

L'instauration des entités d'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines

The establishment of internal audit entities in moroccan local authorities

Abderahman TOUBTOU, (Enseignant Chercheur en Science de Gestion)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès Maroc
Université Moulay Ismail, Maroc*

Jamal Eddine NAIMI, (Docteur en Sciences de Gestion)

*Laboratoire : « ERES » Etudes et Recherches Economiques et Sociales
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès Maroc
Université Moulay Ismail, Maroc*

Adresse de correspondance :	Université Moulay Ismail Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès Maroc
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	TOUBTOU, A., & Eddine NAIMI, J. (2023). L'instauration des entités d'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(5-1), 619-638. https://doi.org/10.5281/zenodo.10051946
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence

Received: August 23, 2023

Accepted: September 29, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 5-1 (2023)

L'instauration des cellules d'audit interne dans les collectivités territoriales marocaines

Résumé :

Dans un contexte marqué de plus en plus de responsabilisation, il était temps de procéder à des changements transversaux au niveau de la gestion communale, objet de l'apparition de la L.O. n°113.14 relative aux communes, qui a doté ces dernières d'un ensemble de prérogatives et missions, dans l'objectif majeur est le développement des régions du Royaume. Cependant, la réalisation d'un développement régional intégré et durable nécessite l'application d'un ensemble de mesures, et en premier lieu, l'amélioration et la modernisation de la gestion communale et son mode managérial. C'est dans cette optique que le PGL a introduit les bases d'une bonne gouvernance locale, notamment sensibiliser les communes de l'importance d'une structure d'audit interne qui leur permettra de détecter les risques auxquels elle est confrontée, de les évaluer, et in fine l'aider à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. Dans ce contexte national s'inscrit la problématique de notre mémoire : Dans quelle mesure l'entité d'audit interne contribue-elle à l'évaluation de la performance des collectivités territoriales marocaines ? L'objectif principal de cette recherche est de confirmer la pertinence des facteurs identifiés lors de la revue de la littérature, en prenant en considération le cadre théorique de l'étude. Notre travail de recherche entre dans le cadre de la littérature narrative, en faisant appel aux théories du Management Public, de l'Agence et de la Contingence. Le rôle que peuvent jouer des cellules d'audit interne en soutenant les communes marocaines à atteindre leurs objectifs est un vaste sujet. Nous n'aborderons ici comme objectif qu'une partie de la question, nous nous intéressons principalement aux communes et au cas de la commune pilote de Safi. Finalement, les résultats de cette modeste recherche peuvent aider les gestionnaires locaux à prendre des décisions plus éclairées en matière de la procédure d'instauration des cellules d'audit interne autonomes apolitiques, en tenant compte des enjeux organisationnels actuels. L'élargissement de l'échantillon étudié durant mes prochains projets de recherche pourra être bénéfique pour l'amélioration des résultats obtenus.

Mots clés : Cellule ; audit interne ; commune ; mission, collectivité territoriale.

JEL Classification : H72

Type de l'article : Article théorique.

Abstract:

In a context marked by increasing accountability, it was time to make transversal changes at the level of municipal management, subject to the appearance of L.O. No. 113.14 relating to municipalities, which provided the latter with a set of prerogatives and missions, the major objective is the development of the regions of the Kingdom. However, achieving integrated and sustainable regional development requires the application of a set of measures, and first of all, the improvement and modernization of municipal management and its managerial mode. It is with this in mind that the PGL introduced the bases of good local governance, in particular raising awareness among municipalities of the importance of an internal audit structure which will enable them to detect the risks they face, to evaluate, and ultimately help her achieve the objectives she has set. In this national context, the problem of our dissertation falls: To what extent does the internal audit entity contribute to the evaluation of the performance of Moroccan local authorities? The main objective of this research is to confirm the relevance of the factors identified during the literature review, taking into consideration the theoretical framework of the study. Our research work falls within the framework of narrative literature, calling on the theories of Public Management, Agency and Contingency. The role that internal audit units can play in supporting Moroccan municipalities to achieve their objectives is a vast subject. We will only address part of the question here; we are mainly interested in the municipalities and the case of the pilot municipality of Safi. Finally, the results of this modest research can help local managers make more informed decisions regarding the procedure for establishing autonomous apolitical internal audit units, taking into account current organizational issues. Expanding the sample studied during my next research projects could be beneficial for improving the results obtained.

Keywords : Cell ; Internal Audit ; commune ; mission.

JEL Classification : H72

Type de l'article : Theoretical article.

1. Introduction

L'audit interne est un sujet d'étude privilégié dans les sciences de gestion et de la bonne gouvernance, c'est un sujet passionnant et controversé, mais peu étudié, jusqu'à maintenant, en ce qui concerne, les collectivités territoriales. L'audit interne est une fonction ancienne pratiquée dans la plupart des organisations publiques et privées. Dans un objectif d'optimisation de la gestion des organisations par les responsables hiérarchiques face à un environnement difficile à maîtriser. En France, l'audit interne ne s'est réellement imposé qu'à partir des années 1980, en distinguant l'audit interne du contrôle interne et financier. Alors qu'au Maroc, la fonction d'audit interne a vu le jour en 1980 auprès des firmes multinationales et grandes entreprises privées, pour qu'il soit introduit par la suite dans le secteur public pour des raisons liés à l'ouverture de l'économie marocaine.

Au niveau international, on a pensé à la fonction d'audit interne afin de pallier à la qualité médiocre de l'environnement du contrôle suite à la multiplicité des missions d'inspection. Pour vérifier la qualité du contrôle interne, on a pensé à instituer une fonction d'audit qui aura pour mission d'évaluer la qualité du contrôle interne en rédigeant des rapports dans ce sens, tout en précisant les recommandations à prendre en considération. Le développement du contrôle interne et de l'audit contribue à une bonne gouvernance.

Au Maroc, suite à la promulgation de la constitution de 2011 ainsi que de la loi organique 113-14 relative aux collectivités territoriales, qui ont insisté sur l'évaluation, le contrôle interne et l'audit, en incitant les collectivités territoriales à approuver la charte d'audit, on a commencé à valoriser la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales dans le cadre de l'essor démocratique que connaît le Royaume après la constitution de 2011.

Notre travail de recherche entre dans le cadre de la littérature narrative, en faisant appel aux théories du Management Public, de l'Agence et de la Contingence. Le rôle que peuvent jouer des entités d'audit interne en soutenant les communes marocaines à atteindre leurs objectifs est un vaste sujet. Nous n'aborderons ici comme objectif qu'une partie de la question, nous nous intéressons principalement aux communes et au cas de la commune pilote de Safi, à priori dans le cadre d'un paradigme positivisme aménagé. Dans ce contexte national s'inscrit la problématique de notre mémoire : **Dans quelle mesure l'entité d'audit interne contribue-elle à l'évaluation de la performance des collectivités territoriales marocaines ?**

Pour développer cette question fédératrice j'ai opté pour un plan composé de quatre axes principaux.

2. Cadre référentiel à l'échelle nationale

La constitution de 2011 a été l'occasion pour le Maroc de réitérer son engagement dans la dynamique des réformes. Elle consacre les principes de bonne gouvernance des services publics en termes de transparence de reddition des comptes et de responsabilité des agents des services publics dans l'exercice de leurs fonctions. La concrétisation de ces principes fondateurs de la bonne gouvernance, implique la mise en place d'outils et d'instruments de gestion, à même de garantir l'atteinte des objectifs de la libre administration définis par la Constitution.

Dans le cadre du Programme de Gouvernance Locale « PGL », la Direction Générale des Collectivités Locales « DGCL » en partenariat avec l'Agence Américaine Internationale du Développement « USAID », a initié un important projet de promotion de l'audit interne au sein des collectivités territoriales d'une façon générale et au sein des communes d'une façon particulière.

Ce projet a été engagé depuis 2011 au niveau de trois communes pilotes (Salé, Safi, et El Jadida) et a permis la mise en place de structures d'audit interne, aujourd'hui opérationnelles. Parallèlement, le « PGL » a élaboré un cadre de référence de la pratique d'audit interne au sein des communes, matérialisé par une charte d'audit interne, un manuel des procédures d'audit

ainsi qu'une dizaine de guides pratiques portant sur l'audit des principaux processus métiers des communes.

2.1.La nouvelle constitution marocaine 2011¹

En tant qu'acteur essentiel dans le développement économique et social, la Commune est appelée à placer le citoyen au cœur de ses préoccupations. Elle doit traduire, dans les faits, les principes de bonne gouvernance : améliorer ses rapports avec les usagers, moraliser la vie publique et jeter les bases d'une administration locale moderne, performante et efficiente dans ses prestations.

« L'organisation territoriale du Royaume est décentralisée. Elle est fondée sur une régionalisation avancée. » Le Titre IX ('Des Régions et des autres collectivités territoriales') contient plusieurs nouveautés importantes. Ainsi, il est prévu que les membres des conseils régionaux seront désormais élus au suffrage universel direct.

De même, il est prévu que les présidents des conseils régionaux et des conseils préfectoraux et provinciaux seront désormais responsables pour l'exécution des délibérations desdits conseils (en lieu et place des walis qui représentent le pouvoir central).

La nouvelle Constitution Marocaine a constitué un tournant historique et déterminant dans le processus de parachèvement de la construction de l'Etat de droit et des institutions démocratiques. Ce texte à travers l'article 145 est venu dans un contexte où le Maroc a choisi comme défi l'instauration d'une société homogène fondée sur les principes de participation, de pluralisme et de bonne gouvernance. La question de décentralisation territoriale a occupé une grande place dans notre nouvelle constitution dans la mesure où celle-ci a consacré 12 articles en son Titre IX intitulé « Régions et autres collectivités territoriales ».

2.2.La loi organique 113/14 relative aux communes²

Dans les faits, l'action communale³ est l'objet d'une pluralité de contrôles dont chacun à sa raison d'être et d'une manière générale, il est courant que chaque forme du contrôle soit appréhendée de façon isolée. Le concept du contrôle recouvre des dispositifs et des procédés très distincts quant aux conditions et modalités de son exercice, ainsi que sur l'objectif à atteindre.

L'allègement ou le renforcement du contrôle traduit la réalité et l'étendu de l'autonomie des communes vis-à-vis du pouvoir central, ce qui a conduit les artisans de la loi 113-14 à introduire : « Le contrôle des finances de la commune » (Art 214), « la gestion axée sur les résultats » (art.271), « l'évaluation, le contrôle interne et l'audit », (art.272) en supprimant la tutelle pour la remplacer par le contrôle administratif et pour la première fois, on parle de l'autonomie administrative.

L'audit interne constitue un des instruments essentiels permettant à la Commune de donner corps aux principes édictés par la constitution du Royaume relatifs à la mise en place de règles de gouvernance, de contrôle de la gestion des fonds et programmes, d'évaluation des actions et de reddition des comptes. La présente « Charte de l'audit interne » définit le cadre général dans lequel l'audit interne exerce ses responsabilités, compte tenu des prérogatives de contrôle reconnues au Président, notamment aux termes des articles 214, 271 et 272 de la loi 113-14. Elle a pour objectifs de donner aux différentes parties appelées à collaborer à la réalisation des missions (Président du Conseil Communal, Secrétaire Général, auditeurs internes, responsables des différentes entités de l'administration communale), l'assurance raisonnable que les audits internes seront menés de façon professionnelle, objective et impartiale. La charte de l'audit interne ainsi que ses mises à jour ultérieures sont soumises à l'approbation du Conseil Communal.

¹ La constitution marocaine 2011.

² La loi organique 113/14 relative aux communes.

³ La loi organique 113/14 relative aux communes.

2.3. Mandat de l'audit interne

L'audit interne a pour mission de réaliser des opérations d'audit au sein des services de la Commune et des services concédés relevant de sa tutelle. L'audit interne évalue de manière indépendante les processus de contrôle, de management des risques et le système de gouvernance au sein de la Commune à même d'aider le Président du Conseil Communal et les responsables de l'administration communale à s'acquitter efficacement de leurs missions.

2.4. Périmètre de l'audit interne

Les missions d'audit interne peuvent avoir pour objectif de vérifier la conformité ou la régularité des opérations et l'efficacité des opérations. L'activité de l'audit interne au sein de la Commune est centrée sur la réalisation d'audits opérationnels et d'audits financiers. L'audit opérationnel concerne l'appréciation de l'efficacité de fonctionnement de l'administration communale et la conformité des opérations réalisées aux textes et procédures les régissant. L'audit financier concerne fondamentalement la vérification de la fiabilité des données financières produites par la Commune, notamment en matière budgétaire et d'arrêté du compte administratif. Il peut, accessoirement, concerner l'examen et l'appréciation des comptes des établissements publics dépendant de la Commune et des sociétés concessionnaires de services publics communaux.

Consistance des missions⁴ : La contribution de l'audit interne se traduit, dans ce cadre, notamment par les activités suivantes :

- Vérifier dans quelle mesure les opérations sont réalisées, conformément aux lois, réglementations et procédures applicables à la commune, ainsi qu'aux délibérations du Conseil Communal et aux politiques et décisions prises par le Président du Conseil Communal ;
- Assurer la veille en matière de contrôle interne, en s'assurant que les dispositifs mis en place dans ce cadre prennent en compte l'évolution, en termes de probabilité d'occurrence et de gravité, de tous les risques financiers et opérationnels inhérents aux activités de la commune.
- Vérifier la fiabilité et l'exhaustivité des informations financières et opérationnelles de la commune, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et présenter lesdites informations.
- Examiner les dispositions prises afin de protéger le patrimoine de la commune et vérifier dans quelle mesure les ressources mises à sa disposition sont utilisées de façon rationnelle et optimale et conformément à leur objet.
- Vérifier que les résultats obtenus dans la réalisation des actions et activités sont conformes aux objectifs fixés et aux engagements contractuels de la commune avec ses partenaires.

3. Revue de littérature

La concrétisation des principes fondateurs de la bonne gouvernance, implique la mise en place d'outils et d'instruments de gestion, à même de garantir l'atteinte des objectifs de la libre administration.

3.1. Le modèle COSO :

Certains experts, qui n'avaient pas fait part du commentaire commun donné par la commission au champ d'application de la définition ont considéré qu'elle devrait être limitée aux seuls objectifs liés aux informations financières. Parmi ces personnes, certaines ont estimé que la définition élargie telle qu'elle a été retenue par le rapport définitif pouvait conduire à des

⁴ La charte d'audit interne relative aux collectivités territoriales.

attentes inappropriées et à une mauvaise compréhension de la capacité de l'organisation à réaliser l'ensemble de ses objectifs et étaient en désaccord avec les directives exposées dans le tome concernant les informations à fournir à l'extérieur et qui ne portent que sur la fiabilité des informations. Ces personnes partisans de la définition étroite du contrôle interne ont suggéré que les objectifs relatifs à la protection des éléments du patrimoine ; les actifs immobilisés de toute nature, les stocks, les actifs immatériels, les hommes, l'image de l'organisation et les informations confidentielles, soient également inclus. Le Committee of Sponsoring of Organizations a publié son deuxième ouvrage : « Le management des risques de l'entreprise ». A l'origine des réflexions qui ont présidé au lancement de ce projet se trouve l'exigence pour le management de mettre en œuvre un mode de gestion adapté à un environnement de plus en plus risqué, faisant planer une place importante sur la réalisation des objectifs des organisations et en particulier celui de « création de valeur ». Etant donné que cette œuvre est le complément de la première réflexion publiée en 1991, elle a ajouté une quatrième catégorie d'objectifs, à savoir ; les objectifs stratégiques. En effet, il est important que la direction définisse explicitement la raison d'être de l'organisation, et à partir de là, elle précise les objectifs stratégiques, formule une stratégie qu'elle décline en objectifs opérationnels, de reporting et de conformité de l'entité déjà mis en exergue. Ils sont des objectifs de haut niveau et correspondant à la mission de l'organisation. Cependant, le rapport définitif de la commission a noté que, bien que les objectifs de protection soient avant tout liés aux activités de l'organisation, certains aspects du concept s'inscrivaient dans chacune des catégories d'objectifs, à savoir ; ceux liés aux opérations, aux informations financières et à la conformité aux lois et à la réglementation. Par ailleurs, le rapport définitif précise les circonstances dans lesquelles certains contrôles sur la protection des actifs pouvaient s'inscrire dans la catégorie des objectifs liés aux informations financières. Si les deux catégories d'objectifs liés aux informations financières et à la conformité aux lois et aux règlements sont communes dans la mesure où toutes les organisations ont pour objectif de construire et conserver une image favorable au sein de leur environnement et auprès des consommateurs et présenter des états financiers fiables à leurs actionnaires et d'agir en conformité avec les lois et les règlements, les objectifs liés aux opérations diffèrent d'une entité à une autre puisqu'il se basent sur les priorités, les jugements et le style de management. Les personnes informées, compétentes et honnêtes peuvent être amenées à sélectionner des objectifs différents. Un objectif s'inscrivant dans une catégorie donnée peut chevaucher ou compléter un autre relevant d'une autre catégorie. Par voie de conséquence, l'appartenance d'un objectif à telle ou telle catégorie dépend bel et bien de circonstances. Ainsi, réaliser ces trois catégories d'objectifs, c'est prendre une option sérieuse et adéquate sur la bonne maîtrise des activités de l'organisation. En ce sens, ces catégories donnent à la définition du concept, la dimension opérationnelle. De surcroît, l'œuvre de la Commission Treadway n'a pas omis la composition ou les éléments constitutifs du contrôle interne.

Le contrôle interne, tel qu'il a été défini par la commission, se compose de cinq éléments interdépendants qui découlent de la manière dont l'activité est gérée et qui sont intégrés aux processus de gestion : environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information ; communication et pilotage.

3.2. Le new Public Management :

L'idée principale du NPM est que le secteur public, organisé selon les principes de la bureaucratie wébérienne, est inefficace, et qu'il est souhaitable de transposer dans le secteur public les méthodes de gestion du secteur privé. À la rigidité d'une administration bureaucratique centralisée, focalisée sur son propre développement, le NPM oppose un secteur public reposant sur les trois E « Économie, Efficacité, Efficience », capables de répondre à moindre coût aux attentes des citoyens, désormais devenus des clients (Amar et Berthier, 2007). Le NPM apparaît comme « un construit hybride, processuel et évolutif » (Eymery-Douzans, 2008, p. 80) ou comme un slippery label (Manning, 2000, in Dunleavy et al., 2006), au point

que toute innovation dans la gestion du secteur public a pu s'en réclamer. C'est ce que met en évidence l'analyse en deux niveaux proposés par Dunleavy et al. (2006).

Au premier niveau se situent les idées maîtresses du NPM, importées des pratiques du management et de la théorie du public choice : la désagrégation, la concurrence et l'incitation. La désagrégation vise l'éclatement des hiérarchies monolithiques caractérisant les grosses administrations publiques en structures autonomes, moins hiérarchisées ; ces nouvelles structures appellent une redéfinition des systèmes de management et d'information. Introduire la concurrence dans les structures publiques devrait diminuer le coût et améliorer la qualité des services offerts. En matière d'incitation, le NPM remplace le système de motivation et de récompense basé sur l'éthos du secteur public par un système d'incitants financiers liés à des performances spécifiques.

Au second niveau, on trouve un foisonnement d'idées, d'inventions spécifiques nées de l'application des nouveaux principes économiques et managériaux du NPM en réponse à des problématiques propres au secteur public. Ces nouvelles pratiques, qui ont contribué à étendre la vague du NPM et à le façonner, doivent leur succès aux liens qui pouvaient être établis avec les idées du premier niveau. Dans les termes des auteurs : "A key part of the appeal of these second-level changes has also been that they fit into a wider reform movement and gain intellectual coherence from their link with the higher order ideas" (Dunleavy et al., 2006, p. 470). Parmi ces pratiques, on relève, en relation avec la désagrégation : l'agencification, le découplage des systèmes politiques, l'amélioration de la mesure des performances ; en relation avec la concurrence : la sous-traitance, la dérégulation, les quasi-marchés, la libéralisation du marché des produits ; en relation avec l'incitation : la privatisation du capital, les partenariats public/privé, la liaison des rémunérations aux performances.

Vu sous l'angle des fonctions de l'État, le NPM est transdisciplinaire : il touche à la fois les fonctions stratégique, finance, marketing et ressources humaines (Amar et Berthier, 2007). « Le NPM pousse l'État à s'interroger sur son rôle et ses missions, celles qu'il doit assurer, celles qu'il peut déléguer ou confier à des agences ou des entreprises privées et celles qu'il peut organiser en partenariat avec le secteur privé » (Amar et Berthier, 2007, p. 3).

3.3.La théorie de l'Agence :

La théorie de l'agence s'inscrit dans le cadre de la nouvelle microéconomie et plus précisément dans le champ de l'économie de l'information. Cette théorie place la détention de l'information et son partage entre contractants au cœur de son analyse de la firme. À l'origine de cette approche, on trouve la théorie de Berle et Means, présentée dans le chapitre 1 de cet ouvrage, et plus récemment celle de Jensen et al. (1976). La théorie de l'agence tire son nom de la relation d'agence, thème central de cette analyse théorique. Une relation d'agence a deux caractéristiques principales : c'est une relation de délégation entre deux agents (ou groupe d'agents) et elle suppose une asymétrie d'information. Une relation d'agence naît dès lors qu'une personne en engage une autre pour accomplir une mission nécessitant une délégation du pouvoir de décision. Nous reviendrons dans la suite de ce chapitre sur la définition de la relation d'agence et des concepts informationnels associés, ces thèmes fondent l'analyse de la firme proposée par la théorie de l'agence.

La théorie de l'agence analyse les contrats par lesquels une entité (le principal) fait appel à une autre personne (l'agent) pour exécuter, en son nom, une tâche quelconque impliquant une délégation de pouvoir de décision à l'agent (relation d'agence) (Jensen et Meckling, 1976 ; Ross, 1973). De plus, la relation d'agence est caractérisée par l'incertitude et l'asymétrie d'informations entre le principal et l'agent. Cette divergence d'intérêts est généralement formalisée à travers le modèle principal-agent, considéré comme un cas particulier de la théorie des contrats dont l'objet est d'appréhender les relations d'échanges entre des parties en tenant compte des contraintes institutionnelles et informationnelles dans lesquelles elles évoluent

(Salanier, 1994). En analysant les échanges bilatéraux, ce modèle présente l'avantage d'intégrer la complexité des comportements stratégiques des agents au sein de liens institutionnels définissant les possibilités de leurs actions dans le processus contractuel (Holmstrom et Milgrom, 1991 ; Grossman et Hart, 1983). Le changement de perspective observé dans les structures économiques des pays en développement à la fin de la décennie 1990 offre un cadre propice à l'étude de tels modèles. En effet, le désengagement de l'État dans les économies de ces pays et l'émergence des partenariats public-privé offrent de nombreuses opportunités pour le développement de relations d'agence, surtout dans les pays africains. À la fin des années 1990, suite à l'application du consensus de Washington et à la politique de déréglementation, de nouvelles options visant à privilégier une plus grande efficacité de fonctionnement des services publics ont donné lieu à de nombreux mécanismes, tels que les contrats de gestion, d'affermage et de concession.

3.4. La théorie de la contingence :

Les organisations et les différents styles de leadership que l'on peut leur associer sont influencés, suivant les cas, par leur environnement anthropologique, culturel, économique, politique, religieux, sociologique et technologique. Ce constat a été le point de départ de nombreuses recherches (par exemple le groupe londonien ASTON), dont certaines ont eu pour ambition de créer une véritable science des organisations, établissant des lois complexes reliant un état de l'environnement donné avec les structures des organisations (Lawrence et Lorsch, 1967) ou différents styles de leadership (GLOBE, 2013). On peut distinguer plusieurs facteurs présentés comme exerçant une influence sur les organisations ou le leadership dans une approche que l'on appelle l'école de la contingence. La contingence est un concept clé en matière d'analyse des organisations et se définit comme une situation spécifique et évolutive qui conduit à rejeter des prescriptions uniques et standardisées. S'agissant du leadership, cette contingence est structurelle ou comportementale car les changements dans les variables externes (technologies, marchés, formations, qualifications, etc.) provoquent des évolutions dans le management des organisations. Au-delà même de cette contingence, d'autres recherches établissent un parallèle biologique et considèrent que les organisations, comme les espèces, croissent et disparaissent selon certaines lois.

4. Audit interne et performance des organisations :

Dans ce point nous allons essayer de mettre en exergue cette relation tout en distinguant l'apport de deux études empiriques qualitatives hypothético-déductives, par niveau d'audit interne, la première menée en Europe et la deuxième menée au niveau des collectivités territoriales marocaines.

4.1. L'audit de Régularité- Conformité – Performance

Ladite théorie rend compte de l'audit de conformité puisqu'il s'agit de donner une information sur la bonne application par l'agent des règles qui lui sont imposées. En effet, ce niveau d'audit vise, comme nous l'avons déjà mentionné, à comparer ce qui existe par rapport à ce qui devrait être. Il consiste à vérifier la bonne application des règles, procédure, description de poste, organigramme, système d'information. Comme nous le savons tous, le référentiel est un ensemble de normes fixées par l'organisation elle-même, par les organismes spécialisés en la matière ou encore par le législateur. Et lorsqu'on dit organisme professionnel, organisation, législateur, tous les trois visent à donner une certaine crédibilité, une notoriété à la profession. Ces normes communément admises établissent entre les auditeurs et les audités un lien qui apporte des garanties à l'audité et renforce la confiance nécessaire au développement des relations entre toutes les parties prenantes. Et l'auditeur interne, ici pour ce premier type ou niveau, essaie de détecter les fraudes, les anomalies, les malversations, les erreurs comptables,

ou le non-respect du référentiel. Puis, il le révèle ou le rapporte directement au conseil de la collectivité territoriale. Ce dernier mène des actions correctives et porte une attention particulière aux problèmes révélés pendant les exercices postérieurs. Le contrôle interne aura à atteindre, ainsi, ses objectifs financiers et réglementaires. Ce qui agit très positivement sur la satisfaction de toutes les parties prenantes, par conséquent sur la création de la valeur et sur la performance. Face à l'importance grandissante de la législation sociale, il y a un risque réel pour la collectivité territoriale qui ne respecterait pas les textes de se voir infliger des amendes lourdes. En effet, cette mission d'appréciation de la conformité des pratiques au référentiel garantit aux fonctionnaires le droit d'expression, l'exercice du droit à la négociation collective annuelle, ou encore le droit à participation ; et les protège en contrôlant les modalités d'exécution des contrats et les perturbations éventuelles apportées à l'exécution de ce contrat. Bref, cette mission de conformité révèle tous les manquements aux obligations en matière sociale. Ainsi, « typiquement, cet audit de conformité s'intéresse à tous les domaines : les obligations légales de base (obligations administratives, de liberté d'exercice des droits collectifs des fonctionnaires), le statut juridique du fonctionnaire (contrat de travail), les obligations assorties d'échéances précises (versement des cotisations sociales, modalités de réunion du comité d'établissement...) ». Les services extérieurs et les citoyens, lorsqu'ils voient leurs partenaires publier des informations financières fiables et sincères, auront plus de confiance et seront rassurés lors de tous leurs contacts avec la collectivité territoriale dotée d'un tel service. Pour le conseil de la collectivité territoriale, quant à lui, l'audit interne de conformité donne une certaine assurance sur son caractère préventif et curatif du risque. Il permet aux membres du conseil de la collectivité territoriale d'avoir une comptabilité qui reflète une image fidèle sur le résultat et la situation financière de la collectivité territoriale à laquelle ils appartiennent. Si on prend l'exemple de l'audit interne comptable et financier, les dirigeants devraient pouvoir utiliser en confiance les informations financières internes à l'extérieur ; les informations, disant, certifiées devraient obtenir la confiance des membres du conseil de la collectivité territoriale et des parties prenantes, l'auditeur fournissant « une assurance raisonnable » sur la qualité des comptes. Une non détection du risque et une opinion injustifiée ou des indécidatesses dans l'exécution de la mission peuvent avoir des conséquences graves menant même à une destruction de la valeur de l'organisation.

4.2. L'audit d'Efficacité-Performance

A la théorie de l'agence, il faut ajouter celle de la reconnaissance commune qui implique collaboration et concertation entre tous les acteurs au sein de la collectivité territoriale, pour solutionner les problèmes qui peuvent voir le jour des situations nouvelles et imprévues, et pour concevoir en conséquence de nouvelles règles en parallèle. Ce supplément théorique trouve sa raison d'être dans le fait que la théorie de l'agence ne rend pas compte de l'audit d'efficacité et de management qui donne toute latitude pour suggérer des normes nouvelles. La force de proposition de l'auditeur interne se trouve bien justifiée par cette nouvelle assise théorique qui implique des structures de concertation et de collaboration. Or, le rôle de l'audit interne se décline, comme nous l'avons déjà précisé, par rapport au contrôle interne. En l'absence de référentiel clair et précis, l'auditeur interne qui devient avec le temps un spécialiste du diagnostic, de l'examen des procédures et méthodes, doit confectionner son référentiel en se basant sur sa réflexion, son flair, son professionnalisme, sa compétence de ce que devrait être la meilleure des solutions possibles, la plus efficace, la plus productive, la plus sûre ; bref, la plus performante. La théorie de l'agence exige même le rattachement de l'audit interne aux chefs de service et de division (ou à l'autorité de tutelle), et ne se limite pas seulement au rattachement résultant de la dépendance envers le conseil de la collectivité territoriale. Cependant, l'audit interne d'efficacité n'est complet que s'il englobe ou s'appuie sur un audit de régularité-conformité.

Le contrôle interne ambitionne une gestion efficace des opérations, l'utilisation optimale des ressources, le respect des objectifs et la préservation du patrimoine. Et lorsque l'audit interne évalue ce système, détecte ses dysfonctionnements et anomalies et donne ses recommandations, il contribue certainement à la création de la valeur pour les membres du conseil de la collectivité territoriale, le citoyen, le président, le personnel et même les services extérieurs ou déconcentrés. La qualité est signe de bon contrôle interne, les exigences de la qualité incitent à améliorer le contrôle interne. Car, il ne s'agit plus de ne voir dans le citoyen qu'un moyen de gain électoral, mais véritablement de créer de la valeur pour le citoyen. Le citoyen, en contrepartie, respecte complètement ses obligations ce qui est de sa contribution à la réalisation de l'objectif primaire de la collectivité territoriale. En ce qui concerne le personnel non dirigeant et à partir des années 80, il est considéré une ressource qu'il faut développer, former, planifier à long terme et non seulement à court et à moyen terme, et motiver par l'argent, progression de carrière et par la nature de travail confié. Et la qualité des ressources humaines constitue un avantage compétitif pour la collectivité territoriale. L'affirmation de la dimension stratégique des ressources humaines contient en elle-même la volonté de ne pas gaspiller mais au contraire de développer cette richesse que sont les ressources humaines. A cet égard, « des travaux récents (Pfeffer, 1999) montrent que les politiques de personnel, efficaces sur le long terme, ont généralement comme finalité de développer, maintenir et renforcer l'implication des personnes » 302. Et l'audit social tel que précisé par J-P. Ravalec ou encore l'audit de la gestion sociale³⁰⁴, étant un aspect de l'audit interne, est un jugement porté sur la qualité des ressources humaines de la collectivité territoriale, c'est-à-dire ; donner lieu à l'aptitude des ressources humaines à répondre aux besoins quantitatifs et qualitatifs en matière de ressources humaines. Bien sûr l'audit interne des ressources humaines, s'appuyant sur des méthodes d'évaluation et des critères de jugement, prend en compte la complexité, la globalité ou encore une vision toujours identique de l'homme au travail. Le comportement de l'homme au travail est une représentation symbolique non modélisable ; image nécessaire, car le manager doit percevoir la complexité de ce comportement, non pas pour manipuler l'homme en trouvant le bon levier, mais pour faire partager une vision mobilisatrice en créant les conditions de l'auto-motivation. Et la motivation de tout être humain est de s'accomplir, de réaliser son plein potentiel ou encore de devenir ce qu'il est profondément. Et c'est ce besoin de développement qui se trouve au centre de « l'image », et par conséquent, de la dimension stratégique de la ressource humaine. L'audit interne étudie les perceptions et les opinions des fonctionnaires. Ces perceptions sont mises à plat, parfois recoupées entre elles et parfois analysées dans leur évolution par rapport à des « normes » ou encore à des scores obtenus dans d'autres entités.

En général, en amont ou en aval du processus de planification, l'audit interne en matière du climat social est un puissant outil de gestion qui permet de fournir un climat social de travail favorable pour les ressources humaines. Aussi les services extérieurs ou déconcentrés dans telle situation de bonnes conditions d'exploitation, ils atteignent les objectifs de développement territorial escomptés. Pour le personnel dirigeant, l'auditeur interne, en évaluant le contrôle interne, son efficacité et son adéquation aux objectifs du management, l'aide à prendre les bonnes décisions. D'ailleurs, « les auditeurs internes sont des praticiens quotidiens du contrôle interne, capables de former ou « coacher » le management à tous les niveaux ». Maintenant, que peut-on dire à propos du système d'information ? Cette question mérite d'être évoquée, vu le rôle que le système d'information joue dans l'accomplissement et le pilotage des tâches de gestion au sein des collectivités territoriales.

Ainsi, aujourd'hui pour la majorité des collectivités territoriales, le système d'information, qui doit être, soi-disant, efficace et régulier, est considéré comme un élément central du développement de la collectivité territoriale.

4.3. L'audit de Management et de Stratégie – Performance

L'audit de management consiste en l'observation de la forme et non du fond des choses. En effet, observer les choix et les décisions, les comparer, en mesurer les conséquences, relèvent de l'audit interne. Selon management, au niveau des différentes fonctions de la collectivité territoriale les politiques poursuivies peuvent être non cohérentes avec la stratégie de la collectivité territoriale. Ce qui altère la réalisation des objectifs fixés au sommet de la hiérarchie. Un autre événement pouvant constituer une contrainte à l'atteinte de l'objectif ultime de la collectivité territoriale réside dans l'incohérence entre politiques au sein de cette dernière. Si on se réfère à la troisième approche de l'audit interne, les risques peuvent découler d'une démarche défailante de ladite stratégie. Certains parlent d'un quatrième niveau d'audit interne, étant l'audit de stratégie. Cette forme vise là aussi la cohérence des politiques et stratégies de l'entité avec le milieu dans lequel elle se situe et se développe. Un meilleur contrôle interne, résultat du rapport d'audit est signe de cohérence entre des stratégies claires et pertinentes, les politiques d'accompagnement (assurant un bon équilibre à long terme entre les attentes des membres du conseil de la collectivité territoriale, des citoyens et du personnel), les organisations, les systèmes et les procédures qui en découlent, ainsi que le suivi de leur application. L'audit interne est alors un examen de toutes les cohérences et ce, par la détection des points faibles de la chaîne d'excellence. De là, l'audit interne, au niveau de management et de stratégie essaie de détecter et de prévenir les risques de :

- Tracer une politique d'approvisionnement non cohérente avec la stratégie globale de la collectivité territoriale fixée pour atteindre les objectifs ;
- Fixer une politique du service public non parallèle avec ladite stratégie ;
- Suivre une politique de commercialisation du projet de la collectivité territoriale qui ne va de pair avec la stratégie ;
- Déterminer une politique des ressources humaines incohérente avec la stratégie de la collectivité territoriale.
- Etablir une politique de communication et d'information contredisant la stratégie de la collectivité territoriale. La question centrale est donc celle de l'alignement ou de l'adéquation entre stratégie du système d'information et stratégie de la collectivité territoriale. Cela peut se justifier par les rôles que peut jouer le système d'information dans la stratégie: Contremaître, Contrôleur, Catalyseur et Créateur.
- Dévier du processus formalisé d'élaboration de la stratégie. La performance dans le sens de l'enrichissement des différentes parties prenantes se traduit par l'atteinte des objectifs de chacune des parties prenantes. Et ce, en agissant sur les événements surtout négatifs influençant l'atteinte de ces objectifs (les risques). L'audit interne essaie d'atténuer les risques en donnant des recommandations, et de prévenir leur survenance. La cohérence de l'ensemble des applications du système d'information avec la stratégie de la collectivité territoriale doit se traduire par un effet concret (diminution des coûts, amélioration de la qualité du service, ...etc.), et cet effet doit être en accord avec la stratégie générique suivie. Ainsi, le respect des procédures et la recherche de leur amélioration permet de réduire les risques de la collectivité territoriale. Et pour l'efficacité du contrôle interne en matière d'audit interne, « deux critères sont généralement retenus pour orienter l'activité des auditeurs : l'importance des opérations et leur caractère de nouveauté ». Jensen et Meckling, en reprenant une des thèses d'A. Smith concernant le comportement des dirigeants des sociétés par action, ont abouti à ce que l'organisation est efficiente et efficace du fait des modalités de contrôle et d'audit exercés sur ses managers, et supposent que les résultats des organisations en termes de richesses pécuniaires et de bien-être ne dépendent que de la qualité de leur management ; qualité qui est jugée et améliorée par le contrôle ou l'audit interne (M. C. Jensen et W. C. Meckling 1976).

Au terme de ce point, à travers deux études empiriques qualitatives hypothético-déductives, par niveau d'audit interne, la première menée en Europe et la deuxième menée au niveau des

collectivités territoriales marocaines, nous pouvons avancer l'hypothèse selon laquelle l'audit interne, en évaluant le dispositif du contrôle interne, apporte plus de valeur à la collectivité territoriale s'il atteint le niveau supérieur d'audit, et par conséquent la performance sera plus améliorée.

5. Revue de littérature empirique :

La performance n'est rien d'autre que la satisfaction d'un système d'objectifs reflétant les stratégies fixées par l'organisation. Et l'appréhension de cette performance se fait par des critères ou indicateurs. Pour Fortuin, Un indicateur de performance est une donnée quantifiée qui mesure l'efficacité et/ou l'efficience de tout ou partie du processus étudié par rapport à une norme, un plan ou un objectif déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'organisation. Nous allons exposer des études qui ont abordé l'audit interne et l'évaluation de la performance dans le secteur public, il s'agit de deux études empiriques qualitatives hypothético-déductives, par niveau d'audit interne, la première menée en Europe et la deuxième menée au niveau des collectivités territoriales marocaines.

5.1. Evaluation de la performance de l'action publique :

C'est la problématique de la mesure de cette performance qui est également soulevée et qui appelle des analyses. Comme indiqué dès l'introduction, il n'apparaissait pas pertinent de se focaliser sur la notion d'évaluation, qui n'est qu'un outil et non une fin en soit, à la différence de la performance. Cependant, l'évaluation est cet instrument qui permet de jauger la performance et l'adéquation entre le discours politique et les réalisations accomplies. Sur le plan local, l'évaluation est spécifique. Elle est « une certaine posture, un certain regard porté sur l'action publique. Un regard qui scrute tout à la fois les objectifs, les réponses, les besoins et les acteurs d'une politique et d'un territoire et qui s'inscrit dans une temporalité particulière, ne serait-ce que par la durée des missions. La démarche évaluative atteste d'une transformation dans les modes de gestion et de pilotage des collectivités territoriales. Dans cette perspective de mesure de la performance de l'action publique, il faut prendre en considération plusieurs prérequis méthodologiques afin d'entrer dans une logique évaluative pertinente. C'est tout d'abord la spécificité du service public qu'il importe d'appréhender dans la mesure où elle implique des démarches de performance distinctes d'initiatives pouvant porter un intérêt dans le secteur privé. Si l'on se pose la question de l'évaluation de la performance d'une collectivité territoriale, un constat transparaît : « La liste des critères d'évaluation de la performance est longue : qualité des services publics, avancement des projets politiques, succès électoral, attractivité territoriale, mobilisation des agents, capacité de l'administration à se moderniser... Ces critères, pris isolément, sont tous trop réducteurs pour véritablement permettre d'évaluer la performance d'une collectivité. Par cette méthode des critères d'évaluation de la performance d'une collectivité. On sent intuitivement que la mesure de la performance « globale » d'une collectivité territoriale pourrait être une « juste et subtile » combinaison de différents critères ». Si ce propos est pleinement fondé, il omet d'ajouter un prérequis méthodologique à l'analyse. En effet, la superposition de mesures ciblées de la performance, portant sur une politique publique ou une action donnée, et la consolidation hiérarchisée de ces mesures pourraient permettre de déterminer un degré de performance global. Sylvie Troas développe quant à elle, au niveau étatique mais pas dans une perspective largement transposable aux collectivités territoriales, une vision compatible, pour ne pas dire complémentaire, et met en évidence les cinq principaux facteurs clés de succès de l'évaluation :

- La combinaison de contraintes et incitations pour diffuser l'évaluation dans les pratiques administratives.
- L'établissement d'une véritable planification stratégique de l'évaluation.
- La mise en œuvre d'une pluralité d'approches dans la pratique évaluative.

- L'implication et la sensibilisation de l'autorité politique à l'évaluation.
- La mise en place d'un dispositif d'évaluation professionnalisé.

Dès lors, restent à définir les modalités d'organisation d'une évaluation de la performance des collectivités territoriales et des politiques publiques qu'elles conduisent. Un constat sur la performance au niveau étatique peut être transposé au niveau territorial. Ainsi, sept préconisations sont établies :

- Le travail à réaliser pour construire un système d'indicateurs pertinent est certes conséquent, mais les difficultés méthodologiques à résoudre ne sauraient constituer un obstacle à l'objectif d'évaluer la performance de l'action publique, à partir d'une approche fondée sur la mesure des services fournis.
- Une attention particulière doit être portée à l'évaluation de la qualité, à la fois parce que c'est une dimension essentielle des services publics, et parce que le débat public sur ce thème est un moyen puissant de stimuler la performance.
- Les indicateurs correspondants doivent systématiquement être rendus publics.
- Les évaluations doivent faire l'objet de suites, incitant à la performance, ce qui implique de laisser un « retour » aux plus performants. L'approche « compassionnelle » est inutile. Mieux vaut chercher plutôt à définir les mesures d'accompagnement en termes de formation, d'encadrement ou de tutorat, rendant accessible à tous un processus de progrès.
- La production des données doit faire l'objet d'un processus qualité allant jusqu'à leur certification.
- L'évaluation n'est pas un exercice mécanique, et peut être corrompu comme le montrent les expériences hospitalières et universitaires. Il convient donc de l'organiser en conséquence, en évitant les collusions qui confortent les rigidités existantes.
- L'approche en termes d'évaluation par comparaison « benchmarking » est un moyen très utile dans cette perspective qui doit être systématiquement développée ». Un lien naturel est établi entre trois notions centrales dans la problématique retenue : la performance, son évaluation et les indicateurs dits de performance qui permettent de procéder à cette mesure. L'indicateur apparaît dès lors comme l'outil naturel de la mesure de la performance.

Dans cette logique, la pertinence et la légitimité d'une mesure de la performance est parfois interrogée : « au-delà du constat de l'existence de pratiques de gestion sans mesure, cette recherche montre les intérêts de ne pas mesurer. Les pratiques de gestion sans mesure facilitent en effet l'adaptation à la complexité des situations de gestion d'un service liée à la multitude des demandes reçues à l'accueil. L'étude montre que ces modes de management sont caractérisés par la prise en compte de la complexité des situations d'accueil par rapport à un système basé sur la production d'un indicateur. La mise en œuvre d'une pratique de mesure implique en effet, dans le domaine étudié, la réalisation d'une enquête de satisfaction nécessitant la définition des usages à interroger, l'identification des critères de satisfaction et des services à questionner et la détermination du moment, du lieu et de la périodicité de l'enquête. Cette mise en œuvre nécessite un processus de simplification de la réalité en fonction des intérêts et des objectifs des managers amenés à utiliser l'indicateur. Cela entraîne alors la recherche d'un consensus sur cette simplification, loin d'être évidente compte tenu de la diversité des prestations d'accueil ». Néanmoins, cette analyse témoigne certainement davantage des limites d'un système de mesure de la performance mal calibré que de l'inutilité d'une mesure de la performance en elle-même. Il semble en effet contestable dans le principe de se priver de toute analyse quantitative en matière d'évaluation des politiques publiques. Plus que d'une remise en cause radicale de l'opportunité de la définition d'indicateurs de performance, il s'agit en ce sens de déterminer une méthodologie et des critères permettant de procurer au décideur public une évaluation objective, rationnelle et exploitable.

Au surplus, certains auteurs mettent en lumière l'intérêt de définir des indicateurs de trois ordres : des indicateurs dits globaux, mesurant la performance générale de la collectivité donnée, des indicateurs synthétiques centrés sur une ou plusieurs politiques données, et enfin des indicateurs sectoriels partagés, permettant de faire le lien entre les actions conduites par la collectivité en

question. Ils partagent en ce sens la préoccupation formulée par Magali Bencivenga, consistant à articuler l'évaluation autour de chaque politique publique et d'un niveau général afin de déterminer une performance plus globale de l'action de ladite collectivité. Dans ce contexte, il n'existe pas de cadre juridique national permettant la mise en place d'une évaluation de la performance obligatoire pour les collectivités territoriales. Cependant, l'intérêt que pourrait représenter l'unification des référentiels budgétaires et comptables pour mettre à disposition des collectivités territoriales des éléments de comparaison utiles à l'évaluation, sans pour autant être suffisants, apparaît certain. Ces démarches n'apparaissent pas optimales dans la mesure où elles contreviennent à l'un des enjeux majeurs de la mise en place d'indicateurs : l'appropriation par les responsables territoriaux et les élus de la démarche. En la matière, il apparaît que seul le volontarisme de ces derniers peut prévaloir pour initier une telle logique même si ces outils pourraient être mobilisés dans cette perspective. Dans ce cadre, il est envisageable d'être créatif d'associer à la définition et au suivi des indicateurs les élus et les responsables territoriaux mais aussi éventuellement les associations de quartiers et les citoyens, ou encore les partis d'oppositions politiques, afin de déterminer des paniers d'indicateurs permettant une mesure objective et utile de la performance de l'action publique territoriale. Les enjeux sont, en la matière, extrêmement conséquents. Il est en effet envisageable d'associer le devenir du modèle marocain de la décentralisation à la capacité qu'auront les collectivités à s'approprier des démarches évaluatives visant à renforcer la performance de l'action publique conduite : « au niveau des collectivités territoriales, les contraintes liées à l'évaluation des contrats de plan des régions ou encore à l'évaluation communautaire ont engendré de très forts besoins. Les régions semblent s'y être adaptées en dégagant des ressources spécifiques. Ces efforts et ces contraintes sont exemplaires et font contraste avec les libertés prises par les administrations centrales en matière d'évaluation. Pour autant, on ne peut que relever la persistance des problèmes que rencontre l'évaluation au niveau local du fait de ses défauts d'organisation, plus globalement, d'un problème de conception. L'approfondissement de la décentralisation, qui devrait comporter des prolongements en matière d'évaluation, suscite un renouveau de la réflexion sur ce point. Le renforcement de la démocratie locale et la complexification des compétences exercées par les collectivités appellent la structuration d'une évaluation des actions publiques exercées par les collectivités territoriales ».

La capacité des collectivités à engager une démarche de performance par le biais de l'évaluation conditionne donc, au moins partiellement, le devenir de la décentralisation en ce qu'elle permettra ou non un exercice pertinent pour ne pas dire adéquat des compétences dévolues à ces dernières par la loi.

5.2.Des propositions d'indicateurs de performance des Collectivités territoriales :

Un lien naturel est établi entre trois notions centrales dans la problématique retenue : la performance, son évaluation et les indicateurs dits de performance qui permettent de procéder à cette mesure. L'indicateur apparaît dès lors comme l'outil naturel de la mesure de la performance, tout en trouvant un point d'équilibre entre la mesure de la performance par les indicateurs chiffrés et une approche plus qualitative hypothético-déductive reposant sur l'évaluation des politiques publiques concernées. Les indicateurs que nous proposerons, ont pour but de dépasser les limites des systèmes de contrôle et d'information déjà cités. Un indicateur est à la fois une information et un paramètre à contrôler. Ces indicateurs se subdivisent en des indicateurs économiques, budgétaires, et d'autres sociaux.

5.2.1. Les indicateurs économiques :

L'un des objectifs de la pratique de la GPR est la satisfaction des besoins des usagers en termes de la qualité du service offert et de délai de prestation du service tout en optimisant les ressources.

5.2.1.1. Les indicateurs de prestation du service public :

Les citoyens demandent que le service offert soit d'une meilleure qualité et dans les meilleurs délais.

La qualité du service public :

Pour une définition exhaustive de la qualité de service, Bertrand a défini la qualité d'un produit (bien ou service) comme une aptitude à satisfaire les besoins des utilisateurs. Dans le même sens, la qualité des services publics communaux garde comme souci privilégié la satisfaction des besoins des citoyens. En effet, nous entendons par service public, toute activité d'une collectivité publique visant à satisfaire un besoin d'intérêt général²⁵⁹. Ces prestations devraient être assurées en fonction d'un rapport qualité/prix. Pour jauger la bonne qualité des services publics, il faut disposer d'un ensemble d'informations reflétant la qualité de ce service. Ces informations, nous l'avons attaché au nombre de réclamation provenant des citoyens. Par conséquent, les CT vont certainement bénéficier d'une immense économie de dépenses, lorsqu'elles arrivent à suivre la qualité de leurs services offerts. Le défaut²⁶⁰ de qualité d'après engendre des surcharges, et nécessite une régulation couteuse en termes de temps.

Le délai du service public :

Les citoyens sont de nos jours de plus en plus exigeants, surtout lorsqu'il s'agit d'un service offert par l'administration publique, tel est le cas des CT. Cette exigence est plus forte lorsque les citoyens cherchent la rapidité de satisfaction de leurs besoins. La sanction principale à subir par les CT en cas de mauvaise satisfaction des besoins est l'échec électoral²⁶². En revanche, les CT devraient être en mesure de veiller à la satisfaction des citoyens dans les meilleurs délais, à travers des opérations fluides et une répartition équitable et claire des tâches...

5.2.1.2. Les indicateurs budgétaires :

Face à la rareté des ressources financières qui freinent la réalisation de leurs objectifs, les CT sont appelés plus qu'avant à accorder une place importante à la dimension budgétaire.

La collecte des recettes :

La collecte des taxes rétrocédées ne concerne pas les communes directement, mais elle fait partie des prérogatives de l'administration des impôts, dont l'assiette se fait à travers le service assiette et le recouvrement se fait en faveur du comptable de l'Etat dans le compte de la commune concernée. Ces taxes sont au nombre de trois : Taxe professionnelle, taxe d'habitation et taxe des services communaux. Cependant, les taxes que les communes sont appelées à collecter, et y fournir d'efforts concernent les taxes suivantes : Taxe sur le transport public des voyageurs, taxe sur les opérations de construction, taxe sur les terrains urbains non bâtis, taxe sur les débits de boissons alcooliques ou alcoolisées, taxe sur l'extraction des produits de carrières, taxe sur les opérations de lotissement. En plus de ces taxes, les loyers des souks, des parkings, des magasins, constituent une autre partie des recettes des communes. Les communes doivent déployer beaucoup d'efforts en vue de collecter ces recettes locales (taxes, loyers,...), constituant en fin de compte les recettes fondamentales des communes. Toutefois, la collecte en question passe typiquement par des actions de sensibilisation des citoyens et des efforts des collecteurs communaux.

Le respect des enveloppes budgétaires :

Avant même de parler de la rationalisation, un obstacle dans la gestion budgétaire mérite aussi le suivi. Il s'agit du dépassement des enveloppes budgétaires disponibles. Dans ce sens, les enveloppes budgétaires autorisées par le budget annuel constituent les crédits ouverts tant pour les recettes que pour les dépenses. Il sera donc idéal si les collectivités maîtrisent et contrôlent bien les enveloppes autorisées. Il convient de rappeler à ce niveau qu'en plus du contrôle mené par l'ordonnateur, un autre contrôle s'effectue par le comptable public avant le paiement (pour

les dépenses). Le non-respect des crédits budgétaires disponibles nuit par la suite à la gestion entière des communes et peut conduire à des transferts budgétaires (d'une rubrique à une autre) ou faire recours à des crédits auprès du fond d'équipement communal, surtout quand il s'agit du budget d'équipement. Pour ce type de dérapage, le contrôle minutieux de la régularité de la dépense de la part de l'ordonnateur, et de l'ensemble des services internes de la commune, de toutes les enveloppes budgétaires, afin d'éviter tout dépassement indésirable est impératif.

5.2.1.3. Les indicateurs sociaux :

Nous jugeons opportun de mettre sous-contrôle, d'un côté, les indicateurs sociaux dysfonctionnels entremêlés et reconfigurés par l'approche socioéconomique des organisations : absentéisme et rotation du personnel, de l'autre côté, les indicateurs ortho fonctionnels issus des approches des ressources humaines : promotion, attitude et formation.

L'absentéisme :

L'absentéisme perturbe le fonctionnement normal d'une organisation, notamment le plan de production et l'organisation du travail. Du coup, elle engendre des coûts cachés qui nécessitent une intervention de régularisation. Le phénomène d'absentéisme nécessite des remplaçants entraînant une baisse des résultats d'exploitation. Si nous transposons cette incidence sur les collectivités, nous aurons à supporter une baisse de résultat budgétaire. Néanmoins, il n'est pas assez évident de gaspiller des fonds pour remplacer les absents dans les collectivités territoriales. Les incidences pourraient être en relation avec le bon fonctionnement des entités, le choc des collègues, le rendement, la qualité de service, la satisfaction des besoins... D'où les conséquences peuvent rester bornées à des non productions et non créations de potentiel. En revanche, l'organisation peut par exemple chercher à réduire l'absentéisme excessif mais subsistera toujours un absentéisme « naturel » et incompressible. Parmi les absences autorisées par le décret réglementant la fonction publique communale et qui sont par conséquent naturelles, nous citons les congés. Ce type d'absence revêt quatre formes (d'après les dispositions de l'article 39 du dahir n°1.58.008) : les congés administratifs, les congés pour les raisons de santé, les congés de maternité et les congés sans rémunération. Les premiers, sont les congés annuels, les congés exceptionnels ou les permissions d'absences. Ensuite, les congés pour raisons de santé comportent les congés de maladie de courte durée, moyenne durée et longue durée. Aussi, les congés de maternité bénéficiant au personnel féminin sont fixés à 12 semaines avec rémunération. De par cet indicateur, le pilote doit chercher les causes de l'absentéisme (informations qualitatives), non naturelles ou incompressibles, et en calculer même le taux pour attirer l'attention des responsables hiérarchiques en vue de mener des actions correctrices en termes de conditions de vie au travail.

La rotation du personnel :

Appelée aussi dans la littérature turn over, elle désigne soit la rotation inter espace entre les services de l'organisation, intra espace dans le même service, ou à l'extérieur de l'espace. Ce phénomène peut avoir des répercussions néfastes sur la productivité d'entité. Il peut même déstabiliser le moral des collègues dans la même entité que dans d'autres lorsqu'il s'agit de quitter le poste. De même pour les nouveaux arrivés (peut être les nouveaux recrutés), il peut s'agir de degré d'intégration et d'adaptation au nouveau poste, de maîtrise des nouvelles tâches ainsi que l'acceptation du nouveau climat social à l'intérieur de l'entité.

L'attitude :

Parmi les constats qui marquent la performance territoriale, nous trouvons, d'après le guide de la bonne gouvernance locale, l'existence des pratiques de corruption au sein des collectivités territoriales. Ces pratiques peuvent être le résultat des comportements et des mauvaises pratiques des fonctionnaires communaux, mais aussi de leur degré d'honnêteté. Compte tenu de leurs incidences cruciales dans la détérioration de la bonne gouvernance territoriale, les

mauvaises attitudes des fonctionnaires doivent être réduites. D'où l'objectif de pilotage de cet indicateur.

La formation :

Considérée parmi les grandes familles d'indicateurs sociaux, la formation n'est pas une charge de fonctionnement mais un investissement ; les responsables de l'organisation sont en droit d'en atteindre un « retour » en termes d'efficacité. Il est très judicieux d'avoir des indicateurs de suivi de celle-ci dans la mesure où l'impact de la formation sur la performance économique de l'organisation est à démontrer. Les collectivités souffrent de l'incompétence de leurs fonctionnaires. La compagnie nationale d'embauche des jeunes titulaires de diplômes qui a été lancée aux alentours des années 90 a causé des complications aux collectivités territoriales marocaines. Cet état s'explique par le fait que nous trouvons des fonctionnaires de multiples disciplines et de formation n'ayant surtout aucun lien avec le domaine de la gestion administrative et financière tel qu'il l'a révélé le rapport de la cour des comptes. Cet état des choses accroît les dysfonctionnements : la non réalisation des objectifs, le surtemps, la surconsommation, la non qualité... Pour y faire face, les collectivités territoriales devraient plutôt chercher et trouver une adéquation entre les métiers pratiqués et les métiers disponibles. De même, l'utilité de la formation se voit clairement dans la mesure où elle permet aux fonctionnaires communaux de suivre les évolutions technologiques et les innovations en matière de procédures, de techniques, mais aussi en matière de nouvelles pratiques réglementaires et législatives.

La promotion :

La promotion est une action de motivation du personnel. Elle sert de base à distinguer le personnel ambitieux et qualifie de celui qui ne l'est pas. La promotion permet de motiver le personnel à fournir encore plus d'effort et d'accroître le rendement individuel. « L'absence de promotion interne reflète une perturbation présente et annonce un dysfonctionnement futur ». Partant de cet indicateur, nous pouvons fortement s'apercevoir que des fonctionnaires peuvent devenir mécontents et non ambitieux si on ne pratique pas la promotion.

Les indicateurs de performance sont parfois contestés pour des raisons parfois diverses. Très tôt, il a été possible de déterminer que le choix même des indicateurs de performance et leur valorisation dans le processus décisionnel sont liés à des enjeux idéologiques. Selon l'appartenance partisane et les objectifs des initiateurs des réformes publiques, le type d'indicateurs de performance appliqués et l'instrumentalisation politique des données collectées, la mesure de la performance publique peut conduire à remettre en cause le rôle respectif de l'Etat et du secteur public dans la résolution des problèmes sociaux. Les indicateurs de performance que nous avons proposés dans le cadre des études qui ont abordé l'audit interne et l'évaluation de la performance dans le secteur public visent deux objectifs : Surmonter les limites des systèmes d'information et de contrôle dans la mesure où ces deux instruments n'aident pas bien à suivre les actions publiques au temps réel ainsi que la contribution de la « GPR » à la performance des communes.

Le cadre de notre recherche ne vise que la performance interne. Par conséquent, la grille d'indicateurs proposée au niveau des études empiriques qualitatives hypothético-déductive, par niveau d'audit interne, la première menée en Europe et la deuxième menée au niveau des collectivités territoriales marocaines, néglige d'autres dimensions importantes, comme la dimension environnementale. Cependant, ces dimensions peuvent être considérées comme faisant partie de la performance externe. En effet, le concept de la performance dans le secteur public, touche le niveau global qui mesure l'impact de la politique publique sur la société à long terme d'un côté, ainsi que le niveau organisationnel qui mesure les effets immédiats des actions effectuées de l'autre côté.

6. Conclusion

Cette dernière décennie a été marquée par la volonté du royaume d'opérationnaliser le projet de la bonne gouvernance initié depuis 2008 déjà, avec la promulgation de la nouvelle constitution en 2011, qui a constitutionalisé certaines institutions qui œuvrent à veiller sur la bonne gouvernance, l'égalité des chances et l'équité sociale, ensuite par la mise en œuvre du PGL qui va de pair avec les attentes du royaume en matière de modernisation de l'administration marocaine en général et de l'administration territoriale en particulier.

Cependant, l'instauration d'une structure d'audit interne, même si elle est aisée à accomplir du point de vue organisationnel, c'est loin d'être le cas dans la réalité, compte tenu de plusieurs limites et contraintes qui viennent freiner cette initiative longtemps attendue. Ces contraintes concernent notamment la culture de l'audit qui est malheureusement absente dans l'environnement des collectivités territoriales, la méconnaissance de la fonction de l'audit ou plus délicat encore sa confusion avec la fonction d'inspection qui a toujours eu une image du 'Gendarme' qui ne cherche qu'à sanctionner et sévir, et aussi l'insuffisance intellectuelle relevée chez la majorité des élus et présidents communaux pour ne citer que ces contraintes.

Par conséquent, en termes de gestion, cette étude fournit des enseignements importants pour les responsables des collectivités territoriales marocaines en gestion. Elle offre des conclusions innovantes, diversifiées et approfondies sur l'entité d'audit interne en intégrant de nouvelles préoccupations organisationnelles dans la gestion des collectivités territoriales. Finalement, les résultats de cette modeste recherche peuvent aider les gestionnaires locaux à prendre des décisions plus éclairées en matière d'instauration des cellules d'audit interne en tenant compte des enjeux organisationnels actuels.

Concernant les implications managériales, l'audit interne et les objectifs de la commune proposent de résoudre les problèmes d'agence et d'asymétrie d'informations. L'auditeur interne se présente, ainsi, comme un professionnel compétent, indépendant et un ambassadeur venant instaurer une certaine confiance entre les principaux et les agents. Ainsi, en termes de gestion, cette étude fournit des enseignements importants pour les responsables des communes et les consultants en gestion. Elle offre des conclusions innovantes, diversifiées et approfondies sur l'audit interne en intégrant de nouvelles préoccupations organisationnelles dans la gestion des collectivités territoriales et l'établissement de normes organisationnelles. Par conséquent, les résultats de cette recherche peuvent aider les gestionnaires à prendre des décisions plus éclairées en matière d'audit en tenant compte des enjeux organisationnels actuels.

Ce travail de recherche présente l'apport méthodologique de présenter étude théorique qui nous a permis de contextualiser notre problématique de base et de préparer l'étude quantitative lors d'un travail de recherche par la suite.

Il y a certaines limites associées à la méthodologie que nous avons utilisée dans notre recherche. Le nombre des communes est limité, ce qui limite la taille de l'échantillon pour notre étude. Par conséquent, les résultats obtenus à partir des entretiens ne peuvent pas être généralisés pour évaluer les avantages et les inconvénients de la démarche de gestion de risque « audit interne ». Nous recommandons aux chercheurs en sciences de gestion de tester le même modèle sur un échantillon plus large afin d'obtenir des résultats plus généralisables.

Dans ce travail de recherche, nous avons mobilisé un double cadre théorique largement utilisé dans les recherches en audit, cependant, nous pensons, à l'issue de ce travail, qu'il serait plus pertinent de rajouter la théorie basée sur les compétences comme quatrième cadre de référence. Nous recommandons aux futurs chercheurs comme perspective de recherche scientifique, désireux de perfectionner notre recherche scientifique, de recourir à une technique d'échantillonnage probabiliste en procédant à un échantillon aléatoire simple, systématique, stratifié ou par grappe à partir d'une base de sondage. De même, notre recherche serait plus rigoureuse si l'on essaye d'élargir la taille de notre échantillon.

Références :

- (1). Amudo. A & Eno L. Inanga, (2009), « Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda ».
- (2). Anglade. P.B & Janichon. F, (2002), « La pratique du contrôle interne », Edition d'Organisation, Paris.
- (3). Barbier. E, (1999), « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations », Edition MAXIMA.
- (4). Boulanger H (2013), « L'audit interne dans le secteur public », Revue française d'administration publique 4 (148) 1029-1041.
- (5). Bertin E., (2007), « Audit interne: enjeux et pratiques à l'international », Edition Eyrolles, collection finance, 2(3) 311-333.
- (6). Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, (2006), « L'audit interne et le management des collectivités territoriales », IFACI.
- (7). Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, (2016), « L'audit interne vu par ses parties prenantes ». (12)
- (8). Institute of Internal Auditors, (2017), « Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles », IIA.
- (9). Pigé. B, (2008), « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », Edition ECONOMICA, Paris.
- (10). Pigé. B, (2009), « Audit et contrôle interne », 3ième Edition EMS, Paris.
- (11). Portelli E., (2012), « Audit interne des collectivités territoriales », Ellipses, 2(3) 11-93.
- (12). Poisson. M, (2011), « L'audit : un outil de progrès au service du secteur public », presse universitaire de France, PUF.
- (13). Poupart. O. L, (2010), « Rapport sur le comité d'audit », AMF (autorité des marchés financiers).
- (14). Poupart. O.L, (2010), « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne », AMF.
- (15). Prat Dit Hauret, C. (2003), « L'indépendance perçue de l'auditeur », Revue Française de Gestion 29 (147), p. 105-117.
- (16). Prat Dit Hauret, C. (2003), « L'indépendance perçue de l'auditeur », Revue française de gestion, 29(147) p:105-117.
- (17). PWC & IFACI, (2014), « Coso - Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en oeuvre et de pilotage » Ed. 1, Eyrolles.
- (18). Renard J., (1995), « Théorie et pratique de l'audit interne », Septième Éditeur : Eyrolles, 7(8) 311-333.
- (19). Renard, J., (2012), « Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne », édition d'Eyrolles, Paris.
- (20). Renard, J., (2013), « Théorie et pratique de l'audit interne », 8ème édition d'organisation, Paris.
- (21). Renard, J., (2016), « Théorie et pratique de l'audit interne », 9ème édition d'organisation, Paris.
- (22). Renard, J., (2017), « Théorie et pratique de l'audit interne », 10ème édition d'organisation, Paris
- (23). SADIKI A., ABOULHASSANE A., El HARMOUZI N., (2023), « L'audit interne des collectivités territoriales au Maroc : un mécanisme pour une bonne gouvernance locale », Revue CCA Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit, 7(1), 5-10.
- (24). Schick.P & Lemant. O, (2001) « Guide de self-audit : 184 items d'évaluation », Editions d'Organisation.

- (25). Stewart, J. & Subramaniam, N. (2010), « Internal audit Independence and objectivity: emerging research opportunities», *Managerial Auditing Journal*, vol. 25, n°4, p. 328-360.
- (26). TALBI. A. (1997), « L'audit des entreprises publiques. *Revue Marocaine d'Audit et de Développement* N°6-7 ».
- (27). Thiétart, R A., et coll. (2007), « Méthodes de recherche en management ». Dunod, 3ème édition.
- (28). Tremblay, M. S. et Malsch, B. (2012), « L'explosion de l'audit dans le secteur public: le risque d'une illusion de contrôle», *Télescope : Revue d'analyse comparée en administration publique*, 18(3),p:1-7.
- (29). Yaich. M, (2010), « Le pilotage du système de contrôle interne : démarches, outils et rôle de l'expert-comptable ».
- (30). Yin R.K. (1994), « Case Study Research, Design and Methods », 2è édition, Sage publication.