

L'adoption de l'audit interne dans les collectivités territoriales au Bénin : un outil innovant pour l'amélioration de la gouvernance territoriale

Didier ZINSOU¹, Ernest Cyrille A. SOUROU² et Emmanuel C. HOUNKOU³

Mots clés:

*Audit interne
Collectivité territoriale
Gouvernance*

RÉSUMÉ

Cette étude vise à examiner la pratique actuelle de l'audit interne dans les collectivités territoriales et son importance en tant qu'outil novateur pour améliorer leur gouvernance. Elle met en évidence l'efficacité et la gestion plus efficiente des ressources communales, en tenant compte des intérêts des citoyens et des usagers des services publics locaux. Les données, recueillies auprès de 110 cadres et 22 maires de communes à statut particulier et intermédiaire, révèlent que l'absence d'audit interne contribue à l'inefficacité de la gouvernance des collectivités territoriales au Bénin. En adoptant cette fonction, les collectivités pourraient améliorer leur gouvernance grâce à une meilleure efficacité dans la réalisation des objectifs communaux et dans l'utilisation des ressources.

© 2024 RAG – Tout droit réservé.

Adresses de correspondance des auteurs :

1. Laboratoire de Recherche sur les Performances et Développement des Organisations, Université d'Abomey-Calavi, zinhodi@gmail.com
2. Laboratoire de Recherche sur les Performances et Développement des Organisations, Université d'Abomey-Calavi, ayadjis@yahoo.fr
3. Laboratoire de Recherche sur les Performances et Développement des Organisations, Université d'Abomey-Calavi, emmahk4@yahoo.fr

INTRODUCTION

Les collectivités territoriales béninoises ont connu plusieurs réformes dont la dernière est celle structurelle du secteur de la décentralisation telle qu'en dispose la loi N° 2021-14 du 21 Octobre 2021 portant Code de l'Administration Territoriale du Bénin. A travers ces réformes, on s'entend à une redistribution des compétences et un dimensionnement des services communaux. Elle permettra d'avoir des communes dynamiques et capables d'impulser le développement à la base. Plusieurs points innovants sont instaurés dans ces réformes à savoir : la séparation des fonctions politiques d'avec les fonctions techniques, la création d'organe technique et administratif des communes : secrétariat exécutif. Un organe exécutif autonome et surprotégé, le conseil de supervision. Tout ceci a permis d'octroyées un niveau d'autonomie aux collectivités territoriales dans la gestion des communes et par ricochet l'élargissement de leur périmètre de prise de décision afin de faire face aux enjeux actuels qu'est l'amélioration de la gouvernance territoriale. Cependant, les collectivités territoriales souffrent de la dégradation de la qualité des services qu'elles offrent et de leur situation patrimoniale et financière et sont dans l'obligation de trouver des outils d'amélioration de leur gestion tout en s'assurant de l'efficacité des méthodes déployées.

Ces dysfonctionnements affectent la bonne gouvernance de ces collectivités locales.

Ainsi, devant les diverses réformes axées sur l'amélioration des performances des collectivités territoriales par le biais de la redistribution des compétences, il est impératif de les équiper d'outils novateurs et de ressources pour accompagner leur évolution, assurant ainsi une gouvernance efficace des collectivités locales au Bénin. En conséquence, les collectivités territoriales béninoises doivent établir un mécanisme d'audit interne visant à maîtriser les processus au sein des collectivités, à optimiser les coûts de gestion des fonds publics et à minimiser les risques par la sécurisation des fonctions, contribuant ainsi à la construction d'un système de bonne gouvernance.

L'amélioration de la gouvernance territoriale repose principalement sur l'adoption d'un système d'audit interne efficace et efficient. Cela encouragera notamment les municipalités à

s'engager dans le processus de mise en place de l'audit interne au sein de l'administration communale, considéré comme un outil essentiel pour renforcer la transparence et la reddition de comptes.

Cet article aborde la question de l'adoption de l'audit interne et de l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales au Bénin.

Ainsi, il convient de se poser la question centrale suivante : dans quelle mesure l'adoption de l'audit interne peut-elle contribuer à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales au Bénin ?

L'amélioration de la gouvernance des collectivités locales au Bénin requiert une gestion des ressources communales plus efficiente et une considération accrue des intérêts des citoyens ainsi que des utilisateurs des services publics municipaux.

Cet article est divisé en trois sections principales : la première fait un bref aperçu de la revue de littérature. La deuxième aborde le cadre méthodologique. La troisième section traite de la contribution de l'audit interne à la gouvernance territoriale à travers l'impact de l'introduction de l'audit interne sur l'efficacité des activités, l'efficience dans la gestion des ressources financières et la transparence dans les collectivités locales du Bénin.

1. Revue de littérature

Cette partie de notre article aborde dans un premier temps la clarification des concepts. Dans un second temps la revue théorique et les contributions antérieures.

1.1. Cadre conceptuel

1.1.1. Gouvernance

La gouvernance est comprise de différentes manières. Les définitions les plus répandues sont les suivantes :

- (Calbury, 1992) définit la gouvernance comme une méthode de gestion et de supervision des entreprises, mettant particulièrement l'accent sur les mécanismes de contrôle, de gestion, et de surveillance visant à assurer un niveau d'efficacité.

- Selon (Charreaux,1997), « Le contrôle organisationnel englobe l'ensemble des mécanismes internes qui restreignent le pouvoir et impactent la prise de décision au sein d'une organisation. Cette notion se rapporte aux mécanismes décisionnels qui régulent le comportement de l'organisation, déterminant ainsi la marge de manœuvre et le pouvoir discrétionnaire ». Cette définition élargit la perspective des intervenants engagés dans le processus de gouvernance en incluant la prise en compte des mécanismes organisationnels dans les décisions stratégiques.
- Selon (Commelin, 2001), la gouvernance est caractérisée comme étant un système où la gouvernance d'entreprise est régulée par l'ensemble des parties prenantes économiques. Ainsi, ce contrôle doit être exercé non seulement par les propriétaires, mais également par les créanciers, les salariés et les actionnaires.

Cette perspective idéalisée de la gouvernance suggère que le contrôle est exercé non seulement par les propriétaires, mais également par les créanciers, les employés, les clients et les autorités publiques. Cette approche idéale de la gouvernance conduit au concept de citoyenneté d'entreprise, qui insiste sur la nécessité de prendre en considération les intérêts de toutes les parties prenantes lors des décisions de gestion.

1.1.2. Audit interne

Pour l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

1.2. L'audit interne et gouvernance territoriale : une lecture au regard des théories

1.2.1. Théorie de l'agence et gouvernance des collectivités territoriales

Historiquement, les théories consacrées à la gestion des organisations ont constamment cherché à élucider la pertinence de l'audit interne au sein d'une organisation et son influence sur la gouvernance des collectivités territoriales.

Selon (Jensen & Meckling, 1976), le fonctionnement efficace d'une structure d'audit interne peut limiter la latitude de gestion en ce qui concerne la rémunération et les investissements au sein d'une entreprise. Ainsi, les auteurs suggèrent qu'une structure d'audit interne devrait être conçue au sein d'une organisation de manière à minimiser les conflits d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants, d'une part, et entre les actionnaires-dirigeants et les créanciers, d'autre part. Les auteurs démontrent que la fonction d'audit interne au sein d'une organisation offre des avantages en atténuant les coûts d'agence grâce à son rôle dans la limitation des comportements opportunistes des dirigeants. En l'absence d'une structure d'audit interne efficace, les dirigeants pourraient être tentés d'investir dans des projets très risqués et de s'approprier une partie de la richesse générée par l'organisation de manière illicite.

Ainsi, ils proposent que la conception d'une structure d'audit interne au sein d'une organisation vise à minimiser les conflits d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants d'une part, et entre les actionnaires-dirigeants et les créanciers d'autre part. Les auteurs démontrent que la fonction d'audit interne au sein d'une organisation comporte des avantages en atténuant les coûts d'agence grâce à son rôle dans la limitation des comportements opportunistes des dirigeants. En l'absence d'une structure d'audit interne efficace, les dirigeants peuvent être tentés d'investir dans des projets très risqués et de s'approprier de manière illicite une partie de la richesse créée par l'organisation.

Cependant, en l'absence d'audit interne ou en cas d'inefficacité de celui-ci, les dirigeants peuvent se rémunérer de manière excessive ou effectuer des investissements excessifs. Malgré les avantages potentiels, les dirigeants peuvent effectuer des prélèvements au détriment des autres parties prenantes. En ce qui concerne les surinvestissements, les dirigeants peuvent orienter les investissements de la collectivité vers des secteurs qu'ils connaissent mieux ou

qu'ils estiment prometteurs en termes d'emploi, mais qui s'avèrent parfois risqués ou entraînent des pertes financières importantes.

De plus, en transposant ces réalités dans le contexte des collectivités territoriales, il devient apparent que, dans leur rôle de production de biens et services non marchands, les communes entretiennent des relations avec diverses parties prenantes, notamment des partenaires internes (salariés) et externes (banquiers, fournisseurs, usagers, État et partenaires financiers). Il incombe aux dirigeants communaux de garantir la bonne exécution des contrats liant la collectivité à ses différentes parties prenantes, veillant à ce qu'aucun des acteurs ne soit lésé (Pochet, 1998).

En effet, des relations déficientes entre les dirigeants et les diverses parties prenantes ont tendance à augmenter les coûts d'agence et de transaction dans les interactions de la collectivité territoriale, notamment avec les fournisseurs et d'autres partenaires. Au sein du fonctionnement des collectivités territoriales, la contribution des diverses parties prenantes est cruciale pour améliorer la gouvernance. Par conséquent, la collectivité doit établir des relations propices à la création de valeur partenariale. Cependant, dans certaines communes, les relations entre les organes délibérants et l'exécutif communal se détériorent, créant un climat de méfiance qui compromet la réalisation des objectifs de performance fixés.

En outre, il peut arriver que les organes élus expriment leur mécontentement face à un manque d'information concernant la véritable situation économique et financière de la commune. Cette disparité d'informations entre l'agent (conseil communal) et le principal (secrétariat exécutif), d'une part, et entre le principal et les autres parties prenantes (salariés, fournisseurs, banquiers, usagers, l'État et partenaires financiers), d'autre part, a un impact négatif sur la gouvernance des collectivités locales. L'audit interne, dans sa conception, est censé réduire de manière significative cette asymétrie d'information.

1.2.2. Théorie des ressources et gouvernance territoriales

La réussite d'une fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales dépend d'une

collaboration étroite entre les divers acteurs impliqués dans le processus opérationnel, tant au niveau des conseils communaux qu'au niveau du secrétariat exécutif. Cette collaboration, facilitée par un échange d'informations, vise à atteindre une coordination et une synchronisation optimales et systémiques des activités.

En outre, le développement des normes de comportement entre les divers acteurs de la commune favorise une stabilité propice à l'exploitation des ressources, à l'apprentissage et à la progression constante (Granovetter, 1983). De plus, la théorie des ressources constitue également un cadre favorable pour examiner l'impact de la fonction d'audit interne sur l'efficacité des collectivités territoriales. Cette théorie suggère que l'accumulation de ressources, définies par leur valeur, leur rareté, et leur difficulté d'imitation, peut engendrer un avantage concurrentiel entre les communes, contribuant ainsi à une performance supérieure (Barney, 1991 ; Wernerfelt, 1984).

En partant de cette notion, il est envisageable de voir que les liens particuliers entre les membres d'un service d'audit interne d'une part, et entre tous les acteurs de la collectivité territoriale d'autre part, peuvent être à l'origine de performances spécifiques. L'audit interne permet précisément de cultiver ces performances particulières dans la relation qui unit la collectivité à l'ensemble de ses partenaires (Nanda, 1996).

En effet, en adoptant l'idée d'une concurrence entre les collectivités basée sur les performances (Stalk, et al., 1992), d'une part, l'avantage concurrentiel ne réside pas dans l'offre en elle-même, mais dans les processus sous-jacents à sa production, et d'autre part, le succès découle de la transformation des processus clés de la commune en compétences stratégiques capables d'offrir le meilleur service aux citoyens (Srivastava, et al., 2001). Dans cette perspective, l'audit interne offre la possibilité d'améliorer la performance de la collectivité en tirant parti de l'existence de la fonction, de ses activités, et en prenant en considération ses recommandations, notamment en termes d'efficacité dans la réalisation des objectifs et d'efficience des ressources qui lui sont allouées.

1.3. L'audit interne et la gouvernance des collectivités territoriales

L'audit interne assure une évaluation et un compte rendu de l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle conçus pour aider l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques, opérationnels, financiers et de conformité. La capacité de l'audit interne à fournir cette assurance est d'autant plus efficace lorsque le niveau, la qualité et la structure de ses ressources sont alignés sur la stratégie de l'organisation et les normes de l'IIA. Le maintien de l'indépendance de l'audit interne renforce sa capacité à offrir ce service. En conservant son indépendance, l'audit interne peut mener ses évaluations de manière objective et fournir à la direction et au conseil une analyse informée et impartiale des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne.

A partir de ces constatations, l'audit interne formule des recommandations pour améliorer ces processus et suit leur mise en œuvre. Opérant en toute indépendance au sein de l'organisation, l'audit interne est dirigé par des professionnels qui reconnaissent pleinement l'importance d'une gouvernance solide. Ils possèdent également une connaissance approfondie des systèmes et processus métiers et sont intrinsèquement motivés par la contribution qu'ils apportent au succès de leur organisation.

Ainsi, l'audit interne renforce la gouvernance en accomplissant des missions fondées sur une approche par les risques, fournissant ainsi une assurance et des perspectives sur les processus et structures conduisant au succès de l'organisation. À mesure que les risques augmentent et deviennent plus complexes, le rôle de l'audit interne peut s'étendre à d'autres domaines tels que la gouvernance des risques, la culture et les comportements, la durabilité, ainsi que d'autres indicateurs de reporting extra-financiers. Face à la diversité croissante des risques engendrés par les nouvelles technologies, le contexte géopolitique, la cybersécurité et les innovations disruptives, un audit interne dynamique et agile peut se révéler une ressource indispensable pour renforcer une gouvernance saine.

L'audit interne offre des perspectives et agit comme un catalyseur, permettant à la direction de mieux comprendre les processus et les structures de gouvernance. Selon l'IIA, la mise en

perspective de la gouvernance, des risques et des dispositifs de contrôle par l'audit interne engendre des changements positifs et des innovations au sein de l'organisation. Cette approche renforce la confiance dans l'organisation et facilite la prise de décisions éclairées. De plus, un audit interne performant peut démontrer la maturité nécessaire pour offrir à l'organisation une vision proactive en identifiant les tendances et en attirant l'attention sur les défis émergents avant qu'ils ne se transforment en crises.

A travers ses missions de conseil visant à améliorer les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle, l'audit interne peut créer de la valeur ajoutée, à condition qu'il ne prenne aucune responsabilité opérationnelle. Cet aspect est crucial pour préserver l'objectivité de l'audit interne et éviter les conflits d'intérêts. Le choix des missions et des activités d'audit à entreprendre devrait être basé à la fois sur le mandat, la maturité et l'objectif de la fonction d'audit interne, ainsi que sur les besoins et les problématiques spécifiques de l'organisation.

Le Conseil d'administration élabore les structures et processus qui définissent la gouvernance au sein de l'organisation en prenant en considération les perspectives des investisseurs, des régulateurs, du management et d'autres parties prenantes. Il surveille et supervise l'exposition aux risques stratégiques, opérationnels, financiers et de conformité de l'organisation. En collaboration avec la direction, il établit l'appétence pour le risque, détermine les limites de tolérance au risque, et assure l'alignement des priorités stratégiques. Le comité d'audit, composé d'administrateurs indépendants, peut renforcer l'indépendance, l'intégrité et l'efficacité des activités d'audit en assurant une surveillance indépendante des plans et conclusions de l'audit interne et externe. Il analyse les besoins en ressources et la qualité de l'audit, facilitant également les interactions des auditeurs au sein de l'organisation. Les membres du comité d'audit veillent à la diffusion des résultats de l'audit et s'assurent que toutes les améliorations recommandées ou les mesures correctives sont prises en compte et résolues. Les comités d'audit peuvent jouer des rôles similaires dans les entreprises privées non cotées et dans le secteur public.

En principe, l'audit interne devrait être rattaché fonctionnellement au conseil ou au comité d'audit, et administrativement à la direction générale. Selon l'IIA, des relations basées sur la

confiance mutuelle et des interactions fréquentes et pertinentes avec le responsable de l'audit interne renforcent le soutien solide de la direction et du conseil envers l'audit interne.

1.4. L'importance de l'adoption de la fonction d'audit interne et l'efficacité, l'efficience des collectivités territoriales : revue empirique

La nécessité d'établir une fonction d'audit interne et ses liens avec l'efficacité et l'efficience des organisations, en particulier les collectivités territoriales, a été empiriquement justifiée par des chercheurs en sciences de gestion. Certains estiment que l'introduction de la fonction d'audit interne dans une collectivité territoriale n'a pas pour objectif de se substituer à d'autres outils de contrôle. Elle représente simplement un instrument visant à promouvoir une gestion plus efficace et efficiente des ressources communales, tout en prenant en considération les intérêts des citoyens et des autres utilisateurs des services publics communaux.

1.4.1. L'importance d'une fonction d'audit interne dans les collectivités territoriales

La nécessité de mettre en place la fonction d'audit interne au sein d'une organisation et son impact sur la performance organisationnelle ont été examinées dans plusieurs études empiriques (Eustache Ebondo Wa Mandzila, 2005 ; Jean-Marie Mottoul, 2010). En particulier, les travaux de Jean-Marie Mottoul (2010) sur le développement de l'audit interne au sein de l'administration fédérale ont mis en évidence la nécessité d'une structure d'audit interne et ont clarifié son objectif, en contraste avec les interprétations qui lui sont parfois prêtées. Selon lui, l'audit interne est souvent mal compris lorsqu'il est mentionné à l'occasion de la découverte d'un problème de fonctionnement ou de la révélation d'un scandale.

Dans de telles situations, le terme "enquête" serait plus approprié, car la démarche s'apparente à celle d'un juge d'instruction chargé de découvrir les causes du problème. En revanche, la démarche de l'audit interne diffère, car elle consiste à évaluer la qualité du dispositif de contrôle interne, à identifier les manquements conformément aux procédures, et à évaluer la capacité du système à contenir les erreurs dans les limites préalablement établies comme

acceptables (Jean-Marie Mottoul, 2010).

De son côté, (Eustache Ebondo Wa Mandzila, 2005) justifie la nécessité d'une fonction d'audit interne au sein des entreprises en mettant en avant sa contribution à la réduction de l'asymétrie d'information entre les dirigeants d'une part, et les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs, d'autre part, considérée comme une source potentielle de conflits au sein des entreprises managériales. Il part de l'hypothèse que l'audit interne réduit de manière significative l'asymétrie d'informations dans des domaines tels que la finance, la comptabilité et d'autres, entre les dirigeants et les administrateurs (Ebondo Wa Mandzila, 2005).

Dans une approche quantitative, il démontre que les administrateurs ne peuvent efficacement jouer leur rôle de contrôleurs de l'action managériale que s'ils disposent d'une série d'informations. Cependant, non seulement ils ne reçoivent pas suffisamment d'informations, mais aussi les informations qui leur parviennent sont parfois dépourvues de pertinence (Ebondo Wa Mandzila, 2005). Selon les résultats obtenus auprès de 15 administrateurs interrogés, 40% qualifient le niveau d'information de "très bon", tandis que 46,67% le jugent "bon" (Ebondo Wa Mandzila, 2005, p.269).

Les résultats concernant le degré d'utilité des informations fournies par l'audit interne aux administrateurs pour améliorer le contrôle de l'action managériale varient. Les informations jugées très utiles par les administrateurs présentent une diversité par ordre d'importance. Les informations relatives à la performance financière de l'entreprise sont considérées comme très utiles par 93,33%. De même, les informations concernant les projets d'investissements et de désinvestissements sont jugées très utiles par 93,33% (Ebondo Wa Mandzila, 2005). Les informations relatives aux choix stratégiques et au climat social sont respectivement considérées comme très utiles par 85,71% des administrateurs et jugées très utiles par 53,33% des principaux clients de l'entreprise (Ebondo Wa Mandzila, 2005, p.281).

Les informations liées à l'évolution des marchés et à la situation concurrentielle sont considérées comme très utiles par 46,67% des personnes interrogées (Ebondo Wa Mandzila, 2005, p.282). Cependant, si l'on regroupe les critères "assez utile" et "très utile", il est notable que l'information concernant les projets d'investissements et de désinvestissements, ainsi que

la performance financière de l'entreprise, est jugée utile par la totalité des administrateurs interrogés. En ce qui concerne la réduction de l'asymétrie d'information dans le domaine financier, selon la même étude, 50,1% des administrateurs indiquent obtenir leurs informations sur la performance financière grâce aux structures d'audit interne, y compris le comité d'audit. En parallèle, 42,86% des administrateurs affirment que le Directeur général est leur principal fournisseur d'informations. Ces résultats confirment l'hypothèse (Ebondo Wa Mandzila, 2005, p.289).

1.4.2. Les pratiques actuelles de l'audit interne dans les collectivités territoriales au Bénin

Le domaine où l'audit interne devrait naturellement jouer un rôle prépondérant est celui du secteur public, en particulier les administrations centrales et locales qui gèrent des fonds publics et exécutent des missions de service public. Il est essentiel de garantir qu'elles opèrent de manière efficiente et sécurisée, ce qui semble légitime. Au Bénin, les réformes au sein des collectivités territoriales sont régies par la loi n°2021-14 du 20 décembre 2021 portant code de l'administration territoriale en République du Bénin. Cette loi établit le cadre institutionnel et juridique des communes au Bénin. En réponse à cela, le gouvernement a créé, par le biais du décret n°2022-303 du 25 mai 2022, une cellule de suivi et de contrôle de gestion des communes. Cette cellule a pour mission de mettre en place les outils nécessaires à la mise en œuvre de la réforme et de surveiller la gestion des communes. En complément de cette cellule, les inspecteurs du ministère de la décentralisation, la cour des comptes et l'inspection générale des finances assurent également le contrôle des collectivités locales dans le cadre de leurs diverses missions d'audit.

Ces divers organes de supervision n'opèrent pas en permanence au sein des collectivités locales. Leur présence peut varier, se manifestant parfois annuellement, tous les trois ans, ou en réponse à une alerte spécifique. Les rapports émis par ces instances de contrôle mettent en évidence des lacunes dans la gestion des collectivités territoriales. Un exemple récent

concerne la révocation de trois secrétaires de communes au Bénin. Ces secrétaires exécutifs se voient reprocher des agissements constituant des violations des règles de déontologie administrative, des pratiques financières non orthodoxes, des abus de pouvoir et/ou des atteintes graves aux intérêts de la commune¹.

Les divers organismes de contrôle se concentrent sur la gestion financière et budgétaire des communes, principalement sous forme de contrôles externes portant sur les comptes ainsi que la gestion budgétaire et comptable. Cependant, les responsabilités des collectivités locales vont au-delà de ces vérifications. Les secrétaires exécutifs estiment que les collectivités ont besoin d'un contrôle interne plus approfondi, englobant toutes leurs activités, plutôt que se limitant aux budgets et aux comptes. Ce contrôle interne devrait être constitué de procédures et de processus clairement définis et validés. Par conséquent, l'audit régulier devrait concerner l'ensemble de ces dispositifs de contrôle interne, dépassant ainsi le seul domaine des comptes, dans l'intérêt de la collectivité et, surtout, dans l'intérêt de la population qui utilise les services fournis et finance ces services par le biais de ses impôts ou du paiement de taxe. Ces observations soulignent l'inadéquation des contrôles actuellement effectués au sein des collectivités territoriales.

Ainsi nous formulons l'hypothèse : l'inexistence de la fonction d'audit interne dans collectivités territoriales explique l'inefficacité de leur gouvernance.

1.4.3. Audit interne et efficacité des collectivités territoriales

L'évaluation de l'efficacité de la fonction d'audit ne se limite pas seulement à cette dernière, mais englobe également sa contribution à la réalisation des objectifs de la collectivité territoriale. Il est crucial pour l'efficacité de la fonction d'audit interne d'établir des relations professionnelles saines avec la direction et le personnel à tous les échelons de la commune (Jacque Renard, 2010). La compréhension approfondie de l'organisation de la collectivité

¹ Compte rendu du conseil des ministre en date du 12 avril 2023

territoriale par l'activité d'audit interne joue un rôle essentiel dans la création de relations efficaces, ainsi que dans l'évaluation et l'amélioration de l'efficacité de la gestion des risques, du contrôle interne, et des processus de gouvernance des communes (Bouquin, 1997, p.292). Par conséquent, les agents des collectivités territoriales devraient idéalement partager leurs préoccupations et informations avec l'activité d'audit interne. Une activité d'audit interne bien menée, efficace, suscite des demandes de services, d'informations, et de conseils. L'auditeur interne contribue à aider la collectivité territoriale à atteindre ses objectifs d'efficacité en effectuant une évaluation significative et objective du fonctionnement et des ressources, ce qui améliore son fonctionnement et renforce la confiance des citoyens et des parties prenantes (Bouquin, 1997).

D'un point de vue empirique, plusieurs études ont examiné l'efficacité de l'audit interne dans la prévention des comportements opportunistes de toutes les parties impliquées, comme le souligne Ebondo Wa Mandzila (2005). Selon cet auteur, le comportement opportuniste d'un acteur se manifeste par l'exploitation des lacunes du système pour en tirer un avantage considérable au détriment de l'organisation. Par exemple, cela peut se traduire par le non-respect des engagements contractuels, la perturbation de l'exécution de certains contrats conclus avec l'organisation, ou le fournissement de produits ou services de qualité médiocre par les fournisseurs (Ebondo Wa Mandzila, 2005). Les employés peuvent ne pas exécuter leurs tâches de manière optimale, et l'entreprise peut ne pas respecter ses engagements envers les employés ou les lois en vigueur, notamment en matière de droit du travail et de rémunération.

Comme le souligne également Bouquin (1997), l'une des conditions cruciales pour la survie d'une organisation réside dans la capacité à coordonner les objectifs de tous les acteurs, y compris les dirigeants, les employés, les clients et les fournisseurs (Bouquin, 1997, p.292). Cette coordination essentielle des comportements peut être réalisée grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne.

Le rôle fondamental de l'audit interne réside dans l'évaluation de l'efficacité des procédures de

contrôle interne en veillant à leur orientation des comportements des acteurs vers les objectifs prédéfinis et en signalant tout manquement aux engagements afin de prendre des mesures correctives. En général, ces procédures comprennent la séparation des fonctions incompatibles, la délégation, la budgétisation, le règlement intérieur, la standardisation, les appels d'offres, le contrôle des résultats, et toute procédure liée aux transactions réalisées par l'organisation avec les parties intéressées. L'hypothèse avancée par Ebondo Wa Mandzila (2005) explore si la mise en œuvre de certaines procédures d'audit interne a réussi à limiter les comportements opportunistes (Ebondo Wa Mandzila, 2005, p.293). Les résultats des tests indiquent que, lorsque ces procédures étaient jugées inefficaces, les recommandations de l'audit interne ont permis d'améliorer la situation antérieure pour 76,92% des personnes interrogées. En ce qui concerne les administrateurs interrogés, 41,67% estiment qu'une partie des incidents aurait pu être évitée si les procédures d'audit interne établies avaient été plus efficaces (Ebondo Wa Mandzila, 2005, p.293).

D'autre part, il est crucial de souligner que l'efficacité de l'audit interne au sein des collectivités territoriales peut dépendre du positionnement et du statut appropriés de l'auditeur interne au sein de la collectivité. Ce positionnement ou statut organisationnel adéquat de l'activité d'audit interne repose sur sa capacité à concrétiser son indépendance et son objectivité (Bouquin, 1997). Le statut organisationnel de l'activité d'audit interne devrait lui permettre d'exécuter ses tâches telles que définies dans la charte d'audit interne. L'activité d'audit interne doit occuper une position lui permettant, d'une part, d'obtenir la collaboration de la direction et du personnel impliqués dans le programme ou faisant partie de l'entité auditée, et d'autre part, d'avoir un accès libre et illimité à tous les registres, fonctions, biens et personnels, y compris ceux de la collectivité territoriale (Ebondo Wa Mandzila, 2005).

Pour être efficace, il est nécessaire que les membres de l'organe de supervision aient leur mot à dire, ou tout du moins, soient consultés concernant la nomination, la démission ou la rémunération du directeur de l'audit interne (Bouquin, 1997). Il convient également d'explorer la question de la désignation d'un organe indépendant et correctement structuré dont la mission serait de nommer le directeur de l'audit interne (Bouquin, 1997). Cette perspective

d'efficacité de la fonction d'audit interne doit être associée à son rôle d'efficience dans la gestion des ressources financières des collectivités territoriales, sujet qui sera abordé dans la section suivante.

1.4.4. Audit interne et efficience dans la gestion des ressources des collectivités territoriales

Dans la gestion des ressources financières des collectivités territoriales, l'un des objectifs majeurs de l'audit interne est d'évaluer l'optimalité des moyens disponibles (Jacques Renard, 2010). Cela se traduit par l'analyse approfondie de l'utilisation optimale des ressources par les collectivités territoriales et de la cohérence de ces moyens avec leur politique globale (Jacques Renard, 2010). Cet impératif, orienté vers une plus grande efficience, revêt une importance cruciale que l'auditeur interne doit prendre en considération pour favoriser la croissance et la prospérité des activités de la collectivité (Jacques Renard, 2010).

Selon les normes d'audit interne², l'auditeur doit évaluer le processus de gouvernance des organisations, en particulier des collectivités territoriales, afin de formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. Il s'agit de vérifier si le processus répond à divers objectifs liés à l'efficience des collectivités territoriales. Ces objectifs comprennent la promotion de règles d'éthique et de valeurs appropriées au sein de la collectivité, garantissant une gestion efficiente des ressources assortie d'une obligation de rendre compte (Jacques Renard, 2010). De plus, l'efficience des collectivités territoriales peut être renforcée par l'audit interne, notamment à travers son rôle dans l'amélioration de la communication et la réduction de l'asymétrie d'informations. L'audit interne facilite la communication entre les différents services de la collectivité territoriale, fournissant des informations relatives aux risques et aux contrôles. Il assure également la transmission

² 2110. A1 Normes d'audit interne : fonctionnement. Rédigé par univers audit interne et publié en février 2013

d'informations adéquates au comité d'audit interne, au conseil communal, ainsi qu'à d'autres parties prenantes, favorisant ainsi une coordination efficace de leurs activités (Jacques Renard, 2010).

Les normes d'audit interne³ stipulent également que le responsable de l'audit interne est chargé de garantir que les ressources allouées aux différentes activités sont appropriées, suffisantes et utilisées de manière efficiente pour atteindre les objectifs et les programmes de la collectivité territoriale (Jacques Renard, 2010). En conséquence, l'auditeur interne doit surveiller et évaluer l'efficacité, la conception et la mise en œuvre des moyens afin d'atteindre les objectifs et programmes de la collectivité territoriale, impliquant ainsi une gestion plus efficace des risques par le gestionnaire. La gestion des risques devient ainsi une partie intégrante de ces objectifs, soulignant que la réalisation de ces dernières repose sur une maîtrise rigoureuse des activités (Jacques Renard, 2010).

D'autre part, les collectivités territoriales déploient d'importants efforts pour obtenir des résultats et améliorer leur rendement. Cela englobe des processus tels que la planification stratégique et la mesure de la performance, les Plans de Développement Communaux, les déclarations de services aux citoyens, le cadre de responsabilisation de la gestion des ressources financières, et les rapports annuels de performance. Face à la complexité des activités et à la multitude de rapports sur la performance des collectivités territoriales, les citoyens se trouvent souvent désorientés (Ouellet, N., 2012). L'établissement d'une structure d'audit interne pourrait renforcer le droit des citoyens d'exiger des comptes, selon leurs perspectives. Elle contribuerait également à une reddition de comptes améliorée, mettant en lumière l'efficacité des ressources communales. Selon (Meijer, 2012), l'ouverture des collectivités territoriales se mesure à la capacité des citoyens de surveiller et d'influencer les processus communaux grâce à leur accès aux informations des instances décisionnelles communales (Meijer, Curtin & Hillebrandt, 2012).

³ 22030 – Gestion des ressources

Ainsi, l'audit interne joue un rôle essentiel dans le maintien ou le renforcement de la confiance entre l'exécutif communal, les organes délibérants d'une part, et l'ensemble des parties prenantes d'autre part. La mise en place de la fonction d'audit interne dans une collectivité territoriale n'a pas pour objectif de remplacer les autres outils de contrôle, mais plutôt de servir d'instrument favorisant une plus grande transparence et une gestion plus efficiente des ressources communales, tout en prenant en compte les intérêts des citoyens et des usagers des services publics communaux (Ouellet, N., 2012). Pour que la fonction d'audit interne contribue effectivement à la performance des collectivités territoriales, il est nécessaire qu'elle offre directement des services d'assurance aux citoyens.

Au regard de tout ce qui précède, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante : **l'adoption de l'audit interne influence positivement la gouvernance des collectivités territoriales en favorisant l'efficacité et l'efficience dans la réalisation des objectifs et l'utilisation des ressources.**

2. Méthodologie de la recherche

Pour mieux cerner la relation entre l'adoption de la fonction d'audit interne et la bonne gouvernance des collectivités territoriales au Bénin, nous avons adopté une approche hypothético-déductive à travers la démarche qualitative et quantitative. Ce choix se justifie par le fait que nous cherchons à comprendre la pratique actuelle de l'audit interne dans les collectivités territoriales au Bénin dans un premier temps, dans un deuxième temps, à expliquer en quoi l'adoption de la fonction d'audit interne dans ces collectivités constitue un outil innovant d'amélioration de leur gouvernance.

2.1. Nature de la recherche

Afin d'explorer la relation entre l'adoption de la fonction d'audit interne et la qualité de la gouvernance des collectivités territoriales au Bénin, nous avons opté pour une approche

hypothético-déductive, combinant des méthodologies qualitative et quantitative. Ce choix est motivé par notre volonté, premièrement, de comprendre la mise en œuvre actuelle de l'audit interne au sein des collectivités territoriales au Bénin, et deuxièmement, d'analyser en quoi l'adoption de cette fonction constitue une approche novatrice pour améliorer leur gouvernance.

2.2. Stratégie de collectes des données

La méthodologie de collecte des données fait référence à l'approche utilisée pour acquérir les données, qui constituent la matière première traitée pour obtenir les informations recherchées. Ces données peuvent provenir de sources primaires ou secondaires. Dans le contexte de notre article, nous avons eu recours à des sources primaires et secondaires.

2.3. Population de l'étude

La population étudiée comprend tous les individus concernés par notre enquête, à savoir les maires et les cadres du secrétariat exécutif des collectivités territoriales au Bénin.

2.3.1. Echantillon

Dans le cadre de notre recherche, nous avons focalisé notre attention sur les collectivités territoriales à statut particulier et intermédiaires. Cette décision découle du constat que la pratique de l'audit interne n'est pas encore généralisée à l'ensemble des communes. Seules les communes à statuts particuliers disposent de services d'audit interne et de contrôle de gestion. Cependant, des mesures de contrôle sont mises en œuvre de diverses manières dans les autres communes. Cette focalisation sur ces types de communes peut nous fournir des idées sur l'adoption de l'audit interne dans les collectivités locales et, par extension, servir de référence pour sa mise en place et son efficacité dans toutes les collectivités locales au Bénin.

Notre échantillon se compose principalement des maires, des Secrétaires exécutifs (SE), des Responsables des Affaires Administratives et Financières (RAAF), des Personnes Responsables des Marchés Publics (PRMP), des Responsables du Développement Local et de

la Planification (RDLP), et des Régisseurs des Recettes et de Dépenses (RRD) des collectivités locales à statut particulier et intermédiaires. La sélection a été effectuée par choix raisonné. Selon Thiétart (2007), un échantillon constitué par choix raisonné se fait en fonction de critères théoriques déterminés par le jugement du chercheur. Ainsi, notre critère de sélection est justifié par la diversité des acteurs et décideurs impliqués dans la gouvernance des collectivités territoriales. Les détails de notre échantillon sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : échantillon

Maires	SE	RAAF	PRMP	RDLP	RRD	Total
22	22	22	22	22	22	132

Source : Réalisé par nous-mêmes (2023)

2.3.2. Traitement et analyse des données

Yin (1994) offre aux chercheurs cinq stratégies de recherche parmi lesquelles choisir : les expériences, les enquêtes, l'analyse d'archives, les études historiques et les études de cas. Nous avons opté pour les questionnaires, les guides d'entretien et les grilles d'analyse des tâches comme stratégie pour valider ou invalider nos hypothèses.

La méthode de collecte de données la plus répandue dans les recherches quantitatives est l'utilisation de questionnaires, tandis que les recherches qualitatives privilégient l'entretien et l'observation. Notre analyse se concentre sur la pratique actuelle de l'audit interne et la nécessité d'adopter la fonction d'audit interne comme un outil innovant pour améliorer la gouvernance des collectivités territoriales, justifiant ainsi notre choix d'utiliser le questionnaire comme méthode de collecte de données. Les données collectées à partir de nos questionnaires ont été traitées en utilisant l'échelle de Likert pour des analyses statistiques. Les coefficients de corrélation ont été utilisés pour fournir une mesure synthétique de l'intensité de la relation entre deux caractéristiques. Dans le cas de données provenant de variables ordinales plutôt que métriques, le coefficient de corrélation de rang de Spearman a

été utilisé. Le coefficient de corrélation rho de Spearman, variant de -1 à 1, a été interprété selon les mêmes règles que le coefficient de Pearson (Held, 2010). Ces analyses ont été effectuées à l'aide du logiciel Statistical Package for Social Sciences (SPSS) version 21.

3. Résultats et discussion

Cette section vise à exposer et examiner les résultats de notre étude, fournissant ainsi des réponses aux impératifs liés au fonctionnement, à la sécurisation et à l'optimisation de la gestion des collectivités territoriales au Bénin par le biais de l'adoption de l'audit interne.

3.1. Résultats

3.1.1. Résultats issus de nos entretiens

Les résultats obtenus à partir de nos entretiens semi-directifs avec l'équipe de gouvernance des collectivités territoriales, grâce à notre grille d'analyse, indiquent que suite aux réformes, l'exécutif communal rencontre d'importantes difficultés dans la gestion de ses opérations. Parmi ces difficultés, on peut citer l'absence d'un organigramme détaillant les différents rôles des membres du secrétariat exécutif, le manque d'un manuel de procédures de gestion et de règles opérationnelles claires pour les communes, l'inefficacité de la mise en œuvre du plan de développement communal, les conflits d'intérêts entre les maires et les secrétaires exécutifs, la faible mobilisation des ressources locales, l'absence de dispositifs de contrôle interne, la méconnaissance par les secrétaires exécutifs des différentes procédures et règles de gouvernance de l'administration publique, et l'inexistence de bonnes pratiques communales pour la gestion des activités. Ces dysfonctionnements identifiés dans la gouvernance des collectivités territoriales suggèrent la nécessité d'établir des mécanismes visant à promouvoir une bonne gouvernance au sein de ces entités publiques.

Il est également important de souligner que certaines communes à statuts particuliers prétendant disposer d'un service d'audit interne connaissent parfois son absence ou son inefficacité. Une confusion entre les rôles des contrôleurs de gestion et de l'audit interne est relevée. Dans d'autres cas, les contrôleurs de gestion sont perçus comme des auditeurs

internes. Ainsi, l'absence d'un service d'audit interne dans les collectivités territoriales à statut particulier et intermédiaire est évidente, la pratique adoptée étant davantage liée au contrôle de gestion.

Dans ce contexte, l'audit interne apparaît comme un outil essentiel à mettre à la disposition des secrétariats exécutifs et des maires afin d'assurer la maîtrise et la sécurisation des processus au sein de ces communes, dont l'objectif premier est la réalisation du service public.

3.1.2. Résultats des tests statistiques sur les différentes hypothèses

3.1.2.1. Résultats sur l'inexistence de la fonction d'audit interne

Le tableau suivant présente la statistique descriptive des répondants sur l'inexistence de la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales.

Tableau 2 : résultats des répondants sur l'inexistence de la fonction d'audit interne

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Pas d'accord	4	3,03	3,33	3,33
	D'accord	111	84,09	92,5	95,83
	Neutre	05	12,88	4,17	100,0
	Total	120	90,90	100,0	
Manquante	Système manquant	12	9,1		
Total		132	100,0		

Source : réalisé par nous-même à la base de SPSS (2023)

L'analyse des résultats du tableau ci-dessus montre que la fonction d'audit interne n'existe pas dans les collectivités territoriales. 92,5% des répondants sont d'accord que cette fonction n'existe pas dans les collectivités territoriales. Par contre, 4,17% sont neutre. Ces résultats confirment l'inexistence la fonction d'audit interne dans les collectivités.

3.1.2.2. Lien entre l'inexistence de la fonction d'audit interne et l'inefficacité de la gouvernance des collectivités territoriales

Il s'agit d'examiner la corrélation entre l'inexistence de la fonction d'audit interne et l'inefficacité de la gouvernance au sein des collectivités territoriales.

Les résultats sont consignés dans le tableau suivant :

Tableau 3 : lien entre l'inexistence de la fonction d'audit interne et l'inefficacité de la gouvernance

		L'inexistence de la fonction d'audit interne	
Rho de Spearman	Inefficacité dans la mise en œuvre du plan de développement communal	Coefficient de corrélation	,563 ^{**}
		Sig. (bilatérale)	,000
	Inexistence des bonnes pratiques communales dans le cadre de la maîtrise des activités	Coefficient de corrélation	,671 ^{**}
		Sig. (bilatérale)	,000
	Révocation des secrétaires exécutifs	Coefficient de corrélation	,654 ^{**}
		Sig. (bilatérale)	,000
	Inexistence des procédures et du contrôle interne de la commune	Coefficient de corrélation	,700 ^{**}
		Sig. (bilatérale)	,000
**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).			

Source : Réalisé par nous-mêmes à la base de SPSS (2023)

L'examen des résultats du tableau ci-dessus montrent que tous les items du variable « l'inefficacité de la gouvernance » sont corrélées avec la variable « l'inexistence de la fonction d'audit interne ». Les valeurs des corrélations exprimées sont fortement significatives au seuil de 1% et sont tous supérieurs à 0,5. On peut donc dire que l'inexistence de la fonction d'audit interne dans les collectivités territoriales explique l'inefficacité de leur

gouvernance.

3.1.2.3. Résultats sur l'adoption de la fonction d'audit interne dans les collectivités et l'amélioration de la gouvernance

Le tableau suivant présente les résultats sur l'adoption de l'audit interne dans les collectivités territoriales et l'amélioration de la gouvernance.

Tableau 4 : résultats des répondants sur l'adoption de la fonction d'audit interne

		L'adoption de la fonction d'audit interne		
<i>Rho</i> de Spearman	Efficacité des collectivités locales dans l'atteinte des objectifs	Coefficient de corrélation	,671**	
		Sig. (bilatérale)	,000	
	Efficacité dans l'utilisation des ressources des collectivités locales	Coefficient de corrélation	,789**	
		Sig. (bilatérale)	,000	
	Maîtrise des risques liées activités des collectivités locales	Coefficient de corrélation	,873**	
		Sig. (bilatérale)	,000	
	Reddition des comptes et la justification de la destination des ressources	Coefficient de corrélation	,746**	
		Sig. (bilatérale)	,000	
	Respect des valeurs éthiques	Coefficient de corrélation	,678**	
		Sig. (bilatérale)	,000	
	Efficacité du dispositif de contrôle interne des collectivités locales	Coefficient de corrélation	,800**	
		Sig. (bilatérale)	,000	
	**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).			

Source : Réalisé par nous-mêmes à la base de SPSS (2023)

L'examen des résultats du tableau ci-dessus montrent que tous les items du variable « bonne gouvernance des collectivités territoriale » sont corrélées avec la variable « l'adoption de la

fonction d'audit interne ». Les valeurs des corrélations exprimées sont fortement significatives au seuil de 1% et sont tous supérieurs à 0,5. On peut affirmer que l'adoption de l'audit interne a un impact positif sur la gouvernance des collectivités territoriales en favorisant l'efficacité et l'efficience dans la réalisation des objectifs et l'utilisation des ressources.

3.2. Discussion

Les résultats de notre étude mettent en lumière que l'inexistence de la fonction d'audit interne dans les collectivités territoriales béninoises explique l'inefficacité de leur gouvernance. Ces résultats révèlent également que les organes de contrôle externes se concentrent principalement sur la gestion financière et budgétaire des communes, tandis que le contrôle interne se focalise davantage sur les aspects budgétaires et le suivi-évaluation. Cependant, les responsabilités des collectivités locales vont au-delà de ces contrôles. Ainsi, pour assurer une gouvernance efficace, les collectivités ont besoin d'un contrôle interne plus étendu, composé de procédures et de processus clairement définis et validés. Il est essentiel d'auditer régulièrement l'ensemble de ces dispositifs de contrôle interne, englobant non seulement les aspects comptables, dans l'intérêt non seulement de la collectivité, mais surtout dans celui de la population qui utilise les services rendus et qui finance ces services par le biais de ses impôts ou du paiement des taxes. En fin de compte, l'audit interne se présente comme un mécanisme de gouvernance, un outil optimal et novateur permettant de maîtriser les risques de dysfonctionnement et opérationnels, tout en assurant une gestion plus efficace des fonds publics et en garantissant le respect des lois et réglementations en vigueur.

Ces constats conduisent à la conclusion que l'administration publique doit impérativement instaurer des mécanismes favorisant une gouvernance efficace au sein des collectivités territoriales. L'audit interne se révèle ainsi comme un outil indispensable à mettre à la disposition des secrétariats exécutifs et des maires, garantissant une maîtrise et une sécurisation des processus au sein de ces municipalités, dont l'objectif premier est d'assurer la réalisation du service public. Nos résultats convergent avec ceux de l'IIA (Institute of Internal

Auditors, 2017), qui soulignent l'importance de l'audit interne dans le renforcement du dispositif de contrôle interne au sein des organisations.

Ils rejoignent également les travaux de BALLO. I et al. (2022), mettant en avant la nécessité d'implémenter la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales. Ainsi, cette exigence accrue s'impose face aux nouvelles responsabilités des collectivités territoriales.

Ces constatations rejoignent également les idées exprimées par Renard (2010) et Patrick (2016), qui soulignent que les objectifs fondamentaux de l'audit interne sont d'évaluer l'intégralité du système de contrôle interne afin de détecter rapidement les dysfonctionnements, de proposer des solutions à la direction, et d'assister les responsables de l'organisation en leur fournissant des conseils pour améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité.

En outre, nos résultats indiquent que l'inefficacité de la gouvernance des collectivités territoriales béninoises aurait pu être évitée si la fonction d'audit interne était présente dans ces collectivités. Ces constats corroborent les conclusions des travaux d'Ebondo Wa Mandzila (2005), qui suggérait, à travers ses enquêtes, qu'une partie des incidents constatés dans les entités aurait pu être évitée si les procédures d'audit interne instituées avaient été plus efficaces. Ainsi, la fonction d'audit interne se présente comme un outil novateur permettant de formuler des recommandations aux collectivités territoriales par le biais de conseils visant à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité.

Nos résultats indiquent également que l'adoption de l'audit interne au sein des collectivités territoriales favorise une bonne gouvernance en assurant une utilisation efficace des ressources mises à leur disposition. Ces résultats s'alignent également sur les conclusions de El Kadiri et Gallouj (2014), qui ont démontré que le respect de la bonne gouvernance nécessite la reddition des comptes et la justification de l'utilisation des ressources, ce qui peut être réalisé de manière pertinente par la mise en place de l'audit interne. Ils convergent également avec les travaux de Mouna AOUIJIL et al. (2010), qui considèrent que les contrôles effectués par les auditeurs internes couvrent toutes les activités des collectivités territoriales et

contribuent à prévenir tout risque de dysfonctionnement ou de détournement de fonds publics par les élus ou les responsables locaux.

Conclusion

Les collectivités territoriales béninoises ont fait l'objet de nombreuses réformes structurelles redéfinissant leurs rôles, missions et responsabilités, dans un contexte où les attentes en termes de rapidité, qualité et efficacité des services publics sont de plus en plus élevées. En réponse à ces réformes axées sur la performance des collectivités territoriales par la redistribution des compétences, il est impératif de les doter d'outils novateurs et de moyens pour les accompagner dans leur évolution et, par conséquent, garantir une gouvernance locale optimale au Bénin. Notre étude vise à examiner la pratique actuelle de l'audit interne au sein des collectivités territoriales et à souligner la nécessité de son adoption en tant qu'outil innovant pour améliorer leur gouvernance. Cela se traduit par une plus grande efficacité et une meilleure efficacité dans la gestion des ressources communales, tout en prenant en considération les intérêts des citoyens et des autres usagers des services publics communaux.

Adoptant une approche hypothético-déductive, nos résultats soulignent que l'inefficacité de la gouvernance des collectivités territoriales béninoises aurait pu être évitée si la fonction d'audit interne était présente dans ces collectivités. De plus, l'introduction de la fonction d'audit interne dans ces collectivités aurait un impact positif sur leur gouvernance en améliorant l'efficacité et l'efficience dans la réalisation des objectifs communaux et l'utilisation des ressources.

Cette recherche présente des contributions tant sur le plan théorique que managérial. Du point de vue théorique, elle enrichit la littérature sur l'audit interne au sein des collectivités territoriales, apportant des réponses aux impératifs de fonctionnement, de sécurisation et d'optimisation de la gestion des collectivités territoriales béninoises, qui ont récemment subi plusieurs réformes structurelles redéfinissant leurs rôles, missions et responsabilités. En renforçant la théorie de l'agence, cette étude met en avant l'adoption de la fonction d'audit interne, contribuant ainsi à réduire significativement l'asymétrie d'information entre l'agent

(conseil communal) et le principal (secrétariat exécutif) ainsi que d'autres partenaires financiers.

Du point de vue des implications managériales, nos conclusions suggèrent au gouvernement d'intégrer l'audit interne dans les collectivités territoriales pour optimiser leur gouvernance en favorisant l'efficacité et l'efficience dans la réalisation des objectifs communaux. Ces résultats peuvent servir au gouvernement pour mettre en avant l'importance de mettre en œuvre la fonction d'audit interne dans les collectivités territoriales, offrant ainsi un soutien plus efficace aux réformes en cours et contribuant à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales. Cela implique d'accentuer la gestion efficiente des ressources communales, tout en prenant en considération les intérêts des citoyens et autres usagers des services publics locaux. Cependant, le chemin vers cette adoption demeure complexe, car la fonction d'audit interne demeure mal comprise ou non formalisée par les responsables locaux. Un accompagnement accru est donc nécessaire pour les guider dans l'intégration de cette fonction dans une vision stratégique, tant au niveau décisionnel qu'exécutif, avec l'objectif ultime de généraliser l'audit interne au sein de l'ensemble des collectivités territoriales béninoises.

Malgré les résultats encourageants obtenus, notre étude présente quelques limites. Tout d'abord, la méthode quantitative utilisée requiert une implication significative sur le terrain, ce qui peut être difficile au sein des collectivités territoriales béninoises, souvent réticentes à fournir des informations sur leurs méthodes et outils de contrôle.

Ensuite, la sélection des collectivités territoriales à statuts particuliers et intermédiaires, ainsi que la taille de l'échantillon, ne reposent pas sur des méthodes statistiques, mais sur des choix raisonnés basés sur notre connaissance des pratiques de l'audit interne.

Troisièmement, les données sont analysées à l'aide du coefficient de corrélation de rang de Spearman, sans recourir aux tests du khi-deux pour évaluer le degré de liaison entre les différentes variables.

Étant donné que notre étude se concentre sur les collectivités territoriales à statuts particuliers et intermédiaires, il serait judicieux d'élargir ces recherches futures pour inclure les

collectivités à statut ordinaire. De plus, une fois l'adoption de la fonction d'audit interne établie au sein des collectivités territoriales béninoises, des recherches ultérieures pourraient se pencher sur la question du positionnement hiérarchique de cette fonction dans ces diverses collectivités, visant ainsi à renforcer son indépendance et son efficacité dans la mise en œuvre des activités.

Bibliographie

- AOUJIL M. & al., (2010) : « Amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales à travers l'instauration d'un système d'audit interne », International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process (ESMB), Maroc, Vol, 10-pp.211-215
- BALLO I. et al., (2022) : « Nécessité des pratiques d'audit interne dans les collectivités décentralisées du district de Bamako », Revue Internationale des Sciences de Gestion ISSN : 2665-7473 Volume 5 : Numéro 2
- Barney J. (1994) : « Firm resources and sustained competitive advantage », Journal of Management, vol. 17, n° 1, 1991, p. 99-120
- Bouquin H., (1997) : « Contrôle, Audit, Encyclopédie de gestion », Ed. Economica, 2è édition, Paris ; pp.667-686 ; pp.201-218
- Calbury, A. (1992) : « Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance ». London: Gee & Co. Ltd
- Charreaux, G. (1997) : « Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance : Théories et faits ». Economica.
- Commelin, B. (2001) : « Le gouvernement d'entreprise, la bourse et les entreprises ». Cahiers Français, 277, 82.
- Ebondo E., (2005) : « La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », L'Harmattan.
- El Kadiri & Gallouj, (2014) « Approche Contingente Autour du Système d'Audit Interne en Milieu des Collectivités Territoriales Marocaines ». Dossiers de Recherches en Economie et Gestion 413 (3750): 1-25.
- GRANOVETTER M. (1983) : « The Strength of Weak Ties : A Network Theory Revisited », Sociological Theory 1 : 201-233
- Held, (2010) : « Comment on the Use of Concordance Correlation to Assess the Agreement

- between Two Variables ». *Biometrics*.
- IFACI (2015) : « Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques », Eyrolles.
- IIA (2017) : « les Normes du Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles », Edition 2017
- Jean-Marie, M. (2010) : « Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale », Bulletin de documentation
- Jensen, M., & Meckling, W.. (1976) : « Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure ». *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- MEIJER, J., CURTIN, D., & HILLEBRANDT, M. (2012) : « La gouvernance ouverte : relier visibilité et moyens d'expression », *Revue Internationale Des Sciences Administratives*, 78, 13
- Moran P. (2005) : « Structural vs. Relational Embeddedness: Social Capital and Managerial Performance », *Strategic Management Journal*, vol. 26, n° 12, p. 1129-1151
- Nahapiet, J. et Ghoshal, S. (1998) : « Social capital, intellectual capital, and the organizational advantage », *Academy of Management Review* 23(2), 242–266.
- Nanda, A., (1996), « Resources, Capabilities and Competencies », in Moingeon B. et Edmonson A. (Eds), *Organizational Learning and Competitive Advantage*, London, Sage Publications, pp. 93- 120.
- Ouellet, N. (2012) : « L'audit de la gouvernance : au service d'une plus grande transparence », *Télescope*, 18 (3), 157–171
- Patrick, N. (2016), « Internal audit practice from A to Z », 1ère édition, CRC AN AUERBACH BOOK
- Pochet, J. (1998) : « Inefficacité des mécanismes du contrôle managérial : le rôle de l'information comptable dans le gouvernement d'entreprise », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, pp. 82 -88.
- Renard J. (2010) : « *Théorie et pratique de l'audit interne* », Paris, EYROLLES éditions d'organisation, 469 p.

- Renard Jacques (2017), « Théorie et pratique de l'audit interne : Primé par l'IFACI », Eyrolles, 2017
- Renard, J. (2010) : « théorie et pratique de l'audit interne », Les Editions d'Organisation
- Srivasta R., Fahey L. et Christensen H. (2001), « The ResourceBased View and Marketing: the Role of Market Based Assets in Gaining Competitive Advantage », Journal of Management, vol. 27, n° 6, p. 777-802.
- Stalk et al. (1992) : « concepting on capabilities: the New Rules of corporate strategy », Harvard Business Review, vol. 70, n°2
- Thiétart, R.(2007) : « Méthode et recherche en management », édition Dunod, Collection: Gestion sup; Pages: 586; Parution: février 2007
- Wernerfelt, B. (1984) : « A resource-based view of the firm », Strategic Management Journal, vol. 5, 1984, p. 171-180.
- Yin, R. (1994). : « Case study research : design and methods (2e éd.) », London : Sage.