

# **GENÈSE DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES : CAS DU MAROC**

**Mouna AOUIJIL**  
Université Ibn Tofaïl  
(Maroc)

**Lalla Zhor ALAOUI OMARI**  
Laboratoire Finance-Management  
et Comptabilité  
Université Ibn Tofaïl  
(Maroc)

## **RÉSUMÉ:**

A travers notre communication, nous essayerons de présenter une analyse historique de l'audit interne de façon globale et spécifiquement dans le secteur public. Nous procéderons également à une revue de l'évolution de l'organisation des collectivités territoriales au Maroc, en faisant ressortir ses caractéristiques et en se focalisant sur la fonction d'audit interne dans celles-ci et les obstacles bloquant son évolution, rendant ainsi la réalisation des missions difficiles. Nous analyserons également la structure hétérogène de ces établissements qui sont nombreux et dont les attributions sont multiples ainsi que leur degré d'autonomie qui reste relativement faible par rapport aux autres pays où l'audit interne est développé tant dans le secteur public que privé.

**Mots clés :** Audit interne, collectivités territoriales, régionalisation avancée

## **INTRODUCTION**

Les collectivités territoriales sont dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Par conséquent, la reconnaissance universelle du développement de la gestion territoriale vers un modèle décentralisé est nécessaire. Cependant, ce changement radical de la gestion publique n'est pas exempt de difficultés tant au niveau structurel que conjoncturel.

Dans le cadre de la régionalisation avancée, l'audit interne est nécessaire au développement des collectivités marocaines gérées de façon bureaucratique. Alors que la gestion de ces dernières, selon les nouvelles approches managériales, vire vers une gestion entrepreneuriale, qui assimile la collectivité territoriale à un établissement produisant des services et dont la rentabilité et le respect de la loi conditionnent son développement.

L'audit interne apparaît alors comme l'outil optimal pour maîtriser les risques de dysfonctionnement de ces organisations et pour gérer au mieux les fonds publics, tout en assurant l'application des lois et réglementations en vigueur. Cependant, cette fonction reste méconnue ou sous-estimée par les représentants locaux qui, généralement, n'ont pas un profil de gestionnaire.

## ÉVOLUTION HISTORIQUE DE L'AUDIT INTERNE

Les premières démarches de contrôle et normalisation remontent à l'antiquité. Notons que les sumériens du deuxième millénaire avant Jésus avaient compris l'utilité d'une formalisation des procédures et des informations à communiquer entre les partenaires économiques. Ainsi, le code de HAMMOURABI définissait en premier lieu les lois commerciales et sociales en général pour définir également l'obligation de respecter des normes de présentation des données commerciales et économiques comme base d'une communication financière objective et sincère. La fonction d'audit était appliquée par les sumériens sans pour autant la définir.

Ce n'est qu'à l'ère des romains que le mot « Audire », qui signifie écouter, apparut. Il a été utilisé dans plusieurs sens tels qu'écouter, c'est-à-dire l'audition d'un témoin, ou vérifier les comptes par exemple. Mais le sens original du terme vient de l'utilisation des romains du mot « audire » pour désigner un contrôle sur la gestion des provinces au nom de l'Empereur. Les gouverneurs romains nommaient des questeurs ayant pour mission le contrôle de la comptabilité de toutes les provinces.

Notons que, selon J.H VLAEMMINCK dans Histoire et doctrines de la comptabilité, les pratiques d'audit dans la civilisation chinoise avaient un impact important sur son évolution. Le principe d'indépendance de la fonction d'audit a été reconnu à travers le manuscrit « les rites de la dynastie du ZHON » (3ème siècle avant Jésus) en Chine. Cette réforme mettait en relief les précisions à respecter concernant la méthodologie des inscriptions. Ce manuscrit permit par la suite à Zeng BOUQUIAN au 7ème siècle avant Jésus d'établir une description claire du bon fonctionnement de l'audit et du contrôle interne en insistant sur le nécessité de la séparation des tâches et en préconisant le fait que l'auditeur doit avoir un rang élevé dans la hiérarchie. Par la suite, durant l'année 736, sous la dynastie Tang, une réforme a été conduite concernant le contrôle des finances publiques. La responsabilité de la fonction d'audit public ne relevait plus du Ministère des Finances mais elle faisait partie d'un service indépendant relevant du Ministère de la Justice. Cette réforme précisait également la méthode d'inspection s'approchant ainsi de la méthode utilisée actuellement pour le commissariat aux comptes.

Ces avancées précoces furent également reconnues en Europe au Moyen Age, période durant laquelle sont apparus différents traités développés par le frère Lucas PACIOLI, l'auteur également du premier traité de comptabilité à travers « SUMMA DI ARITHMETICA GEOMETRICA, PROPORTIONI ET PROPORTIONALITA » en 1494, référence en la matière du principe de la partie double. Cependant, même si PACIOLI est le premier auteur du traité de comptabilité, il est nécessaire de préciser que le principe de la partie double a été utilisé par la municipalité de Gênes en Italie qui l'avait adopté en 1350, même si cela n'a été formalisé qu'à travers les écritures de PACIOLI. Ces écritures concernaient également les contrôles de vraisemblance et de recoupement.

A la même époque, les contrôles des municipalités se sont accrues à travers les services offerts par les comptables dans plusieurs cités telles que Pise et Venise en Italie aussi.

La fonction d'audit s'est développée également en Angleterre, à travers la nomination d' « auditeurs » par les barons, droit qui leur a été donné par le roi EDOUARD I, par acte du parlement. Citons également le traité de la « Seneschaucie » en France qui recommandait aux barons de remettre une lecture publique des comptes des domaines devant des auditeurs.

Cependant, il va falloir attendre jusqu'en 1673 pour que l'obligation de tenir une comptabilité par les commerçants ne soit légiférée. Cette obligation a été motivée par plusieurs faits :

- L'introduction des impôts et charges sur salaires, bénéfices et chiffre d'affaires ;
- La défense des intérêts de l'Etat et des actionnaires.

Et c'est en 1863, que sont apparues les organisations ayant pour mission d'analyser les informations financières afin de faire face aux carences du métier de comptabilité et répondre aux nouvelles attentes du tissu économique. Ainsi, apparut l'audit financier.

Cependant, l'apparition de l'audit interne ne s'est faite qu'après la crise de 1929. Selon J. Renard dans son ouvrage théorie et pratique de l'audit interne (2000), les grandes entreprises américaines essayaient de faire des économies et de stabiliser leur image financière en collaborant avec des grands cabinets d'audit qui réalisaient des travaux préparatoires à leur personnel. Ainsi, les auditeurs internes étaient des sous-traitants des auditeurs externes et leurs travaux étaient supervisés par ces derniers. Certes, cette fonction s'est enrichie et la définition de la fonction d'un auditeur interne s'est universalisée. Le champ d'application de l'audit interne s'est élargi par conséquent et l'auditeur interne est devenu un collaborateur au sein de l'établissement et a pour rôle d'assurer l'efficacité des procédures de l'organisation à laquelle il appartient, qu'elle soit publique ou privée.

La notion d'audit existe aussi dans la culture arabo-musulmane, à travers le mot « HISBA », signifiant calcul ou comptabilité. Sa pratique avait pour objectifs essentiels trois éléments :

- Le contrôle des prix de vente des produits et services ;
- Le contrôle de la régularité des transactions et par conséquent l'absence de fraude ;
- Le contrôle de la qualité des produits et services mis en vente.

La « HISBA » était exercée depuis l'aube de l'Islam par le prophète et ses Khalifes. Ensuite, cette fonction s'exerçait par les gouverneurs des Khalifes dans les régions lointaines, quand la communauté musulmane commença à s'élargir.

Cette fonction disposait d'une charte de responsabilité et d'une liste de sanctions appliquées par le juge en cas d'infraction.

Concernant l'évolution de la fonction d'audit interne au Maghreb et plus précisément au Maroc, celle-ci s'est faite dans un contexte typique à l'évolution économique des pays européens et américains. L'implantation des filiales des entreprises multinationales est le facteur essentiel qui a poussé les entreprises à adopter cette approche afin de répondre aux exigences de ces firmes par rapport à la qualité de l'information financière, au reporting financier et à la maîtrise des processus. C'est dans ces conditions que sont apparus alors l'audit financier et l'audit interne.

Dans cette politique de maîtrise des procédures, l'Association Marocaine des Auditeurs et Consultants Internes a vu le jour en 1985 et a été affiliée en 1991 à l'I.I.A (Institute of International Auditors)

## **ÉVOLUTION HISTORIQUE DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES AU MAROC**

Depuis 1917, la gestion territoriale était centralisée, vu que l'Etat a été depuis longtemps le distributeur, le re-distributeur des richesses et rôles économiques, et elle avait également le rôle de régulateur des rapports sociaux.

Deux Dahirs ont été légiférés en début du protectorat :

-Dahir du 02 Septembre 1912, qui a doté la ville de Fès d'un statut municipal moderne à base élective (MAJLIS AL MADINA ou MAJLIS BALADI), permettant par conséquent à la ville d'avoir les attributions légales pour élaborer son propre budget et réaliser les travaux de voirie municipale, de salubrité et d'hygiène publique relevant de sa juridiction. Fès est la première ville durant l'ère du protectorat à pouvoir décider sur certains éléments de sa gestion ;

-Dahir du 1<sup>er</sup> Avril 1913, concernant la loi cadre municipale qui organise les commissions municipales dans les ports de l'Empire Chérifien

Concernant les modalités d'organisation et de tutelle au niveau rural, le premier texte légal en la matière a vu le jour le 21 Novembre 1916 et a été modifié en Mars 1924. Ce Dahir instituant les « DJEMAA administratives » qui avaient pour rôle de représenter juridiquement les tribus ou une fraction de celles-ci, constituant ainsi de vraies collectivités rurales. Le CAÏD ou le CHEIKH de la tribu constitue par conséquent le président de la DJEMAA. Ce Dahir leur donnait aussi des compétences pour gérer les biens fonciers relevant de sa juridiction. Cependant, cette législation est maintenue jusqu'à présent en ce qui concerne la gestion des terres collectives des tribus ne faisant pas parties du domaine public ou privé des communes rurales, trouvant plusieurs difficultés pour être appliquées vus les changements majeurs qu'a connu le pays.

Par la suite, à travers le Dahir du 08 Avril 1917, la charte municipale a été constituée. Celle-ci a été modifiée par le Dahir du 18 Septembre 1953 et le Dahir du 27 Mai 1954. Cette charte révisait l'intervention de l'Etat dans la politique économique du pays en redistribuant les rôles des collectivités territoriales. Ainsi, la participation des municipalités et collectivités rurales dans la vie économique s'était largement étendue à l'encontre de la participation étatique dans la gestion locale de ces régions.

Le changement du mode d'intervention de l'Etat dans la gestion des collectivités territoriales s'est constaté essentiellement durant la période précédant l'indépendance du pays. A cet effet, la gestion des villes était cédée aux municipalités, une distinction dans les statuts est nécessaire vu qu'il y avait des municipalités de droit commun et d'autres aux régimes municipaux spéciaux. En 1955, on recensait dix-neuf municipalités de droit commun.

Notons également que la naissance de ces municipalités est le fruit de plusieurs facteurs. Citons par exemple, la position géographique, les ressources naturelles et financière, le rôle politique et historique de celles-ci.

Durant la période du protectorat français, le pouvoir central au niveau des municipalités était exercé par le Pacha, fonctionnaire du Makhzen Chérifien, seul dépositaire du pouvoir réglementaire représentant ainsi les autorités marocaines

et par le chef des services municipaux représentant à son tour la direction française.

Cette autorité centrale bénéficiait de l'assistance d'une commission municipale constituée de membres marocains et étrangers émanant de la direction du protectorat. Ces personnes avaient un rôle consultatif seulement et la municipalité ne faisait appel à cette commission qu'en cas de besoin. Cependant, cette dernière intervenait dans la gestion des affaires de la municipalité très fréquemment.

Ce changement dans les structures administratives a donné naissance à plusieurs réaménagements structurels, dotant par conséquent les municipalités d'institutions promouvant le développement économique et social. Ajoutons à cela, qu'au lendemain de l'indépendance du Maroc, plusieurs textes juridiques ont été promulgués. Notons essentiellement le Dahir du 02 Décembre 1959 dont le 1<sup>er</sup> article répartit le royaume en trente-sept provinces, deux préfectures et en commune urbaines et rurales.

Cela a permis de constituer le fondement juridique de la décentralisation au Maroc, pour donner naissance en 1960 à la première charte communale, pour légiférer ensuite en 1963 la charte provinciale et en 1971 la charte des régions a été élaborée.

La charte communale du 2 Juin 1960 a reconnu la commune dans son cadre administratif, l'initiant à la gestion du domaine public, cependant celle-ci ne disposait pas des ressources nécessaires pour assurer la réalisation de sa tâche dans de meilleures conditions vu la sortie récente du pays des mains du protectorat. A cet effet la commune n'avait aucune implication dans la vie économique.

En concluant les déficiences de la charge communale, la charte provinciale a été élaborée dans une optique de combler les manques de cette première. La charte provinciale a institué les provinces et les préfectures afin qu'elles interviennent dans le domaine économique, même si ce rôle reste limité pour les raisons suivantes : le manque de ressources, manque de formation du personnel administratif et des élus.

Pour combler ce manque, la charte des régions élaborée en 1971 a constitué un cadre référentiel de l'implication des collectivités dans le circuit économique. Cela s'illustre à travers les études et programmes qu'elles ont la possibilité de réaliser.

En instituant l'implication économique des collectivités territoriales, il était lieu d'instaurer la décentralisation. La charte communale de 1976, instaurée par le Dahir du 30 Septembre 1976, donnait donc plus de compétences tant au niveau qualitatif que quantitatif aux élus locaux des collectivités territoriales.

Cette décentralisation a connu plusieurs améliorations dans la charte du 03 Octobre 2002, afin de remédier aux dysfonctionnements observés par la pratique de la charte communale de 1976. Le dernier texte a amélioré nettement le fonctionnement des organes communaux, les élus ne pouvaient résider à l'étranger. Egalement, protéger et entourer de garantie les droits de la minorité était un pilier essentiel de cette charte. Celle-ci a légiféré sur la constitution de commissions permanentes fixées au minimum au nombre de trois :

- La commission chargée des questions budgétaires et financières ;
- La commission chargée du développement économique, social et culturel ;

- La commission chargée de l'urbanisme, l'aménagement du territoire et l'environnement.

Les affaires de la commune sont à présent réglées par délibération du conseil communal afin d'assurer son développement économique, social et culturel. Il a été également question de transférer quelques affaires concernant la commune qui étaient gérées par l'Etat.

Il est nécessaire de noter que les compétences de la collectivité territoriale se divisent en trois types de compétences :

- Les compétences propres : concernent sept domaines d'actions de la collectivité :
  - 1- Le développement économique et social : le plan économique et social est voté par le conseil communal conformément à la stratégie nationale. Promouvant ainsi, le développement de l'économie locale et de l'emploi. Cependant, ce plan se limite aux attributions dévolues par la loi aux communes, aux conditions de conservation, d'exploitation et de mise en valeur du domaine forestier.
  - 2- Les finances, la fiscalité et les biens communaux : le compte administratif et le budget sont examinés et votés par le conseil. Ce dernier contracte également des emprunts auprès du Fonds d'Équipement Communal (FEC), veille également à la bonne gestion, à la conservation et à l'entretien des biens communaux. Il a aussi pour rôle de fixer les tarifs des taxes, des redevances et des divers droits relevant de son autorité.
  - 3- L'urbanisme et l'aménagement du territoire : le mot directeur de ce domaine d'action est le schéma directeur des plans d'aménagement et de développement. En respectant celui-ci la collectivité territoriale participe à l'amélioration de l'habitat et à la promotion des spécificités architecturales locales.
  - 4- Les services publics locaux et les équipements collectifs : la gestion des services publics se fait soit à travers les régies directes, les régies autonomes, la concession ou toute autre forme de gestion déléguée. Ces actions concernent les équipements à caractère industriel et commercial ou les emplacements et dates des foires et marchés ou les ouvrages hydrauliques et l'aménagement des plages.
  - 5- L'hygiène, la salubrité et l'environnement : sous réserve des pouvoirs dévolus au président de la commune, celle-ci décide la création et l'organisation de bureaux municipaux d'hygiène pour la protection de l'environnement et la salubrité de la commune.
  - 6- Les équipements et les actions socioculturelles : la collectivité a le droit d'initier et d'entreprendre les actions sociales, culturelles et sportives en proposant des services de sensibilisation d'assistance et de soutien aux personnes en bénéficiant.
  - 7- Les actions de coopération, d'association ou de partenariat : concerne les actions de coopération promouvant le développement économique, social et culturel de la commune, des administrations et tous les acteurs économiques et sociaux de la collectivité soit en partenariat avec d'autres collectivités du territoire ou d'autres organisations étrangères.

- Les compétences transférées :

Régies par l'article 43 de la charte communale de 2002, l'Etat peut transférer à la commune l'exercice de certaines de ses compétences. Il peut s'agir de la réalisation ou l'entretien d'établissements scolaires, de dispensaires de santé, d'ouvrage d'art, de la protection du patrimoine historique de la commune...cependant, tout transfert de compétences est accompagné d'un transfert des ressources nécessaires pour la réalisation de cette activité. Cela est fait, selon le cas, par acte législatif ou réglementaire adéquat.

- Les compétences consultatives :

Le conseil communal peut présenter des avis ou propositions dans l'intérêt de la collectivité relevant de sa compétence. Le conseil est également consulté à chaque fois qu'un projet va être réalisé sur son territoire et que celui-ci aura des incidences sur les charges de la collectivité et de son environnement. Sa consultation se fait aussi lors de l'élaboration des politiques et plans d'urbanisme et d'aménagement du territoire. Cependant, il ne peut intervenir au niveau politique. Tous les conseils sont par la suite adressés aux établissements publics concernés à travers l'autorité de tutelle qui est le ministère de l'Intérieur pour que le conseil reçoive les réponses motivées dans un délai qui ne dépasse pas les trois mois.

Citons également que la charte communale de 2002 a légiféré le statut de l'élu local fixant ainsi tous ses droits et obligations envers la collectivité, tels que les garanties accordées aux élus afin de pouvoir exercer leur activité professionnelle, les indemnités qui leur sont allouées pour certaines fonctions, leur responsabilité pénale. La responsabilité peut concerner le délit d'ingérence (les élus ou un membre de leur famille ne peuvent avoir intérêt avec la commune), le délit d'exercice de fait de fonctions réglementées (interdiction de s'immiscer dans la gestion administrative ou l'exerce d'une des fonctions de la commune).

Notons que les dernières chartes datant de 2009, 2015 et 2016 ont également apporté à leur tour plusieurs améliorations concernant la gestion des collectivités territoriales essentiellement dans le cadre de la décentralisation et la régionalisation par la suite. Nous citerons dans ce qui suit les changements majeurs cités par ces chartes afin d'aborder de façon constructive les caractéristiques de la fonction d'audit au sein des collectivités.

La libre gestion des communes est un des principes essentiels des nouvelles chartes. Chaque commune dispose par conséquent, dans la limite de ses compétences, du droit de délibérer démocratiquement et du pouvoir d'exécuter ses délibérations et ce conformément aux textes réglementaires. Ces chartes ont participé à l'enrichissement du cadre juridique de l'organisation des collectivités territoriales et ont permis de mieux organiser leur activité en fixant les différentes modalités de gestion des différents types de collectivités que compte le pays allant des régions jusqu'aux communes urbaines et rurales en passant par les municipalités et les préfetures.

## **INSTAURATION DE LA RÉGIONALISATION AVANCÉE**

Afin de mieux ancrer les principes de décentralisation et de bonne gouvernance. La constitution de 2011 représente un élément déterminant dans l'évolution de la

gestion des collectivités territoriales. Celle-ci a doté les collectivités territoriales de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

Notons aussi que la gestion territoriale des affaires des collectivités se fait de façon démocratique et repose sur le principe de la libre administration, de coopération et de solidarité tout en impliquant la population concernée dans la gestion des affaires de la commune. Ces entités disposent aussi du droit de participer à la mise en œuvre de la politique générale de l'Etat et à l'élaboration des politiques territoriales. Les collectivités territoriales ont droit à des subventions versées par l'Etat en plus de leur propre budget acquis à travers les services qu'elles offrent et les taxes qu'elles perçoivent.

Il a été créé dans le cadre de la régionalisation avancée, un fonds de mise à niveau social afin de résoudre les difficultés et les déficits en matière de développement humain, d'infrastructures et d'équipements.

Un fonds de solidarité inter-régionale a été aussi institué afin d'assurer la répartition équitable des ressources pour réduire les disparités entre les différentes régions.

Cette constitution statue aussi qu'aucune collectivité territoriale ne peut exercer de tutelle sur une autre collectivité. Cependant, lorsqu'un projet concerne plusieurs collectivités, celles-ci décident de la façon de coopération qui leur est le plus adaptée. A cette fin, elles peuvent réaliser des groupements en vue de mutualiser leurs moyens et leurs programmes. A cet effet, les régions sont dotées d'une administration générale des services et d'une agence régionale d'exécution des projets (AREP)

Les collectivités doivent également, au travers de la constitution de 2011, veiller au respect des principes de gouvernance cités dans cette dernière, relatifs au bon fonctionnement de la libre administration, au contrôle de la gestion des fonds et programmes et à l'évaluation des actions et à la reddition des comptes.

La répartition des collectivités s'est faite sur trois niveaux :

- Les régions : ayant pour mission de promouvoir l'attractivité de l'espace et la compétitivité économique ;
- Les préfectures et les provinces : veillent sur la promotion du développement social, essentiellement dans le monde rural ;
- Les communes : elles ont pour rôle essentiel la fourniture des services de proximité à la population.

Une fois que la nouvelle constitution a été promulguée, il a été de fixer les nouvelles régions organisant la gestion publique.

Ainsi, ont été instaurées 12 nouvelles régions disposant de plus d'autonomie au niveau décisionnel et opérationnel.

Ces régions sont :

- Tanger – Tétouan – Al Hoceima
- L'oriental
- Fès – Meknès
- Rabat - Salé- Kénitra
- Béni Mellal- Khénifra
- Casablanca- Settat
- Marrakech - Safi
- Darâa – Tafilalet
- Souss – Massa



- Guelmim - Oued Noun
- Laâyoune - Sakia El Hamra
- Dakhla-Oued Eddahab

Source : Décret n°2.15.10 du 20 Février 2015, fixant le nombre des Régions, leurs noms, leurs Chefs-lieux et les Préfectures et Provinces les composant.



Il est également nécessaire de noter que suite à cette nouvelle répartition, le découpage administratif du Maroc donne lieu à douze régions, soixante-quinze provinces et préfectures et mille cinq cents trois communes.

## L'AUDIT INTERNE DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES

L'instauration d'un contrôle politique spécial a débuté en 1948, il a été appliqué dans cinq grandes villes chefs-lieux de leur région par les autorités du protectorat. Ce contrôle était fait par le délégué aux affaires urbaines. Ce délégué était un contrôleur civil chargé de coordonner les activités du chef des services municipaux, du chef de la police de la ville et celles du commissaire du gouvernement auprès des juridictions chérifiennes. Il relevait donc directement de l'autorité du contrôleur civil et du chef de la région auxquels il est affecté.

Ce n'est cependant qu'après l'indépendance et plus précisément pendant les années soixante-dix que quelques établissements du secteur public et semi-public ont adopté la pratique d'audit interne à travers la création de cellules dédiées.

L'évolution de cette fonction a fortement évolué pour que plusieurs ministères installent des départements d'audit au sein de leur établissement à partir de 1990.

### ***La pratique d'audit interne dans les collectivités territoriales étrangères***

Pour le cas des Etats-Unis, selon la publication de J.C. SCHEID, *Audit des collectivités locales aux Etats-Unis*, dans le R.E.M.A.D, n°5, 1996 p.35, toute collectivité recevant des aides fédérales, est soumise, en vertu de la loi, à un audit réalisé par les auditeurs fédéraux afin de s'assurer que celle-ci se conforme aux normes définies par le Bureau Général Américain de Comptabilité (General Accounting Office). Ce bureau est l'instance supérieure de contrôle aux Etats-Unis, il est indépendant, cependant, il exerce des missions d'assistance au Congrès Américain dans le cadre de ses compétences législatives et de contrôle.

Ce contrôle se fait dans le respect de quelques normes qui sont :

- Les normes générales : définissent l'étendue du contrôle, la qualité retenue du travail des auditeurs ;
- Les normes d'examen et d'évaluation : définissent les modes de planification et d'encadrement des travaux d'audit afin de s'assurer de la fiabilité de l'information collectée et de sa régularité ;
- Les normes de rapport : qui fixent les spécificités de rédaction du rapport établi suite aux contrôles effectués par les auditeurs.

Ces normes d'audit américaines couvrent, à leur tour, plusieurs domaines :

- La conformité financière : en référence aux données comptables ;
- L'économie et l'efficacité : s'assurer d'employer la quantité adéquate des ressources financières et humaines ;
- Les résultats des programmes : afin de comparer entre les réalisations et les planifications pour s'assurer de l'atteinte des objectifs fixés par l'organisation dont émane l'ordre d'évaluation.

Et contrairement, aux différentes législations occidentales, la pratique professionnelle détient une place majeure dans l'établissement des règles de travail et d'organisation des établissements.

De ce fait, l'audit interne détient sa légitimité des pratiques professionnelles aussi au travers de trois facteurs :

- Droit des citoyens de connaître le sort de l'utilisation des impôts qu'ils paient, ce qui oblige les collectivités à publier des informations financières sincères et réelles ;
- Les gestionnaires locaux ne doivent pas faire subir les futurs gestionnaires les conséquences de leurs actes et décisions ;
- La pratique d'audit des collectivités locales conditionne l'octroi des certificats de validation des comptes par l'Association des cadres financiers gouvernementaux conformément aux Generally Accepted Auditing Standards (G.A.A.S).

Afin de mieux appréhender cette pratique, nous jugeons pertinent également de citer brièvement l'expérience française dans ce domaine.

En 2003, la France a relancé la volonté d'édifier une démocratie de proximité permettant ainsi de développer un véritable pouvoir local.

Ce changement a encouragé donc l'instauration d'une pratique constante d'audit des services des collectivités. Certes, cette fonction était ancienne mais son ancrage ne s'est réellement fait que pendant les années 80 période durant laquelle la fonction de juriste était réduite en faveur de l'encouragement des pratiques managériales inspirées du modèle américain.

Il a également servi l'adoption d'une approche utilisée jusqu'à présent et que plusieurs collectivités ont adoptée aussi. Ce modèle est « l'entreprise-mairie » assimilant ainsi les collectivités à des entreprises produisant des services et gérées comme une entreprise.

Suite à cela des chambres régionales des comptes ont été créées pour renforcer la culture d'audit au travers de contrôles faits à posteriori. Cependant, ces contrôles ne concernaient que l'aspect régularité des actions en délaissant l'aspect performance et contrôle d'opportunité.

Ce n'est qu'après que ces chambres ont commencé à réaliser deux types d'audit :

- l'audit financier : il consiste à vérifier la sincérité et la régularité des comptes à travers une mise en œuvre d'une analyse globale sur le degré

- d'assurance sur la sécurité et la régularité des comptes et l'appréhension du système de gestion de l'organisme ;
- l'audit opérationnel : il consiste à s'assurer de la bonne utilisation des fonds publics en évaluant l'efficacité, l'économie et l'efficacités (3E) de la politique publique.

Au travers de cette brève analyse, nous constatons que les chambres régionales des comptes se focalisent essentiellement sur l'évaluation du contrôle interne au sein des collectivités, sans pour autant négliger son rôle d'évaluation des politiques publiques et des conditions de leur mise en œuvre au niveau local suite aux enquêtes thématiques qu'elles réalisent.

Il est nécessaire de signaler également, que ces expériences en matière d'audit interne, nous permettent de constater que la gestion des collectivités territoriales est plutôt axée sur une gestion managériale réformant profondément l'organisation administrative et le contrôle de celles-ci malgré leur spécificité juridique. Et par conséquent, l'évolution de l'application de l'audit interne, chemin que le Maroc a adopté aussi graduellement, et que nous traitons dans la partie suivante.

### *La pratique d'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines*

La première mission d'audit des collectivités territoriales a été réalisée entre 1995 et 1996 par le Ministère de l'intérieur. Ce contrôle a été motivé par plusieurs dysfonctionnements qu'a connus la gestion des collectivités.

Cependant, en cette période l'autonomie des collectivités territoriales était toujours remise en cause, vu que celles-ci étaient sous la tutelle partagée entre le Ministère de l'intérieur et le Ministère de l'économie et des finances.

L'une des raisons majeures qui a encouragé le ministère de l'intérieur à lancer ce contrôle est que l'insuffisance en matière de ressources dont souffrait l'inspection générale des finances ce qui donnait un délai de cinquante-deux ans aux collectivités pour pouvoir être contrôlées.

Cet audit a concerné trois axes :

- Gestion des ressources financières : concernant les dépenses, la fiscalité et les dettes...
- Gestion des ressources humaines : concerne la gestion du personnel, évolution de carrière...
- Gestion du patrimoine : concerne le parc automobile, les biens meubles et immeubles des collectivités...

Ces axes ont été évalués en utilisant plusieurs approches complémentaires :

- Le recueil des informations nécessaires à la réalisation de la mission ;
- L'entretien direct ;
- L'observation physique des éléments audités ;
- L'analyse rétrospective.

Cette expérience reste la plus importante qu'ont connue les collectivités territoriales marocaines. Et l'instauration de l'audit interne n'est pas encore réglementée de façon efficace. La loi régissant les collectivités territoriales leur a conféré le droit de réaliser des audits internes ou externes ou disposer de cellules sous la tutelle du conseil communal dédiées à l'audit. Cette cellule veillera à la mise en place de système de prévention et de gestion des risques en prenant pour

modèle les bonnes pratiques des autres départements et organisations publics en la matière.

La régionalisation avancée a donné une marge libre de gestion aux collectivités, tout en levant progressivement le contrôle exercé par l'administration centrale. Cette nouvelle organisation administrative les oblige à instaurer par conséquent un système de contrôle interne et de gestion des risques. C'est le rôle primordial qu'aura à jouer l'audit interne pour accompagner les collectivités dans leur évolution structurelle.

Certes, les contrôles à posteriori seront plus intensifiés et tous les moyens nécessaires lui seront affectés. A cet effet, la cour des comptes aura un rôle plus important afin d'approuver les comptes annuels des collectivités, reflétant significativement l'image fidèle de leurs comptes.

## **CONCLUSION**

Suite à cette modeste recherche nous constatons que le champ d'application de l'audit interne s'est nettement élargi et a entraîné l'apparition de nouveaux concepts tout en offrant aux auditeurs une panoplie d'outils et de méthodes leur garantissant la réalisation de leur fonction et l'atteinte par la suite des objectifs de l'établissement dont ils font partie.

La connaissance de l'évolution de l'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines nous permettra de cerner au mieux le sujet de notre recherche. Et mettre au point par conséquent la méthodologie la plus appropriée pour traiter notre problématique majeure qui est l'apport de l'audit interne à la gestion des collectivités territoriales et ce dans le cadre de la régionalisation avancée et selon les spécificités structurelles, économiques et politiques des collectivités territoriales marocaines.

Les collectivités territoriales ont, par conséquent, l'intérêt de promouvoir la création de cellules d'audit interne dans tous ces établissements, afin d'encourager l'adoption d'un mode de gestion axé sur une gestion entrepreneuriale basée sur les trois critères efficacité, efficacité et économie.

## **RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES**

- Abdeslam ES-SALHI, Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines, Université Mohamed V Rabat, Année universitaire 2012/2013 ;
- Dahir n°1-59-169 du 6 dou al hija 1378, B.O du 26/06/1959 ;
- Dahir n°1-59-351 du 1<sup>er</sup> Joumada II 1379, B.O du 04/12/1963 ;
- Dahir n°1-63-273 du 22 Rabii II 1383, B.O du 12/09/1963 ;
- Dahir n°1-71-77 du 22 Rabii II 1391, B.O du 16/06/1971 ;
- Dahir n°1-11-91 du 27 Chaabane 1432, B.O du 29/07/2011
- Décret n°2.15.10 du 1<sup>er</sup> Joumada I 1436, B.O du 20 Février 2015.
- J.C. SCHEID, Audit des collectivités locales aux Etats-Unis, dans le R.E.M.A.D, n°5, 1996 p.35 ;
- J.H VLAEMMINCK, Histoire et doctrines de la comptabilité, Editions de treurenberg Dunod, 1974 ;
- J. RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 2000 ;

- K.ELBOUAYACHI, L'audit interne dans les entreprises publiques : cas de l'O.D.E.P et de L.O.N.E.P, Mémoire D.E.S, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, 1996 ;
- L.COLLINS, G.VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, 3<sup>ème</sup> édition, Dalloz, 1986 ;
- M.HARAKAT, L'audit dans le secteur public au Maroc, Tome II Edition Babel, 1994 ;
- Pierre LOYER, L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants, Université de Lille, 2006 ;
- Revue Marocaine d'Administration Locale et de Développement (REMALD), n°24, 2000 ;
- Saïd SAHLI, Le rôle des collectivités territoriales dans le développement économique et social au Maroc, Université Mohamed V Rabat, Année universitaire 2005/2006.