

L'adoption de l'audit interne : vers une amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines

The adoption of the internal audit: towards improved governance of Moroccan local authorities

Pr. BENLAKOUIRI ABDERRAHIM

PES, EST Casablanca – Université Hassan II

Laboratoire de l'Ingénierie Scientifique des Organisations

Equipe de recherche Contrôle de Gestion et Processus Décisionnels

benlakouiri.uh2@gmail.com

Mme EL HILALI KARIMA

Doctorante FSJES Casablanca – Université Hassan II

Laboratoire de l'Ingénierie Scientifique des Organisations

Equipe de recherche Contrôle de Gestion et Processus Décisionnels

elhilali.karima31@gmail.com

Date de soumission : 16/07/2019

Date d'acceptation : 23/09/2019

BENLAKOUIRI A. & EL HILALI K. (2019) «L'adoption de l'audit interne : vers une amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 » p : 360 - 375

Résumé

Les collectivités territoriales marocaines ont vécu des réformes successives, qui ont élargi leurs responsabilités et attributions. Toutefois, les problèmes de gouvernance entravent négativement les activités de développement territorial. De ce fait, il est essentiel de leur donner les moyens adéquats afin d'accompagner leur progression et assurer une bonne gouvernance à travers la mise en place des dispositifs leur permettant de maîtriser leurs activités, au suivi des résultats et de limiter leurs risques. Etant donné que l'audit interne est un mécanisme de gouvernance, il paraît comme une réponse aux besoins de fonctionnement, sécurisation et optimisation de la gestion au niveau local.

Ce travail vise à présenter un aperçu sur la gouvernance au niveau des collectivités territoriales marocaines, l'adoption de l'audit interne dans le cadre de la NGP ainsi que sa contribution à l'amélioration de la gouvernance dans ces établissements afin de répondre aux nouvelles exigences.

Mots clés : collectivité territoriale ; gouvernance ; audit interne ; nouvelle gestion publique.

Abstract

Moroccan local authorities have undergone successive reforms, which have broadened their responsibilities and powers. However, governance issues negatively affect territorial development activities. Therefore, it is essential to give them the appropriate means to support their progress and ensure good governance through the implementation of mechanisms to control their activities, monitoring results and limit their risks. Since internal audit is a governance mechanism, it seems like a response to the needs of operation, security and optimization of management at the local level.

This work aims to present an overview on governance at the level of Moroccan local authorities, the adoption of the internal audit under the NPM and its contribution to the improvement of governance in these institutions in order to respond to news requirements.

Key words: local authorities; governance; internal audit; new public management.

Introduction

Face à un contexte caractérisé par une crise économique et financière, la rareté des ressources et la nécessité de préservation des deniers publics, les collectivités territoriales marocaines ont connu des réformes notables. Parmi ces changements, la régionalisation avancée, qui leur a données un niveau d'autonomie plus élevé avec un périmètre de prise de décision et d'action plus important, et ce grâce aux transferts de pouvoir exercés en leur faveur. Dans ce cadre, les marges de manœuvres financières, décisionnels et exécutives sont devenues de plus en plus contraignantes, dont les collectivités territoriales doivent faire face et sont appelées à jouer un rôle capital dans les différents domaines, politique, social, économique.

Toutefois, face à l'élargissement des compétences de ces établissements et les nouvelles responsabilités qu'ont leur déléguées, il est judicieux de leur octroyer les moyens nécessaires afin d'accompagner la mise en œuvre de ces changements. Surtout que ces établissements souffrent de la dégradation de la qualité des services qu'elles offrent et de leur situation patrimoniale et financière.

Pour faire face aux problèmes de gouvernance, on assiste, au niveau international, au recours des administrations publiques aux standards du secteur privé, souvent développés par le New Public Management. Chose constatée aussi chez les établissements publics marocains surtout après l'adoption de la constitution de 2011, qui consacre à travers ses différents articles, un meilleur équilibre des pouvoirs, un nouvel mode de gestion de la chose publique et la corrélation entre les notions de la responsabilité et la reddition des comptes.

De ce fait, l'audit interne comme un mécanisme de bonne gouvernance, paraît comme un outil indispensable au niveau des collectivités territoriales contribuant à la maîtrise des processus, l'optimisation des coûts de gestion, la minimisation des risques à travers la sécurisation des fonctions pour mener à bien le processus de développement économique et social dans lequel s'inscrit le Maroc.

Dans ce cadre, ce papier constitue une réflexion sur la contribution de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales, d'où découle la problématique suivante : dans quelle mesure l'audit interne contribue-t-il à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales ? Autrement dit quelle est la valeur ajoutée par l'adoption de l'audit interne dans les collectivités territoriales ? Pour ce faire, nous présenterons, à travers un processus exploratoire théorique, d'abord, un aperçu sur les collectivités territoriales

marocaines et leurs spécificités ainsi que les problèmes entravant leur gouvernance. Enfin, l'adoption de l'audit interne comme mécanisme d'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales.

1. Aperçu sur la gouvernance dans les collectivités territoriales marocaines

1.1. La gouvernance appliquée au secteur public : essai de définition

Au tout départ, le système administratif territorial s'est structuré à partir d'une régulation par la règle. Dans le cadre de l'évolution des rôles de l'Etat à travers ses établissements publics et face aux demandes des populations, de plus en plus exigeantes, une nouvelle vision de la gouvernance a vu le jour dans le secteur public.

En effet, les années 1970 ont connu un accroissement d'une crise de la démocratie (Hamel et Jouve, 2006), en raison de l'incapacité du mécanisme étatique de répondre aux demandes sociales des populations, ce qui a contribué à l'aggravation de la crise des finances publiques, une situation qui a poussé les gouvernements à prendre des mesures de déréglementation afin de répondre aux pressions sociales.

Cela a correspondu à l'instauration d'un Etat-providence. En effet, l'Etat ne joue pas uniquement le rôle de « médiateur des rapports entre personnes civiles et le régulateur des rapports économique » mais agit dans le cadre de politiques globales. En se fondant sur un diagnostic du territoire concerné, l'Etat va se placer en partenaire des collectivités locales (Besson, 2002).

Par ailleurs, le concept de la gouvernance a été défini par certaines organisations internationales. Citons celle de la Banque Mondiale qui l'a défini comme « l'ensemble des traditions et institutions par lesquels le pouvoir s'exerce dans un pays avec un objectif le bien de tous » (Lacroix et St-Arnaud, 2012). C'est une définition qui met en valeur l'intérêt général et l'idée du bien commun.

Quant à la Commission Européenne, elle considère la gouvernance comme étant « l'ensemble des règles, des processus et des comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen. La bonne gouvernance se base sur les principes de l'ouverture, la participation, la responsabilité, l'efficacité et la cohérence » (CE, 2001). Cette définition associe entre la notion de participation et la responsabilisation, qui sont les bases de la gouvernance.

Pour l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), la notion de « bonne gouvernance utilisée pour adopter des mesures d'intervention et de financement auprès des pays tout en se conformant aux critères s'y référant » (Lacroix et St-Arnaud, 2012). En effet, la « bonne gouvernance inclut souvent les critères suivants : présence d'un Etat de droit, absence de corruption, équité, responsabilité, imputabilité, efficacité, transparence, participation » (Mérigot, 2012).

Quant à la gouvernance publique, elle désigne le système formé par l'ensemble des processus, réglementations, lois et institutions destinés à cadrer la manière dont un établissement est dirigé, administré et contrôlé. En effet, c'est un domaine d'étude interdisciplinaire traitant les relations de pouvoir entre les autorités publiques, la société civile et le marché, dans un contexte de changement de l'aptitude des communautés politiques à agir efficacement (Lukes, 2005).

Par ailleurs, l'étude de la gouvernance publique ne devient pertinente et faisable qu'à travers un exercice de délimitation de l'objet d'étude (Rigaud et côté, 2011), par exemple, un territoire ou encore un secteur d'intervention particulier.

Dans le cadre d'une collectivité publique, on parle de gouvernance territoriale, également appelée gouvernance locale (Rigaud et Côté, 2011). Elle constitue bien un nouvel art de gouverner, et ce, en réponse à la réalité des territoires. Ainsi, elle se définit comme : « le processus d'articulation dynamique de l'ensemble des acteurs géographiquement proches en vue de résoudre un problème productif ou de réaliser un projet de développement », ou « un processus en perpétuelle évolution, se nourrissant de la volonté des acteurs (les contribuables, les élus, etc.) de participer activement à la gouvernance des administrations locales » (Bassrih et Akrich, 2017).

Au Maroc, la gouvernance territoriale a connu plusieurs changements successifs à travers les réglementations et les politiques appliquées. De ce fait, qu'en-il de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines ?

1.2. Evolution de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines

Depuis l'indépendance, le Maroc a fait le choix de la politique de décentralisation progressive en passant du rôle de régulateur des rapports sociaux vers des rôles économiques en veillant sur la redistribution des richesses du pays. Dans ce cadre, le rôle des collectivités territoriales

s'est vu élargi à travers leur participation dans le développement économique et social. De ce fait, l'arsenal juridique relatif à ces entités a connu une évolution remarquable en termes d'attributions et de compétences (Khoudry et Briga, 1998).

En effet, plusieurs textes juridiques ont été légiférés, notamment, le Dahir du 02 décembre 1959 qui a réparti le Royaume en trente-sept provinces, deux préfectures et en communes urbaines et rurales, ce qui constitue le fondement juridique de la décentralisation. Dans ce sillage, la première charte communale est celle de 1960, ensuite la charte provinciale en 1963.

Par ailleurs, les collectivités locales ont été consacrées pour la première fois par la constitution de 1962. Dans son titre VIII : « Les collectivités locales sont les préfectures, les provinces et les communes. Elles sont créées par la loi », que celles-ci « élisent des assemblées chargées de gérer démocratiquement leurs affaires dans des conditions déterminées par la loi ».

La charte des régions a vu le jour à travers la loi du 16 juin 1971 pour créer sept régions économiques. Il s'agit de simples circonscriptions administratives sans personnalité juridique. En effet, la région était comme un cadre de préparation et d'exécution du plan de développement économique et social, et de conception de la politique d'aménagement du territoire.

Face aux problèmes vécus par les populations dont leurs représentants élus doivent résoudre, une nouvelle charte communale en septembre 1976 a fait du président du conseil communal l'organe exécutif de la commune avec un large transfert de pouvoirs détenus auparavant par l'administration centrale.

Par ailleurs, avec la réforme constitutionnelle de 1992, la région devient une collectivité locale avec une vocation essentiellement économique et ce, suite à une nouvelle conception de la répartition des compétences entre les différentes collectivités publiques.

Dans le cadre du renforcement de ce développement territorial, la charte communale de 2002, par la suite, la Loi 17.08 du 18 février 2009 ont consacré de nouvelles règles de bonne gouvernance territoriale. Parmi ces principes, la libre gestion des collectivités, qui signifie que chaque collectivité dispose, dans la limite de ses compétences, du droit de délibérer

démocratiquement et du pouvoir d'exécuter ses décisions et ce conformément aux textes réglementaires.

En effet, ces nouvelles réglementations ont participé, considérablement, à l'enrichissement du cadre juridique de l'organisation des collectivités territoriales et ont permis de mieux organiser leurs activités en fixant les différentes modalités de gestion des différents types de collectivités.

Ensuite, l'instauration de la régionalisation avancée est considérée comme une mutation profonde, mettant en valeur les modalités d'intervention de l'Etat et ses rapports avec les citoyens et les autres acteurs dans une perspective d'élargissement des compétences des collectivités et de leur attribution d'une autonomie financière et morale.

De plus, la nouvelle constitution de 2011 a renforcée le rôle des collectivités territoriales dans le développement local dans la mesure où elle a instauré pour la première fois le système d'élection au suffrage universel direct pour les conseils régionaux, et le transfert du pouvoir d'exécution des délibérations des CT à leurs présidents.

Quant aux principes, la nouvelle constitution a consacré les principes universellement reconnus en matière de développement territorial à savoir : le principe de subsidiarité, de libre administration, de coopération et de solidarité. En fait, l'article 140 stipule que sur la base du principe de subsidiarité, ces dernières ont des compétences propres, des compétences partagées avec l'Etat et celles qui leur sont transférables par ce dernier.

Par ailleurs, l'adoption des lois organiques (111-14 relative aux régions, 112-14 concernant les préfetures et les provinces et 113-14 sur les communes, publiées dans le bulletin officiel N° 6380 du 23 Juillet 2015) qui se base sur les dispositions de l'article 146 de la Constitution et des conclusions de la commission consultative sur la régionalisation avancée. En fait, ces lois éclaircissent l'ensemble des compétences, propres, partagées avec l'Etat et celles qui sont transférables au profit des autres collectivités territoriales, les ressources financières, les règles de gouvernance relatives au bon fonctionnement de la libre administration, au contrôle de la gestion des fonds et programmes de développement, à l'évaluation des actions et à la reddition des comptes.

Certes, ces nouvelles réglementations ont renforcé la gouvernance territoriale. Toutefois, plusieurs rapports évoquent des déficiences qui entachent cette gouvernance notamment ce de

la Cour des Comptes et la Commission Consultative sur la régionalisation (2011) au niveau de (Bassrih et Akrich, 2017) :

- Ressources : les collectivités territoriales restent dépendantes des ressources transférées par l'Etat, en plus de l'insuffisance des ressources propres par rapport aux responsabilités.

-Dépenses : les dépenses de personnel pèsent, énormément, dans les dépenses, l'accroissement des besoins en infrastructures et en services locaux vitaux.

-La capacité de gestion : absence de planification stratégique et de plan de développement et manque de formation des élus locaux et du personnel en matière de gestion.

Par ailleurs, l'Instance Centrale de Prévention de la Corruption (ICPC) cité dans son rapport en 2011 portant sur les dysfonctionnements relatifs à l'instauration d'une gouvernance au sein des collectivités territoriales, essentiellement :

L'absence de la responsabilisation des élus et de l'obligation de reddition des comptes publics ; la corruption ; mauvaise gestion de carrière du personnel ; gestion déléguée du service public sans objectifs ni vision stratégique.

En somme, les dysfonctionnements relevés par rapport à la gouvernance au Maroc, montrent que la gestion publique est dans l'obligation de mettre en place des mécanismes assurant l'instauration d'une bonne gouvernance au sein des collectivités territoriales. Dans ce cadre, l'audit interne apparaît comme un mécanisme de gouvernance indispensable à adopter par ces établissements, afin d'assurer une maîtrise et une sécurisation des processus pour garantir la réalisation du service public et répondre aux nouvelles attentes des parties prenantes.

2. L'adoption de l'audit interne pour une bonne gouvernance au sein des collectivités territoriales

2.1. L'audit interne dans le secteur public : le passage vers une nouvelle gestion publique

Dans les années 80, le secteur public a connu une crise financière due, essentiellement, à l'aggravation importante du déficit public. C'est dans le cadre de la recherche d'amélioration de la gestion des finances publiques qu'ont été transposés les principes de gestion appliquée dans le secteur privé. Notamment, l'audit qui s'accapare une place importante dans le programme des réformes initiées par le Nouveau Management Public (NPM) (Hopwood,

1984 ; Stewart, 1984 ; Gendron, Cooper et Townley, 2001 ; Pallot, 2003, cité par Chami et Salmi, 2016).

Selon Cohen (2012), ce sont les raisons émanant de la logique managériale (NPM) qui manifeste davantage l'importance de l'audit interne qui est en soi un outil de gestion et élément du NPM.

Ainsi, selon Gangloff (2009), à l'encontre de tous les éléments sur lesquels repose la NPM, elle privilégie le recours aux outils managériaux parvenant du secteur privé.

Dans ce sillage, l'utilisation des outils de management issus du secteur privé est justifiée par le fait que ce dernier est bien organisé et structuré que le secteur public. De plus, Huteau (2010, cité par Gallouj et Boutchich, 2014) qui a annoncé que les nouveaux outils de gestion sont introduits pour moderniser et rationaliser la gestion des établissements publics surtout que les résultats satisfaisants récoltés par le secteur privé grâce à son mode de management, en est une motivation majeure de l'adoption du NPM.

Au Maroc, les premières prémices du passage de la bureaucratie au nouveau management public datent des années 80 avec l'adoption du programme d'ajustement structurel et l'accroissement du caractère libéral du système économique marocain suite au désengagement de l'Etat au profit des opérateurs privés. Ces changements ont commencé à créer, progressivement, une conscience auprès des responsables à poser les jalons du nouveau management public dans les organisations publiques (Etat, collectivités territoriales, entreprises publiques).

Par ailleurs, notons que des efforts de consécration du NPM ont été consentis à travers la mise en place de nouveaux instruments d'information comptable (système de gestion intégrée des dépenses, comptabilité générale, comptabilité analytique), le contrôle modulé des dépenses. En fait, ces efforts traduisent la volonté du législateur et de ces établissements publics de s'éloigner de la gestion traditionnelle pour s'aligner sur les fondements du NPM en introduisant des méthodes tirées du secteur privé (Gallouj et Boutchich, 2014).

Au niveau des collectivités territoriales, ces changements sont cadrés par un arsenal juridique afin de les accompagner dans leur développement et leur restructuration tout en garantissant le respect des réglementations. A cet égard, «les services sont à l'écoute de leurs usagers et assurent le suivi de leurs observations, propositions et doléances. Ils rendent compte de la

gestion des deniers publics conformément à la législation en vigueur et sont soumis, à cet égard, aux obligations de contrôle et d'évaluation » (Constitution 2011).

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 149 de la Constitution de 2011, les collectivités territoriales sont soumises au contrôle de la Cour des Comptes et ce, à travers ses missions qu'ont pour objectif de s'assurer au mieux la réalisation des prestations publiques et que ces établissements exercent leurs activités conformément aux législations et de l'absence de délits ou d'erreur d'application des lois.

Egalement, le décret sur les marchés publics reprend quelques principes de l'évaluation dans le cadre de l'audit des marchés publics, notamment dans l'article 165 : « Les marchés et leurs avenants sont soumis, en dehors des contrôles institués par les textes généraux en matière de dépenses publiques, à des contrôles et audits à l'initiative du ministre concerné... ».

Par ailleurs, la loi organique relative à la loi de finances (LOLF) contribuerait au renforcement des nouveaux principes de gestion publique et ce en se basant sur deux concepts clés qui sont la performance et la transparence détaillés comme suit (loi organique n°130-13):

-Budget axé sur la performance: les résultats ne sont plus liés seulement aux moyens, mais des objectifs associés à chaque programme afin de mesurer les résultats atteints à travers des indicateurs chiffrés et ce, en fonction de l'intérêt général qui reste l'objectif principal de tout projet ;

-Cadre budgétaire triennal : pour améliorer la visibilité des choix stratégiques et assurer une cohérence entre la conjoncture et la stratégie globale, la loi de finances élaborée en se référant au programme budgétaire triennal est actualisée annuellement ;

-Système comptable : en se basant sur un système comptable complémentaire à travers la consécration de la comptabilité budgétaire (des recettes et des dépenses), la comptabilité générale qui présente la situation financière et patrimoniale de l'établissement public, en plus de la comptabilité analytique qui fournit une analyse des coûts pour pouvoir évaluer la performance des stratégies publiques ;

-La sincérité comptable : les comptes des établissements publics sont certifiés en premier lieu par la Cour des Comptes pour s'assurer de leur régularité, de leur sincérité et qu'ils reflètent l'image fidèle de leur patrimoine ainsi que de leur situation financière.

A ces principes s'ajoute, la modernisation des systèmes d'informations dans l'administration publique à travers l'installation de système de gestion intégrée (GID) afin d'améliorer la qualité des services octroyés aux citoyens et l'optimisation des coûts de gestion à long terme.

Par ailleurs, la charte communale, dans son article 36 de la loi n°17-08 modifiant et complétant la loi n° 78-00 portant charte communale, stipule que les collectivités territoriales doivent adopter un plan de développement communal pour une durée de six ans tout en suivant une démarche participative.

De ce fait, les nouveaux principes managériaux publics tant par rapport aux législations constitutionnelles et réglementaires ainsi que les principes du New Public Management, orientent les établissements publics vers l'adoption d'une approche de performance et de suivi des réalisations s'articulant à travers l'instauration de la fonction d'audit interne, notamment, les collectivités territoriales.

2.2. La nécessité d'adoption de l'audit interne dans les collectivités territoriales

Comme tout établissement public, l'instauration du mécanisme d'audit interne au sein des collectivités territoriales est devenue une nécessité accrue et ce, essentiellement, pour des raisons managériales provenant des principes du New Public Management (NGP), et des raisons constitutionnelles (la nouvelle constitution de 2011).

Cependant, pour qu'elles adoptent les principes du NPM, beaucoup de chemin reste encore à parcourir. A titre d'exemple, la notion de satisfaction des clients qui doit remplacer la satisfaction de l'utilisateur est encore très loin de la réalité dans le cadre de la notion de l'intérêt général. En outre, l'adoption des techniques de management de la qualité, des nouvelles pratiques du contrôle est insuffisante, pour ne pas dire absente (Filali, 2009, cité par Gallouj, et Boutchich, 2014).

Ainsi, l'adoption de quelques fondements du nouveau management public a montré un besoin immense en audit interne. D'abord, la réussite de l'approche par les résultats, qui est un des principes indispensable du NPM, est tributaire de la pertinence des systèmes de contrôle à posteriori, dont le mécanisme d'audit interne en fait partie.

Ensuite, l'efficacité recherchée par les responsables de l'administration publique est dépendante de l'existence de l'audit interne. Unegbu et Isa Kida (2011) ont vérifié que l'existence de l'audit interne dans les établissements publics contribue à l'amélioration de l'efficacité et de la bonne gestion à travers les assurances raisonnables qu'il peut donner sur la gestion intégrale ainsi que l'analyse des risques par l'auditeur interne (respect des lois, protection du patrimoine...).

Enfin, la politique de régionalisation, dans laquelle s'est inscrit notre pays, donne plus de pouvoir et de marge de liberté aux décideurs locaux, a été accompagnée par une certaine autonomie, totale ou quasi-totale, sur les plans financier, administratif et de prise de décision.

Egalement, la décentralisation est déclinée à travers le transfert du pouvoir de contrôle parallèlement au pouvoir de prise de décision. En fait, ces transferts justifient la nécessité d'intégration des mécanismes de contrôle à l'intérieur de chaque établissement décentralisé (Renard, 2010).

Par ailleurs, la nécessité de l'instauration d'un audit interne au sein des organisations publiques marocaines tire sa légitimité des dispositions de la nouvelle constitution de 2011 et plus précisément du principe de liaison de la responsabilité à la reddition des comptes. Ce qui met en valeur le rôle de l'audit interne dans la reddition des comptes.

En effet, la reddition des comptes est l'un des fondements sur lesquels se base la nouvelle constitution marocaine de 2011. En fait, le premier article de la constitution a indiqué que « Le régime constitutionnel du Royaume est fondé sur [...] les principes de bonne gouvernance et de la corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes » (article premier du Dahir n° 1-11-91). C'est un choix stratégique relevé par le Maroc et une condition sine qua non de réussite de la transparence et de la moralisation de l'administration publique.

Quant aux acteurs, la reddition des comptes est une opération qui fait intervenir trois catégories : les émetteurs qui sont les responsables chargés de rendre compte, les récepteurs qui reçoivent le compte rendu et enfin les auditeurs qui sont les garants de l'obtention de l'information dont les premiers ont besoin.

Par ailleurs, la Cour des Comptes a fait des progrès considérables dans la consécration et la protection de la reddition des comptes (article 147 de la nouvelle constitution). Ainsi, elle

accomplit convenablement son travail de reddition des comptes dans le cadre de l'audit externe (Carassus et Gregorio, 2003).

Toutefois, reste la périodicité d'intervention des cours des comptes (cours régionales des comptes) est vue comme insuffisante pour l'exercice d'un contrôle rigoureux de l'activité d'une collectivité territoriale (El Kadiri et Gallouj, 2013). De ce fait, le recours à l'audit interne demeure une meilleure alternative, ou un complément à l'audit externe, afin de rendre compte aux élus, aux responsables (Unité de recherche de l'IFACI 2006) ou même aux citoyens.

Ensuite, avec les nouvelles dispositions de la constitution de 2011, le rôle des agents publics ne se limite pas uniquement à assurer une bonne gestion basée sur l'efficacité, l'efficience et l'économie. Mais, ils doivent également rendre compte aux ayants droits tout en justifiant l'usage et la destination des ressources qui leur ont été allouées. Ainsi, l'auditeur interne peut lui-même rendre compte à travers particulièrement le rapport d'audit en mettant en évidence l'exécution des responsabilités qui peuvent revêtir des formes différentes (Dees, 2012).

En somme, en dépit des satisfactions qu'il a données dans le secteur privé en tant qu'outil de gestion, l'audit est vu comme un outil innovant, à condition que son implantation dans le secteur public doive faire l'objet d'adaptation contextuelle par la prise en considération des spécificités du secteur public.

Conclusion

Les collectivités territoriales marocaines ont connu plusieurs changements dans leurs rôles, missions et responsabilités dans un contexte où les attentes sont de plus en plus exigeantes en termes de rapidité, qualité et efficacité des services publics. En fait, l'instauration des règles de bonne gouvernance est un choix irréversible. A cet égard, l'adoption de l'audit interne s'inscrit dans le cadre du passage de la gestion traditionnelle vers l'application des principes de la NGP tirée du secteur privé.

Appliqué au secteur public, l'audit interne, un mécanisme de gouvernance, apparaît comme un outil optimal pour maîtriser les risques de dysfonctionnement, mieux gérer les fonds publics tout en s'assurant du respect des lois et réglementations en vigueur. En fait, c'est une

nécessité accrue qui s'impose avec les nouvelles responsabilités des collectivités territoriales surtout devant les organismes de contrôle, notamment la Cour des Comptes et autres parties prenantes.

Toutefois, le chemin est encore long car plusieurs contraintes entravent l'adoption ou l'efficacité de cette fonction. En effet, cette dernière reste encore méconnue ou non formalisée par les responsables locaux dont l'accompagnement s'avère nécessaire pour qu'ils puissent s'intégrer dans la vision de régionalisation tant au niveau décisionnel qu'exécutif, une problématique qui pourra faire l'objet des travaux futurs.

Bibliographie

Bassrih, M. et Akrich, S. (2017). La contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, N°1, p.61-79.

Besson, I. La gouvernance territoriale. *Management du secteur public*. Lyon : Institut d'Etudes Politiques de Lyon, 2002/2003.

Carassus, D. et Gregorio, G. (2003). Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, *Communication aux 9ème journées d'histoire de la comptabilité et du management*.

Chami, M. et Salmi, N. (2016). Audit des collectivités territoriales au Maroc à la lumière de la régionalisation avancée : défis et perspectives. *Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation*, N°3 Juin 2016, p.7.

Cohen, A. G. (2012). *La nouvelle gestion publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques*, Gualino.

Commission des Communautés Européennes. (2001). *Gouvernance européenne : un livre blanc*, sur le site de La Commission Européenne, [En ligne] : http://europa.eu/rapid/press-release_DOC-01-10_fr.pdf (page consultée le 07 Juin 2019).

Dahir n°1-59-169 du 6 dou al hija 1378, B.O du 26/06/1959.

Dahir n°1-59-351 du 1er Joumada II 1379, B.O du 04/12/1963.

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.

Dahir n° 1-02-297 du 25 rajeb 1423 (3 octobre 2002) portant promulgation de la loi n°78-00 portant charte communale.

Dahir n° 1-11-91 du 27 chaabane 1432 (29 juillet 2011) portant promulgation du texte de la constitution.

Dees, M. (2012). Le vérificateur dans le secteur public : Le trait d'union de l'administration publique, *Télescope*, vol.18, n°3, p.8-32.

El kadiri, D. et Gallouj, N. (2013). Ingrédients pour une implantation efficace du système de tableaux de bord dans les collectivités territoriales – cas du Maroc, in 3^{ème} congrès transatlantique de comptabilité-audit contrôle et gestion des coûts, Lyon, France.

Gallouj, N. et , Boutchich, D.E.K. (2014). Approche Contingente Autour du Système d'Audit Interne en Milieu des Collectivités Territoriales Marocaines. *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion*, p : 79–103.

Gangloff, F. (2009). Le nouveau management public et la bureaucratie professionnelle, communication in la place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France.

Hamel. P et Jouve. B. (2006). Un modèle québécois? Gouvernance et participation dans la gestion publique. *Les Presses de l'Université de Montréal*, p.167-172.

Instance Centrale de Prévention de la Corruption (ICPC). (2011). Bonne gouvernance entre la situation actuelle et les dispositions de la nouvelle constitution de 2011, [en ligne] : <http://www.icpc.ma/wps/wcm/connect/5f60420048ffa3a794b6f742071e6776/Bonne+gouvernance+entre+la+situation+actuelle+et+les+dispositions+de+la+nouvelle+Constitution+de+.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=5f60420048ffa3a794b6f742071e6776> (Page consultée le 12 Juin 2018).

Institut français de l'audit et du contrôle internes. (2006). *L'audit interne et le management des collectivités territoriales: la cartographie des risques*, Edition IFACI, Paris.

Khoudry, D et Biga, Y. (1998). *Le guide d'audit communal, l'outil du manager local*. Editions maghrébines Casablanca.

Lacroix, I et St-Arnaud, P.O. (2012). La gouvernance : tenter une définition Cahiers de recherche en politique appliquée. Université de Sherbrooke, Vol. IV, Numéro 3, p.19-37.

Lukes, S. (2005). Power: A Radical View, Basingstoke, Palgrave Macmillan.

Mérigot, B. (2012). Les mécanismes d'une bonne gouvernance. [En ligne], <https://www.savigny-avenir.fr/2012/04/01/les-mecanismes-dune-bonne-gouvernance-locale-ocde-claude-beauregard/> (Page consultée le 21 Juillet 2019).

Note de présentation du projet de loi organique relative à la loi de finances (Dahir n°1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances). [en ligne]:http://www.sgg.gov.ma/Portals/0/lois/Projet_loi_130.13_Fr.pdf. (Page consultée le 14 février 2019).

Renard, J. (2010). Théorie et pratique de l'audit interne, Eyrolles.

Rigaud, B. et Côté, L. (2011). Comparer l'État québécois : pertinence et faisabilité. Politique et sociétés, vol. 30, no 1, p. 19-41.

Unegbu, A O. et Isa Kida, M. (2012). Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management , in Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS) 2 (4), p.304-309.