

Le contrôle des collectivités territoriales marocaines : typologie, limites et justification de la mise en place de l'audit interne

The control of Moroccan local authorities : typology, limits and justification of the implementation of internal auditing

ZAAM HOURIA

Enseignante chercheuse

FSJES TETOUAN

Economie, Gestion et Développement Durable

MAROC

zaamhouria@gmail.com

HAINOUS MOURAD

Doctorant

FSJES TANGER

Université Abdelmalek ESSAËDI Tanger

Economie, Gestion et Développement Durable

MAROC

hainous.m@gmail.com

Date de soumission : 10/10/2020

Date d'acceptation : 28/12/2020

Pour citer cet article :

HAINOUS. H (2020) «Le contrôle des collectivités territoriales marocaines : typologie, limites et justification de la mise en place de l'audit interne », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 4» ? pp : 168-190.

Résumé

Depuis quelques années et avec les réformes successives, les collectivités territoriales marocaines ont vécu des réformes successives. Conséquemment, et suite à la politique de la décentralisation marquée par le transfert de nombreux compétences et responsabilités de l'Etat vers les collectivités territoriales, ces dernières se trouvent face à des limites de contrôle de leurs activités ce qui entrave l'amélioration de leurs performances et donc le développement local du pays. C'est pour cette raison que se justifie la mise en place de l'audit interne perçu comme outil de maîtrise des risques de dysfonctionnement et d'assurance en termes de régularité, d'efficacité et de performance des collectivités territoriales.

L'objectif de ce travail est de présenter un aperçu sur la typologie des contrôles auxquels sont soumises les collectivités territoriales marocaines, leurs limites ainsi que l'adoption de l'audit interne, dans le cadre de la bonne gouvernance et du nouveau management public, comme outil d'amélioration de la performance de ces établissements afin de répondre aux exigences institutionnelles.

Mots clés : Audit interne ; collectivités territoriales ; contrôle ; bonne gouvernance ; nouveau management public.

Abstract

In recent years and with successive reforms, Moroccan local governments have experienced successive reforms. As a result, and following the policy of decentralization marked by the transfer of many powers and responsibilities from the State to local authorities, the latter are faced with limits to control their activities, which hampers the improvement of their performance and thus the local development of the country. For this reason, the introduction of internal audit is justified as a tool for controlling the risks of malfunctioning and for providing assurance in terms of regularity, efficiency and performance of local authorities.

The objective of this work is to present an overview of the typology of controls to which Moroccan local authorities are subject, their limitations, and the adoption of internal audit, within the framework of good governance and new public management, as a tool for improving the performance of these institutions in order to meet institutional requirements.

Keywords: Internal audit ; local authorities ; control ; good governance ; new public management.

Introduction

La conjonction de la volonté d'instaurer les principes de la bonne gouvernance locale et les principes du nouveau management public (NMP) tels que présumés par la nouvelle constitution marocaine de 2011 et avec les réformes successives des administrations publiques, les collectivités territoriales ont vu leurs compétences et leur périmètre d'action s'étendre.

Actuellement le contexte des collectivités territoriales marocaines connaît des évolutions majeures dans lequel des discours politiques, économiques et sociales mettent l'accent sur l'importance de l'amélioration de leur performance et par conséquent de la gouvernance territoriale. Face à ces évolutions, les collectivités territoriales se trouvent, désormais, soumises à des exigences de d'efficacité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité, et sont régies par les principes et valeurs démocratiques préconisés par la constitution.

De ce fait, la mise en place de l'audit interne au sein des collectivités territoriales s'avère plus que jamais une nécessité et non plus un choix dans le but de contrôler le secteur, rationaliser sa gestion et d'améliorer sa performance globale.

A ce titre, les collectivités territoriales sont amenées à se doter d'une fonction d'audit interne contribuant notamment au dialogue de la performance et d'efficacité financière. Ceci par la maîtrise des risques à travers la sécurisation des fonctions et la conformité aux lois et règlements. L'objectif étant de permettre de virer leur mode de gestion bureaucratique vers une nouvelle approche managériale entrepreneuriale, qui assimile la collectivité territoriale à un établissement dans le but ultime est de rendre services aux citoyens et la satisfaction de ses derniers sera l'élément déterminant de la performance des autorités publiques.

La question qui se pose est : Comment l'audit interne, face aux limites de contrôle des collectivités territoriales, constitue-t-il un mécanisme efficace dans leurs processus de performance ?

Pour répondre à cette question nous allons discuter de manière détaillée, après avoir abordé l'évolution historique des collectivités territoriales marocaines, la typologie et les limites des contrôles auxquels sont soumises. Finalement, nous nous intéresserons aux apports de l'audit interne comme outil de performance des collectivités territoriales.

1. Evolution historique des collectivités territoriales marocaines

Dans l'évolution du régime juridique et administratif des «collectivités locales » marocaines force est de constater la transformation, parfois par mutation brusque, de la tradition musulmane théocratique de la consultation par délégation en un véritable système de représentation à base électorale et démocratique.

Avant le protectorat, le pouvoir politique au Maroc a été marqué par une partie soumise (Bled Makhzen) et une autre en insoumission politique (Bled Siba) qui échappait à l'administration chérifienne et vivait sous le régime de tendance tribale. La Siba serait ainsi l'expression de la revendication de la communauté et visait à instaurer des rapports démocratiques entre les tribus et le Makhzen (Smires Faddel, 2001).

Sur le plan local, le makhzen était représenté, dans les villes par les Pachas ; dans le Bled, c'est-à-dire dans les zones rurales, par des Chefs de Tribus dénommés Caïds choisis en général dans les tribus elles-mêmes (Cheggari Karim, 2016).

Au début de la pénétration coloniale en 1912 et l'occupation du territoire marocain, l'organisation locale a été marquée par un mouvement de déconcentration avec la parution des régions qui sont dirigées par un chef de région qui représente le Commissaire Résident général. Par contre le cadre provincial, il est le première des autorités administratives locales et possède, à ce titre, certaines attributions qui lui sont conférées d'une façon particulière, directement ou par délégation. Toutefois, le cadre communal était constitué des villes érigées en municipalités dont la gestion des affaires a été confiée au pacha et au chef des services municipaux et en circonscriptions rurales non érigées en municipalités la gestion était assurée par les autorités françaises et par les autorités marocaines constituées des caïds ou pachas (Cheggari Karim, 2016).

Au niveau rural, l'organisation administrative et de tutelle était concrétisée par le Dahir de 21 Novembre 1916, modifié en Mars 1924. Ce Dahir instituant la notion de « Jemaa » qui se compose des chefs de familles, chefs de tribus, fractions, clans, notables. La Jemaa détermine ses propres règles de fonctionnement et délibère sur toutes les affaires relevant de la vie du groupement et de ses relations avec d'autres tribus ainsi qu'avec le Makhzen. La Jemaa dispose d'une autonomie administrative qui s'exprime autant par la reconnaissance par le pouvoir central de compétences propres que par un droit de regard sur la nomination du représentant du pouvoir central dans les territoires. Le Caïd nommé par le Sultan joue ce rôle d'intermédiaire entre la Jemaa et le Makhzen (Goehrs Manuel, 2015).

Par la suite, à travers le Dahir du 08 avril 1917, la charte municipale a été adoptée. Cette charte constitue la réforme administrative du Protectorat qui laisse le pacha occuper la tête de l'administration municipale. Son statut est défini par le dahir du 1917. Il est assisté dans ses fonctions par le chef des services municipaux qui contrôle ses décisions. Il est nommé par dahir du sultan, l'administration coloniale veille toutefois à ce que ces administrateurs soient disciplinés et subordonnés à sa politique (Charlotte Jelidi, 2012). Dans un premier temps treize villes seulement furent érigées en municipalités, pour atteindre quinze en 1923. Les attributions du Pacha, qui est à la fois administrateur de la ville, le dépositaire du pouvoir réglementaire et le représentant dans le périmètre urbain de l'autorité supérieure, sont très nombreuses. Des fonctionnaires français sont placés à ses côtés à titre contrôleur et de représentant du Résident général. Le chef des services municipaux (français) est considéré comme le maire de la ville, puisque c'est en fait à lui que revient la signature finale. De même les pouvoirs du Pacha en matière de travaux municipaux, de la police municipale, d'hygiène, d'assistance et de surveillance des constructions lui sont délégués (Ghorayeb Marlène, 2014). La charte municipale de 1917 a été modifiée par le Dahir du 18 Septembre 1953 et le Dahir du 27 Mai 1954. A partir de 1953 la réforme de l'organisation municipale marocaine qui se trouvait unifiée pour toutes les villes. Cette nouvelle charte révisait l'intervention de l'Etat dans la politique économique du pays en redistribuant les rôles des collectivités territoriales. Ainsi, un système intermédiaire entre les municipalités et les collectivités rurales a été appliqué peu de temps avant l'indépendance. Elaboré dans la perspective d'une transition nécessaire des agglomérations rurales d'une certaine importance vers un statut communal plus poussé, en tenant compte des impératifs d'aménagement urbain et de financement (Nicolas Mourer H, 1963).

En 1956 le Maroc a procédé à la création de deux niveaux de collectivités territoriales (alors dénommées collectivités locales), en premier lieu les communes, puis les préfectures et provinces (la dénomination dépendant respectivement de leur dominante urbaine ou rurale). Engagée dès les premières années de l'indépendance, la décentralisation renvoyait à trois niveaux de collectivités territoriales depuis le dahir du 2 décembre 1959, relatif à la division administrative du Royaume et créant 801 communes urbaines et rurales pour la première fois sur une base territoriale généralisée : les régions, les préfectures (issues des anciens départements sous le protectorat), et les communes (El Bouzaidi Amine, 2016). Cela a permis la constitution des fondements juridique de la décentralisation au Maroc. En effet, c'est précisément le 23 Juin 1960 que la première charte communale fut adoptée annonçant un

régime initiatique du processus de décentralisation avec une sphère de compétences naturellement restreintes, un exécutif bicéphale et une tutelle poussée¹.

La charte communale de 1960 a permis de reconnaître à la commune son cadre administratif en lui incitant à la gestion du domaine public, cependant celle-ci est restée sans implication dans la vie économique vu qu'elle ne disposait pas des ressources nécessaires pour assurer ses fonctions.

Le 6 octobre 1963 a marqué une étape considérable dans le processus institutionnel entamé le 14 décembre 1962 avec la promulgation officielle de la Constitution. C'est à cette date, en effet, qu'ont été élues les premières assemblées provinciales et préfectorales de l'histoire administrative chérifienne, conformément aux dispositions constitutionnelles : «Les collectivités locales du Royaume sont les Préfectures, les Provinces et les Communes. Elles sont créées par la loi » (Nicolas Mourer H, 1963).

Par conséquent, et en concluant sur les déficiences de la charte communale, la charte provinciale a été élaborée pour combler les manques. La charte provinciale a institué les provinces et les préfectures afin qu'elles interviennent dans le domaine économique, même si ce rôle reste limité suite au manque de ressources. Le 16 juin 1971, une loi est adoptée pour la création de sept régions. Il s'agit de simples circonscriptions administratives sans personnalité juridique, destinées à être un cadre d'études et d'action économique. Dans ce contexte, la région a beaucoup plus servi comme structure chargée de préparer et d'exécuter le plan de développement économique et social, et de concevoir la politique d'aménagement du territoire au niveau régional (Chami Mustapha, 2016).

Au milieu des années 1970, les pouvoirs publics vont manifester la volonté d'insuffler une dose de démocratie à la gestion de la chose locale. Dans ce cadre, le Dahir de 1960 fut abrogé et remplacé par le Dahir du 30 Septembre 1976 portant organisation communale, qui de l'avis de plusieurs spécialistes constitua un grand pas en avant en matière de décentralisation administrative eu égard à biens (El Aloui Mehdi, 2019). La Charte communale de 1976 constitue le point de départ d'une série de transferts de compétences au profit des Communes, notamment dans les services publics de proximité. La Charte insiste sur le rôle de la Commune en matière de développement économique, social et culturel. L'article 30 précise que « *Le Conseil règle par ses délibérations les affaires de la Commune et, à cet effet, décide des mesures à prendre pour assurer à la collectivité locale son plein développement*

¹ www.pncl.gov.ma 1959-1976 : Instauration des principales bases de la décentralisation.

économique, social et culturel. Le Conseil bénéficie du concours de l'État et des autres personnes publiques pour assurer sa mission ».

A partir de 2002, le mouvement de réforme est allé plus rapidement ayant pour effets l'amélioration du fonctionnement des organes communaux, l'élargissement des compétences et l'instauration d'un statut de l'élu. L'objectif étant de remédier aux dysfonctionnements qui ont marqué la pratique de décentralisation pendant cette époque. Le Dahir du 3 Octobre 2002, portant promulgation de l'ancienne charte communale vit le jour. Le nouveau texte de la charte communale de 2002 a marqué l'attribution de plus de compétences communales tant au niveau qualitatif que quantitatif aux élus locaux, notamment en matière de restructuration et d'organisation.

Il est à noter que les collectivités territoriales, en vertu des articles de VI titre de la charte communale de 2002 ainsi que l'article 140 de la constitution de 2011, ont des compétences propres, des compétences qui leurs sont transférées par l'Etat et des compétences consultatives :

Compétences propres :

- Développement économique et social (Article 36)
- Finances, fiscalité et biens communaux (Article 37)
- Urbanisme et aménagement du territoire (Article 38)
- Services publics locaux et équipements collectifs (Article 39)
- Hygiène, salubrité et environnement (Article 40)
- Equipements et actions socio- culturels (Article 41)
- Coopération, association et partenariat (Article 42)

Compétences transférées : L'article 43 de la Charte communale énonce à titre indicatif quelques exemples de compétences transférables :

- réalisation et entretien des écoles et des établissements de l'enseignement fondamental, des dispensaires et des centres de santé et de soins ;
- réalisation des programmes de reboisement, valorisation et entretien des parcs naturels situés dans le ressort territorial de la Commune ;
- réalisation et entretien des ouvrages et des équipements de petite et moyenne hydraulique ;
- protection et réhabilitation des monuments historiques, du patrimoine culturel et préservation des sites naturels ;
- réalisation et entretien des centres d'apprentissage et de formation professionnelle ;

- Formation des personnels et des élus communaux ;
- infrastructures et équipements d'intérêt communal.

Compétences consultatives : L'article 44 de la Charte communale précise que le Conseil communal peut faire des propositions à l'État et aux autres personnes de droit public, il peut être consulté et/ou informé des projets, politiques et plans d'ajustement mis en œuvre sur son territoire. En outre, le Conseil peut « *émettre des vœux sur toutes les questions d'intérêt communal, à l'exception des vœux à caractère politique* ».

En effet, la charte a consacré de nouveaux principes de bonne gouvernance territoriale garantissant les pratiques de libre gestion, qui permettent aux collectivités, dans la limite de leurs compétences, d'être gérées dans le cadre d'une démocratie délibérative (El Hilali Karima, 2019). Les dispositions de la nouvelle Constitution et l'adoption de la Charte communale de 2009 donnent des signaux forts : « *l'organisation territoriale du Royaume repose sur le(s) principe(s) de libre administration (...)* » (Art. 136).

Par ailleurs, l'application des dispositions de l'article 146 de la Constitution de 2011 et des conclusions de la commission consultative sur la régionalisation avancée se sont concrétisés par l'adoption des lois organiques (111-14 relative aux régions, 112-14 concernant les préfectures et les provinces et 113-14 sur les communes). Ces lois éclairent le contexte des collectivités territoriales par des nouvelles compétences, des ressources financières additionnelles, des nouveaux modes de management relatifs à la libre gestion administrative, l'exécution des contrôles de la gestion des fonds et d'évaluation des actions et de reddition des comptes.

Notons que la charte communale, la constitution de 2011 et les lois organiques relatives aux régions, aux préfectures et aux communes constituent un arsenal juridique qui permet aux collectivités territoriales marocaines de mieux organiser leur activité et modes de gestion. Consacrant ainsi de nouvelles règles pour l'instauration de bonne gouvernance au sein des collectivités territoriales (Aoujil Mouna, 2017).

2. Typologie des contrôles des collectivités territoriales marocaines

Le contrôle des collectivités territoriales, trouve son fondement dans la constitution de 2011 et que ses conditions d'application découlent des lois organiques relatives aux régions, aux préfectures et aux communes qui ont été promulguées en 2015, il a pour but de garantir une gestion saine, claire, honnête et conforme aux réglementations en vigueur. En effet, les collectivités territoriales face aux délégations successives des compétences dans le cadre de la

politique de décentralisation et aux objectifs de la bonne gouvernance doivent faire preuve de bonne utilisation des deniers publics.

Cependant, en dépit de l'importance des compétences attribuées aux collectivités territoriales, des études et rapports réalisés au niveau national évoquent plusieurs dysfonctionnements touchant la gouvernance territoriale (Aoujil Mouna, 2017).

Dans ce cadre, plusieurs types de contrôles, exercés par différents corps, sont mis en place pour garantir une utilisation optimale des ressources et afin de sauvegarder l'intérêt général.

Nous présentons dans ce qui suit les différents types de contrôle public sur les collectivités territoriales. Nous essayerons ensuite de dégager les limites du contrôle en vigueur et qui justifie l'adoption de l'audit interne. Par ailleurs le contrôle interne est effectué par les assemblées délibératives dont les membres sont élus.

Le contrôle externe des collectivités territoriales au Maroc est assuré par divers organes. Il s'agit d'un double contrôle : un contrôle juridictionnel mené par les Cours Régionales des Comptes (CRC) et un contrôle administratif mené par l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT), l'Inspection Générale des Finances (IGF) et la Trésorerie Générale du Royaume (TGR).

2.1. Contrôle pratiqué par les Cours Régionales des Comptes (C.R.C)

Le contrôle juridictionnel est exercé par la cour des comptes. La loi n° 62-99 formant code des juridictions financières a évoqué clairement dans l'article 117 que « *conformément aux dispositions de l'article 98 de la constitution, les cours régionales sont chargées d'assurer le contrôle des comptes et de gestion des collectivités locales et de leurs groupements.* ».

Communément, la Cour Régionale des Comptes exerce son contrôle sur les différentes collectivités territoriales. Aux termes de l'article 118 de ladite loi, la Cour Régionale :

- Juge les comptes et contrôle la gestion des collectivités locales, de leurs groupements et des établissements publics relevant de la tutelle de ces collectivités et groupements ;
- Contrôle la gestion des entreprises concessionnaires ou gérantes d'un service public local et des sociétés et entreprises dans lesquelles des collectivités locales, des groupements, des établissements publics relevant de la tutelle de ces collectivités et groupements possèdent, séparément ou conjointement, directement ou indirectement, une participation majoritaire au capital ou un pouvoir prépondérant de décision ;

- Contrôle l'emploi des fonds publics reçus par des entreprises, autres que celles citées ci-dessus, des associations, ou tous autres organismes bénéficiant d'une participation au capital ou d'un concours quelle que soit sa forme de la part d'une collectivité locale, d'un groupement ou de tout autre organisme soumis au contrôle de la cour régionale;
- Exerce une fonction juridictionnelle en matière de discipline budgétaire et financière à l'égard de tout responsable, tout fonctionnaire ou agent :
 - des collectivités locales et de leurs groupements ;
 - des établissements publics relevant de la tutelle de ces collectivités et groupements ;
 - de toutes sociétés ou entreprises dans lesquelles des collectivités locales ou des groupements possèdent, séparément ou conjointement, directement ou indirectement, une participation majoritaire au capital ou un pouvoir prépondérant de décision.

Le wali et le gouverneur sont soumis à la juridiction de la cour régionale lorsqu'ils agissent en tant qu'ordonnateur d'une collectivité locale ou d'un groupement. Dans les autres cas, les dispositions du chapitre II du titre II du livre I de la présente loi leurs sont applicables ;

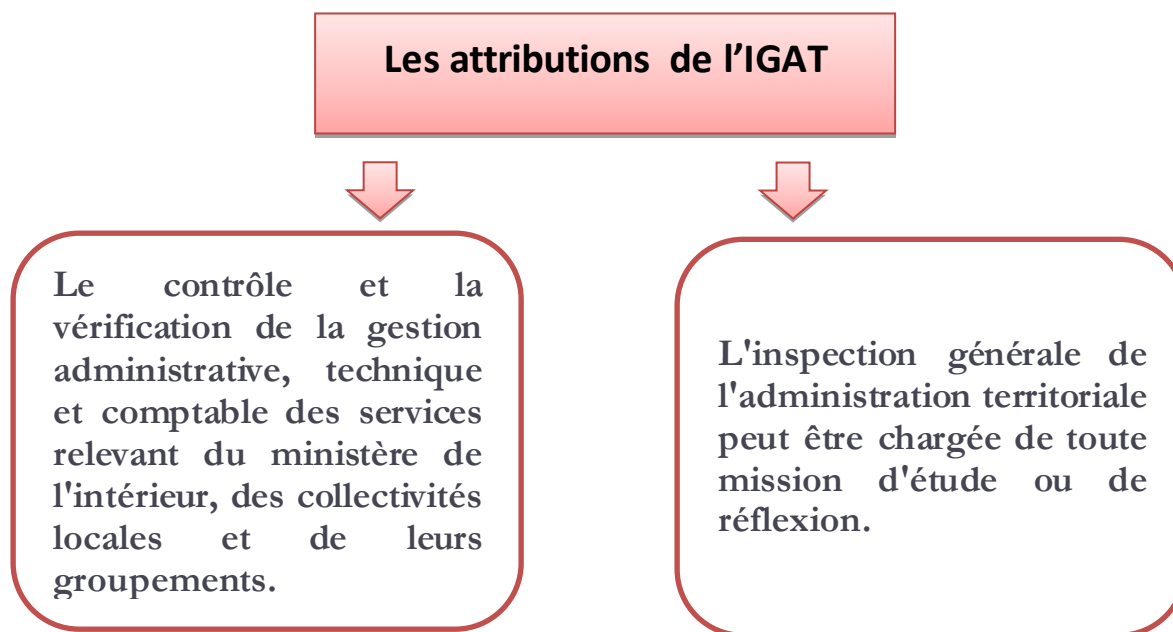
- Concourt au contrôle des actes relatifs à l'exécution des budgets des collectivités locales et de leurs groupements.

2.2. Contrôle pratiqué par l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT)

En vertu des textes régissant la régionalisation avancée, les opérations financières et comptables des collectivités territoriales sont soumises à un contrôle administratif a posteriori exercé par l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale qui relève hiérarchiquement de l'autorité gouvernementale chargée de l'Intérieur (AL MALYA 2015).

Le contrôle exercé par l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale est organisé par le décret n° 2-94-100 du 6 moharrem 1415 (16 juin 1994) portant statut particulier de l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale du Ministère d'Etat à l'Intérieur. Aux termes de l'article 2 de ce texte, cette institution « *a pour mission le contrôle et la vérification de la gestion administrative, technique et comptable des services relevant du ministère de l'intérieur, des collectivités locales et de leurs groupements* ».

Figure N°1 : les attributions de l'IGAT



Source : adaptée du décret n° 2-94-100

Les missions menées par l'Inspection générale de l'administration territoriale dans les collectivités locales peuvent être selon leur nature, des missions d'inspection ou des missions d'audit. Dans le cadre des missions d'inspection, l'IGAT contrôle le fonctionnement des collectivités territoriales et leurs groupements et examine la manière avec laquelle sont gérés les biens collectifs par le bureau exécutif. Il s'agit de surveiller la légalité des décisions rendues par le président du conseil ou ses adjoints et également de d'exercer un contrôle d'opportunité en évaluant la pertinence des décisions prises et leur adéquation avec les exigences d'une bonne gestion selon une approche extensive et ciblée du contrôle visant la performance, l'efficacité et l'efficience. Par ailleurs, les missions d'audit ont pour objectifs de s'assurer de la pertinence du contrôle interne, de l'examen des procédures d'organisation et de gestion afin d'offrir aux gestionnaires responsables au niveau territorial, des recommandations objectives et pratiques leur permettant d'améliorer leur performance et l'efficience de leurs décisions (Rapport MMSP 2011).

2.3. Le contrôle de l'Inspection Générale des Finances (IGF)

L'Inspection Générale des Finances (IGF) est une instance supérieure d'inspection des finances publiques créées par le Dahir n° 1-59-269 du 14 avril 1960. Elle représente le ministère des finances en matière de contrôle du bon usage des budgets alloués aux

organismes publics et des collectivités territoriales. En vertu de l'article 2 « *Les inspecteurs des finances sont chargés d'effectuer les vérifications des services de caisse et de comptabilité, deniers et matières, des comptables publics et, de façon générale, des agents de l'Etat et des collectivités locales. Ils vérifient la gestion de ces comptables et s'assurent de la régularité des opérations enregistrées dans les comptes des ordonnateurs de recettes et de dépenses publiques et de tous administrateurs.* »

L'Inspection Générale des Finances (IGF) exerce plusieurs interventions en matière de contrôle et d'audit. À cet effet, l'IGF a pour mission de :

- vérifier les services de caisse et de comptabilité, deniers et matières, des comptables publics et, de façon générale, des agents de l'Etat, des collectivités locales, des établissements et entreprises publics et de tout organisme public ;
- procéder au contrôle de la gestion des comptables publics, des ordonnateurs, des contrôleurs et de tout administrateur pour s'assurer de la régularité, de la sincérité, et de la matérialité des opérations enregistrées dans leurs comptes ;
- apprécier la qualité de leur gestion, la réalisation des objectifs assignés, les moyens utilisés, les coûts des biens et services produits et leurs performances économiques et financières ;
- Contrôler la gestion des entreprises et des établissements publics, des sociétés concessionnaires ou gérantes d'un service public de l'Etat ou d'une collectivité publique ;
- Contrôler les personnes morales ou physiques qui bénéficient directement ou indirectement d'un soutien financier de la part de l'Etat, des collectivités locales et des entreprises publiques ;
- Auditer et émettre une opinion sur les comptes des projets financés par les Gouvernements étrangers ou par des organismes financiers internationaux ou régionaux dans le cadre de la coopération bilatérale ou multilatérale ;
- Auditer et certifier les capacités des ordonnateurs conformément aux dispositions du décret n° 02.70.1235 en date du 4 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'état, qui vise à alléger le contrôle a priori et à renforcer le contrôle a posteriori, et ce pour passer d'un système de contrôle de la légalité et la conformité à un système de contrôle et d'audit des performances des organes gestionnaires ;
- Procéder, à la demande du Gouvernement ou du Ministre des Finances, à l'évaluation de politiques publiques à caractère financier ou budgétaire ;

Lors de l'exercice de l'audit et du contrôle de gestion sur les collectivités territoriales, les inspecteurs s'assurent de la légalité et la sincérité des opérations incluses dans leurs comptes, ainsi que la réalisation effective des services fournis, les fournitures livrées et les travaux effectués. En outre, les inspecteurs procèdent à l'évaluation des résultats atteints en comparaison avec les objectifs fixés et les moyens utilisés et s'assurent que le contrôle interne, les systèmes d'information et les procédures appliquées garantissent, au sein de l'organisme, une gestion optimale des ressources, et de leurs utilisations ainsi que la protection de son patrimoine (Rapport MMSP 2011).

2.4. Le contrôle effectué par la Trésorerie Générale du Royaume (TGR)

Il s'agit du contrôle effectué par le Comptable Public (sous l'autorité de la Trésorerie Générale du Royaume) en vertu de l'article 2 du Décret n° 2-07-1235 du 5 kaada 1429 (4 novembre 2008) relatif au contrôle des dépenses de l'Etat « *Les dépenses de l'Etat sont soumises à un contrôle préalable d'engagement et à un contrôle de paiement ... Les dépenses de l'Etat sont soumises à un contrôle préalable d'engagement et à un contrôle de paiement...* ». Le contrôle modulé de la dépense est un contrôle allégé des dépenses des services ordonnateurs qui sont tenus de disposer d'un système de contrôle interne leur permettant de s'assurer, parmi les contrôles qui leur sont dévolus par la réglementation en vigueur :

- Au stade de l'engagement :
 - a) de la régularité au regard des dispositions législatives et réglementaires d'ordre financier des engagements de dépenses autres que ceux dont les natures et les seuils fixés à l'article 13 ;
 - b) de l'ensemble des dépenses que l'administration s'oblige durant l'année d'imputation ;
 - c) de la répercussion de l'engagement sur l'emploi total des crédits de l'année en cours et des années ultérieures.
- Au stade de l'ordonnancement :
 - a) de la disponibilité des crédits ;
 - b) de l'existence du visa préalable de l'engagement, lorsque ledit visa est requis ;
 - c) de l'inexistence du double paiement d'une même créance.

Généralement, le contrôle de la Trésorerie Générale du Royaume porte de moins en moins sur la régularité des dépenses et davantage sur la disponibilité des crédits autorisés. Le contrôle exercé à ce niveau est caractérisé par une prédominance du contrôle à posteriori (Oulad Seghir Khalid, 2012).

3. Les limites des contrôles des collectivités territoriales

En dépit de sa diversification, le contrôle des collectivités territoriales a montré ses limites notamment au regard des obstacles structurels et conjoncturels. En effet, des facteurs de blocage d'ordre économique, sociopolitiques et socioculturels rendent difficile d'exercer un contrôle efficace.

L'inefficacité du contrôle des finances publiques engendre plusieurs phénomènes indésirables. Il cause en effet, la faiblesse de la transparence budgétaire et fiscale, le déficit de cohérence des finances publiques. Il provoque aussi l'alourdissement des procédures en matière d'exécution du budget et de la comptabilité, des services publics coûteux pour des prestations en nette dégradation, d'où une mauvaise gestion des dépenses publiques (Mohamed Bassrih, 2019).

Par ailleurs, Monsieur Rachid MAALAL, Inspecteur de l'Administration Territoriale, a précisé que l'exercice du contrôle administratif sur les actes budgétaires a montré ses limites notamment au regard des délais relativement courts d'adoption et de présentation au visa du budget, d'une normalisation insuffisante des documents budgétaires ou encore du manque de synergie et de mutualisation entre les services déconcentrés et les services centraux de l'administration territoriale (Rapport Almalya 2015).

Toutefois, le contrôle exercé par les Cours Régionales des Comptes est largement inspiré du modèle français qui, selon plusieurs chercheurs tels que LANDE (1996, 2000, 2003), LECLERC (1997), CARASSUS (2000, 2003), SULZER (2000), WATHELET (2000), RANANJASON-RALAZA (2008, p. 140), présente des limites de pertinence et souffre de plusieurs lacunes. En effet, ce contrôle budgétaire considéré ponctuel se réalise seulement suite à la demande du représentant de l'Etat. Le contrôle exercé par ces cours peut être ressenti par les élus comme vexatoire, gênant vis-à-vis de son conseil, voire de son électoral. De plus, leur rôle se limite à exprimer des avis en ce qui concerne le compte administratif rejeté (art. 143, loi n° 62-99). Globalement, l'intervention se limite au caractère consultatif et pédagogique sans être exécutive comme le confirme l'article 144 (Ibid.) qui précise le pouvoir accordé au Ministre de l'intérieur, au Wali ou au Gouverneur de prendre une décision motivée

non conforme à celle de la Cour Régionale (Bouzeggou Aziz, 2015). A cela s'ajoute le regroupement au sein de cette même institution, de compétences variées, généralement confiées à des organismes distincts, constitue un obstacle au rendement efficace de la cour.

Entre autres, le manque du moyen humain à la disposition des organes de contrôle constitue une limite qui explique la faiblesse des contrôles effectués. En effet, le contrôle des finances publiques, en générale, et des collectivités territoriales en particulier, souffre de plusieurs insuffisances d'ordre humain. Aussi bien pour les contrôles a priori que pour les contrôles a posteriori, ces insuffisances ne permettent pas aux collectivités territoriales de réaliser les performances socio-économiques attendues des pouvoirs publics et de la société civile. En effet, l'insuffisance du personnel des organes de contrôle et les moyens à leur disposition permettent d'expliquer le déphasage existant entre les prescriptions contenues dans les textes et les jugements rendus par les contrôleurs (Mohamed Bassrih, 2019). En outre, Mr Chafik Azeba, inspecteur des finances de grade exceptionnel, avance que les inspections générales des ministères sont faiblement outillées et rarement opérationnelles dans la pratique sauf exception. L'inspection générale des finances souffre également de manque d'effectifs et de l'exode de ses cadres. A cela, s'ajoute, l'inefficacité des systèmes d'information qui ne permettent pas aux organes de contrôle de conduire leurs missions dans de bonnes conditions, ce qui provoque encore la lenteur des procédures de contrôle.

En termes de limites de la comptabilité locale marocaine, l'analyse du dispositif du contrôle des finances publiques permet de constater des imperfections dans le contrôle exercé par le comptable public sur l'ordonnateur. Ceci s'explique par le dilemme « efficacité-régularité » qui engendre un problème de sécurisation des fonds qui prime sur la simplification des opérations de dépenses et de recettes. Ce contrôle exercé par le comptable public sur la comptabilité budgétaire de l'ordonnateur présente des insuffisances et même des blocages. En effet, Le comptable public face à ce dilemme, reste incapable d'assurer un contrôle de régularité pertinent puisqu'il ne dispose pas d'un pouvoir de vérification sur place pour juger sur la réalité des dépenses et des recettes, et surtout, du pouvoir procéder à un audit de dispositif de contrôle interne qui peut être considéré comme un facteur primordial à l'efficacité de son intervention (Bouzeggou Aziz, 2015).

Par ailleurs, le contrôle de gestion prévu dans le texte de création de la cour des comptes ne peut pas permettre d'atteindre les résultats escomptés. En effet, le processus souffre des limites d'ordre technique suite à l'absence des systèmes d'information fiables, notamment en ce qui concerne l'aspect financier et comptables. Ces lacunes constituent des obstacles pour la prise des décisions.

L'absence d'un pouvoir de sanction efficace demeure également le trait dominant du système de contrôle des finances publiques. Par exemple l'IGF et l'IGAT ne peuvent pas empêcher une irrégularité, ni même la sanctionner. Elles se limitent à la constatation de l'irrégularité et à l'information. De son côté, la Cour des comptes souffre d'impuissance à l'égard des ordonnateurs et comptables publics. Cette impuissance se justifie par la faiblesse des sanctions formulées à l'égard des contrevenants ce qui provoque la réticence des responsables au contrôle, rétention de l'information et la non coopération. Il y a aussi de l'ambiguïté du législateur quant au caractère impératif ou coercitif des recommandations et de leur mise en place (Bassrih Mohamed, 2019).

D'autres limites de manque de coordinations entre les différents organes de contrôle, voire le manque d'une vision intégrée au niveau de l'exercice du contrôle. Présentent des défis pour l'efficacité des contrôles dominés par des objectifs de régularité et de conformité, suite à l'absence d'un cadre juridique qui favorise un contrôle axé sur la performance. En dernier, l'analyse des modalités des contrôles des collectivités territoriales et des établissements publics au sens large, nous a permis, d'une part de constater une multitude de modalités d'intervention (audit, jugement des comptes, contrôle de gestion, inspection et évaluation des programmes et politiques publiques), et d'autre part, les limites qui se manifestent dans les différents stades de contrôle. C'est pourquoi le service d'audit interne au sein des collectivités territoriales présente un intérêt particulier.

4. L'apport de l'audit interne aux collectivités territoriales

Au début des années 1980 le secteur public a connu une crise financière caractérisée par l'aggravation du déficit public. Cette crise constitue l'élément déclencheur des anomalies ayant touché la gestion publique comme le manque d'efficacité, la lourdeur bureaucratique, le manque de transparence et de coordination entre les services administratifs, la gestion incohérente de flexibilité de l'administration. C'est dans le cadre de la recherche d'une meilleure gestion des finances publiques que les méthodes de management traditionnellement employées dans le secteur privé ont été transposées à la sphère publique pour donner naissance au New Public Management (NPM). En effet, Les politiques publiques ont apporté des réels changements des stratégies ministérielles suite aux audits de modernisation lancés en 2005 et 2006 (Benraiss. A. & Fawzi, E. 2019). Ceci a conduit vers l'ouverture du débat sur l'audit interne qui occupe une place importante dans le programme des réformes initiées par le NPM.

Le NPM met l'accent sur l'efficacité, la qualité et sur l'effectivité des prestations fournies (Laufer et Burlaud, 1983 ; Hood, 1991 ; Pollitt et Bouckaert, 2000 ; Gruening, 2001, cité par Kaoutar Lahjouji 2018) en adoptant de nouvelles pratiques de gestion. C'est dans le sens d'ancrer une culture de performance que le NPM a émergé. Il a apporté un soutien idéologique à la gestion du secteur public en fournissant un ensemble d'outils disponibles pour le transfert vers de nouveaux environnements. Le NPM met l'accent sur les objectifs et la mesure de la performance plutôt que sur le respect des règles. Contrairement au langage traditionnel de l'administration publique qui évoque des images de règles, de règlements et de processus de prise de décision léthargiques (Donald J. Savoie, 2016. cité par Kaoutar Lahjouji 2018).

Dans cette logique la mise en place des principes et des standards du New Public Management ainsi que les exigences constitutionnel et réglementaire, qui insistent sur l'instauration d'une culture de gestion axée sur le résultat et de reddition des comptes, rendent primordiale l'adoption d'un système d'audit interne au sein des collectivités territoriales.

L'audit interne se développe de plus en plus au sein des collectivités territoriales. En effet, dans le cadre des objectifs du programme d'amélioration des performances des communes, lancé par le Ministère de l'Intérieur en partenariat avec la Banque Mondiale et l'Agence Française de Développement. Un projet de soutien à la mise en œuvre de la fonction d'audit interne au sein de 40 communes a été lancé en 2019 comme première étape avant de le généraliser sur toutes les communes du Royaume.

À l'occasion de la 58^{ième} conférence internationale le Bureau Directeur de l'IIA (Institute of Internal Auditors) a approuvé dans sa réunion du 26 juin 1999 la nouvelle définition de l'audit interne : *« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »* (IFACI, 2015, P15).

L'audit interne vise fondamentalement à évaluer les dispositifs de contrôle interne dans le but d'atteindre la maîtrise la plus complète possible des risques liés à la réalisation des objectifs d'une organisation. Dans le cas des collectivités territoriales, l'avènement de cette fonction s'explique par plusieurs facteurs : tout d'abord, le contexte de restriction croissante des ressources budgétaires des collectivités et la nécessité de mieux maîtriser les dépenses

engagées ; ensuite, les contrôles réguliers des instances de contrôle et leurs préconisations enfin, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne et d'identification des risques.

L'audit dans les collectivités territoriales apparaît comme un outil parmi d'autres au service de collectivités qui cherchent à répondre à un besoin de plus en plus impérieux de management et de maîtrise des risques.

Toutefois, la mise en place d'une fonction d'audit au sein des collectivités territoriales permet aux élus et aux responsables de bénéficier de la pleine valeur de la fonction d'audit interne. Il part de la logique selon laquelle le rôle et les apports de l'audit interne sont en accord avec les exigences du secteur public actuel, des exigences qui découlent des besoins croissants en matière de surveillance, des problèmes de plus en plus complexes d'administration publique et de manque de la confiance du public.

L'analyse des risques par l'auditeur interne peut porter sur plusieurs domaines (Conseil de l'Europe, Comité directeur sur la démocratie régionale, 2007) entre autres :

- Respect des lois, règlement et contrats.
- Exécution des budgets.
- Tenue des comptes.
- Collecte des impôts et autres revenus.
- Fiabilité et intégrité des informations financières.
- Poids de l'endettement.
- Protection du Patrimoine.
- Gestion des ressources humaines, Financières et matérielles (risques de gaspillage, risques de performances insuffisantes, risques de fraude et de corruption).
- Respect des valeurs éthiques.

Par ailleurs, selon l'Institut des auditeurs internes du Canada (2014), l'audit interne agit en trois volets de valeur ancrés dans les attributs et les atouts de la fonction :

En tant que source de protection, l'audit interne contribue à la surveillance en fournissant aux élus et aux responsables l'assurance que leurs systèmes et pratiques de gestion sont bien conçus et fonctionnent efficacement. À titre d'outil de diagnostic indépendant et impartial, l'audit interne constitue également une ressource puissante pour les citoyens, en leur donnant l'assurance que les systèmes de surveillance, de responsabilisation et de contrôle fonctionnent comme prévu. Cela permet de préserver la réputation du secteur public et contribue à renforcer la confiance du public ;

En tant que source d'enseignements, l'audit interne fournit aux élus et aux responsables l'information et il les dote de connaissances et d'expertise dans les domaines de la gouvernance, de la gestion des risques et du contrôle. De cette façon, l'audit interne aide les cadres supérieurs à s'acquitter de leurs responsabilités de gestion, dans un environnement en constante évolution et de plus en plus complexe ;

En tant que source de conseils opérationnels, l'audit interne fournit aux élus et aux responsables la prospective en dispensant des conseils honnêtes, fiables et pertinents sur des aspects difficiles de l'administration publique.

Toutefois, des critiques formulées à l'encontre de la régularité des contrôles exercés par les cours régionales des comptes suite la périodicité d'intervention vue comme insuffisante pour contrôler l'activité des collectivités territoriales (El Kadiri & Gallouj, 2013). De ce fait, la mise en place des entités chargées de l'audit interne s'avère 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.

Finalement, il nous semble que la mise en place de l'audit interne au sein des collectivités territoriales tire sa légitimité de la concrétisation des orientations fixées par la constitution de 2011. En effet, le chantier de la régionalisation avancée attribue plus de pouvoir aux décideurs locaux et régionaux. Néanmoins, la bonne gouvernance exige de procéder à des contrôles et audits aux actions entreprises, par les responsables locaux, en vue de s'assurer de la bonne gestion des affaires locales, aussi d'assurer l'administration centrale vis-à-vis des orientations générales de l'Etat.

Entre outre, le besoin de mise en place de l'audit interne tire sa légitimité également, des principes constitutionnels de la reddition des comptes et de transparence que la Constitution de 2012 les a corrélé avec l'exercice des responsabilités dans la gestion publique. Ces principes sont considérés comme fondamentaux dans la démarche d'instauration d'une culture de bonne gouvernance (El kadiri & Gallouj, 2014).

Finalement, le principe d'équité, de d'égalité des services entre les collectivités territoriales marocaines doit prévaloir selon une approche de mise en place d'application des principes de bonne gouvernance et des résultats, pour cela il faut de la rationalisation, de l'efficience aussi dans l'affaire publique (Jiraoui Ibtiham, 2020).

Conclusion

Les collectivités territoriales marocaines ne cessent de jouer un rôle fondamental dans le développement économique et social du pays. C'est dans cette perspective que plusieurs réformes ont été adoptées depuis plusieurs années dont l'objectif est le renforcement de leurs compétences et attributions dans un contexte particulier de plus en plus exigeant en termes de satisfaction de l'intérêt général et ceci dans une situation de restriction budgétaire. En effet, le processus de décentralisation marocain et la valorisation des territoires par l'amélioration de la qualité et l'efficacité des services publics rendus par l'instauration des règles de bonne gouvernance est un choix irréversible. De ce fait, la mise en place des entités chargées de l'audit interne s'inscrit dans le cadre du passage de la gestion classique bureaucratique vers l'application des principes de la bonne gouvernance et du NPM tirés du secteur privé.

Par ailleurs, l'évolution de la fonction de l'audit interne devient au cœur des dispositions juridiques et législatives dans les collectivités territoriales. Dans cette perspective, l'audit interne s'inscrit dans le cadre de bon fonctionnement et de modernisation du service public puisqu'il constitue un outil essentiel pour maîtriser les risques de dysfonctionnement et s'assurer de la régularité, de l'efficacité, et de la performance du système de contrôle interne des collectivités territoriales.

Reste de sensibiliser les responsables territoriaux par rapport à la nécessité d'adoption et à la valeur ajoutée de l'audit interne en tant que mécanisme efficace de modernisation de la gestion publique. Toutefois, la démarche de mise en place de l'audit interne doit correspondre aux normes internationales établies dans ce sens et garantir à la fonction l'objectivité et l'indépendance nécessaire pour pouvoir s'engager comme il convient dans le processus d'implémentation et de déroulement des missions pour atteindre les objectifs escomptés.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

Charlotte Jelidi (2012). Fès, la fabrication d'une ville nouvelle (1912-1956). ENS Éditions Lyon.

Cheggari Karim (2016). La politique de déconcentration administrative au Maroc : Depuis l'ère de l'empire chérifien jusqu'à nos jours ». Les Éditions Universitaires Européennes.

Ghorayeb Marlène (2014). Beyrouth sous mandat français. Construction d'une ville moderne. KARTHALA Editions.

Nicolas-Mourer, H. (1963). Les collectivités locales dans l'administration territoriale du Royaume du Maroc. ZDBID, Volume 2.

Wathelet Jean Claude (2000). Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales : essai prospectif ». Editions L'Harmattan.

Articles

Aoujil Mouna (2017). Amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales marocaines à travers l'instauration d'un système d'audit interne. International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process (ESMB).

Benraiss. A. & Fawzi, E., (2019). Réformes du New Public Management & épuisement professionnel dans l'administration publique marocaine : Cas des Professionnels des soins. Revue Internationale du Chercheur.

BOUZEGGOU Aziz (2015). Contrôle externe et gouvernance des collectivités territoriales marocaines. Revue Interdisciplinaire IMIST.

Carassus David (2001). De l'obligation d'une reddition de comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale française. Communication aux 5èmes rencontres Ville-management.

Carassus David (2003). Bilan et perspectives du contrôle externe des chambres régionales des comptes », 13ème Colloque International de la Revue « Politiques et management public.

Chami Mustapha (2016). Audit des collectivités territoriales au Maroc à la lumière de la régionalisation avancée : défis et perspectives. Revue d'études en management et finance d'organisation.

El Aloui Mehdi (2019). 60 ans de gestion du service public local au Maroc : Eléments de réflexion à l'aune des réformes de la décentralisation et de la déconcentration. Revue Organisation et Territoires.

EL BOUZAIID Amine (2016). L'aménagement du territoire, facteur du développement économique et social marocain, entre l'héritage colonial et la globalisation économique. Revue espace géographique et société marocaine.

El Hilali Karima (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.

El kadiri Boutchich D. & Gallouj N. (2014). Approche contingente autour du système d'audit interne en milieu des collectivités territoriales marocaines. Revue Dossier de Recherches en Economie et Gestion IMIST.

Goehrs Manuel (2015). L'expérience communale au Maroc - De la Jemaa à la libre administration. Editeur : Heinrich Böll Stiftung Afrique du Nord Rabat.

Jiraoui I. & Elgraini M. (2020). La contribution de la régionalisation avancée au Maroc au développement durable des collectivités territoriales. Revue Internationale des Sciences de Gestion.

Kaoutar Lahjouji & El Menzhi, K (2018). Le Nouveau Management Public au Maroc, quels apports ? . HAL archives-ouvertes.

Lande Eleane (2002). Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ? . Hal archives-ouvertes.

Oulad Seghir Khalid (2012). Contrôle des collectivités territoriales : plaidoyer pour une prise en compte des paramètres socioéconomiques. Revue Dossier de Recherches en Economie et Gestion IMIST.

Thèses

BASSRIH MOHAMED (2019). L'audit interne dans les établissements publics marocains : analyse des factures d'adoption et d'efficacité. FSJES IBN ZOHR Agadir.

Carassus David (2002). L'audit externe des villes et de leurs satellites : Contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local. Université de Pau et des Pays de l'Adour, Institut d'administration des entreprises.

Rananjason-Ralaza (2008). Réformes et innovations comptables dans le secteur public local malgache : Etude des conditions de développement et d'adoption d'un système d'information simplifié. Université de POITIERS.

Smires Faddel (2001). Centralisation et Décentralisation Territoriale au Maroc. Université Sidi Mohamed Ben Abdallah de Sciences juridiques, économiques et sociales Fés.

Rapports

Almalya (2015). Ministère de l'économie et des finances. Dossier : finances locales ; consacrer l'efficacité de l'administration territoriale.

Chafik AZEBA (2009). Réforme du système de contrôle de la dépense publique. Séminaire CAFRAD Tanger.

Conseil de l'Europe, Comité directeur sur la démocratie régionale et locale (2007). Audit interne aux niveaux local et régional.

IFACI (2015). Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques

IFACI (2006). L'audit interne et le management des collectivités territoriales : la cartographie des risques, Edition IFACI, Paris.

Institut des auditeurs internes du Canada (IAI Canada) (2014). L'optimisation du pouvoir de l'audit interne dans le secteur public.

MMSP (2011). Ministère de la Modernisation des Secteurs Publics. Les Organes de contrôle et leur rôle dans la lutte contre la corruption.

Sites internet

www.pncl.gov.ma 1959-1976 : Instauration des principales bases de la décentralisation

www.finances.gov.ma Inspection Générale des Finances (IGF)