

Audit de performance : Quel apport à la gestion financière durable ?

Performance audit: What contribution to sustainable financial management?

Moulay Rchid HACHIMI ALAOUI, (Doctorant)

*Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations,
 ENCG Kenitra,
 Université Ibn Tofail, Kenitra, Maroc*

Nour Eddine ABDELBAKI, (Professeur Chercheur)

*Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations,
 ENCG Kenitra,
 Université Ibn Tofail, Kenitra, Maroc*

Adresse de correspondance :	ENCG Kenitra, Université Ibn Tofail, Kenitra, Maroc
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	HACHIMI ALAOUI, M. R., & ABDELBAKI, N. E. (2025). Audit de performance : Quel apport à la gestion financière durable ? <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(6), 609–630.
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 12/04/2025

Accepted: 17/06/2025

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

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 06 (2025)

Audit de performance : Quel apport à la gestion financière durable ?

Résumé

L'objectif de cet article est de maîtriser le concept de l'audit de performance, d'étudier son apport à la gestion financière durable, en se focalisant sur les aspects de la responsabilité sociale et environnementale, de maîtriser par la suite les technicités de la durabilité vérifiables par l'auditeur de performance, notamment le bilan Carbon et l'étude de cycle de vie des produits, comme étant deux techniques managériales permettant de concilier entre rentabilité financière et durabilité. Ce qui va nous permettre, in fine, d'apprécier l'apport de l'audit de performance à la gestion durable tout en mettant en exergue la participation de l'IA et la blockchain à cet apport, et en fin de reformuler quelques recommandations dans le but d'améliorer d'avantage le rôle de l'audit de performance pour la gestion financière durable. À noter que notre étude se base sur une littérature critique dans la mesure où notre objectif est de faire une évaluation objective de l'apport de l'audit de performance à la gestion financière durable.

Mots-clés : Performance ; Performance durable ; Audit de performance ; Gestion financière durable ; INTOSAI ; Bilan Carbon ; Responsabilité sociale et environnementale ; Faisabilité et impact ; Intelligence artificielle ; Blockchain.

JEL Classification : G28 ; G38

Type du papier : Recherche Théorique

Abstract

The objective of this article is to master the concept of performance auditing, to study its contribution to sustainable financial management, focusing on the aspects of social and environmental responsibility, to subsequently master the technicalities of sustainability verifiable by the performance auditor, in particular the Carbon footprint and the product life cycle study, as two managerial techniques allowing reconciling between financial profitability and sustainability. This will ultimately allow us to appreciate the contribution of performance auditing to sustainable management while highlighting the participation of AI and blockchain in this contribution, and finally to reformulate some recommendations in order to further improve the role of performance auditing for sustainable financial management. Note that our study is based on critical literature insofar as our objective is to make an objective assessment of the contribution of performance auditing to sustainable financial management.

Keywords: Performance; Sustainable Performance; Performance Audit; Sustainable Financial Management; INTOSAI; Carbon Footprint; Social and Environmental Responsibility; Feasibility and Impact; Artificial Intelligence; Blockchain.

Classification JEL: G28; G38

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Dans un contexte incertain et en perpétuelle mutation, les organisations doivent maîtriser le processus de leur gestion, depuis la conception stratégique, en passant par les activités opérationnelles, les chaînes logistiques jusqu'à l'impact des politiques et des projets à moyen ou à long terme. Pour atteindre cette finalité synonyme de préservation de la pérennité des organisations, ces dernières doivent donner une attention particulière à leur système de contrôle, de suivi, d'audit et d'évaluation, et ce pour qu'elles puissent rectifier leurs contours vers le bon sens, en détectant les dysfonctionnements et les anomalies pour les surmonter, mais aussi les points forts pour les capitaliser.

Dans ce cadre, fort est de constater que la tendance de la gestion actuelle est tournée vers la performance, au lieu de se contenter au contrôle de la conformité qui est de régner pendant une époque marquée par des systèmes de gouvernance traditionnels mettant en exergue seulement les variables comptables et financières. La performance donc est recherchée à travers des variables extra financières, en incluant l'évaluation des performances économiques, environnementales et sociales afin de garantir une gestion durable et responsable (ISO, 2010). Par ailleurs, ces faits sont constatés non seulement au niveau du secteur privé, mais aussi au niveau du secteur public, et ce dans le cadre de la transposition des outils destinés initialement au secteur privé vers le secteur public dans le cadre de new public management.

Donc la question de l'évaluation et de l'appréciation de la performance devient un levier fondamental dans la gestion qui se veut être durable. Pour se faire, les organisations recourent inévitablement soit à des évaluations de la performance soit à des audits, notamment l'audit de performance selon le contexte et selon les moyens. À noter qu'une panoplie d'organisations font recours à l'audit de performance vu son cadre normatif qui fait son originalité par rapport aux autres formes de contrôle ou des évaluations.

En plus, les études récentes confirment que l'audit de performance apporte une valeur ajoutée significative à la gestion financière durable. Il permet non seulement d'améliorer l'efficacité opérationnelle et la transparence, mais aussi de renforcer la responsabilité sociale et environnementale des organisations. Dans ce cadre, par exemple l'étude de **Labiad, H., & Zarou, S. (2025)** examine l'impact de l'audit social sur la performance financière des entreprises marocaines. Ces deux auteurs concluent que l'intégration de pratiques sociales rigoureuses via l'audit social améliore non seulement la performance sociale, mais aussi les résultats financiers des entreprises (Labiad & Zarou, 2025).

Une autre étude récente met en exergue l'apport de l'audit de performance à la gestion durable, il s'agit de l'étude de **Sitompul, R, Mohd Sanusi et Alsayegh. M (2023)**. Cette étude conceptuelle explore la relation entre la qualité de l'audit et l'efficacité des investissements verts. Elle souligne que des audits de qualité peuvent atténuer les inefficacités dans les investissements verts, en assurant une meilleure conformité aux normes environnementales et en renforçant la confiance des investisseurs (Sitompul, Mohd Sanusi, & Alsayegh, 2023). Après ces études qui justifient le gap théorique de notre sujet, la question qui se pose donc est quel apport de l'audit de performance à la gestion financière durable qui cherche à équilibrer performance économique et objectifs environnementaux et sociaux afin de garantir une croissance durable et résiliente (OCDE, 2020). Mais la question devient plus complexe si on cherche à répondre à la problématique suivante : Dans quelle mesure l'audit de performance a une valeur ajoutée à la gestion financière durable ?

Pour essayer de trouver quelques éléments de réponse à cette problématique, on pense que l'étude du périmètre de l'intervention de l'audit de performance va permettre de relever les aspects de sa valeur ajoutée à la gestion financière durable. Cette étude va sans aucun doute prélever les contraintes qui pèsent sur l'auditeur de performance et par la suite chercher des propositions pour les atténuer en vue de bien exploiter cette activité managériale au profit de la

durabilité des organisations.

Afin de trouver quelques éléments de réponse à notre problématique sus indiquée, il serait favorable de poursuivre la démarche méthodologique suivante : dans un premier temps, on va explorer une revue conceptuelle et théorique qui sera réservée aux concepts et aux théories encadrant notre thématique de recherche à travers laquelle on va aborder les principales théories notamment celles relatives à la performance et l'audit de performance. Et par la suite, on va entamer l'étude de l'apport de l'audit de performance à la gestion durable, en mettant l'accent notamment sur le périmètre de l'audit de performance, l'étude de la faisabilité et l'impact des projets d'apport major au profit de la gestion durable, mais aussi l'apport de l'IA et de la Blockchain, comme étant un aspect technique de l'audit de performance et leur percussion sur la gestion financière durable.

2. Revue conceptuelle

2.1. Gestion financière durable

La Gestion financière durable vise à intégrer des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance dans les décisions financières. C'est ainsi que l'OCDE définit la finance durable comme étant la finance qui consiste à prendre en compte des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) dans les décisions d'investissement et de financement afin de favoriser une économie plus responsable et résiliente (OCDE, Finance durable: Intégration des critères ESG dans les décisions financières, 2025). La banque mondiale aussi définit la finance durable comme un ensemble de principes visant à intégrer des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance dans les décisions financières pour promouvoir un développement économique responsable (Banque Mondiale, 2025).

En se référant à ces deux définitions, on peut affirmer que la gestion financière est multidimensionnelle, dans la mesure où elle touche à la fois l'aspect financier et économique, l'environnement, la société et la gouvernance. En d'autres termes, elle vise non seulement la bonne gestion ou la bonne gouvernance, mais plutôt l'impact de cette gouvernance sur l'environnement et la population. En gros, elle vise la performance durable à travers un ensemble d'outils de gouvernance, notamment l'audit de performance.

2.2. L'audit de performance : un nouveau concept visant l'impact

Vu que la performance constitue une variable en perpétuel changement, une variable qui doit prendre en considération les facteurs impactant le fonctionnement de l'organisation. Et d'ailleurs le concept de la performance est qualifiée de globalité dans la mesure qu'il touche une multitude de variables. Aujourd'hui on parle de la durabilité en terme notamment de la responsabilité sociale et environnementale sur le long terme, cela signifie la capacité d'une entreprise à maintenir des résultats satisfaisants sur le long terme, tout en respectant les piliers économiques, sociaux et environnementaux (PINTO, 2003). Et c'est dans cette Vienne de mutation que l'audit, comme étant un outil de contrôle et d'évaluation, a connu aussi une évolution en parallèle avec son champ d'application.

À noter qu'à jusqu'à une période plus récente, l'audit de performance se focalise surtout sur la réalisation du tryptique 3E c.-à-d. l'économie, l'efficacité et l'efficience et d'ailleurs l'INTOSAI en 2019 a donné à l'audit de performance la définition suivante: « Audit de la performance consiste à examiner de façon indépendante, objective et fiable si des entreprises, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations du secteur public fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité et si des améliorations sont possibles (INTOSAI O. , Principe de l'audit de performance, 2019) ».

Et bien sûr avec l'évolution de la performance vers une performance globale qui intègre la performance durable, des études récentes ont bel et bien démontré la capacité de l'audit de

performance à évaluer l'impact des projets (INTOSAI O., Renforcez l'impact de vos audits de performance., 2023).

En gros, l'audit de performance s'est évolué vers une nouvelle configuration qui met au-devant non seulement le tryptique 3E, mais aussi l'étude de l'impact des projets qui constitue à notre sens la finalité de la gestion des organisations, voir même la finalité de leur existence qui est sans aucune objection le bien-être de l'humain.

Donc l'audit de performance vise l'impact des projets, qui met au-devant la responsabilité environnementale et sociale. Cette responsabilité, qui demeure une obligation voire une variable illustrant la performance durable des organisations, a fait submerger un défi majeur, savoir comment concilier la rentabilité financière et les objectifs du développement durable. Pour répondre à cette problématique, une panoplie de techniques ont essayé de répondre à cette question allusive.

2.3. Techniques managériales pour concilier rentabilité et durabilité

Parmi les Techniques managériales qui permettent de concilier rentabilité et durabilité, on peut évoquer ce qui suit :

❖ L'Analyse du Cycle de Vie (ACV)

Cette technique permet d'évaluer l'impact environnemental des produits ou services sur l'ensemble de leur cycle de vie. Cette étude permet l'identification des coûts cachés et réduction de l'empreinte écologique (ISO 14040 et 14044).

❖ La comptabilité verte

La comptabilité verte intègre les dimensions économiques et environnementales dans les états financiers. Et comme outils de cette comptabilité, on peut citer le bilan carbon et les rapports de durabilité (Normes ISO 14001 et Global Reporting Initiative - GRI).

❖ Le Balanced Scorecard durable (Kaplan et Norton, 1996)

La conciliation pourrait se faire à travers l'adaptation du Balanced Scorecard pour inclure des indicateurs de performance sociale et environnementale parmi les variables de la performance à l'instar des autres axes touchés par le Balanced Scorecard notamment l'axe financier, l'axe client, l'axe processus interne et l'axe apprentissage l (KAPLAN & NORTON, 1996).

3. Revue théorique et hypothèses

Notre recherche se base sur une panoplie de théories relatives à la thématique étudiée, toutefois on va exposer celles qui sont à notre sens plus pertinentes, il s'agit notamment de :

• Théorie de la triple performance (Triple Bottom Line) :

Cette théorie propose d'évaluer les performances d'une organisation selon trois dimensions : économique, sociale et environnementale. Elle met l'accent sur la durabilité en intégrant ces trois piliers dans la prise de décision financière (ELKINGTON, 1994).

Cette théorie a donc une relation étroite avec notre thématique, notamment la gestion financière durable qui cherche à concilier les objectifs économiques avec ceux relatifs aux aspects sociaux et environnementaux.

• Théorie des parties prenantes (Stakeholder Theory)

La théorie des parties prenantes énonce que les décisions financières doivent prendre en compte les intérêts de toutes les parties prenantes (actionnaires, employés, clients, etc.) (FREEMAN, 1984).

Cette théorie est en forte corrélation avec la gestion financière durable dans la mesure où cette

dernière doit prendre en compte l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes plutôt que de se concentrer uniquement sur la maximisation des profits des actionnaires. Il s'agit d'une théorie qui est en relation avec l'aspect de la gouvernance comme élément essentiel de la gestion durable. Par ailleurs, elle sert de base pour l'auditeur de performance pour mettre l'intérêt des parties prenantes au-devant de ces vérifications. Donc, elle permet de répondre partiellement à notre problématique : dans quelle mesure l'audit de performance a une valeur ajoutée à la gestion financière durable ?

- **Théorie de l'agence (Agency Theory)**

Cette théorie explore les conflits d'intérêts entre les propriétaires (principaux) et les gestionnaires (agents) (JENSEN & MECKLING, 1976).

La relation de cette théorie avec la gestion financière durable, c'est que la gestion financière durable cherche à réduire ces conflits en intégrant des objectifs de durabilité. À l'instar de la première théorie, celle-ci permet aussi d'évaluer est-ce l'auditeur donne une attention particulière aux intérêts des deux acteurs cités.

- **Théorie de l'efficacité économique**

Cette théorie propose que la mesure de l'efficacité d'une organisation se fasse par rapport aux meilleures pratiques (FARELL, 1957).

La relation entre cette théorie et notre sujet de recherche est que l'audit de performance évalue l'efficacité, l'efficacité et l'économie dans l'utilisation des ressources. Mais, il est capital de donner une grande attention à l'efficacité dans la mesure où cette dernière reflète vraiment l'aspect de la bonne gouvernance dans la gestion en général. Donc cette théorie va nous permettre d'apprécier le rôle de l'auditeur de performance en termes d'efficacité.

- **Théorie institutionnelle**

Cette théorie explique comment les organisations adoptent des pratiques qui renforcent leur légitimité (MEYER & ROWAN, 1977).

La relation de cette théorie avec notre sujet de recherche se manifeste à travers la vérification, est-ce l'audit de performance qui évalue la conformité aux normes et aux réglementations. Cette théorie donc est, à son tour, en forte relation avec notre problématique, puisqu'elle sert de base d'apprécier le rôle de l'auditeur de la performance dans l'évaluation des activités renforçant la légitimité des organisations notamment vis-à-vis de la responsabilité sociale et environnementale.

- **Théorie de la contingence**

La Théorie de la contingence prône que les organisations doivent s'adapter aux contraintes environnementales et aux variations de contexte (BURNS & STALKER, 1961).

Le rapport de cette théorie avec notre recherche se voit à travers deux points, le premier est relatif à l'audit de performance qui évalue la capacité d'adaptation des systèmes financiers aux exigences de durabilité, et le deuxième point concerne la gestion financière durable qui doit s'adapter aux contextes sociaux et environnementaux.

Cesdites théories sont toutes donc complémentaires et servent de base de nôtres deux premières hypothèses que sont :

H1 : Audit de performance vise non seulement l'économie, l'efficacité et l'efficacité, mais aussi l'étude d'impact ;

H2 : L'audit de performance a un apport pour la gestion financière durable sans restriction.

- **La théorie de la valeur partagée (Porter et Kramer, 2011)**

La théorie de la valeur partagée propose d'intégrer les objectifs économiques avec les préoccupations sociales et environnementales pour créer une valeur durable (PORTER &

KRAMER, 2011).

La conciliation entre la rentabilité et la durabilité selon cette théorie se réalise à travers la prise en compte de la responsabilité sociale et environnementale lors de la conception des objectifs économiques. Voir même intégrer les objectifs sociaux et environnementaux avec les objectifs économiques. Mais la question toujours se pose : comment atteindre cette conciliation ? selon cette théorie, la conciliation se réalise à travers trois stratégies à savoir :

- ✓ Reconcevoir les produits : Adapter les produits pour répondre aux besoins sociaux tout en restant rentable.
- ✓ Redéfinir la productivité dans la chaîne de valeur : Optimiser l'utilisation des ressources.
- ✓ Développement des clusters locaux : Renforcer les communautés locales pour améliorer l'efficacité globale.

• **La théorie des parties prenantes (Freeman, 1984)**

La théorie des parties prenantes susmentionnées demeure une fenêtre essentielle pour le gestionnaire pour atteindre la conciliation dans la mesure où elle préconise l'engagement et la prise en compte des intérêts de toutes les parties prenantes (actionnaires, employés, clients, etc.) (FREEMAN, 1984). Elle prône une approche équilibrée où la performance économique est liée à la satisfaction des parties prenantes. Et ce à travers :

- ✓ Le dialogue et la concertation : Impliquer les parties prenantes dans la prise de décision pour renforcer l'acceptabilité sociale.
- ✓ La transparence et le reporting intégré : Associer les performances économiques aux résultats sociaux et environnementaux.

• **La théorie des ressources et capacités (Barney, 1991)**

La théorie des ressources et capacités propose que la performance durable provienne de l'optimisation des ressources internes, notamment humaines, technologiques et environnementales (BARNEY, 1991). Selon cette théorie la conciliation entre la rentabilité financière et les préoccupations sociales et environnementales se font à travers :

- ✓ L'investissement dans les compétences vertes à travers la formation des employés aux pratiques durables.
- ✓ L'innovation verte à travers l'intégration des technologies propres pour réduire les coûts et l'empreinte écologique.

En se référant à ces Théories relatives à la conciliation entre rentabilité financière et performance durable, on 'a proposé les hypothèses suivantes :

H3 : La conciliation entre rentabilité et performance durable est praticable sans contraintes

H4 : L'étude de la faisabilité des projets fait partie des vérifications de l'audit de performance

H5 : La technique du cycle de vie des produits est déterminante pour la gestion de l'empreinte carbone

H6 : Le bilan Carbone est un outil de la comptabilité verte obligatoire

• **Théorie de l'avantage concurrentiel par les technologies de l'information (Competitive Advantage Theory)**

Le chef de file de cette théorie « Porter » préconise que les technologies de l'information permettent de créer un avantage concurrentiel en optimisant les opérations, en réduisant les coûts et en facilitant la différenciation des produits ou services (PORTER & MILLAR, 1985). Cette théorie est relative à notre sujet dans son aspect technique, notamment l'apport de l'intelligence artificielle et la blockchain à l'audit de performance.

• **Théorie de l'alignement stratégique (Strategic Alignment Theory)**

Cette théorie préconise que l'alignement stratégique consiste à intégrer les stratégies d'affaires

et les stratégies des systèmes d'information afin de maximiser la performance (HENDERSON & VENKATRAMAN, 1993).

Cette théorie est en forte relation avec le côté technique de la démarche méthodologique de l'audit de performance et demeure une théorie extrêmement importante dans la mesure où elle va nous permettre d'évaluer l'apport des systèmes d'information à l'audit de performance et de s'assurer est-ce que les systèmes d'information touchent techniquement l'audit de performance.

- **Théorie de l'effet productivité des technologies de l'information (Productivity Paradoxe Theory)**

Cette théorie explore la question de l'impact paradoxal des investissements en technologie d'information sur la productivité (BRYNJOLFSSON, 1993). Et selon son chef de file, les effets positifs des technologies d'information sur la performance dépendent de leur bonne intégration et de leur utilisation stratégique.

Cette théorie à son tour va constituer une base théorique pour évaluer l'utilisation de l'audit de performance sur les technologies d'information, notamment l'IA et la blockchain et apprécier leur apport à la gestion financière durable.

Sur la base de ces trois dernières théories, on 'a posé notre septième hypothèse :

H7 : L'intelligence artificielle et la blockchain ont un impact positif sur l'audit de performance.
Notre étude donc basée sur les hypothèses sus-indiquées, qu'on va essayer de tester à travers la technique de la triangulation qui demeure à notre sens une technique extrêmement importante dans la mesure où elle permet de diversifier les sources de données et de recouper l'information pour se rapprocher d'une manière optimale à la réalité des choses.

4. Résultats et discussions

4.1. Apport de l'audit de performance : Une assurance normative de la performance durable

L'audit de performance est une évaluation normative, cela signifie que cette activité est basée sur des principes et des normes, cette caractéristique permet à notre sens d'éviter l'arbitraire et l'ambiguïté, ce qui va permettre de garantir un minimum souhaité, puisque ces standards sont le fruit des organisations hautement qualifiées et reconnues mondialement. Mais la question qui se pose est ce que cette activité managériale est adaptative aux contextes ou non ? Surtout qu'on se trouve quelquefois devant des situations où on ne peut pas appliquer la normativité, sachant que lesdites organisations ont adapté cette normativité destinée initialement au secteur privé pour le secteur public à travers la conception des guides destinés au secteur public.

D'où la question qui demeure cruciale est-ce l'adaptativité est une norme d'audit en général et d'audit de performance en particulier ?

Et pour illustrer la standardisation de l'audit de performance, il serait intéressant de présenter ces deux normes qui reflètent à la fois que l'audit de performance est une activité normative, mais adaptative selon le contexte :

'La norme ISSAI 3000/45 : L'auditeur doit établir des critères d'audit adaptés, qui correspondent aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et sont liés aux principes d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacités ;

La norme ISSAI 3000/101 : Pendant la planification, l'auditeur doit concevoir les procédures d'audit à utiliser pour rassembler des données probantes d'audit suffisantes et appropriées qui répondent aux objectif(s) et aux question(s) d'audit' (INTOSAI, 2021).

4.2. Périmètre de l'audit de performance : principales vérifications

En général, la mission d'audit peut porter sur n'importe quel sujet. Ainsi l'auditeur peut manipuler différentes vérifications, et ce dans la mesure où n'importe quelle variable de

l'organisation est intimement liée à la performance, concept multidimensionnel, néanmoins, et comme l'auditeur ne peut pas vérifier toutes les variables dans une même mission, il poursuit une approche, notamment l'approche par les risques, pour prioriser les risques majeurs. Mais après avoir délimité les prioritaires, son périmètre d'intervention pour évaluer la performance doit toucher les éléments suivants :

4.2.1. L'étude de faisabilité des projets dans l'audit de performance

L'étude de faisabilité est une étape décisive dans la gestion de projets, visant à évaluer la praticabilité et la pertinence d'un projet avant sa mise en œuvre. Dans ce cadre l'audit de performance évalue si l'étude de faisabilité a été réalisée correctement et si elle a pris en compte tous les conditions et les éléments nécessaires pour la réussite du projet.

4.2.1.1. Le périmètre de l'étude de faisabilité

L'auditeur de performance doit s'assurer que l'étude de faisabilité a correctement analysé les éléments suivants :

- La faisabilité technique : évaluation des capacités techniques pour réaliser le projet.
- La faisabilité économique : analyse des coûts et des bénéfices attendus.
- La faisabilité financière : identification des sources de financement
- La faisabilité juridique : vérification de la conformité avec les lois et règlements.
- La faisabilité environnementale : évaluation des impacts écologiques.
- La faisabilité organisationnelle : vérification de la disponibilité des ressources humaines et matérielles.

Ceci est dit, mais la question qui se pose est comment l'auditeur examine techniquement cette question de la faisabilité ?

4.2.1.2. Approche technique de l'auditeur pour l'étude de faisabilité

L'auditeur de la performance poursuit une approche méthodique et technique pour évaluer l'étude de faisabilité en suivant les étapes suivantes :

Etape1 : Collecte et vérification des documents

L'auditeur commence par recueillir tous les documents liés à l'étude de faisabilité, tels que les rapports d'analyse, les études d'impact, les budgets prévisionnels et les plans de mise en œuvre (NAO, 2010)

Etape2 : Analyse des hypothèses de faisabilité

L'auditeur de performance doit examiner et valider les hypothèses de base qui ont été tracées pour l'étude de faisabilité, en s'assurant qu'elles sont réalistes et fondées sur des données fiables. Il 'valide les hypothèses de faisabilité en les comparant avec des données empiriques et des scénarios alternatifs' (BANQUE MONDIALE, 2012)

Étape 3 : Vérification des méthodes d'analyse utilisées

Pour ce point, L'auditeur vérifie si les méthodes d'analyse des coûts, des bénéfices et de la rentabilité ainsi que les techniques de modélisation ont été correctement appliquées, et ce dans la mesure où "L'utilisation de techniques analytiques appropriées est essentielle pour garantir la fiabilité des résultats de l'étude de faisabilité" (OCDE, 2014).

Étape 4 : Contrôle de la prise en compte des risques

L'auditeur vérifie si les risques ont été identifiés et analysés, et si des mesures d'atténuation ont été prévues. Ce point permet à l'auditeur de s'assurer si la prise en compte des risques est prise ou non. Et ce dans la mesure où cette étude demeure un pilier déterminant sur lequel doit être édifié tout projet. En d'autres termes « L'évaluation des risques est un élément clé pour juger

de la faisabilité d'un projet, car elle permet d'anticiper les défis et de proposer des solutions" (International Project Management Association, 2017)

Étape 5 : Vérification de la cohérence des résultats

Pour cette question, l'auditeur compare les résultats de l'étude de faisabilité avec les objectifs initiaux pour vérifier leur cohérence. Cela permet de s'assurer si " les résultats de l'étude sont en phase avec les attentes du projet" (European Court of Auditors, 2019) (European Court of Auditors, 2019).

L'audit de performance ne se limite pas à la vérification de la faisabilité des projets, mais il vise aussi l'économie des ressources.

4.2.2. Vérification de l'économie

L'audit de performance vise aussi l'économie des ressources qui concerne la gestion rationnelle des ressources en minimisant les coûts. Mais dans ce cadre, il semble important de signaler que la réduction des coûts doit être faite en prenant en compte la question de la qualité. Donc les auditeurs de la performance évaluent si les ressources ont été acquises au coût le plus bas tout en respectant la qualité. Est c'est la même logique qu'a suit l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques lorsqu'elle a affirmé que "L'économie est réalisée lorsqu'une entité obtient les ressources appropriées au coût le plus bas tout en respectant les exigences de qualité" (INTOSAI, 2004)

Un autre point qui fait partie des vérifications de l'auditeur de performance est l'efficacité des ressources et qui mérite d'être évoquée dans la mesure où elle demeure complexe pour le secteur public, souvent ambiguë et qui se confond avec le concept de l'économie.

4.2.3. Vérification de l'efficacité

"L'efficacité consiste à maximiser la production de résultats à partir d'un ensemble donné de ressources ou à minimiser les ressources nécessaires pour produire un certain niveau de résultats" (POLLIT & BOUCKAERT, 2011) Selon cette définition, l'efficacité donc porte sur l'optimisation de l'utilisation des ressources disponibles pour produire des résultats satisfaisants, en d'autres termes avec peu de ressources, on peut faire beaucoup. Les auditeurs donc vérifient si les ressources sont utilisées de manière rationnelle.

Dans ce cadre, il est important de faire la différence entre l'efficacité et l'économie. D'après les définitions sus indiquées de ces deux concepts, on peut conclure que l'économie vise à minimiser les ressources pour réaliser des résultats prédéfinis, en revanche l'efficacité, quant à elle, consiste à l'utilisation des ressources qu'on 'a d'une manière optimale, c'est-à-dire essayer de réaliser beaucoup avec les ressources disponibles. Mais il faut se méfier, notamment pour le secteur public, le fait de réaliser beaucoup avec les mêmes ressources n'est pas toujours synonyme de l'efficacité à notre sens, car il faut toujours prendre en considération la qualité de service rendu. Surtout que la finalité pour ce secteur n'est pas la réalisation des profits, mais plutôt rendre un non lucratif.

Ceci est dit, or la question qui se pose est comment faire techniquement pour être efficace dans un secteur spécifique, le secteur public ? Est comment les auditeurs de performance évaluent cette question de l'efficacité ? Pour répondre à cette question, les organisations internationales ont essayé d'élaborer des guides en la matière. Et pour illustration, il est judicieux de donner l'exemple de l'OCDE qui a essayé d'évaluer l'efficacité dans le secteur public à travers des indicateurs. Et comme exemples de ces indicateurs, on trouve : Durée moyenne de séjour toutes causes confondues pour les établissements hospitaliers ; durée d'un procès en première instance (en jours) et coût d'un procès pour le secteur de la justice ; l'acquis scolaire des individus est considéré comme un indicateur pertinent des résultats obtenus sur le plan de la production de capital humain. Lorsqu'il est comparé au montant de la dépense cumulée par élève au niveau national (c'est-à-dire les ressources affectées à l'enseignement), il peut jeter un éclairage sur

les systèmes qui assurent les services les plus efficaces (OCDE, 2015). Et pour mieux expliciter ce point d'indicateurs proposé par l'OCDE, il est important de donner un exemple relatif au secteur de la santé : Selon la même référence (OCDE, 2015), en 2011, la durée moyenne de séjour à l'hôpital, toutes causes confondues, était de huit jours dans l'OCDE. C'est au Mexique et en Turquie que cette durée était la plus courte, puisqu'elle s'établissait à moins de la moitié de la moyenne OCDE. C'est au Japon qu'elle était la plus longue, avec près de 18 jours, soit plus du double de la moyenne OCDE. Au cours des dix dernières années, la DMS a baissé dans la plupart des pays, passant de 9.2 jours en 2000 à 8.0 jours en 2011.

Comme commentaire de ces chiffres, à notre sens, il faut se méfier, car le fait par exemple que le Japon a la plus longue durée, cela ne veut pas dire que les Japonais pour cette question ne sont pas efficaces, mais au contraire, on peut interpréter le résultat par le fait de cette longue durée, par rapport aux autres, signifie que les hôpitaux japonais sont mieux dotés par des équipements et ils ont beaucoup de places pour les patients. Ainsi le fait de passer une courte durée ne signifie du tout qu'on est efficace, mais au contraire c'est la qualité de service qui compte en définitive, et pour notre cas est-ce que le patient est guéri ou pas ?

Et pour vérifier cette efficacité, l'auditeur procède à une panoplie d'outils tels qu'ils sont conçus par des organisations internationales. Par exemple, selon la fondation canadienne pour l'audit et la responsabilité, l'auditeur d'efficacité fait recours à une panoplie d'outils notamment : le calcul des ratios, l'analyse comparative, la quantification des économies, le recours aux experts pour l'adaptation des données aux secteurs publics, l'observation directe et les méthodes indirectes (des sondages avec les usagers, les entrevues et les groupes de discussion avec les différentes parties prenantes) (FOND. CANAD. POUR L'AUDIT ET LA RESPONSABILITÉ, 2013).

4.2.4. Vérification de l'efficacité

En gros, l'efficacité évalue si les objectifs prévus ont été atteints. C'est une définition globale qui représente le bilan d'une panoplie de définitions, à titre d'exemple pour la Cour des comptes européenne « L'efficacité reflète la mesure dans laquelle les objectifs d'une intervention ont été atteints, en termes de quantité et de qualité » (European Court of Auditors, 2019). Ainsi pour l'INTOSAI, L'Efficacité c'est atteindre les buts ou les objectifs fixés. Et d'ailleurs cette organisation a proposé une norme relative à l'efficacité, à l'instar de l'économie et de l'efficacité, qui propose la définition suivante : 'le principe d'efficacité concerne la réalisation des objectifs fixés et l'obtention des résultats escomptés'. Norme ISSAI 300/11 (INTOSAI, 2021). Les auditeurs donc examinent si les activités ont produit les effets désirés conformément aux objectifs préétablis.

4.2.5. Vérification de la conformité

La conformité vise à vérifier si les opérations et activités respectent les lois, règlements, normes et politiques, les procédures de passation de marchés et les contrôles financiers. Parmi les principales vérifications de l'audit de performance est la conformité, il 'examine si les opérations financières, les transactions et les informations sont conformes aux lois et règlements applicables' (INTOSAI, ISSAI 400 ; Principes de l'audit de conformité, 2019)

4.2.6. Vérification de l'impact

L'audit de performance analyse également l'impact des actions des organisations c.-à-d. les effets engendrés par ces actions quels que soit positifs ou négatifs sur la population ou sur l'environnement, c'est à notre sens l'aspect qui touche essentiellement la responsabilité sociale et environnementale de l'organisation. Dans le secteur public, on parle des politiques publiques ou projets qui mettent en œuvre ces politiques. Par rapport au secteur public, l'OCDE préconise que l'étude de l'impact permette de mesurer les effets réels des interventions publiques sur les

bénéficiaires et d'évaluer si les résultats obtenus correspondent aux attentes initiales" (OCDE, 2015).

En guise de conclusion de ce volet relatif au périmètre d'intervention de l'auditeur de performance, on confirme donc que ces interventions touchent ce qui est communément appelé le triptyque de la performance durable à savoir la gouvernance, la responsabilité sociale et environnementale. Et puisqu'on est en train d'aborder la question de la durabilité, un terme qui vise essentiellement le moyen et le long terme, il est judicieux d'approfondir cette question à travers les standards que l'auditeur de la performance est censé de connaître dans la mesure où il travaille sur des indicateurs en la matière, et ce qui dit indicateurs dits le retour aux références ou aux standards pour comparer et faire une lecture objective aux résultats obtenus.

4.3. Les standards sociaux et environnementaux que l'auditeur de performance doit mettre au-devant de ces vérifications

Les auditeurs de performance doivent comparer les résultats obtenus aux différentes normes reconnues en matière d'indicateurs sociaux et environnementales, il s'agit notamment de :

4.3.1. Normes pour les indicateurs sociaux

Les indicateurs sociaux sont utilisés pour mesurer l'impact d'un projet sur la société, notamment en termes de conditions de vie, de bien-être et d'inclusion sociale. Les principales normes de référence sont comme suit :

4.3.1.1. Normes de l'Organisation internationale du travail (OIT)

Les normes de l'OIT portent sur les conditions de travail, la protection sociale et les droits des travailleurs. Ces indicateurs de travail décent permettent de mesurer l'impact des politiques publiques sur la qualité de l'emploi et les conditions de travail" (OIT, 2020), il s'agit notamment de :

- Le taux d'emploi et de chômage.
- La durée moyenne de travail hebdomadaire.
- Le taux de couverture de la protection sociale.
- Le nombre d'accidents de travail.

4.3.1.2. Normes de l'ONU sur le développement durable (ODD)

Pour ces normes, elles sont relatives aux Objectifs de Développement Durable qui fournissent un cadre normatif pour mesurer l'impact social en relation avec la réduction de la pauvreté, l'égalité des sexes, l'accès aux services, etc. Ces ODD constituent un cadre universel pour évaluer les progrès réalisés dans les dimensions sociales et économiques du développement durable" (ONU, 2015).

Les principaux indicateurs en la matière et selon la même référence (ONU) sont :

- Taux de pauvreté monétaire.
- Taux d'alphabétisation.
- Accès aux services de santé.
- Taux de mortalité infantile.

4.3.2. Normes pour les indicateurs environnementaux

Les indicateurs environnementaux permettent, à leur tour, de mesurer l'impact d'un projet sur les écosystèmes, les ressources naturelles et la biodiversité. Dans ce cadre, il y a une panoplie de normes dont notamment :

4.3.2.1. Normes ISO 14000 (Gestion environnementale)

La série de normes ISO 14000 propose un cadre pour la gestion environnementale, notamment pour la réduction des émissions des gazes à effet de serre et la gestion des déchets (ISO, 2015).

Selon ISO les principaux indicateurs environnementaux sont :

- Niveau d'émission de CO₂ (ISO 14064).
- Volume de déchets produits (ISO 14001).
- Utilisation de ressources renouvelables.
- Indice de qualité de l'air et de l'eau.

4.3.2.2. Cadre de l'OCDE pour les indicateurs environnementaux

Pour ces indicateurs proposés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), ils permettent de suivre la durabilité environnementale et les impacts des politiques publiques. En d'autres termes, ils 'évaluent les progrès réalisés vers une gestion durable des ressources naturelles' (OCDE, 2018). Selon l'OCDE les principaux indicateurs environnementaux sont :

- Empreinte carbone par habitant.
- Taux de recyclage des déchets municipaux.
- Surface de terres protégées.

Après avoir constitué une idée générale sur les principaux indicateurs sociaux et environnementaux que les auditeurs doivent analyser en les comparant avec les normes internationales, ce qui les rassure sur la normalité des actions prises et par la suite faire une évaluation de l'impact d'une manière objective, il serait important de donner des chiffres constituants des normes associées auxdits indicateurs dans le but d'identifier la normalité et savoir quelle lecture on pourrait faire à ces indicateurs pour savoir in fine est ce qu'on est dans les normes ou non.

4.3.3. Normes quantitatives associées aux principaux indicateurs sociaux et environnementaux

Pour avoir une idée générale sur les normes acceptables pour les indicateurs sociaux et environnementaux, il serait utile de présenter les principales parmi ces normes selon le tableau suivant :

Tableau 1 : Normes quantitatives associées aux principaux indicateurs sociaux et environnementaux

Indicateurs	Norme acceptable	Organisation	Référence
Taux de chômage	Inférieur à 5% (représente le plein emploi)	OIT	OIT (2019). <i>Rapport mondial sur l'emploi et les perspectives sociales</i> .
Durée hebdomadaire de travail	Maximum 48 heures par semaine	OIT	OIT (1919). Convention n°1 sur la durée du travail (industrie).
Salaire minimum	Le salaire minimum doit garantir un niveau de vie décent pour les travailleurs et leur famille. Variable selon le pays, mais généralement indexée sur le coût de la vie.	OIT	OIT (2020). Rapport sur les salaires mondiaux.
Espérance de vie à la naissance	72 ans (moyenne mondiale).	ONU	ONU (2022). Rapport sur le développement humain
Taux de mortalité infantile	Moins de 5 décès pour 1 000 naissances vivantes	UNICEF	UNICEF (2021). <i>Rapport sur la survie de l'enfant</i> .
Concentration de particules fines	Moins de 10 µg/m ³ (annuel).	OMS	OMS (2021). <i>Global Air Quality Guidelines</i> .
Concentration de dioxyde d'azote (NO ₂)	40 µg/m ³ en moyenne annuelle.	OMS	OMS (2021).
Émissions de CO ₂ par	Moins de 2 tonnes par an par	ISO	IPCC* (2018). <i>Special Report</i>

habitant	habitant (Pour limiter le réchauffement climatique à 1,5°C)		on <i>Global Warming of 1.5°C</i> . *Le groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat. En anglais : intergouvernemental panel on climate change
Taux de recyclage des déchets municipaux	Au moins 50% des déchets doivent être recyclés ou réutilisés	UE	Union européenne (2020). <i>Directive 2008/98/CE sur les déchets</i> .
Consommation d'eau par habitant	Maximum 100 litres par jour par personne	ONU	GRI* (2021). <i>Water and Effluents</i> *Global Reporting initiative

Source : Tableau élaboré par nous-même en se basant sur les références su-indiquées

Toujours dans le cadre des vérifications et des analyses que fait l'auditeur de performance, mais aussi dans la cadre de réaliser la conciliation entre la rentabilité et l'engagement de la durabilité en termes de la responsabilité sociale et de la responsabilité environnementale, il serait intéressant d'évoquer un outil de la comptabilité verte, il s'agit du bilan Carbon.

4.3.4. Le bilan carbone : un outil déterminant pour la gestion de l'empreinte carbone et pour l'audit de performance durable

4.3.4.1. Définition du Bilan Carbon

Le bilan Carbon permet de gérer l'empreinte Carbonne des organisations. Selon l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME), un bilan carbone « est une démarche permettant de quantifier les émissions de gaz à effet de serre d'une organisation, d'une activité ou d'un territoire afin de mieux comprendre les flux de CO₂ et d'élaborer des stratégies de réduction ». (ADEME, 2020).

Il s'agit donc d'un bilan spécial qui permet de délimiter les sources des émissions du Carbon et de calculer le total de la quantité du carbone émis par l'organisation. Le fait de décortiquer cette empreinte Carbonne, cela permet d'envisager des stratégies pour réduire les émissions du carbone. Et pour mieux comprendre sa conception, il est important de donner un exemple théorique qui décrit la forme du bilan Carbon.

4.3.4.2. Exemple d'un bilan carbone

Un bilan carbone se divise en plusieurs catégories selon le cadre des émissions, généralement en trois scopes (GHG Protocol) :

- **Scope 1** : Émissions directes provenant des activités de l'organisation (ex : combustibles fossiles utilisés dans les installations de l'entreprise, émissions de véhicules de l'entreprise).
- **Scope 2** : Émissions indirectes liées à la consommation d'énergie achetée (ex : électricité, chauffage).
- **Scope 3** : Autres émissions indirectes résultant des chaînes d'approvisionnement, des déplacements des employés, de la gestion des déchets, etc.

Donc pour chaque scope, on détermine la source d'émission et la quantité émise. Et pour plus de compréhension, on donne l'exemple chiffré d'une entreprise fictive, x, qui effectue un bilan carbone pour l'année 2023 par exemple :

- **Scope 1 (émissions directes)** :
Combustion de carburant dans les véhicules : 150 tonnes de CO₂
Émissions provenant des chaudières de l'usine : 100 tonnes de CO₂
- **Scope 2 (émissions indirectes)** :
Consommation d'électricité : 250 tonnes de CO₂
- **Scope 3 (émissions indirectes)** :
Transport des matières premières : 200 tonnes de CO₂

Déplacements professionnels des employés : 130 tonnes de CO₂
Gestion des déchets : 80 tonnes de CO₂

- **Total des émissions de CO₂ : 910 tonnes de CO₂**

Après l'élaboration du bilan Carbone, l'entreprise peut envisager de réduire ses émissions, par exemple en utilisant des véhicules moins polluants (réduction du Scope 1). À noter que l'auditeur de performance doit vérifier l'existence de ce document, l'analyser et reproduire même les calculs des montants à travers des techniques, notamment la technique de cycle de vie des produits qu'on va détailler par la suite, après avoir répondu à une question fondamentale qui démontre la responsabilité des organisations envers des actions amies de l'environnement, il s'agit de : Est-ce que le bilan Carbon est obligatoire pour toutes organisations ?

4.3.4.3. Le Bilan Carbon : Est-ce qu'il est obligatoire ?

La question du caractère obligatoire du bilan Carbon dépend du cadre réglementaire de chaque pays et de ses engagements vis-à-vis aux conventions internationales. Et pour illustrer cette idée, il est frappant de donner quelques exemples :

- **La France :**

Le bilan carbone est obligatoire pour certaines entités en France. En vertu du Code de l'environnement (article L. 229-25), les Entreprises concernées sont les entreprises de plus de 500 salariés ; les collectivités territoriales de plus de 50 000 habitants ; les établissements publics de plus de 250 agents. Par ailleurs, le bilan carbone doit être renouvelé tous les 4 ans et les résultats doivent être publiés sur le site de l'ADEME (Agence de la transition écologique). Et par rapport à la sanction, il est à signaler que le non-respect de cette obligation peut entraîner des sanctions, notamment une mise en demeure par l'autorité administrative.

- **Union européenne :**

Pour l'Union européenne, certaines directives imposent la comptabilité carbone aux grandes entreprises, notamment via la Directive sur la publication d'informations non financières (NFRD).

- **États-Unis :**

Aux États -Unis, il n'y a pas d'obligations de la comptabilité Carbone, mais certaines entreprises doivent déclarer leurs émissions dans le cadre du Climate Disclosure Rule de la SEC (Securities and Exchange Commission).

- **Maroc :**

Au Maroc, le bilan carbone n'est pas encore obligatoire, mais il est encouragé dans le cadre de la Stratégie Nationale de Développement Durable (SNDD).

Vu de ce qui a précédé, on peut conclure que l'obligation donc de la comptabilité Carbone varie d'un pays à l'autre. En outre, pour le cas français, comme commentaire, on constate que la variable relative à l'obligation du bilan Carbon est le nombre des personnes relevant de l'entité, ceci demeure à notre sens une approche limitée, dans la mesure où on peut trouver des entités polluantes avec un nombre minime de personnes, par exemple une usine industrielle ou une raffinerie de pétrole, ce qui demeure logique comme variable de responsabilité environnementale c'est plutôt les émissions du Carbon.

Une question cruciale mérite d'être évoquée ici, ce qui rend obligatoire la responsabilité environnementale, c'est plutôt l'adhésion des pays dans des conventions internationales à travers non seulement la signature de ces conventions, mais à travers leur ratification. Cependant dans le cadre de la bonne gouvernance cette question devienne à une large mesure une obligation pour satisfaire les intérêts de toutes les parties prenantes notamment la population riveraine et la société civile en général qui doivent défendre leurs intérêts pour vivre dans un environnement sain.

À noter dans ce cadre, à notre avis, il faut que la responsabilité devienne obligatoire d'une

manière graduelle, et pour se faire il faut marteler de plus sur la conception des techniques capables de réaliser la conciliation entre rentabilité et développement durable, ce qui va inciter vraiment les organisations à la participation à la préservation de l'environnement tout en évitant les tentatives de maquiller la réalité tout en profitant de la mode de jouer sur l'image de l'organisation.

4.3.5. La technique de cycle de vie des produits pour délimiter l'empreinte Carbone : une technique à analyser par l'auditeur de la performance

Cette technique consiste à calculer la quantité de Carbon émis durant le cycle de vie d'un produit, c.-à-d. depuis l'extraction des matières premières jusqu'à la fin de sa vie en passant par l'approvisionnement, les activités de production et la logistique. Ceci permet par la suite de prévoir des scénarios pour délimiter et réduire la quantité de l'empreinte Carbone.

Pour se faire, on fait recours à ce qu'on appelle les facteurs d'émission. Cette technique suit un cadre méthodologique détaillé par la norme ISO 14040 et qu'on peut présenter comme suit :

- **Définition des objectifs et du périmètre** : pour délimiter la portée c.-à-d. tout le cycle de vie ou cycle de vie partiel ainsi que les objectifs relatifs la réduction et l'optimisation de ressources. Par ailleurs cette étape dessine les scopes selon le protocole GHG (scopes 1.2.3) ;
- **Inventaire des flux** : pour déterminer les flux entrants de l'énergie utilisée et les outputs par exemple les déchets ;
- **Application des facteurs d'émission** : Ces facteurs qui sont standardisés permettent de convertir les flux physiques en équivalent de CO₂. À noter que ces facteurs d'émissions sont élaborés par des instances ouvrant dans le développement durable, à titre d'illustration la Base Carbone en France ; DEFRA (Department for Environment, Food and Rural Affairs) au Royaume Uni EPA (Environmental Protection Agency) aux États- Unis ;
- **Analyse d'impact** : traduire les émissions de chaque phase en équivalence de CO₂ et calculer l'empreinte totale pour le cycle de vie ;
- **Interprétation des résultats** : durant cette phase, on identifie les points critiques du cycle où les émissions sont plus élevées ou moins élevées. Pour proposer par la suite des stratégies d'atténuation ou d'optimisation.

Et vu que les facteurs d'émission constituent la base de calcul de l'empreinte Carbone, il serait utile de présenter de principaux facteurs selon la nature des produits, pour avoir une idée générale sur ces facteurs.

Tableau 2 : Principaux facteurs d'émission du Carbon

Matière	Facteur d'émission	Références
Le charbon	94,6 kgco ₂ /GJ	EFDB base de IPCC* * Emission Factor Database base de données gérée par Intergovernmental Panel on Climate Change est un groupe d'experts hébergé par l'organisation météorologique mondiale en suisse
Gaz naturel	0,227kgCO ₂	Base Carbone de l'ADEME* * Agence de la transition écologique en France
Électricité	0,056kg CO ₂ /KWH	Base Carbone de l'ADEME
Voiture thermique (Essence)	2,3 kg CO ₂ /L	Base Carbone de l'ADEME
Viande de bœuf	27kgCO ₂ /Kg	Agribalyse* *Une base en France destinée pour les produits agroalimentaires
Légumes frais	0,5kgCO ₂ /Kg	Agribalyse
Dèches	0,44KgCO ₂ /Kg	Base Carbone de l'ADEME

Source : Tableau élaboré par nous-même en se basant sur les références su-indiquées

Et comme commentaire pour ce tableau, on constate qu'il y a plusieurs bases de facteurs d'émission, même s'ils sont égaux pour quelques facteurs, cette multitude peut ne pas standardiser notre responsabilité à même pied d'égalité envers l'environnement.

4.3.6. L'apport de l'audit de performance à travers son aspect normatif et technique

4.3.6.1. Aspect normatif de l'audit de performance :

Ce qui différencie l'audit aux autres moyens de contrôle ou d'évaluation est son caractère normatif, c'est-à-dire qu'il repose sur des normes précises et non aléatoires ou laisser aux choix de l'auditeur de poursuivre telle ou telle procédure.

Mais il est crucial aussi de noter que même si l'audit de performance est normatif, cela ne signifie pas d'appliquer ces normes à la lettre, mais au contraire il y a possibilité de s'adapter selon le contexte notamment pour un secteur public spécifique, et d'ailleurs le guide de la mise en œuvre des ISSAI a adopté l'adaptation à travers, par exemple, la norme relative aux choix des critères, cette norme évoque que l'auditeur doit établir des critères d'audit adaptés, qui correspondent aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et sont liés aux principes d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacité. Source : ISSAI 3000/45.

Donc le fait d'être un outil adaptatif, cela apporte une valeur ajoutée à la performance dans la mesure où la mission de l'auditeur est basée sur des données contextuelles et des critères correspondants à la réalité de l'activité auditée.

4.3.6.2. Aspect technique de l'audit de performance

Pour ce point, conscient de l'importance des technologies d'information dans le domaine de gestion, on a essayé d'orienter notre recherche vers l'aspect technique de l'audit de performance c.-à-d. essayer de comprendre comment il se pratique techniquement en termes desdites technologies et comment ces dernières notamment l'IA et la blockchain sont ou peuvent être exploitées pour donner une valeur ajoutée à l'audit de performance et à l'audit en général peu importe sa nature ?

Les audits se basent sur des données qualitatives ainsi que quantitatives, ces données dans la plupart du temps sont groupées dans des bases de données. Ce qui nécessite des logiciels pour les traiter, voir des systèmes techniques, vu leur amplitude. Mais le plus important est de travailler sur des données fiables, si non, les résultats de l'auditeur seront faussés, pour cette finalité les organisations cherchent toujours des systèmes d'information permettant de collecter une information fiable.

Dans le même sillage, l'IA ainsi que la blockchain en tant que deux technologies d'information nouvelles apportent une valeur ajoutée à l'audit de performance et à la gestion durable d'une manière générale.

❖ Exemples concrets d'utilisation de l'intelligence artificielle (IA) dans l'audit de la performance :

L'IA est utilisée dans l'audit de performance et génère les apports suivants :

- **Détection des anomalies dans les transactions financières**

L'IA est utilisée pour analyser de grandes quantités de données financières et identifier des anomalies ou des transactions suspectes. Les algorithmes de machine Learning peuvent détecter des schémas inhabituels qui pourraient indiquer des fraudes ou des erreurs (DIOGO, MALHEIRO, & JAOA, 2024).

- **Évaluation des indicateurs de la performance**

L'IA est utilisée pour évaluer la performance en analysant des indicateurs clés de performance (KPI) notamment ceux relatifs à la durabilité et en fournissant des rapports automatisés. Cela

permet d'identifier les domaines nécessitant des améliorations (SARSI & RAD, 2022).

- **Automatisation des audits**

L'IA est utilisée pour automatiser la vérification de la conformité en vérifiant si les processus et les opérations respectent les réglementations en vigueur. Cela réduit le temps nécessaire pour effectuer des audits manuels (REY & BRUNO, 2021).

- **Analyse prédictive pour la gestion des risques**

L'IA peut aussi prédire les risques en se basant sur des données historiques et actuelles. Cela aide les auditeurs à se concentrer sur les zones à haut risque.

- **Utilisation de l'IA dans la modélisation des impacts**

L'IA est utilisé pour modéliser les impacts des politiques publiques, et ce à l'aide des algorithmes qui stimulent divers scénarios en analysant des données démographiques, sociales et économiques

❖ **Utilisation de la technologie de la Blockchain dans l'audit de performance**

Avant d'aborder l'utilisation de la blockchain dans l'audit de performance, il serait important de rappeler le principe de fonctionnement de cette technologie.

"La blockchain est un registre numérique, décentralisé et sécurisé, qui permet d'enregistrer des transactions et des contrats de manière transparente et immuable, sans avoir besoin d'un intermédiaire centralisé." (TAPSCOTT & TAPSCOTT, 2016).

La block chaine donc est une technologie de registre décentralisé qui permet de sécuriser les transactions numériques, en garantissant l'intégrité et la transparence des données sans nécessiter de tiers de confiance. Chaque **bloc** dans la chaîne contient une liste de transactions, et une fois qu'un bloc est ajouté à la blockchain, il est immuable. Ce processus repose sur des mécanismes cryptographiques et un consensus décentralisé entre les participants.

Cette technologie donc est différente de celle centralisée traditionnelle où les transactions doivent se centraliser obligatoirement au niveau d'un serveur central, la validation des transactions se font au niveau du serveur central.

Après ce petit survole sur le principe de fonctionnement de la blockchain, voici quelques aspects reflétant l'apport de la blockchain à l'Audit de Performance et par extension à la gestion durable.

- **Amélioration de la Transparence et de la Traçabilité des Données**

La blockchain permet d'enregistrer toutes les actions et transactions de manière transparente et immuable. Par ailleurs 'La blockchain peut être utilisée pour garantir que les processus d'audit sont exécutés de manière transparente et que les résultats sont enregistrés de façon sécurisée et accessible à tous les acteurs concernés' (TAPSCOTT & TAPSCOTT, 2016) L'utilisation donc de la blockchain dans la gestion de l'audit public permet aux citoyens et aux institutions de suivre les transactions publiques, d'évaluer les performances des projets gouvernementaux et de vérifier la conformité des dépenses publiques.

- **Réduction des Fraudes et Amélioration de la Sécurité des Données**

L'intégrité des données est assurée par la nature immuable de la blockchain. Une fois qu'une transaction est inscrite, elle ne peut plus être modifiée, ce qui limite les risques de manipulation des résultats dans les audits de performance. "L'utilisation de la blockchain dans l'administration publique garantit que les données des audits sont sécurisées et qu'elles ne peuvent être altérées, ce qui réduit la possibilité de fraude ou de falsification des informations." (ANTONOPOULOS, 2014).

- **Automatisation avec les Contrats Intelligents (Smart Contracts)**

Les **contrats intelligents** peuvent automatiser certains processus d'audit en définissant des

critères de performance prédéfinis et en validant automatiquement les transactions lorsque ces critères sont remplis. Cela permet de réduire le besoin d'intervention humaine, d'améliorer l'efficacité des audits et d'augmenter la confiance dans les résultats.

"Les contrats intelligents peuvent automatiser et exécuter des conditions prédéfinies pour l'audit de performance, garantissant que les processus sont exécutés de manière automatique et transparente." (NARAYANAN, BONNEAU, FELTEN, MILLER, & SCACHAM, 2016)

- **Réduction des Coûts et des Délais d'Audit**

La blockchain permet de réduire les coûts associés à l'audit traditionnel, qui implique souvent plusieurs intermédiaires et des processus longs. En éliminant ces intermédiaires, la blockchain rend l'audit plus rapide et moins coûteux. "La blockchain permet de réduire les coûts d'audit en supprimant les intermédiaires et en accélérant le processus de validation des données." (TAPSCOTT & TAPSCOTT, 2016)

- **Amélioration de l'Efficacité des Systèmes de Reporting**

Pour ce point, La blockchain permet aux auditeurs de suivre en temps réel les performances et de générer des rapports automatisés et précis. Cela améliore la réactivité des administrations publiques en matière de suivi et d'évaluation des projets et des dépenses.

À noter que ces deux techniques sont déjà utilisées dans les administrations publiques en général et dans l'audit de performance en particulier. Pour illustration, L'Isotonie est pionnière dans l'utilisation de la block chaine pour sécuriser les données et améliorer les audits publics. Elle utilise aussi l'IA pour automatiser les processus administratifs et renforcer la transparence (SULLIVAN & BURGER, 2017). Le Canada aussi utilise la blockchain pour garantir la transparence des audits et réduire les risques de fraudes. L'IA aussi est intégré dans le processus d'évaluation de la performance pour analyser les données en temps réel (BENISI, 2020). En plus un nombre important de pays tels que la France, les USA et l'Emirats Unis utilisent ces deux technologies.

En somme, l'IA et la blockchain ont un apport prépondérant a l'audit de performance et par extension à la gestion durable, dans la mesure où ils garantissent la fiabilité des données, cela permet de réduire les cas de fraude qui, à notre sens, impactent négativement en pleine fouée la préservation des dépenses publiques qu'on cherche à optimiser dans le cadre de la gestion durable en conciliant les ressources et le développement durable. Toutefois, la question qui se pose pourquoi des États n'ont pas encore institutionnalise ces deux technologies ? Peut-être, à notre avis, que la reconstitution des bases de données et leur mise à jour demeurent est une phase cruciale, car elles demandent du temps et des efforts à mobiliser en collaboration entre les parties prenantes et les différents départements ministériels. À noter aussi que cette phase, de revoir les bases de données, socle des systèmes d'information, est extrêmement important et constitue, à notre avis, la base du succès du projet de la transition numérique en générale.

5. Recommandations

En se basant sur les résultats de notre recherche, il serait favorable de prendre en considération, lors de la conception ou de l'exécution des projets, qu'ils soient publics ou privés les recommandations suivantes :

- Donner plus d'importance à l'étude de faisabilité des projets pour une base solide de départ avant de se lancer dans des projets, ce qui va permettre de participer à la préservation des deniers publics ;
- Donner une attention particulière à l'efficacité de la dépense, car elle constitue un élément décisif de la performance qui permet l'utilisation optimale des ressources financières, surtout qu'on est dans une ère caractérisée par la rareté des ressources et la demande exceptionnelle des besoins. Mieux encore, il est temps de donner une grande importance à l'audit

d'efficacité qui occupe une place inférieure par rapport aux autres natures d'audites, malgré son extrême importance dans la bonne gouvernance.

- Faire appel à l'audit de performance est obligatoire pour une gestion durable, dans la mesure où il vise l'impact ;
- Il est primordial de standardiser les facteurs d'émissions des gaz à effets de serre pour une équité et égalité envers la responsabilité environnementale ;
- Il faut rendre le bilan Carbon obligatoire pour toute organisation polluante de l'environnement en poussant les managers, les propriétaires des sociétés, les porteurs de projets et les responsables des États de trouver des techniques capables de concilier rentabilité financière et développement durable ;
- Insister et sensibiliser les États, notamment ceux industrialisés d'honorer leur engagement vers la responsabilité environnementale, et ce à travers la signature et la ratification des conventions relatives au développement durable ;
- Il serait important d'institutionnaliser la blockchain et l'intelligence artificielle dans l'administration publique vu son apport considérable pour la gestion financière durable.

6. Conclusion

En guise de conclusion, et en se référant aux résultats de notre recherche, l'audit de performance a une grande valeur ajoutée à la gestion durable, dans la mesure où il permet de donner une assurance raisonnable non seulement sur l'économie, l'efficacité et l'efficacité, mais aussi sur l'étude d'impact en termes de responsabilité sociale et environnementale.

Un autre point mérite d'être relevé parmi les points cruciaux de cette recherche est la question de la faisabilité des projets, qui constitue à notre sens le socle de départ de tout projet qui se veut aboutir à la durabilité souhaitée. Cette question devient plus déterminante dans le secteur public où les projets se trouvent dans des cas politisés plutôt qu'analysés.

Par ailleurs, l'audit de performance doit donner une attention particulière à la question de l'efficacité dans la mesure où il s'agit d'un concept complexe et ambigu par rapport au secteur public dont la qualité de service demeure la finalité recherchée et non pas le bénéfice tout court. À noter aussi au terme de notre conclusion que l'audit de performance apporte beaucoup à la gestion durable, notamment la maîtrise de la gestion de l'empreinte Carbonne, l'une des principales pierres pour construire l'édifice du développement durable, même si la standardisation des facteurs d'émission des gaz à effets de serre n'est pas totalement généralisée.

En outre, le bilan Carbon comme étant un outil essentiel pour la comptabilité verte doit être à notre sens obligatoire pour pouvoir déterminer la responsabilité environnementale. Pour ce faire, il faut une sensibilisation pour faire en sorte de concevoir des techniques capables de concilier la rentabilité financière avec le développement durable, telle que la technique de l'étude du cycle de vie des produits pour la délimitation de l'empreinte Carbonne, au lieu de présenter des motifs et des contraintes financières sous prétexte de difficulté de la conciliation. Dans le même cadre, il est essentiel que l'État doive participer pour promouvoir la responsabilité environnementale à travers l'adhésion massive aux conventions internationales en la matière en terme non seulement de la signature de ces conventions, mais ce qui compte c'est la ratification pour manifester une responsabilité réelle envers notre environnement.

Et avant de clôturer notre article, il est judicieux aussi de garder à l'esprit l'importance que revêt l'utilisation des nouvelles technologies dans l'audit de performance, notamment l'IA et la blockchain en termes d'économie, de confidentialité, de sécurité, de lutte contre la fraude, de la fiabilité des données, de gain du temps, de gain d'efforts physiques pour la concentration sur l'analyse...etc. Tous ces apports ont par extension un impact positif sur la gestion durable qui doit à notre sens encourager les projets amis de l'environnement comme étant une solution aux

fruits tangibles.

Ceci est dit pour affirmer l'apport de l'audit de performance à la gestion durable. Toutefois, il serait adéquat d'ouvrir d'autres volets sur la recherche scientifique telle que la qualification des ressources humaines en termes de l'IA et de l'innovation, en termes aussi des audits tous types confondus, mais aussi en termes de technicité capable de trouver des solutions palpables à la conciliation entre intérêt financier et durabilité, et à la solution de l'Hyperéquation : minorité des ressources et acuité de besoins.

Références

- (1). BOUVIER, M., ESCLASSAN, M., & LASSALE, J.-P. (2023-2024). *Finances Publiques*. PARIS: LGDJ LEXTENSO PARIS.
- (2). ADEME. (2020). *Le bilan carbone : Une méthode pour mesurer les émissions de GES*. Angers: SG ADEME.
- (3). ahmed, & hamr, r. (2022). *audit*. rabat: maarif.
- (4). ART 39 LOI ORGA RELA LOI DES FINAN 2015 MAROC . (s.d.). Loi organique relative a la loi des finances 2015. *Loi organique relative a la loi des finances MAROC*. SGG, Rabat.
- (5). Banque Mondiale. (2025). *Principes fondamentaux du financement durable*. Washington: BAM.
- (6). BARNEY, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- (7). BERLE, A., & MEANS, G. (1932). *The moderne corporaion and private property*. New York: Macmilan.
- (8). BURNS, T., & STALKER, G. (1961). *The Management of Innovation* . London: Tavistock.
- (9). CONSTITUTION MAROCAINE. (2011). *Artice 148 de la constitution Marocaine*. Rabat: Direction de l'imprimerie officielle SG.
- (10). cour desc, m. (2022). *controlr*. rabat.
- (11). DEMING, E. (1982). *Out of the Crisis*. Cambridge, MA: MIT PRESS.
- (12). DIOGO , L., MALHEIRO, L., & JAOA, R. (2024). Artificial Intelligence in Auditing: Current Trends and Future Perspectives. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 238-250.
- (13). ELKINGTON, J. (1994). Towards the Sustainable Corporation: Win-Win-Win Business Strategies for Sustainable Development. *California Management Review*, 36(2), 90–100.
- (14). ELKINGTON, J. (1997). *Cannibals with Forks: The triple Bottom Lineof 21st Century Business*. Oxford: Capstone Publishing.
- (15). FARELL, M. (1957). The Measurement of Productive Efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society, Series A (General)*, 120(3), 253–290.
- (16). FREEMAN, R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.
- (17). FREEMAN, R. (1984). *Strategic Management: AStakeholder Approach*. Boston: Pitman Publishing.
- (18). HEEKS, R. (2001). *Understanding e-Governance for Development*. Manchester: Institute for Development Policy and Management.
- (19). HENDERSON, J., & VENKATRAMAN, N. (1993). Strategic alignment: Leveraging information technology for transforming organizations. *IBM Systems Journal*. 32(1), 4–16.

- (20). INTOSAI, O. (2019). *Guide 9020 evaluations des politiques publiques*. Vienne: Cente d'Etude.
- (21). INTOSAI, O. (2020). *Institutions supérieures de contrôle des finances publiques: Cadre de mesure de la performance*. vienne: centre de recherche et de formation, vienne .
- (22). INTOSAI, O. (2022). *Cadre de mesure de la performance des institutions supérieures de controle*. vienne: centre de recherche et de formation.
- (23). ISO. (2015). *Systèmes de management environnemental*. Geneve: SG ISO.
- (24). JENSEN, JENSEN, M., & MECKLING, W. (1976). Theory of the Firm: Management Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financier Economics*, 3(4), 305-360.
- (25). JENSEN, M., & MECKLING, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- (26). KAPLAN, R., & NORTON, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating stratégie into action*. Boston: Harverd Business School Press.
- (27). Labiad, H., & Zarou, S. (2025). Impact de l’audit social sur la performance financière : Une analyse empirique approfondie dans le contexte marocain. *International Journal of Economics and Management Research*, 6(8).
- (28). MAYER, R., DAVID, J., & SCHOORMAN, F. (1995). An Integrative Model of Organizational Trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709–734.
- (29). MELVILLE, N., KRAEMER, K., & GURBAXANI, V. (2004). Information technology and organizational performance: An integrative model of IT business value. *MIS Quarterly*, 28(2), 283–322.
- (30). MEYER, J., & ROWAN, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- (31). OCDE. (2018). *Measuring Environmental Performance and Sustainability*. Paris: SG OCDE.
- (32). OCDE. (2025). *Finance durable: Intégration des critères ESG dans les décisions financières*. paris: OCDE.
- (33). OIT. (2020). *Indicateurs clés du travail décent*. Geneve: SGOIT.
- (34). ONU. (2015). *Transformer notre monde: l'Agenda 2030 pour le développement durable*. New York: SG ONU.
- (35). PEFA MAROC. (2024). *RAPPORT DU PROGRAMME D'EXAMEN DES DÉPENSES*. RABAT: PEFA.
- (36). PORTER, M., & MILLAR, V. (1985). How Information Gives You Competitive Advantage. *Harvard Business Review*, 63(4), 149–160.
- (37). Sitompul, R., Mohd Sanusi, Z., & Alsayegh, M. (2023). *Enhancing Green Investment Efficiency Through Audit Quality*. *European Proceedings*. European Proceedings.
- (38). WILLIAMSON, O. (1975). *Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications, a study in the economics of internal organization*. New York: The Free Press.