managérial, les organisations sont composées d'individus dont les intérêts divergent. Ainsi le conflit opposant les salariés, qui représentent le capital travail, aux propriétaires des ressources, les actionnaires, porte essentiellement sur le partage des bénéfices générés par le couple capital/travail que chaque partie estime plus lui revenir. (Ebondo, 2006 : 52-53). Il revient donc au management de mettre en place un système de contrôle efficace des salariés afin de converger les différents intérêts vers l'objectif de l'organisation. Ce contrôle doit porter sur le comportement, le degré de maîtrise de l'activité du salarié et sur ses performances. L'Audit Interne avec sa démarche entièrement centrée sur l'évaluation des risques, l'analyse de leur maîtrise et sur la recherche constructive de solutions correctrices, peut selon l'IFACI (2002) jouer un rôle décisif et très en amont dans la prévention de cette « destruction de valeur ».

➤ **Audit interne et Management des risques**

Le management des risques est une fonction au service de la direction générale et du management responsable de la gestion des risques de l'entreprise. Il identifie, au niveau global, tous les risques internes et externes relatifs à l'activité de l'entreprise, cartographie les risques afin de les apprécier et de les hiérarchiser. Sur la base des résultats de la cartographie des risques, le Risk Manager (RM) définit et propose à la direction générale, une stratégie pour les gérer, c'est-à-dire l'appétence du risque (le niveau de risque acceptable), les procédures et moyens à mettre en œuvre pour éviter, minimiser, réduire l'impact du risque ou pour transférer le risque. L'audit interne, évalue l'efficacité de ces procédures qui constituent le contrôle interne afin de maîtriser le risque. Dans la pratique, l'audit interne définit son plan d'audit à partir de la cartographie des risques élaborée par le management des risques. Le management des risques, est une fonction en amont de l'audit interne. Le Risk Manager aide

le management à gérer le risque et l'audit interne l'aide à maîtriser le risque. En absence de RM, c'est l'audit interne qui assure cette fonction mais dans les limites de l'identification des risques. Le management demeure le responsable de la gestion du risque et la priorité de l'audit interne est d'évaluer le contrôle interne et le processus même de management de risque selon la norme 2100.

4.4. Audit interne mécanisme de la gouvernance des EEP :

Les Etablissements et Entreprises Publics (EEP), constituent des acteurs majeurs dans le modèle de développement du Maroc, compte tenu de leurs 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, l'ouverture à l'international et la promotion de l'investissement aussi bien public que privé dans divers secteurs d'activité, et de leur 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.

Les besoins en AI 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 publique 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 interne. L'audit interne sera donc l'outil qui permettra d'évaluer les réalisations des établissements publics en vue de rendre leur gestion plus efficace, de se conformer aux pratiques de la bonne gouvernance et d'atteindre les objectifs de développement économique et social escomptés.

Les auditeurs internes marocains, à l'instar de leurs homologues du monde entier, doivent, dans l'exercice de leur activité, respecter Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP)¹⁴ qui se compose : De la définition de l'Audit Interne, des normes professionnelles de l'audit interne et du code de déontologie. Ces trois éléments constituent les « Dispositions obligatoires » du CRIPP, des modalités pratiques d'application «Meilleurs Pratiques d'Affaires -MPA », des prises de positions de l'IIA-Global

¹⁴ Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP) comprend les lignes directrices approuvées par l'Institute of Internal Auditors. Instance internationale de normalisation, l'IIA fournit aux auditeurs internes du monde entier des orientations qui font autorité. Elles figurent dans les dispositions obligatoires ou recommandées du CRIPP.

et des guides pratiques «GTAG », qui forment les « Dispositions fortement recommandées » du CRIPP. Ils doivent, aussi, se conformer aux lois promulguées au Maroc, et qui exigent que l'audit interne soit instauré, aussi bien au niveau des organismes publics que privés qu'il soit rattaché à la Direction générale et qu'il rende compte, dans le cadre de la bonne gouvernance, au Conseil d'Administration et aux Comités d'Audit.

Malgré les réformes mises en œuvre par l'Etat, le mode de gouvernance et de gestion des établissements du secteur public au Maroc fait l'objet de critiques récurrentes sur l'insuffisante généralisation des comités spécialisés (audit, stratégie, investissement,...) et l'absence de formation sur les principes de gouvernance dédiée aux représentants de l'Etat.

Conclusion

En guise de conclusion, nous constatons que la pratique de l'audit interne apparaît comme mécanisme pertinent de la gouvernance des EEP permettant de maîtriser les risques des dysfonctionnements des organisations et gérer mieux les fonds publics tout en assurant l'application des lois et réglementations en vigueur.

On peut dire qu'offrant une évaluation objective et impartiale du caractère responsable et efficace de la gestion des ressources publiques, le service d'audit interne aide les organisations gouvernementales à agir de façon responsable et intégrée, à améliorer leurs activités et à garder la confiance des citoyens et autres parties prenantes. L'audit va de pair avec les aspects surveillance, informations et prévoyance de la gouvernance.

Bibliographie

- L.Collins, G.Valin, (1986), « *Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques* », 3ème édition, Dalloz, ;
- M.Harakat, « *L'audit dans le secteur public au Maroc* », Tome II Edition Babel, 1994 ;
- AMACI, « *L'audit interne : quelle pratique pour le XXI siècle ?* », Imprimabel, 1997.
- Bernard, F, Gayraud. R, Rousseau, L, (2010) « *Contrôle interne, lutter contre la fraude : concepts, aspects réglementaires, gestion des risques, guide d'audit de la fraude, mise en place d'un dispositif de contrôle interne permanent, référentiels questionnaire, bonne pratiques...* », 3^{ème} Edition Maxima, Paris,.
- Bertin Elizabeth (2007), « *Audit interne : enjeux et pratique à l'international* », Editions Eyrolles, Paris, 320 pages.

- Cappelletti Laurent, (2005) « *Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne* », Comptabilité, Contrôle et Audit Tom 12, Volume 1 (p.27 à 43).
- Charreaux Gérard (1997), « *Le gouvernement des entreprises : Théories et faits* », Edition Economica, Paris 540 pages.
- CHARREAUX Gérard et WIRTZ Peter, (2006) « *Gouvernance des entreprises nouvelles perspectives* », édition Economica.
- Dahir n° 1-92-139 du 14 Rajeb 1413 (08 Janvier 1993) Régé par la loi n° 15-89 « *guide pratique d'audit, aide à la mise en œuvre du référentiel de normes* », Réglementant la profession d'Expert-Comptable et instituant un Ordre des Experts comptables ;
- Ebondo Wa Mandzila Eustache (2006), « *La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne* », Edition Harmattan, Paris, 349 pages.
- 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>
- IFA, IFACI (2009), « *Prise de position IFA/IFACI sur le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise* », 6pages ;
- Igalens Jacques, Point Sébastien (2009), « *Vers une nouvelle gouvernance des entreprises* »,
- IIA –Research Foundation, « *Manuel d'Audit Interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques* » IFACI, 2011.
- Manuel D'audit Interne (2007), « *Projet de gouvernance local pour les inspections générales des Ministères* », Maroc ;
- Renard Jacques, (2006 2° tirage 2007) « *Théorie et pratique de l'audit interne* », Erolles, Editions d'organisation.