

Audit et Évaluation de la performance dans les administrations publiques

Audit and Evaluation of the Performance in Public Administrations

Moulay Rchid HACHIMI ALAOUI

Laboratoire de Recherche Gestion Des Organisations, École Nationale de Commerce et de Gestion, Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc.

Noureddine ABDELBAKI

Laboratoire de Recherche Gestion Des Organisations, École Nationale de Commerce et de Gestion, Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc.

Résumé. Dans un environnement incertain et en perpétuel mutation, les organisations ainsi que les États se trouvent dans l'obligation de maîtriser leur style de management et de bonne gouvernance notamment en termes de performance, et ce en vue de préserver leur pérennité conditionnée par la capacité de faire face à l'concurrence acharnée dans tous les secteurs. Ainsi le contexte actuel est caractérisé par une pénurie de ressources et une explosion des attentes des citoyens exigeants, ce qui pousse les managers à donner une attention particulière à la question de la performance dans la mesure où elle constitue la finalité recherchée de toute organisation qu'elle que soit sa nature. Ce constat donc, impose aux responsables le recours à des outils de gestion capables d'évaluer la performance de leurs organisations. Parmi ces outils, l'audit et l'évaluation de la performance demeurent deux activités managériales dont le rôle est crucial dans la mesure où ils permettent de rectifier le tir, d'atténuer les dysfonctionnements, et de prévenir le futur et ce à travers des recommandations qui en résultent. A cet égard, cet article vise d'une part la maîtrise des concepts de la performance, de l'audit et de l'évaluation de la performance pour en maîtriser par la suite leurs démarches telle qu'elles sont conçues par des institutions internationales et telles qu'elles sont pratiquées au niveau des administrations publiques Marocaines en se basant sur des modèles d'évaluation et sur l'apport de l'intelligence artificielle ainsi que la technologie de blockchain. Et d'une autre part cet article met l'accent sur l'apport de l'audit de performance et l'évaluation de la performance à la bonne gestion des finances publiques dans un but ultime d'identifier les contraintes qui pèsent sur ces deux activités managériales en vue de proposer certaines issues capables de participer à la préservation des deniers publics.

Mots-clés : *Performance; Performance durable; Performance globale; Audit de performance ; Évaluation de la performance; PEFA; INTOSAI; Intelligence artificielle; Blockchain.*

Abstract. In an uncertain and constantly changing environment, organizations and states are obliged to master their management style and good governance, particularly in terms of performance, in order to preserve their sustainability, which is enabled by the ability to face fierce competition in all sectors. Thus, the current context is characterized by a shortage of resources and an explosion in the expectations of demanding citizens, which pushes managers to pay particular attention to the issue of performance insofar as it constitutes the desired purpose of any organization, whatever its nature. This observation therefore requires managers to use management tools capable of evaluating the performance of their organizations. Among these tools, auditing and performance evaluation remain two managerial activities whose role is crucial insofar as they allow for course correction, mitigation of dysfunctions, and prevention of the future through resulting recommendations. In this regard, this article aims on the one hand to master the concepts of performance, audit and performance evaluation in order to

subsequently master their approaches as designed by international institutions and as practiced at the level of Moroccan public administrations based on evaluation models and the contribution of artificial intelligence as well as blockchain technology. And on the other hand, this article emphasizes the contribution of performance audit and performance evaluation to the good management of public finances with the ultimate goal of identifying the constraints that weigh on these two managerial activities in order to propose certain solutions capable of participating in the preservation of public funds.

Key-words: *Performance; Sustainable performance; Overall performance; Performance audit; Performance evaluation; PEFA; INTOSAI; Artificial intelligence; Blockchain.*

1. Introduction

La gestion des organisations se pose sur une panoplie d'activités managériales dont l'audit et l'évaluation demeurent deux fonctions primordiales dans le processus de management. En effet elles permettent aux gestionnaires non seulement de s'assurer du bon fonctionnement de l'organisation, mais de diagnostiquer et d'identifier les dysfonctionnements pour prévenir le futur. En plus elles constituent deux procédés de gestion de la performance qui constitue la finalité recherchée par les gestionnaires des organisations.

Ce rôle crucial de ces deux activités a poussé les pays, les gestionnaires, les organisations internationales (OCDE ; BAM ; FMI. INTOSAI...) à donner une attention particulière à l'audit de performance et à l'évaluation des politiques publiques en élaborant des normes et des modèles en la matière et des guides professionnels qui permettent de bien maîtriser lesdites activités managériales dans un but ultime de préserver les deniers publics qui ont une tendance d'amplification. A noter que cette tendance est frappante même s'il ne s'agit pas d'un phénomène récent, puisque, dès la fin du XIX^{ème} siècle, avait été formé ce que l'on a qualifié de loi de 'wagner' : les dépenses publiques dans les pays industriels croissent d'une façon continue, et plus rapidement que le revenu national. Ainsi pour les pays en voie de développement Wagner a démontré un développement régulier de l'Etat qui se charge des activités nouvelles devant les besoins croissants du peuple surtout des besoins collectifs qui est satisfait toujours par l'Etat (BOUVIER, ESCLASSAN, & LASSALE, 2023-2024)

Dans ce cadre, On peut citer par exemple les normes et les principes d'audit de performance élaborés par l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (INTOSAI) et les modèles d'évaluation de la performance, notamment le modèle PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) et le modèle de la banque mondiale et le modèle de l'INTOSAI (International Organisation of supreme audit institutions)

Et c'est dans la même veine que le Maroc a entamé des réformes budgétaires pour consacrer le principe de la bonne gouvernance institué par la constitution de 2011. En effet, la loi organique relative à la loi de finances de 2015 a adopté une démarche de performance (ART 39 LOI ORGA RELA LOI DES FINAN 2015 MAROC) basée sur l'audit de performance. Ainsi l'arsenal juridique Marocain met en exergue l'évaluation des politiques publiques, et ce à travers notamment les articles 70 et 101 de la constitution de 2011 : L'article 70 évoque que : « le parlement exerce le pouvoir législatif. Il vote les lois, contrôle l'action du gouvernement et évalue les politiques publiques » ainsi l'article 101 prescrit que : « ...Une séance annuelle est réservée par le parlement à la discussion et à l'évaluation des politiques publiques ».

A noter aussi que l'importance de ces deux activités dans le processus de la gestion, se trouve dans le fait qu'elles abordent la question de la performance qui constitue un objet d'une panoplie de théories scientifiques vu son caractère multidimensionnel et en perpétuel évolution et qui demeure toujours une matière non consommable des différents débats publics et colloques scientifiques, et ce dans la mesure qu'elle constitue la finalité recherchée de toute gestion

organisationnelle.

Par ailleurs, la question serait cruciale lorsqu'il devient difficile de délimiter le champ d'intervention des dites activités puisqu'elles abordent toutes les deux le même objet (la performance) ; en d'autres termes, des questions se posent dans ce volet : Est-ce qu'elles ont la même démarche ? Est-ce qu'elles sont complémentaires ? Est-ce que l'audit de performance est un outil de l'évaluation ? Est-ce qu'elles visent tous les deux le même élan (moyen ou long terme) ? Donc une dépollution conceptuelle est nécessaire pour ce point avant de creuser plus fort pour une évaluation objective voir souhaitée de ces deux pratiques managériales. Après ce petit survol sur le contexte de cette recherche, des questions submergent : Qu'est-ce que la performance ? Qu'est-ce que la performance durable ? Quels sont les modèles d'évaluation de la performance ? Quelle différence entre l'audit de performance et l'évaluation ? Quelle est la démarche managériale des deux activités ?

Ces questions et d'autres nous ont poussé à poser la problématique suivante : Dans quelle mesure l'audit de performance et l'évaluation de la performance contribuent à l'amélioration de la performance des dépenses publiques ?

Cette problématique donc, nous a permis de tracer l'objectif de notre recherche qui vise, dans un premier point la maîtrise du cadre théorique de la performance, de l'audit de performance et de l'évaluation de performance, à travers une revue des théories mobilisées pour cette recherche, pour aborder dans un deuxième point leurs démarches managériales, telles qu'elles sont prévues par des normes internationales ou telles qu'elles sont pratiquées dans la contexte Marocain. Et pour en finir par un troisième point qui sera réservé à l'apport de l'audit et de l'évaluation de la performance à la gestion des dépenses publiques, notamment pour le cas Marocain. Ce qui va nous permettre de faire une évaluation souhaitée de ces deux pratiques managériales, pour en sortir in fine par la proposition de certaines recommandations que nous souhaitons qu'elles soient une valeur ajoutée à la recherche scientifique.

Il est à signaler que la méthode poursuivie dans notre recherche est une méthode qualitative, à travers laquelle on 'a essayé d'analyser les données techniques et réglementaires relatives à notre sujet telles qu'elles sont conçues selon les normes internationales ou localement pour le cas du Maroc. L'étude porte donc sur des ouvrages, des guides officiels, des normes des institutions internationales, des rapports d'audits, des rapports des institutions œuvrant dans le domaine, et des textes réglementaires régissant la gestion financière des dépenses publiques.

Dans ce cadre, pour tester les hypothèses suggérées de notre recherche, on 'a fait recours à la technique de la triangulation, une technique qui demeure à notre sens déterminante pour confirmer ou infirmer un tel ou tel résultat, puisqu'elle permet de recouper l'information et de multiplier les sources d'information. Ces hypothèses sont en nombre de Six, comme suit :

H1 : l'audit et l'évaluation de performance sont deux concepts différents mais complémentaires. Cette hypothèse trouve son fondement théorique dans les résultats des recherches scientifiques, notamment les travaux de Houdre, C, qui a traité la place de l'audit dans l'évaluation des performances des organisations publiques, en mettant en lumière les différences et les complémentarités des deux processus dans le contexte des institutions gouvernementales (HOUDRE, 2016). Un autre auteur a mis l'accent sur la complémentarité de l'audit et l'évaluation de la performance, il s'agit de Chapelier, P qui a abordé aussi les outils de l'audit de la performance dans son ouvrage intitulé 'Audit et évaluation des performances dans les entreprises' (CHAPELIER, 2010)

H2 : les démarches de l'audit et de l'évaluation de la performance de la gestion des dépenses publiques sont différentes à celles pratiquées dans le secteur privé. Le fondement théorique de cette hypothèse se reflète dans les travaux de plusieurs auteurs, à titre d'illustration Denis, J.C a abordé dans son ouvrage intitulé la performance dans les administrations publiques : une approche intégrée une réflexion sur la gestion de la performance dans les administrations publiques en la comparant avec celle pratiquée au

secteur privé (DENIS, 2014). En outre Martinez, P a traité dans son ouvrage intitulé 'l'Audit de la performance dans les administrations publiques' les méthodes d'Audit de la performance pratiquées dans les administrations publiques tout en mettant l'accent sur les enjeux et les limites de la pratique de l'audit de performance dans le secteur public (MARTINEZ, 2011).

H3 : la démarche appliquée pour l'audit de performance dans le contexte Marocain est conforme avec les normes de l'INTOSAI². Par rapport à cette hypothèse, l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques INTOSAI a conçu de bonnes pratiques pour l'audit de performance à travers des guides traitant les principes et les normes de l'audit de performance notamment le guide des normes de l'audit de performance ISAI 3000 Audit de la performance, le guide des principes de l'audit de performances ISAI 300 et le Guide de mise en œuvre des ISSAI Version 0, octobre 2020. Par ailleurs, un nombre important d'auteurs ont abordé cette question des normes INTOSAI, à titre d'illustration, Thévenet a étudié dans son ouvrage intitulé 'l'Audit des politiques publiques : normes et pratiques' les démarches qui doivent être mises en place pour respecter les normes de l'INTOSAI (THEVENET, 2009). Aussi Fattore, G a abordé les différentes démarches de gestion de la performance dans le secteur public et leur alignement avec les normes internationales de l'INTOSAI (FATTORE, 2011).

H4 : l'Efficiency dans le secteur privé est différente à celle du secteur public. Cette hypothèse à son tour trouve son fondement théorique dans les travaux de plusieurs auteurs, notamment Andrews, R, Boyne, G.A, et Walker, R.M dans leur ouvrage intitulé 'State and local government efficiency : a comparative analyses of public sector performance' où ils ont analysé l'efficacité du gouvernement local et de l'Etat en comparant la performance du secteur public à celle du secteur privé (Andrews et al., 2006). Un autre ouvrage de Ferlie, E et Ashburner, a abordé cette question de l'efficacité à travers l'évaluation des tentatives visant à imiter les pratiques de gestion du secteur privé dans le secteur public (FERLIE & ASHBURNER, 2003). On peut ajouter à ceci le principe de 3 E (économie, efficacité et efficience) qui est largement associé aux théories du New Public Management et des réformes de l'État dans les années 1980 et 1990.

H5 : L'intelligence artificielle et la blockchain ont une valeur ajoutée pour l'audit de performance et l'évaluation de la performance. Le fondement théorique de cette hypothèse se trouve dans les travaux de plusieurs auteurs, à titre d'exemple l'ouvrage de Diogo Leocadio, Luis Malheiro et Joao Reis examine comment l'IA transforme les pratiques d'audit, notamment en automatisation des processus et en détection des anomalies et l'amélioration de la précision des évaluations (LEOCADIO, MALHEIRO, & REIS, 2024). Un autre ouvrage traite ce sujet, son auteur Melanie Swan explore les applications de la blockchain dans divers domaines y compris l'audit (MELANI, 2015).

H6 : l'audit et l'évaluation de la performance ont une valeur ajoutée pour la performance de la gestion des dépenses publiques sans contraintes. Les bases théoriques de cette hypothèse se manifestent non seulement à travers des productions des institutions internationales de gestion mais aussi à travers une panoplie d'ouvrages en la matière, par exemples: le rapport 'public governance review : Morocco' montre comment l'audit de performance peut jouer un rôle important dans l'amélioration de la gestion des finances publiques au Maroc (OCDE, 2015) ; les guides de l'INTOSAI déjà évoqués ; l'ouvrage aussi de Bedard, R constitue un travail de référence puisque il traite les enjeux et les défis relatifs à l'audit de performance, son ouvrage est intitulé 'l'audit

² INTOSAI : organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

de performance dans la gestion publique : enjeux et défis' ou il essaie d'expliquer que l'audit de performance est essentiel pour améliorer l'efficacité de la gestion des dépenses publiques (BEDARD, 2010).

Après avoir délimité les hypothèses, on constate que notre thématique a connu une panoplie d'études, ce qui donne plus d'originalité à cet article, dans la mesure où il aborde la question de la performance qui demeure un concept crucial dans le domaine de la gestion des organisations. En outre ce qui renforce cette originalité de notre article, c'est le fait qu'il met en exergue non seulement les deux activités managériales (audit et évaluation) dont les outputs constituent la base de la conception de tout le processus de la gestion des organisations depuis la stratégie en passant par la planification jusqu'au-delà du niveau opérationnel, mais aussi la maîtrise du sujet suivant deux aspects : technique, à travers l'impact de l'IA et la blockchain sur les deux activités étudiées et l'aspect juridique constituant la base de la réglementation des administrations publiques. Par ailleurs, un autre point plus révélateur de l'originalité de notre article et qui démontre sa valeur ajoutée à la recherche scientifique, c'est qu'il se base sur des cas concrets et des cas pratiques et ne se contente pas seulement au côté théorique.

Vu de ce qui a précédé, et pour essayer de trouver quelques éléments de réponses à notre problématique sus indiquée, il serait favorable de poursuivre le plan suivant : Aborder dans un premier point le cadre théorique de la thématique étudiée (*2 Partie théorique*), à travers l'exploration des théories en la matière, une dépollution conceptuelle de la performance et ses composantes, de l'audit de performance et de l'évaluation de la performance de l'IA et la blockchain et des modèles d'évaluation de la performance, pour étudier par la suite, dans un deuxième point, l'audit de performance et l'évaluation de la performance dans l'administration Marocaine comme cas pratique, et ce à travers notamment le modèle d'évaluation PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability (*3 Partie pratique*)).

2. Partie théorique : audit de performance et évaluation de la performance : revue de littérature

a. Théories explorées

Pour le sujet de cet article plusieurs théories peuvent être explorées, toutefois, on se contente de présenter celles qui ont une relation étroite avec les deux activités managériales, audit et évaluation de la performance, il s'agit notamment de :

i. La théorie d'agence :

C'est une théorie développée par Jensen et Meckling en 1976 et qui met en lumière la relation entre les parties prenantes notamment les actionnaires (principal) et les gestionnaires (agent) (Jensen et al., 1976). Cette relation qui demeure toujours caractérisée par les conflits d'intérêt entre les actionnaires et les gestionnaires : les actionnaires qui cherchent à maximiser leurs bénéfices tandis que les gestionnaires cherchent à préserver leurs postes et leurs salaires en donnant toujours une image favorable de l'organisation qu'ils gèrent.

A noter que la relation de l'audit et de l'évaluation de performance avec cette théorie se manifeste dans la mesure que ces deux activités managériales permettent de s'assurer de l'existence d'un équilibre de partage de l'information et de réduire l'asymétrie de cette dernière et de s'assurer aussi que les gestionnaires agissent dans l'intérêt de toutes les parties prenantes de l'organisation.

ii. La théorie des parties prenantes :

C'est une théorie développée en 1984 par Freeman et qui met l'accent sur l'importance de prendre en compte les intérêts de toutes les parties prenantes de l'organisation (Freeman, 1984). Elle vise donc à préserver les intérêts de ces parties prenantes ce qui motive tout le monde de faire son rôle vis à vis l'organisation. Elle permet aussi de prendre des décisions équilibrées et prendre en considération les objectifs des parties prenantes.

Quant à la relation de cette théorie avec notre sujet, c'est que cette question de prendre en

considération les intérêts des parties prenantes constitue d'une part une variable déterminante de la performance et que l'audit et l'évaluation permettent de mesurer l'impact de chaque décision de l'organisation sur ces parties prenantes.

iii. La théorie de la gouvernance de l'entreprise :

C'est une théorie qui remonte aux années trente et qui met en lumière la séparation entre la propriété et le contrôle dans les organisations (BERLE & MEANS, 1932). Elle assure une gestion efficace et efficiente des ressources et renforce aussi la confiance des parties prenantes et des investisseurs.

Par rapport à la relation de cette théorie avec l'audit et l'évaluation de la performance, c'est que tous les deux constituent des outils permettant de s'assurer de l'adoption des principes de la bonne gouvernance.

iv. La théorie de l'efficacité organisationnelle :

Cette théorie est développée par Williamson dans les années soixante-dix et met l'accent sur l'importance de minimiser les ressources et améliorer l'efficacité des processus organisationnels (Williamson, 1975). Cette théorie donc permet une optimisation de ressources aspect cruciale de la performance.

L'apport de l'audit et l'évaluation dans la lumière de cette théorie, c'est qu'ils permettent d'évaluer l'efficacité des organisations et proposent des recommandations pour une optimisation optimale ou au moins souhaitée des ressources notamment à l'ère actuelle caractérisée par une pénurie de ressources vis-à-vis aux besoins pressants et des dépenses lourdes.

v. La théorie de l'amélioration continue :

Par rapport à cette théorie, elle s'est développée par les travaux de Deming dans les années quatre-vingt et qui met l'accent sur l'amélioration continue des processus et des performances (DEMING, 1982). Elle préconise donc l'obligation du suivi des processus qui permet l'amélioration continue de la qualité de la productivité et de la compétitivité, pour garantir la performance organisationnelle.

En ce qui concerne la relation entre cette théorie et l'audit et l'évaluation de performance, c'est que ces dernières permettent de fournir les données essentielles qui permettent de d'identifier les domaines nécessitant une amélioration.

vi. La théorie des ressources et compétences (Resource-Based View) :

Cette théorie propose que la performance d'une organisation dépende de ses ressources internes et de ses compétences uniques qui lui permettent de créer un avantage concurrentiel durable (BARNEY, 1991).

Cette théorie donc démontre sa relation étroite avec le concept de la performance dans la mesure où cette dernière touche les ressources internes ainsi que les compétences. Et en plus elle offre un aspect d'évaluation parmi d'autres aussi bien pour l'audit et l'évaluation de la performance.

vii. La théorie de la Balanced Scorecard :

Pour cette théorie, elle est développée par Kaplan et Norton et propose un autre cadre pour évaluer la performance à travers quatre perspectives : financière, client, processus internes et apprentissage et croissance (Kaplan et Norton, 1996).

A la lumière de cette théorie, l'audit et l'évaluation de la performance touchent lesdites quatre variables qui jouent un rôle primordial dans le développement de la performance des organisations. Et donc pour notre étude on peut s'assurer que l'audit et l'évaluation dans l'administration publique portent sur la gestion financière les usagers (les clients), les processus internes (activités et procédures) mais aussi l'évaluation des compétences vis-à-vis leur apprentissage et leur formation et l'évolution de la productivité.

viii. La théorie de la performance globale :

Cette théorie propose que la performance doive être évaluée en tenant compte des trois piliers du développement durable à savoir : économique sociale et environnemental (Elkington, 1997).

Il s'agit d'une théorie cruciale dans la mesure où elle touche l'appréciation de l'impact qui demeure la finalité souhaitée de toute gestion ou de toute organisation ou politique publique. En relation avec cette théorie, l'audit et l'évaluation vise l'appréciation de la performance durable. Ce qui va nous pousser à évaluer à quelle mesure l'audit et l'évaluation de la performance pour notre cas d'étude met au-devant la question de la durabilité des dépenses publiques.

b. Concepts théoriques

i. Performance : un concept multidimensionnel

Etymologiquement, performance vient de l'ancien français « parformer » qui signifiait « accomplir, exécuter » au XIII^e siècle (Petit Robert). Le verbe anglais « to perform » apparaît au XV^e siècle avec une signification plus large (ISSOR, La performance de l'entreprise, un concept complexe aux multiples dimensions, 2017).

« To perform », signifie accomplir une tâche avec régularité, l'exécuter et la mener à son accomplissement d'une manière convenable.

Afin de mieux appréhender la notion de la performance, il convient d'abord de préciser et de retenir ses définitions fondamentales, les plus génériques :

- Selon **Albanes** (1978) : la performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacités (Kharrat, 2016);
- Selon **Desbiens** (1988) : la performance se définit par « l'art de bien faire (efficacité) les bonnes choses (l'efficacités) » (Kharrat, 2016);
- Selon **Marchersney** (1991) : la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché (Kharrat, 2016).
- Selon **Waldman** (1994) : la performance est définie comme étant « l'ensemble des actions qui permettent la coordination et l'amélioration des activités et des résultats d'une unité organisationnelle » (Kharrat, 2016).

On se référant à ces différentes définitions, on peut admettre une définition qui a notre sens synthétique de ce qui a précédé : *'la performance comme étant l'aptitude à obtenir de meilleurs résultats, en fournissant un minimum d'effort et en se comportant pertinemment afin d'atteindre les objectifs escomptés'*.

D'après cette conception, la notion de performance recouvre les deux éléments essentiels : **efficacité et efficience**. Mais, elle se place également dans une logique de **pertinence**.

D'où la conception de la performance selon la Modèle de Gilbert (1980) : Ce modèle met en exergue la relation entre les trois variables : les Objectifs, les résultats et les moyens de telle sorte que la relation liant les objectifs et les résultats est l'efficacité, celle liant les moyens et les résultats est l'efficience tandis que celle liant les objectifs et les moyens est la pertinence.

Toutefois, si les deux concepts de l'efficacité et la pertinence demeurent clairs, dans la mesure où l'efficacité est la capacité d'atteindre les objectifs escomptés alors que la pertinence est la conception des objectifs en fonction des moyens, la différenciation entre l'efficience et l'économie demeure un peu complexe et qui mérite cette attention particulière, en effet l'économie consiste à réaliser les objectifs traces au départ tout en faisant des économies en termes de ressources qu'on a tandis que l'efficience est le fait d'atteindre plus de résultats avec les mêmes moyens (avec moins on peut faire beaucoup). Et c'est presque la même définition que l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle a donné à ces trois composantes qui a qualifiées en tant que principes :

- 'Le principe d'économie consiste à réduire au minimum le coût des ressources. Les moyens mis en œuvre doivent être rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix.

- Le principe d'efficience consiste à obtenir le maximum à partir des ressources disponibles. Il porte sur le rapport entre les moyens mis en œuvre et les réalisations sur le plan de la quantité, de la qualité et du respect des échéances.

-Le principe d'efficacité concerne la réalisation des objectifs fixés et l'obtention des résultats escomptés.' (INTOSAI, Principes de l'audit de performance, 2019)

De ce qui précède, on peut donc définir la performance à travers l'équation suivante :

$$\text{PERFORMANCE} = \text{EFFICACITE} + \text{EFFICENCE} + \text{ECONOMIE} + \text{PERTINENCE}$$

A noter que la question d'efficience est très complexe notamment dans le secteur public, car on peut réaliser plus avec un minimum de ressources, mais la question de l'efficience reste relative dans la mesure où la finalité dans le secteur public n'est pas toujours la réalisation des gains mais le plus important c'est la qualité du service. En plus l'optimisation des ressources est devenue une solution phare de l'équation non équilibrée entre la rareté de ressources et l'explosion des dépenses et l'acuité des attentes des citoyens qui sont devenus exigeantes. Et pour illustrer ce ci prenant le cas d'un citoyen malade hospitalisé dans un hôpital public, on croit qu'on est efficace si le malade a passé un séjour le plus court dans l'hôpital, car cela peut donner la possibilité de faire bénéficier un nombre importants de citoyens malades aux services de l'hôpital, mais la question qui se pose est est-ce après la sortie du malade, est-ce qu'il est guéri ou pas ou au moins est-ce le service présenté a impacte positivement la sante du malade citoyen, nous pensons qu'à ce moment-là ou on peut vraiment parler de l'efficience.

Dans ce même ordre d'idées, les chercheurs scientifiques et les organisations internationales on essaye de trouver une manière avec laquelle on pourrait être efficace dans les administrations publiques, ce qui a donné lieu à la conception des mesures d'amélioration de l'efficience dont on peut citer :

'L'instauration de revue des dépenses et de l'efficience ; l'adoption de cadres d'amélioration éprouvé élaborés par le secteur privé ; la réalisation d'analyses comparatives ; les modèles novateurs de prestation de service ; la mise en œuvre d'activités de gestion, de contrôle internes et de systèmes routiniers' (Fondation Canadienne Audit Responsabilisation, 2013).

A notre avis, il s'agit des mesures qui ont apporté une valeur ajoutée à la bonne gestion du secteur public, toutefois, il serait important de souligner qu'il n'y a pas un niveau optimal d'efficience, toujours le résultat recherché dépend des contextes : peut être un outil de gestion pourrait être efficace avec certaines conditions spécifiques, comme il peut être désastreux dans un autre contexte. Par ailleurs il ne faut pas croire qu'elle y a une efficience ou une évaluation d'efficience objective, mais plutôt il faut toujours essayer d'atteindre un niveau souhaité d'efficience selon les spécificités de chaque contexte qui demande toujours l'adaptation en termes d'objectifs et en termes aussi du style de management.

A ce niveau, on est arrivé seulement à donner une définition technique de la performance, mais les questions cruciales qui se posent c'est plutôt qu'ils sont les variables que les objectifs de chaque organisation doivent toucher pour assurer la performance ? est-ce ces objectifs reflètent un besoin nécessaire ? Quel impact ont eu sur la société et sur l'environnement ?

On pense qu'au moment où on trouve des réponses à ces questions, qu'on est on mesure de cerner le concept de la performance, surtout qu'il s'est évolué vers de la performance globale ou mieux encore ce qu'on appelle la performance durable.

De ce fait, il serait donc important de trouver une définition pour chaque type, la performance globale et la performance durable, et ce en vue d'efflorer les variables impactant la performance. Pour la performance globale elle représente une vue d'ensemble des résultats sur différents plans (Pesqueux, 2004). Quant à la performance durable, elle représente 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). En se référant à ces deux définitions, on constate que la performance globale porte sur différentes dimensions de l'organisation, notamment celles relatives aux dimensions financières, opérationnelles et stratégiques. Elle inclut, vu son caractère global, le volet interne et externe de l'organisation mais aussi parfois la dimension environnementale.

Quant à la performance durable, elle porte sur la capacité de l'organisation à réaliser des objectifs à long terme en se basant essentiellement sur les trois piliers de la durabilité : économique, environnementale et social. Elle met donc la responsabilité sociale et environnementale au-devant des préoccupations de l'organisation.

On peut interpréter que, puisque la performance doit être globale pour parler de résultat satisfaisant et que le fait de négliger une dimension de l'organisation quelle que soit sa nature ou son poids peut mettre en péril le bon fonctionnement de l'organisation, la performance durable fait partie intégrante de la performance globale.

Avant de clôturer ce volet de performance, il est crucial de signaler que la performance demeure impactée par une panoplie de variables à tel point qu'on ne pourrait pas les délimiter dans la mesure où chaque variable qui noue une relation avec l'organisation peut impacter négativement ou positivement ses résultats. D'où le caractère multidimensionnel du concept de la performance. Et pour illustrer ce point, il est très important d'évoquer un ouvrage intitulé 'Améliorer la performance de votre entreprise' dont ses auteurs cherchent la manière pour améliorer la performance de l'entreprise à travers 70 recommandations relatives aux 12 dimensions (Achats ; contrôle interne et gestion des risques ; financement ; fiscalité ; innovation ; international ; transmission de l'entreprise ; systèmes d'information ; responsabilité sociale ; IFRES ; juridique ; immatériel) (LUTHI & MAILLY, 2015) .

Après avoir cerner le concept de la performance, la question qui s'impose est comment l'évaluer ? la réponse se fait généralement à travers plusieurs outils managériaux, toutefois l'audit de performance et l'évaluation de performance demeurent deux outils à qui font recours les organisations pour évaluer leur performance, mais une ambiguïté efflore ces deux concepts surtout qu'ils traitent le même objet celui de l'appréciation de la performance, d'où une autre question qui s'impose, pour faire une dépollution conceptuelle, quelle différence entre l'audit de performance et l'évaluation de la performance ?

ii. Audit de performance et Evaluation de la performance : Quelle différenciation ?

Nombreux sont les définitions données aux concepts de l'audit de performance et l'évaluation de performance, toutefois on s'est contenté d'évoquer celles données par l'ONTOSAI (organisation reconnue par son action dans le domaine public) surtout que notre recherche vise essentiellement l'administration publique.

• Définition de l'audit de performance

« 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'efficacité et d'efficacités et si des améliorations sont possibles (INTOSAI, Principes de l'audit de performance, 2019) ».

• Définition de l'évaluation

« L'évaluation d'une politique publique est l'examen effectué en vue d'apprécier la valeur de cette politique. Une évaluation analyse le plus systématiquement possible ses objectifs, sa mise en œuvre, ses produits, ses résultats et ses impacts socio-économiques et mesure sa performance afin d'évaluer finalement son utilité (INTOSAI, Guide 9020 évaluations des politiques publiques, 2019).

En analysant ces deux définitions, on constate que l'audit de performance vise essentiellement l'évaluation des 3 E (économie, efficacité et efficacité) tandis que l'évaluation vise en priorité l'impact des politiques publiques, et ce qui dit impact dit le long terme. Et d'ailleurs ce constat a été relevé par l'ONTOSAI elle-même en affirmant que « L'audit de performance examine principalement l'économie, l'efficacité et l'efficacité au niveau des résultats immédiats, alors que l'examen des résultats réalisé avec une plus grande profondeur de champ et de temporalité, aux niveaux d'impact global et socio-économique, relève de l'évaluation » (INTOSAI, Guide

9020 evaluations des politiques publiques, 2019).

Ceci est dit, cependant il est crucial de noter que l'audit de performance à son tour vise l'étude de l'impact, notamment avec l'évolution de la performance vers une performance globale qui intègre la performance durable. En plus les études récentes ont bel et bien démontré la capacité de l'audit de performance à évaluer l'impact des politiques publiques (INTOSAI, Renforcez l'impact de vos audits de performance, 2023).

Pour clôturer ce point de différenciation entre les deux concepts, il est important de préciser que la finalité des deux concepts est la même en terme d'impact et de portée, cependant cette différenciation pourrait être faite en terme de technicité utilisée dans la mesure ou la démarche de l'audit est plus normative que celle de l'évaluation, en plus l'audit demeure plus technique que l'évaluation et de ce fait l'évaluation peut recourir à l'audit pour creuser de plus sur l'évaluation d'un tel ou tel domaine. En relation avec cette idée, le parlement Marocain peut demander la cour des comptes pour mener une mission d'audit dans le cadre de l'évaluation des politiques publiques (CONSTITUTION MAROCAINE, 2011).

c. Démarches méthodologiques de l'audit de performance et de l'évaluation de la performance

i. Démarche de l'évaluation de la performance dans le secteur public

La démarche méthodologique de l'évaluation de la performance n'est pas unique, au contraire il y a des démarches méthodologiques, elle varie selon le contexte et demeure caractérisée par la combinaison de méthodes scientifiques de recherche, l'examen du rôle des différentes autorités publiques impliquées ainsi que des acteurs de la société civile, et leur inclusion systématique dans le processus (INTOSAI, Guide 9020 evaluations des politiques publiques, 2019). Toutefois, et vu l'importance que revêt l'évaluation des performances et des politiques publiques, des organisations on essaye de concevoir des lignes directives ou de bonnes pratiques à travers l'élaboration des guides dans l'objectif de donner assistance aux concernées par l'évaluation. L'INTOSAI comme exemple est consciente de cette question et par conséquent elle a élaboré un guide sous formes de lignes directives dans la mesure ou l'objectif n'est pas de définir une norme, car il existe des pratiques différentes entre les Institutions Supérieures de Contrôle en matière d'évaluation au-delà des principes communs (INTOSAI, Guide 9020 evaluations des politiques publiques, 2019).

Ceci est dit, on propose donc la démarche méthodologique conçue par l'INTOSAI, juste pour illustration. Cette démarche est formée des étapes comme suit :

Choix du sujet et construction du projet avec les parties prenantes : Cette étape porte sur le choix du sujet de l'évaluation des politiques publiques ; l'importance de la politique à évaluer ; La possibilité de mesurer les différents « effets » de la politique ; la durée écoulée depuis le lancement de la politique ; la Construction du projet avec les parties prenantes.

Planification de l'évaluation : Cette étape met l'accent sur la note de faisabilité de l'évaluation ; l'organisation ; les outils et méthodes disponibles ; le recours aux experts.

La finalisation des résultats : cette étape vise essentiellement l'examen des résultats ; la phase contradictoire ; et la finalisation des résultats.

Diffusion et utilisation des résultats de l'évaluation : Cette étape comprend la diffusion du rapport d'évaluation et l'utilisation des conclusions et recommandations.

On peut donc conclure que la démarche méthodologique de l'évaluation n'est pas normative. Quant à celle de l'audit de performance ?

ii. Démarche de l'audit de performance dans le secteur public

Quelque que soit la nature d'audit, la mission d'audit, selon les normes IAA (The Institute of Internal Auditors, fondé en 1941 aux Etats-Unis) est composée de trois phases principales

- **La phase de préparation :** C'est la phase d'ouverture de la mission d'audit. L'auditeur va prendre connaissance des procédures et des réglementations applicables.

- **La phase de réalisation** : c'est la phase où l'auditeur entre en action et met en avant un état des lieux et souligner des incohérences et les anomalies.
- **La phase de conclusion** : C'est la présentation du travail de la mission achevée.

Donc à l'instar des autres audits de conformité, d'efficacité ou autres, la démarche demeure normative qui se base sur des normes. Et pour illustration, il serait important de relever quelques normes relatives à la démarche de la mission d'audit, pour démontrer la caractéristique de précision et de la normalité de l'audit :

. La norme : 'L'auditeur doit obtenir des données d'audit suffisantes et appropriées afin d'établir des observations d'audit, de parvenir à des conclusions en réponse aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et d'émettre des recommandations lorsque c'est pertinent et autorisé par le mandat de l'ISC'. Source : ISSAI 3000/106. C'est une norme relative à la signification d'un élément probant.

. La norme: 'L'auditeur doit analyser les informations collectées et s'assurer que les observations d'audit sont mises en perspective et répondent aux objectif(s) d'audit et aux questions d'audit ; en reformulant les objectifs d'audit et les questions d'audit autant que nécessaire'. Source : ISSAI 3000/112. Cette norme répond à la question Comment analyser les informations ?

Comme conclusion par rapport à cette question de démarche méthodologique, on peut affirmer que la démarche d'audit de performance est normative, tandis que celle de l'évaluation est flexible selon le contexte. Mais à notre sens, qu'elle soit normative ou flexible, le plus important c'est d'apporter une valeur ajoutée à la performance des organisations. Et le plus important aussi c'est de faire en sorte que la démarche soit de qualité, ce qui va garantir des résultats probants et satisfaisants. Cela va nous pousser à penser au côté technique de cette démarche en termes de l'opportunité que donne les technologies d'information, notamment celles qui sont modernes telles que la block chaîne et l'intelligence artificielle.

d. Intelligence artificielle et technologie de block-chaîne : quel apport à l'Audit et l'Évaluation de la performance ?

Pour ce point, il serait favorable d'aborder l'aspect technique de l'audit et de l'évaluation de la performance, et ce pour essayer de maîtriser notre thématique aussi bien sur le niveau réglementaire que le niveau technique. Ce côté technique est très important dans la mesure où l'intelligence artificielle et les nouvelles technologies en général sont imposés, d'une manière spectaculaire, non seulement dans le domaine de la gestion mais dans tous les secteurs grâce à leur apport en termes de précision de confidentialité et du gain du temps.

Dans ce cadre, on va essayer de donner quelques cas concrets qui reflètent l'apport de l'intelligence artificielle ainsi que la technologie de blocks-chaîne à l'audit et l'évaluation de la performance :

i. Exemples concrets d'utilisation de l'intelligence artificielle (IA) dans l'audit et l'évaluation de la performance :

1. 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).

2. Évaluation de la performance organisationnelle

L'IA est utilisée pour évaluer la performance des organisations en analysant des indicateurs clés de performance (KPI) et en fournissant des rapports automatisés. Cela permet d'identifier les domaines nécessitant des améliorations (SARSI & RADI, 2022).

3. 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).

4. 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.

5. Utilisation de l'IA dans l'évaluation des politiques publiques

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

Ces exemples nous permettent de conclure que l'IA a certes une grande valeur ajoutée pour les audits et les évaluations, en effet il permet un gain du temps grâce à l'automatisation des tâches répétitives, et cela permet aux auditeurs et aux évaluateurs plus de concentration sur l'analyse. Un autre apport déterminant peut s'ajouter à l'actif de l'IA, c'est qu'il permet la pertinence des calculs et la précision en réduisant les erreurs humaines grâce à des analyses basées sur la logique et la fiabilité des données. Par ailleurs l'IA est capable de prédire les risques, les anomalies et les problèmes que l'organisation peut rencontrer et ce grâce à l'analyse prédictive basée sur l'évolution historique des données.

ii. Utilisation de la technologie du Block chain dans l'audit et l'évaluation de performance

• **Principe de fonctionnement de la technologie de block Chain**

"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).

En se référant à cette définition, La block chain 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. Comme est le cas des bases de données traditionnelles et les transactions qui demandent toujours un tiers de confiance, à titre d'illustration la banque par exemple joue le même rôle entre deux personnes concernées par un versement d'argent par exemple.

En se référant à la même référence citée au niveau de la définition de la block chain, les principaux éléments qui définissent son fonctionnement se présentent comme suit :

▪ **Décentralisation :**

La blockchain est un réseau distribué où les participants, appelés **nœuds**, vérifient et enregistrent les transactions sans qu'un acteur central ne contrôle le réseau. Cela signifie qu'aucune autorité centrale, comme une banque ou un gouvernement, n'est nécessaire pour valider les transactions.

▪ **Structure des blocs :**

Chaque bloc dans la blockchain contient :

- **Les transactions** : Des données sur les échanges de valeur ou d'informations.
- **Un hachage** : Un code cryptographique unique généré à partir des données du bloc précédent. Ce hachage lie chaque bloc au précédent, garantissant ainsi l'ordre chronologique et l'intégrité de la chaîne.
- **Un nonce** (Number used once) : Un nombre aléatoire qui est modifié lors du processus de validation (minage).
- **Le hachage du bloc précédent** : Cela garantit que la chaîne est linéaire et sécurisée, car toute modification d'un bloc invaliderait tous les blocs suivants.

▪ **Consensus :**

Les transactions sont validées grâce à des mécanismes de **consensus**, qui permettent d'assurer l'accord entre les participants sur la validité des transactions. Les principaux mécanismes de consensus sont :

- **Preuve de travail (PoW) :** Utilisé par Bitcoin, ce mécanisme nécessite que les mineurs résolvent un problème mathématique complexe pour ajouter un bloc à la chaîne.
- **Preuve d'enjeu (PoS) :** Un autre mécanisme de validation où les nœuds valident les blocs en fonction de la quantité de crypto-monnaie qu'ils détiennent et sont prêts à « mettre en jeu ».

▪ **Immutabilité et sécurité :**

Une fois un bloc ajouté à la blockchain, il est extrêmement difficile de le modifier, grâce à l'utilisation des hachages cryptographiques et du consensus. Cela rend la blockchain particulièrement sécurisée contre les attaques malveillantes et les manipulations.

▪ **Transparence et auditabilité :**

Toutes les transactions sur la blockchain sont visibles pour tous les participants du réseau, et chaque transaction est enregistrée de manière permanente. Cela permet une traçabilité complète et une vérifiabilité des informations.

Cette technologie donc apporte une panoplie d'avantages, notamment la sécurité, la transparence, la rapidité et l'Immutabilité : Une fois qu'une transaction est inscrite sur la blockchain, elle ne peut pas être modifiée ou supprimée. Cette caractéristique d'immutabilité est essentielle pour la transparence et la fiabilité des données.

Ces avantages sont utiles pour presque tous les secteurs et sont présentes au niveau de plusieurs activités managériales dont notamment l'audit et l'évaluation de la performance. Il reste donc de faire une petite revue sur les aspects où cette technologie est utilisée tout en donnant des exemples concrets reflétant son apport aux audits et aux évaluations de la performance.

• **Utilisation de la Blockchain dans l'Audit de Performance et l'Évaluation des Performances**

Voici quelques aspects de l'utilisation de la blockchain dans l'Audit de Performance et l'Évaluation des Performances :

▪ **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. Dans l'audit de performance, cela permet de suivre chaque étape d'un processus, assurant que les résultats sont obtenus de manière conforme aux attentes et aux normes.

'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." (Narayan, 2016).

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

La blockchain 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**

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.

Avant de clôturer cet aspect technique de l'audit et de l'évaluation de la performance en relation avec IA et lb block chaine, il est utile de mentionne que ces deux techniques sont déjà utilisées dans les administrations publiques en général et dans l'audit et l'évaluation de la performance en particulier. Pour illustration, on présente ces cas concrets :

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)

Canada : la block chaine est utilisée pour garantir la transparence des audits publics 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).

A noter qu'un nombre important des pays tels que la France, les USA et l'Emirats Unis utilisent ces deux technicités, qu'on considère à notre sens levier déterminent de l'amélioration de la qualité des audits et des évaluations.

e. Modèles d'évaluation de la performance dans le secteur privé :

Vu l'importance que revêt la performance dans la gestion des organisations, elle a été un domaine fertile de recherches scientifiques qui essaient de bien maîtriser son évaluation, la problématique qui reflète cette thématique est qu'elle s'agit d'une dimension variable, et par la suite la difficulté de la maîtriser. Lesdits recherches ont aboutis à la conception de plusieurs modèles dont voici les plus célèbres.

i. Le modèle de la Balanced scorcard

Fort médiatisé depuis la parution de leur article publié en 1992 dans la Harvard Business Review, l'argument fondamental de Kaplan et Norton consiste à affirmer que les mesures financières ne reflètent pas la performance globale de l'entreprise et que ces mesures doivent être complétées par d'autres types de mesures. Il ne s'agit pas là d'une remise en cause du profit comme finalité de l'entreprise, mais plutôt de la suggestion que la performance financière résulte du pilotage des différentes dimensions de la performance.

Le but de Kaplan et Norton est donc de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance en ajoutant, à l'axe de la performance financière, trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance :

Un axe « clients » : avec 5 mesures génériques : la part de marché, la satisfaction et la fidélité des clients, le nombre de nouveaux clients ou encore le taux de rentabilité par segment ;

Un axe « processus internes » : dont l'objectif est de prendre en compte l'ensemble des processus internes avec une attention particulière pour l'innovation, le service après-vente et la production (le premier étant assez négligé par l'analyse comptable de la performance) ;

Un axe « apprentissage organisationnel » : considéré comme l'axe des moyens qui

permettent d'atteindre les objectifs des trois axes précédents.

ii. Le modèle d'évaluation de la performance des organisations sans but lucratif :

Il représente la performance sur quatre axes : l'efficacité, la viabilité financière, l'efficacité et la pertinence RUSTHAUS & al. (In HORNGREN & al. 2009 : 67). L'efficacité, l'efficacité et la pertinence susmentionnées sont déjà développées. Pour La viabilité financière, elle prend en compte trois dimensions dans l'évaluation :

La capacité de l'organisation à produire suffisamment de liquidité pour payer ses créanciers ;

La diversité et la fiabilité des différentes sources de financement ;

La capacité de l'organisation à vivre dans les limites de ces moyens.

iii. Le modèle d'évaluation de la performance base sur le choix des critères de performance.

Ce modèle propose une méthode basée sur le choix des critères de performance (DORIATH & al, 2009) Pour sélectionner les critères de performance, il faudra répondre aux questions suivantes : que mesure-t-on? un résultat? les conditions de la performance ? quels sont les axes de la performance? les indicateurs sont-ils sélectionnés en fonction des axes stratégiques de l'entreprise traduits en facteurs clés de succès ? pour qui évalue-t-on la performance ? les associés, les prêteurs, les acteurs de l'entreprise? mesurons-nous la performance immédiate ou le potentiel à moyen terme de l'organisation?

iv. Le modèle d'évaluation des fonctions supports.

Ce modèle propose une démarche méthodologique et opérationnelle pour l'évaluation des fonctions de support telle que l'audit, la comptabilité, le contrôle de gestion. Cette démarche est constituée de quatre pôles : le pôle activité, compétence, organisation et client. (AUTISSIER, 2007 : 17). Pour le pôle d'activité, à titre d'exemple, l'objectif du pôle d'activité est de lister toutes les prestations et produits devant être effectuées théoriquement par la fonction évaluée dans le but de réaliser un référentiel. L'ensemble des prestations et produits peut être classé en trois groupes : les produits et prestations récurrents ; les produits et prestations conjoncturels qui sont réalisés de façon exceptionnelle et les produits et prestations innovants qui définissent l'expérimentation de nouvelles techniques pour faire évoluer les activités de la fonction. Une fois ce référentiel est constitué, il sera confronté aux produits et prestations réellement effectués afin d'analyser les écarts d'activité (AUTISSIER, 2007 : 20-21).

v. Le modèle d'évaluation des processus

Pour évaluer un processus, MOLEY & al (2007) proposent un modèle structuré en deux parties. Dans une première partie, est observé globalement le processus existant dans son apport au management et au fonctionnement de l'organisation. La deuxième partie analyse le processus en détail.

vi. Le modèle d'excellence de l'europeen foundation for quality management (EFQM).

Il constitue un outil de diagnostic qui apporte un cadre d'analyse, dans une perspective de progrès continu, aux organisations. Il concerne la performance globale et est composé de *neuf* critères généralement acceptés en *Europe* qui sont :

direction : comment la direction générale développe les valeurs de l'organisation, motive les salariés et participe au système de management ; *politique et stratégie* : s'assurer que les stratégies intègrent les besoins des parties prenantes, et qu'elles sont mises en œuvre, déployées et sont communiquées ; *salariés* : analyse des relations entre les salariés et l'organisation ; *partenariats et ressources* : relatifs aux systèmes de management des partenariats, des finances, des équipements, de la technologie et de la connaissance ; *processus* : comment le processus est géré et développé ; *résultats pour les clients* : l'image qu'ont les clients de l'organisation ; *résultats pour les salariés* : l'image qu'ont les salariés de

l'organisation, relative à la motivation et à l'implication ; *résultats sociétaux* : l'impact de l'activité de l'organisation sur la société, la satisfaction des besoins et attentes de la société ; *facteurs clés de performances* : mesure l'aptitude de l'organisation à créer de la valeur et à répondre aux attentes des investisseurs (OGER & PLATT, 2002: 87-88).

vii. Le modèle baldrige quality award (BQA) criteria framework

Tout comme l'EFQM, le BQA est un outil créé pour permettre aux organisations d'évaluer leur performance et conduire le changement de processus et de stratégie. Tandis que l'EFQM met l'accent sur les relations interpersonnelles et interentreprises, le modèle BQA insiste sur le développement de la stratégie, le reporting, et l'analyse des résultats financiers.

Il comprend *sept* critères que sont : direction, planification, orientation clients et marchés, information et analyse (examen du système de mesure de la performance de l'organisation avec les méthodes d'analyse des données et des informations de performance), orientation ressources humaines, management des processus et résultats économiques (OGER & PLATT, 2002 :89-97).

viii. G. Le modèle d'évaluation de la performance base sur la conception des indicateurs

Ce modèle permet de concevoir et d'implanter un système d'indicateurs de la performance (SIP) pour les entreprises industrielles ou de services. Il comprend six phases permettant de guider la conception et l'implantation d'un SIP de façon efficace et rapide. Ses six phases se résument ainsi (TAHON, 2003 :147-149) :

Phase 0 : identification des centres de décision ;

Phase 1 : identification des objectifs des centres de décision et analyse de cohérence ;

Phase 2 : identification des variables de décision des centres de décision et analyse des conflits entre variables de décision ;

Phase 3 : identification des indicateurs de performance des centres de décision ;

Phase 4 : conception du système d'information des indicateurs de performance ;

Phase 5 : implantation du SIP dans le système d'information de l'entreprise.

Ces six phases conduisent à un système cohérent d'indicateurs de performance, intégré à la gestion de production, couvrant l'ensemble de ses fonctions et de ses niveaux décisionnels et défini en fonction de la stratégie industrielle (TAHON, 2003 :147-149).

ix. Le modèle d'évaluation de la performance base sur la mesure du capital intellectuel de l'entreprise.

Créé par EDVINSSON (in AUTISSIER, 2007 : 38), le modèle Skandia est un modèle de pilotage qui permet la mesure du capital intellectuel de l'entreprise. Leif EDVINSSON (in AUTISSIER, 2007 : 38-39) distingue cinq axes que sont :

L'axe financier : qui calcule la transformation du capital immatériel en élément monnayable à l'aide d'indicateurs tel que le chiffre d'affaires réalisé avec de nouveaux clients ou le retour sur investissement d'une innovation ;

L'axe clients : qui traite du type de client, du degré de fidélité du client, des relations avec le client ;

L'axe processus : qui s'intéresse particulièrement à l'informatique en évaluant leur contribution à la création de valeur de l'entreprise ;

L'axe renouvellement et équipement : constitué d'une liste d'indicateurs évaluant les évolutions de l'environnement et des capacités de l'entreprise. Ces indicateurs synthétisent l'évolution des besoins des clients, l'attrait de l'entreprise sur le marché, le poids de la nouveauté dans les produits et services réalisés, le rôle du partenariat dans le développement de la firme, l'évolution prévue des infrastructures, le niveau de formation et le dynamisme des collaborateurs ;

L'axe humain : constitue l'axe stratégique et la base du navigateur Skandia. Il prend en compte

la compétence des employés (qui se mesure par leur connaissance et leur savoir-faire), leur attitude (estimée par leur motivation, leur conduite) et leur agilité intellectuelle (représentée par des indicateurs comme l'innovation et l'adaptation).

Après cette revue des modèles de l'évaluation de la performance, on constate donc la diversité de ces modèles, cette diversité dépend à notre sens de chaque organisation selon sa nature, selon aussi le contexte où il exerce son activité, ses priorités, la période vécue : peut-être une période caractérisée par une telle ou telle variable. A tout cela s'ajoute la spécificité du concept de la performance qu'il est multidimensionnel et toujours en évolution : Aujourd'hui on parle de l'impact de la performance à travers le triptyque ESG (environnement, sociale, gouvernance) avec la responsabilité environnementale qui est au-devant de la scène, cette question d'impact est malheureusement presque absente au niveau des modèles évoqués, la cause à notre sens revient à ce que ces modèles ont été conçus à différentes époques ou cette question d'impact n'était pas primordiale.

A signaler que ces modèles destinés initialement pour le secteur privé, ils sont faisables aussi pour le secteur public mais avec une certaine adaptation. Et en prenant compte de la spécificité des administrations publiques, les organisations internationales, inclut les bailleurs de fonds, ont essayé de concevoir des modèles destinés spécialement au secteur public.

f. Modèles d'évaluation de la performance dans l'administration publique :

Vu l'importance que revêt l'évaluation de la performance de la gestion des organisations, des organisations ont développés des modèles internationaux qui peuvent servir de référence ou de guide pour une évaluation de la performance objective. Dans ce cadre elles ont donné une importance particulière à l'évaluation de la performance des administrations publiques, dans la mesure où l'administration publique constitue la locomotive de la croissance économique des Etats. A titre d'illustration, il serait important de présenter des modèles concrets de l'évaluation de la performance. Dans ce cadre on a choisi le cadre de mesure de la performance des institutions supérieures du contrôle, élaborée par l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques et ce dans la mesure où ces institutions sont habilitées de faire l'audit de performance ainsi l'évaluation de la performance ainsi la qualité des audits et des évaluations dépendent dans une large mesure de la performance de ces institutions supérieures de contrôle et le cadre PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability), un cadre international utilisé pour évaluer la gestion des finances publiques et qui a été développé en partenariat avec des organisations internationales notamment la banque mondiale, le fonds monétaire International et l'Union Européenne. A noter aussi qu'il y a d'autres cadres d'évaluation de la gestion des finances publiques (ETFP : Evaluation de la transparence des Finances Publiques ; PER : Public expenditure Review ; PIMA : Public Investment Management Assessment ; PETS : Public Expenditure Tracking Surveys...). Et vu et qu'on ne peut pas les évoquer tous et les analyser, on va se contenter de faire une étude comparative entre le PEFA et ceux cités pour en tirer les points positifs et délimiter les limites de chaque modèle, en vue d'avoir une vue globale sur l'évaluation de la performance.

i. Etude comparative entre des modèles d'évaluation de la gestion des finances publiques

Modèle d'évaluation	Nombre de Piliers	Piliers Principaux	Nombre d'Indicateurs
PEFA	7	1. Crédibilité de budget 2. Transparence des Finances Publiques 3. Gestion du budget pour les recettes 4. Gestion du budget pour les dépenses 5. Préparation du budget planification budgétaire 6. Contrôle interne et audit interne 7. Suivi et audit externe	31
ETFP	4	1. Communication des informations Financières 2. Prévision et budgétisation des finances publiques 3. Gestion des risques fiscaux 4. Transparence des opérations budgétaires	Non détaillé
PER	Non Prédéfini	Noms délimités, mais il aborde des domaines spécifiques comme : 1. Analyse des dépenses publiques par secteurs (Education, Sante, etc...) 2. Evaluation de l'efficacité des dépenses 3. Equite et alignement des dépenses avec les objectifs nationaux de développement	Variable en fonction des secteurs analysés
PIMA	3	1. Planification des investissements publics 2. Allocation des ressources budgétaires 3. Mise en œuvre et suivi des investissements publics	15
PETS	Nom prédéfini	1. Traçabilité des fonds publics 2. Analyse des écarts dans l'exécution du budget 3. Gestion transparente des dépenses dans les secteurs sociaux	Nom prédéfini dépend des flux financiers et des processus audités

Source : Tableau élaboré par nous même

En analysant ce tableau, on constate que PEFA et ETFP offrent une vision globale de gestion des finances publiques, avec des piliers et indicateurs bien définis, mais cette question peut ne peut être adéquate avec la spécificité de chaque contexte.

En outre, PIMA vise essentiellement les investissements publics, tandis que PER et PETS sont plus flexibles et vise des évaluations spécifiques mais moins normalise. Toutefois ces trois derniers modèles peuvent à notre sens servir de moyens pour une évaluation de performance complémentaire

A noter que si ces modèles portent sur l'évaluation de la gestion des finance publiques, il y en a d'autres qui visent la performance globale de l'organisation. Et puisque on est en train d'aborder la question de de l'audit et de l'évaluation, il serait judicieux de présenter un modèle qui essaie d'évaluer la performance des institutions supérieurs du contrôle.

ii. Cadre de mesure de la performance des institutions supérieures du contrôle :

• Principes clés du cadre de mesure de performance des institutions supérieures de contrôle CMP ISC

Les principes clés du CMP ISC selon l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle sont (INTOSAI, Cadre de mesure de la performance des institutions supérieures de contrôle, 2022) :

‘ Jugement professionnel : Appliquer les connaissances, les compétences et l'expérience, en s'appuyant sur les normes professionnelles, les lois et les principes éthiques, afin d'élaborer une opinion ou une décision sur ce qui devrait être fait pour refléter un résultat et une conclusion équitables, en tenant compte des circonstances qui prévalent.

Le fond prime sur la forme : Cela signifie que lors de l'examen d'une question, par exemple l'évaluation d'un critère, les évaluateurs doivent veiller à ne pas tirer de conclusions hâtives selon lesquelles les choses sont réellement telles qu'elles apparaissent (forme), mais doivent tenir compte de toutes les autres conditions et/ou dispositions pertinentes entourant cette question ou ce critère, qui peuvent en fait dépeindre un statut différent de celui observé sur la valeur nominale (fonds). Les exigences d'un critère peuvent être remplies de différentes manières d'une ISC à l'autre.

Évaluation fondée sur des éléments probants : Les descriptions et l'analyse figurant dans le rapport doivent être fondées sur des éléments probants documentés suffisants et appropriés et pas seulement sur la théorie.

Contrôle de qualité : Une vérification de la qualité de l'évaluation effectuée par le chef d'équipe au moment où l'évaluation est réalisée.

Vérification de l'exactitude factuelle du rapport : Il s'agit d'un contrôle de qualité de deuxième niveau du projet de rapport effectué par une ou plusieurs personnes au sein de l'ISC, généralement un membre du personnel de haut niveau qui ne faisait pas partie de l'équipe d'évaluation. L'objectif est de vérifier que le contenu du rapport est correct sur le plan des faits.

Revue indépendante : Une revue du projet de rapport de performance effectuée par l'IDI afin de s'assurer que le rapport respecte la méthodologie du CMP ISC. Page 5 de 53

Document autonome : Fait référence à l'exigence selon laquelle le rapport du CMP ISC doit être autonome, ce qui signifie que les constatations, les conclusions et l'analyse du rapport doivent être entièrement étayées par des preuves suffisantes et appropriées dans la mesure où l'utilisateur du rapport n'a pas besoin de se référer à d'autres documents ou sources d'information pour avoir une compréhension complète du contenu du rapport’.

Par ailleurs ce cadre évalue **six domaines** scindés en indicateurs comme suit :

Domaines et indicateurs du cadre CMP des institutions supérieures du contrôle

Domaines	Indicateurs
Indépendance et cadre juridique	ISC-1 : Indépendance de l'ISC ISC-2 : Mission de l'ISC
Déontologie et gouvernance interne	ISC-3 : Cycle de planification stratégique ISC-4 : Environnement de contrôle organisationnel ISC-5 : Audits externalisés ISC-6 : Leadership et Communication Interne ISC-7 : Planification générale de l'audit
Qualité de l'audit et rapports	ISC-8 : Champ de l'audit Introduction à l'audit financier ISC-9 : Normes d'audit financier et gestion de qualité ISC-10 : Processus des audits financiers ISC-11 : Résultats de l'audit financier Introduction à l'audit de performance ISC-12 : Normes d'audit de performance et gestion de la qualité ISC-13 : Processus d'audit de performance ISC-14 : Résultats des audits de performance Introduction à l'audit de conformité ISC-15 : Normes d'audit de conformité et gestion de qualité ISC-16 : Processus d'audit de conformité ISC-17 : Résultats de l'audit de conformité Introduction au contrôle juridictionnel ISC-18 : Normes de contrôle juridictionnel et contrôle de qualité ISC-19 : Processus du contrôle juridictionnel ISC-20 : Résultats des contrôles juridictionnels
Gestion financière, actifs et services de soutien	ISC-21 : Gestion financière, actifs et services de soutien
Ressources Humaines et Formation	ISC-22 : Gestion des ressources humaines ISC-23 : Perfectionnement professionnel et formation
Communication et gestion des parties prenantes	ISC-24 : Communication avec les pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire ISC-25 : Communication avec les médias, les citoyens et les organisations de la société civile

Source : Les auteurs

Pour avoir une idée générale sur la signification des indicateurs de ce cadre, et comme on ne peut pas expliquer tous les indicateurs vu leur nombre de 23, il serait judicieux de décortiquer ceux en relation avec la qualité de l'audit et des rapports, surtout que notre thématique de recherche porte dans une partie sur l'audit de performance.

A noter aussi que le cadre de mesure de la performance des institutions supérieures de contrôle a délimité non seulement les composantes à évaluer pour chaque indicateur, mais aussi des critères minimaux pour la notation de chaque composante. Cette notation se bascule sur une échelle de notation de 0 à 4 points.

Dans ce cadre, il est judicieux d'évoquer comment ce cadre évalue-t-il lesdites composantes. Pour ce faire en prend à titre d'illustration l'indicateur ISC-12 : Normes d'audit de performance et gestion de la qualité. Cet indicateur vise à évaluer les Composantes : i) Normes de l'audit de performance et politiques ; ii) Gestion d'équipe de l'audit de performance et compétences ; iii) Contrôle qualité des audits de performance.

La première composante (Normes de l'audit de performance et politiques) examine si les normes d'audit adoptées par l'ISC sont conformes aux principes de l'audit de performance tel qu'ils sont présentés par l'ISSAI 300. Elle cherche également à savoir si l'ISC a mis en place les politiques et procédures pour ses auditeurs qui interprètent les normes dans le contexte de l'ISC individuelle. De telles politiques et procédures peuvent être trouvées dans différents documents, par exemple les manuels d'audit. Elles devraient être documentées par écrit.

Le cadre CMP des institutions supérieures de contrôle a prédéfini aussi les critères pour chaque composante a évaluée.

Par rapport à l'évaluation de notre composante choisie comme exemple, L'ISC a développé des normes nationales d'audit reposant sur l'ISSAI 300 ou conforme à celle-ci, ou encore a adopté les normes ISSAI sur l'audit de performance de l'INTOSAI en tant que normes de référence. ISSAI 300 :4, 7.

L'adoption de normes conformes à l'ISSAI 300 doivent respecter un certain nombre de critères dont a *titre d'illustration* (INTOSAI, Cadre de mesure de la performance des Institutions Supérieures de Contrôle , 2022):

- a) Le besoin d'identifier les éléments de chaque audit de performance (auditeur, partie responsable, utilisateurs visés, sujet et critères). ISSAI 300 :15
- b) Le besoin de « fixer un objectif d'audit clairement défini qui concerne les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité. » ISSAI 300 :25
- c) Le besoin de choisir une approche d'audit, pour faciliter la solidité du plan d'audit. ISSAI 300 :26

Le cadre aussi a instauré une échelle de notation qui touche toutes les composantes, la notation de notre composante choisie par exemple est configurée comme suit (INTOSAI, Cadre de mesure de la performance des Institutions Supérieures de Contrôle , 2022) :

Note = 4 : Les critères b), d), m), s) et au moins 15 des autres critères sont respectés.

Note = 3 : Les critères b), m) et au moins douze des autres critères sont respectés.

Note = 2 : Au moins dix des critères sont respectés.

Note = 1 : Au moins cinq des critères sont respectés.

Note = 0 : Moins de cinq des critères sont respectés.

Après cette présentation du cadre CMP des ISC, la question qui semble cruciale est celle relative au suivi des résultats et des recommandations, le cadre a bel et bien fait lorsqu'il a donné à cette question une attention particulière.

- **Le suivi des résultats de l'évaluation de la performance des ISC issue du Cadre de Mesure de la performance des ISC INTOSAI**

Le cadre CMP a essayé de maîtriser cette question à travers la réponse à la question cruciale suivante :

Question : Comment pouvons-nous relier les résultats du CMP ISC aux systèmes de gestion de la performance existants dans notre ISC ?

Réponse : « Le CMP ISC est très bien placé pour suivre la mise en œuvre du plan stratégique d'une ISC, de la manière suivante : Premièrement, pour établir des données de référence fondées sur les performances Page 27 de 53 observées et les notes obtenues lors d'une évaluation de CMP ISC servant à l'élaboration d'un nouveau plan stratégique. Et deuxièmement, pour mesurer la mise en œuvre de ce plan stratégique au terme de la période stratégique (tous les 3 à 5 ans), par le biais d'une évaluation répétée de CMP ISC. Une évaluation du CMP ISC est trop complexe pour être réalisée chaque année. Toutefois, concernant le suivi annuel, il est possible

de sélectionner un petit nombre d'indicateurs ou de dimensions du CMP ISC et de les inclure dans le système de gestion de la performance de l'ISC pour une mesure annuelle. De tels indicateurs/dimensions doivent être pertinents par rapport aux priorités stratégiques de l'ISC et mesurer les éléments susceptibles de s'améliorer chaque année (par exemple, mesurer le cadre juridique chaque année ne fournira probablement pas beaucoup d'informations intéressantes) » (INTOSAI, Institutions supérieures de contrôle des finances publiques: Cadre de mesure de la performance, 2020).

En analysant ce qui a précédé, le cadre CMP des ICS demeure un cadre normatif, puisqu'il se base sur des principes, des normes et des critères ce qui garantit le minimum demandé ou souhaité par les concepteurs de ce cadre, néanmoins, et à notre sens, il serait adéquat d'instaurer des brèches pour s'adapter au contexte de chaque organisation. Ça d'une part d'autre part il est fort constaté que ce cadre a donné à l'audit de performance la même attention qu'il a donné aux autres types d'audit notamment à l'audit financier et l'audit de conformité en affectant chaque type d'audit 3 indicateurs de mesure, or à notre sens il serait propice de donner plus d'importance à l'audit de performance puisque la performance englobe les autres types d'audits. Un autre point mérite d'être évoqué, avant de clôturer ce volet relatif au CMP des ISC, c'est que ce cadre n'a pas donné une grande attention au domaine *Gestion financière, actifs et services de soutien*, si on la compare avec les autres domaines, dans la mesure où il a attribué un seul indicateur à cette question de la gestion financière et du soutien, tandis qu'elle constitue à notre avis un acteur déterminant, non seulement dans la préparation des missions d'audit mais dans le processus de la gestion de l'organisation toute entière, car la logique va avec l'idée qui préconise la priorité est donnée à la bonne gestion car c'est à travers elle qu'on adopte tous les aspects de la bonne gouvernance y compris la culture du contrôle et de l'évaluation. Ce domaine donc constitue, sans aucun doute, la colonne vertébrale de la bonne gouvernance qui instaure les outils d'évaluations de la performance parmi les priorités de ses actions.

3. Cas pratique : audit et évaluation de la performance dans l'administration publique marocaine

a. Approche marocaine de performance : une approche intégrée et aux multiples facettes

Le Maroc a entrepris une panoplie de stratégies et de mesures innovatives en vue de renforcer la performance dans l'administration publique. Ces mesures ont touché plusieurs secteurs et tous les départements notamment avec l'instauration des projets transversaux (l'administration électronique à titre d'illustration). La gestion des finances publiques fait partie intégrante de ces réformes, et au vu de son rôle capital dans la promotion de la performance de l'administration publique, voir même le développement de l'Etat, notre recherche s'est focalisée sur ce domaine qui constitue un autre sens le nerf moteur de toute économie.

Dans ce cadre, on va étudier d'une part, l'évaluation de la gestion des finances publiques à travers le modèle PEFA susmentionné au niveau de la partie théorique et d'autre part l'audit de performance des dépenses publiques Marocaines.

ET avant d'entamer la question de l'audit de performance et de l'évaluation de la performance, il est adéquat de faire un survol autour de la manière selon laquelle sont organisées les dépenses publiques notamment celles du budget Général :

Conformément à l'article 38 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, les dépenses du budget général sont présentées, à l'intérieur des **titres, par chapitres, subdivisés en programmes, régions et projets ou actions**.

Les dépenses des services de l'Etat gérés de manière autonome sont présentées, à l'intérieur de chaque chapitre, dans un programme et, le cas échéant, dans des programmes subdivisés en régions et projets ou actions.

Les dépenses des comptes d'affectation spéciale sont présentées dans un programme et, le cas

échéant, dans des programmes subdivisés en régions et projets ou actions.

Pour chaque département ministériel ou institution, il est prévu, en ce qui concerne les dépenses de fonctionnement, un chapitre pour le personnel et un chapitre pour le matériel et les dépenses diverses. Il est prévu pour les dépenses d'investissement un chapitre par département ministériel ou institution.

Par ailleurs, **un programme** est un ensemble cohérent de projets ou actions relevant d'un même département ministériel ou d'une même institution et auquel sont associés des **objectifs définis** en fonction des finalités d'intérêt général ainsi *que des indicateurs chiffrés permettant de mesurer les résultats escomptés et faisant l'objet d'une évaluation qui vise à s'assurer des conditions d'efficacité, d'efficience et de qualité liées aux réalisations*.

Un responsable par programme, désigné au sein de chaque département ministériel ou institution, est chargé de définir les objectifs et indicateurs dudit programme et d'assurer le suivi de sa mise en œuvre.

Les objectifs d'un programme et les indicateurs y afférents sont repris dans le projet de performance élaboré par le département ministériel ou l'institution concerné. Ledit projet de performance est présenté à la commission parlementaire concernée, en accompagnement du projet du budget dudit département ministériel ou institution.³

Un projet ou une action selon l'article 40 de la loi organique susmentionnée, est un ensemble délimité d'activités et d'opérations entreprises dans le but de répondre à un ensemble de besoins définis.

Un projet ou une action est **décliné en lignes budgétaires** qui renseignent sur la nature économique des dépenses afférentes aux activités et opérations entreprises⁴.

En gros, dans le but de renforcer la performance de la gestion des finances publiques, la loi organique des finances a institué plusieurs innovations majeures: l'instauration d'une programmation budgétaire pluriannuelle; la mise en place d'une gestion budgétaire axée sur les résultats; la refonte de la nomenclature budgétaire; la mise en œuvre des audits de performance; l'établissement d'un rapport annuel de performance; la mise en œuvre du rapport d'audit de performance : Selon l'article 33 du décret relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de Finances, le rapport d'audit de performance accompagnant le Projet de Loi de Règlement (PLR) est élaboré par l'Inspection Générale des Finances (IGF)....

b. Evaluation de la performance de la gestion des finances publiques marocaines à travers le model PEFA

i. Présentation de l'évaluation PEFA Maroc

• Portée et champ d'application :

« **Périmètre** : « L'évaluation PEFA Maroc 2020-2022 couvre l'administration centrale. Les autres entités de l'administration centrale auxquelles s'applique l'évaluation comprennent les unités extra budgétaires (UEB), couvrant les opérations non rapportées dans les états financiers annuels des ministères et des établissements publics non marchands (EPNM). Les EPNM ont été couverts par l'évaluation. Voir plus de détail sur le rapport PEFA Maroc 2024).

Période : La période d'évaluation a porté sur les années 2020-2022.

Date limite : La date limite de l'évaluation et de la collecte des données a été fixée au 31 août 2023, en considération des informations disponibles "au moment de l'évaluation".

Processus de revue : Deux revues internes ont été effectuées par le Ministère de l'Economie et des Finances et plusieurs réunions ont été organisées virtuellement entre les experts et les PTFs afin de compléter le rapport provisoire jusqu'au 31 octobre 2023. Le projet de rapport provisoire a été soumis aux PTFs le 2 novembre 2023.

Calendrier de l'évaluation : L'atelier de lancement de la mission PEFA Agile 2023 s'est

³L'article 39 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.

⁴ L'article 41 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.

déroulé du 28 février au 1er mars 2023 à l'hôtel « The view » à Rabat. Les Points focaux ont ensuite reçu une formation à distance par le chef d'équipe sur la plateforme pefa-maroc.org le 12 mars 2023. Une autre formation (en virtuelle) animée par le Secrétariat PEFA sur les modules "Climat" et "Genre" a eu lieu le 7 mars 2023 dans les locaux de la Banque mondiale. Une première demande d'informations a ensuite été adressée aux différents départements au début et gérée sur une plateforme d'échange de données en ligne. Un guide a été présenté afin d'intégrer la méthodologie « PEFA Agile » à l'évaluation PEFA. Une troisième formation sur site a eu lieu à l'hôtel Marriott de Rabat, le 3 mai 2023, pour présenter les méthodologies PEFA et AgilePEFA. Une mission de terrain de 3 semaines s'est ensuite déroulée entre le 14 mai et le 2 juin 2023. La mission a porté sur la poursuite de la collecte de la documentation, la tenue des entretiens avec les services du MEF et ceux des autres institutions et entités couvertes par l'évaluation PEFA. La mission terrain a été aussi l'occasion de fournir des explications et clarifications à certaines requêtes documentaires demandées ou reçues.

Sources d'information : Les principales sources de données pour l'évaluation ont été les données collectées sur la plateforme pefa-maroc.org, les entretiens avec les responsables gouvernementaux concernés et l'examen et l'analyse de documents complémentaires. Il s'agissait de rapports gouvernementaux, des données analytiques et tout autre document préparé par le Gouvernement. » (PEFA MAROC, 2024).

Comme commentaire, l'évaluation donc nécessite une immobilisation des acteurs, cela va permettre aux évaluateurs de collecter des données fiables et d'une manière fluide, surtout que cette question de l'information et des données constitue la base de toute évaluation. Les responsables de PEFA ont bien fait lorsqu'ils ont organisé des formations en nombre de 3 et l'instauration d'une plateforme pour le partage de l'information, néanmoins il serait plus judicieux de multiplier ce type de formations et des séances de sensibilisation d'une manière directe avec non seulement les fonctionnaires mais avec tous les acteurs. Cette question de sensibilisation, à notre sens va faciliter la tâche sur le terrain.

- **La Notation selon les normes PEFA**

Les notes attribuées sont étalonnées pour refléter un niveau de pratique de la GFP, elles sont de quatre niveaux :

A : Haut degré de performance conforme aux bonnes pratiques internationales.

B : Bonne performance respectant de nombreux éléments des bonnes pratiques internationales.

C : Niveau de performance de base.

D : Inférieur au niveau de performance de base, ou informations disponibles ne permettant pas de noter la composant (D*)

On constate que le style de notation de PEFA est normatif puisqu'il travaille sur des indicateurs, néanmoins des termes tels que les bonnes pratiques demeurent vagues, comme il serait opportun de contextualiser la notation et le PEFA était conscient de cette question lorsqu'il a envisagé aussi une approche comparative, en comparant les résultats de 2023 à celles de 2016 pour essayer de donner une évaluation objective ou au moins souhaitée.

ii. Résumé des forces et faiblesses du système de GFP selon PEFA

Pour cette partie, on a relevé des passages du rapport PEFA pour avoir une idée générale sur les résultats de l'évaluation :

« La performance de la gestion des finances publiques au Maroc s'est considérablement améliorée depuis l'évaluation précédente.

Il convient de noter que les processus de passation des marchés publics au Maroc sont principalement menés par des moyens concurrentiels ; ce qui améliore l'efficacité de la prestation de services. Et l'engagement en faveur de la transparence et de la responsabilité dans la Gestion des Finances Publiques (GFP) est un pas positif vers une utilisation efficace et efficiente des ressources publiques.

Les autorités Marocaines ont manifesté leur volonté de mener des réformes pour améliorer la

GFP. Cela s'est traduit par la mise en place d'un dispositif de pilotage à trois niveaux pour suivre et évaluer la mise en œuvre des réformes, avec le MEF jouant un rôle central dans la coordination.

Cependant, certaines mesures nécessitent un engagement fort des autorités et la mobilisation des ministères, tandis que d'autres, nécessitant des compétences techniques et des financements importants, demandent du temps et une assistance technique. Elles nécessitent également un partage des constats sur les performances du système de GFP, en s'appuyant notamment sur le recours à des audits externes et à des évaluations indépendantes » (PEFA MAROC, 2024).

Et pour plus de détail sur le modèle PEFA, il serait opportun d'aborder l'évaluation d'un domaine à titre d'exemple, et vu que l'audit constitue notre thématique de recherche, donc il serait intéressant de faire une revue de l'appréciation de l'audit et ce dans la mesure où ce choix va nous apporter des données évaluatives de l'audit de performance.

c. L'évaluation de l'audit de performance à travers le model PEFA

i. Place de l'audit de performance par rapport aux autres types d'audit

Concernant ce point notre objectif est d'apprécier le poids donné à l'audit de performance par rapport aux autres types d'audit.

Les résultats relatifs à ce volet sont comme suit :

« L'IGF se concentre principalement sur l'évaluation de la pertinence et de l'efficacité des contrôles internes ; l'IGF organise fonctionnellement ses travaux depuis 2016, avec chaque mission supervisée et faisant l'objet d'une revue qualité. ; Les normes professionnelles, guides et manuels orientent les missions d'audit, et l'utilisation d'outils alignés sur les normes internationales vise à positionner l'IGF comme un organisme d'audit professionnel. Impliqué dans un jumelage institutionnel avec la France et le Portugal ; l'IGF suit les normes internationales d'audit (ISA) ou se conforme aux normes nationales définies par le Gouvernement Marocain.

Tous les audits de l'IGF, couvrant divers domaines, incluent l'évaluation de la pertinence et de l'efficacité des contrôles internes. Selon l'IGF, sur 159 missions menées en 2022, 109 répondaient à ce critère, y compris les audits des projets financés » (PEFA MAROC, 2024).

Par rapport aux types de l'audit, il est à noter que l'audit de performance commence à avoir sa place parmi les missions de l'IGF puisque cette dernière a effectué 26 missions de l'audit de performance en 2022 contre 50 missions de l'audit de conformité sur un total de 159. En plus les autres types d'audit inclut l'évaluation de la pertinence et de l'efficacité comme critère incontournable et qui relève en priorité à l'audit de performance.

Et en résumé et selon PEFA, en 2022, les contrôles de l'IGF ont été principalement axés sur l'évaluation de la pertinence et de l'efficacité des contrôles internes. La notation est B. Évolution depuis l'évaluation 2016 La performance de l'IGF s'est améliorée par rapport à la précédente évaluation, avec l'augmentation du nombre de missions axés sur l'évaluation de la pertinence et de l'efficacité des contrôles internes.

ii. Evaluation de l'Audit externe, type englobant l'audit de performance, tel qu'il est exercé par la cour des comptes

Notre étude s'est focalisée aussi sur l'audit externe, surtout que la cour des comptes, comme étant le représentant principal de ce type d'audit pour l'administration publique, exerce aussi des missions de l'audit de performance, cette évaluation relative à cette institution va nous permettre donc de soulever les points forts et les limites de l'audit en général et de l'audit de performance en particulier.

Parmi les résultats obtenus à cet égard et selon le PEFA, ce qui suit :

- **Indépendance de l'institution supérieure de contrôle (ISC) :** l'indépendance de la Cour des Comptes est très élevée. Cette indépendance est garantie par l'article 147 de la Constitution.

- **Soumission des rapports d'audit au pouvoir législatif**

En résumé, les rapports d'audit ont été présentés au pouvoir législatif dans les neuf mois suivant la réception des rapports financiers par l'institution supérieure de contrôle des finances publiques au titre des trois derniers exercices clos. La notation est C. Évolution depuis l'évaluation 2016 Lors de la précédente évaluation, la note NA avait été attribuée à cette composante.

- **Suite donnée aux audits externes**

En résumé, une réponse officielle complète donnée par le pouvoir exécutif ou l'entité auditée concernant les audits auxquels une suite devait être donnée au cours des trois derniers exercices clos. La notation est B. Évolution depuis l'évaluation 2016 Lors de la précédente évaluation, la note NA avait été attribuée à cette composante.

- **Calendrier d'examen des rapports d'audit**

Pour les travaux de 2020 et 2021 portants sur les exercices précédents, le délai d'examen des rapports d'audit par le pouvoir législatif a été compris entre trois et six mois, tandis que pour les travaux de 2022 portant sur l'exercice 2020, le délai a été inférieur à trois mois. La notation est B. Évolution depuis l'évaluation 2016 Lors de la précédente évaluation, la note NA avait été attribuée à cette composante.

- **Auditions sur les conclusions de l'audit**

En examen approfondi des conclusions principales est effectué en partie avec les responsables des entités auditées. Cependant, les concepts de réserves, d'opinions négatives ou de refus d'exprimer une opinion, propres à la certification, ne sont pas encore en vigueur au Maroc

- **Recommandations du pouvoir législatif concernant l'audit**

En résumé, le pouvoir législatif émet des recommandations concernant les mesures devant être mises en œuvre par l'exécutif, mais aucun élément permettant d'établir la matérialité du suivi des recommandations n'a été communiqué. La notation est C. Evolution depuis l'évaluation 2016 Lors de la précédente évaluation, la note NA avait été attribuée à cette composante.

- **Transparence de l'examen des rapports d'audit par le pouvoir législatif**

En résumé, les rapports des comités sont publiés sur un site Web officiel. La notation est C. Évolution depuis l'évaluation 2016 Lors de la précédente évaluation, la note NA avait été attribuée à cette composante. L'évolution observée est principalement imputable à un changement méthodologique.

4. Conclusion

En guise de conclusion, on ne peut qu'affirmer le rôle prépondérant de l'audit de performance et l'évaluation de la performance dans l'administration publique, dans la mesure où elles permettent de détecter les anomalies contrecarrant la bonne voie de développement et de l'amélioration. Aussi ces deux activités managériales bien qu'elles aient une même finalité et une démarche méthodologique différente, elles demeurent complémentaires.

Les résultats de notre recherche, a permis de démontrer l'importance de l'efficacité dans l'évaluation de la performance, surtout que ce concept est difficile à maîtriser dans le contexte public caractérisé par les buts non lucratifs et la manque de moyens. Dans ce cadre on recommande de donner une importance à cette question de l'efficacité qui demeure un levier incontournable et une solution de l'équation complexe : augmentation des besoins et rareté des moyens. Par ailleurs, la Question de la maîtrise des variables de performance est déterminante dans la gestion des organisations. Surtout que ce concept est multidimensionnel et variant selon le contexte. De ce fait l'évaluation et l'audit de performance doivent mettre au-devant la question de la performance durable partie intégrante de la performance globale, car la finalité suprême c'est la préservation des citoyens dans leur santé et leur environnement, en d'autres termes la responsabilité environnementale et sociétale constitue la pièce maîtresse de toute politique publique. Dans ce cadre, il est judicieux de rappeler que l'audit de performance ne

concerne pas seulement les le triptyque de 3 E (Economie, Efficacité et Efficience), mais il vise aussi à l'instar de l'évaluation l'impact de la performance.

Un autre aspect crucial, par rapport à la question du choix des modèles de l'évaluation, il est à signaler qu'il est très favorable de suivre une norme, cela permet d'être bien organisé et bien assisté en s'inspirant des expériences des autres, mais il faut toujours contextualiser les objets de l'évaluation puisque cette dernière n'est pas normative, donc il est recommandé de travailler avec ses propres critères quand le contexte est adéquat et va avec les objectifs souhaités.

En outre, il faut garder à l'esprit que la qualité des évaluations demeure tributaire de l'intérêt que l'évaluateur donne à toutes les partis prenantes car dans la science de gestion on cherche toujours la préservation de l'intérêt de tout un chacun des partis prenantes.

Parmi les conclusions qu'on peut tirer des résultats de notre recherche est l'importance que revêt l'IA et la technologie de la blockchain dans les activités d'audit et de l'évaluation de la performance, notamment leur apport en termes de confidentialité, de simplicité, de coût, et de fiabilité des données, cette dernière constitue à notre avis la pierre angulaire de toute mission voir même de tout projet quel que soit sa nature.

En guise de conclusion, il est judicieux de noter que, malgré des contraintes qui pèsent sur l'audit de performance et l'évaluation de la performance et qui sont relevés à travers notre recherche, notamment le suivi des recommandations, le poids des audits de performance dans la scène du contrôle et des évaluations, la difficulté de concilier efficacité et efficience, l'ouverture sur le côté technique notamment l'IA, la technologie de la blockchain et autres technologies modernes ne peuvent que bénéfiques pour la maîtrise de la qualité des évaluations et des contrôles notamment dans le secteur public. A noter que cette brèche d'amélioration continue doit être accompagnée par une réglementation flexible et une formation robuste en et intense en matière d'audit, de l'évaluation et de l'IA.

5. Références

- Andrews, R., BOYNE, G., & WALKER, R. (2006). State and Local Government Efficiency: A Comparative Analysis of Public Sector Performance. *Public Administration review*, 327-338.
- ANTONOPOULOS, A. (2014). *Mastering Bitcoin:Unlocking Digital Cryptocurrencies*. Sebastopol, Californie.: O'Reilly Media.
- 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.
- BARNEY, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- BEDARD, R. (2010). *L'audit de performance dans la gestion publique : enjeux et défis*. Québec: Presses de l'Université du Québec.
- BENISI, Z. (2020). *Cas types d'utilisation de la chaine block dans un contexte gouvernemental*. Laval: Université Laval.
- BERLE, A., & MEANS, G. (1932). *The moderne corportaion and private property*. New York: Macmilan.
- BOUVIER, M., ESCLASSAN, M.-C., & LASSALE, J.-P. (2023-2024). *Finances Publiques*. Paris: LGDJ, LEXTENSO.
- CHAPELIER, P. (2010). *L'audit et l'évaluation des organisations publiques*. Paris: Eyrolles.
- CONSTITUTION MAROCAINE. (2011). *Artice 148 de la constitution Marocaine*. Rabat: Direction de l'imprimerie officielle SG.
- DEMING, E. (1982). *Out of the Crisis*. Cambridge, MA: MIT PRESS.

- DENIS, J. (2014). *La performance dans les administrations publiques : une approche intégrée*. Montreal: Yvon Blais.
- 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.
- ELKINGTON, J. (1997). *Cannibals with Forks: The triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone Publishing.
- FATTORE, G. (2011). *Public Sector Performance: Management and Accountability in Government*. London: Palgrave Macmillan.
- FERLIE, E., & ASHBURNER, L. (2003). *The New Public Management: A Critical Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- FONDATION CANADIENNE AUDIT RESPONSABILISATION. (2013). *Guide pratique sur l'audit de l'efficience*. Ottawa: Fondation Canadienne pour l'audit et le responsabilisation.
- FREEMAN, R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman Publishing.
- HOUDRE, C. (2016). *L'audit et l'évaluation des organisations publiques*. Paris: PUF.
- INTOSAI, O. (2019). *Guide 9020 evaluations des politiques publiques*. Vienne: Centre d'Etude.
- INTOSAI, O. (2019). *Principes de l'audit de performance*. Vienne: centre d'Etude INTOSAI.
- INTOSAI, O. (2020). *Institutions supérieures de contrôle des finances publiques: Cadre de mesure de la performance*. Vienne: centre de recherche et de formation, Vienne.
- INTOSAI, O. (2022). *Cadre de mesure de la performance des institutions supérieures de contrôle*. Vienne: centre de recherche et de formation.
- INTOSAI, O. (2022). *Cadre de mesure de la performance des Institutions Supérieures de Contrôle*. Vienne: centre d'étude de l'INTOSAI.
- INTOSAI, O. (2022). *Cadre de mesure de la performance des Institutions Supérieures de Contrôle*. Vienne: Centre d'Etudes INTOSAI.
- INTOSAI, O. (2023). Renforcez l'impact de vos audits de performance. *INTOSAI Journal*, 1-91.
- ISSOR, Z. (2017). La performance de l'entreprise, un concept complexe aux multiples dimensions. *Revue Projectique*, 93-103.
- ISSOR, Z. (2017). La performance de l'entreprise, un concept complexe aux multiples dimensions. *Revue Projectique*, 93-103.
- JENSEN, JENSEN, M., & MECKLING, W. (1976). Theory of the Firm: Management Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- KAPLAN, R., & NORTON, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- KHARRAT, S. (2016). *L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms*. Paris: thèse de doctorat de l'université Paris-Saclay, P 18.
- LEOCADIO, D., MALHEIRO, L., & REIS, J. (2024). *Auditing Current trends and futures perspectives*. Lisbonne: administrative science.
- LUTHI, T., & MAILY, L. (2015). *Améliorer la performance de votre entreprise*

70 recommandations concretes pour 2015. Paris: Groupe Eyrolles.

- MARTINEZ, P. (2011). *L'audit de la performance dans les administrations publiques.* Paris: Editions la Documentation Française.
- MELANI , S. (2015). *Block chain: Blueprint for a New Economy.* Sebastopol, Californie: O'Reilly Media.
- NARAYANAN, A., BONNEAU, J., FELTEN, E., MILLER, A., & SCACHAM, H. (2016). *Bonneau, J., Felten, E., Miller, A., & Shacham, H.* Princeton, New Jersey: Princeton University Press.
- OCDE, O. (2015). *Public Governance Review: Morocco.* PARIS: OCDE.
- PEFA MAROC. (2024). *RAPPORT DU PROGRAMME D'EXAMEN DES DÉPENSES.* RABAT: PEFA.
- PESQUEUX, Y. (2004). *La notion de performance globale.* Paris: HAL.
- PINTO , P. (2003). *La performance durable: renouer avec les fondamentaux des entreprises qui durent.* Paris: Dunod.
- REY, A., & BRUNO, R. (2021). *Audit de performance dans le secteur public: Opportunités et difficultés rencontrées.* geneve: cour des comptes de Geneve.
- SARSI, S., & RADI, S. (2022). "Efficacité d'audit interne et performance organisationnelle: Quelle relation au sein du secteur public?. *IOSR Journal of Business and Management*, 47-58.
- SULLIVAN, C., & BURGER, E. (2017). *E-residence numerique et blockchain en Estonie.* tallin: e-residence.
- TAPSCOTT, D., & TAPSCOTT, A. (2016). *Blockchain Revolution: How the Technology Behind Bitcoin and Other Cryptocurrencies is Changing the World,* p. 21. New York : Penguin Random House.
- THEVENET, P. (2009). *L'audit des politiques publiques : normes et pratiques.* Paris: Editions L'Harmattan.
- WILLIAMSON, O. (1975). *Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications, a study in the economics of internal organization.* New York: The Free Press.