



Audit interne et gouvernance territoriale : cas du Conseil de la Région Souss Massa

Internal Audit and Territorial Governance: The Case of the Souss Massa Regional Council

Hicham BAILAL^a, Mustapha BOUMESKA^b, Mohamed LAHSSINI^c

^{a b c} *Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc*

<i>Informations sur l'article</i>	<i>Résumé</i>
Mots-Clés : Audit interne, Gouvernance, Gouvernance territoriale, Collectivité territoriale, Région. JEL : M42, H83, N9 Received 25 October 2024 Accepted 30 November 2024	Cet article explore le rôle crucial de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance territoriale. Dans ce cadre six hypothèses ont été formulées, portant sur l'importance de l'existence d'une structure d'audit interne, la conformité aux normes d'audit, l'indépendance des auditeurs, la coopération entre l'audit interne et externe, et enfin l'optimisation de la gestion des risques. En vue de tester et d'approfondir ces hypothèses, une étude qualitative exploratoire a été réalisée, portant sur des entretiens menés avec des responsables locaux, dans le but de recueillir des perceptions et des insights sur le fonctionnement de l'audit interne au sein de la région Souss Massa. Une étude quantitative viendra compléter cette analyse en testant les hypothèses sur un échantillon plus large, offrant ainsi une vision plus complète par rapport à ce sujet dans le cadre de la régionalisation avancée au Maroc.

<i>Article Info</i>	<i>Abstract</i>
Keywords: Internal Audit, Governance, Territorial Governance, Territorial Collectivity, Region.	This article explores the crucial role of internal audit in improving territorial governance. In this context, six hypotheses were formulated, focusing on the importance of the existence of an internal audit structure, compliance with auditing standards, auditor independence, cooperation between internal and external audit, and the optimization of risk management. In order to test and deepen these hypotheses, an exploratory qualitative study was carried out, involving interviews with local managers, with the aim of gathering perceptions and insights into the functioning of internal auditing within the Souss Massa region. A quantitative study will complete this analysis by testing the hypotheses on a larger sample, thus offering a more complete view of this subject in the context of advanced regionalization in Morocco.

^a **Corresponding author :** hicham.bailal@edu.uiz.ac.ma

ORCID : <https://orcid.org/0009-0005-1535-9248>

DOI : <https://doi.org/10.23882/ijdam.24148>

This is an open access article under the license Creative Commons Atribuição-NãoComercial 4.0.

Peer-review under responsibility of the scientific committee of the IJDAM Review

Introduction

Le Maroc, en s'engageant résolument dans un processus de modernisation de son secteur public, a mis en place des réformes profondes visant à renforcer la décentralisation et la gouvernance locale. La régionalisation avancée, lancée en 2011, constitue l'une des réformes les plus marquantes de cette dynamique. En élargissant considérablement les compétences des collectivités territoriales, cette réforme a permis de rapprocher les décisions des citoyens tout en assurant une gestion plus efficace des ressources et des services publics.

Les collectivités territoriales marocaines, composées des régions, des préfectures et provinces et des communes, sont désormais investies de responsabilités étendues qui correspondent aux besoins spécifiques de chaque niveau territorial. Les communes, en tant que structures de base de la décentralisation, voient leurs compétences renforcées dans des domaines de proximité, tandis que les régions se concentrent sur des missions stratégiques de développement économique et d'aménagement du territoire. Les préfectures et provinces, quant à elles, assurent le développement rural et social, contribuant à l'équilibre régional et à la cohésion sociale.

Dans ce cadre, le législateur marocain a mis en place des mécanismes permettant de garantir la bonne gouvernance au sein des collectivités territoriales. La Constitution de 2011, en insistant sur des principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes, a posé les bases d'une gestion publique décentralisée, soumise à des normes strictes de contrôle. D'autre part les lois organiques, notamment la loi n° 111-14 relative aux régions dans son article 246, insistent sur l'obligation de mettre en place un système de contrôle interne, d'adopter des procédures d'audit et de rendre compte de la gestion de manière transparente.

À cet effet, la Direction Générale des Collectivités Territoriales (DGCT), en partenariat avec l'Agence Française de Développement (AFD) et l'Association des Régions du Maroc (ARM), a lancé un projet ambitieux visant à établir la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales. Ce projet, qui s'inscrit dans les grands chantiers de réforme du Maroc, participe activement à l'amélioration de la gestion territoriale, à la consolidation de la gouvernance locale et à l'optimisation des services rendus aux citoyens. Il constitue ainsi un levier majeur pour renforcer la transparence, l'efficacité et la responsabilité des administrations territoriale dans un contexte de régionalisation avancée.

Ainsi, ce travail vise à approfondir la compréhension du concept d'audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines, et à examiner son rôle essentiel dans le renforcement de la gouvernance locale, en particulier au sein de la région Souss Massa, en tant que collectivité territoriale de droit public. L'objectif principal est de répondre à la question suivante : **Dans**

quelle mesure l'audit interne contribue-t-il à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales, et plus particulièrement de la région Souss Massa ?

Pour ce faire, nous adoptons une posture épistémologique positiviste aménagée, fondée sur une démarche méthodologique hypothético-déductive. Cette approche nous permet de formuler des hypothèses à partir de la théorie et de tester empiriquement ces dernières à travers la collecte et l'analyse de données.

Dans un premier temps, nous menons une étude qualitative, **qui constitue l'objet de ce travail**, visant à explorer le contexte de recherche et à affiner notre modèle théorique. Cette étude exploratoire nous permettra de mieux comprendre les enjeux et les mécanismes liés à la fonction d'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines, tout en prenant en compte la spécificité de la région Souss Massa.

Ensuite, une étude quantitative sera réalisée sous forme d'une enquête, via un questionnaire administré auprès des auditeurs internes des 12 régions du Maroc. Cette approche nous permettra de tester nos hypothèses sur un échantillon plus large et d'obtenir des données statistiques fiables concernant l'impact de l'audit interne sur la gouvernance territoriale. En combinant ces deux approches méthodologiques, nous espérons obtenir une analyse approfondie pouvant clarifier de manière pertinente la problématique de recherche.

1. Cadre conceptuel

1.1. La gouvernance et ses fondements théoriques

La multiplication des contributions théoriques sur le concept de la gouvernance explique l'intérêt croissant porté par des chercheurs issus de diverses disciplines telles que le droit, l'économie et la sociologie vers l'étude de cette notion. Cela rend sa définition un sujet de discussion fructueuse.

Selon Charreaux en 1997, « Le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire. » Cité par (Cabane, 2018).

Shleifer et Vishny (1997), ont défini la gouvernance comme « un ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants ». Cité par (Cabane, 2018).

Cette définition met l'accent sur la maximisation de la valeur actionnariale, en s'assurant que les intérêts des investisseurs sont protégés contre les comportements opportunistes des dirigeants.

Cela implique l'instauration de mécanismes de contrôle stricts pour garantir que les décisions prises au sein de l'entreprise visent à accroître la valeur pour tous les actionnaires.

Selon Commelin (2001), la gouvernance est définie comme « le système dans lequel la conduite des firmes par le dirigeant est contrôlée par l'ensemble des acteurs économiques. Ce ne sont pas donc les seuls propriétaires qui devraient exercer ce contrôle mais les créanciers, les salariés, les clients, les autorités publiques... cette approche idéale de la gouvernance débouche sur une conception de l'entreprise citoyenne, les décisions managériales sont supposés prendre en considération les intérêts des différents stakeholders ». Cité par (GHARRAFI & KERFALI , 2019).

Cette vision souligne que les autres parties prenantes de l'entreprise sont également exposées aux risques liés aux activités de la firme, et pas uniquement les actionnaires. Cette approche met en avant une conception plus large de la gouvernance, où les décisions managériales doivent tenir compte des intérêts de l'ensemble des acteurs économiques impliqués.

Autrement dit, la gouvernance d'entreprise est liée à la répartition des gains de productivité entre l'entreprise et ses partenaires. Ce modèle de gouvernance repose sur une construction sociale qui favorise la convergence des intérêts de tous les partenaires directs et indirects.

Selon (BAILAL, et al., 2023), la gouvernance fait référence à un ensemble des pratiques et des mécanismes qui visent à protéger l'intérêt social, la gestion, le contrôle, la pérennité et la durabilité de l'entreprise. Il s'agit d'un système qui clarifie clairement les responsabilités, les pouvoirs et les relations des dirigeants et des actionnaires à travers divers mécanismes garantissant la création de valeur pour toutes les parties prenantes.

1.2. Définitions d'audit interne

Le concept de l'audit, qui remonte à longtemps, a initialement été conçu pour vérifier et protéger les états financiers. C'est pourquoi il a longtemps été associé à la Cour des comptes, se concentrant principalement sur la vérification comptable. Cependant, comme le souligne Candau cité par (Ziani , 2019), "l'audit est le contrôle des contrôles", ce qui élargit sa mission à l'évaluation de l'efficacité des systèmes de contrôle interne au sein des entreprises. Ainsi, l'audit ne se limite plus à la comptabilité, mais englobe également l'examen des dispositifs de contrôle interne.

Au-delà de son rôle traditionnel, l'audit interne a évolué pour devenir une fonction clé dans l'évaluation et l'amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. À ce titre, l'Institute of Internal Auditors (IIA) en fournit une définition officielle, largement reconnue dans le domaine : « 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 (GHARRAFI (a), 2022), l'Institute of Internal Auditors (IIA) définit l'audit interne comme une activité d'évaluation menée de manière systématique, objective et impartiale, visant à apporter de la valeur ajoutée et à améliorer l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles. Les évaluations sont réalisées de manière méthodique et disciplinée pour examiner les processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance, afin d'aider les organisations à atteindre leurs objectifs.

Selon (BAILAL & BOUMESKA, 2024), la définition proposée par l'IIA met en lumière plusieurs aspects clés de l'audit interne, notamment :

- L'audit interne contribue activement à la création de valeur ajoutée pour les organisations ;
- En plus de sa mission d'assurance, l'auditeur interne joue également un rôle de conseil, apportant des recommandations stratégiques et opérationnelles ;
- L'audit interne est une fonction indépendante, garantissant une évaluation objective des processus et des contrôles.

2. Les fondements théoriques de l'audit interne et de la gouvernance

Après avoir exploré les différentes définitions clés trouvées dans la littérature, il est nécessaire de s'intéresser aux fondements théoriques qui sous-tendent ces définitions, notamment la théorie des coûts de transaction, la théorie de l'agence et la théorie des parties prenantes.

2.1. La théorie d'agence, l'audit interne et la gouvernance

La théorie de l'agence s'est développée par Jensen et Meckling en 1976 dans leur article influent "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure".

Selon ces deux auteurs, la relation d'agence, est définie comme un contrat dans lequel une personne (principal) engage une autre personne (agent) pour exécuter une tâche en son nom, ce qui implique la délégation du pouvoir de décision.

Jensen et Meckling considèrent que la firme est un nœud de contrats, associant la firme et l'ensemble des parties prenantes. Toutefois, leur analyse se concentre principalement sur les relations actionnaires-dirigeants.

Cette relation implique une délégation de certains pouvoirs aux dirigeants, ce qui engendre des conflits d'intérêts entre ces deux parties (dirigeants-actionnaires) et affecter négativement la performance de l'organisation. Un autre problème majeur dans cette relation d'agence est l'asymétrie d'information, où un agent possède des informations complètes que l'autre n'a pas (Adja, et al., 2021).

De cette relation émerge la notion de coûts d'agence, qui découlent du comportement potentiellement opportuniste des acteurs et de l'asymétrie d'informations entre les parties contractantes. Cette perspective permet donc d'identifier et de gérer les divergences d'intérêts potentielles entre les partenaires de l'organisation (CHEKROUN , 2014). Cela ne peut se faire qu'à travers l'instauration de mécanismes de bonne gouvernance visant à aligner les intérêts des managers avec ceux des actionnaires (Tarabay, 2016).

Dans cette optique, l'audit interne est considéré comme le meilleur mécanisme pouvant contrôler le comportement des agents au profit des propriétaires. Ces dernières années, la théorie de l'agence a mis l'accent sur l'importance de la fonction d'audit interne comme composante clé de la gouvernance d'entreprise, visant à résoudre les conflits d'intérêts entre le principal et l'agent, dus à l'asymétrie d'information (BAILAL & BOUMESKA, 2024).

2.2. La théorie des coûts de transaction, l'audit interne et la gouvernance

Le concept de coût de transaction est apparu pour la première fois en 1937 dans l'article de Ronald Coase, «The Nature of the Firm». Toutefois, Oliver Williamson est reconnu comme le fondateur de ce courant théorique en 1975.

La théorie des coûts de transaction postule que les agents possèdent une rationalité limitée et se comportent de manière opportuniste. Selon Williamson, chaque transaction économique génère des coûts avant sa réalisation, tels que ceux liés à la recherche d'informations, aux défaillances du marché et à la prévention de l'opportunisme des autres agents.

En raison de l'opportunisme et des limites de rationalité des agents, chaque agencement économique engendre des frais de transaction.

Pour réduire ces coûts, les dirigeants des entreprises ont opté pour la création d'un service d'audit interne, internalisant ainsi une grande partie des tâches effectuées par les auditeurs externes. Cette décision visait à diminuer les honoraires jugés élevés des auditeurs externes dans le contexte de l'objectif global de réduire les frais de transaction (BAILAL & BOUMESKA, 2024).

Lorsqu'on applique cette théorie à la gouvernance des entreprises, il devient évident que la fonction d'audit interne joue un rôle crucial en tant que pilier de la bonne gouvernance. Cela est dû à sa contribution significative à la réduction des coûts, ce qui, par conséquent, améliore la performance de l'entreprise (Tarabay, 2016).

Comme le souligne Williamson (1975), l'audit interne fournit aux dirigeants des informations cruciales concernant l'économie des coûts. En plus de fournir des informations financières et comptables, il garantit également la transmission d'informations opérationnelles aux instances de contrôle (Tarabay, 2016).

Dans ce cadre, selon (LALJ & LOTFI, 2024), cette théorie des coûts de transaction soutient que l'audit interne peut également réduire les coûts d'opportunisme en créant des mécanismes de responsabilisation et en favorisant la transparence organisationnelle.

2.3. La théorie de parties prenantes, l'audit interne et la gouvernance

La théorie des parties prenantes a été développée par des auteurs comme Edward Freeman, dont l'ouvrage "Strategic Management : A Stakeholder Approach" publié en 1984 est devenu une référence majeure en gouvernance d'entreprise (Amakhir & Benghazala, 2023).

Dans cet ouvrage, Freeman affirme que les entreprises ont des responsabilités envers toutes leurs parties prenantes, y compris les actionnaires, les employés, les clients, les fournisseurs et d'autres groupes ayant un intérêt dans les activités de l'entreprise.

Selon Donaldson (1995), cette théorie souligne que les organisations doivent prendre en compte les besoins et les attentes de toutes leurs parties prenantes pour assurer leur succès à long terme (LALJ & LOTFI, 2024).

L'application de cette théorie à la gouvernance des entreprises implique que cette dernière repose sur l'implication des parties prenantes (stakeholders) dans le processus décisionnel, afin de garantir un consensus au sein de l'entreprise sur les valeurs, les politiques et la légitimité des institutions elles-mêmes (DAANOUNE & CHILOUAH, 2018).

Dans cette perspective, l'audit interne joue un rôle essentiel en aidant l'entreprise dans l'identification et la gestion de ses parties prenantes et de leurs attentes.

Les auditeurs internes peuvent évaluer le degré de transparence de l'entreprise dans sa communication avec les parties prenantes, ou encore la manière dont elle répond aux préoccupations des actionnaires (LALJ & LOTFI, 2024).

Ils peuvent contribuer également à la gestion des risques associés aux parties prenantes en repérant les risques potentiels dans la relation entre l'entreprise avec ces groupes, tout en offrant des recommandations pour les atténuer.

3. La gouvernance locale

Ces trois théories mentionnées ci-dessus offrent un cadre explicatif pour la gouvernance des organisations en général et s'appliquent également aux collectivités territoriales.

Le tableau ci-dessous illustre l'application de ces théories aux collectivités territoriales :

Tableau N°1 : Les théories mobilisées dans les collectivités territoriales

Les théories mobilisées	Apports au sein des collectivités territoriales
La théorie d'agence	<p>L'existence des relations d'agence entre divers acteurs locaux, notamment les élus, les électeurs, les candidats politiques, les médias et les fonctionnaires expliquent la forme des systèmes comptables locaux.</p> <p>En effet, les relations électeurs - élus sont particulièrement sujettes à des problèmes d'agence importants en raison du manque d'information caractérisant le processus électoral (DAANOUNE & CHILOUAH, 2018).</p> <p>En outre, les relations d'agence entre le conseil (l'Agent) et l'exécutif de la collectivité (le principal) d'une part et d'autre part entre le principal et les autres parties prenantes (fonctionnaire, fournisseurs, Trésorerie, l'Etat...) peuvent engendrer un climat de méfiance compromettant la réalisation des objectifs de performance et ayant une influence négative sur la gouvernance locale.</p>
La théorie des coûts de transaction	<p>Cette théorie présente le rôle positif de l'échange d'information dans le processus de fonctionnement des collectivités territoriales.</p> <p>En effet, une communication active et intensive entre les différents acteurs de la collectivité notamment entre les organes délibérants (les conseils) et les exécutifs de la collectivité (le président, ses adjoints et les fonctionnaires), tend à réduire l'asymétrie informationnelle, limitant ainsi l'incertitude et les risques de comportements opportunistes (EL FIGHA, 2022).</p> <p>La théorie des coûts de transaction permet de comprendre l'apport de l'audit interne dans la transparence, la lutte contre la fraude et la corruption dans la gestion des collectivités territoriales.</p>
La théorie des parties prenantes	<p>L'identification des parties prenantes pertinentes constitue une étape essentielle notamment dans l'élaboration et l'exécution des stratégies des collectivités territoriales.</p> <p>Dans cette optique, la théorie des parties prenantes appréhende la collectivité territoriale comme une organisation au service de ses parties</p>

	<p>prenantes. Son autonomie financière et administrative constitue le fondement de la prise de décisions stratégiques et opérationnelles par les membres du conseil, dans le but de satisfaire les intérêts d'une large partie de ses parties prenantes.</p> <p>En effet, la présence des parties prenantes au sein des collectivités territoriales (notamment les commissions permanentes, les instances consultatives, les associations, l'Etat...) permet également leur implication dans le processus de la prise de décision.</p> <p>À cet égard, les relations entre la collectivité et ses parties prenantes exigent la mise en place de mécanismes de contrôle, tels que l'audit interne afin de gérer efficacement de ces relations.</p>
--	---

Source : Auteurs

D'après le tableau ci-dessus, il apparaît que l'on peut s'inspirer du cadre théorique de la gouvernance d'entreprise (secteur privé) pour analyser ce concept au sein des collectivités territoriales.

Dans cette perspective, selon (NEJJAR, 2016), Maurel en 2014, a défini la gouvernance territoriale comme « Un processus dynamique de coordination (hiérarchie, conflits, concertation) entre des acteurs publics et privés aux identités multiples e aux ressources (au sens très large : pouvoirs, relations, savoirs, statuts, capitaux financiers) asymétriques autour d'enjeux territorialisés. Elle vise la construction collective d'objectifs et d'actions en mettant en œuvre des dispositifs (agencement des procédures, des mesures, des connaissances, des savoir-faire et informations) multiples qui reposent sur des apprentissages collectifs et participent des reconfigurations/innovations institutionnelles et organisationnelles au sein des territoires ».

Le concept de gouvernance territoriale, ou gouvernance locale, se réfère à la gestion des territoires et à leurs modes de fonctionnement. En fait, la gouvernance territoriale repose en grande partie sur le partage et la répartition des pouvoirs entre les organisations locales. Elle s'affirme comme processus essentiel à la bonne gestion des affaires locales (BAILAL, et al., 2023). Selon (ELMOUADDINE, et al., 2022) la gouvernance territoriale est un mode de coordination entre les acteurs. Elle se compose d'un ensemble de mécanismes et de processus qui permettent aux citoyens et aux groupements de citoyens d'exprimer leurs intérêts et leurs besoins, de régler leurs différends et d'exercer leurs droits et obligations à l'échelon local.

Ces mécanismes de la bonne gouvernance des collectivités territoriales reposent sur plusieurs principes, tels que la transparence de l'information, l'évaluation publique des projets, la séparation

des responsabilités, la lisibilité des budgets, la limitation du cumul des mandats et le rôle des différentes parties prenantes (ELMOUADDINE, et al., 2022).

4. L'audit interne pour une bonne gouvernance territoriale

La littérature sur le rôle de l'audit interne et de la gouvernance locale au Maroc montre un paysage évolutif et caractérisé par une transition vers la transparence, la modernisation et l'efficacité, en réponse à la fois aux réformes territoriales et aux tendances mondiales de l'organisation publique.

En fait, nombreuses réformes ont renforcé les responsabilités de l'audit interne dans le renforcement des mécanismes de la bonne gouvernance territoriale, telles que la constitution 2011(notamment dans son article 156), la décentralisation administrative, l'adoption des lois organiques, l'adoption des outils de planification stratégique (SRAT, PDR, PDP...) etc.

Selon (Boungab & Bouchikhi, 2020), l'audit occupe une place primordiale dans le programme des réformes initiées par le nouveau management public, l'audit interne propose une nouvelle forme de contrôle et contribue à instaurer une nouvelle culture axée vers la mesure de résultats et de la performance.

La littérature académique en audit interne s'accorde sur un ensemble de facteurs susceptibles d'influencer de manière significative la gouvernance territoriale.

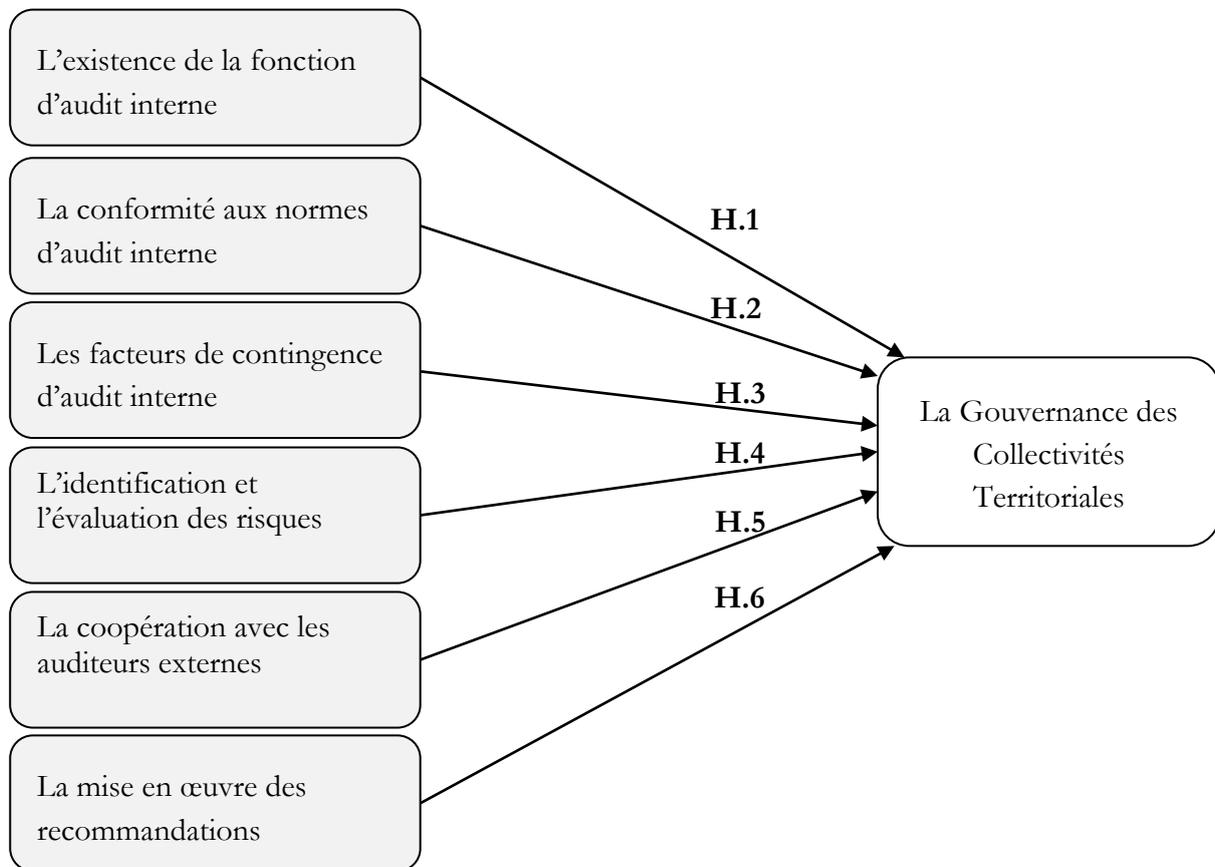
Afin d'évaluer ces facteurs, nous concentrons notre revue sur la relation gouvernance territoriale avec l'existence d'un organe d'audit interne, la conformité aux normes d'audit interne, les facteurs de contingence d'audit interne, l'identification et l'évaluation des risques, la relation de coopération entre l'audit interne et l'audit externe et finalement la mise en œuvre des recommandations.

À travers l'analyse de la revue de la littérature, la structure des hypothèses de notre étude est la suivante :

- ❖ **Hypothèse 01 :** l'existence d'un organe de l'audit interne renforce la gouvernance territoriale ;
- ❖ **Hypothèse 02 :** l'audit interne contribue positivement à l'amélioration de la gouvernance territoriale à travers la conformité aux normes d'audit interne ;
- ❖ **Hypothèse 03 :** les facteurs de contingence d'audit interne (tels que l'indépendance, la taille de l'audit interne et l'expérience des auditeurs interne) favorisent la gouvernance locale ;
- ❖ **Hypothèse 04 :** l'audit interne renforce l'identification et l'évaluation des risques au sein des collectivités territoriales ;
- ❖ **Hypothèse 05 :** la relation de coopération entre l'audit interne et l'audit externe renforce la gouvernance des collectivités territoriales ;
- ❖ **Hypothèse 06 :** la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne favorise la gouvernance territoriale ;

Par conséquent, notre modèle de recherche est représenté par la figure suivante :

Figure N°1 : Modèle de recherche



Source : Auteurs

5. Méthodologie de recherche adoptée

L'objectif principal de cette étude est d'analyser la contribution de la fonction de l'audit interne au renforcement de la gouvernance territoriale, notamment, au sein du conseil de la Région Sous Massa. Cette analyse permettra de créer une structure capable de représenter et d'expliquer la réalité observée.

Afin d'atteindre cet objectif, nous avons mobilisé, dans le cadre du paradigme positiviste aménagé, une première étude qualitative à visée d'exploration du contexte, d'affinement du modèle.

Pour réaliser cette étude, nous avons opté pour l'utilisation de l'entretien semi-directif. Ainsi, nous avons créé un guide d'entretien sous forme d'un document, contenant une série de questions, qui s'appuient sur le thème de recherche, les conclusions de la revue de la littérature et les exigences d'application du cadre théorique sur le terrain de recherche.

Les entretiens ont été programmés sur le lieu de travail, à des dates et heures convenues avec les personnes interrogées.

Généralement, la durée de l'entretien peut varier entre trente minutes et une heure environ.

L'objectif de notre étude qualitative exploratoire est d'enrichir et compléter le modèle explicatif théorique issu de la revue de littérature afin de prendre en compte le contexte marocain.

De ce fait, nous nous sommes limités à un échantillon de convenance tout en respectant les deux critères qui guident le choix des cas, à savoir le critère de la saturation et celui de la diversification.

Tableau N°2 : Échantillon de l'étude

Les répondants	Fonction de l'interviewé	Moyenne d'âge	Expérience	Durée de l'entretien
A	Directeur	Entre 30 et 40 ans	Entre 10 et 15ans	30min
B	Chef du cabinet présidentiel	Entre 30 et 40 ans	Entre 5ans et 10ans	40min
C	Responsable au sein de la direction financière	Entre 40 et 50 ans	Entre 10 et 15 ans	30min
D	Chef de Service d'audit interne	Entre 40 et 50 ans	Entre 20ans et 30ans	1h

Source : Auteurs

La sélection de ces répondants provenant de différentes qualités a permis d'obtenir une diversité de perspectives et de points de vue.

Leur expertise et leurs expériences professionnelles ont été essentielles pour bien identifier les bonnes pratiques de l'audit interne et sa contribution à l'amélioration de la gouvernance au sein de la région Souss Massa.

6. Présentation des résultats

6.1. Existence d'un organe d'audit interne

La synthèse des réponses émanant des différents responsables interviewés souligne que la région dispose d'un service de contrôle, d'audit interne et d'évaluation, créée en 2019 et opérationnalisée à partir d'octobre 2020, date de nomination du chef de service.

L'implantation de la fonction d'audit interne au sein des régions du Maroc, notamment la RSM, a fait l'objet d'un projet mené par la DGCT en partenariat avec l'AFD et l'ARM. Les missions assignées à ce service reposent sur l'évaluation du système de contrôle interne, l'amélioration du management des risques, la planification et la mise en œuvre des missions d'audit interne.

L'objectif étant de fournir à la région une assurance quant à la réalisation de ses objectifs, notamment, ceux inscrits dans le PDR.

6.2.La conformité normes d'audit interne

D'après les entretiens menés avec l'équipe du service de contrôle, d'audit interne et d'évaluation, il s'avère que la charte d'audit est en cours d'élaboration par la DGCT, et ce dans l'objectif de fournir un document standard à adopter par toutes les régions. En ce qui concerne le plan pluriannuel, il s'agit d'un plan triennal élaboré par le service et validé par le top management dans une réunion tenue en présence de tous les services et divisions de la RSM. Ceci a été confirmé par les autres responsables interviewés.

Ledit plan contient 12 missions étalées sur les années 2023, 2024 et 2025. Le choix et la programmation des missions ont été basés sur les résultats de la cartographie des risques et sur la disponibilité des responsables des entités à auditer.

Dans le cadre de son accompagnement, la DGCT a mis à disposition des régions, un manuel de procédures d'audit interne sous forme de guide décrivant les différentes étapes et documents à produire lors d'une mission d'audit interne.

Les missions d'AI sont en cours de réalisation dans le respect du planning programmé et chaque mission fait l'objet d'un ordre de mission signé par le top management et communiqué aux entités auditées.

Chaque mission fait l'objet d'une réunion d'ouverture et de clôture et un rapport d'audit interne est élaboré à la fin de la mission.

6.3.Les facteurs de contingence

En ce qui concerne l'indépendance, le service de contrôle, d'audit interne et d'évaluation est rattaché directement à la présidence ce qui lui procure un statut particulier lui permettant d'avoir un accès facile à l'information et aux services concernés par les missions d'audit interne. D'après les répondants, ce statut permet aussi aux auditeurs de formuler un avis neutre et objectif sur les dysfonctionnements soulevés et d'éviter toutes interférences avec les autres niveaux hiérarchiques.

Le service d'audit interne est doté de 02 auditeurs de formations diversifiées (Ingénieur, master et doctorat dans le domaine technique et de la gestion). Avec une expérience de plus de 20 ans pour le chef de service dans le domaine de la planification et de l'audit dans l'administration publique et une expérience de moins de 05 ans pour l'auditeur interne. D'après les répondants, la taille du service ainsi que les profils des auditeurs permettent de maîtriser l'environnement juridique et managérial de l'administration et donc ont un impact positif sur l'amélioration de la bonne gouvernance locale.

6.4.L'identification et l'évaluation des risques

Grace à l'accompagnement de la DGCT, le service de contrôle, d'audit interne et d'évaluation a mis en place une cartographie des risques de la région. Ce travail a été le fruit de plusieurs réunions de coordinations avec les services gestionnaires et conclue par la validation de cette cartographie par le top management. Les risques sont scindés en plusieurs catégories à savoir des risques financiers, juridiques, organisationnels, opérationnels etc.

6.5.La coopération avec les auditeurs externes

La coopération entre l'audit interne et les organes de contrôle externe est essentielle pour renforcer la gouvernance territoriale. Selon les personnes interviewées le service d'audit interne joue un rôle clé dans la coordination entre les différents services de la région et les organes de contrôle externes tels que la commission mixte IGF-IGAT (Inspection Générale des Finances et Inspection Générale de l'Administration Territoriale) et la Cour Régionale des Comptes (CRC). Cette coordination inclut la supervision des réponses aux observations formulées par ces organes de contrôle, en collaboration avec la direction générale des services (DGS) et les responsables régionaux.

En outre, le service d'audit interne participe à l'élaboration des rapports de la région, répondant aux observations des commissions externes. Il contribue également à la réalisation de missions thématiques en lien avec la CRC et assure un partage fluide des documents et informations nécessaires à ces missions. Cette collaboration renforce la confiance des parties prenantes et favorise la capacité de la région à identifier et gérer les risques, tout en améliorant la transparence et la reddition des comptes, des aspects essentiels pour une meilleure gouvernance.

6.6.La mise en œuvre des recommandations

La mise en œuvre des recommandations au sein de la région Souss Massa est soigneusement structurée pour garantir une action efficace et coordonnée. D'après les personnes interrogées, le service d'audit interne a élaboré un plan d'action dédié au suivi des recommandations issues de chaque mission d'audit interne. Ce plan est conçu en étroite coordination et coopération avec la direction générale des services (DGS) et les autres services concernés de la région. Cette approche assure que toutes les recommandations formulées sont prises en compte et intégrées dans les pratiques opérationnelles.

Par ailleurs, le service d'audit interne a également mis en place un plan d'action spécifique pour le suivi des recommandations émises par les organes de contrôle externe (IGAT, IGF, et CRC). Ce plan est transmis aux organes de contrôle externe concernés, permettant un suivi transparent et structuré des mesures correctives.

Cette méthodologie de suivi des recommandations contribue à une meilleure gouvernance en garantissant que les observations faites lors des audits sont correctement traitées. Elle assure ainsi un niveau élevé de responsabilité et de réactivité, renforçant la confiance des parties prenantes dans les processus de gouvernance territoriale.

Discussion des résultats et conclusion

L'étude menée avait pour objectif d'explorer la contribution de l'audit interne dans le renforcement de la gouvernance des collectivités territoriales et plus particulièrement le conseil de la Région Souss Massa.

Pour ce faire, une approche méthodologique qualitative a été utilisée, en combinant des entretiens semi-directifs avec des responsables au sein de la région et une étude documentaire. Les résultats de l'étude ont permis de tirer plusieurs conclusions qui éclairent le rôle central de l'audit interne dans le processus de gouvernance.

Les résultats montrent que la mise en place d'une entité d'audit interne au sein des collectivités territoriales est un élément fondamental pour assurer une gouvernance efficace. En évaluant et en améliorant le système de contrôle interne, l'audit interne contribue non seulement à la réalisation des objectifs stratégiques des régions, mais également à la gestion proactive des risques.

Dans ce cadre, Mr le Wali Khalid SAFIR, ancien Directeur Général des Collectivités Territoriales, souligne que l'instauration de l'audit interne au sein des collectivités territoriales s'inscrit dans une démarche d'accompagnement de ces entités locales pour adopter les meilleures pratiques nécessaires à l'amélioration de leurs services (DGCT, 2021).

Il ajoute que l'audit interne a pour vocation première de renforcer les systèmes de gouvernance au sein des collectivités territoriales, en les dotant d'entités capables de mener des missions d'audits internes. L'objectif principal étant d'améliorer le fonctionnement de leurs systèmes de gestion et l'activation du principe de reddition des comptes ainsi que la mise en œuvre des dispositions des lois relatives aux collectivités territoriales, (les lois organiques 111.14, 112.14 et 113.14).

Les résultats soulignent également l'importance cruciale de la conformité aux normes internationales d'audit. Cette question a fait l'objet de débats majeurs parmi de nombreux chercheurs académiques (Ait Mouzoun & El Mezouari, 2019), qui ont souligné que le respect de ces normes est fondamental pour garantir la crédibilité et la rigueur de la pratique professionnelle de l'audit interne.

En effet, la capacité du département à bien planifier, exécuter et communiquer les résultats des audits est un indicateur clé de qualité de l'audit. (Ait Mouzoun & El Mezouari, 2019) soulignent que selon les normes de fonctionnement de l'IIA, la planification et l'exécution des travaux d'audit interne constituent la clé pour produire des constats et recommandations pertinents. Ils

poursuivent que la bonne planification des missions, l'exécution des travaux et la communication efficace des résultats de l'audit constituent sans doute des facteurs déterminants de la qualité de l'audit interne et contribuent à l'amélioration de la gouvernance.

De plus, notre étude a mis en évidence le rôle des facteurs de contingence, tels que l'indépendance des auditeurs, la taille des équipes d'audit et l'expérience des auditeurs internes. Ces éléments influencent directement la capacité des auditeurs internes à exercer leur mission avec objectivité et efficacité. Par ailleurs, la coopération entre les auditeurs internes et externes apparaît comme un levier puissant pour renforcer les mécanismes de contrôle et améliorer la gouvernance des collectivités territoriales.

Ces résultats convergent avec les conclusions de recherches antérieures, qui ont montré qu'une bonne relation de collaboration entre les auditeurs internes et externes augmentera l'efficacité et l'efficacité des audits et aidera la direction à fournir des services publics de qualité (Gharrafi (b), 2022).

En effet, selon (KONO ABE & MEDANG, 2019) l'audit interne assiste l'audit externe à la réduction de son risque de mission. En contrepartie, les rapports d'audit externe constituent des pistes de l'audit interne pour détecter les risques auxquels l'entreprise est exposée.

En confirmant notre modèle de recherche, les résultats obtenus fournissent une base solide pour notre future étude quantitative. Cette étude permettra d'approfondir notre compréhension de l'interaction entre l'audit interne et la gouvernance territoriale, en validant empiriquement le modèle théorique proposé. Ainsi, le développement d'un questionnaire basé sur ces résultats constitue une étape cruciale pour tester et affiner ce modèle.

Finalement, cette étude contribue à enrichir la littérature existante en matière d'audit interne et de gouvernance territoriale, tout en offrant des perspectives pratiques pour les responsables régionaux désireux d'améliorer la transparence et l'efficacité au sein des collectivités territoriales. Les conclusions tirées de cette recherche soulignent l'importance de renforcer les fonctions d'audit interne afin de consolider les fondements d'une gouvernance locale efficace et durable.

Bibliographie

- Adja, H., Rabah, K., & Olivier, C. (2021). Apport de l'Audit Interne à la Gouvernance des Entreprises : Cas de l'Algérie. *Revue des réformes économiques et intégration en économie mondiale*, 15(1).
- Ait Mouzoun, M., & El Mezouari, S. (2019). REVUE DE LA LITTÉRATURE ACADEMIQUE ET PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX FACTEURS D'EFFICACITE DES FONCTIONS D'AUDIT INTERNE. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*(11).
- Amakhir, H., & Benghazala, Z. (2023). Le Cadre Théorique de la Gouvernance des Entreprises : Un Essai de Synthèse. *International Journal of Financial Accountability, Economics, Management, and Auditing IJFAEMA*, 5(2).
- BAILAL, H., & BOUMESKA, M. (2024). Les facteurs déterminants d'efficacité de l'audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines : Approche théorique. *Journal Of Business And Economics*, 12(1).
- BAILAL, H., BOUMESKA, M., & LAHSSINI, M. (2023). L'étude de l'influence du système de contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales : cas des régions du Maroc. *revistamultidisciplinar*, 5(3), 170.
- Boungab, S., & Bouchikhi, H. (2020). L'audit interne dans l'administration publique : un outil de création de la valeur.
- Cabane, P. (2018). *Manuel de gouvernance d'entreprise : Les meilleures pratiques pour créer de la valeur* (éd. 2). (Eyrolles, Éd.)
- CHEKROUN, M. (2014). Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes. Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen.
- DAANOUNE, R., & CHILOUAH, I. (2018). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc – Cas d'une commune urbaine. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* (4).
- DGCT. (2021). La Direction Générale des Collectivités Territoriales accompagne les Régions dans la mise en œuvre de leurs structures d'audit interne. Récupéré sur Portail National des collectivités territoriales : <https://www.collectivites-territoriales.gov.ma/fr>
- EL FIGHA, A. (2022). L'audit interne des collectivités territoriales : un outil innovant pour le pilotage de la performance ». Cas des Communes urbaines au Maroc. *Journal Of Social Science and Organization Management*, 3(2).
- ELMOUADDINE, H., IKHMIM, S., & ALIJ, N. (2022). Le contrôle de gestion comme mécanisme de gouvernance dans les collectivités territoriales : Revue de la littérature. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(1).
- GHARRAFI (a), M. (2022). Le rôle de l'audit interne et les pratiques de la bonne gouvernance dans la prévention de la fraude : Cas des offices marocains à activité marchande. *Revue*

Internationale du Chercheur, 3(2).

- Gharrafi (b), M. (2022). Efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques marocaines à activité marchande : Vérification du rôle modérateur des relations entre les auditeurs internes et externes à l'aide de la technique PLS-SEM. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 5(3).
- GHARRAFI, M., & KERFALI, S. (2019). L'audit interne : coup de fouet à la bonne gouvernance territoriale. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* (8).
- KONO ABE, J., & MEDANG, J. (2019). L'évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques camerounaises. *Revue Internationale des Sciences de Gestion* (3).
- LALJ, A., & LOTFI, M. (2024). Contribution de l'audit interne à la gouvernance des établissements et entreprises publics soumis au contrôle d'accompagnement : Etude exploratoire. *IJAFAME*, 5(1).
- NEJJAR, W. (2016). Gouvernance territoriale, conflits territoriaux : quelles solutions ? *Revue Organisation et Territoire* (2).
- Tarabay, C. (2016). L'impact de l'audit interne sur les performances des PME. UNIVERSITÉ DE LORRAINE.
- Ziani, A. (2019). Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas Entreprises Algériennes. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* (8).