

Amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales marocaines à travers l'instauration d'un système d'audit interne

Mouna AOUJIL, Lalla Zhor ALAOUI OMARI

*Laboratoire de Recherche en Management, Finance et Comptabilité (LRMFC), Université IBN TOFAIL
Campus universitaire Maamora BP:2010 Kénitra, Av. de L'Université, Kenitra, Maroc*

aoujilmouna@gmail.com

alaouiomarilz@ymail.com

Résumé— Les collectivités territoriales marocaines ont connu plusieurs changements radicaux dont le dernier est celui de la régionalisation avancée (2011) qui leur a octroyées un niveau d'autonomie plus avancé et a élargi leur périmètre de prise de décision.

Cependant, face à l'élargissement des compétences de ces établissements, il est nécessaire de les doter d'outils et de moyens afin d'accompagner leur évolution et assurer une bonne gouvernance. L'amélioration de la gouvernance au niveau des collectivités territoriales passe, essentiellement, par l'instauration d'un système d'audit interne efficace et efficient.

Ce papier est une réflexion sur la liaison entre l'adoption d'une fonction d'audit interne et l'amélioration de la gouvernance dans ces établissements.

Mots clés— : audit interne, collectivité territoriale, gouvernance

I. INTRODUCTION

Les réformes successives qu'ont connues les collectivités territoriales marocaines depuis plusieurs années ont élargi leur périmètre d'action et les ont dotées de plus de pouvoir. Par conséquent, les marges de manœuvre financières, décisionnelles et exécutives sont de plus en plus contraignantes et les collectivités territoriales doivent faire face à plusieurs enjeux politiques, sociaux, économiques et environnementaux.

La bonne gouvernance est également, suite à l'adoption de la constitution de 2011, une des préoccupations majeures des collectivités territoriales. Ces dernières sont soumises aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité. Dans le cadre de la régionalisation avancée, les collectivités territoriales disposent de compétences de plus en plus larges, et ce grâce aux transferts de pouvoir exercés en leur faveur. En fait, les collectivités territoriales sont appelées à jouer un rôle plus important dans les différents domaines économique, social, éducatif et environnemental.

Cependant, les collectivités territoriales souffrent de la dégradation de la qualité des services qu'elles offrent et de

leur situation patrimoniale et financière et sont dans l'obligation de trouver des outils d'amélioration de leur gestion tout en s'assurant de l'efficacité des méthodes déployées. Ces dysfonctionnements affectent la bonne gouvernance de ces administrations publiques.

Par conséquent, les collectivités territoriales doivent mettre en place un dispositif d'audit interne leur assurant la maîtrise des processus au sein des collectivités, l'optimisation des coûts de gestion des deniers publics, la minimisation des risques à travers la sécurisation des fonctions pour pouvoir construire un système de bonne gouvernance dans ces établissements, constituant ainsi l'objectif de la réalisation de ce papier.

II. LA GOUVERNANCE DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES

A- Essai de définition de la gouvernance :

La gestion territoriale a connu plusieurs bouleversements dus à l'incapacité de l'appareil étatique de répondre aux exigences et aux demandes sociales et économiques de leur population. Ces changements ont, par conséquent, causé un changement de paradigme conduisant à une évolution des rôles, des responsabilités et des relations qu'entretenaient les citoyens avec l'Etat. Ce dernier est devenu un pourvoyeur de service selon cette nouvelle vision publique conduisant l'Etat-providence à la crise tout en redéfinissant le concept de gouvernance.

Selon Hamel et Jouve [2] les années 1970 voient se développer une crise de la démocratie due en grande partie à l'incapacité de l'appareil étatique de répondre aux demandes sociales toujours plus nombreuses. Les exigences entraînent un éclatement des champs d'intervention et des responsabilités étatiques. Cela devait mener en partie à la crise des finances publiques, crise attribuable à la fois à l'augmentation des dépenses publiques et à la réduction de l'augmentation de la productivité économique, qui frappa tous les pays occidentaux avec une intensité variable.

Des mesures libérales classiques de dérèglementation et de privatisation ont été entamées

durant les années 80, afin de répondre aux pressions sociales.

Nous nous sommes basés en premier lieu sur les définitions de quelques institutions pour proposer par la suite les définitions de quelques ouvrages de référence dans le domaine.

1) *Les définitions de certaines institutions*

La Banque mondiale donne une définition globale de ce concept : « Nous définissons la gouvernance comme étant l'ensemble des traditions et institutions par lesquelles le pouvoir s'exerce dans un pays avec pour objectif le bien de tous » [3]. L'importance de cette définition réside dans le sens où elle lie l'exercice du pouvoir à la recherche du bien commun. Dans ce cadre, l'intérêt général du bien commun, est donc, au cœur de cette définition de la gouvernance.

Par contre, la Commission européenne, offre une définition adaptée au contexte de développement européen offrant, à notre avis, un certain potentiel de généralisation de son utilisation. Ainsi, pour cet établissement : « La notion de "gouvernance" désigne les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen, particulièrement du point de vue de l'ouverture, de la participation, de la responsabilité, de l'efficacité et de la cohérence » [4]. Cette définition associe entre la notion de participation et la notion de responsabilisation qui sont l'essence de la gouvernance.

A travers le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), l'organisation des Nations Unies (ONU), offre elle aussi une définition de la gouvernance susceptible de rejoindre des réalités internationales en cours. Pour cette instance, La gouvernance peut être vue comme « l'exercice d'une autorité économique, politique et administrative pour gérer les affaires de l'Etat sur tous les niveaux. Elle comprend les mécanismes, les procédures et les institutions à travers laquelle les citoyens et les groupes expriment leur intérêts, exercent leur droit légal, respectent leurs obligations et font la médiation pour régler leurs différences » [5]. Cette définition fait référence aux procédures et évoque les règles légales encadrant cette démarche, tout en citant la logique de participation et de responsabilisation. Ainsi, elle ajoute à la notion de participation, l'aspect de la gestion des différends au moyen d'une certaine médiation.

L'Agence canadienne de développement international (ACDI), à son tour, propose une définition qui englobe des notions différentes mettant l'accent sur certaines composantes de la gouvernance : « La gouvernance englobe les valeurs, les règles, les institutions et les processus grâce auxquels des particuliers et des organisations tentent d'atteindre des objectifs communs, de prendre des décisions, d'instaurer l'autorité et la légitimité, et d'exercer des pouvoirs » [6] La notion de valeurs s'ajoute ici aux règles et processus, et les notions

de légitimité et d'autorité sont associées à la notion d'exercice du pouvoir.

Pour plusieurs organisations telles que l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), s'ajoute aux éléments cités précédemment, la notion de « bonne gouvernance » qui renvoie plutôt à une prescription normative. Les organisations internationales l'utilisent pour adopter des mesures d'intervention et de financement auprès des pays tout en se conformant aux critères s'y référant. La « bonne gouvernance » inclut souvent les critères suivants :

- présence d'un État de droit ;
- absence de corruption ;
- équité ;
- responsabilité ;
- imputabilité ;
- efficacité ;
- transparence ;
- participation.

2) *Définitions des ouvrages :*

La gouvernance locale ou territoriale se définit comme « le processus d'articulation dynamique de l'ensemble des pratiques et des dispositifs institutionnels entre des acteurs géographiquement proches en vue de résoudre un problème productif ou de réaliser un projet de développement » (Beauregard et al. 2008, p6), ou comme un « processus en perpétuelle évolution, se nourrissant de la volonté des acteurs (les contribuables, les élus, etc.) de participer activement à la gouvernance des administrations locales » (Gilly & Wallet, 2005 : p8)

B. *Critique scientifique du concept de gouvernance*

La charge idéologique imputée au concept de gouvernance est souvent critiquée, amenant ainsi certains scientifiques à remettre en question son usage scientifique. Cependant, selon Paye ce concept aujourd'hui dominant fait du sens [7] pour plusieurs acteurs. Et plaide, par conséquent, en faveur de son utilisation à des fins scientifiques, dans la mesure du respect de certaines conditions comme cité ici : « Dans ce sens, la gouvernance sert non seulement à désigner un type particulier de modes de gouvernement, mais en même temps, elle sert à étiqueter un courant théorique particulier, réuni autour du postulat selon lequel le type particulier de modes de gouvernement appelé gouvernance serait (devenu) dominant ou en train de le devenir, dans un monde ou tel espace social, territorial, institutionnel ou sectoriel » [8].

C. *La gouvernance : cas des collectivités territoriales marocaines*

Depuis l'indépendance, la démocratie locale connaît une évolution remarquable. Le Maroc ayant opté pour une politique de décentralisation progressive amorcée en 1976, renforcée par la charte communale de 2002, avant d'être considérée par la loi 17.08 du 18 février 2009 consacrant ainsi de nouvelles règles de bonne gouvernance territoriale.

La libre gestion des collectivités est, par conséquent, un des principes essentiels de ces nouvelles chartes. Chaque

collectivité dispose, dans la limite de ses compétences, du droit de délibérer démocratiquement et du pouvoir d'exécuter ses délibérations et ce conformément aux textes réglementaires. Ces chartes ont participé à l'enrichissement du cadre juridique de l'organisation des collectivités territoriales et ont permis de mieux organiser leur activité en fixant les différentes modalités de gestion des différents types de collectivités que compte le pays, allant des régions jusqu'aux communes urbaines et rurales en passant par les municipalités et les préfectures. La régionalisation avancée instaurée au Maroc est considérée comme une mutation profonde statuant sur les modalités d'intervention de l'État et ses rapports avec les citoyens et les autres acteurs dans le secteur public dans une perspective d'élargissement des compétences des collectivités et d'attribution d'une autonomie financière et morale à ces établissements. En fait, l'article 140 de la nouvelle constitution de 2011 stipule que sur la base du principe de subsidiarité, les collectivités territoriales ont des compétences propres, des compétences partagées avec l'État et celles qui leur sont transférables par ce dernier.

Les lois organiques (111-14 relative aux régions, 112-14 concernant les préfectures et les provinces et 113-14 sur les communes, publiées dans le bulletin officiel N° 6380 du 23 juillet 2015) qui se réfèrent aux dispositions de l'article 146 de la Constitution, précisent le domaine de compétence des collectivités territoriales. Ces lois détaillent les compétences propres, les compétences partagées avec l'État et celles qui sont transférables au profit des régions et des autres collectivités territoriales, le régime financier, l'origine des ressources financières et les règles de gouvernance relatives au bon fonctionnement de la libre administration, au contrôle de la gestion des fonds et programmes, à l'évaluation des actions et à la reddition des comptes.

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. Nous citons le rapport de la Cour des comptes et de la Commission consultative sur la régionalisation qui confirment la pluralité des dysfonctionnements relative à la gestion des collectivités locales (Repères, 2011, p29) et ce sur plusieurs niveaux :

- Au niveau des ressources : dépendance des ressources transférées par l'État et une insuffisance des ressources propres par rapport au potentiel mobilisable.
- Au niveau des dépenses : Le poids prépondérant des dépenses de personnel, l'augmentation des besoins en infrastructures et en services locaux persistants, malgré l'accroissement des excédents de trésorerie et les irrégularités et les retards dans l'exécution des marchés des collectivités territoriales.
- Au niveau de la capacité de gestion : absence de planification stratégique et de plan de développement et

absence de formation des élus locaux et du personnel en matière de gestion.

L'instance centrale de prévention de la corruption (ICPC) cite dans son rapport en 2011 des dysfonctionnements entachant l'instauration d'une gouvernance au sein des collectivités territoriales et ce par rapport à :

- L'absence de la responsabilisation des élus et de l'obligation de reddition des comptes publics ;
- La corruption ;
- Mauvaise gestion de carrière du personnel ;
- Gestion déléguée du service publique sans objectifs ni vision stratégique ;

Ces dysfonctionnements recensés par rapport à la gouvernance au Maroc, permettent de conclure que la gestion publique est dans l'obligation de mettre en place des mécanismes assurant l'instauration d'une bonne gouvernance au sein des collectivités territoriales. L'audit interne apparaît ainsi comme un outil indispensable à mettre à la disposition des élus locaux pour assurer une maîtrise et une sécurisation des processus au sein de ces établissements dont l'objectif primordial est la réalisation du service public.

II- DE LA BONNE GOUVERNANCE A TRAVERS L'AUDIT INTERNE

A. *Le passage vers une nouvelle gestion publique*

La gestion publique a connu une crise financière causée par l'aggravation du déficit public. C'est dans l'optique d'amélioration de la gestion des finances publiques qu'ont été transposés les principes de gestion financière appliquée dans le secteur privé sur les établissements publics.

Au Maroc, c'est dans le cadre de la régionalisation avancée que se sont ancrés les nouveaux principes de gestion publique. Ces principes se basent essentiellement sur le principe d'amélioration de la gestion publique, d'optimisation de la gestion des ressources et des dépenses, l'instauration des bases du marketing territorial et la définition de plans stratégiques de développement. Cette avancée est cadrée par un arsenal juridique accompagnant les collectivités dans leur développement tout en s'assurant du respect des législations et des réglementations. A cet effet, l'article 156 de la constitution de 2011 stipule que « Les services publics sont à l'écoute de leurs usagers et assurent le suivi de leurs observations, propositions et doléances. Ils rendent compte de la gestion des deniers publics conformément à la législation en vigueur et sont soumis, à cet égard, aux obligations de contrôle et d'évaluation. ».

Afin d'assurer au mieux la réalisation des prestations publiques, les collectivités territoriales sont assujetties au contrôle de la Cour des Comptes. Cette dernière s'assure que ces établissements sont gérés conformément aux législations et de l'absence de délits et ou d'erreur d'application des lois dans ces établissements et ce conformément à l'article 149 de la constitution de 2011 : « Les Cours régionales des comptes sont chargées d'assurer le contrôle des comptes et de la gestion des

régions et des autres collectivités territoriales et de leurs groupements. Elles sanctionnent, le cas échéant, les manquements aux règles qui régissent les opérations financières publiques. ».

La loi organique relative à la loi de finances se base sur deux concepts clés qui sont la performance et la transparence détaillés comme suit :

- Budget axé sur la performance : des objectifs sont associés à chaque programme afin de mesurer les résultats atteints à travers des indicateurs chiffrés, tout cela en fonction de l'intérêt général qui reste l'objectif principale de tout projet ;

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

- Système comptable : se basant sur la consécration de la comptabilité budgétaire (des recettes et des dépenses), la comptabilité générale qui relate la situation financière et patrimoniale de l'administration publique et des collectivités territoriales, la comptabilité analytique qui fournit une analyse des coûts pour pouvoir évaluer la performance des stratégies publiques ;

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

Nous citons également, la modernisation des systèmes d'informations dans l'administration publique à travers l'installation de système de gestion intégrée améliorant par conséquent la qualité des services octroyés aux citoyens et l'optimisation des coûts de gestion à long terme.

C'est ainsi que la charte communale stipule que les collectivités territoriales doivent adopter un plan de développement communal pour une durée de six ans. Et ce, dans une logique de développement durable tout en suivant une démarche participative selon l'article 36 de la loi n°17-08 modifiant et complétant la loi n°78-00 portant charte communale : « Le plan de développement communal décrit pour six années, dans une perspective de développement durable et sur la base d'une démarche participative prenant en considération notamment, l'approche genre, les actions de développement dont la réalisation est prévue sur le territoire de la commune »

A cet effet, les nouveaux principes managériaux publics tant par rapport aux législations constitutionnelles et réglementaires ainsi que les principes du New Public Management, nous orientent vers une approche de performance et de suivi des réalisations s'articulant à travers l'adoption de la fonction d'audit interne au sein des administrations publiques et plus précisément les collectivités territoriales.

B. *L'audit interne et une meilleure gouvernance des collectivités territoriales*

La nouvelle constitution de 2011 a doté les collectivités territoriales de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Par conséquent, la reconnaissance universelle du développement de la gestion territoriale vers un modèle décentralisé est nécessaire. Cependant, ce changement radical de la gestion publique n'est pas exempt de difficultés tant au niveau structurel que conjoncturel.

Dans le cadre de la régionalisation avancée, l'audit interne est nécessaire au développement de la gestion des collectivités marocaines, à travers de nouvelles approches managériales, virant vers une gestion entrepreneuriale, qui assimile la collectivité territoriale à un établissement produisant des services et dont la rentabilité et le respect de la loi conditionnent son développement.

L'obligation de reddition des comptes est considérée par la constitution de 2011 comme un des aspects de bonne gouvernance et ce à travers l'Article 154 : « Les services publics sont organisés sur la base de l'égal accès des citoyennes et citoyens, de la couverture équitable du territoire national et de la continuité des prestations. Ils sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité, et sont régis par les principes et valeurs démocratiques consacrés par la Constitution. »

A cet effet, l'Institut Français d'Audit et de Contrôle Interne (IFACI) traduit la définition de l'audit interne adoptée par l'Institute of Internal Auditors (IIA) comme suit : « 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. 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 gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

Selon El Kadiri et Gallouj en 2014, le respect de la bonne gouvernance passe par la reddition des comptes et la justification de la destination des ressources, chose qui ne peut être satisfaite de façon pertinente qu'à travers l'instauration de l'audit. Dees (2012) affirme que les conséquences des décisions prises par les collectivités territoriales nécessitent des activités de vérification ce qui rend les fonctions d'audit interne et externe essentielles au bon fonctionnement de ces établissements.

De plus que les contrôles effectués par les auditeurs internes couvrent toutes les activités des collectivités territoriales et servent à prévenir de tout risque de dysfonctionnement ou de détournement d'argent public par les élus ou les responsables locaux.

Le conseil de l'Europe, Comité directeur sur la démocratie régionale, cite en 2007 les différents domaines d'activités de l'audit interne :

- 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.

Les collectivités dotées de pouvoir et d'autonomie tant au niveau décisionnel qu'exécutif, doivent, à cet effet, respecter ces obligations et optimiser la gestion des fonds publics pour répondre aux attentes des acteurs et des citoyens et réaliser les services d'intérêt général.

III- CONCLUSION

La réussite du changement que connaissent les collectivités territoriales marocaines et l'instauration de règles de bonnes gouvernances passent essentiellement par l'adoption de l'audit interne en tant qu'outil optimal pour maîtriser les risques de dysfonctionnement de ces organisations et pour gérer au mieux les fonds publics, tout en assurant l'application des lois et réglementations en vigueur.

L'administration publique, consciente de l'intérêt de mise en place d'outils de maîtrise de processus de gestion, a créée plusieurs établissements qui assurent la fonction d'accompagnement des collectivités territoriales dans leur phase transitoire et le programme de gouvernance locale financé par l'Agence Américaine de Développement International, en collaboration avec la Direction Générale des Collectivités Locales, ayant pour objectif stratégique la promotion de la participation des citoyens dans la gestion locale.

Cependant, cette fonction reste encore méconnue ou sous-estimée par les représentants locaux qui, généralement, n'ont pas un profil de gestionnaire et dont l'accompagnement s'avère nécessaire pour qu'ils puissent s'intégrer dans la vision de régionalisation tant au niveau décisionnel qu'exécutif et généraliser la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales.

REFERENCES

- [1] Lacroix.I et St-Arnaud.P.O, Automne 2012, La gouvernance : tenter une définition Cahiers de recherche en politique appliquée, Université de Sherbrooke, Vol. IV, Numéro 3 ;
- [2] HAMEL.P et JOUVE.B, Un modèle québécois? Gouvernance et participation dans la gestion publique, Montréal : Les Presses de l'Université de Montréal, 2006, p.26 ;
- [3] Banque Mondiale. « La gouvernance collaborative », Site de la Banque mondiale, [En ligne], <http://www.worldbank.org/wbi/governance/fra/about-f.html#approach> (Page consultée le 22 juillet 2008) ;
- [4] UNION EUROPÉENNE. « Gouvernance européenne : un livre blanc », sur le site de La Commission européenne, [En ligne], http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/com/2001/com2001_0428fr01.pdf (Page consultée le 22 juillet 2008) ;
- [5] UNITED NATIONS. « Governance for sustainable human development », on the website of United Nations Development Program, [En ligne], <http://mirror.undp.org/magnet/policy/chapter1.htm#b> (Page consultée le 22 juillet 2008) ;
- [6] ACIDI. « Examen des programmes de gouvernance de l'ACDI », Site de l'Agence canadienne de développement international, [En ligne], [http://www.acidica.gc.ca/INET/IMAGES.NSF/vLUIImages/Evaluations2/\\$file/Review_of_Governance_Programming_in_CIDA-FR.pdf](http://www.acidica.gc.ca/INET/IMAGES.NSF/vLUIImages/Evaluations2/$file/Review_of_Governance_Programming_in_CIDA-FR.pdf) (Page consultée le 22 juillet 2008) ;
- [7] PAYE.O « La gouvernance : D'une notion polysémique à un concept politologique », p. 7 ;
- [8] PAYE.O « La gouvernance : D'une notion polysémique à un concept politologique », p. 10 ;
- [9] Instance Centrale de Prévention de la Corruption (ICPC), (2011), Bonne gouvernance entre la situation actuelle et les dispositions de la nouvelle constitution de 2011 <http://www.icpc.ma/wps/wcm/connect/5f60420048ffa3a794b6f742071e6776/Bonne+gouvernance+entre+la+situation+actuelle+et+les+dispositions+de+la+nouvelle+Constitution+de+.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=5f60420048ffa3a794b6f742071e6776> ;
- [10] Institut français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) (2001), Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, Edition IFACI, Paris ;
- [11] Dees.M (2012), Le vérificateur dans le secteur public : Le trait d'union de l'administration publique, Télescope, vol.18, n°3, p.8-32.20, 2012 ;
- [12] ES-SALHIA, Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines, Université Mohamed V Rabat, Année universitaire 2012/2013 ;
- [13] Dahir n°1-59-169 du 6 dou al hija 1378, B.O du 26/06/1959 ;
- [14] Dahir n°1-59-351 du 1er Joumada II 1379, B.O du 04/12/1963 ;
- [15] Dahir n°1-63-273 du 22 Rabii II 1383, B.O du 12/09/1963 ;
- [16] Dahir n°1-71-77 du 22 Rabii II 1391, B.O du 16/06/1971 ;
- [17] Dahir n°1-11-91 du 27 Chaabane 1432, B.O du 29/07/2011
- [18] Décret n°2.15.10 du 1er Joumada I 1436, B.O du 20 Février 2015.
- [19] SCHEID.J.C, Audit des collectivités locales aux Etats-Unis, dans le R.E.M.A.D, n°5, 1996 p.35 ;
- [20] VLAEMINCK.J.H, Histoire et doctrines de la comptabilité, Editions de treurenberg Dunod, 1974 ;
- [21] RENARD.J, Théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 2000 ;
- [22] ELBOUAYACHIK, L'audit interne dans les entreprises publiques : cas de l'O.D.E.P et de L.O.N.E.P, Mémoire D.E.S, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, 1996 ;
- [23] COLLINS.L, VALIN.G, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, 3ème édition, Dalloz, 1986 ;
- [24] HAKAT.M, L'audit dans le secteur public au Maroc, Tome II Edition Babel, 1994 ;
- [25] Pierre LOYER.P, L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants, Université de Lille, 2006 ;
- [26] Revue Marocaine d'Administration Locale et de Développement (REMALD), n°24, 2000 ;
- [27] Said SAHLIS, Le rôle des collectivités territoriales dans le développement économique et social au Maroc, Université Mohamed V Rabat, Année universitaire 2005/2006.