

Aperçue historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace).

Historical overview on the evolution of the concept and the function of internal audit (in time and space).

Saïd ESSEKKAKI.

Doctorant-chercheur en audit et contrôle de gestion.

Laboratoire d'économie et gestion.

Faculté polydisciplinaire de Khouribga.

Université Hassan 1^{er}-Settat.

Amine BOUAYAD NABIL.

Enseignant chercheur

Laboratoire d'économie et gestion.

Faculté polydisciplinaire de Khouribga.

Université Hassan 1^{er}-Settat.

Date de soumission : 11/08/2019

Date d'acceptation : 19/09/2019

Pour citer cet article :

ESSEKKAKI S. & BOUAYAD NABIL A. (2019), «Aperçue historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace)», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 » p : 625 - 642

Résumé.

Depuis son existence aux millénaires, la notion d'audit en général ou celle d'audit interne en particulier a subi de nombreuses mutations au cours de son histoire.

Traversons les civilisations anciennes, que ce soit avant ou après Jésus-Christ, la notion d'audit était un vocable utilisé seulement par les pouvoirs publics ont l'absence de toute entreprise privée.

L'émergence de la notion et la fonction d'audit interne sont liées à la crise économique de 1929 et sans l'événement de cette dernière le monde n'aurait pas l'occasion de les connaître et les développer.

Apparue dans le contexte musulman sous la notion du Hisba, la notion d'audit était réduite à un simple système de contrôle.

Au Maroc, l'audit tant que concept brut et sa deuxième division : l'audit interne sont apparus tardivement après l'acquisition de son indépendance.

Objectif recherché : mettre le lecteur et plus précisément celui qui est intéressé par le domaine de l'audit interne sur la bonne voie de compréhension de ce domaine, ceci à travers la citation de son fil historique de son développement.

Mots-clés : histoire d'audit ; audit interne ; audit externe ; Hisba ; civilisations anciennes.

Abstract.

Since its existence millennia, the concept of audit in general or internal audit in particular has undergone many changes in its history.

Crossing ancient civilizations, whether before or after Christ, the notion of audit was a term used only by the public authorities with the absence of any private enterprise.

The emergence of the concept and the function of internal audit are linked to the economic crisis in 1929 and without the event of the latter the world will not have the opportunity to know and develop them.

Appeared in the Muslim context under the notion of Hisba, the notion of audit was reduced to a simple control system.

In Morocco, the audit as a raw concept and its second division: internal audit appeared late after the acquisition of its independence.

Objective sought: to put the reader and more precisely the one who is interested in the field of the internal audit on the good way of comprehension of this field, this through the quotation of its historical thread of its development.

Keywords : audit history ; internal audit ; external audit ; Hisba ; ancient civilizations.

Introduction.

« Celui qui ne détient pas une chose, ne peut pas la donner ou la transmettre¹ », une traduction d'un proverbe purement arabe qui illustre bien qu'au départ il faut détenir une chose en main, avoir une connaissance, un savoir-faire pour le transmettre à autrui ou l'appliquer par soi-même. D'une autre façon de dire, celui qui ne sait pas l'évolution historique de l'audit interne ne peut pas expliquer son orientation dans le futur à autrui ou à soi-même.

La compréhension de la notion et de la fonction d'audit interne (comment se pratique telles actuellement, dans quels domaines s'étendent) ne s'interprètent qu'à travers la connaissance de ses racines historiques, de ses évolutions au fil du temps et de l'espace, sont les deux indicateurs qui témoignent la richesse de la discipline.

Comme il est manifesté et exercé aujourd'hui dans sa dimension théorique que pratique, l'audit interne n'est pas dû aux fruits du hasard, un repère créé pour distinguer telle ou telles organisations, désir volontaire pour une entreprise ou un organisme public ou semi-public d'approprier la fonction qui s'occupe avec toutes ses charges qui ressortent afin d'apparaître sur la scène économique ou même juridique. Les objectifs de l'audit interne sont au-delà où ce dernier s'inscrit dans une démarche d'évolution historique et de développement que ce soit pour son propre compte ou celle de l'organisation qui l'incube.

Enracinée dans le temps et dans l'espace, l'apparition de la notion d'audit en général remonte à l'époque d'avant Jésus-Christ mais non proprement dite du terme où elle était connue sous d'autres appellations que celle que l'on connut actuellement, submerger par d'autres disciplines dans des civilisations diversifiées. (Paragraphe 1)

L'évolution du concept « audit » ne se limite pas seulement dans les périodes d'avant Jésus-Christ, il prend d'importance et de poids après « le big bong² » (la crise économique de 1929) donne naissance proprement dite à la notion et la fonction d'audit interne. (Paragraphe 2)

Intéressé par le contexte musulman, surtout Marocain, on peut se demander si la notion d'audit et plus particulièrement la notion d'audit interne et la fonction qui l'exprime existaient auparavant dans les époques anciennes ? Ou si elles existaient, sous quelle forme étaient-elles ? (Paragraphe 3)

¹ فاقد الشيء لا يعطيه

² Le terme de « big bong » est utilisé ici de manière métaphorique sans lien avec la théorie connue chez les cosmologues par « la grande explosion » mais pour exprimer seulement l'ampleur de la crise économique de 1929.

Tracer les voies d'évolution historique du concept d'audit interne dans le temps et l'espace permettent mieux de comprendre le concept tant à son niveau théorique actuel que son application pratique, au sein du secteur privé comme au sein du secteur public.

Tels sont les axes centraux autour desquels s'articule cet article et qui conduisent à poser une certaines interrogation telles que :

- Qui elle la perception des anciennes civilisations de la notion d'audit en général ou celle de l'audit interne en particulier ?
- Existe-t-il des traces marquant l'existence de la notion d'audit ou d'audit interne chez les anciennes civilisations ?
- Peut-on donner des exemples de ses anciennes civilisations qui marquent l'histoire d'évolution de la notion d'audit en général ?
- Est-il vrai que la notion d'audit et sa division en audit externe et audit interne n'étaient apparu qu'à l'époque moderne (19e et 20e siècles) ?
- Est-ce que les vrais fondateurs de l'audit interne sont l'audit externe et la crise économique de 1929 ?
- Qui elles sont les pays (en temps moderne) qui en plus marquaient l'histoire d'évolution de la notion et la fonction d'audit interne ?
- Est-ce que le monde musulman et surtout le contexte marocain non pas cognait le concept d'audit ou celui d'audit interne ?
- Qui il est la contribution de la France dans l'insertion de la base de l'audit interne dans les administrations publiques marocaines ?

Sont autant de questions que leurs réponses ne s'obtiennent tout d'abord qu'à travers l'élaboration du plan de travail et qui se présente comme suit :

1. La notion d'audit chez les anciennes civilisations.
2. La notion d'audit à l'époque moderne (19e et 20e siècles).
3. la notion et la fonction d'audit interne dans le contexte musulman et marocain.

1. La notion d'audit chez les anciennes civilisations.

Reposant dans une idée forte ancienne à savoir la recherche de la maîtrise des activités et des opérations au sein des organisations au moyen du contrôle, la notion d'audit en général³ retient l'attention d'un plus grand nombre d'intellectuels. En effet, on remarque l'existence d'une fonction analogue à celle de l'audit celle du contrôle dans des civilisations lointaines et diversifiées.

La recherche des racines historiques d'apparition du concept « audit » nous conduit à citer son histoire d'évolution, plus précisément à l'époque d'avant Jésus-Christ.

1.1. Le concept « audit » à l'époque d'avant Jésus-Christ

La première civilisation à laquelle on retrouve les traces d'existence des bases de l'audit (la démarche de normalisation et le contrôle) est la civilisation sumérienne.

1.1.1. La notion d'audit chez la civilisation sumérienne

Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques. (Kahn, J, 2003)

Ainsi le fameux code d'Hammourabi qu'ils avaient gravé sur un bloc de diorite ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales mais mentionnaient explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable, de respecter des normes de présentation et de tenir un manuel de comptabilité afin d'établir un support fiable de communication financière entre agents économiques (Herrbach Olivier, 2000) et à titre d'exemple, ce code stipulait :

« Art.104. -Si le marchand a donné à son agent du blé, de la laine, d'huile ou quelque autre sorte de marchandises pour les vendre, l'agent en inscrira le prix sur un document cacheté et le remettra au marchand. » (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992)

« Art.105. -Si l'agent a oublié de prendre un document cacheté de sa remise d'argent au marchand, cet argent, qui n'a pas reçu le sceau, il ne l'entrera pas dans ses comptes ». (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992)

Les Sumériens ont aussi compris que même s'ils recourent à un système de comptabilité générale, il reste quand même insuffisant pour ressortir une information de gestion fiable.

Pour remédier à cette faiblesse, ils utilisaient un système de comptabilité analytique pour dégager les bénéfices acquis et les pertes subies dans les diverses transactions. (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992)

³ Sans faire de distinction entre « audit interne » et « audit externe », « audit opérationnel » et « audit financier » ou autres...

Comme nous l'avons perçue, la notion d'audit chez la civilisation sumérienne était inexistante, mais qui il apparaît sont les fondements initiaux du contrôle interne qui constitue à leur tour la base de l'audit.

Une autre civilisation chez laquelle on trouve aussi les traces du contrôle est celle de l'ancienne civilisation égyptienne, civilisation connue au monde entier par ses fameux masques d'or et ses pyramides.

1.1.2. La notion d'audit chez l'ancienne civilisation égyptienne

À l'époque des pharaons et leur mode d'organisation des activités économiques, des contrôleurs sous leurs autorités vérifiaient l'exactitude des comptes des importations et des exportations de blé, le montant des récoltes et des impôts. (Albertier, 2012)

La notion d'audit ici est submergée par celle du contrôle exercé par les pouvoirs publics, ce dernier était le seul organisme existant à l'époque.

1.1.3. La cité d'Athènes et l'audit

La ville d'Athènes en 300 ans avant J.C où un corps d'experts comptables (de l'époque) était chargée de vérifier les comptes des trésoreries publics et un autre des comptes de toute personne occupant une position impliquant la manipulation de fonds publics. (Albertier, 2012)

Deux vocables sous lesquels l'audit est évoqué ici sont ceux de l'expertise comptable et de l'inspection. L'audit ne sort pas de son cadre d'attachement à la notion du contrôle et aux pouvoirs publics comme l'unique organisme de l'époque. Le sort de la notion d'audit ne se voit qu'à l'époque romaine.

1.1.4. Émergence du terme « audit » chez les Romains

La naissance du vocable « audit » revient surtout à la pratique romaine, puisque le jugement des plaintes se faisait devant une juridiction à partir de l'audition du témoin au 3^{ème} siècle avant J.C, d'où la définition de l'audit à l'époque où il exprime la notion « d'écoute ».

Les gouverneurs romains avaient pris l'habitude de désigner des questeurs qui contrôlaient les comptabilités de toutes les provinces. Les questeurs rendaient en effet compte de leurs missions devant une assemblée constituée d'auditeurs. (Herrbach Olivier, 2000)

En résumé de ce paragraphe, on pourrait dire que chez les anciennes civilisations (précédemment citées) la notion de l'audit n'était pas claire et visible, mais s'inscrivant dans un processus d'évolution et de reconnaissance, l'intérêt et l'importance de l'audit ne commença à être reconnu qu'à partir de la période d'après J.C.

1.2. La notion d'audit à l'époque d'après Jésus-Christ⁴

Pour cette époque d'histoire d'apparition de la notion d'audit, on retrouve quelques références, en voici quelques exemples.

1.2.1. La notion d'audit chez les cités de Pise et de Venise

La cité de Pise, entant que précurseur, a demandé à un comptable bien connu à l'époque : Fibonacci, d'exercer comme auditeur de la municipalité moyennant des honoraires fixes. (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992)

À l'encontre de cette ville, la cité de Venise avec davantage d'ingéniosité a introduit pour ses auditeurs un système de paiement par résultat, les honoraires⁵ étaient calculés en fonction du nombre, de l'importance des erreurs et des fraudes découvertes par les auditeurs.

La notion d'audit est exprimée ici sous le volet de vérification des comptes comptable.

1.2.2. Le concept « audit » chez les Anglais

En Angleterre et par acte du parlement, le roi Édouard 1^{er} donnait droit aux barrons de faire nommer des auditeurs. Il donnait lui-même l'exemple en faisant vérifier les comptes du testament de feu sa femme Eleanor (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992), ainsi le terme « auditeur » apparaît à la fin du 13^e siècle et au début du 14^e siècle. À ce sujet, six personnes furent élues à Londres pour constituer un conseil d'auditeurs. (Albertier, 2012)

La révolution industrielle en Angleterre marque en fait la véritable naissance de l'audit ; les entreprises utiliseraient des employés dans les services comptables pour vérifier dans les livres de comptes la cohérence des informations et leur exactitude. L'approbation de ses auditeurs est attestée dans un document, qui constitue un des premiers rapports d'audit connus avec l'inscription sur les comptes du seul mot « approbatur ».

La continuité d'évolution de la notion d'audit ne s'arrête pas là, où les références approuvant son existence auparavant ne se limitent pas seulement aux civilisations occidentales, d'autres civilisations ont connu le concept « audit » mais d'un autre angle de vision différent que celui de la vérification des comptes, citons à ce propos les Chinois.

1.2.3. La notion d'audit chez les Chinois

Les Chinois ont une longue histoire dans le développement des pratiques de bonne gestion y compris l'utilisation de l'audit comme un moyen de contrôle. En effet l'un des premiers textes décrivant les méthodes et pratiques de la bonne gestion économique d'un pays s'appelle « les rites de la dynastie du Zhon ».

⁴ Plus précisément qu'à partir du 13^e siècle.

⁵ Type de salaire des employés de l'État.

Plus au moins, les idées de Zhon ont influencé les Chinois pendant plusieurs générations, en particulier Zeng Bouquian (12^e siècle après Jésus-Christ) s'est fondé là-dessus pour décrire le bon fonctionnement de l'audit et du contrôle réciproque par la séparation des fonctions, à titre d'exemple l'audit et la trésorerie, en outre, il plaidait pour que l'auditeur ait un rang et un statut élevé dans la hiérarchie (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992). Un rêve à l'époque qui devient aujourd'hui une réalité approuvée et pratiquée.

Arrivé à ce point, on pourrait dire que la notion d'audit à l'époque ancienne, que ce soit celle d'avant ou d'après J.C, était encore submergée par d'autres concepts comme ceux : du contrôle, d'inspection et d'expertise comptable.

Les frontières théoriques entre les concepts « audit interne » et « audit externe » n'étaient pas encore bien tracées dans les époques précédemment citées, nous dirons même que le nom et le statut d'auditeur interne n'étaient pas encore reconnus. La cause principale qui justifiait ceci est la domination des pouvoirs publics (secteur public) sur la vie économique ou le vocable d'entreprise privée n'était pas encore développé. Le cas sera totalement différent pour la notion d'audit en temps moderne.

2. La notion audit à l'époque moderne (19^e et 20^e siècles).

Pour ce laps de temps, on va s'intéresser aux deux pays où la notion d'audit se voit décomposée en deux notions et fonctions. C'est deux pays sont les États-Unis et la France. Le choix d'énoncer ces deux pays n'était pas dû à un libre choix de citation.

2.1. La naissance de la fonction d'audit externe et celle d'audit interne aux États-Unis

Faisant toujours référence à l'histoire, la pratique de l'audit externe s'implanta aux États-Unis durant le 19^e siècle avec l'introduction des investissements de ceux des Britanniques qui leurs pays occupent le territoire américain. Ainsi, les investisseurs anglais désiraient contrôler par l'intermédiaire de vérificateurs indépendants (auditeurs externes) la réalité et la profitabilité de leurs investissements. Ces auditeurs externes anglais implantèrent leurs méthodes et procédures que les Américains adaptèrent rapidement à leurs propres besoins (Freddy Sisley), d'où la naissance de la fonction d'audit externe aux États-Unis.

Pays des contradictions, les États-Unis subissaient la crise économique de 1929 que j'aimerais bien l'appelaient par le terme de « big bong » (la grande explosion), faisant référence là de don non pas à la théorie des cosmologues mais à l'ampleur de l'événement. La théorie du « big bong » essaie d'expliquer comment l'univers est né, la crise économique de 1929 fait naître la notion et la fonction de l'audit interne ainsi que l'appellation et le statut de l'auditeur interne, la métaphore s'arrête là.

2.2. Le rôle de la crise économique de 1929 dans la vraie naissance et l'enracinement de la notion et la fonction d'audit interne

Au cours de la crise économique de 1929, les entreprises américaines subissaient de plein fouet la récession économique. L'objectif suivi dans cette époque pour les sociétés américaines était aux économies de tout nature, les comptes furent passés au peigne fin en vue d'une réduction des charges, or les grandes entreprises américaines utilisaient déjà les services des cabinets d'audit externe⁶. (Jacques Renard, 2008)

Là comme ailleurs, on chercha le moyen de réduire le montant des dépenses et on s'avisa que pour mener à bien leurs travaux de vérification, les auditeurs externes devaient se livrer à de nombreuses tâches préparatoires : inventaires de toute nature, analyses de comptes .etc.

Tâches que si les entreprises américaines les sous-traitèrent aux cabinets d'audit externe leur coûteront très cher et ont plus qu'elles sont ont situation de crise, on va donc tout naturellement suggérer de faire assumer certains de ces travaux préparatoires par du personnel des entreprises. Les cabinets d'audit externe donnèrent leur accord sous la condition d'une certaine supervision de leurs parts faites aux travaux délégués à cette catégorie de personnel. (Jacques Renard, 2008)

A ce moment, apparaissent ces auditeurs internes (personnels des entreprises), puisqu'ils effectuaient des travaux d'audit au sens où on l'entendait mais « internes » puisque membres à part entière des entreprises. Ils participaient aux travaux courants des auditeurs externes sans toutefois en établir les synthèses, les conclusions (Jacques Renard, 2008) et les recommandations. Une situation qui sera controversée par la suite.

De ce fait est née non pas la fonction proprement dite de l'audit interne où l'entendait actuellement mais les appellations d'auditeur interne et d'audit interne.

La crise économique est passée, les entreprises américaines continuèrent d'utiliser les services de ses personnels internes, puisqu'ils avaient acquis la connaissance et le savoir-faire des méthodes et des outils appliqués au domaine d'audit comptable. Un choix qui était guidé par la rationalité qui impose aux entreprises à minimiser les charges et prendre leçon du passé.

Pas à pas ces auditeurs, qualifiés « internes », élargirent le champ de leurs interventions dans d'autres domaines, ainsi apparaît la fonction d'audit interne avec toutes ses composantes.

Arrivé à ce stade de la recherche et de l'analyse, on pourrait dire que le vrai fondateur de l'audit interne est l'audit externe et que sans l'avènement de la crise économique de 1929 aux États-Unis la notion et la fonction d'audit interne n'auraient pas d'existence.

⁶ Cabinets d'audit externes : organismes indépendants ayant pour mission la vérification des comptes, bilans et états financiers.

L'intérêt vis-à-vis de l'audit interne et sa pratique va se développer considérablement par l'accroissement de l'importance des organisations professionnelles des auditeurs et des experts comptables.

Les auditeurs internes étendirent progressivement le domaine de leur action et virent leur statut s'améliorer aussi bien au sein du secteur public comme au niveau du secteur privé.

Ceci notamment avec la création en 1941 de l'institut international des auditeurs (institut of internal auditors) (Jacques Renard, 2008) qui se développa aux États-Unis et contribua à fonder dans un grand nombre de pays des « chapitres » ou des « sociétés » qui lui sont affiliés et qui ont pour vocations de : regrouper des auditeurs, de favoriser la diffusion des connaissances en audit et de promouvoir un code d'éthique. La France est l'exemple type de ces pays.

2.3. La notion et la fonction d'audit interne en France

Le choix de prendre la France comme pays exemple pour citer l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne au détriment d'un autre pays est justifié tout d'abord par le fait que pays colonisateur du Maroc où en reconnaît à elle l'introduction de bonnes choses y a compris le concept d'audit interne au-delà de l'idée d'exploitation proprement dite des richesses nationales.

Cette relation entre la France, pays colonisateur du Maroc et ce dernier, nous faisons rappelés la relation précédemment citée entre les investisseurs anglais où leur pays occupe les États-Unis d'Amérique et les entreprises américaines.

L'impact où je dirai l'empreinte du colonialisme français au Maroc se traduit dans le bouleversement du mode d'organisation de l'administration publique marocaine (notion qu'on le vira dans le paragraphe 3).

Revenons au sujet de ce paragraphe, en France, la notion d'audit était évoquée dans le traité « la Seneschaucie » qui recommandait aux barons de donner annuellement lecture publique des comptes des domaines devant les auditeurs (acunturs). (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992)

Au début du 19^e siècle, la notion d'audit en France, surtout la notion d'audit externe légal financier, qui était confié à un commissaire aux comptes, prenait une reconnaissance publique confirmée par la loi française du 23 mai 1863 au terme de l'article 15 est qui indique que : « l'assemblée générale annuelle des associés désigne un ou plusieurs commissaire, associé ou non, chargé de faire un rapport à l'assemblée de l'année sur la situation de la société de l'année suivante; sur bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs. La délibération contenant approbation du bilan et des comptes est nulle si elle n'a pas été précédée du rapport des commissaires». (Pierre Loyer, 2006)

Aussi par l'article 16 de la même loi qui ajoute : « les commissaires aux comptes ont droit toutes les fois qu'ils jugent convenable dans l'intérêt social de prendre communication des livres, d'examiner les opérations de la société et de convoquer l'assemblée générale. » (Pierre Loyer, 2006)

Au-delà de l'année 1863, l'apparition de l'audit externe proprement dit⁷ ainsi que sa popularisation en France se datent à 1960. Cette popularisation de l'audit externe était liée à la notoriété et au succès des cabinets anglo-saxons d'audit externe contractuel comme celle du big eight dans le domaine d'audit comptable, où elles utiliseraient des méthodes de travail spécifiques inconnu par les Français (Armand Dayan, 1999). Ce succès attire rapidement ses derniers.

À l'encontre des instituts anglo-saxons, des instituts purement Français virant le jour comme l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI).

Créé en 1965, l'IFACI (IFACI, 2015) et à cette date regroupe plus de 600 membres⁸ (IFACI, 2013), publie une revue, organise des groupes de réflexion sur les techniques et pratiques d'audit, assure une formation interne à des entreprises et contribue au développement de formations externes notamment à l'université.

La vague de reconnaissance d'audit avec ces deux formes (audit externe et audit interne) ne s'arrête pas là. Dépassant les frontières de la France et plus précisément ses instituts, d'autres organismes ont vu le jour, il s'agit notamment de la confédération européenne des instituts d'audit interne (CEIAI) créée en 1980 sur l'initiative des anglais et français et aussi de l'union francophone de l'audit interne (UFAI). Ce dernier a été créée sous l'impulsion de Louis VAURS alors président de l'IFACI en 1988.

L'UFAI constitue un cadre pour les relations bilatérales et multilatérales entre ses membres et qui a l'occasion de ses conférences, conseils d'administration et autres formes de contacts s'efforcent de promouvoir le dialogue, l'échange et une certaine communauté de pensée du monde francophone de l'audit interne que la Maroc se situe parmi elles.

S'intéressant par le contexte musulman, singulièrement Marocain, on peut se demander est ce que la notion et la fonction d'audit interne existaient dans ces deux contextes ? Ou si –elles existent sous quelle forme étaient telle ? Étaient- t-elle une affaire du secteur public (pouvoir

⁷ Audit externe légal et audit externe contractuel.

⁸ Fondé en 1965 sous le statut associatif, l'IFACI (institut français de l'audit et contrôle interne) fédère aujourd'hui plus de 5000 auditeurs et contrôleurs internes issus d'organismes des secteurs public et privé. L'IFACI est affilié à l'IIA (institut of internal auditors) qui bénéficié d'un réseau de plus de 180000 adhérents.

public) ou une ressortissante du secteur privé ? La notion d'audit interne était une notion nouvelle ou ancienne dans le contexte musulman et marocain ?

Les réponses à ces interrogations ne s'obtiennent qu'à travers l'étude de la notion et la fonction d'audit interne dans le contexte musulman et surtout Marocain.

3. La notion et la fonction d'audit interne dans le contexte musulman et marocain.

3.1. La notion d'audit interne dans le contexte musulman

À l'époque où la civilisation musulmane était à son âge d'or et si on s'intéresse durant cette époque aux modes d'organisation des activités commerciales, administratifs et si on se réfère à la notion du contrôle (la matière première et le premier pas vers l'audit interne) dans une cité musulmane au 12^e siècle après Jésus-Christ on retrouve le traité d'IBN ABDÛN sur la vie urbaine et les corps des métiers à Séville.

En effet IBN ABDÛN commence tout d'abord par situer la Hisba⁹ dans son environnement, c'est-à-dire le contexte du système de contrôle et de gestion de la cité. À ce sens le Muhtassib qui applique la Hisba, et qui y avait pour but la promotion de la vertu et la prévention du risque, intervenait dans les domaines transactionnels à savoir inspecter les conditions de poids et les balances ainsi que les artisans qui produisent de la nourriture, des vêtements et les machines .etc.

L'aspect civil du Muhtassib, qui recommande l'honnêteté et le conseil, rapportait au juge tout dérapage dont il ne pouvait pas apporter une solution (Meriem CHEKROUN, 2014). Ces buts qui se rapprochent plus de celles des buts de l'audit interne actuel exercé dans une société publique ou privée moderne.

IBN ABDÛN mentionne aussi les attributions et qualités des différentes magistratures à savoir : Muhtassib, Cadi, Hakim... que les principaux endroits publics dans la ville faisant l'objet de contrôle spécial et s'intéresse à un examen détaillé des corps des métiers en s'attachant surtout aux moyens démasquant les fraudes et malfaçons auxquelles se livraient certains artisans et vendeurs. Là aussi ce fait la ressemblance avec le rôle historique de l'audit interne sous le qu'il était inscrit à savoir démasquer les fraudes. (Meriem CHEKROUN, 2014)

⁹ La Hisba est le vocable arabe à l'époque ancienne, synonyme de l'audit (y a compris ces deux formes : l'audit externe et l'audit interne). Les principes, règles et procédures de la Hisba qui gardent parfois toute la fraîcheur de l'actualité ne constituent rien d'autre qu'un système d'information, de comptabilité et de contrôle interne.

Comme nous l'avons vue, la notion d'audit interne existait auparavant dans le contexte musulman mais sous sa forme la plus brute : la Hisba qui était l'affaire des pouvoirs publics (secteur public) de l'époque.

La Hisba, ce système de contrôle qui se trouve enraciné dans l'ancien mode d'organisation des instituts musulmans ou le Maroc d'époque ne se fait pas de l'exception, ce dernier qui y a vécu des périodes de changements considérables transformant plusieurs concepts et modes d'organisation et parmi lesquels la notion et la fonction d'audit interne.

3.2. La notion et la fonction d'audit interne dans le contexte marocain

Se situons dans le contexte marocain, l'apparition et l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne ne peuvent être appréhendées qu'à travers la citation des trois époques différentes :

1. l'époque précédant la signature de l'acte du protectorat du 1912 (§3.2.1) ;
2. au moment du colonialisme français (§3.2.2) ;
3. et enfin après l'acquisition de l'indépendance en 1956 (§3.2.3).

3.2.1. La notion et la fonction d'audit interne au Maroc avant la signature de l'acte du protectorat de 1912

Au Maroc, ou ce dernier n'était pas encore colonisé par l'Etat français, la notion d'audit interne et la fonction qui sont chargés de l'exécuter sur le terrain ne trouvaient pas d'existence proprement dite. Au contraire on retrouve la notion du contrôle surtout dans le domaine public sous l'appellation du Hisba cité auparavant, ou cette dernière était confiée au Maroc à un Wali¹⁰.

Assistant du sultan, le Wali surtout le Wali de la Hisba lui était confié l'autorité du contrôle de la finance de l'État marocain durant cette époque.

Pour mieux comprendre la notion du contrôle au Maroc et son développement vers la notion d'audit interne et si on remontant du bas de la pyramide, on pourrait dire qu'avant 1912, le contrôle public au Maroc était régi par les règles musulmanes d'organisation des fonds publics. Celles-ci reposaient sur le corps des Oumana (pluriel d'amine) qui sont recrutés parmi les nobles négociants et qui appliquaient aux finances de l'État les règles comptables en usage dans leurs professions (commerce) et répondent par leurs fortunes propres de la sincérité de leur gestion.

Les Oumana étaient placés sous l'autorité directe de l'Amine El Oumana qui fait office de Ministre des Finances,

¹⁰ Le vocable est toujours utilisé et qui désigne actuellement le gouverneur d'une région.

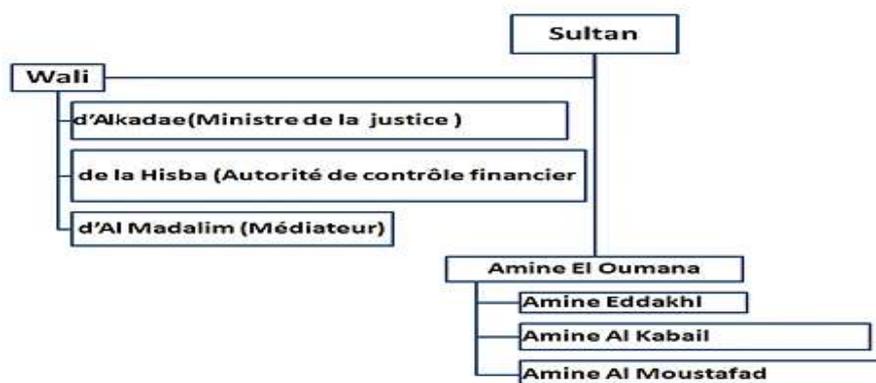
Amine El Oumana, ce haut fonctionnaire de l'ancienne époque, était assisté sur le plan central de trois Oumana :

1. Amine Eddakhl¹¹: chargé de recouvrement des produits et revenus de l'État, il était secondé par
2. Amine Al Kabail¹² : équivalent du percepteur d'aujourd'hui ;
3. et par Amine Al Moustafad¹³ qui faisait fonction dans les villes marocaines de receveur des taxes et droits d'entrée. (Mostapha FAIK, 2003)

En grosso modo, l'éthique publique du Maroc à l'époque d'avant 1912 tire ses origines et comme nous l'avons cité de l'organisation administrative musulmane quand le sultan s'entoure de plusieurs Wali qui l'assistent pour exercer ses fonctions.

Le sultan, protecteur des croyants vis-à-vis de tout abus, était assisté par le Wali d'Alkadae (ministre de la justice), le Wali de la Hisba (autorité de contrôle financier) et le Wali d'Al Madalim (médiateur) (Mostapha FAIK, 2003). La figure ci-dessous résume tout ce que nous avons vu auparavant.

Figure N°1 : le mode d'organisation d'administration publique Marocaine et le positionnement de la notion du contrôle avant la signature de l'acte du protectorat de 1912.



Source : d'après interprétation du « contrôle interne et culture de l'éthique dans les organisations publiques, expérience marocaine ».

À l'ère du colonialisme français de 1912, le Maroc se trouve désormais sous une autorité étrangère qui y a bouleversé le mode d'organisation existant avant cette date ainsi qu'à celle de la notion du contrôle exercé dans les administrations publiques marocaines.

¹¹ Les recettes.

¹² Tribus.

¹³ Le surplus.

3.2.2. La notion du contrôle dans les administrations publiques marocaines après la signature de l'acte du protectorat en 1912

Marquant l'histoire des administrations publiques marocaines et plus précisément l'exercice du contrôle au sein d'elles, l'époque de 1912 se caractérise par l'introduction des méthodes d'organisation française à l'administration publique marocaine.

L'organisation de l'administration coloniale française introduite au Maroc était fondée sur trois principes : unité de direction, centralisation et autoritarisme. Le représentant du gouvernement protecteur français ou le « résident général » centralisait toutes les responsabilités publiques en exerçant un contrôle hiérarchique sur l'ensemble du personnel de l'administration marocaine à l'aide des inspecteurs généraux.

Les inspecteurs généraux couvraient les domaines du contrôle administratif, territorial et technique, par contre le contrôle des finances de l'État marocain été conservé entre les mains du pouvoir central du ministère des Finances et de la Cour des Comptes de Paris.

En plus du contrôle hiérarchique et des inspections générales, l'administration coloniale française opérait son contrôle par l'intermédiaire de commissions comme le cas de la commission des comptes. (Mostapha FAIK, 2003)

Se voyons effacé, la Hisba (entant que système de contrôle) était remplacée par l'introduction des concepts nouveaux comme ceux de l'inspection, des inspecteurs généraux et l'unité de contrôle hiérarchique dans l'administration publique marocaine.

De ce que résulte de ce laps de temps et qu'avec l'introduction des nouveaux concepts auparavant cités sous l'œil du colonialisme français, l'administration marocaine se trouve plus ou moins modernisait disposant de ce fait d'un terrain fertile pour l'émergence de la notion et la fonction d'audit interne, ce qui va être concrétisé après l'acquisition de l'indépendance.

3.2.3. L'émergence de la notion et la fonction d'audit interne dans les administrations publiques marocaines après l'acquisition de l'indépendance

Après l'obtention de l'indépendance en 1956 et surtout dans les années 80, le Maroc et plus particulièrement son secteur public qui se composait à cette date des administrations appartenant à 100 % à l'État, prenait encore un pas de plus sur le secteur privé en matière d'introduction de la notion et la fonction d'audit interne.

Ceci peut être justifié par l'impact des pressions de l'environnement extérieur sur les instituts publics marocains qui y on connaît des besoins financiers pour entamer les projets publics. Les pressions viennent surtout de la banque mondiale qui exige pour le financement de ces projets la certification des états financiers des administrations publiques marocaines par des auditeurs externes appartenant à des cabinets d'audit externes.

Là où on note l'introduction de la notion d'audit sous sa forme la plus usuelle : l'audit externe, et depuis ce moment beaucoup d'établissements publics font de l'audit externe.

Ces établissements sont l'office national d'électricité (ONE), la commission nationale de la commande publique (CNCP), l'office national des chemins de fer (ONCF), les régies autonomes de distribution d'eau et d'électricité (RADEE), l'office d'exploitation des ports (ODEP), l'office national de l'eau potable (ONEP), l'office régional de mise en valeur agricole (ORMAVS), l'office national des postes et télécommunications (ONPT), le royal air Maroc (RAM). (Abdel Aziz TALBI, 1997)

Fin des années 80, le contrôle des établissements publics marocains était soumis sous la direction du ministère de la Finance où cette dernière introduit une nouvelle stratégie de contrôle de ces établissements basés sur l'appréciation de la gestion et des performances ou l'audit sous ces deux formes externe ou interne constitue évidemment l'instrument privilégié. (Abdel Aziz TALBI, 1997)

De plus en plus que la notion d'audit se comprenne au milieu des établissements publics marocains et ses effets positifs sur la gestion et les performances, on assiste à l'introduction des structures d'audit surtout des structures d'audit interne au sein des directions des établissements publics et ont parallèle des actions touchantes l'audit interne est qui concerne les 4 domaines suivants (Abdel Aziz TALBI, 1997) :

1. l'encouragement au développement des systèmes modernes de gestion au sein des entreprises publiques ;
2. l'introduction des comités permanents d'audit au sein des établissements publics ;
3. le renouvellement du cadre institutionnel relatif à l'information comptable ;
4. la formation des cadres en audit externe et audit interne.

Ainsi, le Maroc se voit réviser ses instituts de contrôle et on assiste à la naissance des concepts et des appellations nouveaux ou en parle du contrôle politique, contrôle juridictionnel, contrôle administratif, contrôle financier, contrôle territorial, auditeurs internes et auditeurs externes. (Abdel Aziz TALBI, 1997)

Malgré tous les efforts engagés par les pouvoirs publics et sur la base d'une enquête réalisée en 1996 auprès d'une vingtaine d'entreprises, surtout publiques exerçant dans différents secteurs d'activités économiques, il y a toujours un manque de compréhension du concept d'audit interne et de la fonction qui sont chargés de l'exécuter sur le terrain.

L'audit interne à cette époque était encore perçu comme une investigation « policière » pour les audités et comme un organe de contrôle pour les directions générales. (Mohamed BELHORA, 1997)

Sans oublier le secteur privé marocain, la notion et la fonction d'audit interne se voient tracer leurs chemins, ceci notamment à travers la création en 1985 de l'association marocaine des auditeurs et contrôleurs internes connus sous l'abréviation de l'AMACI. Cette dernière qui y a depuis 1989 membres fondateurs de l'union francophone des auditeurs internes (UFAI) et membre en 1997 de la confédération européenne des instituts d'audit interne (CEIAI), regroupe les auditeurs internes des deux secteurs publics et privés.

Conclusion

On résumait de cet article, on pourrait dire que depuis son existence aux millénaires, la notion d'audit en général ou celle d'audit interne en particulier a subi de nombreuses mutations au cours de son histoire.

Traversons les civilisations anciennes que ce soit avant ou après J. C, la notion d'audit (entant que concept brute¹⁴) était seulement un vocable utilisé par les pouvoirs publics en l'absence de toute entreprise privée.

L'émergence de la notion et la fonction d'audit interne sont liées à la crise économique de 1929 et sans l'événement de cette dernière le monde n'aurait pas l'occasion de connaître et développer la notion et la fonction.

Apparue dans le contexte musulman sous la notion du Hisba, la notion d'audit était réduite à un simple système de contrôle.

Dans le contexte marocain, la notion d'audit interne et sa matérialisation par une fonction n'ont apparues qu'au début des années 90. Telle est en grosso modo l'histoire d'apparition de l'audit interne et sa fonction dans le temps et les espaces.

¹⁴ Sans distinction entre audit externe et audit interne.

Bibliographie :

- BELHORA M. (1997).La pratique de l'audit interne dans les entreprises marocaines, les résultats d'une enquête. Revue Marocaine d'Audit et de Développement N°6-7.
- CHEKROUN M. (2014).Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes .Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion.
- COLLINS L. et VALIN G. (1992).Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques.
- DAYAN A. (1999).Manuel de gestion. (1)
- FAIK M. (2003).Contrôle interne et culture de l'éthique dans les organisations publiques, expérience marocaine. Rapport de la 11ème conférence internationale anti-corruption.
- IFACI (2015).Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques
- IFACI (2013).Les outils de l'audit interne, 40 fiches pour conduire une mission d'audit.
- LOYER P. (2006).Indépendance des auditeurs financiers, une approche des facteurs déterminants. Université de Lille 1, Institut des Administration des Entreprise.
- OLIVIER H. (2000). Le comportement au travail des collaborateurs de cabinet d'audit financier : une approche par le contrat psychologique. Université des sciences sociales de Toulouse.
- RENARD J. (2008).Théorie et pratique de l'audit interne.
- SISLEY F. L'audit social : démarches et outils ; audit de recrutement. CSFCA.
- TALBI A. (1997). L'audit des entreprises publiques. Revue Marocaine d'Audit et de Développement N°6-7.

Webographie :

- Albertier (2012).Recommandations d'un auditeur.
- www.ladissertation.com.
- www.iiamaroc.org.