

**Comprendre la contribution de l'audit interne à la gouvernance des  
collectivités territoriales marocaines : dynamiques organisationnelles et  
contextuelles**

**Understanding the Contribution of Internal Audit to the Governance of  
Moroccan Local Authorities: Organizational and Contextual Dynamics**

**Zineb SIMOU**

Doctorante

Faculty of Sciences, Kenitra,

Laboratory of Management Sciences of Organizations

Ibn Tofail University, Morocco.

**Pr. Driss DAOUI**

Professeur d'enseignement supérieur

Faculty of Sciences, Kenitra,

Laboratory of Management Sciences of Organizations

Ibn Tofail University, Morocco

**Date de soumission :** 03/01/2026

**Date d'acceptation :** 21/03/2026

**Pour citer cet article:**

SIMOU Z. & DAOUI D. (2026) «Comprendre la contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales marocaines : dynamiques organisationnelles et contextuelles», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 10: numéro 1» pp: 120 – 142

## Résumé

Cet article analyse la contribution de l'audit interne au renforcement de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines dans un contexte marqué par la régionalisation avancée et la modernisation de la gestion publique. En s'appuyant sur une démarche qualitative exploratoire fondée sur des entretiens semi-directifs menés auprès d'acteurs institutionnels clés, l'étude met en évidence que l'impact de l'audit interne sur la gouvernance locale ne peut être appréhendé de manière mécanique ou strictement normative. Les résultats montrent que l'audit interne constitue un levier structurant de la gouvernance, dont l'effectivité dépend de mécanismes organisationnels intermédiaires, notamment le climat organisationnel et l'optimisation des processus internes, ainsi que de facteurs contextuels tels que le leadership des élus et l'engagement citoyen. Sur cette base, la recherche propose un modèle conceptuel intégrant des relations directes, des médiations et des modérations, contribuant à une compréhension plus fine et contextualisée des conditions d'effectivité de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines.

**Mots-clés :** audit interne, gouvernance publique, collectivités territoriales, étude qualitative, Maroc.

## Abstract

This paper examines the contribution of internal audit to the governance of Moroccan local authorities in a context shaped by advanced regionalization and public management reforms. Drawing on an exploratory qualitative approach based on semi-structured interviews with key institutional actors, the study shows that the impact of internal audit on local governance cannot be understood as automatic or purely normative. The findings highlight internal audit as a structuring governance mechanism whose effectiveness depends on intermediate organizational mechanisms, particularly organizational climate and internal process optimization, as well as contextual factors such as political leadership and citizen engagement. Building on these empirical insights, the study develops a conceptual model integrating direct effects, mediating mechanisms, and moderating variables, thereby offering a nuanced and context-sensitive understanding of the conditions under which internal audit can effectively enhance local governance in Morocco.

**Keywords:** internal audit, public governance, local authorities, qualitative study, Morocco.

## 1. Introduction et problématisation

La gouvernance des organisations publiques occupe une place centrale dans les réformes contemporaines du management public, tant dans les pays développés que dans les économies émergentes. Les exigences accrues en matière de transparence, de performance et de reddition des comptes ont conduit les États à renforcer les dispositifs de pilotage, de contrôle et d'évaluation de l'action publique. Dans cette perspective, la gouvernance ne se limite pas à un cadre institutionnel formel ou à un ensemble de règles juridiques, mais renvoie à des mécanismes organisationnels, managériaux et relationnels permettant d'assurer la cohérence de l'action publique, la maîtrise des risques et la légitimité des décisions collectives (Rhodes, 1997).

Au Maroc, ces dynamiques s'inscrivent dans un processus de modernisation progressive de la gestion publique engagé depuis les années 1990 et consolidé par la Constitution de 2011. L'adoption du principe de la régionalisation avancée a profondément transformé l'organisation territoriale de l'État, en conférant aux collectivités territoriales des compétences élargies et une autonomie administrative et financière renforcée. Cette évolution a repositionné les collectivités territoriales comme des acteurs centraux de la mise en œuvre des politiques publiques locales, tout en accentuant les attentes en matière de gouvernance, de contrôle interne et de reddition des comptes.

Dans ce contexte institutionnel renouvelé, l'audit interne s'est progressivement imposé comme un instrument structurant de la gouvernance publique. La Lettre Royale de 1993 adressée au Premier Ministre, marque une étape décisive dans la diffusion des pratiques d'audit interne dans le secteur public. Cette orientation a été renforcée par l'adoption du Code marocain de bonnes pratiques de gouvernance des établissements et entreprises publics en 2008, consacrant l'audit interne comme un levier stratégique de transparence, de performance et de maîtrise des risques. L'audit interne est ainsi conçu comme une activité permanente d'évaluation des systèmes de contrôle interne, de gestion des risques et de gouvernance, contribuant à l'amélioration continue des processus organisationnels.

Toutefois, malgré son institutionnalisation dans le secteur public, l'efficacité de l'audit interne dépend moins de son existence formelle que des conditions de son intégration organisationnelle, de son positionnement institutionnel, de son indépendance fonctionnelle et de l'effectivité du suivi de ses recommandations (Power, 1999 ; Jensen & Meckling, 1976).

Ces enjeux prennent une dimension particulière dans le cas des collectivités territoriales. Les dispositifs de gouvernance locale se caractérisent par une forte hétérogénéité organisationnelle,

une pluralité d'acteurs aux logiques parfois divergentes et une articulation complexe entre dimensions administratives, financières et politiques. Dans un tel environnement, l'audit interne ne peut être appréhendé comme un mécanisme isolé ou intrinsèquement performant, mais comme un dispositif dont l'impact dépend étroitement des conditions organisationnelles et contextuelles dans lesquelles il s'inscrit.

Les travaux récents sur la gouvernance des collectivités territoriales marocaines montrent que l'audit interne constitue un levier potentiel de renforcement de la gouvernance locale, notamment en matière de transparence, de responsabilisation et d'optimisation des processus. Toutefois, son effectivité demeure étroitement conditionnée par des facteurs organisationnels et contextuels, tels que le climat organisationnel, la structuration des processus internes, le leadership des responsables territoriaux et l'engagement citoyen (Simo & Daoui, 2024).

Ces constats conduisent à dépasser une approche strictement normative de l'audit interne pour s'intéresser à ses conditions effectives de déploiement dans la gouvernance locale. Bien que la littérature reconnaisse son rôle dans la gouvernance publique, les mécanismes organisationnels par lesquels l'audit interne contribue concrètement à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales, notamment dans les contextes de décentralisation avancée, demeurent encore insuffisamment explorés.

Cela étant dit, le présent article vise à approfondir l'analyse des conditions d'effectivité de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. Il mobilise une approche qualitative exploratoire, fondée sur l'analyse des pratiques et des discours d'acteurs institutionnels directement impliqués dans les missions d'audit, de contrôle et de gestion publique locale. L'objectif n'est pas d'évaluer quantitativement l'impact de l'audit interne, mais de comprendre, à partir du terrain, les mécanismes organisationnels et les conditions contextuelles qui structurent son influence sur la gouvernance locale et qui nourrissent la construction d'un modèle conceptuel explicatif.

La problématique centrale de cette recherche peut dès lors être formulée comme suit : **comment l'audit interne contribue-t-il au renforcement de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines, et dans quelles conditions organisationnelles et contextuelles cette contribution peut-elle être effective ?**

Pour répondre à cette problématique, l'article est structuré en plusieurs temps analytiques complémentaires. Il propose, dans un premier temps, un cadrage conceptuel, théorique et institutionnel de l'audit interne et de la gouvernance des collectivités territoriales, en tenant compte des spécificités du contexte marocain. Il présente ensuite la démarche qualitative

exploratoire retenue, ainsi que les principaux résultats empiriques issus de l'analyse des discours d'acteurs. Enfin, il mobilise ces enseignements pour conceptualiser un modèle explicatif intégrant des relations directes, des mécanismes médiateurs et des effets modérateurs, et formuler les propositions de recherche qui en découlent.

## **2. Cadrage conceptuel, théorique et institutionnel de la recherche**

La présente recherche s'inscrit à l'intersection de la littérature sur la gouvernance publique, l'audit interne dans le secteur public et les transformations institutionnelles liées à la décentralisation. Elle mobilise une perspective contextualisée visant à articuler les apports théoriques internationaux aux spécificités du terrain marocain, en particulier dans le cadre des collectivités territoriales.

L'analyse de la contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales requiert un cadrage articulant dimensions conceptuelles, théoriques et institutionnelles.

### **2.1. Les collectivités territoriales au Maroc**

Les collectivités territoriales marocaines constituent un pilier central de l'organisation territoriale de l'État et un niveau clé de mise en œuvre des politiques publiques locales. Définies par la Constitution de 2011 comme des entités publiques dotées de la personnalité juridique et de l'autonomie administrative et financière, elles sont investies de la mission de gérer démocratiquement les affaires locales et de promouvoir un développement territorial équilibré, dans le respect des principes de libre administration, de subsidiarité, de coopération et de participation citoyenne (Abibi, 2015).

L'architecture territoriale marocaine repose sur une organisation à trois niveaux comprenant douze régions, soixante-quinze préfectures et provinces, et mille cinq cent trois communes. Les régions occupent une position stratégique en matière d'aménagement du territoire et de planification du développement économique, tandis que les préfectures et provinces assurent un rôle d'interface dans la mise en œuvre des politiques nationales. Les communes, quant à elles, sont chargées de la gestion directe des services publics de proximité, ce qui les place au cœur des enjeux quotidiens de gouvernance locale (Royaume du Maroc, 2015a, 2015b, 2015c). Cette configuration institutionnelle s'inscrit dans une trajectoire historique marquée par une longue tradition de centralisation administrative. Si des formes de gouvernance communautaire existaient historiquement à travers les *jemaâs*, la structuration moderne de la gestion locale s'est progressivement construite à partir du début du XXe siècle, avant d'être durablement marquée par une forte centralisation après l'indépendance. La Constitution de 2011 constitue à cet égard une rupture majeure, en consacrant la décentralisation et en engageant des réformes

institutionnelles visant à renforcer l'autonomie des collectivités territoriales et la qualité de leur gouvernance (Ennaciri, 2009 ; El Moujahid, 2019).

Les réformes engagées ont contribué à atténuer certaines critiques récurrentes relatives à la concentration des pouvoirs, à la répartition floue des compétences et à la faiblesse de l'autonomie financière des collectivités territoriales. La Charte nationale de la déconcentration administrative de 2018 a notamment visé à rapprocher les centres de décision des territoires et à améliorer la coordination entre services déconcentrés de l'État et collectivités territoriales. Parallèlement, des outils numériques et organisationnels ont été déployés afin de moderniser la gestion publique locale, renforcer la transparence et améliorer la relation avec les citoyens, à travers des dispositifs tels que le Portail National des Collectivités Territoriales, Rokhas.ma ou Chikaya.ma (El Moujahid, 2019 ; El Kadiri Boutchich & Gallouj, 2020).

Les lois organiques de 2015 ont également introduit des mécanismes de participation citoyenne visant à associer davantage les populations locales à la gestion des affaires publiques. L'émergence d'expériences de budgets participatifs et la mise en place de commissions consultatives traduisent une volonté d'élargir les formes de gouvernance participative au niveau local, même si leur effectivité demeure inégale selon les territoires et reste parfois limitée par des dispositifs peu accessibles ou faiblement institutionnalisés (Abibi, 2015 ; El Kadiri Boutchich & Gallouj, 2020).

Sur le plan du contrôle et de la transparence, la gouvernance des collectivités territoriales repose sur une articulation entre contrôles externes, assurés principalement par les juridictions financières, et dispositifs de contrôle interne mis en œuvre au sein des collectivités. Des réformes réglementaires, notamment en matière de marchés publics, ont renforcé les exigences de transparence et de conformité. Toutefois, les constats récurrents issus des rapports de contrôle soulignent la persistance de lacunes organisationnelles, en particulier en matière de coordination institutionnelle, de professionnalisation des ressources humaines et de suivi effectif des recommandations, révélant un écart entre les prescriptions normatives et les pratiques effectives.

Dans ce contexte, le renforcement de la gouvernance locale apparaît indissociable d'une amélioration des capacités organisationnelles des collectivités territoriales, de l'approfondissement de leur autonomie financière et institutionnelle, ainsi que du développement de mécanismes de participation citoyenne plus inclusifs et opérationnels. Ces enjeux confèrent à l'audit interne un rôle potentiellement structurant, non comme un simple outil de conformité, mais comme un levier d'amélioration durable de la gouvernance

territoriale, à condition qu'il soit effectivement intégré dans les dispositifs organisationnels et décisionnels des collectivités territoriales (Simou & Daoui, 2024 ; Salhi, 2023).

## **2.2. Repères conceptuels et cadre théorique**

L'audit interne peut être appréhendé comme un mécanisme central de la gouvernance publique locale, dépassant une fonction strictement normative ou de conformité. Les référentiels internationaux le définissent comme une activité indépendante et objective contribuant à l'amélioration des processus, à la maîtrise des risques et au renforcement de la gouvernance (Institute of Internal Auditors, 2017 ; Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013).

Sur le plan théorique, la contribution de l'audit interne à la gouvernance peut être éclairée par plusieurs cadres complémentaires. La théorie de l'agence met en évidence son rôle dans la réduction des asymétries d'information et des coûts d'agence entre citoyens, élus et gestionnaires publics, en renforçant la transparence et la reddition des comptes (Jensen & Meckling, 1976). La théorie des coûts de transaction permet, quant à elle, d'appréhender l'audit interne comme un levier d'optimisation des processus internes, en limitant les inefficiences organisationnelles liées à l'incertitude, à la complexité procédurale et aux comportements opportunistes (Williamson, 1985).

Ces apports sont complétés par l'approche contingente, qui souligne que l'impact de l'audit interne varie selon les caractéristiques organisationnelles et contextuelles des collectivités territoriales, telles que la taille, la complexité des missions, la disponibilité des ressources et le climat organisationnel (Chenhall, 2003). Enfin, la théorie des parties prenantes permet d'intégrer la dimension participative de la gouvernance locale, en considérant l'engagement citoyen comme un facteur susceptible de renforcer l'effectivité de l'audit interne en accentuant la pression en faveur de la transparence et du suivi des recommandations (Freeman, 1984).

## **3. Démarche qualitative exploratoire et résultats empiriques**

### **3.1. Finalité et portée de l'étude qualitative exploratoire**

L'étude qualitative exploratoire vise à analyser en profondeur les pratiques effectives de l'audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines, en mettant en évidence les mécanismes organisationnels, institutionnels et humains qui structurent son exercice et conditionnent sa contribution à la gouvernance locale. Cette phase empirique s'inscrit dans une logique de compréhension contextualisée des phénomènes organisationnels complexes, conformément aux approches qualitatives en sciences de gestion, qui privilégient l'analyse des pratiques réelles et des représentations des acteurs (Paillé & Mucchielli, 2012 ; Yin, 1994).

L'objectif de cette étude est double. Il s'agit, d'une part, de documenter les modalités concrètes de mise en œuvre de l'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines et, d'autre part, d'identifier les dimensions contextuelles spécifiques susceptibles d'éclairer les dynamiques observées. Cette démarche permet ainsi de fonder l'analyse sur des données empiriques directement issues du terrain, tout en tenant compte des spécificités institutionnelles et organisationnelles du contexte étudié.

### **3.2. Dispositif méthodologique et collecte des données**

La méthodologie déployée s'inscrit dans une logique qualitative exploratoire. Après l'élaboration du cadre conceptuel de la recherche, une phase qualitative exploratoire a été menée afin d'évaluer la pertinence des concepts mobilisés et d'examiner leur adéquation avec les réalités du terrain. Dans cette perspective, la présente étude vise à analyser, à partir des pratiques effectives observées sur le terrain, les mécanismes institutionnels, organisationnels et professionnels qui structurent l'audit interne public et influencent la gouvernance des collectivités territoriales.

Le terrain de cette recherche est constitué des collectivités territoriales marocaines, appréhendées à travers les principaux organes publics chargés du contrôle, de l'audit et de l'inspection. Le choix de ce terrain s'explique par l'importance croissante accordée à la gouvernance locale, à la transparence financière et à la reddition des comptes dans le cadre de la régionalisation avancée et des réformes de la gestion publique au Maroc.

L'étude qualitative s'appuie sur deux institutions clés de l'audit public externe intervenant auprès des collectivités territoriales marocaines : les Cours Régionales des Comptes et l'Inspection Générale des Finances. Ces deux organes constituent les piliers du dispositif national de contrôle et d'audit public, chacun intervenant selon des logiques, des compétences et des prérogatives institutionnelles distinctes mais complémentaires.

L'échantillon retenu est de nature raisonnée et intentionnelle, conformément aux principes de la recherche qualitative. Il se compose de dix acteurs clés directement impliqués dans les missions d'audit, de contrôle et de gestion des collectivités territoriales, à savoir des chefs de service audit interne, des chargés de l'audit interne, des chefs de service des affaires financières et administratives, des inspecteurs des finances, ainsi que des chefs de mission et des auditeurs. Cette diversité de profils permet de couvrir l'ensemble des dimensions du contrôle public et d'assurer une analyse approfondie des pratiques d'audit interne et de gouvernance locale.

Le choix de ces profils se justifie par leur expertise approfondie, leur expérience directe du terrain et leur implication dans les processus d'audit et de gouvernance des collectivités

territoriales. Cette diversité de positions institutionnelles et hiérarchiques permet de croiser les points de vue, d'enrichir l'analyse et de mieux saisir les complémentarités, mais aussi les éventuelles divergences, dans les pratiques et les perceptions de l'audit interne public. Elle contribue ainsi à une compréhension globale et nuancée du rôle de l'audit interne dans le renforcement de la gouvernance publique territoriale au Maroc.

Le recours aux entretiens semi-directifs constitue l'outil principal de collecte des données dans le cadre de cette recherche qualitative exploratoire. Cette méthode permet d'explorer en profondeur un champ de recherche complexe et institutionnel, en favorisant la production de données riches, diversifiées et contextualisées. Elle offre au chercheur la possibilité de saisir les logiques d'action, les pratiques professionnelles et les représentations des acteurs impliqués dans les dispositifs d'audit interne et de gouvernance publique au sein des collectivités territoriales marocaines.

Conformément aux principes de la recherche qualitative (Wacheux, 199), la taille de l'échantillon ne vise pas une représentativité statistique, mais une compréhension approfondie du phénomène étudié. Le choix des répondants s'inscrit ainsi dans une logique raisonnée et intentionnelle. À ce titre, l'étude qualitative a été conduite auprès de dix acteurs clés occupant des fonctions stratégiques et opérationnelles au sein des organes publics de contrôle et d'audit intervenant auprès des collectivités territoriales.

Les entretiens ont été conduits de manière individuelle et semi-directive, entre octobre 2025 et février 2026, avec une durée moyenne comprise entre 32 et 38 minutes. Ce mode de conduite a permis d'aborder librement les thématiques retenues, tout en laissant aux répondants la possibilité de développer leurs propos, de préciser certaines idées ou de revenir sur des éléments jugés importants.

Le guide d'entretien était structuré autour de quatre axes analytiques principaux : l'organisation et le fonctionnement de l'audit interne, les défis et contraintes liés à sa mise en œuvre, les bonnes pratiques et leviers d'amélioration identifiés par les acteurs, ainsi que le rôle et l'impact perçus de l'audit interne dans la gouvernance locale.

Une grande souplesse a été maintenue tout au long des échanges, afin de favoriser un climat de confiance propice à l'expression sincère des opinions, des perceptions et des expériences professionnelles des interviewés.

### **3.3. Critères de sélection des collectivités territoriales étudiées et ancrage territorial**

La sélection des collectivités territoriales étudiées repose sur une logique raisonnée et qualitative, en adéquation avec les objectifs exploratoires de l'étude. Le choix des collectivités ne s'inscrit pas dans une perspective de représentativité statistique, mais dans une démarche de pertinence analytique et institutionnelle.

À ce titre, l'étude s'ancre territorialement au niveau de la préfecture de Tanger-Assilah, relevant de la région Tanger-Tétouan-Al Hoceïma, constituant un terrain particulièrement pertinent en raison de la dynamique de gestion publique locale et de la présence active des organes de contrôle et d'audit publics. Les collectivités territoriales retenues constituent ainsi des contextes significatifs pour observer les pratiques effectives d'audit interne, les mécanismes de contrôle public et leurs interactions avec les dispositifs de gouvernance locale.

Un premier critère déterminant concerne l'existence et le degré de structuration des mécanismes d'audit et de contrôle interne. Ont été retenues les collectivités ayant fait l'objet de missions récentes ou récurrentes de contrôle, permettant ainsi d'accéder à des pratiques effectives et actualisées de l'audit interne. Un deuxième critère repose sur l'importance institutionnelle et budgétaire des collectivités territoriales sélectionnées. Les collectivités disposant de budgets significatifs, de compétences élargies et de responsabilités accrues en matière de gestion des ressources publiques ont été privilégiées.

Le troisième critère concerne la diversité organisationnelle et fonctionnelle des collectivités territoriales étudiées. L'objectif est de couvrir des collectivités présentant des profils variés en termes de taille, de complexité administrative et de modes de gouvernance. Un quatrième critère réside dans le niveau d'interaction entre les collectivités territoriales et les organes d'audit public externe. Enfin, un dernier critère concerne l'accessibilité au terrain et la faisabilité de la recherche.

En définitive, la combinaison de ces critères, articulée autour d'un ancrage territorial précis et d'une sélection raisonnée des cas étudiés, a permis de constituer un terrain d'étude cohérent et pertinent. Elle offre un cadre analytique favorable à l'exploration du rôle de l'audit interne dans la gouvernance publique des collectivités territoriales marocaines, tout en renforçant la validité et la crédibilité des résultats de la recherche.

### **3.4. Traitement et analyse des données**

L'ensemble des entretiens a été enregistré avec l'accord des répondants, puis intégralement retranscrit. À l'issue de la phase de collecte, une analyse thématique de contenu a été menée (Tesch, 1990; Paillé & Mucchielli, 2012; Miles, Huberman, & Saldaña, 2014) afin d'examiner systématiquement les discours recueillis. Cette méthode repose sur l'identification et l'analyse

des unités de sens récurrentes, dont la répétition révèle les centres d'intérêt, les préoccupations et les logiques d'action des acteurs interrogés.

Dans cette optique, les données ont été codées et structurées à l'aide du logiciel NVivo 15, permettant une lecture à la fois verticale et horizontale du corpus. Une grille d'analyse a ainsi été élaborée afin de regrouper les thématiques émergentes relatives aux pratiques d'audit interne, aux mécanismes de gouvernance publique et à leurs interactions au niveau des collectivités territoriales marocaines.

L'analyse thématique de contenu a été privilégiée. Cette méthode a permis d'identifier et de structurer les principaux thèmes relatifs à l'organisation de l'audit interne, aux contraintes rencontrées dans sa mise en œuvre, aux bonnes pratiques observées et à son impact sur la gouvernance des collectivités territoriales. En complément, une analyse lexicale a été mobilisée afin d'enrichir l'analyse thématique. Elle permet d'examiner la fréquence et la cooccurrence des termes, d'identifier des segments répétés et de mieux comprendre les représentations dominantes liées à l'audit interne et à la gouvernance des collectivités territoriales marocaines.

### 3.5. Présentation et analyse des résultats empiriques

Dans cette partie, les résultats sont présentés selon chacun des axes d'analyse retenus. L'analyse repose sur une lecture textuelle manuelle des discours des interviewés, complétée par l'analyse de la fréquence des mots et la génération de nuages de mots à l'aide du logiciel NVivo 15. Cette combinaison permet d'identifier les thèmes dominants et les concepts les plus récurrents, tout en assurant une meilleure compréhension des données qualitatives recueillies.

#### 3.5.1. Organisation et fonctionnement de l'audit interne dans les collectivités territoriales

L'analyse des discours recueillis met en évidence que l'audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines est caractérisé par une organisation formelle, mais dont le fonctionnement demeure principalement administratif, correctif et fortement hiérarchisé. Les perceptions exprimées révèlent une convergence autour de plusieurs dimensions clés : la structuration organisationnelle, le rattachement hiérarchique, la programmation des missions et les limites du fonctionnement actuel.

*Tableau 1 : Fréquence des thèmes dominants-Organisation et fonctionnement*

Mots	Occurrence	Pourcentage pondéré (%)
Audit	58	14,30
Interne	53	13,10

Mots	Occurrence	Pourcentage pondéré (%)
Missions	44	10,90
Direction	38	9,40
Collectivités	34	8,40
Fonctionnement	31	7,70
Contrôle	28	6,90
Gestion	26	6,40
Organisation	24	5,90
Procédures	21	5,20

Source : Étude qualitative réalisée entre Octobre 2025 et Mars 2026.

Figure 1. Nuage des mots – Axe 1



Source : Étude qualitative réalisée entre Octobre 2025 et Mars 2026 « N’VIVO 15 »

L’analyse des discours recueillis met en évidence que l’audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines est caractérisé par une organisation formelle, mais dont le fonctionnement demeure principalement administratif, correctif et fortement hiérarchisé. Les perceptions exprimées révèlent une convergence autour de plusieurs dimensions clés : la structuration organisationnelle, le rattachement hiérarchique, la programmation des missions et les limites du fonctionnement actuel.

Les propos des interviewés montrent que l’audit interne est généralement organisé sous forme de cellules ou services spécialisés, rattachés à la direction générale ou au conseil de la collectivité territoriale. Comme le souligne P1, « l’audit interne est organisé sous forme de cellules dédiées indépendantes », ce qui traduit une volonté institutionnelle de formalisation du dispositif. À l’inverse, P6 précise qu’« il n’existe pas une structure clairement dédiée à l’audit interne », mettant en évidence une forte hétérogénéité entre collectivités. Cette organisation

visé, en théorie, à garantir l'indépendance fonctionnelle de l'audit interne. Toutefois, cette structuration apparaît hétérogène selon les collectivités étudiées. Dans certains cas, les dispositifs apparaissent relativement formalisés ; dans d'autres, les missions d'audit sont partagées avec d'autres services, ce qui traduit une institutionnalisation encore partielle.

Le rattachement hiérarchique constitue un élément central dans les discours des interviewés. Cette configuration hiérarchique est perçue comme un facteur pouvant limiter l'autonomie de l'audit interne. La dépendance institutionnelle réduit la possibilité pour l'audit interne de jouer un rôle stratégique et proactif au sein des collectivités territoriales.

Le fonctionnement de l'audit interne repose principalement sur une programmation annuelle des missions, validée par l'autorité exécutive. Cette planification concerne essentiellement les domaines jugés à risque, notamment les marchés publics, la gestion budgétaire, les régies et le patrimoine communal. Toutefois, les entretiens montrent également que certaines missions peuvent être déclenchées selon le degré d'urgence ou à la suite de dysfonctionnements constatés, ce qui met en évidence le caractère réactif et correctif de l'audit interne.

Les interviewés mettent également en avant plusieurs contraintes liées au fonctionnement de l'audit interne. P3 insiste sur le fait que « *le manque de ressources humaines qualifiées limite l'efficacité des missions* », tandis que P8 relève que « *la communication entre les services reste limitée* », ce qui vient appuyer l'analyse des difficultés organisationnelles., en particulier le manque de ressources humaines qualifiées, l'absence de manuels de procédures et les déficits de coordination entre l'audit interne et les services financiers et administratifs. L'analyse de cet axe montre ainsi que l'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines est caractérisé par une institutionnalisation partielle. Bien que des structures formelles existent, leur fonctionnement reste marqué par une logique de conformité, de contrôle a posteriori et de dépendance hiérarchique.

### **3.5.2. Défis et contraintes liés à la mise en œuvre de l'audit interne**

L'analyse des discours met en évidence que la mise en œuvre de l'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines est confrontée à des défis multiples, à la fois organisationnels, humains, culturels, institutionnels et politiques. Ces contraintes affectent directement l'efficacité, l'objectivité et la portée des missions d'audit interne. L'analyse lexicale permet d'objectiver la prééminence de ces dimensions, comme le montre le tableau 2.

Tableau 2 : Fréquence des termes dominants – Défis et contraintes de l'audit interne

Mots	Occurrence	Pourcentage pondéré (%)
Défis	48	13,80
Résistance	42	12,10
Culture administrative	38	10,90
Audit interne	35	10,10
Contraintes	31	8,90
Ressources humaines	28	8,00
Information	25	7,20
Perception négative	23	6,60

Source : Étude qualitative réalisée entre Octobre 2025 et Mars 2026.

Figure 1. Nuage des mots - Axe 2



Source : Étude qualitative réalisée entre Octobre 2025 et Mars 2026 « N’VIVO 15 »

Les propos des répondants révèlent une convergence autour de plusieurs catégories de défis. Les verbatims recueillis illustrent clairement ces difficultés : P7 souligne que « nous manquons de personnel formé spécifiquement en audit », alors que plusieurs répondants insistent sur la résistance des services audités et la persistance d’une culture administrative parfois perçue comme sanctionnatrice. La culture administrative dominante, marquée par une perception parfois sanctionnatrice de l’audit, constitue un frein majeur à son efficacité. Les résistances des services audités, la crainte de la responsabilité individuelle et les difficultés d’accès à l’information limitent la coopération et affectent la qualité des missions.

À ces contraintes s’ajoutent l’insuffisance des ressources humaines qualifiées, l’obsolescence des outils et l’absence de dispositifs structurés de gestion des risques. Les interviewés insistent également sur la pression des délais, les difficultés de coordination entre services et les obstacles institutionnels qui entourent le suivi des recommandations. Ces éléments confirment que l’effectivité de l’audit interne ne dépend pas uniquement de l’existence du dispositif, mais aussi de l’environnement organisationnel dans lequel il est déployé.

### 3.5.3. Bonnes pratiques, effets observés et leviers d’amélioration

Malgré les contraintes identifiées, les discours des acteurs mettent en évidence plusieurs leviers d’amélioration du dispositif d’audit interne, reposant principalement sur l’évolution des pratiques et la professionnalisation des acteurs. Les interviewés évoquent des effets observables, tels qu’une amélioration de la conformité des procédures, une correction plus rapide des anomalies et une meilleure prise en compte des risques.

*Tableau 3 : Fréquence des termes dominants – Impact et leviers d’amélioration*

Mots	Occurrence	Pourcentage pondéré (%)
Amélioration	39	13,20
Audit interne	36	12,20
Bonnes pratiques	31	10,50
Recommandations	28	9,50
Préventif	24	8,10
Formation	22	7,40
Digitalisation	16	5,40

*Source : Étude qualitative réalisée entre Octobre 2025 et Mars 2026.*

*Figure 2 - Nuage des mots Axe 3*



*Source : Étude qualitative réalisée entre Octobre 2025 et Mars 2026 « N’VIVO 15 »*

Les leviers d'amélioration identifiés portent notamment sur le développement d'une approche plus préventive, la formation continue des auditeurs, l'implication du management et la digitalisation des outils. Le dialogue, la collaboration interservices et l'appropriation des recommandations apparaissent également comme des conditions importantes de renforcement de l'efficacité de l'audit interne.

#### **3.5.4. Enseignements empiriques et apports de l'étude qualitative exploratoire**

L'analyse qualitative met en évidence des éléments contextuels spécifiques aux collectivités territoriales marocaines qui structurent l'effectivité de l'audit interne dans la gouvernance locale. Les résultats soulignent notamment la complexité institutionnelle, l'enchevêtrement des organes de contrôle et l'influence de l'environnement sociopolitique local, confirmant l'intérêt d'une approche qualitative contextualisée pour appréhender les pratiques organisationnelles dans leur cadre réel d'exercice (Yin, 1994).

Les discours recueillis révèlent également le rôle structurant de la participation citoyenne dans le renforcement de la transparence et de la redevabilité. L'implication des citoyens apparaît comme un facteur de pression institutionnelle favorisant une meilleure prise en compte des mécanismes de contrôle et un suivi plus effectif des recommandations, en cohérence avec les travaux fondateurs sur la gouvernance participative (Arnstein, 1969).

Dans leur ensemble, ces résultats empiriques offrent une lecture approfondie des pratiques d'audit interne et des contraintes organisationnelles qui les entourent au niveau local. Ils mettent en évidence les mécanismes par lesquels l'audit interne peut contribuer au renforcement de la gouvernance des collectivités territoriales, tout en soulignant les marges d'amélioration existantes. La diversité des profils interrogés et la triangulation des données renforcent la crédibilité et la validité interne de l'analyse, conférant à l'étude une assise empirique robuste pour la construction du modèle conceptuel proposé (Wacheux, 1996 ; Miles et al., 2014).

## **4. Modèle conceptuel et hypothèses de recherche**

### **4.1. Logique de construction du modèle conceptuel**

La construction du modèle conceptuel de la recherche s'inscrit dans une démarche méthodologique intégrative, articulant les apports de la littérature en audit interne et gouvernance publique avec les enseignements issus de l'étude qualitative exploratoire. Conformément aux recommandations méthodologiques en sciences de gestion, le modèle n'est pas déduit exclusivement de cadres théoriques existants, mais résulte d'un processus de

conceptualisation progressif, ancré dans l'analyse des pratiques observées au sein des collectivités territoriales marocaines (Chenhall, 2003 ; Eisenhardt, 1989).

Les résultats empiriques ont permis de mettre en évidence que l'audit interne constitue un dispositif structurant de la gouvernance locale, dont l'impact ne s'exerce pas de manière mécanique ou uniforme. Au contraire, cet impact apparaît conditionné par des mécanismes organisationnels intermédiaires et par des facteurs contextuels spécifiques au cadre institutionnel marocain. Ces constats empiriques justifient l'adoption d'un modèle conceptuel intégrant à la fois des relations directes, des mécanismes médiateurs et des effets modérateurs.

#### **4.2. Présentation du modèle conceptuel de recherche**

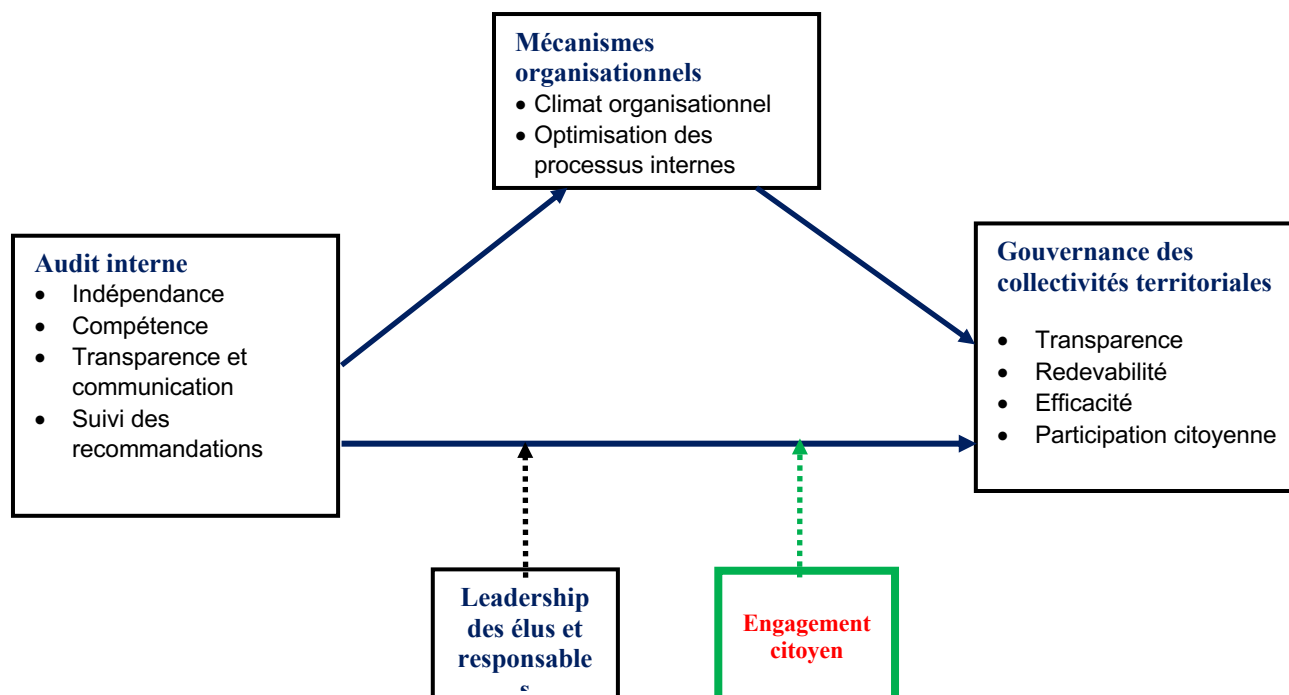
Le modèle conceptuel proposé retient l'audit interne comme variable explicative centrale de la gouvernance des collectivités territoriales. Il postule que l'audit interne contribue au renforcement de la gouvernance locale à travers l'amélioration de la transparence, de la gestion des risques, de la conformité réglementaire et de la qualité de la prise de décision.

Toutefois, les résultats de l'étude qualitative montrent que cette contribution s'opère principalement par l'intermédiaire de deux mécanismes organisationnels. D'une part, le climat organisationnel influence la manière dont les recommandations d'audit sont perçues, acceptées et mises en œuvre par les acteurs internes. D'autre part, l'optimisation des processus internes constitue un levier opérationnel par lequel l'audit interne améliore l'efficacité des procédures et la maîtrise des risques.

Par ailleurs, le modèle intègre deux variables contextuelles susceptibles d'influencer l'intensité et l'effectivité de la relation entre audit interne et gouvernance locale. Le leadership des élus et des responsables territoriaux apparaît comme un facteur déterminant dans l'appropriation des recommandations d'audit et leur traduction en actions concrètes. De même, l'engagement citoyen, identifié empiriquement comme une dimension saillante du contexte marocain, exerce une pression sociale et institutionnelle favorisant la transparence, la reddition des comptes et le suivi effectif des recommandations issues des missions d'audit interne.

Ainsi, le modèle conceptuel articule une relation directe entre audit interne et gouvernance locale, deux mécanismes médiateurs, le climat organisationnel et l'optimisation des processus internes, et deux variables modératrices, le leadership des élus et engagement citoyen.

*Figure 4 : Modèle conceptuel de recherche contextualisé*



#### 4.3. Développement et formulation des propositions de recherche

Cette sous-section vise à articuler de manière explicite les enseignements empiriques issus de l'étude qualitative avec les fondements théoriques mobilisés dans la revue de littérature. Dans une démarche qualitative exploratoire, les propositions de recherche ne doivent pas être présentées comme de simples énoncés juxtaposés, mais comme le prolongement logique des résultats empiriques et du modèle conceptuel.

L'analyse croisée des verbatims, des tableaux de fréquence et des figures issues des nuages de mots met en évidence plusieurs relations structurantes entre l'audit interne, les mécanismes organisationnels et la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. Ces relations ont été consolidées à partir d'une lecture intégrée des résultats du terrain et des apports théoriques issus des approches de l'agence, de la contingence et des parties prenantes.

En premier lieu, les résultats empiriques montrent que l'audit interne contribue directement à l'amélioration de la transparence, au renforcement du contrôle interne et à la qualité de la prise de décision publique locale. Les répondants insistent notamment sur l'importance de la structuration des missions, du suivi des recommandations et de la sécurisation des procédures administratives et financières. Ces constats conduisent à formuler la proposition suivante :

**P1 : L'audit interne contribue positivement au renforcement de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines.**

En deuxième lieu, l'analyse qualitative révèle que l'impact de l'audit interne ne peut être

considéré comme automatique. Les verbatims mettent en évidence le rôle central du climat organisationnel, en particulier la qualité des interactions entre services, le niveau de confiance institutionnelle et la culture administrative. Ces éléments conditionnent l'appropriation des recommandations et leur mise en œuvre effective.

**P2 : Le climat organisationnel agit comme mécanisme intermédiaire dans la relation entre audit interne et gouvernance locale.**

Par ailleurs, les résultats montrent que l'audit interne produit des effets significatifs lorsqu'il conduit à une rationalisation des procédures, à une formalisation des circuits de validation et à une réduction des dysfonctionnements administratifs. L'amélioration des processus internes apparaît ainsi comme un mécanisme explicatif majeur.

**P3 : L'optimisation des processus internes médie la contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales.**

En outre, l'étude fait ressortir le rôle déterminant du leadership des élus et des responsables administratifs dans la mise en œuvre effective des recommandations d'audit. Un leadership favorable à la transparence, à la responsabilisation et au pilotage stratégique tend à renforcer l'effet positif du dispositif.

**P4 : Le leadership des élus et des responsables territoriaux renforce l'effet de l'audit interne sur la gouvernance locale.**

Enfin, l'analyse qualitative fait émerger l'engagement citoyen comme une variable contextuelle majeure. La participation des citoyens, la demande de transparence et les mécanismes de reddition des comptes contribuent à amplifier la portée des missions d'audit.

**P5 : L'engagement citoyen renforce la portée de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance territoriale.**

#### **4.4. Discussion approfondie des résultats**

##### **4.4.1. Mise en perspective avec la littérature internationale**

Les résultats obtenus rejoignent plusieurs constats formulés dans la littérature internationale sur l'audit interne public. D'une part, ils confirment que l'existence d'un dispositif formel ne garantit pas automatiquement son efficacité. D'autre part, ils montrent que les effets réels de l'audit dépendent de variables contingentes, telles que la structure organisationnelle, le leadership et les ressources disponibles.

Cette convergence théorique renforce la robustesse analytique du modèle proposé et permet

d'inscrire les résultats dans un cadre scientifique plus large.

#### **4.4.2. Spécificités du contexte marocain**

L'un des apports majeurs de l'article réside dans la mise en évidence de variables contextuelles propres au terrain marocain. La relation entre audit interne et gouvernance locale est influencée par la configuration institutionnelle des collectivités territoriales, les rapports hiérarchiques et la dynamique politico-administrative locale.

Cette contextualisation constitue un enrichissement important de la littérature existante.

#### **4.4. Discussion approfondie des résultats**

Les résultats issus de l'étude qualitative exploratoire permettent d'approfondir la compréhension des mécanismes par lesquels l'audit interne contribue au renforcement de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. Au-delà de la seule conformité réglementaire, les discours recueillis mettent en évidence une fonction plus large de structuration organisationnelle, d'amélioration des processus et de renforcement de la transparence.

En premier lieu, l'analyse révèle que l'audit interne demeure encore fortement inscrit dans une logique de contrôle administratif et de vérification a posteriori. Cette orientation ressort aussi bien des verbatims que des fréquences lexicales observées dans les différents axes d'analyse. Toutefois, les entretiens montrent également une évolution progressive vers une approche davantage préventive, orientée vers la gestion des risques et l'amélioration continue.

En deuxième lieu, l'importance du climat organisationnel apparaît comme un résultat central. Les propos des répondants montrent que l'appropriation des recommandations dépend largement de la qualité des relations entre les services, du niveau de confiance institutionnelle et de la culture managériale locale. Ainsi, l'audit interne ne produit pas mécaniquement des effets positifs ; ceux-ci sont conditionnés par l'environnement organisationnel dans lequel il s'inscrit.

En troisième lieu, les résultats mettent en lumière la dimension politique et territoriale de la gouvernance locale. Le leadership des élus, la volonté des responsables administratifs ainsi que le niveau d'engagement citoyen influencent fortement la portée réelle des recommandations issues des missions d'audit. Cette dimension contextuelle constitue un apport majeur de l'étude. Ces éléments renforcent la pertinence du modèle conceptuel proposé et justifient la formulation des propositions de recherche retenues.

## 5. Conclusion générale

Cette recherche apporte un éclairage contextualisé sur le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines, en s'éloignant d'une lecture strictement normative pour analyser les pratiques effectives. Les résultats de l'étude qualitative montrent que l'audit interne constitue un dispositif structurant de la gouvernance locale, dont l'impact demeure toutefois différencié et étroitement conditionné par l'environnement organisationnel et institutionnel.

Sur le plan théorique, la contribution principale réside dans la proposition d'un modèle conceptuel intégrateur articulant l'audit interne à la gouvernance locale à travers des mécanismes organisationnels et contextuels. En mobilisant conjointement les approches d'agence, contingente et des parties prenantes, ce modèle permet d'appréhender la contribution de l'audit interne au-delà d'une relation linéaire, en mettant en évidence le rôle du climat organisationnel, de l'optimisation des processus internes, du leadership des responsables territoriaux et de l'engagement citoyen.

Sur le plan empirique, l'étude met en évidence que l'audit interne demeure encore largement mobilisé comme un outil de contrôle a posteriori centré sur la conformité, tandis que son potentiel stratégique et préventif reste partiellement exploité. Les résultats soulignent également l'importance du soutien managérial et politique, ainsi que de la participation citoyenne, dans le suivi effectif des recommandations et le renforcement de la transparence et de la reddition des comptes.

Cette recherche présente néanmoins des limites liées à la taille restreinte de l'échantillon et au recours exclusif à une approche qualitative, qui ne permet pas de mesurer l'intensité des relations identifiées. Ces limites ouvrent des perspectives de recherche portant sur la validation empirique du modèle proposé à travers des démarches quantitatives ou mixtes, ainsi que sur des comparaisons interterritoriales ou internationales. L'analyse du rôle des dispositifs numériques et des mécanismes participatifs innovants constitue également une piste prometteuse pour approfondir l'étude des interactions entre audit interne, engagement citoyen et gouvernance publique locale.

## Références bibliographiques

Abibi, J. (2015). Les collectivités territoriales à la lumière de la Constitution marocaine de 2011. Mémoire de master, Université de Strasbourg, École nationale d'administration.

Arnstein, S. R. (1969). A ladder of citizen participation. *Journal of the American Institute of*

Planners, 35(4), 216–224. <https://doi.org/10.1080/01944366908977225>

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal control – Integrated framework*. COSO.

Cour des comptes. (2019). *Rapport annuel*. Royaume du Maroc.

Direction Générale des Collectivités Territoriales. (2022). *Les collectivités territoriales au Maroc : Organisation, compétences et indicateurs clés*. Ministère de l'Intérieur, Royaume du Maroc.

Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49–64. <https://doi.org/10.1177/031289629101600103>

Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>

El Kadiri Boutchich, D., & Gallouj, N. (2020). Adaptation sur mesure des instruments d'audit interne aux attributs structurels des collectivités territoriales marocaines. *Recherches en Sciences de Gestion*, 139(4), 333–369. <https://doi.org/10.3917/resg.139.0333>

El Moujahid, K. (2019). *La gouvernance et la performance des collectivités territoriales au Maroc : cas des communes ciblées par l'INDH au niveau de la province d'El Kelaa des Sraghna*. Thèse de doctorat, Université Cadi Ayyad.

Ennaciri, K. (2009). Le pouvoir local en quête d'autonomie : cas des communes marocaines. *Revue administrative*, 62(372), 588–596.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194–244.

Haut-Commissariat au Plan. (2024). *Recensement général de la population et de l'habitat 2024*. Royaume du Maroc.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *International professional practices framework (IPPF)*. The Institute of Internal Auditors.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency

costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.  
[https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook* (3rd ed.). Sage.

Paillé, P., & Mucchielli, A. (2012). *L'analyse qualitative en sciences humaines et sociales* (3e éd.). Armand Colin.

Power, M. (1999). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.

Rhodes, R. A. W. (1997). *Understanding governance: Policy networks, governance, reflexivity and accountability*. Open University Press.

Royaume du Maroc. (2011). *Constitution du Royaume du Maroc*.

Royaume du Maroc. (2015a). *Loi organique n° 111-14 relative aux régions*.

Royaume du Maroc. (2015b). *Loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces*.

Royaume du Maroc. (2015c). *Loi organique n° 113-14 relative aux communes*.

Salhi, M. (2023). Gouvernance territoriale et performance publique locale : enjeux et perspectives au Maroc. *Revue Marocaine de Gestion Publique*, 5(1), 45–62.

Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review*, 41(2), 90–106.  
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2009.02.002>

Simou, Z., & Daoui, D. (2024). Internal audit and governance of Moroccan local authorities: Drafting a conceptual model. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 9(10), 359–377.  
<https://doi.org/10.55214/2576-8484.v9i10.10435>

Tesch, R. (1990). *Qualitative research: Analysis types and software tools*. Falmer Press.

Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica.

Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism: Firms, markets, relational contracting*. Free Press.

Yin, R. K. (1994). *Case study research: Design and methods* (2nd ed.). Sage.

Zaman, M. (2017). Effectiveness of internal audit in the public sector. *Managerial Auditing Journal*, 32(8), 765–789. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2016-1408>