

La contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance : le cas des conseils régionaux marocains

The contribution of internal auditing to good governance: the case of Moroccan regional councils

Khaoula EL ASSASSI, (Doctorante)

*Laboratoire d'ingénierie financière, gouvernance et développement
 Ecole nationale de commerce et gestion de Casablanca
 Université Hassan II de Casablanca, Maroc.*

Redouan DAAFI, (Enseignant-chercheur)

*Laboratoire d'ingénierie financière, gouvernance et développement
 Ecole nationale de commerce et gestion de Casablanca
 Université Hassan II de Casablanca, Maroc.*

Adresse de correspondance :	Ecole nationale de commerce et de gestion de Casablanca 2725 Rte des Chaux et Ciments, Casablanca 20250 Université Hassan II Maroc (Casablanca) 20590 (+212) 5 22 66 08 52
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL ASSASSI, K., & DAAFI, R. (2025). La contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance : le cas des conseils régionaux marocains. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(4), 286–301. https://doi.org/10.5281/zenodo.15206265
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 11/11/2024

Accepted: 09/04/2025

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 04 (2025)

La contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance : le cas des conseils régionaux marocains

Résumé

Le secteur public marocain a connu des transformations significatives depuis l'indépendance, marquées par des réformes institutionnelles visant à améliorer la gouvernance locale. Dans ce contexte, l'audit interne joue un rôle crucial en garantissant la transparence, la performance et la reddition des comptes. Cet article s'inscrit dans une démarche conceptuelle et vise à analyser la contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance au sein des conseils régionaux marocains.

L'étude adopte une approche théorique en mobilisant une revue conceptuelle, une revue de littérature empirique, ainsi qu'une discussion des travaux antérieurs. À travers l'analyse des cadres théoriques et empiriques existants, nous identifions les mécanismes par lesquels l'audit interne influence la prise de décision et la gestion des ressources publiques.

Les résultats montrent que l'audit interne améliore la gouvernance en réduisant les asymétries d'information, en renforçant le contrôle interne et en favorisant une meilleure allocation budgétaire. Toutefois, des défis subsistent, notamment en termes d'indépendance des auditeurs et d'application effective des recommandations.

Cet article propose un modèle de recherche intégrant les interactions entre l'audit interne et la gouvernance locale, ouvrant ainsi la voie à des études empiriques futures pour valider ces hypothèses.

Mots-clés : audit interne, gouvernance, secteur public, régionalisation avancée, conseil régional.

Classification JEL : M42, H83.

Type de l'article : article théorique.

Abstract

The Moroccan public sector has undergone significant transformations since independence, marked by institutional reforms aimed at improving local governance. In this context, internal auditing plays a crucial role in ensuring transparency, performance, and accountability. This article adopts a conceptual approach and seeks to analyze the contribution of internal auditing to good governance within Moroccan regional councils.

The study employs a theoretical framework, drawing on a conceptual review, an empirical literature review, and a discussion of previous research. Through an analysis of existing theoretical and empirical frameworks, we identify the mechanisms through which internal auditing influences decision-making and the management of public resources.

The findings indicate that internal auditing enhances governance by reducing information asymmetries, strengthening internal control, and promoting more efficient budget allocation. However, challenges remain, particularly regarding auditors' independence and the effective implementation of recommendations.

This article proposes a research model integrating the interactions between internal auditing and local governance, thereby paving the way for future empirical studies to validate these hypotheses.

Keywords: internal auditing, governance, public sector, advanced regionalization, regional council.

JEL Classification: M42, H83.

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Depuis son indépendance, le Maroc a entrepris d'importantes réformes institutionnelles afin d'améliorer la gouvernance et de renforcer l'efficacité du secteur public. Malgré ces avancées, plusieurs défis persistent, notamment la corruption, le manque de transparence, la faible efficacité des processus administratifs et les inégalités régionales. Ces dysfonctionnements ont fragilisé la confiance des citoyens dans les institutions publiques et freiné le développement durable et inclusif du pays.

Face à ces enjeux, les autorités marocaines ont adopté une série de réformes visant à promouvoir une gouvernance plus transparente, efficace et équitable. La Constitution de 2011 a marqué un tournant majeur en instaurant des principes fondamentaux tels que la transparence, la reddition des comptes et la participation citoyenne¹. Ces réformes ont mis en lumière le rôle crucial des mécanismes de contrôle interne, parmi lesquels l'audit interne occupe une place centrale.

Dans cette dynamique, l'adoption en 2015 de la politique de régionalisation avancée, accompagnée de la loi 111.14 relative aux régions, a conféré aux conseils régionaux une autonomie accrue en matière de gestion publique. Cette décentralisation accrue a également accentué le besoin d'un contrôle interne efficace, garantissant une gestion optimale des ressources publiques et une gouvernance locale renforcée. L'audit interne est ainsi devenu un levier stratégique pour améliorer la performance des institutions régionales et renforcer la confiance des citoyens.

Bien que la littérature académique reconnaisse l'importance de l'audit interne dans le secteur public, peu d'études se sont spécifiquement intéressées à son impact dans le contexte des conseils régionaux marocains. Plusieurs recherches ont exploré l'audit interne dans les administrations publiques et les entreprises au Maroc. Par exemple, Es-sahli El Harchaoui (2019) a étudié la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise, en mettant l'accent sur l'évaluation continue de l'efficacité des systèmes de contrôle interne. De même, Zarhloul Zouhair et Mrani Zentar (2022) ont analysé la contribution de l'audit interne à la performance du système de contrôle interne dans le secteur bancaire marocain. Par ailleurs, Safae Ed-Douadi et Chafik Bakour (2021) ont proposé une approche théorique pour évaluer l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public marocain. Cependant, l'application de ces concepts à la gouvernance régionale reste encore peu étudiée, ce qui souligne la pertinence d'approfondir cette thématique. De plus, l'interaction entre l'audit interne et les nouvelles exigences de la régionalisation avancée constitue une dimension encore inexplorée, justifiant ainsi la pertinence de cette étude. Cette réflexion nous amène à poser la question suivante :

Dans quelle mesure l'audit interne, en tant que mécanisme de contrôle et d'évaluation, constitue-t-il un levier de la gouvernance publique des conseils régionaux, au regard des théories de la gouvernance, du contrôle interne et de la gestion des risques.

L'objectif principal est d'examiner, à travers une revue théorique approfondie, les interactions entre l'audit interne et la gouvernance régionale². Plus précisément, cette recherche ambitionne de :

- ✓ Analyser le cadre conceptuel de l'audit interne dans le secteur public.
- ✓ Étudier les implications de la régionalisation avancée sur les mécanismes de contrôle interne.
- ✓ Identifier les défis et opportunités liés à l'audit interne dans les conseils régionaux.
- ✓ Proposer un modèle de recherche intégrant l'audit interne comme levier d'amélioration de la gouvernance régionale.

¹ Le concept de « bonne gouvernance » tel qu'utilisé dans cette étude fait référence aux principes de transparence, de responsabilité et de participation, tels que définis par la Banque mondiale (1992).

² Cette recherche adopte une posture exclusivement conceptuelle et théorique ; elle ne mobilise donc pas d'entretiens ni de données empiriques directes.

Pour répondre à cette problématique, notre étude est structurée en plusieurs sections. Dans un premier temps, nous présenterons une **revue conceptuelle** qui permettra de définir les notions clés relatives à l'audit interne et à la gouvernance régionale. Ensuite, une **revue théorique** analysera les cadres conceptuels qui expliquent l'impact de l'audit interne sur la gouvernance publique. Une **revue de la littérature empirique** viendra compléter cette approche en mettant en avant les résultats d'études antérieures sur cette question. Enfin, nous proposerons un **modèle de recherche** intégrant les interactions entre l'audit interne et la gouvernance locale, avant de conclure sur les principaux enseignements de cette recherche et les perspectives futures qu'elle ouvre.

2. Revue conceptuelle

2.1. Revue conceptuelle : Définition et cadre théorique de l'audit interne

L'audit interne a émergé au début du 20^e siècle en tant que réponse aux besoins croissants des entreprises de mieux contrôler leurs opérations à mesure qu'elles devenaient plus complexes. Selon l'IIA L'audit interne est un processus indépendant et objectif qui fournit une assurance et des conseils visant à améliorer les opérations d'une organisation. Il évalue l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. C'est aussi un outil d'évaluation des Processus qui « consiste à évaluer de manière systématique les processus et les opérations d'une organisation pour s'assurer qu'ils sont conformes aux politiques et aux objectifs établis ».

Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2017) l'ont défini comme étant un instrument qui « vise à favoriser l'amélioration continue au sein de l'organisation en identifiant les faiblesses, les lacunes et les opportunités d'amélioration ». Mihret, D. G., & Yismaw, A. L. (2007) rejoint ce courant en concentrant la notion d'audit interne « sur l'évaluation et la gestion des risques au sein de l'organisation, en examinant la manière dont les risques sont identifiés, évalués et gérés. ³»

Tableau 1 : Les différentes qualités de l'audit interne

Qualités de l'Audit Interne	Références et auteurs pertinents
Indépendance	Les chercheurs comme Sawyer, R. L. (2003) ont souligné l'importance de l'indépendance de l'audit interne dans son rôle d'assurance.
Objectivité	Chan, D. Y. (2004) ont abordé l'objectivité comme une qualité clé de l'audit interne.
Compétence	Brink (2010) a mis en avant l'importance de la formation et de l'expertise des auditeurs internes.
Intégrité	C'est une qualité fondamentale, car elle renforce la confiance dans le processus d'audit. De nombreux chercheurs, dont Menzies, J. (2015), ont souligné le rôle de l'intégrité dans l'audit interne.
Communication efficace	La capacité à communiquer clairement les résultats de l'audit est une qualité souvent citée. Sawyers, R. B. (2009) ont abordé l'importance de la communication dans l'audit interne.
Orientation vers les résultats	Protiviti (2019), a mis en avant la nécessité de l'audit interne pour fournir des résultats tangibles qui améliorent la gestion des risques et la gouvernance.
adaptabilité	Sawyer, L. B. (2006) ont discuté de l'importance de s'adapter aux changements organisationnels dans un environnement en constante évolution.
Ethique	Pany, K., & Reckers, P. (2005) ont exploré les dilemmes éthiques auxquels les auditeurs internes peuvent être confrontés.

Source : Nous-mêmes, basé sur une revue de littérature existante.

³ Cette traduction est librement adaptée par l'auteure à partir de la version anglaise originale de Mihret & Yismaw (2007).

Les qualités de l'audit interne sont souvent discutées par les chercheurs et les praticiens, et bien qu'il existe des similitudes dans les caractéristiques clés, il peut y avoir des discordances dans la façon dont ces qualités sont mises en avant. Ci-dessus un tableau qui synthétise les différentes qualités accompagnées des avis des chercheurs trouvés ;

En somme, l'audit interne remplit une multitude de fonctions, allant de l'assurance à l'amélioration, en passant par la gestion des risques, la gouvernance et la conformité. Cette diversité de rôles reflète l'importance de l'audit interne dans la gestion efficace et responsable des organisations.

2.2. Transition de l'Audit Interne : Du Secteur Privé au Secteur Public

L'évolution de l'audit interne du secteur privé vers le secteur public a été façonnée par des impératifs de transparence, de responsabilité et de bonne gouvernance. Cette transition historique a été accompagnée d'ajustements conceptuels et pratiques.

Dans les années 1970 et 1980, les scandales financiers du secteur privé, tels qu'Enron et WorldCom, ont conduit à un renforcement des normes d'audit interne et à une focalisation accrue sur la prévention de la fraude et la gestion des risques. Ces évolutions ont influencé le secteur public, en particulier au lendemain de la crise financière mondiale de 2008, lorsque la nécessité d'une gestion financière responsable s'est imposée.

Des auteurs tels que Rittenberg, L. E., & Martens, S. C. (2012), ont documenté cette transition. Ils ont montré comment l'audit interne, initialement axé sur les contrôles financiers, s'est élargi pour englober des aspects plus stratégiques, tels que la gestion des performances et des risques, devenant ainsi un acteur clé de la gouvernance du secteur public. Cette évolution a été renforcée par des organismes internationaux tels que l'IFAC et l'IIA, qui ont élaboré des normes et des lignes directrices spécifiques à l'audit interne au sein du secteur public pour promouvoir une meilleure gestion des ressources publiques.

2.3. La Régionalisation Avancée au Maroc : Une Étape Clé dans l'Évolution de la Gouvernance

2.3.1. L'Évolution de la Gouvernance au Maroc : De la Colonisation à la Modernité

La Banque mondiale définit la gouvernance comme « *l'exercice de l'autorité économique, politique et administrative pour gérer les affaires d'un pays à tous les niveaux* ». (Banque mondiale, 1992).

Au Maroc, L'évolution de la gouvernance est marquée par une série de réformes législatives et constitutionnelles visant à promouvoir la démocratie, la transparence et la décentralisation.

Avant l'indépendance en 1956, le Maroc était sous le régime du protectorat français et espagnol. La gouvernance était caractérisée par une forte influence des puissances coloniales sur les affaires marocaines. Et par conséquent un manque d'autonomie dans la prise de décision et une soumission à des réglementations étrangères.

1956 est l'année qui a marqué le début de la souveraineté du Maroc. La Constitution de 1962 a établi le roi comme chef de l'État et la monarchie constitutionnelle. Cependant, la démocratie était limitée, et le roi détenait un pouvoir significatif.

La réforme constitutionnelle de 2011 a été une étape majeure dans l'évolution de la gouvernance. Elle a renforcé le parlement, reconnaissant le rôle central des partis politiques et des élections dans le système politique marocain. Elle a également renforcé les droits de l'homme et la liberté de la presse. Dans ce sens, le royaume a encouragé la participation citoyenne à travers des consultations publiques sur des questions clés, des élections locales et la mise en place de mécanismes de reddition de comptes, permettant aux citoyens de jouer un rôle actif dans la gouvernance.

2.3.2. La Régionalisation Avancée au Maroc : Un Pilier de la Gouvernance Locale

Il est important de noter qu'on ne peut pas évoquer le concept de la régionalisation avancée sans parler en premier temps de l'historique du découpage territorial du Maroc. Avant l'indépendance, le pays était fragmenté sous le contrôle du protectorat français et espagnol. Après sa souveraineté, des réformes ont été entreprises pour moderniser le découpage territorial, aboutissant à la création de provinces et de préfectures administratives.

On peut illustrer les plus importantes réformes de cette évolution sous forme du tableau ci-dessous ;

Tableau 2 : Le découpage territorial au Maroc

Année ou période	Découpage territorial
Avant l'indépendance	Le Maroc était réparti en 3 zones différentes : le centre, la zone semi-désertique et celle désertique.
Après l'indépendance	Le premier découpage administratif était en 7 régions purement économiques
1997	Le découpage régional reconnaît 16 Régions.
2015	12 Régions, 77 Provinces et 1505 Communes

Source : Nous-mêmes, basé sur une revue de littérature existante.

L'adoption de la loi 111.14 relative à la région en 2015 a marqué le début de la régionalisation avancée au Maroc. Cette loi a transféré des compétences aux régions, permettant une plus grande autonomie dans la gestion des affaires locales. Elle a également promu la participation citoyenne au niveau régional.

La régionalisation avancée a permis aux régions d'exercer davantage de pouvoirs en matière de développement économique, d'éducation et d'aménagement du territoire, renforçant ainsi la gouvernance locale. Cette expansion illustre comment chaque étape de l'évolution de la gouvernance au Maroc a influencé la démocratie, la participation citoyenne, la transparence et la responsabilité dans le pays. Ces réformes visent à promouvoir une gouvernance plus moderne et à répondre aux besoins changeants de la société marocaine.

D'après l'article 3 de la loi 111.14 « une région désigne une collectivité territoriale de droit public, dotée de la personnalité morale, de l'autonomie administrative et de l'autonomie financière. Elle constitue l'un des niveaux de l'organisation territoriale décentralisée du Royaume, fondée sur une régionalisation avancée. La méthode de gestion adoptée par les régions est ; la libre administration. Ce principe consiste à ce que chaque région est délibérée de manière démocratique à exécuter ses décisions, néanmoins cette liberté est conditionnée ainsi par une coopération et solidarité entre l'ensemble des régions et collectivités territoriales».

Selon le HCP, le Maroc compte actuellement 12 Régions, 77 Provinces et 1505 Communes.

La méthode de gestion adoptée par les régions est ; la libre administration. Ce principe consiste à ce que chaque région est délibérée de manière démocratique à exécuter ses décisions, néanmoins cette liberté est conditionnée ainsi par une coopération et une solidarité entre l'ensemble des régions et collectivités territoriales.

Les différents organes du conseil régional y compris le président, etc... sont élus à travers le vote public (appel de chacun des membres afin d'exprimer son vote publiquement).

À noter que les organes du conseil sont constitués du ; bureau qui contient le président et vice-présidents, de commissions permanentes et d'un secrétaire du conseil ainsi que de son adjoint. La délibération du conseil régional exige la présence de la majorité absolue de ses membres.

Hypothèse 1 (H1) : La régionalisation avancée favorise la mise en place d'un cadre propice à l'optimisation des processus d'audit interne dans les conseils régionaux.

2.4. L'audit interne dans le contexte marocain

Dans les années 1980, le Maroc a commencé à reconnaître l'importance de l'audit interne dans le secteur public. De premières initiatives ont été prises pour établir des unités d'audit interne

au sein des ministères et des organismes publics.

Au cours des années 1990 et 2000, le pays a progressivement renforcé le cadre légal entourant l'audit interne. Plusieurs lois et des réglementations spécifiques ont été introduites pour régir les pratiques d'audit interne, dont on cite principalement de la loi 62-99 sur le contrôle financier de l'État, cette loi, promulguée en 2002, a jeté les bases du contrôle financier de l'État. Elle a établi des règles et des procédures pour la gestion des finances publiques. En somme, cette loi a permis de structurer les pratiques d'audit interne dans les ministères et les organismes publics. Actuellement, plusieurs autorités de régulation au Maroc supervisent les pratiques d'audit interne. Cela inclut l'Inspection Générale des Finances (IGF) pour le secteur public et l'Institut Marocain des Auditeurs Internes (IIA Morocco) pour promouvoir des normes éthiques et professionnelles élevées dans l'audit interne.

Dès lors, la Loi 111.14 est aussi cruciale pour l'extension de l'audit interne au niveau régional. L'article 246 de cette loi stipule que chaque région doit établir une unité d'audit interne régional chargée de contrôler et d'évaluer la gestion des ressources publiques au niveau régional⁴.

De nos jours, La fonction d'audit interne est désormais généralisée au sein de la totalité des 12 conseils régionaux, « ce qui représente une véritable valeur ajoutée dans trois domaines clés, conformément au 1er article de la constitution 2011 qui établit les principes de séparation des pouvoirs, de démocratie et participation citoyenne, de bonne gouvernance, responsabilité et reddition de comptes ».

✓ Conformité avec les Lois et Règlements, afin ;

*D'évaluer si les actions majeures de gestion du président sont en accord avec les lois et règlements en vigueur, notamment les partenariats et contrats de gestion déléguée.

*De vérifier si les activités de gestion menées par les différentes entités communales respectent les normes légales, couvrant des domaines tels que la gestion du patrimoine, la fiscalité, et la passation des marchés.

*De préparer efficacement les missions d'audit légal (IGAT/IGF, Cours des comptes) et de suivre la mise en œuvre de leurs recommandations.

✓ Maîtrise des Risques de Gestion, en vue :

*D'identifier et d'évaluer les risques liés à la gestion, qu'ils soient d'ordre réglementaire, financier ou d'exécution, qui peuvent influencer la réalisation des projets de développement régionaux.

*D'alerter le Président du Conseil sur les risques majeurs qui pourraient compromettre la qualité de sa gestion des affaires communales.

*De proposer et de suivre la mise en place de mesures de contrôle interne visant à atténuer les risques identifiés.

✓ Optimisation de la Performance : en attendant la mise en place d'entités dédiées au contrôle de gestion et au contrôle de la qualité des services, l'AI aura comme objectif :

*D'améliorer la qualité des services fournis aux citoyens en offrant une assistance aux entités pour améliorer leurs processus de gestion.

*De soutenir les entités dans la préparation, le suivi et la communication des indicateurs de performance.

*D'analyser les causes des écarts par rapport aux objectifs de performance et de proposer les ajustements nécessaires pour améliorer l'efficacité des opérations.

3. Revue théorique

Dans un contexte de modernisation et de renforcement des mécanismes de contrôle dans le

⁴ L'article 246 de la loi 111.14 stipule l'obligation pour chaque conseil régional marocain de mettre en place une unité d'audit interne autonome

secteur public, l'audit interne occupe une place centrale en tant qu'outil stratégique de gouvernance. Son rôle dépasse la simple mission de contrôle financier pour s'inscrire dans une approche globale d'amélioration de la gestion des ressources et de la transparence institutionnelle. Cette section propose un cadre théorique permettant d'expliquer et d'analyser l'impact de l'audit interne sur la gouvernance des conseils régionaux, en mobilisant les théories majeures qui fondent cette relation.

3.1. L'audit interne comme levier de gouvernance locale

L'audit interne se définit comme un processus indépendant et objectif visant à fournir une assurance sur l'efficacité des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques d'une organisation (IIA, 2017). Dans les administrations publiques, son rôle s'est élargi au fil du temps, passant d'un simple contrôle de conformité à une mission stratégique contribuant à la performance organisationnelle et à la transparence des institutions (Mihret & Yismaw, 2007). Dans le cadre des conseils régionaux marocains, l'audit interne devient un instrument clé permettant de garantir une gestion rigoureuse des ressources publiques. Son intégration dans la gouvernance locale s'aligne avec les réformes de régionalisation avancée, où l'autonomie accrue des régions nécessite des mécanismes de surveillance et d'évaluation performants (Loi 111.14). L'adoption de pratiques d'audit interne robustes permet ainsi de renforcer la transparence financière, d'améliorer la reddition des comptes et de limiter les asymétries d'information entre les différentes parties prenantes.

3.2. Les Fondements Théoriques de l'Audit Interne dans la Gouvernance Publique

L'analyse du rôle de l'audit interne dans la gouvernance des conseils régionaux repose sur plusieurs cadres théoriques complémentaires permettant d'expliquer les mécanismes d'influence de cette pratique sur la performance institutionnelle.

3.2.1. La Théorie de l'Agence (Jensen & Meckling, 1976)

La théorie de l'agence postule l'existence d'un conflit d'intérêts entre un **principal** (les citoyens, les instances de contrôle) et un **agent** (les élus et gestionnaires des conseils régionaux), résultant d'une asymétrie d'information dans la gestion des ressources publiques. L'audit interne intervient comme un dispositif de régulation permettant de réduire ces asymétries et de garantir un alignement des intérêts par la mise en place de mécanismes de surveillance et de responsabilisation (Jensen & Meckling, 1976).

Dans le contexte des conseils régionaux marocains, l'existence de **dysfonctionnements liés à l'absence de contrôle rigoureux** renforce le besoin d'un audit interne efficace pour assurer un suivi rigoureux des politiques publiques et une meilleure gestion des risques liés à la décentralisation.

3.2.2. La Théorie des Parties Prenantes (Freeman, 1984)

La gouvernance publique implique un ensemble d'acteurs aux intérêts souvent divergents : citoyens, élus, administration centrale, entreprises privées, partenaires internationaux, etc. La théorie des parties prenantes souligne la nécessité d'un contrôle efficace garantissant **une transparence et une redevabilité accrue** vis-à-vis des différents acteurs concernés (Freeman, 1984).

Dans cette optique, l'audit interne devient un levier essentiel permettant de répondre aux exigences des parties prenantes en matière de gestion financière et de qualité des services publics. Dans les conseils régionaux, cela se traduit par **une amélioration de la communication des performances financières et administratives**, favorisant ainsi une gouvernance plus inclusive et participative.

3.2.3. La Théorie de la Gouvernance Publique (Osborne, 2006)

Les réformes administratives modernes ont progressivement conduit à un passage d'un **modèle bureaucratique centralisé** à une **gouvernance publique plus participative et transparente** (Osborne, 2006). L'introduction de mécanismes d'audit interne dans les administrations publiques reflète cette évolution en permettant une meilleure évaluation des performances et une régulation plus efficace des pratiques managériales.

Dans le cadre de la régionalisation avancée au Maroc, les conseils régionaux bénéficient d'une **autonomie élargie** qui exige des **outils de gestion et de contrôle robustes** pour garantir la légitimité des décisions prises au niveau local. L'audit interne devient ainsi un instrument essentiel pour **mesurer l'efficacité des politiques publiques locales** et assurer une allocation optimale des ressources.

3.2.4. Le Modèle COSO (1992) et la Gestion des Risques

Le **modèle COSO (1992)** fournit un cadre structuré pour comprendre le rôle de l'audit interne dans le contrôle interne et la gestion des risques. Il repose sur cinq composantes clés :

1. **Environnement de contrôle** : Promotion d'une culture de gestion responsable.
2. **Évaluation des risques** : Identification des vulnérabilités institutionnelles.
3. **Activités de contrôle** : Mise en place de procédures et de vérifications.
4. **Information et communication** : Transparence et reporting efficace.
5. **Surveillance** : Suivi des performances et ajustements nécessaires.

Dans les conseils régionaux, l'application de ces principes permettrait d'assurer un meilleur suivi des **finances publiques**, de prévenir les **défaillances administratives** et d'améliorer l'efficacité des politiques locales.

En combinant ces différentes approches théoriques, nous pouvons mieux comprendre **comment l'audit interne influence la gouvernance des conseils régionaux**.

4. Revue de littérature empirique

La revue de littérature empirique a pour objectif d'examiner les résultats des recherches précédentes portant sur l'impact de l'audit interne sur la gouvernance publique et plus particulièrement sur les conseils régionaux, en se concentrant sur le contexte marocain.

Cette étude adopte une approche rigoureuse et systématique, fondée sur une revue exhaustive de la littérature nationale et internationale. En analysant les travaux existants, nous visons à mieux comprendre le rôle de l'audit interne dans la gouvernance régionale, en mettant particulièrement l'accent sur le contexte marocain.

Notre démarche repose sur l'examen critique de plusieurs études empiriques et conceptuelles qui explorent l'impact de l'audit interne sur la gestion des risques, la transparence et l'optimisation des performances dans les administrations régionales. Cette analyse comparative nous permettra de situer notre recherche dans un cadre plus large, intégrant à la fois les perspectives internationales et les spécificités du Maroc.

Cette section explore les recherches antérieures qui ont examiné **l'impact de l'audit interne sur la gouvernance régionale**, en mettant en avant les **principaux résultats empiriques**. L'analyse se structure autour de **six dimensions essentielles** :

- a. L'audit interne comme outil de gouvernance locale
- b. L'audit interne et la maîtrise des risques dans les conseils régionaux
- c. L'impact de l'audit interne sur la performance organisationnelle
- d. L'audit interne et la transparence financière
- e. La perception de l'efficacité de l'audit interne dans la gouvernance régionale
- f. Les défis et obstacles liés à l'implémentation de l'audit interne

Cette démarche nous permettra de :

- Synthétiser les apports des recherches académiques sur l'audit interne et la gouvernance publique.
- Mettre en perspective les tendances internationales et les adaptations possibles au contexte marocain.
- Développer un cadre d'analyse pertinent pour mieux comprendre l'influence de l'audit interne dans les conseils régionaux.

En combinant ces éléments, cette étude vise à contribuer au débat académique et pratique sur l'amélioration des mécanismes de gouvernance locale par l'audit interne, tout en proposant des pistes d'optimisation adaptées au Maroc

4.1. L'audit interne comme outil de gouvernance locale

L'audit interne est perçu comme un levier clé de la gouvernance locale, en renforçant la transparence et la responsabilité des autorités régionales. Selon Benmoussa (2019), l'audit interne est progressivement devenu un outil central dans le contrôle des finances et des opérations des conseils régionaux marocains. Cependant, son efficacité est entravée par des lacunes en matière de formation et de sensibilisation des parties prenantes.

D'un point de vue international, Sharma (2018) compare les pratiques d'audit interne dans plusieurs gouvernements locaux et met en avant des variations culturelles et institutionnelles. Malgré ces différences, l'étude souligne l'universalité du rôle de l'audit interne en tant que pilier de la gouvernance publique.

Hypothèse 2 (H2) : *L'audit interne joue un rôle fondamental dans l'amélioration de la gouvernance régionale en renforçant la transparence et la responsabilité.*

4.2. L'audit interne et la maîtrise des risques dans les conseils régionaux

La gestion des risques est une composante essentielle de la gouvernance régionale, et l'audit interne est un outil majeur dans ce domaine. Selon El Alaoui (2017), l'audit interne permet non seulement d'identifier et d'évaluer les risques, mais aussi d'apporter des solutions adaptées à la gestion locale.

Dans une étude comparative, Pizzini (2019) met en avant les meilleures pratiques de gestion des risques appliquées par les administrations régionales dans plusieurs pays. Il en ressort que les gouvernements qui intègrent un audit interne structuré sont mieux préparés à faire face aux risques financiers et organisationnels.

Hypothèse 3 (H3) : *L'audit interne contribue significativement à la maîtrise des risques dans les conseils régionaux, améliorant ainsi leur résilience et leur efficacité.*

4.3. L'impact de l'audit interne sur la performance organisationnelle

L'efficacité des administrations régionales dépend en grande partie de la qualité des contrôles internes et de la gestion des ressources publiques. Pizzini (2019) démontre qu'un audit interne bien structuré améliore les performances des institutions publiques en optimisant l'affectation des ressources.

Dans le contexte marocain, Rahmani (2020) explore la perception de l'audit interne par les conseils régionaux, révélant que les décideurs considèrent l'audit comme un mécanisme clé pour atteindre leurs objectifs organisationnels.

Hypothèse 4 (H4) : *Un audit interne efficace a un impact positif sur la performance organisationnelle des conseils régionaux.*

4.4. L'audit interne et la transparence financière

Un des rôles majeurs de l'audit interne est de garantir **la transparence dans la gestion des fonds publics**. Fakir (2018) met en évidence **que** les administrations régionales qui intègrent des processus d'audit rigoureux affichent une meilleure conformité aux normes comptables et une communication financière plus fiable.

À l'échelle internationale, **Xu (2020)** confirme cette tendance en démontrant que **les administrations publiques bénéficiant d'un audit interne performant sont plus aptes à instaurer un climat de confiance avec les parties prenantes.**

Hypothèse 5 (H5) : *L'audit interne améliore la transparence financière et la reddition des comptes dans les conseils régionaux.*

4.5. La perception de l'efficacité de l'audit interne dans la gouvernance régionale

L'efficacité perçue de l'audit interne varie selon les parties prenantes impliquées. Rahmani (2020) **révèle que** la majorité des conseils régionaux marocains perçoivent l'audit interne comme un outil essentiel de gouvernance, mais que son efficacité est limitée par des contraintes administratives et logistiques.

Dans une perspective comparative, **Gravallese (2017)** analyse la perception de l'audit interne à travers plusieurs pays **et identifie** les facteurs influençant l'adhésion des décideurs à cet outil de contrôle.

Hypothèse 6 (H6) : *La perception de l'audit interne comme outil de gouvernance est influencée par des facteurs administratifs, culturels et institutionnels.*

4.6. Les défis et obstacles liés à l'implémentation de l'audit interne

Bien que l'audit interne présente de nombreux avantages, son déploiement au sein des conseils régionaux rencontre plusieurs obstacles. Bouras (2016) met en avant **le manque de ressources humaines et financières**, tandis que **Alzeban (2019)** souligne **la résistance au changement et la faible culture de l'audit au sein des administrations publiques.**

Hypothèse 7 (H7) : *L'implémentation efficace de l'audit interne dans les conseils régionaux est limitée par des contraintes structurelles et organisationnelles.*

4.7. Synthèse des hypothèses issues de la revue empirique

L'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la gouvernance dans le contexte marocain, comme le montre l'étude de Benmoussa (2019). Cette recherche met en lumière l'émergence progressive de l'audit interne en tant qu'outil de contrôle vital au sein des conseils régionaux marocains. Cependant, son utilisation efficace demeure un défi, comme indiqué par l'identification de défis tels que la formation du personnel et la sensibilisation des parties prenantes.

Dans une perspective internationale, Sharma (2018) offre une comparaison globale de l'utilisation de l'audit interne dans les gouvernements locaux. Cette étude met en évidence des pratiques diverses, mettant en évidence les différences culturelles et régionales. Elle souligne cependant l'universalité de l'audit interne en tant qu'élément clé de la gouvernance.

De manière similaire, El Alaoui (2017) examine comment l'audit interne contribue à la maîtrise des risques et à l'amélioration de la performance au sein des conseils régionaux marocains. L'audit interne est identifié comme un outil crucial pour identifier et gérer les risques, tout en améliorant la qualité de la gestion.

Une recherche comparative internationale menée par Pizzini (2019) renforce cette notion. Cette analyse comparative explore comment l'audit interne contribue à la performance organisationnelle, mettant en évidence des pratiques exemplaires pour atteindre cet objectif, indépendamment du contexte national.

Fakir (2018) se penche sur le rôle de l'audit interne dans la promotion de la transparence et de la reddition de comptes au sein des gouvernements locaux marocains. Cette étude révèle que l'audit interne favorise la conformité aux normes comptables et la communication transparente des informations financières, renforçant ainsi la confiance des parties prenantes.

Une perspective internationale de Xu (2020) confirme l'impact de l'audit interne sur la qualité de la communication financière. Cette recherche comparative montre comment l'audit interne contribue à la transparence financière, quel que soit le contexte mondial.

Rahmani (2020) explore la perception de l'efficacité de l'audit interne par les conseils régionaux marocains, montrant que la majorité les considère comme un outil efficace pour améliorer la gouvernance et atteindre leurs objectifs.

Pour compléter cette perception, Gravallese (2017) fournit une perspective internationale sur la perception de l'efficacité de l'audit interne. Cette étude compare les opinions et attitudes à l'égard de l'audit interne à travers différents pays, éclairant les facteurs qui influencent cette perception.

Néanmoins, l'audit interne n'est pas sans défis, comme l'indique Bouras (2016), qui identifie les obstacles rencontrés par les unités d'audit interne des conseils régionaux marocains. Ces défis incluent le manque de ressources et la résistance au changement dans la mise en place de l'audit interne. Cette problématique est également soulignée par Alzeban (2019), qui mène une étude comparative internationale sur les défis auxquels sont confrontés les auditeurs internes. L'analyse met en évidence la nécessité de développer des stratégies communes pour surmonter ces défis.

5. Discussion des travaux antérieurs et proposition d'un modèle de recherche

5.1. Discussion des travaux antérieurs

Les défis et obstacles de l'audit interne dans les conseils régionaux marocains, tels qu'identifiés par Bouras (2016), soulignent les complexités de sa mise en œuvre. Ces obstacles, comprenant le manque de ressources, le besoin de formation du personnel, et la résistance au changement lors de la mise en œuvre de l'audit interne, sont des éléments cruciaux à prendre en compte lors de la planification de cette pratique. Et c'est dans ce sens que la mise en place de la fonction d'audit interne au sein des régions marocaines a fait partie de l'accompagnement du Ministère de l'Intérieur à travers la Direction Générale des collectivités Territoriales (DGCT).

Afin d'initier le processus, un programme de soutien et d'accompagnement des régions dans la mise en œuvre de la fonction d'audit interne a été lancé au profit des régions. Il est mené au cours des années 2021, 2022 et 2023, par le Ministère de l'Intérieur /DGCT à travers la Direction du Développement des Compétences et de la Transformation Digitale (DDCTD), en partenariat avec l'Agence Française de Développement (AFD).

Dans une perspective internationale, la recherche comparative sur les défis des auditeurs internes menée par Alzeban (2019) révèle des similitudes frappantes. Les auditeurs internes à travers différents pays font face à des enjeux communs, tels que la pression pour maintenir leur indépendance et la nécessité de s'adapter aux changements réglementaires en constante évolution.

Cependant, il est essentiel de noter que l'audit interne présente des limites, comme l'a démontré Moussaoui (2021) dans son analyse des limites de l'audit interne dans le contexte de la gouvernance au Maroc. Parmi ces limites figurent la dépendance potentielle à l'égard de la direction et la nécessité accrue d'indépendance pour maximiser l'efficacité de l'audit interne.

À l'échelle internationale, l'étude comparative réalisée par Sayari (2018) concernant la corrélation entre l'audit interne et la gouvernance met en lumière les diverses méthodologies de gouvernance et les fonctions de l'audit interne en matière de prise de décision et de responsabilité. Cette approche plus globale offre une meilleure appréhension de la manière dont les obstacles et les contraintes inhérents à l'audit interne s'intègrent dans un cadre mondial de gouvernance.

Enfin, l'audit interne a des limites, comme l'explique Moussaoui (2021), qui se penche sur les limites de l'audit interne dans le contexte de la gouvernance marocaine. Parmi ces limites figurent la dépendance potentielle à l'égard de la direction et le besoin accru d'indépendance pour maximiser l'efficacité de l'audit interne.

Cette relation complexe entre l'audit interne et la gouvernance, illustrée à la fois par des études nationales et internationales, offre une compréhension approfondie des avantages, des défis et des limites de l'audit interne dans le contexte marocain et mondial. Ces connaissances sont essentielles pour guider les conseils régionaux marocains et d'autres organisations dans l'utilisation efficace de l'audit interne pour renforcer leur gouvernance.

5.2. Proposition d'un modèle de recherche

Ce modèle de recherche vise à analyser l'impact de l'audit interne sur la gouvernance des conseils régionaux marocains dans le cadre de la régionalisation avancée. Il repose sur une structure intégrant des variables indépendantes, médiatrices, modératrices et dépendantes, en vue d'expliquer les mécanismes d'optimisation des ressources et de prise de décision.

Variable indépendante : Régionalisation avancée et cadre institutionnel (H1)

La régionalisation avancée, instaurée par la loi 111.14, confère une autonomie accrue aux conseils régionaux en matière de gestion publique. Elle constitue la variable clé influençant directement l'intégration et l'efficacité de l'audit interne, en établissant un cadre institutionnel structuré propice à son déploiement.

Variable médiatrice : Audit interne dans les conseils régionaux

L'audit interne est un mécanisme de contrôle et d'évaluation visant à assurer la conformité, la gestion des risques et l'optimisation des ressources publiques. Il joue un rôle central dans ce modèle en tant que médiateur entre la régionalisation avancée et les divers facteurs influençant la gouvernance régionale.

Variables modératrices : Facteurs influençant l'audit interne

- **Facteurs institutionnels (H6)** : Ces éléments regroupent l'environnement légal et réglementaire influençant l'audit interne, tels que l'indépendance des auditeurs et la culture de la reddition des comptes. Un cadre institutionnel robuste renforce l'efficacité des audits.
- **Contraintes structurelles (H7)** : Elles comprennent les obstacles organisationnels, tels que le manque de ressources, la faible formation des auditeurs ou la résistance au changement. Ces contraintes peuvent limiter l'impact de l'audit interne sur la gouvernance.

Variables dépendantes : Résultats de l'audit interne

L'audit interne influe directement sur plusieurs dimensions de la gouvernance régionale :

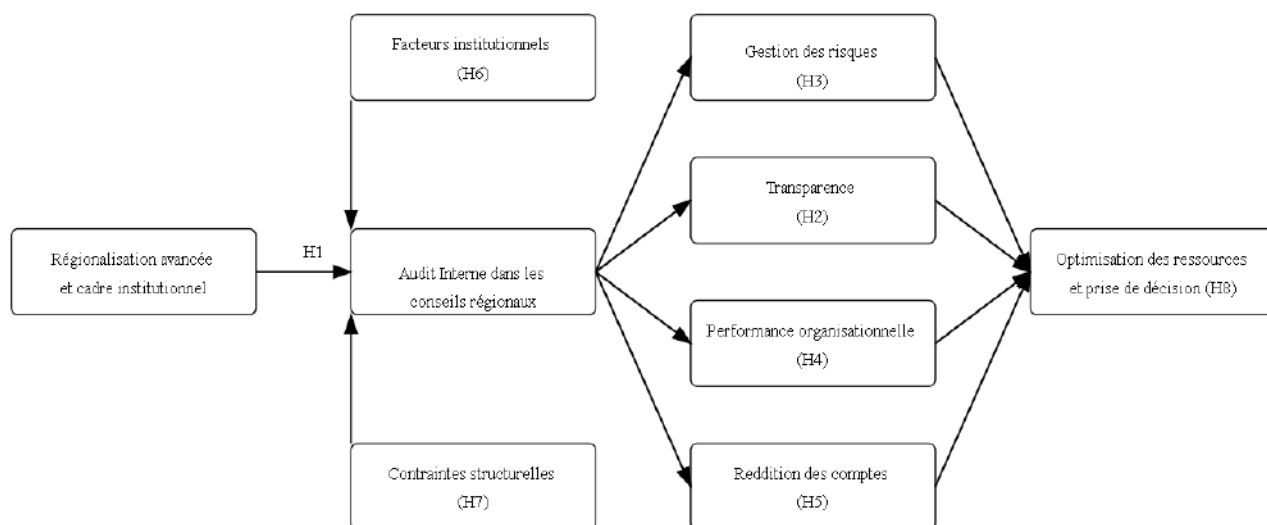
- **Transparence (H2)** : Il améliore la communication des performances financières et réduit les asymétries d'information.
- **Gestion des risques (H3)** : Il permet d'identifier, d'évaluer et de prévenir les risques financiers et administratifs.
- **Performance organisationnelle (H4)** : L'audit interne optimise les processus internes et améliore l'efficacité des politiques publiques.
- **Reddition des comptes (H5)** : Il renforce la discipline budgétaire et impose un suivi rigoureux des engagements financiers.

Variable finale : Optimisation des ressources et prise de décision (H8)

L'effet combiné des dimensions précitées conduit à une meilleure allocation budgétaire et une amélioration du processus décisionnel au sein des conseils régionaux. Une gouvernance locale renforcée passe ainsi par une utilisation efficiente des ressources et une gestion plus transparente et efficace des affaires publiques.

Le schéma suivant illustre la structuration des hypothèses formulées et leur articulation dans le cadre de notre étude :

Tableau 2 : Le découpage territorial au Maroc



Source : Nous-mêmes, basé sur une revue de littérature existante.

6. Conclusion

Cette étude a exploré la relation entre l'audit interne et la bonne gouvernance dans les conseils régionaux marocains, en mettant en lumière ses implications, ses bénéfices et ses limites. L'audit interne apparaît comme un levier fondamental pour renforcer la transparence, la gestion des risques et l'efficacité des politiques publiques à l'échelle régionale. Son rôle ne se limite pas à un simple mécanisme de contrôle, mais s'étend à l'amélioration continue des processus de gestion et à la garantie d'une allocation optimale des ressources publiques.

L'analyse menée a permis de répondre à la problématique initiale : Dans quelle mesure l'audit interne, en tant que mécanisme de contrôle et d'évaluation, constitue-t-il un levier de la gouvernance publique des conseils régionaux, au regard des théories de la gouvernance, du contrôle interne et de la gestion des risques.

Il ressort que l'audit interne joue un rôle déterminant en réduisant les asymétries d'information, en renforçant les dispositifs de contrôle interne et en favorisant une meilleure reddition des comptes. Il s'impose comme un outil stratégique dans l'environnement des conseils régionaux marocains, où la décentralisation et l'autonomie de gestion rendent nécessaire un cadre de surveillance et d'évaluation efficace.

Le modèle de recherche proposé synthétise ces interactions en mettant en relation l'audit interne avec la gouvernance régionale à travers ses dimensions clés : la gestion des risques, la transparence, la performance organisationnelle et l'efficacité des mécanismes de contrôle. Il démontre que l'optimisation de l'audit interne est une condition essentielle pour garantir une gouvernance locale efficace et responsable.

Toutefois, malgré ces apports significatifs, plusieurs défis persistent. L'indépendance des auditeurs internes, la mise en application effective des recommandations et le manque de ressources humaines et financières représentent des obstacles majeurs à l'optimisation de cette fonction. En outre, l'efficacité de l'audit interne est influencée par des facteurs institutionnels et culturels, qui conditionnent la perception et l'adhésion des acteurs régionaux à ses pratiques.

Si cette étude contribue à une meilleure compréhension du rôle de l'audit interne dans la gouvernance publique, elle soulève également des perspectives pour des recherches futures. Une approche plus empirique, fondée sur des études de cas et des enquêtes approfondies, permettrait d'affiner ces constats et d'explorer les leviers d'amélioration concrets à mettre en place pour renforcer l'impact de l'audit interne au sein des conseils régionaux.

En définitive, l'audit interne s'impose comme un mécanisme central dans le renforcement de la gouvernance régionale au Maroc. Son efficacité dépend non seulement de sa mise en œuvre technique, mais aussi de la volonté politique et institutionnelle d'instaurer une culture de transparence et de contrôle rigoureux. Pour que l'audit interne joue pleinement son rôle de levier stratégique, il est impératif d'assurer son indépendance, de renforcer les capacités des auditeurs et d'encourager l'application effective des recommandations. Seule une telle approche permettra d'en faire un véritable moteur de gouvernance responsable et durable au sein des conseils régionaux.

Références

- (1). "La pratique de l'audit interne dans les administrations publiques marocaines" par Abdelhak JARROU (2006).
- (2). Benmoussa, F. (2019). The Emergence of Internal Audit in Moroccan Regional Councils. *International Journal of Public Administration*, 42(1), 82-93.
- (3). Brink (2010) - Importance de la formation et de l'expertise des auditeurs internes.
- (4). Chan, D. Y. (2004) - Objectivité comme une qualité clé de l'audit interne.
- (5). El Alaoui, A. (2017). The Role of Internal Audit in Risk Management: Evidence from Moroccan Firms. *Managerial Auditing Journal*, 32(2), 104-120.
- (6). Fakir, N. (2018). Enhancing Accountability in Local Governments: The Role of Internal Audit in Moroccan Municipalities. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(4), 443-460.
- (7). Gravallesse, M. (2017). Perceptions of Internal Audit Effectiveness: Insights from a Global Survey. *International Journal of Auditing*, 21(2), 171-185.
- (8). Houda HASSANE (2014). Audit interne dans le secteur public : étude empirique au Maroc.
- (9). La loi organique 111.14 relative aux régions Dahir n°1-15-83 du 20 ramadan 1436 (7 juillet 2015) portant, Bulletin Officiel N° 6440 du 09 Joumada I 1437, articles 3 et 246 (18 Février 2016).
- (10). Le guide de la mise en œuvre de la fonction d'audit interne au sein de la région, ministère de l'intérieur (Mars 2023).
- (11). Menzies, J. (2015) - Rôle de l'intégrité dans l'audit interne.
- (12). Mihret, D. G., & Yismaw, A. L. (2007). "Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study." *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- (13). Mihret, D. G., & Yismaw, A. L. (2007). "Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study." *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- (14). Moussaoui, I. (2021). The Role and Limits of Internal Audit in Corporate Governance: Evidence from Morocco. *Corporate Ownership & Control*, 18(1), 100-110.
- (15). Pany, K., & Reckers, P. (2005) - Dilemmes éthiques auxquels les auditeurs internes peuvent être confrontés.
- (16). Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2017). "The Internal Audit Handbook: The Definitive Guide to Creating a Successful Internal Audit Program." Wiley.
- (17). Protiviti (2019) - Nécessité de l'audit interne pour fournir des résultats tangibles qui améliorent la gestion des risques et la gouvernance.

- (18). Sawyer, L. B. (2006) - Importance de s'adapter aux changements organisationnels dans un environnement en constante évolution.
- (19). Sawyer, R. L. (2003) - Importance de l'indépendance de l'audit interne dans son rôle d'assurance.
- (20). Sawyers, R. B. (2009) - Importance de la communication dans l'audit interne.
- (21). Sayari, S. (2018). The Relationship between Internal Audit and Governance in Developing sCountries: Empirical Evidence from Tunisia. *International Journal of Auditing*, 22(3), 540-553.
- (22). Sharma, D. S. (2018). Internal Audit in Local Government: An International Comparison. *Public Money & Management*, 38(1), 37-44.
- (23). Xu, L. (2020). International Perspective on Internal Audit and Financial Reporting Quality. *Accounting & Finance*, 60(4), 4197-4222.