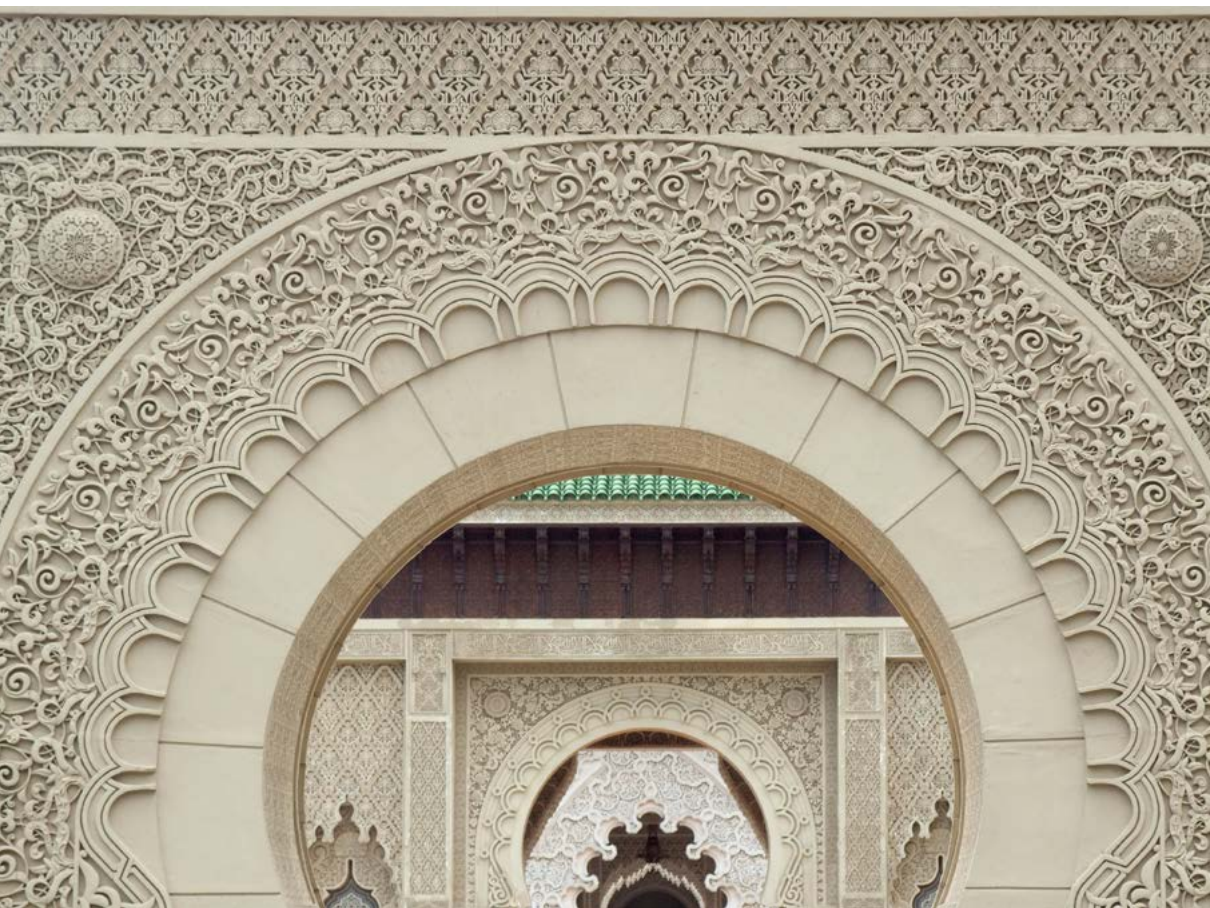




INSTITUTION SUPÉRIEURE DE CONTRÔLE DU ROYAUME DU MAROC

UNE ÉTUDE D'APPRENTISSAGE CONJOINTE
POUR L'AMÉLIORATION DE LA GOUVERNANCE
AU MOYEN D'UN CONTRÔLE EXTERNE



**INSTITUTION SUPÉRIEURE DE
CONTRÔLE DU ROYAUME DU MAROC**

**UNE ÉTUDE D'APPRENTISSAGE CONJOINTE
POUR L'AMÉLIORATION DE LA GOUVERNANCE AU
MOYEN D'UN CONTRÔLE EXTERNE**



Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Crédits photo : Couverture © De norhazlan / Shutterstock.com

© OCDE 2017

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Avant-propos

Avec les systèmes financiers publics sous pression, les gouvernements sont de plus en plus appelés par leurs citoyens à rendre compte de leur usage des fonds publics et de la performance des services publics. Le mandat et les activités des Institutions supérieures de contrôle (ISC) s'alignent sur les demandes des citoyens pour une responsabilisation, une intégrité et une transparence supérieures dans le gouvernement. Les ISC occupent une position privilégiée unique pour obliger les gouvernements à rendre des comptes en assurant une supervision indépendante des politiques et programmes gouvernementaux. De nombreuses ISC sortent de ce rôle traditionnel et fournissent une analyse et des prévisions en évaluant le cycle complet d'élaboration des politiques afin d'identifier les opportunités qui se présentent au gouvernement pour améliorer l'efficacité, l'efficience et l'économie des politiques et programmes.

Au Maroc, l'adoption de la Constitution de 2011 a créé des opportunités de réformes profondes de la gouvernance. La Constitution et l'intention de rejoindre le Partenariat pour le Gouvernement Ouvert (OGP) démontrent la volonté du Maroc de mettre en place des réformes basées sur les principes de la responsabilisation, de l'intégrité et de la transparence dans l'administration publique. Dans le cadre de cet effort, le Maroc est entré dans un processus de refonte complète de son système de reddition de comptes dans le secteur public, afin de faire progresser des dispositions juridiques de gouvernement ouvert et de bonne gouvernance, par exemple via leur plan d'action de gouvernement ouvert. De récentes réformes se sont accompagnées d'une « régionalisation avancée », à savoir la décentralisation du pouvoir des autorités centrales aux autorités locales, ce qui a permis de confier aux collectivités territoriales, notamment les régions de plus grandes responsabilités et de leur offrir de nouvelles opportunités, rapprochant ainsi les citoyens de leurs institutions locales élues. Au cœur de ces changements se trouvent la Cour des comptes du Maroc (CCM) ainsi que les Cours régionales des comptes (CRC), qui veillent à ce que les principes de la bonne gouvernance soient reflétés au niveau régional. Les audits, les évaluations et le travail consultatif de ces institutions fournissent des informations critiques aux entités du gouvernement qui peuvent ainsi gérer

les changements, remplir leurs mandats et répondre aux demandes des citoyens.

Pour soutenir le Maroc dans cet effort, l'OCDE s'est associée à la CCM pour mener une étude d'apprentissage mutuel, consistant en une série de sessions de conseil (p. ex., ateliers et séminaires), d'entretiens et incluant ce rapport, dont la rédaction a commencé à l'automne 2015 et s'est achevée à l'été 2017. Plus d'une douzaine d'experts internationaux d'ISC sont intervenus lors de ces sessions, et de nombreux magistrats et auditeurs de la CCM et des CRC y ont assisté. L'étude, financée par le ministère fédéral allemand des Affaires étrangères, s'est penchée sur toute une série de sujets identifiés comme critiques par la CCM, tels que la planification stratégique, la planification d'audits basée sur les risques (PABR), la gestion des changements et la gestion de la qualité. Ce rapport souligne des données et conclusions essentielles pour la CCM qui ont émergé des sessions et entretiens, insistant sur le besoin d'amélioration de la planification stratégique et sur la mise en œuvre de fonctions d'audit fondamentales.

REMERCIEMENTS

Le Secrétariat de l'OCDE souhaite exprimer sa reconnaissance à tous ceux qui ont permis l'élaboration de ce rapport, en commençant par la Cour des comptes du Maroc, qui s'est pleinement engagée et a mobilisé toutes les parties prenantes pour les besoins de cette publication. En particulier, l'OCDE tient à remercier S.E. M. Driss Jettou, Premier Président de la Cour des comptes, de même que M. Mohamed Diyer, Secrétaire général et M. Abdellatif Bennani, Conseiller du Premier Président, pour leur rôle moteur et leur soutien sans faille.

Cette étude d'apprentissage mutuel a été préparée par la Division de l'intégrité dans le secteur public de la Direction de la gouvernance publique de l'OCDE. Le rapport a été rédigé et revu par une équipe constituée de : Gavin Ugale, Sabri Draia, Alison McMeekin, Jennifer Eddie et Frédéric St-Martin. Une seconde révision a été fournie par la Division des examens de la gouvernance et des partenariats (EGP), avec un remerciement tout particulier à Miriam Allam, Karine Badr et Katharina Zuegel. Un soutien administratif a été apporté par Anaisa Goncalves, Alpha Zambou, Pauline Alexandrov et Edwina Collins, et s'est accompagné du soutien rédactionnel de Thibaut Gigou et Meral Gedik.

L'OCDE tient également à remercier tous les magistrats de la Cour des comptes, notamment les Présidents des chambres et des Cours régionales des comptes, qui ont pris part aux ateliers et entretiens organisés dans le contexte de cette collaboration et ont fourni des données utiles pour la préparation de cette étude pour tout leur temps et leur dévouement. Nous remercions nos partenaires du gouvernement du Maroc, tels que la Trésorerie Générale du Royaume et l'Inspection Générale des Finances du ministère des Finances, de même que la Commission parlementaire de contrôle des finances publiques, l'Instance Centrale de Prévention de la Corruption, le Haut-Commissariat au Plan, l'Office National des Chemins de Fer, la Confédération Générale des Entreprises du Maroc, l'association *Transparency Maroc* et le journal *L'Économiste*.

Ce rapport doit également sa rédaction aux représentants d'institutions de contrôle homologues de certains pays de l'OCDE et pays partenaires pour leurs précieuses contributions et leurs exemples sur une variété de

thèmes. En particulier, l'OCDE remercie pour leur soutien : Katleen Seuws (Belgique), Marcos Bemquerer (Brésil), Nikolaos Douladiris (Grèce), Eleonora Almeida (Portugal), Paulo Nogueira da Costa (Portugal), Alexander Von Gussich (Suède), Linda Miller (États-Unis), Chris Mihm (États-Unis), Wilfred Aquilina (Union européenne), Joel Costantzer (Union européenne), Anastassios Karydas (Union européenne), Patrick Stoop et Joop Vrolijk. Nous adressons également des remerciements particuliers à l'expert international Gijs de Vries pour sa relecture et ses commentaires sur la version préparatoire.

Cette étude a été possible grâce aux précieuses contributions du parrain de l'initiative, le ministère fédéral allemand des Affaires étrangères.

Table des matières

Chapitre 1. STRATÉGIE : PLANIFICATION DE L'IMPACT À LA COUR DES COMPTES DU MAROC	13
1.1 Développement d'une stratégie à long terme en réponse à un mandat élargi.....	14
1.2 Renforcement stratégique de la capacité des Cours régionales des comptes.....	26
1.3 Planification pour un engagement efficace avec les parties prenantes externes clés.....	30
Chapitre 2. ACTION : PRIORISATION DES AMÉLIORATIONS CLÉS POUR UN AUDIT EFFICACE.....	47
2.1 Assurer une allocation efficace et efficiente des ressources via une planification d'audit basée sur les risques (PABR).....	48
2.2 Renforcer la gestion de la qualité pour augmenter l'impact des conclusions de l'audit.....	54
2.3 Renforcer la gouvernance en améliorant les audits de performance	61
 Graphique	
Graphique 2.1. Planification d'audits basée sur les risques dans le Bureau d'audit national suédois	52
 Encadrés	
Encadré 1.1. Loi organique relative à la loi de finances (LOLF) du Maroc pour une transparence et une responsabilité accrues	16
Encadré 1.2. Présentation de la Cour des comptes du Maroc.....	20
Encadré 1.3. Le projet de régionalisation avancée du Maroc.....	27
Encadré 1.4. Exemples de coopération des ISC avec le pouvoir législatif.....	35
Encadré 1.5. L'étude conjointe montre les avantages et les bonnes pratiques pour une meilleure coordination et coopération entre les entités de contrôle internes et externes	41
Encadré 2.1. Planification d'audits basée sur les risques (PABR) pour les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques.....	50
Encadré 2.2. Gestion de la qualité au sein des Institutions supérieures de contrôle (ISC)	55
Encadré 2.3. Audit du secteur des EP au Maroc.....	62

Acronymes et abréviations

AISCCUF	Association des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques ayant en commun l’usage du français
CCM	Cour des Comptes du Maroc
CJF	Code des juridictions financières
CRC	Cours Régionales des Comptes
EP	Entreprise publique ou entreprise d’État
HCP	Haut-Commissariat au Plan
IGAT	Inspection Générale de l’Administration Territoriale
IGF	Inspection Générale des Finances
INTOSAI	Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
IPSAS	Normes comptables internationales du secteur public (<i>International Public Sector Accounting Standards</i>)
ISC	Institution Supérieure de Contrôle
ISSAI	Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>)
LOLF	Loi organique relative à la loi de finances
LR	Loi de règlement
PABR	Planification d’audits basée sur les risques
PAC	Commission de contrôle des finances publiques (<i>Public Accounts Committee</i>)

PEFA	Programme d'examen des dépenses publiques et d'évaluation de la responsabilité financière (<i>Public Expenditure and Financial Accountability</i>) (Banque mondiale)
RELF	<i>Rapport sur l'Exécution de la Loi de Finances</i>
TGR	Trésorerie Générale du Royaume
UE	Union européenne

Résumé

L'une des tâches principales confiées aux Institutions supérieures de contrôle (ISC) est d'obliger les gouvernements à rendre des comptes quant à l'utilisation de l'argent public. Elles le font en examinant si les fonds publics sont dépensés de façon économique, efficace et efficiente, conformément aux règles et réglementations existantes. Au Maroc, des réformes récentes, y compris la nouvelle Constitution adoptée en juillet 2011, ont confié un mandat élargi à la Cour des comptes du Maroc (CCM) pour surveiller l'utilisation et la gestion des fonds publics, renforcer la transparence et la responsabilité à tous les niveaux du gouvernement et assurer que la bonne gouvernance et l'intégrité sont insufflées de façon efficace dans l'administration publique du Maroc. Afin d'accomplir ce mandat ambitieux dans un environnement de réglementation en rapide évolution, et pour utiliser les ressources disponibles de la manière la plus efficace, la CCM devra redoubler d'efforts pour moderniser ses processus internes, tant au niveau national que régional.

La mise en œuvre de réformes demande un certain nombre de conditions préalables, telles qu'un engagement de la part des responsables, une coordination efficace des acteurs clés et un renforcement de la capacité institutionnelle. Développée à partir d'une série d'ateliers, de séminaires et d'entretiens organisés en 2015-2016, cette Étude d'apprentissage mutuel a exploré les voies par lesquelles la CCM pourrait améliorer son approche du travail (Stratégie) et la manière dont elle l'exécute dans certains domaines clés (Action). Le rapport couvre ces deux aspects, et fournit davantage de considérations dans chaque section selon les éléments clés suivants :

- *Stratégie : Planification de l'impact à la CCM*—La CCM a pris des mesures pour améliorer la planification stratégique en réponse à des réformes majeures, mais elle pourrait bénéficier d'une stratégie à long terme plus solide. En particulier, la CCM pourrait améliorer les efforts existants pour établir des liens stratégiques avec les Cours régionales des comptes (CRC) en formalisant des mécanismes de recommandation, de contact et de coordination supplémentaires au niveau régional et local. Dans le cadre de sa planification stratégique, la CCM pourrait également placer davantage l'accent sur l'identification systématique et routinière

des besoins des utilisateurs clés (les entités auditées, le Parlement et le public) puis sur l'optimisation des processus, de la coordination et de la communication de façon appropriée.

- *Action : Priorisation des améliorations clés pour assurer un audit efficace*—La CCM pourrait développer ses efforts existants en améliorant les politiques et mécanismes afin d'obtenir une approche cohérente et harmonisée de la planification d'audits basée sur les risques (PABR) qui mettrait l'accent sur les risques institutionnels de même que sur les risques à l'échelle du gouvernement. Une approche basée sur les risques doit être complétée par une fonction formelle de gestion de la qualité visant à développer des normes et outils pour le contrôle de la qualité. Lors du déroulement de cette révision en septembre 2016, la CCM a mis en place une fonction de gestion de la qualité. La CCM pourrait continuer à renforcer cette fonction ainsi que la culture de la qualité et de l'intégrité au sein de l'organisation. D'autres processus pourraient bénéficier d'une normalisation plus poussée. En particulier, la CCM pourrait renforcer son approche actuelle des audits de performance en normalisant davantage ses processus et en renforçant sa capacité interne.

Ce rapport récapitule les conclusions, les défis et les considérations essentiels en termes d'amélioration, en s'appuyant sur les interactions avec la CCM et les parties prenantes externes clés, notamment les entités auditées, le Parlement, les organismes d'audit internes et les représentants du secteur privé et de la société civile. Le rapport ne se veut pas être un examen exhaustif de la CCM par des pairs, et certains domaines clés du mandat de la CCM (p. ex., ses examens judiciaires et audits financiers) ont volontairement été ignorés, étant donné qu'un examen complet de toutes les activités de la CCM dépassait le cadre de l'Étude d'apprentissage mutuel. Ce rapport traite des questions jugées prioritaires par la CCM comme sujets d'ateliers et de discussions, et il propose des bilans de la situation de la CCM dans les domaines sélectionnés, ainsi que des suggestions d'amélioration. Ce rapport vise également à souligner les bonnes pratiques de la CCM au profit de la communauté des ISC dans son ensemble, en particulier dans la région du MENA et en Afrique.

Chapitre 1. STRATÉGIE : PLANIFICATION DE L'IMPACT À LA COUR DES COMPTES DU MAROC

Une stratégie qui articule la vision, les buts et les objectifs d'une organisation est un moteur pour l'action, et le processus de planification stratégique lui-même peut servir d'outil pour harmoniser les perspectives et les opérations. Au Maroc, de récentes réformes constitutionnelles ont entraîné une augmentation des demandes envers l'institution supérieure de contrôle, à savoir la Cour des comptes du Maroc (CCM). Une stratégie développée, en particulier si celle-ci comporte une vision à plus long terme que tous les changements juridiques, politiques ou socio-économiques, peut servir de feuille de route pour garantir que la CCM remplit effectivement son mandat élargi. Ce chapitre explore des observations et défis majeurs concernant l'approche actuelle de la CCM en termes de planification stratégique, et suggère des domaines d'amélioration.

1.1 Développement d'une stratégie à long terme en réponse à un mandat élargi

La CCM a pris des mesures pour améliorer la planification stratégique en réponse à des réformes majeures, mais elle pourrait bénéficier d'une stratégie à long terme plus solide.

La Cour des comptes du Maroc (CCM) est chargée de garantir la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de responsabilisation des instances étatiques et publiques à travers ses audits et son travail de conseil. Fondée en 1979 en tant que juridiction financière, la CCM a vu son rôle et ses responsabilités s'étendre peu à peu. Récemment, la Constitution de juillet 2011 et la Loi organique relative à la loi de finances révisée (LOLF) de 2015 ont indiqué que le gouvernement devrait rendre des comptes, non seulement sur l'exécution du budget public, mais de plus en plus pour un usage efficace, efficient et économique des fonds publics. Par ailleurs, le Plan d'action de gouvernement ouvert, la Stratégie nationale anticorruption, les nouvelles responsabilités conférées au niveau local et le système de gestion des finances publiques révisé soulignent la nécessité d'une élaboration des politiques plus efficace et légitime et d'un renforcement de la stratégie et de la capacité de la CCM à répondre aux nouvelles demandes.

La planification stratégique et une stratégie cohérente sont essentielles pour qu'une organisation puisse remplir son mandat efficacement de manière ciblée, économique et méthodique, afin d'atteindre ses objectifs à court terme comme à long terme. L'importance de la planification stratégique ressort clairement dans toutes les normes internationales relatives aux ISC. Par exemple, les Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) 20 soulignent la nécessité de conserver une stratégie transparente vis-à-vis des parties prenantes, y compris les entités législatives et les autorités exécutives (INTOSAI 2010). La planification stratégique désigne le processus par lequel les instances dirigeantes déterminent les priorités, orientent l'énergie et les ressources et s'assurent que le personnel et les partenaires clés collaborent en vue de produits et résultats communs. Il en résulte un plan stratégique pluriannuel utilisé comme outil pour communiquer les objectifs de l'ISC, les mesures prises pour les atteindre et tous les autres éléments critiques développés pendant l'exercice de planification. Une planification stratégique efficace formule non seulement la direction prise par l'organisation et les actions nécessaires pour progresser, mais également la manière dont celle-ci va mesurer les progrès et les réussites en fonction d'indicateurs de performance prédéfinis.

Au cours des dernières décennies, plusieurs réformes juridiques et constitutionnelles ont requis une restructuration fondamentale de la CCM et de son travail. L'autorité de la CCM s'étend désormais au-delà des audits financiers et de conformité pour inclure l'évaluation de l'efficacité, de l'efficacité et de l'économie des politiques publiques. Par exemple, depuis janvier 2004, et en parallèle avec les réformes de « décentralisation » et de « déconcentration » du Maroc, 9 Cours régionales des comptes (CRC) ont été créées pour couvrir les 16 régions du Maroc à l'époque. Suite au dernier découpage régional qui a réduit le nombre des régions à 12, d'autres CRC ont été créées, ainsi chaque région est actuellement couverte par une CRC.

Il incombe aux CRC d'auditer les comptes des collectivités locales (p. ex. les communes, les conseils provinciaux et régionaux) et de leurs établissements publics, assurant ainsi un contrôle équilibré et intégré de toutes les parties prenantes dans les diverses chaînes de gestion des finances publiques impliquant les autorités nationales et locales. En plus des changements majeurs introduits par la Constitution de 1996, la Constitution de juillet 2011 a davantage élargi le rôle de la CCM. La Constitution de 2011 a confié à la CCM la mission de « protéger les principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de responsabilité ». L'autorité de la CCM a notamment été étendue au-delà du contrôle de la régularité des dépenses et de la conformité aux règles pour inclure l'évaluation de l'efficacité, de l'efficacité et de l'économie des politiques publiques. La CCM assume également des responsabilités de contrôle et de suivi des déclarations de patrimoine obligatoires de certains dirigeants et postes d'élus (Lois 52-06 et 54-06 de 2008). Plus récemment, en 2016, un amendement au Code des juridictions financières ajoutait explicitement aux responsabilités de la CCM : le suivi de la mise en œuvre des recommandations et l'audit des comptes des partis politiques.

L'adoption de la LOLF en 2015 a également des conséquences importantes sur la gouvernance au Maroc, notamment une incidence sur le type d'audits que la CCM effectue (voir l'encadré 1.1 pour davantage de détails sur la LOLF). Avec une attention supérieure accordée au suivi de la performance dans les organisations du secteur public (p. ex. l'obligation pour chaque ministère, département et agence d'adopter des cadres budgétaires pluriannuels avec des objectifs et des indicateurs de performance prédéterminés, et d'établir des rapports annuels sur la réalisation des objectifs intermédiaires), le nouveau système budgétaire requiert que la CCM assure une assistance effective dans la collecte et l'évaluation des informations de performance produites par les services publics. À la suite des réformes récentes, la CCM s'est vu attribuer trois nouvelles missions qui ont un impact direct sur son orientation stratégique, notamment :

- La certification des comptes de l'État (Articles 31 et 69 de la LOLF)
– Dès 2018, les comptes publics du Maroc devront être développés selon le nouveau système de comptabilité générale, la CCM intervenant ensuite pour certifier les états financiers et autres déclarations produits à partir de janvier 2020 ;
- L'assistance au Parlement – en particulier dans le contexte de la Loi de règlement, accompagnée des rapports de performance compilés par le ministère des Finances et des rapports d'audit de performance (Article 66 de la LOLF) ; et
- Évaluation des politiques et programmes publics.

Encadré 1.1. Loi organique relative à la loi de finances (LOLF) du Maroc pour une transparence et une responsabilité accrues

La Constitution de 2011 et l'adoption de la Loi organique relative à la loi de finances (LOLF) en 2015 démontrent une grande avancée dans l'amélioration de la transparence et de la responsabilité budgétaires au Maroc. Au cours des dix dernières années, le Maroc s'est efforcé en permanence de développer un système effectif de bonne gouvernance budgétaire. La LOLF est ambitieuse dans ses implications pour le système de gestion des finances publiques tout entier, en affectant des rôles et des responsabilités à toutes les étapes du cycle budgétaire dans le but d'obtenir un processus budgétaire hautement performant, transparent et démocratique, notamment via une plus grande implication du Parlement.

Spécifiquement, la LOLF, dont la mise en application s'étendra de 2016 à 2020, vise à une gestion plus efficace des dépenses publiques par rapport à des objectifs politiques, via :

- L'adoption d'un programme budgétaire pluriannuel à tous les niveaux ;
- Une refonte complète du format et de la classification du budget en fonction des programmes, projets et actions nouvellement établis, chacun associé à des objectifs politiques spécifiques (et non plus selon une classification par unité administrative ou selon la nature des dépenses) ;
- La création de « Responsables de programmes », rendant compte de toutes les dépenses publiques dans leur domaine d'activité ;
- Une présentation au Parlement des Plans ministériels de performance annuelle accompagnant le projet de Loi de finances, et d'un rapport de performance annuelle consolidé accompagnant le projet de rapport financier de fin d'exercice ;
- L'adoption du système de comptabilité d'exercice pour les programmes, projets et actions, axé sur l'efficacité de l'action publique ; et

Encadré 1.1. Loi organique relative à la loi de finances (LOLF) du Maroc pour une transparence et une responsabilité accrues (suite)

- Le suivi, l'audit et l'évaluation de la performance des dépenses.

La LOLF renforce le rôle du Parlement dans le débat sur le budget grâce à des dispositions comme l'amélioration des informations fournies par le Gouvernement et la révision des modalités de vote des Lois de finances annuelles. De plus, les ministères travailleront à développer un programme de performance ministériel accompagnant le projet de Loi de finances, et présenteront les informations sur leurs stratégies, programmes, objectifs et indicateurs de performance. Ils devront également préparer un Rapport de performance ministériel que le ministère des Finances consolidera dans le Rapport annuel de performance joint au rapport financier de fin d'exercice et présenté au Parlement pendant le cycle d'approbation du budget. Il sera possible d'utiliser la rétroaction obtenue dans le processus budgétaire, tirée des résultats des audits et évaluations de performance.

La nouvelle conception du système de gestion des finances publiques du Maroc a entraîné un regain d'intérêt envers l'évaluation des politiques publiques. Elle propose de développer les Lois de finances annuelles en référence à un plan triennal glissant, mis à jour chaque année. L'approche consiste d'une part à définir et déterminer clairement les responsabilités tout en expliquant les objectifs opérationnels et les résultats attendus des opérations, et d'autre part, à accorder davantage de flexibilité aux responsables dans leur rôle de coordonnateurs des dépenses publiques. Ceci ouvrira la voie à l'évaluation de la performance de l'action politique via un ensemble d'indicateurs et conduira à renforcer le contrôle de l'exécution budgétaire par le Parlement au moyen d'audits de performance.

Source : OCDE (2015), Gouvernement ouvert au Maroc, Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique, Publication de l'OCDE, Paris.

La CCM a pris des mesures pour améliorer sa planification stratégique afin de rester en phase avec l'environnement institutionnel et politique en constante évolution. Par exemple, la CCM a développé des plans d'action et des initiatives au cours des dernières années pour moderniser les processus internes et renforcer sa capacité. Cet effort vise notamment à :

- i. adapter la structure organisationnelle de la CCM aux nouvelles missions d'audit (nouvelles Chambres en charge de l'approbation des comptes et de l'audit des déclarations de patrimoine, des partis politiques et des campagnes électorales), y compris au niveau régional ;
- ii. formaliser les politiques et recommandations internes à travers le développement de manuels d'audit et d'un Code de conduite pour

- les auditeurs (avril 2015), définissant des normes de conduite éthique et de prévention des conflits d'intérêts (*Charte déontologique des magistrats des juridictions financières*) ;
- iii. soutenir le déploiement de l'infrastructure informatique dans toutes les unités d'audit grâce à des plans directeurs informatiques (*Schéma Directeur Informatique*) pour 2016-2018 ;
 - iv. mettre en œuvre et développer une fonction de gestion de la qualité pour développer les normes et outils destinés au contrôle de la qualité ;
 - v. garantir le recrutement et la formation d'auditeurs hautement compétents grâce à des concours et à l'élaboration d'un programme de formation pluriannuel pour 2016-2018, coïncidant avec l'ouverture d'un nouveau Centre de formation à Rabat en septembre 2015 ; et
 - vi. intégrer les normes professionnelles et les bonnes pratiques issues de l'audit du secteur public à travers des alliances stratégiques et des programmes de coopération avec des partenaires bilatéraux et multilatéraux (Initiative de développement de l'INTOSAI, Association des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques ayant en commun l'usage du français, ou AISCCUF, et projets de jumelage avec l'Union européenne).

De plus, la CCM dispose d'un mécanisme formel pour la programmation des audits, qui consiste en réunions du Comité des Programmes et des Rapports, présidé par le Premier Président en présence du secrétaire général et des Présidents des Chambres, les présidents des CRC peuvent assister aux travaux du Comité, sur invitation du Premier Président. Ce processus vise à définir les objectifs, les audits et les cibles de la CCM pour l'année à venir, et à allouer des missions d'audit à chaque unité d'audit. Les thèmes d'audit sont présentés par les présidents de chambres au Comité, à l'issue d'une approche de bas en haut dans laquelle les auditeurs ont leur mot à dire sur la sélection des missions d'audit, et peuvent également prendre en compte les demandes extérieures émanant du Parlement ou du gouvernement. Ces activités sont la preuve des mesures positives que la CCM a entreprises pour répondre de manière stratégique à un environnement institutionnel en constante évolution, et pour s'aligner sur la norme ISSAI 10, qui appelle les ISC à s'assurer d'être libres de toute

direction ou interférence du Parlement ou du pouvoir exécutif lors de la sélection des questions d'audit et de la programmation.

Ceci inclut l'indépendance des cours régionales, en termes de programmation des audits, qui est garantie par la loi. Une présentation de la Cour des comptes du Maroc est fournie dans l'encadré 1.2.

La CCM bénéficierait de l'élaboration d'un document exhaustif sur une stratégie pluriannuelle qui présenterait une vision et un plan stratégiques clairs dépassant le cadre du programme d'audit annuel et couvrant l'éventail des activités de la CCM. Lors du déroulement de cette étude, début 2017, la CCM a commencé à développer un document de stratégie pour 2017-2020 comprenant la vision, la mission, les valeurs et les objectifs de la Cour. La Cour profiterait d'un renforcement du premier document provisoire qui inclurait un plan plus détaillé et des références plus solides sur la manière et le calendrier selon lesquels les objectifs doivent être atteints.

Les institutions de contrôle qui accomplissent leurs missions avec des ressources limitées peuvent juger plus facile de se démener quotidiennement pour trouver des ressources plutôt que d'adopter une vision à plus long terme. L'établissement d'une vision stratégique et sa traduction en objectifs, priorités et plans d'action opérationnels, peuvent apporter un certain nombre d'avantages, tels qu'un équilibre plus effectif des nouvelles responsabilités, la construction d'une appropriation partagée des résultats escomptés, l'optimisation des dispositions et des ressources internes, et l'amélioration de l'équilibre entre les approches centralisées et décentralisées de l'audit. Une vision et une stratégie claires permettent également d'orienter les autres activités actuelles de la CCM, telles que la programmation des audits. Un environnement politique en constante évolution rend la planification stratégique encore plus nécessaire afin de cibler les opportunités clés et d'utiliser les ressources de manière efficace et efficiente. De plus, en traduisant sa vision et l'énoncé de sa mission en objectifs clairs, pertinents et formalisés, la planification stratégique permettrait à la CCM d'affiner ses approches également dans d'autres domaines :

- En général, la planification stratégique consiste à définir la manière de faire face aux différentes responsabilités afférentes au mandat donné et à atteindre divers objectifs sur une période de temps déterminée (3, 5 à 10 ans) avec des ressources disponibles restreintes. Cela aiderait la CCM à tirer parti de son avantage comparatif en audit externe, en soulignant son solide mandat constitutionnel, son indépendance fonctionnelle, sa vision panoramique unique sur les opérations du gouvernement et sa

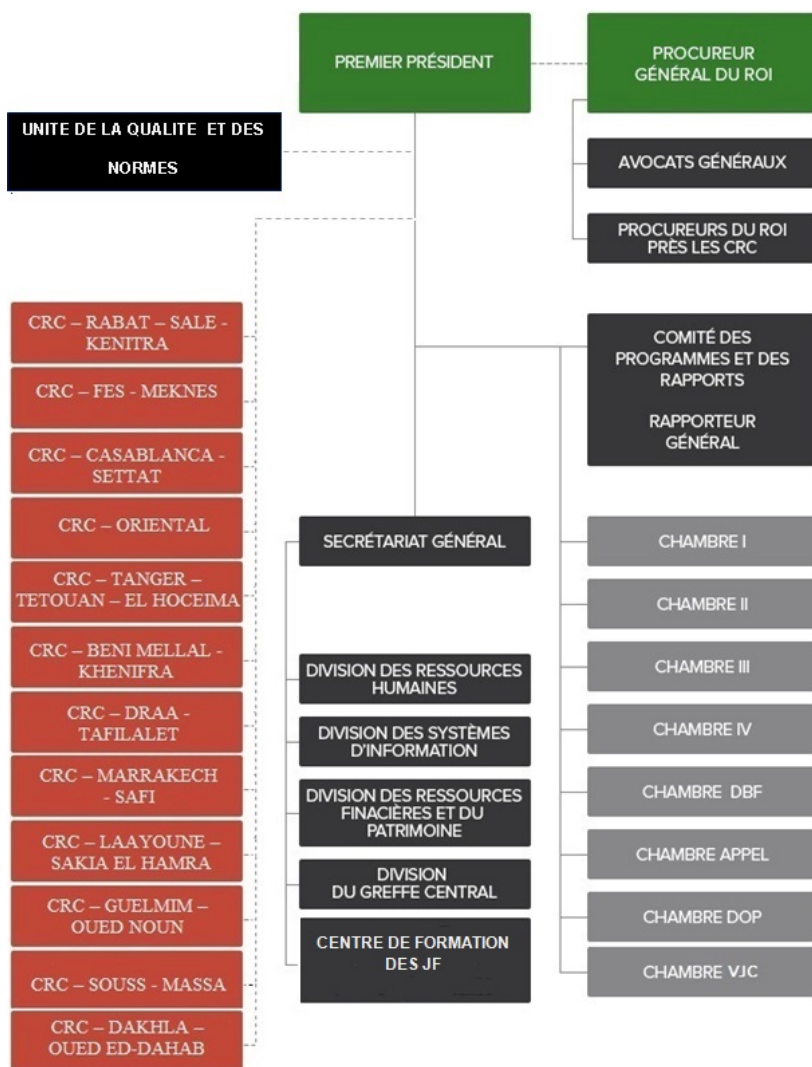
réputation d'institution digne de confiance libre de toute ingérence politique ;

- Communiquer clairement et collaborer avec les parties prenantes clés pour atteindre les objectifs de la CCM, promouvoir la transparence et la responsabilisation, et augmenter l'impact des conclusions d'audits ;
- Informer les décideurs et se coordonner sur les problèmes opérationnels et tactiques clés, tels que l'allocation des ressources, le développement de la capacité et la mesure de la performance, et d'autres efforts comme l'harmonisation des priorités d'audit entre les unités et avec les CRC ; et
- Atténuer les risques stratégiques, opérationnels et de réputation, en établissant un équilibre entre des activités qu'elle peut accomplir de la manière la plus efficace et efficiente possible (p. ex. les audits financiers, de conformité et de performance) et d'autres requêtes et attentes, sans compromettre son rôle d'institution d'audit professionnelle et indépendante.

Encadré 1.2. Présentation de la Cour des comptes du Maroc

La première tentative de création d'un mécanisme d'audit pour l'administration publique au Maroc remonte à 1960, avec la Commission nationale des comptes dirigée par le ministère des Finances. Cependant, ce n'est qu'en 1979 que la Cour des comptes du Maroc (CCM) fut créée par la loi n°12-79. La CCM fut ensuite reconnue comme Institution supérieure de contrôle du Maroc dans la Constitution de 1996. Traditionnellement, s'inspirant du modèle Napoléonien des ISC utilisé dans les pays latins d'Europe et de l'Afrique francophone, la CCM est investie d'une double autorité judiciaire et administrative. Elle est indépendante des pouvoirs législatifs et exécutifs. La CCM accomplit à la fois la fonction de contrôle externe concernant l'utilisation et la gestion des fonds publics, et la fonction de juge des comptes puisqu'elle a également la possibilité de prononcer des jugements sur la régularité des dépenses publiques et la conformité du gouvernement avec les lois et les réglementations. Le périmètre d'audit de la CCM est large, embrassant des entités gouvernementales comprenant les ministères, départements sectoriels et agences publiques aux niveaux central et extérieur ainsi que les collectivités locales (régions, provinces, ou préfectures, communes) aux niveaux régional et local, de même que les entités commerciales et industrielles sous la tutelle de ministères (p. ex. des entreprises publiques ou d'État), les entités de sécurité sociale et autres organisations recevant des fonds publics. La CCM employait 360 professionnels nommés par Dahir royal (magistrats) en 2016, dont la moitié étaient déployés dans les Cours régionales

Encadré 1.2. Présentation de la Cour des comptes du Maroc (suite)



Source : Site Web de la Cour des comptes du Maroc (www.courdescomptes.ma)

Encadré 1.2. Présentation de la Cour des comptes du Maroc (suite)

La CCM jouit d'une position statutaire unique en tant que juridiction financière supérieure investie d'un pouvoir de sanction et d'application de la loi, et de fortes garanties constitutionnelles pour son indépendance (c.-à-d. à distance égale des pouvoirs exécutifs et législatifs), ainsi que de l'inamovibilité de ses membres magistrats (Statut des magistrats des juridictions financières). Le mandat d'audit et le domaine de juridiction de la CCM sont ancrés dans la législation, et les pouvoirs d'audit sont clairement définis (Code des juridictions financières en 2002). Selon la Constitution marocaine de 2011, l'indépendance de la CCM est garantie et se manifeste dans les dispositions suivantes :

- La CCM est indépendante des pouvoirs législatifs et exécutifs.
- Le Premier Président et le Procureur général sont nommés par Sa Majesté le Roi.
- La CCM dispose de son propre budget et son Président est chargé de sa mise en œuvre.
- La CCM établit indépendamment son programme d'action annuel, et les décisions de la CCM sont prises de manière collégiale.

L'objectif fondamental de la CCM et des Cours régionales des comptes est de promouvoir une gestion saine des fonds publics afin de renforcer la bonne gouvernance, la transparence et la moralité des affaires publiques. Le principal mandat de la CCM est de garantir le contrôle suprême supérieur de l'exécution budgétaire. À cet égard, l'activité de surveillance accomplie par la CCM est double : un contrôle juridictionnel et un contrôle de la gestion basé sur l'audit des résultats et de la performance. La CCM a également juridiction sur les départements ministériels, les établissements et entreprises publiques et les institutions publiques au niveau national de même qu'au niveau local. Conformément à la Constitution de 2011, la CCM fournit assistance au Parlement et au Gouvernement dans les domaines définis par la loi. À cet égard :

- La CCM peut répondre aux questions soulevées par le Parlement découlant de l'examen du rapport sur l'exécution de la loi de finances.
- À la requête du Parlement ou du gouvernement, la CCM peut effectuer des missions d'évaluation des projets publics et un contrôle de la gestion des entités publiques. La CCM peut également mener des activités de contrôle sur des projets mis en œuvre en partenariat avec des agences des Nations unies (PNUD, FNUAP, UNICEF) ; et

Encadré 1.2. Présentation de la Cour des comptes du Maroc (suite)

- Le rapport annuel de la CCM est présenté à Sa Majesté le Roi et couvre toutes ses activités, y compris la mise en œuvre du budget national, et contient des propositions pour améliorer la gestion des fonds publics. Le rapport est publié au Bulletin officiel du Royaume. Les activités de la CCM sont également présentées au Parlement sur une base annuelle et font l'objet d'un exposé du Premier Président devant les deux Chambres réunies. Cet exposé est suivi d'un débat parlementaire avec le gouvernement.

Source : Constitution du Royaume du Maroc (2011) ; Site Web de la Cour des Comptes du Maroc (www.courdescomptes.ma).

Les nouvelles demandes adressées à la CCM aux termes de la Constitution de 2011 forcent d'autant plus la CCM à faire preuve de souplesse stratégique et opérationnelle en élaborant un cadre de planification stratégique formel. De plus, la LOLF requiert que les institutions publiques adoptent un cadre budgétaire tri-annuel à partir de 2018, ce qui renforce davantage la nécessité d'une stratégie solide et d'un processus de planification stratégique sain. Lors de l'amélioration de son processus de planification stratégique dans le prolongement de sa vision stratégique, la CCM pourrait considérer les recommandations suivantes :

- *Établir un processus de planification systématique afin de parvenir à un consensus sur les résultats attendus et rester réactive face à un environnement changeant.* Ceci pourrait impliquer l'évaluation des besoins de l'environnement interne et externe, et l'analyse des risques les plus élevés au sein du gouvernement et parmi les entités auditées. Les considérations clés concernant la formulation et l'exécution de la stratégie incluent les points suivants :
 - *Formulation de la stratégie*—Cette phase consiste en la documentation d'un plan stratégique de haut niveau, qui inclut la vision ou l'énoncé de la mission. Ces énoncés communiquent les valeurs, buts et objectifs exprimés par la CCM en un seul document écrit. Celui-ci doit être concis et marquant, et peut mettre l'accent à la fois sur le bien public au sens plus large que la CCM entend promouvoir par ses travaux (p. ex. une bonne gouvernance publique) et sur les hauts standards professionnels visés par la CCM dans la poursuite de sa mission. Ce document peut décrire comment

les différents types d'audit (p. ex. finances, conformité et performance) sont alignés sur les objectifs stratégiques et l'allocation des ressources.

- *Exécution de la stratégie*—Dans cette phase, le plan stratégique de haut niveau est traduit en objectifs opérationnels et communiqué au personnel pour garantir une cohérence et une concentration organisationnelle à tous les niveaux de la CCM. Des outils comme des tableaux de bord peuvent être utilisés pour suivre l'exécution des activités relatives à des objectifs et actions prédéterminés. Dans le cadre de l'exécution, la CCM pourrait veiller à ce que la programmation des audits reflète les priorités stratégiques au même titre que les risques.
- *Optimiser les arrangements et processus internes afin d'harmoniser les objectifs stratégiques avec la gestion des ressources.* Ceci pourrait inclure :
 - de cartographier les domaines d'expertise de tout le personnel, afin de déterminer la base de ressources et les ensembles de compétences de la CCM, et d'affiner des critères objectifs de recrutement et de renforcement des compétences. Ceci pourrait également servir à l'évaluation des performances du personnel, et contribuer à soutenir la motivation du personnel et la méritocratie à tous les niveaux de la CCM ; et
 - de continuer à optimiser la structure organisationnelle de la CCM en prévision d'activités nouvelles ou croissantes (p. ex. la certification, le suivi de l'exécution budgétaire, l'évaluation des politiques publiques) qui requièrent des compromis cohérents et documentés dans l'allocation des tâches et des ressources, y compris au sein des CRC où les unités de contrôle ne dupliquent pas systématiquement la division sectorielle et judiciaire des Chambres de la CCM.
- *Examiner les mécanismes permettant de suivre et d'évaluer la performance organisationnelle.* Ceci pourrait impliquer la conception et la diffusion d'indicateurs clés de performance (ICP) (liées aux entrées, sorties ou résultats) destinés à mesurer les progrès des travaux de la CCM. Les ICP stratégiques sont utilisés pour suivre l'efficacité et l'efficience opérationnelle des organisations, et déterminer les écarts entre les objectifs de performance réels et visés. Les résultats des mécanismes de suivi et d'évaluation peuvent fournir une rétroaction utile pour

réévaluer les orientations stratégiques de la CCM et effectuer les ajustements nécessaires.

- *Lier la stratégie et les activités de la CCM aux objectifs nationaux, aux risques et tendances émergentes, ainsi qu'aux normes internationales.* Les ISC qui cherchent à améliorer leurs contributions à la bonne gouvernance - ou à des politiques et programmes publics plus efficaces, efficaces et économiques - doivent également veiller à ce que leurs propres institutions soient correctement régies et aient des stratégies définissant clairement les priorités. La CCM peut se servir d'exemples et de principes internationaux comme cadre pour mieux comprendre la manière dont elle peut stratégiquement s'aligner sur les principes de bonne gouvernance. Par exemple, la résolution 69/228 des Nations unies insiste sur la nécessité de renforcer les ISC pour promouvoir et encourager l'efficacité, la reddition des comptes, l'efficacité et la transparence au sein du gouvernement (Nations unies, 2014). En outre, la norme ISSAI 12 remarque que « les objectifs et principes [qui] visent à aider les ISC à progresser et à permettre à toutes les ISC de communiquer et de promouvoir la valeur et les avantages qu'elles peuvent apporter à la démocratie et à la reddition des comptes dans leurs juridictions respectives » (INTOSAI 2013).

1.2 Renforcement stratégique de la capacité des Cours régionales des comptes

La CCM pourrait améliorer les efforts existants pour établir des liens stratégiques avec les Cours régionales des comptes (CRC) en formalisant des recommandations supplémentaires, des mécanismes de contact et de coordination au niveau régional et local.

L'expérience des pays qui ont entrepris des réformes de décentralisation ambitieuses suggère que le processus de décentralisation doit être accompagné d'un renforcement des institutions de contrôle (OCDE, 2014). Ceci doit garantir que les ressources utilisées par les gestionnaires locaux et les communes sont convenablement gérées et permettent d'atteindre les résultats visés par les politiques. Au Maroc, la grande réforme territoriale introduite en 2010 a créé de fortes implications en termes de charge de travail et de gestion des ressources pour la CCM, car les gestionnaires locaux dans les communes, provinces, préfectures et régions du pays reçoivent des compétences et ressources croissantes pour conduire et exécuter des réglementations entièrement nouvelles dans leur juridiction territoriale. Ceci inclut un recours à des services de gestion délégués sur la base de concessions pour les services de diffusion publics ou d'autres formes de participation privée dans la prestation de services publics (gestion déléguée).

Une gouvernance responsable repose sur les contributions de nombreux acteurs à tous les niveaux du gouvernement. Dans certains pays, en particulier ceux qui sont régis par un système de gouvernement fédéral, la fonction d'audit externe est décentralisée ou déléguée à des entités régionales ou locales. C'est le cas au Mexique, aux États-Unis et en Allemagne, par exemple. Dans d'autres contextes, les institutions d'audit au niveau régional sont une réplique quasiment identique des fonctions de leurs homologues nationaux. Dans un effort visant à assurer une couverture d'audit systématique et cohérente à tous les niveaux du gouvernement, en parallèle avec la réforme de décentralisation du Maroc, la CCM a fait l'objet d'une transformation structurelle, entraînant la création de 12 CRC. L'encadré 1.3 fournit des informations supplémentaires sur la régionalisation au Maroc.

Encadré 1.3. Le projet de régionalisation avancée du Maroc

La décision d'entreprendre un processus de « régionalisation avancée » au Maroc a été annoncée le 3 janvier 2010 par le Roi Mohammed VI, comme une nouvelle phase de la politique de décentralisation initiée plus de vingt ans auparavant. La réforme, en déléguant les pouvoirs du gouvernement national aux autorités régionales et locales conformément au principe de subsidiarité, a été concrétisée en 2015 par deux lois organiques pour les régions et communes (juillet 2015) et les premières élections régionales au suffrage direct au Maroc. Les objectifs se composent de trois volets :

- Rapprocher des citoyens le processus de décision en promouvant la participation locale dans la gouvernance ;
- Réduire les disparités entre les régions, dans un pays où les activités économiques et les opportunités d'emploi varient fortement entre les régions (4 des 12 provinces du Maroc représentent à elles seules 50 % du PIB) ; et
- Créer des politiques publiques qui répondent aux besoins des citoyens en améliorant la cohérence des politiques et l'efficacité au niveau local (par opposition à un travail « en silo » des ministères gouvernementaux).

Spécifiquement, ce processus a jeté les bases de la création de 12 unités administratives régionales, s'ajoutant aux préfectures (13) ou provinces (62) déjà existantes, ainsi qu'aux 1 503 communes (221 urbaines et 1 282 rurales), pour transférer de nouvelles compétences et ressources à des entités nouvellement établies (conseils régionaux et agences régionales). Tandis que les collectivités territoriales doivent encore renforcer leur autonomie administrative et financière, la Constitution de juillet 2011 représente un grand pas en avant dans le développement de la décentralisation au Maroc, avec la consécration du principe de « décentralisation évolutive » dans la section IX.

Afin de soutenir le processus de régionalisation, la Constitution de 2011 institue une nouvelle organisation des activités d'audit au niveau régional. Spécifiquement, l'article 149 précise les tâches confiées aux Cours régionales des comptes, qui sont chargées de contrôler les comptes publics et la gestion publique des régions, des autres collectivités territoriales et de leurs groupements. En 2015, pour respecter le découpage régional du pays, le nombre de CRC est passé de 9 à 12. Les CRC sont fonctionnellement indépendantes en termes de programmation et d'exécution de leur mandat, mais elles restent liées à la CCM en ce qui concerne la coordination et les ressources (humaines et financières).

Source : Site Web de la Cour des comptes du Maroc (www.courdescomptes.ma).

Au Maroc, la fonction d'audit externe est centralisée au sein de la CCM, et soutenue par les CRC dans chacune des 12 régions qui disposent d'un niveau d'autonomie défini par la loi, et d'autorité déléguée. Les CRC supervisent l'exécution du budget dans les différentes couches de l'administration publique locale. Elles varient en taille et en capacité. Les CRC ne sont pas séparées juridiquement de la CCM, et cette dernière gère le budget et l'allocation des ressources globales. Néanmoins, les CRC jouissent d'une autonomie, particulièrement dans la détermination de leur programme de travail (sélection et priorisation des audits) et de l'allocation des ressources au sein de ce programme. Le programme d'audit annuel des CRC est porté à la connaissance du Premier Président qui assure la coordination et le suivi des travaux de ces CRC. Cependant, chaque CRC définit une sélection de sujets d'audit potentiels à sa seule discrétion. En l'absence d'un cadre méthodologique établi au niveau central pour la planification et l'exécution des audits, il existe un risque de divergence d'approche entre les différentes CRC.

Afin de surmonter ces divergences éventuelles, la CCM garde un rôle de coordination pour l'allocation des ressources et la gestion de la performance des CRC. Par exemple, la CCM fait office de Cour d'appel pour tous les jugements rendus par les CRC. La CCM est chargée d'autres rôles et activités d'importance. Par exemple, la CCM suit l'exécution et l'achèvement des activités d'audit au niveau local, prend note des rapports des CRC et œuvre pour la cohérence et la qualité des audits, en appliquant les normes définies par la CCM. Les besoins en capacité au niveau régional sont importants au sein des CRC qui, selon leurs représentants, ont besoin non seulement de davantage de ressources financières et humaines, mais également de compétences et d'expertise supplémentaires.

Des représentants de la CCM et des CRC ont souligné les défis auxquels les régions doivent faire face en effectuant des audits avec des ressources et des capacités limitées. De plus, selon ces représentants, les entités administratives régionales ont tendance à se baser sur des règles, en faisant passer la conformité avec les lois avant les efforts proactifs en vue d'atteindre les résultats des politiques et d'améliorer la gouvernance. L'approche de l'audit de la CCM elle-même, qui met l'accent sur les audits de conformité, peut encourager cette approche. Au cours des ateliers et des entretiens, la coordination avec et entre les CRC a été présentée à la CCM comme un défi majeur et un domaine d'amélioration potentielle. La CCM a pris des mesures pour améliorer la coordination. Par exemple, la CCM a récemment initié des audits « conjoints » ou coordonnés réunissant des équipes d'audit des niveaux national ou régional autour d'un thème commun (p. ex. un rapport d'audit sur la gestion déléguée des services de base et sur la gestion de la fiscalité locale). Cet effort vise à renforcer la collaboration

entre les unités d'audit et encourager le partage des pratiques et des expériences. La coordination couvre presque tous les aspects professionnels (programmation, méthodologie, suivi, recommandations et évaluation) en vue d'harmoniser le travail des CRC. Afin de répondre aux besoins des CRC, la CCM a commencé à rédiger un « Programme de partenariat » afin de les aider à mieux gérer leur charge de travail et à atteindre des résultats. La CCM organise également des formations régulières à destination des magistrats des CRC afin d'encourager la convergence des pratiques et renforcer leurs capacités. Cet effort souligne la volonté de la CCM de dépasser les approches ad hoc pour la gestion continue des problèmes liés à la CRC en faveur d'une approche plus systématique et stratégique. En développant sa stratégie pour faire progresser la responsabilisation à tous les niveaux de l'administration, la CCM pourrait considérer l'application d'aspects clés du renforcement des capacités élaboré par l'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) et l'Organisation arabe des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ARABOSAI). À mesure que la CCM développe son approche pour améliorer la capacité et la coordination, elle pourrait tirer parti des remarques suivantes, dont beaucoup sont mentionnées dans le guide de renforcement des capacités INTOSAI (INTOSAI 2007) :

- *Veiller à ce que le Programme de partenariat définisse clairement des activités permettant de profiter de l'expérience et des résultats durables de la CCM et des CRC.* Ceci inclurait des mécanismes pour évaluer la performance et mesurer les impacts, de même que la fourniture de ressources financières et humaines afin de s'assurer que les investissements immédiats procurent des avantages à long terme.
- *Développer les connaissances au moyen de recommandations internes et de manuels améliorés sur l'audit de base ainsi que sur des thèmes clés des chambres de la CCM.* Il serait possible d'élaborer des manuels accessibles, précis, clairs et pertinents (INTOSAI 2007), en s'appuyant sur les contributions du bureau d'audit national (à savoir la CCM) et celles des 12 CRC. Le développement de tels manuels peut également promouvoir la coordination, la mise en commun des idées et la cohérence dans l'interprétation des politiques, règles et recommandations existantes.
- *Continuer à investir dans les ressources en personnel et la professionnalisation.* Ceci pourrait inclure la poursuite des efforts de recrutement continus à la CCM et d'envisager d'augmenter la proportion de nouvelles recrues affectées aux CRC, en fonction des besoins locaux. De plus, la CCM pourrait bénéficier d'une plus grande

formalisation et promotion de l'évolution de carrière et de la mobilité verticale du personnel entre la CCM et les CRC.

- *Amélioration de la coordination et de la coopération entre les CRC afin d'assurer une couverture territoriale uniforme et d'éviter les écarts ou failles.* Les CRC pourraient établir des groupes de travail thématiques afin de développer des approches cohérentes dans les domaines clés, tels que l'amélioration de la responsabilité budgétaire, l'audit de performance et le renforcement des systèmes informatiques. Une plus grande coordination avec les CRC pourrait également mettre l'accent sur le développement d'audits conjoints dans les secteurs clés à haut risque, promouvant ainsi le partage des connaissances et la cohérence.

1.3 Planification pour un engagement efficace avec les parties prenantes externes clés

Dans le cadre de sa planification stratégique, la CCM pourrait placer davantage l'accent sur l'identification systématique et routinière des besoins des utilisateurs clés (les entités auditées, le Parlement et le public) puis sur l'optimisation des processus, de la coordination et de la communication.

Le maintien d'une communication et d'une coordination efficaces avec les entités externes, si nécessaire, comporte un certain nombre d'avantages pour les ISC en ce qui concerne l'acquittement de leurs mandats. Par exemple, le maintien de relations d'échange et d'écoute avec les entités auditées, tout en conservant l'indépendance, peut faciliter le processus d'audit et encourager le partage des informations. Ceci peut à son tour mener à des conclusions plus pertinentes et à une mise en œuvre améliorée des recommandations. De façon similaire, une communication efficace avec le Parlement peut permettre de s'assurer que les rapports d'audit sont ciblés, pertinents et utilisés afin d'informer les élus et les responsables des prises de décision budgétaires.

Il est essentiel de considérer d'un point de vue stratégique la façon dont une ISC communique et collabore avec les entités auditées et d'autres utilisateurs externes de son travail afin d'en préserver la pertinence et l'impact. Les normes internationales exigent que les ISC constituent des organisations modèles pour le secteur public et « prouvent leur pertinence aux citoyens, au Parlement et autres parties prenantes » (ISSA 12). Il est essentiel d'adopter une approche stratégique des contacts extérieurs à l'organisation pour respecter ce standard. La discussion ci-dessous présente un aperçu de la communication et de la coordination de la CCM avec les entités auditées et le Parlement, de même que les défis qui s'y rapportent.

La CCM et les entités auditées

Depuis 2011, la CCM est soumise à l'obligation constitutionnelle de publier l'ensemble de son travail, y compris les rapports particuliers et les décisions judiciaires, en plus de son Rapport annuel. D'autres vecteurs de communication des activités de la CCM incluent la publication sur Internet de certains rapports (habituellement thématiques), qui bénéficient de façon croissante d'une forte couverture médiatique, contribuant à une action gouvernementale rapide. Ceux-ci comprennent généralement des synthèses conviviales, qui reprennent les conclusions et recommandations clés, de même que les réponses fournies par les entités auditées, le cas échéant.

Au cours de ses audits, la CCM communique régulièrement avec les entités auditées. Par exemple, la CCM envoie des lettres de mission aux entités auditées pour les informer de nouveaux travaux et rencontre la direction de l'entité auditée afin de discuter de la portée, des objectifs, de la durée et des exigences de l'audit. Vers la fin d'une mission d'audit, il est recommandé que la CCM organise des réunions récapitulatives avec les responsables de l'entité auditée pour recueillir leurs commentaires et veiller à ce que les réponses à ces commentaires soient incluses dans le rapport final et que les commentaires soient pris en compte dans le rapport final. La CCM assure un suivi systématique de ses audits, généralement après une période de deux ans. Ce suivi peut prendre la forme d'une correspondance documentée demandant à l'entité auditée de fournir un compte-rendu des mesures correctives prises en réponse aux recommandations de l'audit, ou d'audits de suivi spécifiques destinés à assurer la mise en œuvre efficace des recommandations en cas de risque ou de matérialité élevé(e). En 2010, la CCM a mené 26 missions de suivi de ce type. Ces activités permettent à la CCM de respecter les normes internationales qui demandent des mécanismes de suivi efficaces sur les recommandations, comme le principe 7 de la Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC (INTOSAI 2007a).

La CCM dispose d'un cadre global pour collaborer avec les entités auditées en s'appuyant sur les bonnes pratiques, mais le processus de suivi pourrait bénéficier d'une plus grande cohérence et normalisation des processus parmi les entités auditées, y compris les chambres de la CCM ainsi que les CRC. Ces entités disposent de fait d'un pouvoir discrétionnaire pour déterminer les modalités exactes du suivi, ce qui conduit à des approches différentes au sein de la CCM et des CRC. Par exemple, une entité auditée a signalé qu'elle ne recevait pas suffisamment d'informations sur la durée et la portée de la mission, et elle n'était pas préparée à anticiper les demandes d'informations reçues, ce qui a provoqué des perturbations dans ses activités quotidiennes.

De plus, selon les responsables d'une entité auditée, la CCM ne partage pas toujours les recommandations provisoires avant de les finaliser et de les inclure dans un rapport d'audit. Enfin, dans le cas d'agences publiques sous l'égide d'un ministère de tutelle, le rapport d'audit est directement communiqué au Ministre au lieu d'être envoyé à l'entité auditée elle-même. Cette voie de rapport peut saper la prise en compte des recommandations et créer des lourdeurs administratives. La planification stratégique selon les besoins de ses utilisateurs, et l'adaptation de son approche en réponse à ces besoins, pourraient aider la CCM à éviter de tels problèmes, et au final renforcerait la responsabilisation par le biais d'une communication et d'une mise en œuvre des recommandations plus efficaces.

La CCM et le Parlement

Les relations traditionnelles entre la CCM et le Parlement concernent la supervision et le suivi du budget, tels que définis dans la Constitution du Royaume du Maroc de 2011. Ceci prend la forme de l'adoption par le Parlement de la « Loi de règlement » basée sur le rapport portant sur l'exécution de la loi de finances établi par la CCM. En outre, la CCM communique ses résultats et collabore avec les parlementaires par le biais d'autres mécanismes. Par exemple, le Premier Président de la CCM prononce chaque année un discours devant les deux Chambres réunies du Parlement sur les activités et les rapports de la CCM.

Le rapport annuel de la CCM est exhaustif, il implique un processus long et connaît souvent des retards. Par exemple, le rapport annuel de 2014 comptait 1675 pages et n'a été publié dans sa totalité qu'en mars 2016, soit trois mois après le délai fixé par le Code des juridictions financières. La loi prévoit que le rapport annuel doit être présenté à Sa Majesté le Roi dans un délai d'un an, le rapport étant publié à l'issue de cette présentation. Bien qu'une année entière soit allouée à la préparation de ce rapport, la loi n'interdit pas un dépôt anticipé du rapport. Les ISC remettent souvent leur rapport dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice financier. Par exemple, le Bureau d'audit national australien (ANAO) a publié son rapport annuel 2015–16 sous trois mois après la fin de l'exercice financier, en présentant le rapport au Parlement et en le publiant au même moment. Selon le Rapport de performance de la gestion des finances publiques de la Banque mondiale, la CCM s'est efforcée d'améliorer les délais de publication de ce rapport afin de mieux informer les décisions budgétaires (Banque mondiale, 2009), mais il est encore possible d'améliorer le calendrier de ce produit essentiel pour la CCM.

Afin de renforcer la capacité de supervision du Parlement, une commission parlementaire—la Commission de contrôle des finances publiques (Commission de contrôle)—a été créée en avril 2014 sous l'autorité

de la Chambre des Représentants. Quarante-trois membres issus d'une large palette de partis politiques sont représentés dans cette commission. Dans le cadre de ses tâches de supervision, la commission fournit une analyse des rapports de fin d'année de la CCM, évalue les politiques et programmes publics par le biais de demandes d'audit ad hoc envoyées à la CCM, et surveille la gestion des finances publiques et les réformes budgétaires. La création de cette commission est un pas en avant positif vers le renforcement de la supervision et de la responsabilisation du gouvernement, de même que vers l'amélioration de l'utilisation du travail de la CCM dans la prise de décision. Néanmoins, les discussions de l'OCDE avec les responsables de la CCM et d'autres parties prenantes suggèrent que de nouvelles améliorations pourraient être apportées pour clarifier les attentes de la commission, définir le rôle de la commission vis-à-vis de l'indépendance de la CCM, et communiquer la valeur ajoutée de la CCM pour le Parlement.

Selon certains responsables, la création de la Commission de contrôle, qui est chargée de la coordination directe avec la CCM, ne s'est pas accompagnée des ressources nécessaires qui lui auraient permis de s'acquitter efficacement de sa mission. Par ailleurs, il semble y avoir une certaine réticence au sein de la CCM à répondre aux requêtes d'audit de la commission. Selon les représentants de la Commission de contrôle, sur 18 de ces requêtes soumises par la commission en 2015, seules quatre ont été formellement acceptées par la Cour. Selon la CCM, si elle avait accepté les 18 requêtes, elle n'aurait pas pu inclure d'autres audits dans son programme. Les relations entre la CCM et le Parlement sont encadrées par la Constitution. Les demandes d'assistance doivent être formelles et la CCM doit répondre favorablement ou défavorablement à une telle demande selon sa capacité à exécuter le travail demandé. Bien que les ISC tiennent généralement compte des inquiétudes et priorités du Parlement lors de la programmation de leurs audits, une Institution supérieure de contrôle ne doit pas être régie par un organe législatif ou être censée mener des audits spécifiques. En effet, il s'agirait d'une violation de l'indépendance qu'une Institution supérieure de contrôle doit conserver pour jouer un rôle efficace. La CCM doit envisager d'établir un processus de liaison plus régulier pour impliquer le Parlement et la Commission de contrôle, et communiquer son programme d'audit annuel. Cela permettrait éventuellement de réduire les malentendus concernant le rôle et le programme de travail de la CCM, tout en préservant l'indépendance de la CCM.

Le lien entre les ISC et le Parlement, ainsi que la capacité de ce dernier à utiliser efficacement les rapports d'audit de l'ISC, peuvent créer une rupture dans la chaîne des responsabilités. Par exemple, au Mexique, le processus du Congrès pour l'analyse et la formulation d'une opinion sur les comptes publics est toujours en cours pour 8 des 14 années depuis 2000 (Congrès de

Mexico 2015). Pour ces huit années, le cycle des responsabilités et d'audit, tel que prévu par la Constitution et la législation mexicaines, est incomplet. Les relations de travail entre l'ISC et le Parlement peuvent être limitées ou très formelles, de nombreuses ISC se contentant d'envoyer (et parfois de présenter) leur rapport annuel, sans échange ultérieur sur le contenu et les domaines d'action clés pour le législateur (voir l'encadré 1.4 pour des exemples de coopération des ISC avec le pouvoir législatif). Pourtant, les parlements pourraient être plus efficaces dans leur fonction de supervision s'ils utilisaient et s'appuyaient sur le travail d'audit des ISC lors des processus de prise de décision.

Au Maroc, le renforcement du niveau et de la qualité des relations entre la CCM et le Parlement, du point de vue de la CCM, commence par la planification stratégique dans le cadre de sa stratégie plus large à long terme. Une approche plus stratégique des relations avec le Parlement, à la lumière des interactions plus nombreuses avec la Chambre des Représentants et sa Commission de contrôle sur les finances publiques nouvellement établie, aiderait à améliorer sensiblement l'impact et la pertinence de la CCM pour ces utilisateurs majeurs de ses travaux. Par ailleurs, une collaboration plus cohérente et structurée avec le Parlement pourrait justifier un renforcement des capacités analytiques des parlementaires quant à l'utilisation des travaux de la CCM et fournirait une surveillance effective des activités du gouvernement.

Encadré 1.4. Exemples de coopération des ISC avec le pouvoir législatif

En sus de divulguer des informations sur ses produits finaux, une ISC hautement performante implique efficacement ses parties prenantes clés de diverses façons. Ces parties prenantes, du Parlement aux organisations de la société civile en passant par les institutions publiques soumises à son contrôle, peuvent rapidement devenir des alliés naturels de l'ISC, des « partenaires pour une bonne gouvernance », et jouer un rôle important dans la défense de l'intégrité, de la transparence et de la responsabilisation du gouvernement. Grâce à une implication efficace de ces parties prenantes dépassant la simple communication unidirectionnelle, non seulement la CCM assume un rôle de leader, mais elle acquiert également une connaissance précieuse des zones de risque résiduelles dans son portefeuille. De plus, afin de mieux communiquer leur valeur et leurs résultats à un éventail de parties prenantes, beaucoup d'ISC ont développé des stratégies de contact et de communication afin de clarifier la manière dont elles souhaiteraient que les utilisateurs tirent parti de leurs travaux. Les mesures éducatives et génératrices de confiance, de même que les relations avec les médias, constituent des voies par lesquelles l'ISC peut améliorer son impact, en augmentant la demande pour davantage de responsabilisation. Voici quelques exemples d'ISC et de leurs approches dans la coopération avec le pouvoir législatif.

Réunions des nouveaux membres de la Commission parlementaire après les élections : Bureau d'audit national suédois

Tous les quatre ans, après les élections générales, de nouveaux membres sont nommés dans les Commissions parlementaires suédoises. Afin de s'assurer que ces nouveaux membres comprennent le travail du Bureau d'audit national suédois (SNAO), le SNAO invite les représentants à visiter ses bureaux une fois que les Commissions sont constituées. Au cours de ces visites, les Auditeurs généraux et le personnel 1) présentent le SNAO et sa mission, et 2) décrivent les activités d'audit en cours et les audits planifiés qui pourraient intéresser la Commission en visite. Le format de la réunion est relativement informel et encourage les questions et les discussions. C'est une opportunité d'échanges de connaissances et de mise en réseau.

Présentations ministérielles utilisées pour informer les Comités restreints : Bureau d'audit national du Royaume-Uni

Le travail du Bureau d'audit national du Royaume-Uni (NAO) informe la surveillance du gouvernement par certains comités parlementaires restreints, en particulier le Comité des comptes publics, pour lequel nous fournissons un large éventail de rapports, d'exposés et autres analyses afin de documenter leurs audiences concernant l'efficacité économique des dépenses publiques. Le NAO soutient également d'autres comités parlementaires restreints lorsqu'il dispose d'expertises correspondant à leurs demandes. Afin d'informer ces comités à propos de son travail, le NAO rédige des rapports de présentation ministérielle qui résument son travail sur chacun des grands ministères, et les communique aux comités parlementaires restreints préalablement aux revues annuelles qu'ils effectuent sur les ministères.

Encadré 1.4. Exemples de coopération des ISC avec le pouvoir législatif (suite)

Ces présentations ministérielles fournissent un éventail d'informations utiles aux comités à propos du travail du NAO concernant le département exécutif correspondant au domaine d'intérêt du comité, notamment :

- un résumé de l'activité et de la performance de leur ministère au cours de l'année dernière, s'appuyant principalement sur des sources publiées, y compris les propres comptes du ministère et le travail du NAO.
- des informations sur la manière dont le ministère est organisé, les modifications récentes et prévues dans les dépenses du ministère, ainsi que toutes les modifications ou les développements majeurs des politiques et la manière dont ils ont été réalisés.
- les développements majeurs que le ministère a planifiés pour l'année à venir, tels que les modifications structurelles majeures, les nouvelles politiques qui vont entrer en vigueur, la législation qui est en cours de discussion au Parlement et tous les contrats importants qui doivent être renégociés.
- les principales recommandations de l'audit financier le plus récent des comptes du ministère qui pourraient intéresser le comité ; et
- un résumé des conclusions essentielles concernant toute amélioration de l'efficacité économique, de la performance ou tous travaux d'investigation qu'il a menés sur le ministère au cours de l'année précédente et les mesures que le ministère s'est engagé à prendre en réponse.

Source : Secrétariat de l'OCDE, de EUROSAI (2014) et Partenariat budgétaire international (2016), « Auditeurs menottés, législatures sans dents : Pourquoi la supervision du gouvernement n'est pas capable de produire la responsabilisation du budget », Enquête sur le budget ouvert 2015. EUROSAI (2014), Les innovations de l'EUROSAI : le partage des bonnes pratiques entre les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Volume II.

Vers une approche sur mesure, stratégique de la coopération avec les entités auditées et le Parlement

La CCM dispose d'un certain nombre de processus et de mécanismes pour collaborer avec les parties prenantes afin de renforcer la responsabilité, l'intégrité et la transparence du gouvernement marocain. La formalisation de l'approche de la CCM quant à la collaboration avec les parties prenantes est encore en développement, mais beaucoup des efforts actuels de la CCM sont cohérents avec les normes internationales. Par exemple, ISSAI 100 remarque que les ISC ont la responsabilité de communiquer les questions liées aux audits aux parties prenantes, telles que le Parlement et d'autres instances de supervision. De plus, la Déclaration de Lima relative aux recommandations sur les préceptes de l'audit d'INTOSAI demande que les

ISC, quelles que soient les conditions et exigences institutionnelles et légales en vigueur, rapportent leurs conclusions chaque année et de façon indépendante au Parlement et au grand public dans le cadre de leur obligation de transparence et de reddition de comptes (ISSAI 1977). Afin d'assurer une meilleure cohérence avec lesdites normes, la CCM dispose d'opportunités d'améliorations sur la manière dont elle collabore avec les entités clés, à commencer par une planification et une réflexion stratégiques sur les divers utilisateurs de ses rapports. En développant cet élément de sa stratégie, la CCM peut examiner les points suivants :

- *Définir et prioriser les publics cibles principaux en fonction de leur importance et pertinence en tant qu'utilisateurs clés, ainsi que des objectifs clairs et mesurables.* La pertinence et l'utilité des rapports de la CCM varient en fonction des acteurs. Par exemple, les entités auditées qui font l'objet d'une évaluation sont la plus haute priorité de la CCM et peuvent bénéficier de davantage de détails techniques, alors que ce type de contenu peut avoir un impact négatif sur la lisibilité du rapport pour d'autres utilisateurs, tels que les élus ou le public. La définition et la priorisation des publics cibles dans sa stratégie permettraient à la CCM de déterminer si son travail est convenablement dimensionné, et si les moyens de communication sont adaptés aux publics cibles principaux.
- *Adapter les messages et les produits aux utilisateurs.* En adoptant une approche plus stratégique pour ses communications, la CCM pourrait investir dans une plus large gamme de produits pour communiquer ses conclusions, recommandations et activités aux différents publics. Dans le cadre de cet effort, la CCM pourrait tester différentes approches et différents moyens de diffuser le travail d'audit (p. ex., TIC) à des publics sélectionnés et au grand public, tels que des résumés/documents d'une page pour récapituler les conclusions et recommandations des audits dans les secteurs correspondants. Pour l'aider à adopter une approche plus stratégique, la CCM pourrait aussi solliciter les commentaires de ses utilisateurs, et adapter ses pratiques de communication en fonction de ces commentaires. La CCM pourrait également mener des études pour mesurer la satisfaction de la partie prenante par rapport à son travail, comme cela a notamment déjà été fait par les institutions supérieures de contrôle du Canada et de l'Australie, et par la Cour européenne des auditeurs.
- *Examiner la portée et l'étendue de l'interaction avec l'entité auditée et le Parlement dans un rôle consultatif.* La coopération de la CCM avec les parties prenantes ne se limite pas aux interactions pendant le cycle formel d'audit ou le processus budgétaire. Par exemple, la CCM pourrait contribuer à développer une capacité analytique et une connaissance du

Parlement sur les questions budgétaires, ou pourrait offrir des sessions de conseil aux entités auditées sur des thèmes sélectionnés. De telles actions peuvent favoriser l'action législative et promouvoir une meilleure compréhension et acceptation des résultats de l'audit.

- *Promouvoir une implication constructive auprès des parties prenantes externes du secteur privé ainsi qu'avec la société civile.* La CCM pourrait bénéficier d'une coopération stratégique avec des acteurs hors du secteur public, particulièrement dans le contexte de la récente loi marocaine *Stratégie nationale anticorruption pour 2015-2025*, qui promeut une large participation dans la lutte contre la corruption. Une telle coopération pourrait aider la CCM à contribuer à la prévention de la fraude et de la corruption, et à identifier les risques émergents dans la société. Des consultations annuelles des associations professionnelles de comptables/auditeurs et d'organisations de la société civile peuvent contribuer à l'échange de bonnes pratiques, au partage des connaissances et peuvent faire office de boucle de rétroaction utile pour la CCM. En outre, les contributions de telles parties prenantes pourraient aider la CCM à affiner sa programmation d'audits et garantir que ses activités répondent bien aux inquiétudes et priorités des citoyens.
- *Pour les entités auditées, la CCM pourrait communiquer plus clairement sur ses attentes, son programme et ses activités.* La CCM pourrait établir, préalablement à chaque mission d'audit, un processus et un calendrier clairs concernant la communication avec l'entité auditée à chaque étape de l'audit. Ceci aidera à ancrer les attentes, à créer de la confiance et de la prévisibilité, y compris du côté de l'entité auditée, et à minimiser les perturbations dans les activités quotidiennes de celle-ci.
- *Pour le Parlement, la CCM pourrait formaliser les communications.* Établir un partenariat formel avec le Parlement, y compris un canal de communication pour l'informer du calendrier des disponibilités de la CCM (y compris la durée des audits), de son programme annuel de travail et des rapports d'audit finaux. Spécifiquement, cela contribuera à sensibiliser les autres commissions parlementaires aux travaux de la CCM, et au rôle de la Commission de contrôle dans la centralisation des requêtes spéciales et dans la garantie d'une prise en compte effective des recommandations d'audit.

La CCM pourrait renforcer sa stratégie de coordination et de communication avec les entités d'audit interne, et d'autres parties prenantes externes, afin de promouvoir la cohérence des initiatives d'intégrité dans le secteur public.

Historiquement, le Maroc jouit d'une longue tradition de services d'inspection ministériels centralisés, héritée du système français. Dès le début des années 1960, l'Inspection Générale des Finances (IGF) a été créée sous la tutelle du ministère des Finances, afin de fournir une assurance financière sur les comptes des entités centrales et locales du gouvernement. Dotée de 65 inspecteurs, cette instance de contrôle et d'audit transministérielle a autorité pour mener des audits et des enquêtes dans un certain nombre de domaines et d'institutions publiques. Ceci inclut les comptes publics, les entreprises détenues ou contrôlées par l'État, les conseils locaux et autres entités recevant des fonds publics.

D'autres instances de supervision complètent le travail de l'IGF. Par exemple, vingt-quatre services d'inspection ministériels intervenant dans leurs ministères respectifs, ainsi que des services d'inspection territoriale (Inspection Générale de l'Administration territoriale), sous l'autorité du ministère de l'Intérieur, qui sont responsables de la supervision de la gestion publique au niveau local. De plus, les comités et unités d'audit, rattachés au conseil d'administration d'une variété d'entreprises détenues et contrôlées par l'État (EP), fournissent une analyse des EP. Cette liste non exhaustive démontre la responsabilité partagée de diverses entités d'audit interne au sein des ministères, agences publiques et administrations locales au Maroc.

L'IGF a connu une croissance significative au cours des dernières années, en partie du fait des accords de coopération avec des organismes internationaux (Banque mondiale et projets de jumelage européens), d'un plan stratégique sur cinq ans (y compris un programme de formation) et du développement de « pôles d'excellence » au sein de l'institution, soutenant la spécialisation technique dans l'audit, l'inspection, l'évaluation et la recherche. L'IGF développe également des matrices de suivi pour ses recommandations, et conçoit activement un nouveau manuel d'audit interne (référentiel de contrôle interne) pour une utilisation plus large parmi les ministères et agences du gouvernement. De plus, l'IGF développe un projet pour incorporer les résultats des audits de performance dans les documents sur la loi budgétaire transmis au Parlement—une exigence clé aux termes de la Loi organique relative à la loi de finances (LOLF) décrite dans la section 1.1.

Pour atténuer ce risque de chevauchements et de duplications, l'IGF est tenue, conformément aux dispositions juridiques, de soumettre les rapports à la CCM, par l'intermédiaire du ministère des Finances. Cependant, il est

encore possible d'améliorer davantage la coordination entre la CCM et l'IGF. La CCM a tout intérêt à renforcer sa collaboration avec l'IGF et d'autres auditeurs afin d'éviter la duplication des efforts et de maximiser la couverture des audits. Les nouvelles responsabilités attribuées à la CCM, qui requièrent des informations supplémentaires sur l'univers d'audit, de même que le mandat de la CCM consistant à assurer l'efficacité du contrôle interne dans le secteur public, exigent une amélioration des mécanismes de coordination avec les autres entités de supervision.

La clarification des politiques et des mécanismes de communication et de coordination entre la CCM et d'autres instances de supervision entraîne des avantages au-delà de la prévention de la duplication, de la fragmentation et des chevauchements. Par exemple, les auditeurs internes offrent une source d'informations concernant les risques de fraude et de corruption rencontrés dans leur travail quotidien, qui peuvent informer les propres audits de la CCM relatifs aux systèmes de contrôle interne. Ceci peut également aider la CCM à analyser les risques élevés au sein du gouvernement dans le cadre de sa planification d'audits basée sur les risques (PABR). Pour les instances d'audit interne, la coordination avec la CCM pourrait accroître la visibilité de leur propre travail, et mettre l'accent sur l'importance de l'audit interne dans les recommandations et les conclusions sur les problèmes d'intégrité.

La communication et la coordination de la CCM avec les entités d'audit interne sont largement caractérisées par des échanges d'informations ad hoc, ce qui reflète l'expérience d'autres ISC (voir l'encadré 1.5 ci-dessous). Une coopération améliorée entre la CCM et l'IGF, en particulier, repose sur un certain nombre de facteurs, dont un engagement de ces deux parties à jouer un rôle actif et à tirer parti de l'effet d'économie potentiel et des gains en efficacité pour améliorer l'audit du secteur public. Comme suggéré par l'INTOSAI GOV 9150 sur la « Coordination et coopération entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public » (2010), cela se ferait en promouvant des échanges de vues, expériences et expertises précoces, réguliers et structurés :

Encadré 1.5. L'étude conjointe montre les avantages et les bonnes pratiques pour une meilleure coordination et coopération entre les entités de contrôle internes et externes

En 2014, l'EUROSAI-ECIIA publiait une étude développant les mécanismes et défis de la coopération et de la coordination entre les entités d'audit internes et externes. Quelques-unes des conclusions clés de ce rapport sont présentées ci-dessous :

1. Une très grande majorité d'ISC indiquent se référer à des normes et références internationales en ce qui concerne la coordination et la coopération avec les institutions d'audit interne. La plupart d'entre elles consultent généralement les Normes internationales pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI), les Normes internationales d'audit (ISA) et les normes GOV de l'INTOSAI, telles que ISSAI 1610, ISA 610, INTOSAI GOV 9140 et INTOSAI GOV 9150. Seule une minorité d'entre elles disposent de règles internes écrites et explicites propres à l'ISC, comme des manuels d'audit, des normes, des recommandations, des procédures ou des listes de vérification, qui documentent et formalisent les voies de coordination et de coopération.
2. La coordination et la coopération entre les ISC et les auditeurs internes sont souvent décrites comme « informelles », ce qui peut entraver leur évaluation ou la garantie de leur qualité de mise en œuvre.
3. Les avantages les plus couramment cités de la coopération et de la coordination incluent :
 - Promotion de la bonne gouvernance par l'échange d'idées et de connaissances.
 - Audits plus efficaces et efficients basés sur une meilleure compréhension des rôles d'audit respectifs, avec des activités d'audit internes et externes mieux coordonnées grâce à une planification et une communication coordonnées.
 - Affinage de la portée des audits des ISC et des auditeurs internes. Cependant, presque la moitié des ISC participant à l'étude déclarent avoir connu des risques ou observé des risques potentiels dus à la coordination et à la coopération.
4. Une majorité d'ISC a principalement recherché une coordination et une coopération dans les domaines suivants :
 - évaluation du cadre de contrôle et de la gestion internes du risque de l'entité auditée.

Encadré 1.5. L'étude conjointe montre les avantages et les bonnes pratiques pour une meilleure coordination et coopération entre les entités de contrôle internes et externes (suite)

- évaluation de la conformité de l'entité avec la législation et les réglementations ; et
- documentation des systèmes et processus opérationnels de l'entité.

Source : EUROSAT-ECIIA (2014), « Coordination et coopération entre les Institutions supérieures de contrôle et les auditeurs internes dans le secteur public », document conjoint, www.ecia.eu/wp-content/uploads/2014/05/EUROSAT_ECIIA_Joint_Paper ; présenté à l'OCDE (2017), *Système national d'audit du Mexique : Renforcer la gouvernance responsable*, Éditions de l'OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264264748-en05052014.pdf>.

D'autres acteurs de l'intégrité et de la responsabilisation ont également des buts communs avec la CCM, et valent la peine d'être pris en compte dans une réflexion sur la manière dont la CCM peut se coordonner plus stratégiquement avec des acteurs externes, et avec lesquels d'entre eux. Par exemple, les relations avec les autres organismes publics chargés des fonctions de conseil, de surveillance ou même d'application de la loi (p. ex. le Haut-Commissariat au Plan, l'Instance Centrale de Prévention de la Corruption, l'Institution du Médiateur du Royaume) pourraient bénéficier d'un plus grand échange d'expériences et d'informations avec la CCM sur des questions telles que les prévisions économiques et la prévention de la corruption. Sans compromettre son indépendance, cela aiderait la CCM à approfondir sa compréhension des principales tendances et à entreprendre un véritable dialogue avec lesdites parties prenantes sur la manière dont le travail de l'ISC peut faciliter les améliorations dans le secteur public.

De plus, les institutions constitutionnelles indépendantes en charge de la bonne gouvernance, telles que l'*Instance Centrale de Prévention de la Corruption*, responsable de la prévention de la corruption, et l'*Institution du Médiateur du Royaume*, chargée de traiter les plaintes des citoyens envers l'administration publique, sont également des parties prenantes pertinentes, de même que certaines entités du secteur privé, des organisations de la société civile, des institutions de recherche et les médias. Ces acteurs peuvent offrir des perspectives uniques susceptibles d'informer la planification stratégique, la planification d'audits basée sur les risques (PABR) et la portée des audits de la CCM. Par exemple, l'Institution du Médiateur, l'*ombudsman* du pays, jouit d'une relation unique avec les

citoyens dans tout le spectre social et territorial, il est donc idéalement positionné pour identifier la mauvaise gestion et les risques potentiels en termes d'intégrité et de responsabilisation, et pour conseiller sur les problèmes émergents (OCDE 2013, Gouvernement ouvert au Maroc). L'*Instance Centrale de Prévention de la Corruption*—qui deviendra une institution constitutionnelle—joue un rôle actif dans la conception et la mise en œuvre de la politique d'intégrité, et a développé une expertise sur les domaines sensibles à la corruption dans une variété de secteurs, notamment l'administration publique, la santé et le transport. La CCM pourrait également bénéficier des projets conjoints de l'ICPC et de l'Institution du Médiateur sur la bonne gouvernance de la société civile, qui entendent prévenir la mauvaise gestion et la corruption au niveau local. Les organisations de la société civile (OSC) fournissent également des analyses précieuses extérieures au gouvernement.

La CCM pourrait incorporer, dans le cadre d'une stratégie de coopération plus large, son approche de communication et de coordination avec les corps d'audit interne, en particulier.

Ceci pourrait inclure le développement d'un protocole de coopération avec l'IGF, destiné à construire une alliance stratégique entre les entités de supervision clés qui exécutent des fonctions d'audit similaires. L'amélioration de la coordination et de la communication inclut : i) un échange systématique et précoce des programmes d'audit prévisionnels afin de renseigner chaque partie sur les audits prévus pour l'année à venir, et un échange des rapports d'audit finalisés à titre d'information ; ii) une définition claire des tâches et des responsabilités dans le système budgétaire révisé basé sur la performance ; et iii) des approches et un cadre méthodologique unifiés pour évaluer les fonctions de contrôle et de gestion internes des risques.

Références

- Banque mondiale et l'Union européenne (2009), « Royaume du Maroc : Rapport sur la performance de la gestion des finances publiques (PEFA) – Évaluation des systèmes de gestion des finances publiques, des procédures et des institutions » 1er mai 2009, <http://documents.worldbank.org/curated/en/342341468322800969/pdf/520730ESWOP1081Box345549B01PUBLIC10.pdf>
- Congrès du Mexique (2015), « Nota Informa sobre la normative concerniente al dictamen de la cuenta de la hacienda publica federal ».
- Constitution du Royaume du Maroc (2011).
- INTOSAI (2004), « ISSAI 300 : Principes fondamentaux de l'audit de la performance », www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf.
- INTOSAI (2007), « Renforcement de la capacité dans les institutions supérieures de contrôle des finances publiques : Un guide », Comité de renforcement des capacités INTOSAI, www.intosaicbc.org/mdocs-posts/buildingcapacityinsaisguide_englishversion/.
- INTOSAI (2007a), « Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC », *Normes internationales des institutions supérieures de contrôle (ISSAI)*, 11, INTOSAI Secrétariat du comité des normes professionnelles, Copenhague, www.issai.org.
- INTOSAI (2009), *Strategic Planning: A Handbook for Supreme Audit Institutions*, Initiative de développement de l'INTOSAI (IDI).
- INTOSAI (2010), *Principes pour la transparence et la responsabilisation*, Comité des normes professionnelles INTOSAI, Copenhague, www.issai.org/media/12930/issai_20_e_.pdf.

INTOSAI (2013), « Normes internationales des institutions supérieures de contrôle 12 - La valeur et les avantages des institutions supérieures de contrôle – Comment créer une différence dans la vie des citoyens », INTOSAI Comité des normes professionnelles, Copenhague, www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-liv.html.

Nations Unies (2014), Résolution de l'Assemblée générale 69/228, « Promouvoir et favoriser l'efficacité, le respect du principe de responsabilité, l'efficacité et la transparence dans les administrations publiques en renforçant les institutions supérieures de contrôle des finances publiques », A/RES/69/228 (19 décembre 2014), disponible à l'adresse http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/69/228

Chapitre 2. ACTION : PRIORISATION DES AMÉLIORATIONS CLÉS POUR UN AUDIT EFFICACE

Lorsque l'on passe de la stratégie à la mise en œuvre, les domaines d'opérations clés pour les institutions supérieures de contrôle prennent le pas. Les activités, telles que la planification d'audits basée sur les risques (PABR), la gestion de la qualité et la conduite d'audits de performance, sont autant d'éléments fondamentaux du fonctionnement interne d'une ISC. Ces éléments sont particulièrement importants dans des environnements aux ressources limitées qui imposent de fortes demandes sur une utilisation efficiente des fonds gouvernementaux. Ces activités sont toutes orientées vers une efficacité, une efficience et une économie améliorées au sein du gouvernement, et incluent des pistes pour que la CCM elle-même améliore ses opérations en ce sens. Cette section explore ces thèmes et partage des conclusions et considérations clés en vue d'une amélioration, en s'appuyant sur les ateliers, les entretiens et les recherches relatifs aux efforts de la CCM dans ces domaines.

2.1 Assurer une allocation efficace et efficiente des ressources via une planification d'audit basée sur les risques (PABR)

La CCM pourrait développer ses efforts existants en améliorant les politiques et mécanismes afin d'obtenir une approche cohérente et harmonisée de la planification d'audits basée sur les risques qui mette l'accent sur les risques institutionnels de même que sur les risques à l'échelle du gouvernement.

Dans un contexte où l'on doit « faire plus avec moins », les Institutions supérieures de contrôle (ISC) ont dû changer leur approche de leur propre travail et la manière dont elles allouent leurs ressources limitées pour faire face aux nouvelles demandes. Afin de répondre à ce défi, de nombreuses ISC ont développé des manières d'incorporer des principes de gestion des risques dans la conception et la gestion de leurs portefeuilles d'audit. Pour la CCM, eu égard notamment à son mandat élargi, il est essentiel de développer des approches pour gérer les ressources d'une façon efficace et économique, dans un environnement aux ressources limitées. La planification d'audit basée sur les risques constitue l'un des leviers pour que les institutions d'audit puissent gérer effectivement un portefeuille d'audit élargi, éviter une extension excessive et optimiser la couverture de l'univers d'audit en s'attaquant aux risques les plus élevés dans le gouvernement.

La planification d'audits basée sur les risques est utilisée de manière croissante pour prioriser les audits en prenant en compte l'importance des risques dans l'univers d'audit (p. ex. les considérations de matérialité et de délai depuis le dernier audit). En général, les audits sélectionnés mettent l'accent sur des domaines à haut risque, basés sur des méthodologies d'évaluation des risques prédéterminées, traitant par là les processus et les entités dans lesquels les problèmes financiers et de performance sont les plus frappants. La CCM dispose de politiques et de processus pour certains audits de priorité élevée, et pour obtenir des contributions dans toute l'institution à cette fin ; cependant, une planification formelle qui tient systématiquement compte des risques dans le gouvernement reste un travail en cours. Cette section explore les efforts actuels de la CCM dans la planification d'audits basée sur les risques, et identifie les domaines d'amélioration potentielle.

Au sein de la CCM, la programmation des audits est la responsabilité principale du Comité des rapports et programmes établi par la loi sous la direction du Premier Président. L'approche de la CCM quant à la programmation des audits utilise un mélange de contributions de bas en haut et de haut en bas venant d'une multitude de sources, vise à préserver l'indépendance de la CCM vis-à-vis des interférences externes et promeut

un processus collégial. Par exemple, au sein de chaque département d'audit, les auditeurs individuels sont invités à suggérer à leurs supérieurs respectifs (chef de section) d'inclure des thèmes d'audit dans le programme de travail annuel, sous la forme d'un document explicatif préformaté (« fiches de mission »).

La CCM ne dispose pas actuellement de processus formels et systématiques pour une planification d'audits basée sur les risques, par rapport à d'autres ISC, et l'on observe des pratiques hétérogènes parmi les unités d'audit, en particulier au sein des Cours régionales des comptes. Cependant la CCM a adopté un processus de programmation des audits qui implique l'examen des risques dans l'univers d'audit. Par exemple, la CCM examine divers indicateurs de risque, tels que la taille des entités auditées et l'impact financier, la fréquence des audits, les plaintes et les requêtes externes. La sélection des audits implique également la considération des ressources disponibles, les types d'audits à mener et les capacités en personnel. La planification d'audits basée sur les risques repose principalement sur une bonne compréhension préalable de l'univers d'audit : développer une « carte des risques » personnalisée contenant toutes les informations pertinentes sur les risques relatifs aux entités individuelles et aux programmes horizontaux. La CCM a commencé à développer des dossiers permanents pour certaines entités auditées, qui doivent faire l'objet d'une réévaluation périodique.

L'univers d'audit de la CCM est large et en pleine évolution dans le contexte des réformes structurelles de gouvernance en cours au Maroc. Pour répondre aux défis d'un mandat en expansion, la CCM pourrait examiner la manière d'optimiser la valeur et l'impact de ses audits, vu ses ressources disponibles limitées. Les principes fondamentaux de l'audit dans le secteur public soulignent l'importance de la sélection et de la priorisation des engagements afin de répondre aux mandats et aux exigences législatives (INTOSAI 2013). De plus, les normes pour les ISC remarquent que l'évaluation des risques, parmi d'autres facteurs, peut permettre de déterminer le thème et la portée des audits (INTOSAI 2010). Afin d'optimiser l'utilisation et l'allocation des ressources disponibles, et de s'attaquer aux risques les plus élevés de l'univers d'audit, la CCM profiterait grandement d'un renforcement de son cadre méthodologique pour la programmation des audits sur une période annuelle.

Les ISC entreprennent aussi bien des tâches d'audit obligatoires (c.-à-d. découlant d'obligations légales) que des missions discrétionnaires. Il s'ensuit que les ISC doivent mener les tâches obligatoires avec autant d'efficacité et d'efficacé que possible afin de maximiser les ressources disponibles pour les tâches discrétionnaires, tandis que ces dernières doivent être sélectionnées de manière à traiter les questions importantes et par

conséquent optimiser l'impact des ressources disponibles. La planification d'audits basée sur les risques s'appuie sur une vision et une stratégie d'audit claires, fournissant les principes et les objectifs qui serviront à déterminer les critères de risques pour prioriser les activités. Comme la CCM a commencé à le faire, la planification d'audits basée sur les risques requiert de dresser la liste d'un nombre limité de critères de risque sélectionnés comme pertinents pour la priorisation des audits. D'autres critères peuvent être ajoutés à l'approche PABR pour éviter les chevauchements, les duplications ou les zones demeurant dans l'ombre. En d'autres termes, tandis que la planification d'audits basée sur les risques définit ce qu'une ISC va auditer, elle définit également clairement ce qu'elle ne va pas auditer et pourquoi (voir l'encadré 2.1 pour plus de détails).

Encadré 2.1. Planification d'audits basée sur les risques (PABR) pour les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques

Les institutions de contrôle peuvent adopter différentes approches de la planification des audits—en fonction, notamment, de leur mandat et de leur niveau d'autorité discrétionnaire et d'indépendance. Un exemple en est l'approche « basée sur les cycles », dans laquelle toutes les entités d'un univers d'audit (c.-à-d. l'ensemble des organisations et activités qui peuvent être contrôlées) sont contrôlées en fonction de cycles annuels, tels que tous les 3 ou 5 ans. Cette approche assure une couverture totale de l'univers d'audit dans une certaine période de temps, cependant certains audits peuvent avoir une valeur limitée ou nulle. Une autre approche est la planification des audits « à la demande » ou « basée sur les incidents ». Cette approche implique de répondre aux demandes ou requêtes découlant de questions ou d'incidents spécifiques. Par exemple, dans certains pays, les ISC répondent aux requêtes spécifiques du Parlement, et elles réservent des ressources à cette fin.

L'approche « basée sur les risques » est axée sur la capacité et les efforts de vérification dans les domaines de risque clés de l'univers d'audit. Pour les ISC confrontées à un mandat d'audit élargi, une approche basée sur les risques facilite la priorisation des audits et cible l'allocation des ressources en fonction d'une évaluation qualitative ou quantitative (ou les deux) de la valeur ajoutée des audits. Cette approche peut naître d'un besoin dans un environnement complexe, aux ressources limitées, où il n'est pas réaliste que les ISC contrôlent toutes les entités, programmes ou politiques. De plus, les normes internationales d'audit demandent aux ISC d'adopter une approche basée sur les risques lors de la sélection d'audits.

La planification d'audits basée sur les risques (PABR) dans les ISC peut varier, mais cela implique généralement un processus de développement des critères, l'identification des risques, l'analyse, la notation et la cartographie, la priorisation et la sélection des audits par rapport à des objectifs, des capacités et des ressources stratégiques. La sélection de critères peut être tirée de différentes sources, tel qu'illustré dans les exemples ci-dessous. Par exemple, les critères peuvent varier en fonction des différents types d'audit. Pour les audits financiers, des erreurs importantes dans les comptes du programme peuvent constituer un critère majeur. Pour les audits de performance, le critère peut se concentrer davantage sur des éléments tels que l'efficacité, l'efficience et l'économie, et le degré avec lequel la politique ou le programme

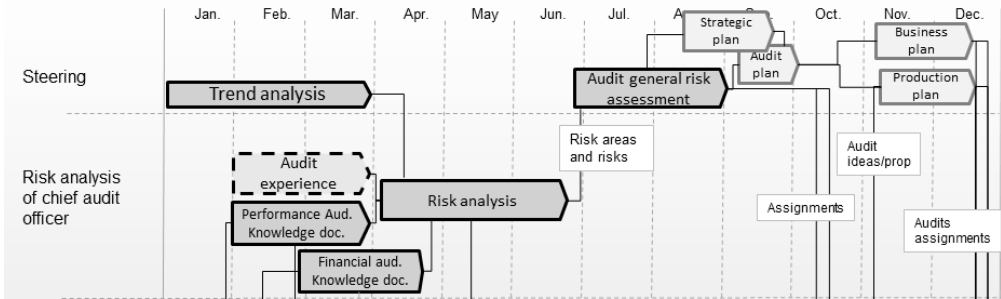
Encadré 2.1. Planification d’audits basée sur les risques pour les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (suite)

atteint ses objectifs. La carte des risques et les résultats de l’évaluation fournissent une vue d’ensemble des risques, et le classement reflète des critères liés à l’impact perçu et à la probabilité des risques, tels que le délai écoulé depuis le dernier audit ou l’occurrence de changements majeurs dans l’entité contrôlée. Exemples de critères pertinents utilisés pour évaluer les risques :

- **Matérialité** : Désigne la quantité ou la nature des déclarations fausses et des erreurs conduisant à une mauvaise appréciation éventuelle ;
- **Impact financier** : Désigne l’ampleur et les quantités des pertes financières possibles ;
- **Impact opérationnel** : Désigne l’ampleur de l’impact sur le fonctionnement opérationnel de l’organisation ; et
- **Impact sur la réputation** : Désigne l’ampleur de l’impact sur la réputation de l’organisation.

La norme *ISSAI 300 sur les principes fondamentaux des audits de performance* établit un lien clair entre la planification d’audits basée sur les risques (PABR) et le processus de planification stratégique (INTOSAI 2004). Ceci permet d’assurer que la sélection des thèmes d’audit tient compte des capacités de l’ISC, telles que la disponibilité des ressources humaines et de l’expertise. De plus, « les techniques formelles utilisées pour élaborer le processus de planification stratégique, comme l’analyse des risques ou l’évaluation des problèmes, peuvent aider à structurer le processus, mais elles doivent être complétées par l’exercice d’un jugement professionnel afin d’éviter toute partialité dans les évaluations. ». Le graphique s’appuie sur l’expérience du Bureau d’audit national suédois (Riksrevisionen) en termes de planification d’audits basée sur les risques (PABR). Il illustre comment les analyses des risques informent le pilotage et la planification stratégique, ce qui permet ensuite de déterminer la portée des audits pendant le cycle de planification annuel (voir graphique 2.1).

Graphique 2.1. Planification d’audits basée sur les risques (PABR) dans le Bureau d’audit national suédois



Source : Bureau d’audit national suédois (Riksrevisionen)

Comme précisé, la CCM a pris des mesures pour définir sa propre approche de la planification d’audits basée sur les risques (PABR) ; cependant, il est encore possible de formaliser ses méthodes aux niveaux central et régional. Une approche plus formelle et systématique permettra de veiller à ce que les risques pris en compte non seulement au niveau institutionnel (p. ex. en fonction des plaintes et de la fréquence des audits d’une entité), mais également au niveau national (p. ex. l’identification, l’information et l’alignement avec les plus hauts risques au sein du gouvernement). Ce dernier point peut prendre en compte des buts et objectifs nationaux larges, particulièrement en ce qui concerne les questions et entités sélectionnées pour les audits de performance. Sur la base des discussions avec la CCM et des ateliers, les domaines spécifiques suivants doivent faire l’objet d’un examen de la CCM lorsque cette dernière envisage de formaliser et d’améliorer sa planification d’audits basée sur les risques (PABR) :

- Centraliser et harmoniser les processus de planification d’audits parmi les unités d’audit.
- Dans la mesure où la planification d’audits basée sur les risques (PABR) est décentralisée par chambre, fournir des instructions de gestion et une méthodologie claires (ou des outils/matrices intégrés) pour l’identification et l’évaluation des risques qui peuvent être utilisées au sein des unités d’audit. Ceci peut inclure la documentation de critères communs qui incluent non seulement les facteurs de risques institutionnels, mais aussi les facteurs de risques à l’échelle du gouvernement affectant un secteur particulier ou des objectifs nationaux trans-sectoriels.

- Développer une carte des risques personnalisée et un aperçu de tous les risques pertinents dans l'univers d'audit (en s'appuyant sur des « fiches permanentes » déjà constituées pour les entités auditées à haut profil et sur les recommandations des audits précédents) et assurer un suivi et une réévaluation permanent(e)s.
- Renforcer la collecte de données et le processus de maintenance afin d'obtenir un aperçu fiable des domaines de risque dans l'univers d'audit.
- Organiser des formations sur la méthodologie des audits basés sur les risques afin d'insuffler une meilleure compréhension et d'assurer une mise en œuvre cohérente.
- Assurer un suivi adéquat du programme d'audit : la progression des activités doit être indiquée, et certains événements peuvent justifier d'adapter le plan d'audit. Le suivi du plan d'audit reflète les principes d'une plus-value et d'un travail d'audit efficace et efficient.
- Assurer des réunions de coordination régulières entre les unités d'audit afin de fournir des informations sur l'exécution des audits et de discuter de nouvelles informations à inclure dans la carte des risques. Sur la base de nouvelles informations, le plan d'audit peut être adapté.
- Documenter et noter l'évaluation des risques (via des modèles et une méthodologie) afin de communiquer efficacement le raisonnement qui motive les choix d'audit.

2.2 Renforcer la gestion de la qualité pour augmenter l'impact des conclusions de l'audit

La CCM pourrait établir une fonction formelle de gestion de la qualité responsable de développer les normes et outils pour le contrôle de la qualité et d'instiller une culture de la qualité et de l'intégrité dans l'organisation.

L'établissement et le maintien d'un système solide de gestion de la qualité de l'audit, qui dépasse les processus de contrôle de qualité pour inclure une culture diffuse de la qualité parmi les équipes d'audit, sont essentiels pour s'assurer que les politiques et les normes des ISC sont appliquées correctement et de façon systématique par tous les auditeurs. L'approche de la gestion de la qualité des audits par la CCM est caractérisée par un large degré de centralisation (c.-à-d. une surveillance hiérarchique) et de collégialité, sous la supervision du Premier Président. Les composantes clés des arrangements de qualité existants incluent, sans s'y limiter, les points suivants :

- *Supervision de l'audit*—deux niveaux hiérarchiques effectuent des vérifications de qualité multiples à différents stades de la mission d'audit, au sein des unités d'audit concernées (p. ex. les responsables de section et les Présidents des chambres/des Cours régionales).
- *Révision par un corps de coordination interne*—Un rapporteur général est chargé de compiler les résultats d'audit en un rapport annuel de la CCM, pour une révision par un Comité des rapports de programmes—le corps de coordination interne le plus élevé en charge d'approuver le programme d'audit annuel, qui examine les rapports d'audit avant leur publication, en veillant à la normalisation du format et du contenu.
- *Révision de l'entité auditée*—La CCM mène une phase contradictoire avec les entités auditées, où l'équipe d'audit doit partager et discuter avec l'entité auditée les conclusions préliminaires résultant de la mission d'audit. Ceci permet d'assurer une portée adéquate des recommandations d'audit par une rétroaction immédiate sur la pertinence, l'impact et la faisabilité des recommandations. Cependant, selon les responsables d'une entité auditée, la CCM ne fournit pas toujours ses conclusions aux fins d'examen. La CCM pourrait réaliser une révision interne pour évaluer l'ampleur systémique de ce problème.
- *Ton donné au sommet et incitations à la performance*—En prenant l'initiative de baptiser l'année 2016 « Année de la qualité, des normes et de la méthodologie », le Premier Président de la CCM a donné le ton au

sommet en reconnaissant le besoin d'instiller une culture de la qualité dans tous les processus d'audit de la Cour. De plus, la CCM alloue une prime de rendement spécifique basée sur la performance des auditeurs en guise d'incitation financière à la qualité et au respect des délais d'audit.

- D'autres mesures de contrôle de la qualité, telles que la préparation d'un Code d'éthique et l'intervention d'un « contre-rapporteur » pour émettre un avis sur les rapports établis en matière de jugements des comptes .

Les exemples susmentionnés de gestion de la qualité par la CCM démontrent un engagement en faveur de la qualité. Néanmoins, la CCM pourrait systématiser davantage la gestion de la qualité. Ceci permettrait à la CCM de s'aligner sur les normes et principes internationaux qui demandent aux ISC de mettre en place des politiques et des procédures afin de maintenir la qualité, et de produire des rapports qui sont objectifs, équitables, compréhensibles et basés sur des preuves (voir l'encadré 2.2 pour plus de détails).

Encadré 2.2. Gestion de la qualité au sein des Institutions supérieures de contrôle (ISC)

Un défi majeur auquel font face les ISC consiste à livrer constamment des audits et autres travaux de haute qualité. La qualité du travail effectué par les ISC affecte leur réputation et leur crédibilité, et finalement leur capacité à remplir leur mandat. Les « Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques » de l'INTOSAI (2013) mentionnent que « les rapports doivent être faciles à comprendre et exhaustifs ; leur contenu ne doit être ni vague ni ambigu. Ils doivent être objectifs et équitables, comporter uniquement des informations étayées par des éléments probants suffisants et appropriés et être établis de manière à ce que les constatations soient mises en perspective et placées dans leur contexte. » De plus, la norme ISSAI 40 a été développée en 2010 dans le but d'aider les ISC à établir et à maintenir un système de contrôle de la qualité adapté à leur mandat et aux circonstances. Elle s'appuie sur la Norme internationale de contrôle de qualité de la Fédération des comptables connue sous le nom d'« ISQC 1 » (2008), adaptée aux ISC.

Pour qu'un système de contrôle de la qualité soit efficace, il doit faire partie de la stratégie, de la culture, des règlements et des procédures des ISC. De cette manière, la qualité est intégrée à l'accomplissement même du travail de chaque ISC et à la production des rapports des ISC, plutôt que d'être perçue comme un processus supplémentaire une fois que le rapport est produit. Chaque ISC doit par conséquent considérer les risques affectant la qualité de son travail et établir un système de contrôle de la qualité conçu pour répondre adéquatement à ces risques et s'appliquer à tous les travaux menés par les ISC.

Encadré 2.2. Gestion de la qualité au sein des Institutions supérieures de contrôle (ISC) (suite)

Les éléments d'un système de contrôle de la qualité sont :

- Élément 1 sur les « Responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein de l'ISC » : « L'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à promouvoir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation des missions. Ces politiques et procédures doivent être énoncées par la direction de l'ISC, qui conserve la responsabilité globale du système de contrôle qualité. »
- Élément 2 sur les « Règles de déontologie pertinentes (y compris l'indépendance) » : « L'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que l'ISC elle-même, y compris tout membre de son personnel et toute partie effectuant des travaux en sous-traitance, se conforme aux règles de déontologie pertinentes. »
- Élément 3 sur l'« Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques » : « L'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'elle n'effectuera des audits ou d'autres travaux que là où l'ISC est compétente (...), où elle peut se conformer aux règles de déontologie pertinentes (...), où elle a pris en considération l'intégrité de l'entité auditée. Les politiques et procédures doivent prendre en compte la gamme des travaux effectués par l'ISC. »
- Élément 4 sur les « Ressources humaines » : « L'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'elle dispose de ressources suffisantes (relatives au personnel et, le cas échéant, aux parties effectuant des travaux en sous-traitance) ayant la compétence, les capacités et le souci du respect des principes de déontologie (...) ».
- Élément 5 sur la « Réalisation des audits et des autres travaux » : « L'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les audits et les autres travaux sont réalisés conformément aux normes pertinentes et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, et que l'ISC délivre des rapports appropriés en la circonstance [y compris] : (...) la réalisation de travaux d'une qualité constante, les responsabilités concernant la supervision et les responsabilités en matière de revue ».

Encadré 2.2. Gestion de la qualité au sein des Institutions supérieures de contrôle (ISC) (suite)

- Élément 6 sur le « Suivi » : « L'ISC doit établir un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. ».

Banc de test de l'OCDE

Seules 6 des 13 ISC sélectionnées pour le banc de test de l'OCDE disposent d'un processus de suivi pour assurer que le contrôle de la qualité est pertinent, adéquat et qu'il fonctionne effectivement. Au sein des ISC, il existe une variété d'approches de l'assurance qualité, mais les enquêtes et les revues indépendantes de pairs sont les techniques le plus souvent utilisées :

- L'ISC du Chili (CGR) a lancé une évaluation de la valeur, de l'impact et de la pertinence de ses travaux et elle enquête régulièrement auprès de ses parties prenantes pour obtenir des retours (y compris via un système de plaintes en ligne) ;
- L'ISC de l'Australie (ANAO) sollicite un audit indépendant annuel (Contrôle Qualité de 2013 portant sur les audits des états financiers) et a signé un contrat avec l'ISC de Nouvelle-Zélande pour des revues de pairs bisannuelles des audits de performance sélectionnés ;
- La Cour des comptes européenne (CCE) diffuse aux unités d'audit concernées la rétroaction de ses enquêtes auprès des entités auditées, des clients et des universités afin d'assurer un suivi des résultats des enquêtes.

Les trois points de contrôle qualité (Cour des comptes des Pays-Bas)

La Cour des comptes des Pays-Bas (NAR) utilise un système de contrôle qualité interne pour conduire des audits de haute qualité qui se conforment aux Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI). Le système inclut « trois points de contrôle » qui surviennent lors des phases de la conception, de la mise en œuvre et de l'achèvement de l'audit. Comme détaillé ci-dessous, le point de contrôle final se concentre sur l'amélioration de la qualité et de la lisibilité de l'audit pour garantir que les conclusions sont communiquées de façon efficace et qu'elles auront un impact. Les trois points de contrôle des NAR incluent ce qui suit :

- Le Centre d'information des audits de performance de l'AR fait office de source d'informations avancées pour les auditeurs. Il évalue la définition du problème d'audit et les questions d'audit, et conseille les auditeurs sur la manière d'accomplir l'audit avec un maximum d'efficacité et d'efficience.

Encadré 2.2. Gestion de la qualité au sein des Institutions supérieures de contrôle (ISC) (suite)

- Au cours d'un audit, une équipe de collègues auditeurs apporte des conseils sur la qualité technique et stratégique de l'audit. Spécifiquement, ces équipes publient des rapports de recommandations aux directeurs du département d'audit de l'AR pendant les audits.
- Une fois que l'audit est terminé, la Division de l'assurance et du contrôle qualité effectue une évaluation d'assurance qualité. Ceci implique l'évaluation de la clarté et de la lisibilité du projet de rapport d'audit, de même que la validité, la fiabilité, la cohérence et la valeur ajoutée de l'audit. En fonction de ses constatations, la Division fait des suggestions au Conseil pour l'amélioration de l'audit.

Source : Commission de renforcement des capacités INTOSAI (2010), ISSAI 40 sur le Contrôle Qualité, <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-40-quality-control-for-sais.html> ; Cour des comptes des Pays-Bas (2012), « Contrôle Qualité », dans le rapport annuel de 2011 ; INTOSAI (2013), « ISSAI 100 : Principes fondamentaux de l'audit du secteur public », http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm

Bien que la CCM mette en œuvre diverses pratiques de contrôle qualité, elle pourrait établir un cadre plus complet et systématique, en particulier quant à la conduite des audits, afin de mieux intégrer et optimiser la gestion de la qualité au sein de toute l'organisation. Par exemple, la CCM ne dispose pas de recommandations complètes sur la gestion de la qualité, ce qui laisse un niveau élevé de discrétion aux équipes d'audit sur les mesures à prendre tout au long de la mission d'audit. Des recommandations supplémentaires sur la gestion de la qualité pourraient impliquer tous les niveaux de l'organisation dans la gestion de la qualité, soulageant d'une partie de leur fardeau les dirigeants, qui assument une grande partie de la responsabilité de la garantie d'une qualité uniforme.

Les équipes d'audit ont également besoin d'un cadre qui les aiderait à rédiger des recommandations conformes à un modèle ou une norme commune. Ceci peut produire des niveaux hétérogènes de qualité parmi les différentes équipes d'audit - en particulier entre les Cours régionales des comptes. Au moment de l'analyse par l'OCDE, la CCM envisageait de développer un cadre plus formel pour la gestion et l'assurance qualité, y compris un organisme centralisé pour diriger cet effort. La mise en œuvre effective de ce cadre pourrait permettre à la CCM de mieux s'aligner sur les normes internationales, y compris l'élément 6 d'ISSAI 40 (voir l'encadré 2.2 ci-dessus). Cette fonction pourrait être chargée de développer des

procédures formelles, de suivre leur mise en œuvre et de développer des manuels et des modèles pour les auditeurs durant leurs missions.

L'établissement d'une fonction centrale au sein de la CCM a l'avantage supplémentaire de prouver en interne et aux acteurs externes que la CCM prend la qualité au sérieux. Cela reconnaît également implicitement que la gestion de la qualité n'est pas statique, et que son maintien requiert des ressources et des investissements. Dans le cadre de ce développement, la formation continue et le développement des compétences du personnel sont essentiels. L'installation d'une culture de la qualité dans l'ensemble de la CCM repose sur l'engagement de tout le personnel, et sur leur compréhension du lien entre leur performance et les objectifs de qualité. La CCM, dans le cadre de son Centre de formation ouvert en 2015, a récemment conçu un programme de formation pluriannuel pour tout le personnel, qui pourrait être un forum pour éduquer le personnel de façon permanente à la gestion de la qualité. En résumé, la CCM pourrait développer les efforts actuels pour améliorer la gestion de la qualité en envisageant les actions suivantes :

- *Intégrer la gestion de la qualité dans un plan stratégique pluriannuel (voir le chapitre 1)*, en liant les objectifs de la CCM avec les indicateurs clés de performance (que ce soit les indicateurs d'entrées, de sorties ou de résultats) qui sont largement utilisés pour suivre la qualité d'audit et motiver le personnel.
- *Établir une fonction/unité centralisée dédiée, avec des correspondants dans chaque unité d'audit*, chargée de développer le cadre de contrôle de la qualité de l'ISC (notamment les normes et procédures), de veiller à l'harmonisation des efforts du personnel et de développer des formations et des initiatives de sensibilisation pour le personnel.
- *Établir un cadre de gestion de la qualité des audits* qui identifie et affecte clairement les responsabilités du contrôle qualité tout au long du cycle d'audit. Ceci pourrait inclure l'affectation de pratiques de gestion de la qualité dans la description des postes.
- *Intégrer la qualité dans le processus d'audit* en développant les directives de soutien adéquates pour les équipes d'audit (normes et recommandations), en suivant la mise en œuvre au moyen de formations et en mettant en place des mesures de contrôle de la

qualité pertinentes (supervision et analyse, analyse « à chaud »/« à froid »).

- *Veiller à ce que tout le personnel et les parties sous-traitantes pour la CCM (p. ex. les experts externes) se conforment aux exigences éthiques, en particulier dans le domaine des conflits d'intérêts, et intégrer dans leur programme de formation les éléments principaux de l'éthique et de la qualité. La CCM a identifié le recours à des experts externes pour des activités spécifiques (là où l'expertise interne manque) comme un risque potentiel pour la qualité.*
- *La conduite de contrôles qualité et de mesures d'assurance qualité (post-audit), sous la forme d'analyses « à chaud » et/ou « à froid », d'une manière systématique ou par un échantillonnage basé sur des critères de risque prédéterminés, devrait être effectuée par différents auditeurs seniors de l'équipe d'audit concernée.*
- *Solliciter une revue indépendante des travaux de la CCM pour mener une évaluation externe et indépendante des opérations et processus de la CCM au regard des normes internationales.*
- *Construire une éthique du travail solide en faveur de la qualité par des communications internes et externes, en obtenant des commentaires réguliers des acteurs et des parties prenantes de l'audit.*
- *Le renforcement des mécanismes existants pour le suivi des recommandations, par la conception et la diffusion d'indicateurs clés de performance (% des recommandations approuvées par les entités auditées, % des recommandations partiellement et/ou entièrement mises en œuvre, % d'écarts dans la mise en œuvre).*
- *Mener des enquêtes auprès du personnel et des clients sous la forme de questionnaires afin d'obtenir des commentaires sur la mission d'audit. Des informations sur l'utilisation excessive d'un langage technique ou sur la pertinence des recommandations pourraient aider la CCM à mieux adapter ses audits en fonction des besoins et intérêts de ses utilisateurs.*

2.3 Renforcer la gouvernance en améliorant les audits de performance

La CCM pourrait renforcer son approche actuelle des audits de performance en normalisant davantage ses processus et en renforçant sa capacité interne.

Dans un environnement de gouvernance de plus en plus complexe, face à des marges budgétaires limitées, et de demandes croissantes pour la transparence et la reddition de comptes, les gouvernements sont continuellement mis au défi de faire preuve d'une meilleure performance et d'une meilleure gestion des ressources disponibles. Les ISC ont également déplacé leur centre d'intérêt, passant d'une approche traditionnelle des audits financiers à la prise en compte des aspects de performance. L'INTOSAI affirme que l'audit des performances enrichit fortement la responsabilité publique et permet à l'ISC de contribuer de manière pratique à l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience de l'administration publique (INTOSAI, 2010). En cette qualité, les ISC ont le potentiel de contribuer à une meilleure conception et utilisation des systèmes de budgétisation et de gestion liés à la performance et d'améliorer la reddition de comptes dans le secteur public.

Pendant plus d'une décennie, la CCM a mené des audits de performance. La CCM dispose de l'autorité légale nécessaire pour accéder aux informations et aux données au sein du gouvernement, et de l'expertise d'audit et de la connaissance requises pour analyser ce qu'elle collecte. À ce jour, cette activité, qui englobe une large variété de types d'audit (financier, de conformité, de performance) et de normes (tous les aspects de la gestion publique, tels que la réalisation des objectifs assignés, les résultats obtenus, l'économie, l'efficience et l'efficacité des opérations), représente la plus importante activité non-juridictionnelle de travail de la CCM, en termes de ressources mobilisées et de rapports publiés.

De façon croissante, en réponse aux développements socio-économiques, la CCM mène des audits et des évaluations thématiques qui ont reçu une reconnaissance au sein du gouvernement et parmi le grand public. Des exemples récents incluent les audits de performance sur les systèmes de pension et de rémunération marocains, la stratégie nationale de e-gouvernement et les entreprises détenues par l'État (voir l'encadré 2.3 pour un exemple d'audit des EP par la CCM). Les rapports d'audit de performance de la CCM sont principalement basés sur des secteurs ou des domaines d'activité. Cependant, contrairement aux audits financiers et de conformité de la CCM, qui suivent un processus similaire dans toutes les unités, les normes des audits de performance laissent davantage de place à la discrétion et à la flexibilité.

Encadré 2.3. Audit du secteur des EP au Maroc

Les entreprises détenues ou contrôlées par l'État (EP) reçoivent des transferts substantiels du budget général, et sont des contributeurs essentiels à l'économie du Maroc et aux services publics clés. Les EP au Maroc sont hétérogènes en ce qui concerne leurs missions, leur taille, leur budget et leur rentabilité. En tant que telles, les EP constituent également un domaine à haut risque dans le gouvernement marocain. En 2015, la Cour des comptes du Maroc (CCM) a mené un audit horizontal de 14 des principales EP marocaines dans une variété de secteurs, tels que l'énergie, le transport et les infrastructures. Cet audit thématique a résulté de déficiences de la gouvernance et de la gestion révélées par de précédents audits individuels des EP. L'évaluation trans-sectorielle par la CCM a mesuré l'efficacité de la gestion et des fonctions de contrôle interne dans les EP, et elle a produit les recommandations suivantes :

- Le gouvernement, en général, a manqué de planification stratégique au regard des EP, en particulier en ce qui concerne la décision de créer une EP et de conférer certaines prérogatives et autonomies opérationnelles ;
- Les EP présentent une dépendance élevée vis-à-vis du budget général de l'État, avec quelques EP représentant le plus gros de la performance financière du secteur, et des niveaux croissants d'endettement au cours des dernières années, reflétant des plans d'investissement massif dans le développement des infrastructures ; et
- Les EP avaient généralement une piètre gouvernance d'entreprise, transparence et reddition des comptes, notamment dans la composition des conseils d'administration, la politique de rémunération des cadres et l'utilisation d'outils de gestion de la performance.

Dans son rapport, la CCM a recommandé que l'État agisse en qualité d'« État-actionnaire », abandonnant la notion désuète de « tutelle » technique, et qu'il adopte une approche plus souple et dynamique, pour que l'État joue son rôle d'actionnaire dans les conseils des EP, par opposition à un rôle d'opérateur direct, et en déléguant certaines prestations de services au secteur privé par le biais de différentes formes de partenariats public-privé.

Source : Cour des comptes du Royaume du Maroc (2016), « Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance ».

Le mandat étendu de la CCM en vertu de la Constitution et du Code des juridictions financières ainsi que ses propres initiatives pour renforcer les audits de performance impose des demandes accrues sur des ressources déjà limitées. La CCM a pris des mesures pour renforcer ses approches de l'audit de performance, notamment une coopération avec les institutions dans le gouvernement (p. ex. le ministère des Finances) de même qu'avec des partenaires internationaux. Les ateliers et les entretiens ont permis de développer diverses idées pour améliorer les audits de performance de la

CCM. Beaucoup de ces idées reflètent des pratiques phares, notamment celles qui sont formulées dans les normes INTOSAI, telles que les « Normes internationales pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) 300 : Principes fondamentaux des audits de performance », de même qu'« ISSAI : 12 La valeur et les avantages des Institutions supérieures de contrôle – Comment créer une différence dans la vie des citoyens. » Tandis que la CCM continue ses efforts pour développer son expertise, améliorer la qualité de son travail et s'aligner davantage sur les normes internationales, elle pourrait envisager les actions suivantes :

- Promouvoir l'harmonisation des audits de performance via le développement de manuels et de directives d'audit et leur diffusion interne dans les unités d'audit. Cette approche pourrait inclure la création d'un groupe de travail pilote d'auditeurs seniors de la CCM et des Cours régionales des comptes (CRC) dans le but de développer des méthodologies appropriées pour l'évaluation des politiques publiques, avec une intégration dans les questions d'audit des critères de création de valeur/coût (économie, efficacité et efficacité) et l'utilisation de modèles logiques appliqués aux secteurs clés.
- Augmenter et renforcer les audits de performance qui analysent le gouvernement, en mettant l'accent sur les questions systémiques. La CCM pourrait améliorer ses contributions à une bonne gouvernance non seulement en privilégiant une supervision indépendante, mais également par une analyse et des prévisions, afin d'informer les décideurs au moyen de la publication de rapports pertinents en temps opportun pour le cycle budgétaire.
- Promouvoir la compétence professionnelle pour l'audit de performance. Ceci pourrait impliquer de cartographier les domaines d'expertise requis pour évaluer les politiques publiques dans les secteurs clés, et de les comparer aux ensembles de compétences existants au sein de la CCM. Les formations connexes pourraient mettre l'accent sur les lacunes et déficiences identifiées.
- Définir des normes pour le recours à des expertises externes (thèmes) lorsque c'est nécessaire, et assurer l'alignement avec les normes d'audit interne au moyen de formations. L'évaluation des questions liées à la performance (ou le rapport valeur créée/coût) requiert un bon sens commun, un jugement professionnel, des approches pragmatiques et un ensemble plus large de compétences et de connaissances spécifiques, tandis que les audits financiers/de conformité requièrent un niveau plus élevé de connaissances spécifiques et techniques, dont l'ISC ne dispose pas nécessairement.

- Garantir des informations en temps réel sur l'état de mise en œuvre de la réforme du budget et des règles comptables au Maroc dans les entités publiques. Cette approche peut entraîner des résultats pertinents sur de meilleures informations sur la durabilité financière (avec un reporting plus exhaustif des actifs et passifs, y compris les passifs éventuels, et une couverture plus complète des institutions du secteur public, notamment les entreprises publiques) afin de signaler les risques et vulnérabilités et d'évaluer le résultat réel des mesures mises en place par le gouvernement.
- Améliorer l'alignement avec les perspectives des parties prenantes, telles que les membres du Parlement qui sont les utilisateurs principaux des rapports d'audit, afin d'intégrer dans le programme d'audit des thèmes de grand intérêt public ou des questions signalées comme des risques potentiels pour la performance du secteur public, et s'assurer que les résultats des audits de la CCM soient utilisés pour suivre la performance des programmes publics et informer les décideurs budgétaires.

Références

Bureau d'audit national suédois (Riksrevisionen) (2016) « Une approche basée sur les risques au Bureau d'audit national suédois, » Présentation lors de l'atelier à la Cour marocaine des auditeurs du 4 décembre 2016.

INTOSAI (2013), « ISSAI 100 : Principes fondamentaux de l'audit du secteur public », http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm

INTOSAI (2010), « Directives sur les audits de conformité : pour les audits effectués séparément des audits des états financiers », http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm

INTOSAI (2004), « ISSAI 300 : Principes fondamentaux de l'audit de la performance », www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf.

INTOSAI (1977), « Déclaration de Lima relative aux recommandations sur les préceptes de l'audit », *Normes internationales des institutions supérieures de contrôle (ISSAI)*, 1, INTOSAI Secrétariat du comité des normes professionnelles, Copenhague, www.issai.org

**INSTITUTION SUPÉRIEURE DE CONTRÔLE
DU ROYAUME DU MAROC**
UNE ÉTUDE D'APPRENTISSAGE CONJOINTE
POUR L'AMÉLIORATION DE LA GOUVERNANCE
AU MOYEN D'UN CONTRÔLE EXTERNE

www.oecd.org/gov/ethics/

