

INSTRUMENTATION ET MÉTHODOLOGIE D'AUDIT INTERNE AU SEIN DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES AU MAROC : DES CRITÈRES ET MODALITÉS À PRENDRE EN COMPTE POUR UNE CONCEPTION APPROPRIÉE

Driss EL KADIRI BOUTCHICH
Laboratoire MADEO
École Supérieure de Technologie
(Maroc)

Nizar GALLOUJ
Laboratoire MADEO
École Supérieure de Technologie
(Maroc)

RÉSUMÉ

Pour une meilleure efficacité managériale, responsabilisation de ses acteurs et modernisation de ses domaines, les collectivités territoriales, au Maroc, doivent concevoir une instrumentation et une méthodologie d'audit interne appropriées. Pour éviter l'approximation, la conception doit être aiguillée par des critères pertinents, déclinés en modalités se rapportant à des dimensions variées : spatiales, temporelles, humaines, techniques et paradigmatiques. Aussi, la conception doit être issue de la transcendance de l'instrumentation et de la méthodologie usuelles, compte tenu des spécificités des collectivités territoriales.

MOTS CLÉS : Critère, modalité, transcendance, socio-économie, environnement.

La nouvelle constitution de 2011 au Maroc milite en faveur de la bonne gouvernance et du principe de corrélation entre responsabilité et reddition des comptes, ce qui pose les jalons d'une organisation publique moderne et responsable

S'ajoute à cela, l'avènement des courants qui favorisent l'application des principes d'un nouveau management public (New Public Management), à travers l'adoption de nouveaux standards et pratiques de gestion notamment ceux empruntés au secteur privé.

Face à ces nouvelles tendances, l'audit s'avère comme une discipline incontournable pour contrôler le secteur public, rationaliser sa gestion, améliorer sa performance et assurer sa bonne gouvernance.

Certes, en l'état des lieux, tout comme le secteur public marocain, les collectivités territoriales sont soumises aux contrôles et audits des instances

étatiques, Toutefois, ces contrôles et audits sont insuffisants et ne permettent pas de cerner tous leurs aspects gestionnels et de couvrir toutes les périodes.

Dés lors, s'impose la création, au sein des collectivités territoriales, d'une entité interne qui se charge de l'audit, d'où la nécessité de conception d'un système d'audit interne approprié pour ces collectivités. Nous nous intéressons particulièrement à l'instrumentation et à la méthodologie dudit système dont les travaux de recherche, au Maroc, sont rares.

A ce niveau, il convient de concevoir une instrumentation et une méthodologie d'audit interne sur la base de critères pertinents et de modalités y afférentes qui permettent de transcender les insuffisances de l'approche standard en matière d'audit et de tenir compte des spécificités des collectivités territoriales. Les modalités susmentionnées peuvent être appliquées, dans les collectivités territoriales, selon un ordre de préférence, simultanément ou alternativement en fonction du contexte.

D'après ce qui précède, la question à laquelle nous devons répondre est la suivante : Parmi les critères et modalités les plus plausibles, lesquels retenir pour mener à bien la conception de l'instrumentation et de la méthodologie d'audit interne, en transcendant l'approche standard en matière d'audit et en tenant compte des spécificités des collectivités territoriales ?

Le traitement de cette question s'effectue à travers une démarche critériologique privilégiant critères, déclinés en modalités, eu égard à l'instrumentation et à la méthodologie d'audit interne, pouvant être peaufinées en fonction desdits critères. Elle concilie recours aux matériaux bibliographiques et contacts avec les magistrats des cours régionales des comptes et l'encadrement des collectivités territoriales. Au niveau des matériaux bibliographiques, ne sont citées que les références qui étayent les aspirations des collectivités territoriales au Maroc, en matière d'audit, tandis que les contacts sont concrétisés par des entretiens guidés et la consultation de documents et rapports de contrôle et d'audit.

La réponse à la question, en suivant la démarche précitée, amène à traiter deux volets : le premier se rapporte aux critères relatifs à l'instrumentation et le second à ceux de la méthodologie

1. CRITÈRES RELATIFS À L'INSTRUMENTATION

Pour le choix des instruments adéquats, sont retenus des critères synchroniques au processus le plus usuel d'audit interne, en l'occurrence la prise de connaissance - planification, l'exécution et la post- exécution de la mission d'audit.

1.1. PRISE DE CONNAISSANCE - PLANIFICATION

Les critères guidant le choix des instruments de prise de connaissance et de planification sont : acteurs à consulter, schématisation des flux et analyse spatiale.

1.1.1. ACTEURS À CONSULTER

Les investigations et les rencontres préliminaires effectuées par les auditeurs, pour une meilleure prise de connaissance, ne doivent pas se focaliser sur les

acteurs internes, surtout lorsqu'il s'agit d'un secteur aussi sensible que les collectivités territoriales, mais doivent aller jusqu'aux acteurs externes ayant des rapports avec la collectivité. Cette dernière, en tant qu'acteur de développement socioéconomique et culturel, dispose d'une marge de latitude assez large, ce qui la rend étroitement liée à l'environnement externe, notamment à travers les rapports noués avec les parties prenantes (Personne, 1998, p.43). Ces parties comprennent la société civile, les associations, les partenaires, la tutelle et les groupes de pression sur les plans économique, social et environnemental. Parmi les instruments utilisables pour la consultation des acteurs externes, nous proposons "le panel de parties prenantes", qui sera sollicité, régulièrement, afin de connaître ses opinions, attitudes et propositions. Il permet, ainsi, d'avoir des informations exclusives, pointues, fiables et participatives.

1.1.2. SCHÉMATISATION DES FLUX

La schématisation des flux, en phase de prise de connaissance et de planification de l'audit interne, se fait selon les typologies suivantes : coût/délai, heuristiques/mathématiques et intégration des acteurs/non intégration des acteurs.

La première typologie fait référence aux instruments de programmation dont le plus important est le plan d'audit qui a été largement étudié par un ensemble d'auteurs (Fessi, 1999, p.61-62 ; Renard, 2003, p.167 ; Villalonga, 2011, p.40) et qui permet d'estimer la charge de travail et le temps nécessaire pour sa réalisation. Mais, il reste un instrument très descriptif et loin d'être suffisant pour les collectivités territoriales. Ainsi, sont indispensables des méthodes de programmation plus élaborées basées sur les dimensions de coûts et de délai d'achèvement (Lambert, 1980 ; Labbé, 2012).

Les méthodes basées sur les coûts sont incontournables, surtout pour gérer l'austérité et rationaliser les choix budgétaires et la rareté des ressources. Par contre, les méthodes tabléées sur le délai sont nécessaires dans le cas des pressions exercées par l'environnement interne (les élus) et externe (groupes de pressions) sur les réalisations de l'auditeur particulièrement et de la collectivité généralement.

La seconde typologie conduit à arbitrer entre les méthodes de schématisation heuristiques et mathématiques. Dans ce sens, nous croyons que les méthodes heuristiques sont privilégiées par les collectivités territoriales car faciles à mettre en œuvre et ne requièrent pas beaucoup de compétences mathématiques qui n'y sont pas toujours disponibles.

La troisième typologie met en relief deux types de techniques : celles qui n'intègrent pas les acteurs (objectives) et celles qui les intègrent (contiennent une certaine dose de subjectivité) dans la schématisation.

Le premier type comprend notamment les diagrammes de circulation (flow charts) et la piste d'audit. Bien qu'elles soient objectives, ces techniques font l'objet de reproches. Le premier reproche est que cette schématisation est plus orientée vers les fonctions que vers les rapports entre fonctions. Le deuxième reproche concerne particulièrement la piste d'audit considérée comme un outil au service du contrôle interne plus qu'à l'audit (Renard, 2010, p.368 et Cohen, 2012, p.138). Le troisième reproche est que les flow charts imposent que celui qui dessine le diagramme soit un esthéticien avec un esprit de synthèse et de

prudence pour éviter de se trouver dans une situation de tautologie et de lourdeur des schémas (Renard, 2010, p.362).

A cause des reproches précités, nous croyons que les techniques issues de la méthodologie UML (Unified Modeling Language) faisant partie du second type de techniques, sont plus opérantes grâce à leur souplesse, efficacité et schématisation alliant processus, fonctions et acteurs.

Le diagramme de séquence développé par cette méthodologie semble idoine, du moment qu'il schématise les différents circuits informationnels et leurs interactions avec les systèmes et les acteurs qui y sont intégrés pour une révélation des causes des dysfonctionnements et jamais dans la perspective de les culpabiliser.

Le diagramme de séquence est aussi intéressant puisqu'il intègre pertinemment le facteur temps (Rumbaugh et al, 2004, p.51 ; Miles et Hamilton, 2006, p.111) inéluctable dans une mission d'audit. Pour une plus grande précision, l'auditeur peut, en plus du diagramme de séquence, opter pour le diagramme de chronométrage (Miles et Hamilton, 2006, p.143).

1.1.3. ANALYSE SPATIALE

L'analyse spatiale peut être partielle ou intégrale, d'une part, et synthétique ou analytique, d'autre part.

Elle est partielle lorsqu'elle se base sur des informations unidimensionnelles notamment économiques, alors qu'elle est intégrale lorsqu'elle se table sur des informations économiques et financières ou sur les volumes et les types de transactions (schick et al, 2010). En vue de procéder à une analyse intégrale, dans les collectivités territoriales, nous ajoutons aux dimensions précitées, l'examen de l'environnement interne (organigramme, manuel des procédures, réglementations internes...) et l'examen de l'environnement externe (rapports avec les acteurs externes et rumeurs ainsi que bruits sur la gestion de la chose publique).

Compte tenu de la délégation quasi-totale, par l'autorité centrale, des responsabilités et pouvoirs aux élus territoriaux et pour éviter le risque d'inexploitation des données par l'auditeur dans les collectivités territoriales, l'analyse intégrale demeure la plus efficace.

L'analyse spatiale est dite synthétique lorsqu'elle est agrégée, mais interdimensionnelle et prend en compte les synergies et relations existantes entre différents acteurs et variables organisationnelles. L'analyse est dite analytique lorsqu'elle est unidimensionnelle, mais détaillée et effectuée au sein de chaque entité organisationnelle. Nous proposons que les collectivités territoriales procèdent à une analyse analytique lorsque l'enjeu est grand (irrégularités flagrantes, étude informationnelle d'envergure...). Dans le cas contraire, l'analyse synthétique est plus opérante.

1.2. EXÉCUTION

Les critères utilisés au niveau de l'exécution de la mission d'audit interne, sont : types d'informations à collecter et à traiter, mode d'investigation et mode de constatation et de confirmation des résultats.

1.2.1. TYPES D'INFORMATIONS À COLLECTER ET À TRAITER

Ces informations dépendent du domaine d'audit à mener, mais du moment qu'il s'agit de l'audit interne, la globalité de l'organisation est impliquée (Barbier, 1989, p.31). Ainsi, les informations à collecter et à traiter doivent revêtir des caractères multiformes que nous différencions en trois typologies : informations qualitatives- quantitatives- financières, informations économiques- sociales- environnementales et informations orthofonctionnelles- dysfonctionnelles.

Concernant la première typologie, il y a lieu d'avoir des informations non seulement financières et quantitatives très souvent sollicitées par les collectivités territoriales, mais aussi des informations qualitatives relatives aux réclamations des usagers.

Les informations financières et quantitatives (physiques) tiennent surtout aux avantages matériels relevant de la notion d'anthropologie économique, tandis que les informations qualitatives sont issues des avantages sociaux touchant à la psychologie, à la physiologie et à la sociologie (Savall et Zardet, 2005, p.8).

Concernant la seconde typologie, il convient de collecter et de traiter des informations intégratives, en l'occurrence les informations économiques et sociales (Bonnet et Beck, 2010, p.139), mais également des informations environnementales.

La dimension environnementale est légitimée par le courant de la responsabilité sociétale et par le besoin immense de l'audit environnemental, suite aux effets induits par les activités des organisations sur l'environnement et l'écosystème (Todea, 2011, p.68).

Au niveau des collectivités territoriales, la dimension économique est coutumièrement privilégiée, à travers les services offerts, la collecte des taxes locales et la gestion du patrimoine communal, alors que les dimensions sociale et environnementale sont impulsées par la stratégie nationale baptisée "commune à l'horizon 2015" et la charte communale n°1.02.297 de 2002.

La dimension sociale est importante dans les collectivités territoriales, car celles-ci recrutent et gèrent une masse importante de ressources humaines, alors que la dimension environnementale y est vitale, vu le rehaussement des exigences de leurs usagers et la complexification de leur fonctionnement interne (Huteau, 2010, p.27-32).

Quant enfin à la troisième typologie, les informations sont orthofonctionnelles lorsqu'elles se focalisent sur les zones de bon fonctionnement, alors qu'elles sont dysfonctionnelles lorsqu'elles sont relatives à des zones de risques élevés, issus de structures inappropriées et de comportements inadaptés (Savall et Zardet, 1992). Le traitement explicite des informations dysfonctionnelles sert de base à estimer le potentiel de l'organisation qualitativement, à travers les dysfonctionnements et les risques, quantitativement en calculant la fréquence des dysfonctionnements et financièrement par le calcul des coûts- performances cachés (Cappelletti, 1999, p.18).

Les collectivités territoriales doivent prioriser les informations dysfonctionnelles mettant en relief les apports de l'audit, en terme d'économie de coût et de temps, surtout que les dysfonctionnements nécrosent leurs corps, d'après la sortie de presse de l'ex-ministre de l'intérieur marocain en 2009 et les rapports annuels de

la cour des comptes (2006, 2007 et 2008). Parmi les instruments de détection des zones de dysfonctionnements, nous croyons que la grille de compétences cadre le mieux avec les collectivités dont la masse salariale accapare la part léonine des budgets de fonctionnement et où le problème de compétence est véritablement posé. En comparant les compétences disponibles et celles requises, cet instrument met en relief le potentiel stratégique de l'organisation, en termes de compétences actuelles et futures (Savall et Zardet, 1995, p.397).

1.2.2. MODE D'INVESTIGATION

Sont distingués deux modes d'investigation : in situ et ex-situ. Le premier se fait tout près des espaces audités, au travers des contacts directs avec les audités (questionnaire, interview, entretien semi-directif, sondage heuristique). Quant au second, il s'effectue sans confrontations avec les audités, à travers les analyses documentaires et sur pièces (contrôle physique, examen analytique, confirmation directe).

Les collectivités territoriales privilégient le mode in situ et notamment l'entretien semi-directif, développé par l'approche socioéconomique, qui permet à l'intervieweur, guidé par des questions préétablies, de minimiser voire d'annuler le risque de déviation (Cappelletti, 2005).

Une importance doit être également accordée au sondage, dans la mesure où il est, par excellence, un instrument d'exécution (Schick et al, 2010, p.203). De même, il permet de pallier aux limites du contrôle physique qui devient très lourd dans le cas où l'organisation est de taille grande et le volume de transactions est très important (Obert, 2006). Pareillement, le sondage, procédant par sélection, donnera des résultats probants (Power, 1997, p.142). Le sondage dont il est question doit s'effectuer in situ et avoir un caractère inductif et heuristique pour qu'il soit véritablement efficace dans les collectivités territoriales.

1.2.3. MODE DE CONSTATATION ET DE CONFIRMATION DES RÉSULTATS

Ce critère vise la réduction des effets d'une mauvaise collecte et interprétation des résultats, ainsi que la meilleure confirmation des données collectées. A cet effet, la littérature socioéconomique nous a proposé deux instruments: l'avis d'expert et l'effet miroir. L'effet miroir consiste à faire découvrir et valider les dysfonctionnements par les acteurs eux-mêmes. Il est déclenché notamment via l'intersubjectivité contradictoire (Savall et Zardet, 2005), qui consiste à confronter plusieurs intersubjectivités (pouvant être contradictoires) relatives à des acteurs exerçant, dans différents domaines d'activité et relevant de différents niveaux hiérarchiques, pour dégager un sens susceptible d'être partagé. L'avis d'expert consiste à restituer aux acteurs de l'organisation, les tabous et les non-dits, par la suite d'émettre son opinion.

Ce critère suggère le filtrage entre informations fiables, servant de base à la compréhension et au dépistage des dysfonctionnements et informations moins fiables susceptibles de manipuler l'auditeur.

Vu la crainte des responsables territoriaux (audités dans notre cas) et la confidentialité des informations à diffuser lorsqu'il s'agit de la gestion des

deniers publics (non-dits, tabous et réponses mitigées), les collectivités territoriales privilégient l'effet d'expert. Ainsi, l'auditeur est obligé, pour pallier les carences précitées, de retourner pour confirmation les données collectées et peaufinées par ses propos.

1.3. POST-EXÉCUTION

Les critères sont consécutifs aussi bien aux instruments mettant fin à une mission d'audit interne (clôture) qu'aux instruments de suivi et se rapportent à la forme et au fond.

1.3.1. CLÔTURE DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE

La mission d'audit est clôturée par le rapport d'audit dont la problématique d'efficacité et d'importance avait fait l'objet de plusieurs études, notamment celle de Gonthier (1999) qui a tenté d'étudier les effets que peuvent induire les rapports d'audit sur l'interprétation et la réaction de ses utilisateurs. Pour que le rapport d'audit soit bien exploité par ses utilisateurs, il doit respecter des principes de fond et de forme.

Le principe de fond impose que le rapport d'audit, en tant qu'outil informatif, soit synthétique, pertinent et comporte surtout les résultats auxquels est arrivé l'auditeur (Villalonga, 2011, p.99).

Le fond d'un rapport d'audit peut revêtir deux modalités : soit un récapitulatif des constatations des dysfonctionnements et des recommandations palliatives, soit seulement un récapitulatif des recommandations. Dans les collectivités, pour des raisons de non réapparition des dysfonctionnements, de transparence et d'assurance des parties prenantes, nous proposons la première modalité.

Le principe de forme commande que le rapport d'audit soit clair et utilise, soit des tableaux ou autres représentations synthétiques, soit des dissertations et des textes. C'est cette dernière modalité qui est retenue par les collectivités afin d'éviter l'ambiguïté et de favoriser une assimilation unifiée par les utilisateurs.

1.3.2. SUIVI DES RECOMMANDATIONS

Le rapport d'audit interne n'est pas une fin en soi, le travail de l'auditeur ne doit pas s'arrêter à l'étape de recommandations, mais s'étendre à celle de leur suivi. Dans ce sens, les moyens de suivi, dans les collectivités territoriales, doivent être formalisés en vue d'une meilleure performance et respect des règles et des procédures (Huteau, 2010, p.22-23).

Le suivi formalisé des recommandations peut se faire à travers des questionnaires fermés (Schick et al, 2010, p.163) ou par provocation de l'effet SIOFHIS (système d'informations opérationnelles et fonctionnelles humainement intégrées et stimulantes) mis au clair par l'ISEOR. Introduisant des dimensions psychosociologiques au cœur du système d'information, le SIOFHIS se conçoit et fonctionne de sorte que les informations soient comprises, mémorisées par les acteurs, puis transformées en décisions et en actions de mise en œuvre de ces décisions (Savall et Zardet, 1995, p.161).

L'effet SIOFHIS est coiffé par trois facteurs : humains, techniques et économiques (Zardet, 1986). Les facteurs humains résident dans la gestion des

six thèmes de dysfonctionnements (notamment communication- coordination-concertation et formation intégrée), l'implication de tous les acteurs dans le processus informationnel (particulièrement l'encadrement) et la simplicité, l'explicitation ainsi que la variété des informations produites. Les facteurs techniques sous-tendent l'utilisation d'un système de pilotage adéquat et de méthodes d'acquisition, de traitement et de transmission des informations efficaces, adaptées aux attributs organisationnels et faisant l'objet de maintenance/évolution, selon le contexte. Enfin, les facteurs économiques consistent en l'évitement de l'hypertrophie des coûts des informations inutilisées par le système de pilotage et en la diminution des coûts de fonctionnement du SIOFHIS et augmentation de ses produits.

Pour les collectivités territoriales, il est plus commode d'opter pour l'effet SIOFHIS, car il est en soi un palliatif de dysfonctionnements (Savall et Zardet, 2003, p.28). Il permet non seulement de constater ces derniers, mais de les réduire à travers la stimulation des comportements efficaces chez les acteurs et l'évolution positive de l'organisation sur les plans économique et technique.

En plus du mode de suivi des recommandations, il y a lieu d'en évoquer les acteurs. A ce niveau, les acteurs qui se chargent du suivi doivent être, en principe, différents des auditeurs en respectant la règle de séparation des tâches entre producteur du rapport et son utilisateur (Becour et Bouquin, 2008, p.396).

Pour les collectivités territoriales et afin que les recommandations soient appliquées avec plus d'objectivité, il nous semble que leur suivi soit assuré par l'auditeur lui-même, car il est plus conscient de ces recommandations et leurs fondements. Cela permet d'éviter aussi les impacts politiques dus à la mise en œuvre des recommandations par le président communal.

2. CRITÈRES RELATIFS À LA MÉTHODOLOGIE

Selon notre démarche de recherche critériologique, ce sont les critères qui priment et non pas les étapes de la méthodologie. Mais, pour une présentation structurée, nous retenons les deux étapes suivantes : définition des éléments préalables à la réalisation (approches, normes et découpage en espaces auditables) et réalisation proprement dite de l'audit interne.

2.1. APPROCHES

Au niveau d'une démarche d'audit, nous distinguons deux familles d'approches : celles relatives au mode spatial d'intervention : inductive ou déductive et celles relatives à la logique temporelle d'intervention : rétroactive ou proactive.

2.1.1. APPROCHES RELATIVES AU MODE SPATIAL D'INTERVENTION

Il y a lieu de signaler d'emblée que Candau (1985, cité par Bonnet et al, 2007, p.73) a synthétisé la démarche d'audit en une démarche itérative qui procède par approfondissement de ses connaissances, en vue de détecter les risques et remonter, par la suite, aux causes. Toutefois, cette vision est d'autant plus exhaustive qu'elle ne spécifie pas la manière de l'itération dont l'explicitation met en relief l'approche utilisée qui peut être ici inductive ou déductive.

L'approche inductive prône le commencement par la vérification des systèmes et procédures, puis la déduction des effets des irrégularités ainsi dépistées, sur les opérations ; Les effets sont mesurés à travers la technique de sondage. Par contre, l'approche déductive est inverse ; Elle consiste à détecter, en gros, les erreurs de gestion et les différents dysfonctionnements caractérisant les opérations et activités. Par la suite, l'auditeur procède à la recherche des causes desdites erreurs dans les systèmes et procédures (Bordet, 2006, p.117).

Il est plausible que l'approche à suggérer pour les collectivités territoriales soit inductive, car elle permet d'anticiper les risques dus à un défaut de conception du système avant qu'ils se répercutent sur les opérations (Bordet, 2006, p.117-118).

2.1.2. APPROCHES RELATIVES À LA LOGIQUE TEMPORELLE D'INTERVENTION

Par référence à cette logique, deux approches sont dégagées : approche proactive et approche réactive. L'approche proactive anticipe les effets d'une activité quelconque sur l'environnement et s'effectue pendant le processus. Cette approche est hautement applicable dans le cadre de l'audit environnemental, notamment en matière de prévention des infractions environnementales et des accidents écologiques. Elle admet l'anticipation de la révélation des risques latents de l'activité sur l'environnement (Gendron, 2004, p.209 ; cité par Dohou, 2009, p.3). Ce caractère anticipatif a été aussi évoqué par Cappelletti (2005, p.7), qui énonce que l'audit socioéconomique se fonde sur l'anticipation des effets des dysfonctionnements sur la situation et la performance économique.

Axée sur l'action en boucle fermée à la fin du processus, l'approche réactive demeure fidèle à l'approche standard de l'audit, fondé sur la vérification des systèmes ou des opérations, à leur achèvement.

Les collectivités territoriales doivent prioriser l'approche proactive puisqu'elle permet d'intégrer la dimension environnementale dont l'audit leur est indispensable, d'anticiper leur avenir financier et d'éviter que les dysfonctionnements perdent leur portée et leur impact sur les budgets en opérant par boucle fermée (Angermann, 1993, p.76),

2.2. NORMES

Les normes d'audit interne peuvent être différenciées en deux typologies : orthofonctionnelles/ dysfonctionnelles et conformité/performance.

2.2.1. ORTHOFONCTIONNELLES/ DYSFONCTIONNELLES

Au niveau des collectivités territoriales, la norme orthofonctionnelle nous renvoie aux normes les plus usuelles de bon fonctionnement, à savoir la réglementation des marchés publics, la comptabilité publique, la loi des finances ou même les normes de gestion préfixées par les responsables territoriaux. Tandis que la norme dysfonctionnelle, créée par les fondateurs de l'approche socioéconomique, est utilisée pour apprécier les dysfonctionnements (indicateurs) et leurs causes (thèmes de dysfonctionnements).

Bien que les informations et le découpage dysfonctionnels revêtent une importance capitale dans les collectivités territoriales, les normes

orthofonctionnelles prennent le dessus sur les normes dysfonctionnelles, à cause du champ spatial orthofonctionnel élargi (prépondérance des textes de loi). De même, les normes orthofonctionnelles constituent le point de départ de la définition des normes dysfonctionnelles.

2.2.2. CONFORMITÉ/PERFORMANCE

La norme de conformité est la plus appliquée dans des collectivités territoriales et se rapporte à l'ensemble de lois comptables et budgétaires relatives à la comptabilité publique, procédures des marchés publics, urbanisme ...

La norme de performance est d'une importance moindre du moment qu'elle est présumée non agissante sur le choix et les orientations stratégiques des collectivités territoriales (Renard et Nussbaumer, 2011, p.84).

Les collectivités territoriales doivent accorder une importance plus grande aux normes de performances, dans la mesure où elles permettent d'augmenter le degré d'atteinte de leurs objectifs, notamment de qualité appréciée par le citoyen, le contribuable et l'utilisateur (Huteau, 2010, p.325).

2.3. DÉCOUPAGE EN ESPACES AUDITABLES

Le découpage devrait être forcément compatible avec les spécificités de la mission d'audit interne, d'une part, et celles de l'organisation d'autre part, mais pas nécessairement avec le découpage organisationnel adopté par l'organisation.

Pour effectuer l'audit, quatre typologies peuvent être utilisées : uni/hybride, systémique/analytique, transversal/vertical et orthofonctionnel/dysfonctionnel.

2.3.1. UNI/HYBRIDE

Le découpage uni se base sur un seul critère comme c'est le cas du découpage fonctionnel effectué sur la base de spécialisation par fonctions, du découpage comptable et financier tablé sur spécialisation par rubriques, opérations et flux comptables et financiers et du découpage divisionnel s'effectuant en fonction des outputs de l'organisation (Desreumaux, 1989, p.2780). Quant au découpage hybride, il se base sur la combinaison de deux ou plusieurs critères comme c'est le cas du découpage matriciel qui combine découpage fonctionnel et découpage par projet.

Les collectivités territoriales doivent privilégier le découpage uni qui permet de responsabiliser directement leurs personnels et d'atteindre clairement leurs objectifs, en dépit de la pertinence théorique du découpage hybride (matriciel) qui peut être, sur le plan pratique, source d'insécurité et générer des lourdeurs pour arriver à un compromis entre responsables (Huteau, 2010, p.239-240).

2.3.2. SYSTÉMIQUE/ANALYTIQUE

Le découpage systémique est multidimensionnel et interdimensionnel, dans la mesure où il considère l'organisation comme un ensemble de variables en interaction, en vue d'arriver à un objectif. Ainsi, l'organisation, qui est le grand système, est décomposée en sous-systèmes tels que les suivants : système d'information, système de communication, système de décision et système de

contrôle. Par contre, le découpage analytique est basé sur la spécialisation par opérations ou par fonctions sans tenir compte de leurs interférences.

Pour les collectivités territoriales, le découpage systémique sera priorisé si l'audit interne porte sur les systèmes et processus, pour contrôler la complexité et l'incertitude y afférentes. Dans le cas où l'audit porte sur les opérations ou les fonctions, le découpage analytique sera plus adéquat.

2.3.3. TRANSVERSAL/VERTICAL

Le découpage transversal regroupe, dans un schéma articulé, plusieurs fonctions ou opérations. Dans ce sens, nous nous intéressons particulièrement au découpage par activités, suivant la logique du système basé sur les activités qui a développé des indicateurs intermédiaires (les activités) entre centres de responsabilité et outputs, selon le principe que les activités consomment les ressources et les outputs consomment les activités.

Une activité revêt trois caractéristiques : homogénéité, transfonctionnalisé et possibilité de créer une valeur ajoutée et un avantage concurrentiel pour l'organisation. Quant au découpage vertical, il est basé sur les relations hiérarchico-fonctionnelles entre entités et acteurs dans une organisation.

Pour les collectivités territoriales, le découpage transversal (par activités) semble très intéressant, du moment qu'il a fait ses preuves dans le secteur des services (Drucker, 1995) auquel appartiennent les collectivités et permet d'en améliorer la gestion en autorisations de programmes et crédits de paiement et la performance générale (Carlier et Ruprich, 2005, p.189).

2.3.4. ORTHOFONCTIONNEL/DYSFONCTIONNEL

Ce découpage se fait en fonction du degré de risque, du rythme de dysfonctionnements et de la consistance de ceux-ci. Ainsi, les zones à risques faibles et à dysfonctionnements physiologiques sont considérées comme des zones orthofonctionnelles, alors que les zones à risques élevés et à dysfonctionnements pathologiques sont considérées comme des zones dysfonctionnelles.

Le découpage dysfonctionnel est très important, pour les collectivités territoriales, du moment qu'elles subissent des dysfonctionnements affectant sensiblement leurs performances, partant des rapports des cours régionales des comptes (auditeurs légaux). En effet, les dysfonctionnements dépistés par ces dernières, dans les collectivités territoriales et leur classement dans les thèmes de dysfonctionnements, d'après l'approche socioéconomique, se présentent ainsi :

Dysfonctionnements dépistés	Thèmes de dysfonctionnements
Non suivi permanent de la mobilité des agents entre services	Organisation de travail
Non attribution des responsabilités aux personnes compétentes	Organisation de travail
Fardeau de la masse salariale avec personnel non formé dans des disciplines ayant rapport avec le besoin de la gestion de la commune	formation intégrée

Absence d'organigramme pour la définition rationnelle des attributions et des tâches	Organisation de travail
Non qualification du personnel dans le domaine informatique	Formation intégrée
Matériel informatique de mauvais état	Conditions de travail
Démision et désintérêt des responsables à cause de l'absence d'un régime indemnitaire fixant les allocations de responsabilité	Conditions de travail
Absence d'un plan de développement et d'un plan d'actions fixant les objectifs à atteindre	Mise en œuvre stratégique

Positionnement des dysfonctionnements par rapport aux six thèmes de dysfonctionnements (Confectionné par nous-mêmes sur la base du rapport 2007 de la cour des comptes)

2.4. RÉALISATION DE L'AUDIT INTERNE

D'abord, nous passons en revue les étapes de réalisation de l'audit interne, se focalisant sur le diagnostic, puis nous abordons l'intégration du diagnostic et de l'évaluation pour une meilleure efficacité de l'audit interne.

2.4.1. ÉTAPES DE RÉALISATION SE FOCALISANT SUR LE DIAGNOSTIC

La réalisation de l'audit interne, selon l'approche standard, s'effectue en trois étapes : prise de connaissance- planification, exécution et conclusion. Des travaux ont été développés, par la suite pour décrypter le processus en d'autres étapes. Ainsi, Laurent et Tcherkawsky (1991) ont décliné le processus d'audit en six étapes : détermination de la stratégie d'audit, lancement de l'audit, analyse détaillée, recherche d'améliorations, élaboration du plan d'actions et mise en œuvre de ce dernier. Puis, Richard et Reix (2002, p. 156) ont proposé un processus qui englobe quatre étapes : stratégie et planification d'audit, évaluation du système de contrôle interne, contrôle direct des comptes et travaux de fin de mission. Ensuite, Manita (2008, p.10) a réparti le processus d'audit en trois étapes : compréhension des structures et des différents systèmes, évaluation des procédures d'audit et enfin rédaction du rapport et dépôt des recommandations. Enfin, William et Messier (2010, p.321) ont proposé sept étapes du processus d'audit : plan d'audit, évaluation des risques, compréhension et audit du contrôle interne, audit des processus, fin d'audit, évaluation des résultats d'audit et émission du rapport d'audit.

Malgré cette typologie variée des étapes de réalisation de d'audit interne, nous constatons qu'elle a trait notamment à un travail de diagnostic sans évaluation économique des effets des dysfonctionnements (que nous dénommons évaluation tout court).

2.4.2. INTÉGRATION DU DIAGNOSTIC ET DE L'ÉVALUATION

Pour que la mission d'audit interne soit complète et réponde aux impératifs des utilisateurs des collectivités territoriales, il faut qu'elle aille au-delà du simple

diagnostic jusqu'à l'évaluation. Elle doit, ainsi, comporter les étapes suivantes : détermination des dysfonctionnements réduits, détermination des variables actionnées pour en assurer la réduction et, enfin, mesure de l'impact économique de ces progrès d'organisation pour la réduction des coûts cachés engendrés (Cappelletti, 2005, p.5).

Dans la perspective de sensibilisation de ses acteurs, quand aux impacts énormes des dysfonctionnements supportés, sur le plan économique et environnemental, l'évaluation, à côté du diagnostic, est indispensable dans les collectivités. Elle est aussi nécessaire pour favoriser des réactions précoces et distribuer aux ayants droits des informations pertinentes et d'ampleur.

L'intégration du diagnostic et de l'évaluation s'inspire des dispositions de la nouvelle constitution marocaine de 2011, basée sur le principe, parmi d'autres, de la reddition des comptes (articles 154 et 146).

CONCLUSION GÉNÉRALE

En réponse à la problématique de notre recherche, les critères et les modalités y afférentes à prendre en compte, pour mener à bien la conception de l'instrumentation et de la méthodologie de l'audit interne, sont consécutifs à des dimensions variées : spatiales, temporelles, humaines, techniques et paradigmatiques.

La conclusion majeure est que les modalités à appliquer, dans leur majorité, sont inspirées de l'approche socioéconomique et, d'un degré moindre, de l'approche environnementale.

Au niveau de l'approche socioéconomique les modalités à appliquer se rapportent, notamment à l'avis d'expert, effet SIOFHIS, diagnostic- évaluation, entretien semi- directif, opposition orthofonctionnel- dysfonctionnel et découpage qualitatif, quantitatif, et financier.

Au niveau de l'approche environnementale, les modalités pertinentes sont relatives à l'écologie ainsi qu'à la consultation des acteurs externes pour connaître leurs appréhensions à propos des collectivités territoriales et satisfaire leurs besoins en termes de délai et de qualité. Comme instrument de consultation des acteurs externes, nous avons proposé "le panel de parties prenantes" qui officialise un échantillon consultable permanemment.

Nous clôturons la conclusion par le rappel de la démarche de notre recherche et les perspectives y relatives.

Concernant le premier élément, nous rappelons que la démarche de notre recherche est critériologique, du moment qu'elle priorise les critères et les modalités y afférentes, par rapport aux détails liés à l'instrumentation et à la méthodologie d'audit interne. Ainsi, les instruments proposés, à titre illustratif (diagramme de séquence, diagramme de chronométrage, grille de compétences, "panels de parties prenantes", sondage heuristique...) doivent être complétés, développés et peaufinés. Il convient également de détailler les étapes de la méthodologie d'audit interne, sachant que nous avons noté le privilège de certaines modalités, ou incité à les appliquer par les collectivités territoriales (approches inductive et proactive, normes dysfonctionnelle et de performance, découpage transversal et notamment par activités et diagnostic- évaluation).

Concernant le deuxième élément (perspectives), nous proposons d'étoffer la liste des critères et des modalités présentés et de procéder à une analyse statistique pour jauger l'impact des critères sur le contrôle interne (objet de l'audit interne)

et dégager les modalités significatives relatives auxdits critères (analyse de régression logistique multinomiale). Il est aussi intéressant de variabiliser les résultats, en fonction des contingences internes et externes des collectivités territoriales (analyse des correspondances multiples).

BIBLIOGRAPHIE

Angermann F. (1993), Les limites de l'examen à posteriori, in l'examen de la gestion concept et pratique actes de la journée d'études du 5 novembre 1993, Chambres régionales des comptes.

Barbier E. (1989), L'audit interne : pourquoi ? Comment ? Les éditions d'organisation.

Becour J-C, et Bouquin H. (2008), Audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance, Economica.

Bonnet M. et Beck E. (2010), Contribution de la théorie socioéconomique à l'audit de la qualité de vie au travail : Exemple d'un audit socioéconomique dans une entreprise de chimie, In revue Management et avenir, n°38, p.138-150.

Bonnet M., Beck E. et Véronique Z. (2007), Audit social, audit socioéconomique : perspectives et positionnements, In 9^{ème} Université de printemps de l'audit social : audit social et développement des entreprises et organisations, p.71-77.

Bordet D. (2006), Audit et contrôle de la gestion des juridictions financières françaises, thèse pour l'obtention du doctorat en droit fiscal, Université Jean Moulin- Lyon 3-France.

Cappelletti L. (1999), L'ingénierie d'audit d'activité d'une entreprise : concepts et perspectives, communication dans le 20^{ème} congrès de l'AFC, http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/77/58/PDF/aud585_cappelletti.pdf.

Cappelletti L. (2005), Audit de la création de valeur organisationnelle, communication à l'Université d'été de l'IAS, Lille, 1 et 2 septembre 2005 sur "les fondements de l'audit social".

Carlier B. et Ruprich-R. (2005), Guide du contrôle de gestion dans les collectivités locales, éditions Berger-Levrault.

Cohen A-G. (2012), La nouvelle gestion publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques, Gualino.

Desreumaux A. (1989), Structures de l'entreprise, In Joffre P. et Kœnig G. (coordonné par), Encyclopédie de gestion, Economica.

Dohou-R A. (2009), Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux. <http://econpapers.repec.org/paper/haljournal/halshs-00459153.htm>.

Drucker P. (1995), L'information dont un dirigeant a vraiment besoin, In Expansion management review, juin.

Fessi M. (1999), La pratique de l'audit interne, éditions CLE.

Gonthier-B N. (1999), L'efficacité de la communication établie par le rapport d'audit : Une revue des méthodologies de mesure développées dans la littérature, In revue Comptabilité -contrôle- audit /Tome 5, Volume 1, p.109-130.

Huteau S. (2010), Le management public territorial : Eléments de stratégie, organisation, animation et pilotage des collectivités territoriales, Editions du Papyrus, T1et T2.

Labbé R. (2001), Méthodes d'aide à la décision : approche théorique et études de cas développées, ellipses.

- Lambert P. (1980), La fonction ordonnancement, les éditions d'organisation.
- Manita R. (2008), Qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien, [http : //hal-rbs.archives-ouvertes.fr/docs/00/45/57/33/PDF/p6.pdf](http://hal-rbs.archives-ouvertes.fr/docs/00/45/57/33/PDF/p6.pdf)
- Miles R. et Hamilton K. (2006), Introduction à UML 2, O'reilly.
- Obert R. (2006), Synthèse droit et comptabilité : audit et commissariat aux comptes, aspects internationaux, DESCF 1, 5^{ème} édition, Dunod.
- Personne M. (1998), Contribution à la méthodologie d'intégration de l'environnement dans les PME-PMI : Evaluation des performances environnementales, thèse de doctorat présentée devant l'institut national des sciences appliquées de Lyon et l'école nationale supérieure des mines de Saint-Étienne-France.
- Power M. (1997), La société de l'audit : l'obsession d'audit, la découverte, p.305.
- Renard J. et Nussbaumer S. (2011), Audit interne et contrôle de gestion, Eyrolles.
- Renard J. (2003), L'audit interne : ce qui fait débat, édition Maxima.
- Renard J. (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, Eyrolles.
- Richard C. et Reix R. (2002), Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, In revue Comptabilité- Contrôle- Audit, Tome 8, Volume 1, p.151-174.
- Rumbaugh J., Jacobson I. et Booch G. (2004), UML 2.0 guide de référence, CampusPress.
- Savall H. et Zardet V. (1992), Le nouveau contrôle de gestion, Economica.
- Savall H. et Zardet V. (1995), Ingénierie Stratégique du Roseau, Economica.
- Savall H. et Zardet V. (2003), Maîtriser les coûts et les performances cachés, 4^{ème} édition Economica.
- Savall. H et Zardet V. (2005), Contribution de la théorie socio-économique des organisations à l'audit social. http://ias2005.free.fr/Actes/Pdf/savall_zardet.pdf.
- Schick P., Vera. J et Bourrouilh-P .O. (2010), Audit interne et référentiels de risques : gouvernance, management des risques et contrôle interne, Dunod.
- Todea N. (2011), Environmental audit, a possible source of information for financial auditors, In Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(1), p.66-74.
- Villalonga C. (2011), Le guide du parfait auditeur interne réussir des audits internes qualité, sécurité, environnement à valeur ajoutée, éditions LEXITIS.
- William F. et Messier Jr. (2010), Opportunities for Task-Level Research within the Audit Process. In International Journal Of Auditing, n°14, p.320-328.
- Zaedet V. (1986), Contribution des systèmes d'informations stimulants à l'efficacité de l'entreprise – Cas d'expérimentation-, Thèse pour le doctorat d'Etat en sciences de gestion, Université Lyon II- France.