

Pratiques d'audit interne dans les collectivités locales au Togo

Edem Fabrice AFOLABI¹, Tanko Awoki TANKPE², Fati KONATE³

Mots clés:

Audit interne
Collectivités locales
Communes

RÉSUMÉ

Cette recherche vise à comprendre et à expliquer les pratiques d'audit interne dans les collectivités locales togolaises. Pour ce faire, nous avons adopté une démarche qualitative exploratoire avec une posture interprétativiste basée sur une étude de cas multiple auprès de 21 responsables municipaux des communes urbaines. Après une analyse de contenu manuelle des discours recueillis, les résultats montrent que malgré la quasi-absence de la fonction de l'audit interne dans les communes togolaises, il existe des activités de vérification interne notamment les vérifications de la conformité et de la régularité pratiquées par les premiers responsables communaux, et qui contribuent à l'amélioration de l'efficacité et de la bonne gestion à travers les assurances raisonnables qu'ils peuvent donner sur la gestion intégrale ainsi que l'analyse des risques (respect des lois, protection du patrimoine, ...).

© 2024 RAG – Tout droit réservé.

Adresses de correspondance des auteurs :

1. Laboratoire de Recherche en Sciences Economiques et de Gestion (LaRSEG), Maître de Conférences Agrégé en sciences de gestion, Université de Kara (Togo), Tél : (228) 98 50 86 86, Email : tankoabdallah20@gmail.com
 2. Laboratoire de Recherche en Sciences Economiques et de Gestion (LaRSEG), Doctorant en sciences de Gestion, Université de Kara (Togo), Tél : (228) 98 51 54 19, Email : fabriscolopeech@gmail.com
 3. Laboratoire de Recherche en Gestion des Entreprises (LARGE), Maître de Conférences Agrégé en sciences de gestion, Université Félix Houphouët Boigny (Côte d'Ivoire), +2250709594404, Email : fatikonate2000@yahoo.fr
-

INTRODUCTION

La décentralisation apparaît dans de nombreux pays d'Afrique au début des années 1990, à la suite des régimes autoritaires et centralisés. Elle se matérialise par la création des collectivités locales dirigées par des élus locaux (Yatta, 2009). La remise en cause du monopole des gouvernements centraux en matière de prise de décisions justifie ainsi l'attention accordée à la décentralisation (Nyanda & Dongue, 2020). Dans le monde continental, la décentralisation constitue un outil efficace de réorganisation du gouvernement en vue de la prestation des services publics économiques à l'ère de l'Etat post-providence (Bennet, 1990 ; Chambas, 2005). Aussi, les pays en voie de développement se tournent vers la décentralisation pour échapper aux écueils d'une gestion inefficace et assurer la stabilité macroéconomique (Bird & Vaillancourt, 1999). La responsabilité de la satisfaction des besoins de la population incombe aux différentes institutions publiques (Hassani & El Moussali, 2020).

Bon nombre de pays d'Afrique subsaharienne sont rentrés dans la danse de la décentralisation (Tchatchoua, 2021). Au Togo, le texte majeur fondateur de la décentralisation est la constitution de la 5^{ème} République, adopté le 14 octobre 1992, qui adopte le principe d'une gestion décentralisée du territoire national. Dans son titre XII relatif aux collectivités locales et à la chefferie traditionnelle, la constitution dispose de l'organisation du pays en collectivités territoriales sur la base de décentralisation dans le respect de l'unité nationale. Elle reconnaît trois niveaux de décentralisation, à savoir les communes, les préfectures et les régions. On note, par ailleurs la loi relative à la décentralisation et aux libertés locales, adoptée le 13 Mars 2007 qui consacre la libre administration des collectivités territoriales¹. D'où d'énormes avancées du pays en matière de gouvernance locale. Actuellement et conformément à la politique de décentralisation au Togo seules 21 communes sur les 30 sont délimitées. Plusieurs problèmes liés à la gouvernance des collectivités locales sont constatés d'où la nécessité de mettre en place des réformes².

Le décret pris en application de la loi n° 2018-003 du 31 janvier 2018, portant modification de

¹ Rapport sur évaluer l'environnement institutionnel des collectivités locales en Afrique, 2018, 3^{ème} édition

² La circulaire du 3 juin 2012 consacre une partie aux pratiques de contrôle de gestion intitulée « La mise en place d'outils de contrôle de gestion et de connaissance du coût de l'activité des services »

la loi n° 2017-011 du 13 mars 2017, relative à la décentralisation et aux libertés locales précise le nombre de conseillers et celui des adjoints au maire par commune, en fonction de la population³, peut être cité comme une réforme adoptée en termes de mécanisme d'amélioration de la gouvernance locale. Par ailleurs, le contexte des collectivités locales connaît des évolutions majeures dans lequel des discours politiques, économiques et sociaux mettent l'accent sur l'importance de l'amélioration de leur performance et par conséquent de la gouvernance locale en termes d'exigence d'efficacité, de transparence, de reddition des comptes (Zaam & Hainous, 2020 ; El Azzaoui & Ichou, 2021). Ceci se remarque d'autant plus dans le rapport d'audit de la cour des comptes, qui dénonce le fait que les autorités locales togolaises (préfets, maires, contrôleurs, trésoriers, agents comptables, ...) bénéficient entre autres, irrégulièrement des gratifications pour des motifs comme les fêtes traditionnelles, des ristournes sur tickets de marché, des indemnités de gestion de trésorerie et plusieurs autres avantages financiers et en nature. Ce que déplorent les Ministres de l'Economie et de l'Administration Territoriale et exhortent les exécutifs communaux togolais à s'atteler à une meilleure gestion des deniers publics dans l'intérêt de leurs collectivités⁴.

Face à ces évolutions et afin d'atteindre ces objectifs de la décentralisation, des dispositions doivent être mises en place pour une meilleure prise de décision par rapport, d'une part à l'allocation et l'utilisation des ressources, l'organisation des gouvernements locaux, une participation efficace des populations et d'autre part, par rapport à l'évaluation des diverses actions publiques ; ce qui renvoi à un mode de gestion privée inspiré du Nouveau Management Public (NMP) qui prône pour une meilleure performance du secteur public.

Pour Carassus (2006), il opte pour l'adoption des principes de bonne gouvernance et des mécanismes de contrôle permettant d'améliorer les performances des organisations, développés actuellement dans les entreprises privées, au sein des institutions publiques locales. La notion de performance à travers une gestion efficace constitue alors une quête perpétuelle pour les collectivités locales. Cependant, dans l'atteinte des objectifs de la

³ Population cible ici pris en compte est relative au recensement général de la population de 2010.

⁴ <https://www.republiquetogolaise.com/gouvernance-economique/0508-5851-le-gouvernement-exhorte-a-une-meilleure-gestion-des-comptes-des-collectivites>

décentralisation à travers la culture de performance dans les collectivités, on assiste à la mise en œuvre d'outils de gestion qui permettront la modernisation et l'efficacité dans la gestion des collectivités locales (Tankpé, 2015 ; Chami & Salami, 2016 ; Zaam & Hainous, 2020).

La notion de performance est donc au cœur des problématiques pour l'administration territoriale locale (Channez Krim, 2016)⁵. Rappelons à cet effet que la performance peut être définie comme « la capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité socioéconomique, de qualité de service ou d'efficience de la gestion » (Channez Krim, op. cit., p.56). Par conséquent, la démarche de performance est un « dispositif de pilotage des administrations ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique en orientant la gestion vers l'atteinte des résultats dans le cadre de moyens prédéterminés » (Channez Krim, op. cit., p.59).

La synthèse des travaux de recherche sur cette question a montré le lien existant entre le contrôle de gestion et la performance dans les collectivités locales (Naranjo-Gil, 2007 ; Ammons & Riverbark, 2008 ; Dupuis, 2009 ; Avele, 2010 ; Ho & al., 2011 ; Togodo, 2012 ; Tankpé, op. cit. ; El Azzaoui & Ichou, 2021 ; Singock & Tchatchoua, 2021 ; Jaouhari & al., 2021).

Cependant, très peu de réflexions théoriques et d'études empiriques ont analysé la relation entre la pratique de l'audit interne et la gestion efficace, efficiente et transparente des collectivités locales en Afrique subsaharienne et particulièrement au Togo. Ces minorités de travaux (Gharrafi & Kerfali, 2019 ; Benlakouiri & El Hilali, 2019 ; Zaam & Hainous, 2020) portent essentiellement sur l'audit interne dans les collectivités locales des pays d'Afrique du nord et sur la base d'une approche strictement documentaire.

Nous entendons par pratique de l'audit interne dans les collectivités locales, les actions concrètes permettant **d'évaluer les réalisations de ces entités en vue de rendre leur gestion plus efficace et atteindre les objectifs de développement économique et social escomptés.**

L'audit interne dans les administrations locales apparaît comme un outil parmi d'autres au service des collectivités qui cherchent à répondre à un besoin de plus en plus impérieux de

⁵ Channez Krim, « ce que les enquête concernant l'audit interne et la gestion des risques nous révèlent sur les pratiques dans les collectivités territoriales », IFACI, revue audit-risques et contrôle, N°006, 2nd trimestre 2016

management et de maîtrise des risques (IFACI, 2006, p.13)⁶. Au vu de tout ce qui précède, il est nécessaire de bien cerner les spécificités particulières des pratiques de l'audit interne dans les collectivités locales afin d'améliorer les dispositifs existants lui permettant d'être plus efficace, efficient et d'apporter une réelle valeur ajoutée ; d'où notre question de recherche : Comment se pratique l'audit interne dans les collectivités locales au Togo ?

Notre recherche contribue aussi bien sur le plan théorique que managérial. Sur la plan théorique, cette recherche enrichit la littérature en soulignant en quoi l'audit interne est un outil précieux pour améliorer la gouvernance des collectivités locales, et par là, de garantir l'efficacité et l'efficience, de la gestion publique locale. Sur la plan pratique, elle permet aux administrateurs et aux élus des collectivités locales de prêter une attention particulière au rôle à valeur ajoutée de l'audit interne et à sa contribution sur l'efficacité de la gestion des collectivités locales ; et de ce fait à l'institutionnalisation de la fonction de l'audit interne dans nos collectivités africaines.

Le présent article est structuré en trois (03) parties. Premièrement, nous allons aborder la revue de littérature (1) portant sur les pratiques d'audit interne dans les administrations publiques. Ensuite, nous allons présenter notre démarche méthodologique adoptée (2) et enfin (3) présenter les résultats et leur discussion.

1. Revue de littérature

Dans cette partie, il sera question de clarifier le concept de collectivité locale, de l'audit interne et son évolution avant d'aborder le point de la littérature sur les pratiques d'audit interne dans les collectivités locales.

1.1. Clarification des concepts de collectivités locales et d'audit interne

Les collectivités locales sont des entités politico-administratives, décentralisées et autonomes qui gèrent à travers un conseil et une assemblée élue des ressources financières propres et affectées par l'État en vue de mettre en œuvre la politique générale de l'État ainsi que la prise

⁶IFACI (2006), « *L'audit interne et le management des collectivités territoriales* », Paris, p.13.

en charge des intérêts de la population d'un territoire donné précise (Abibi, 2015).

Une collectivité locale répond à plusieurs critères : elle est dotée de la personnalité morale, et dispose de son propre personnel et de son propre budget ; elle dispose de compétences propres, elle exerce un pouvoir de décision par délibération de représentants élus.

Au Togo, d'après la *Loi n°2019-006 du 26 juin 2019 portant modification de la loi n°2007-011 du 13 mars 2007 relative à la décentralisation et aux libertés locales modifiées par la loi n°2018-003 du 31 janvier 2018*⁷, les collectivités locales sont au nombre de trois à savoir : la commune, la préfecture et la région. Par ailleurs, ces collectivités locales sont créées ou supprimées par la loi, et c'est la loi qui fixe la dénomination des collectivités locales.

Etant donné que notre recherche s'inscrit particulièrement au niveau des communes, nous optons pour la clarification suivante.

La commune est définie comme la collectivité locale de base, qui est une personne morale de droit public exerçant des compétences générales sur un territoire donné. Elle bénéficie d'une autonomie administrative en disposant de son propre personnel et de son propre budget. Ainsi, pour Meyssonier (1993), la structure d'une commune se rapproche d'un conglomérat mais qui ne dispose pas d'une dimension intégrative occasionnée par la recherche du profit. Manga (2012) évoque des spécificités qui caractérisent les communes, ces spécificités se présentent comme suit : les spécificités d'ordre politique, organisationnel et managérial et qui se résument dans les rapports hiérarchiques.

Par définition, « l'audit est une activité de contrôle et de conseil qui consiste en une expertise par un agent compétent et impartial et un jugement sur l'organisation, la procédure, ou une opération quelconque de l'entité⁸ ». De leur côté, l'IAS & l'IFACI, (1994), définissent l'audit comme une démarche spécifique d'examen et d'évaluation des activités d'une organisation fondée sur un référentiel et dont les conclusions peuvent comporter des propositions d'amélioration touchant à la régularité et/ou la performance.

⁷Togo Décentralisation et libertés locales relatif à la Loi n°2019-006 du 26 juin 2019

⁸ Cadre conceptuel de l'IFAC : International Federation of Accountants Committee, CNCC-IRE/CCDSCH/acs/version 29 juin 2006.

Ainsi, pour notre part, l'audit peut être défini comme « un examen professionnel auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée et responsable sur la régularité, la sincérité et la fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation financière, en tenant en compte du droit et des usages du pays où l'entité à son siège ».

L'audit tel que pratiqué dans les collectivités locales est le plus souvent ponctuel et peut porter sur un de ses services, sur un aspect de sa politique ou sur un de ses projets, comme sur un de ses partenaires ; comme une société d'économie mixte.

Il peut être conduit par un agent ou un service, comme par un prestataire extérieur. L'audit des comptes dont l'objectif est d'émettre une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers d'une entité est toujours confié à un prestataire extérieur, le commissaire aux comptes. L'examen de la gestion des collectivités locales a été confié par la loi aux chambres régionales des comptes, faisant de celles-ci des auditeurs externes de ces collectivités.

Par ailleurs, la pratique d'audit peut prendre plusieurs formes à savoir : typologie organique et selon la provenance de l'instance d'audit.

❖ La première forme d'audit revêt deux types à l'instar de l'audit public et l'audit privé. Pour ce qui est de l'audit public, généralement, il est effectué par des auditeurs publics notamment les Cours Régionales des Comptes, l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale et l'Inspection Générale des Finances. Cet aspect d'audit revêt plus une dimension corrective qu'une dimension de redressement.

En ce qui concerne l'audit privé, il prend généralement la forme de l'audit légal (commissariat aux comptes), audit contractuel (expertise comptable, cabinet d'audit). Cet aspect d'audit permet d'assurer des missions d'organisation, d'évaluation et d'analyse.

❖ La seconde forme d'audit permet de distinguer également deux types d'audit : l'audit interne et l'audit externe.

L'Institut des auditeurs internes (IIA) fait référence à la nouvelle approche de la fonction dans sa dernière définition de l'audit interne : « 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

ajoutée. 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 gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »

En ce qui concerne l'audit externe, comme on l'entend c'est un audit qui « s'effectue de l'extérieur de l'organisation généralement par un cabinet d'audit privé dans le domaine comptable et financier⁹ ». Il consiste à ajouter de la crédibilité et de la fiabilité aux rapports financiers de l'organisation à l'endroit des parties prenantes en donnant son avis sur les rapports.

1.2. Point de la littérature sur les pratiques d'audit interne dans les collectivités locales

Plusieurs travaux (Carassus, 1999 ; Carassus, 2003 ; Hourri & Laghzaoui, 2016 ; Chami & Salami, 2016 ; Benlakouiri & El Hilali, 2019 ; Gharrafi & Kerfali, 2019 ; Zaam & Hainous, 2020) s'intéressent au sujet de l'audit dans les collectivités locales. La recherche de l'amélioration de la gouvernance, la transparence et de la performance dans les collectivités est éminemment soulignée dans la majeure partie de ces travaux de recherche mobilisés. En effet, suite aux différentes réformes ces dernières années et à la politique de décentralisation marquée par le transfert de nombreuses compétences et responsabilités de l'Etat vers les collectivités locales, ces dernières sont en permanence confrontée à une amélioration de leur performance et par conséquent de la gouvernance locale en termes d'exigence d'efficacité, de transparence et de reddition des comptes (Zaam & Hainous, 2020).

Selon Carassus (1999), l'audit public pratiqué dans les collectivités locales tend vers l'audit contractuel qu'effectue les auditeurs privés dans les entités privées. Pour lui cet audit public est effectué par les Chambres Régionales des Comptes (ou la Cour des Comptes) qui procèdent à des missions de contrôle budgétaire, contrôle juridictionnel et de contrôle de la gestion. Le contrôle budgétaire consiste à vérifier la conformité des actes budgétaires avec la loi. Le contrôle juridictionnel est un contrôle de régularité : il s'agit de vérifier non seulement

⁹ S. Pierre, Mémento de l'Audit Interne, Paris, Ed. DUNOD, 2007, p.53

que les comptes sont réguliers, mais aussi que le comptable a bien exercé l'ensemble des contrôles qu'il est tenu d'effectuer, notamment quant à l'origine et au montant des recettes et dépenses. Le contrôle de la gestion quant à lui porte non seulement sur la régularité de la gestion de l'ordonnateur, mais aussi sur l'efficacité et la qualité de la gestion. Il ressort alors trois objectifs privilégiés par les auditeurs publics à savoir : l'objectif de légalité, de conformité et de régularité des systèmes et des opérations ; l'objectif de fidélité des états financiers qui contribue pour le domaine comptable et financier, à améliorer la crédibilité de l'information, ce qui est désigné sous le terme audit financier dans le secteur privé ; et l'objectif d'efficacité des systèmes ou des opérations qui contribue à améliorer la qualité de la gestion des communes.

De leur part, Zaam & Hainous (2020) distinguent plusieurs pratiques d'audit au sein des collectivités locales marocaines exercées par différents corps dans le but de garantir une utilisation optimale des ressources et afin de sauvegarder l'intérêt général. Il s'agit entre autres, de la mission d'audit juridictionnel menée par la Cour régionale des comptes (ou Cour des comptes), mission d'inspection et d'audit mené par l'Inspection générale d'Etat et de l'Inspection générale des finances. *Dans le cadre de la mission d'audit juridictionnel*, la Cour des comptes consiste à vérifier la régularité et la sincérité des recettes et dépenses décrites dans les comptes de la collectivité, ensuite s'assurer du bon emploi des crédits, fonds, valeurs et autres ressources gérés par les services de ladite collectivité et enfin faire des recommandations en vue d'amener les responsables de la structure à améliorer leur gestion. *Dans le cadre de la mission d'inspection*, l'Inspection générale d'Etat contrôle le fonctionnement des collectivités locales et leur groupement, et examine la manière avec laquelle sont gérés les biens collectifs par les responsables. Il s'agit de surveiller la légalité des décisions prise par le maire et d'exercer un contrôle d'opportunité en évaluant la pertinence des décisions prises et leur adéquation avec les exigences d'une bonne gestion selon une approche extensive et ciblée du contrôle visant la performance, l'efficacité et l'efficience. *Les missions d'audit*, autre, ont pour objectif de s'assurer de la pertinence du contrôle interne, de l'examen des procédures d'organisation et de gestion afin d'offrir aux gestionnaires responsables des recommandations objectives et pratiques leur permettant d'améliorer leur performance et l'efficience de leurs décisions. L'Inspection générale des

finances exerce diverses interventions en matière de contrôle et d'audit. Ses missions consistent alors à : vérifier les services de caisse et de comptabilité des comptables des collectivités locales ; procéder au contrôle de la gestion des comptables, des ordonnateurs pour s'assurer de la régularité, de la sincérité et de la matérialité des opérations enregistrées dans leur compte ; auditer et émettre d'opinions sur les comptes.

Outre ces formes d'audit, certains auteurs comme Gharrafi & Kerfali (2019), Benlakouiri & El Hilali (2019) évoquent la pratique d'audit interne dans les collectivités locales afin d'assurer la maîtrise et une sécurisation des processus pour garantir la réalisation du service public et répondre aux nouvelles attentes des autres parties prenantes. Ils soutiennent d'autre part, que la fonction d'audit interne¹⁰ a un rôle fondamental à jouer dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. De leur part, Chami & Salami (2016) optent pour la pratique d'audit comptable et financier vu les exigences pour les collectivités locales à une rationalisation des dépenses publiques et à une optimisation de l'emploi des ressources ; ce qui assure une gestion locale plus efficace, efficiente, plus transparente et moins coûteuse. Cette démarche laisse apprécier la commune comme une future entreprise locale (Khoudry & Griga Youssef, 1998).

Toutefois, la périodicité d'intervention de ces institutions supérieures de contrôle est vue comme insuffisante pour l'exercice d'un contrôle rigoureux de l'activité dans le secteur public plus particulièrement dans les collectivités locales. De ce fait, le recours à l'audit interne demeure une meilleure option, ou un complément à l'audit externe, afin de rendre compte aux élus locaux, aux responsables ou même aux citoyens (IFACI, 2006).

L'audit interne qui est une activité indépendante et objective, donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ces opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée (IFACI, 2006 ; 2015). L'audit interne vise fondamentalement à un diagnostic du dispositif du contrôle interne, en vue de déceler les risques liés à la réalisation des objectifs de l'organisation et apporte ses conseils.

Dans le cadre des collectivités locales, l'audit interne apparaît ainsi comme un outil parmi tant

¹⁰ La fonction d'audit interne est souvent assimilée à la fonction du contrôle interne.

d'autres au service de ces collectivités cherchant à répondre à un besoin de plus en plus impérieux de management et de maîtrise des risques (IFACI, 2006). Les principales théories sur lesquelles se fondent ces travaux sur l'amélioration de la gouvernance, la transparence et de la performance dans les collectivités sont la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) et la théorie du signal (Ross, 1973). L'importance de ces théories réside dans la réduction des problèmes d'asymétrie informationnelle qui existeraient entre les maires dirigeants, l'État et les citoyens (Hamidouche & Belhadi, 2018). Ainsi, l'audit interne s'il est bien mené, va permettre aux dirigeants des collectivités de concilier la satisfaction des intérêts des citoyens de la même manière qu'ils satisfont l'Etat. En effet, ces théories confirment la capacité de l'audit interne à garantir l'utilisation correcte des ressources publiques et de surcroît à signaler la crédibilité de l'information financière des collectivités locales.

Sur le plan empirique, plusieurs articles discutent, à travers des études d'expérience internationale, la valeur de l'audit interne dans le secteur public. Ainsi, Jóhannesdóttir & al. (2018) ont à partir d'une étude comparative sur l'audit interne dans le secteur public des pays nordiques concluent qu'ils existent une compréhension commune de la valeur ajoutée portée par l'audit interne en ce qui concerne la surveillance et l'appréhension du fonctionnement des organisations. L'auditeur interne collabore avec un certain nombre d'acteurs (décideurs, représentants politiques, citoyens, organismes privés, ...) pour leur fournir une assurance sur l'état du contrôle interne et sur les risques du contrôle interne. Boullanger (2013) considère que l'adoption de la pratique de l'AI dans le secteur public français est vu comme une activité à forte valeur pour le management de l'institution publique, du fait qu'elle permet de faciliter la prise de décision, tout en fournissant des aides aux chefs d'état-major. Il s'agit d'un outil de modernisation et de dynamisation de l'action publique via la promotion de la culture de maîtrise des risques.

De plus, Boungab & Bouchikhi (2018) ont étudié le rôle de l'audit interne comme outil de gestion précieux entre les mains des décideurs pour bien piloter la performance des administrations publiques. Ils concluent que l'AI est un outil de gestion interne, un outil de création de valeur pour le management de l'institution publique, outil de la bonne gouvernance et de soutien au système de contrôle de gestion qui contribuent à la modernisation et à la dynamisation de l'action publique via la promotion de la culture de

maîtrise des risques. De leur côté, Gharrafi & Kerfali (2019) ont étudié à travers une réflexion théorique l'apport de l'AI en matière de gouvernance territoriale. Les résultats de cette étude indiquent que l'AI joue un rôle crucial dans la détection et la réduction de la corruption, le renforcement de l'équité et de la transparence, ce qui contribue à l'instauration d'une certaine confiance notamment vis-à-vis des parties prenantes et des citoyens. Benlakouiri & El Hilali (2019) à travers leur étude documentaire considèrent que l'AI est un mécanisme de gouvernance, et apparaît comme un outil optimal pour maîtriser les risques de dysfonctionnement, mieux gérer les fonds publics tout en s'assurant du respect des lois et règlements en vigueur. Ainsi dans la même veine, Zaam & Hainous (2020) dans leur étude et analyse de la revue de littérature sur les typologies de contrôle auxquels sont soumis par les collectivités locales, concluent que l'AI s'inscrit dans le cadre de bon fonctionnement et de modernisation de service public puisqu'il constitue un outil essentiel pour maîtriser les risques de dysfonctionnement et s'assurer de la régularité, de l'efficacité et de la performance du système de contrôle interne des collectivités locales.

D'après ces analyses, l'utilité de la pratique d'audit interne semble indiscutable dans le secteur public et plus particulièrement dans les collectivités locales en contexte africain, vu qu'il constitue un mécanisme de maîtrise de risques, de bonne gouvernance, et permet une gestion efficace.

2. Méthodologie de la recherche

Notre recherche ayant une visée compréhensive, nous avons opté pour la méthodologie qualitative avec une démarche inductive, en alignant derrière les travaux récents en management du secteur public qui prône l'utilisation des méthodes de recherche qualitative pour mieux comprendre les pratiques, outils et acteurs du contrôle en Afrique (Osman & Meyssonier, 2019). Cette méthodologie permet de décrire, de décoder, d'interpréter la signification des faits ou des représentations des acteurs concernés (Miles & Huberman, 2003). Nous présentons ci-après le choix de l'échantillon, la démarche de la recherche et la méthode de traitement des données.

2.1. Choix de l'échantillon et démarche de la recherche

Cette recherche s'inscrit dans une approche purement qualitative, car elle explore un phénomène à partir d'une démarche interprétative basée une étude de cas multiple à partir des entretiens semi-directifs auprès des responsables communaux. Selon Rispal & Jouison-Laffitte (2015), les études de cas peuvent être mobilisées quand l'objectif de recherche consiste à construire une théorie ou à comprendre un processus. Ainsi, l'étude de cas a été privilégiée afin de dépasser le caractère idiosyncrasique de chaque cas. Par ailleurs, nous avons également eu recours à la stratégie de recherche documentaire, notamment pour ce qui est des textes législatifs régissant le fonctionnement des collectivités locales. Notre choix a été conforté par les travaux de Daanoune & Chilouah (2018) et Jaouhari & *al.* (2021) qui ont utilisé un design similaire pour identifier les pratiques et les outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des collectivités locales.

S'agissant de notre échantillon, nous nous sommes partis de la base de 39 communes urbaines des 117 communes urbaines et rurales existantes¹¹ présentes sur le territoire national togolais et la population étudiée effectivement est constituée de 21 responsables municipaux des trois villes économiques et politiques du Togo (Lomé, Kara et Sokodé). L'échantillon a été constitué grâce à la méthode de saturation théorique utilisée dans le recueil de données (Glaser & Strauss, 1967). Autrement dit, nous avons interrogé les responsables municipaux jusqu'à l'obtention de la saturation théorique, c'est-à-dire jusqu'à ce que la collecte de données n'apporte plus d'éléments nouveaux susceptibles d'enrichir les schémas d'interprétation (Pailot & *al.*, 2015).

Au terme de ce processus de collecte qui s'est déroulé entre le mois de février et décembre 2022, nous avons interviewé sur les trente-neuf (39) Communes urbaines contactées, 21 responsables (dont les DAF, SG, Régisseur des recettes et les comptables) de 9 communes urbaines dont les autres bien qu'ayant accepté notre demande, l'entretien ne s'est pas déroulé par manque d'autorisation des maires. Ce qui revient à trois (03) communes urbaines par région sélectionnée (Kara, Centrale et Maritime) sur l'étendue du territoire en s'alignant

¹¹ D'après Loi 2017-008 du 29 juin 2017 portant sur la création de communes désigne 5 régions, 39 préfectures et établit 117 communes.

derrière le principe d'équilibre de Hlady Rispal (2002).

Certes, il existe un nombre de 39 communes urbaines au Togo, mais en ce qui concerne l'échantillon, nous nous sommes arrêtés à partir de la 21^{ème} personne interviewée par principe de saturation théorique des données (Glaser & Strauss, 1967 ; Pailot & *al.*, 2015). Nous précisons qu'à ce nombre, nous ne récoltions plus de nouvelles informations. C'est ce qui justifie la taille de notre échantillon.

2.2. Méthode de traitement des données

Les données des entretiens ont fait objet d'une analyse de contenu manuelle avec verbatim (Miles & Huberman, 2003). En raison du nombre d'interviewés, cette analyse de données est manuelle afin de conserver les mots et expressions exacts des personnes interrogées lors de la présentation des résultats. Toutefois, tout au long de cette analyse, nous avons cherché à faire un rapprochement avec l'expression des interviewés en fonction des différentes pratiques présentes dans la littérature.

3. Résultats et discussion de la recherche

Cette dernière partie nous permet de comprendre les pratiques d'audit interne présentes dans les collectivités locales et leurs apports en termes d'efficacité, d'efficience. Ainsi, nous allons présenter les résultats en première section et leur discussion dans la seconde.

3.1. Résultats de la recherche

Pratiques de l'audit interne dans les communes Togolaises

L'audit interne à travers ces pratiques constitue une dimension non négligeable dans les collectivités car ils participent vivement au management communal à travers ces pratiques.

Au terme de nos entretiens, les résultats obtenus montrent que la fonction de l'audit interne autrement dit le service d'audit interne n'existe pas dans les communes togolaises comme une fonction à part entière, mais néanmoins on note l'existence des activités liées aux pratiques de l'audit interne telles que les missions d'assurance et quelques fois des missions de conseils. Ces missions d'assurance consistent dans la plupart des cas à des activités liées à s'assurer de la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles, s'assurer de

l'efficacité et l'efficience des opérations et à la protection du patrimoine (contre les pertes et les détournements qui peuvent résulter des fraudes de la direction et des collaborateurs) et au respect des lois et règlements régissant le fonctionnement des communes.

D'autre part, ces activités liées aux missions d'assurance se font à la chaîne dans toutes les communes ; en passant par des acteurs à l'interne (à savoir les commissions mises en place par la DAF, le SG, l'Ordonnateur et le Comptable public) et un acteur primordial et crucial à l'externe appelé le contrôleur financier considéré comme le contrôleur gendarme.

C'est ainsi que les DAF et SG des communes soulignent les spécificités de la pratique de l'audit interne dans les communes à travers l'analyse des verbatims suivants :

« L'audit en tant que tel interne se fait sous-entendu, mais il faut dire qu'il n'existe pas, parce qu'il n'y a pas un service dédié à cette activité ; mais quand je dis cela se pratique, parce que quand je prends l'audit en matière des finances, l'audit interne ou l'audit se pratique par les agents eux-mêmes et par après il n'y a pas quelqu'un comme ça pour dire que vous êtes appelé au quotidien pour auditer ou pour vérifier la comptabilité ». DAF (1, 2, 5, 6 & 9) et SG (1, 2, 5, 6 & 9)

« ... Et là je disais que l'audit interne en tant que tel n'existe pas dans les CL mais nous le faisons sous une autre forme ; l'audit interne, mais chacun de nous s'audite sans le savoir. Mais il devrait avoir un service d'audit interne qui devrait se placer dans l'organigramme à côté du maire. Mais on fait l'audit interne à la fois sans le savoir ; pourquoi ? car émettre un titre de recette ou un mandat, il y a un processus ; et lorsque nous ne respectons pas ce processus ; d'abord, car ce sont les agents qui matérialisent les titres de recette et les mandants, et le processus c'est que ça vient au niveau du DAF pour le contrôle ». DAF (1, 2, 3, 4, 5, 6 & 8) et SG (1, 2, 4, 5, 6, 7 & 9)

« La fonction d'audit interne proprement dite est absente dans notre commune, pour ne pas aller plus loin en disant que l'auditeur interne n'existe pas, mais nous procédons par certains mécanismes pour nos vérifications et/ou contrôles assimilables aux actes de l'audit interne. Ici à l'interne, le contrôle fait au niveau de la comptabilité, soit par le DAF, soit par le SG, et est ensuite envoyé au contrôleur financier pour approbation ; et ensuite est transmis au trésorier régional. Par exemple il y a un contrôle qui se fait au niveau du régisseur et qui est effectué par la DAF en mettant en place une commission pour le déroulement ; en outre un

second contrôle fait de façon parallèle est effectué au niveau des dépenses, par le SG et là c'est encore plus regardant pour éviter que la souris ne sorte pas par plusieurs trous. Le DAF le fait au niveau des comptables. Le SG fait le premier contrôle qu'il envoie à l'ordonnateur qu'il envoie ensuite au contrôleur financier qui prend le temps de faire un contrôle systématique ; là ça rentre réellement dans le cadre des finances d'abord (vérification des comptes), si les comptes sont respectés ». DAF (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 & 9) et SG (3, 4, 6, 8 & 9)

On note trois phases de contrôle : une première phase, au sein de la mairie nous faisons, une deuxième, avec le contrôleur financier et le trésorier, une troisième, avec la cour des comptes, qui vérifie un peu ce que nous avons fait comme activité au cours de l'année antérieure. Par exemple, actuellement la cour des comptes est en train de vérifier nos comptes de 2020. Au cours de l'exécution, le contrôle premièrement à notre niveau : Au niveau de la comptabilité des régisseurs ; au niveau du contrôleur financier, et ça va chez le trésorier, et là il s'en charge du contrôle final pour se rassurer que cette recette ou dépense est avérée pour être payé. Toutes ces étapes mises en place constituent nos dispositions internes de vérifications. DAF 1,2,3,4,5

De ce constat, il est admis que nos résultats ressortent que la fonction de l'audit interne et un service d'audit interne sont absents dans les communes togolaises. Mais cependant, dans les communes urbaines togolaises, il ressort l'existence des pratiques de l'audit interne en tant qu'activité et non en tant que fonction proprement dite.

Cependant, nous avons constaté que ces activités de vérification interne se font par des acteurs clés à l'interne (à savoir le DAF, le SG) et à l'externe (le contrôleur financier et le trésorier régional) et portent notamment sur les dépenses et les recettes en matière du respect des procédures légales.

Au niveau de la vérification interne, le DAF et le SG s'assurent du respect de la procédure pour l'émission d'un titre de recette ou de l'émission du mandat, ensuite vérifier l'exactitude des montants et s'assurer de la réalité de ces titres de recette ou mandat sur la ligne budgétaire.

Toutefois, ces vérifications internes qui s'apparentent aux pratiques de l'audit interne sont résumées en ce qui suit :

- Les pratiques liées aux vérifications de la conformité consistent, notamment, à contrôler : le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats régissant le fonctionnement des collectivités locales visant la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- En ce qui concerne la vérification de la régularité, elle tend beaucoup plus vers un contrôle de la régularité comptable et financière, et consiste à : s'assurer de l'existence et du respect des procédures liées aux opérations de recettes et de dépenses.

C'est ainsi que les DAF des communes postulent notamment dans le cadre des débats d'interview que :

« Mais simple contrôle que moi je fais puisqu'il y'a un processus pour émettre un titre de recette ou il y'a un processus pour recevoir les recettes et dépenses, à la fin le dossier est envoyé à mon niveau pour vérification ». DAF 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 & 9

« Mais on fait l'audit interne à la fois sans le savoir ; pourquoi ? car émettre un titre de recette ou un mandat, il y a un processus ; et lorsque nous ne respectons pas ce processus ; d'abord car ce sont les agents qui matérialisent les titres de recette et les mandats, et le processus c'est que ça vient au niveau du DAF pour le contrôle ». DAF 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 & 9

« Je suis là, je joue le rôle de DAF, et quelque part je veille surtout à l'exactitude des montants ». DAF 1, 3, 4, 7, 8 & 9

« Tout de suite je peux descendre pour vérifier ce que fait le régisseur en vérifiant ses cahiers ; mais il y a un document phare si je dois le prendre c'est sur autorisation du trésorier régional. Il s'agit du quittancé, où on enregistre tout ce qu'il y a comme recettes et c'est là nous nous faisons notre vérification. Ce contrôle fait au niveau du régisseur et qui est effectué par la DAF en mettant en place une commission pour le déroulement. Un second contrôle fait de façon parallèle est effectué au niveau des dépenses, par le SG et là c'est encore plus regardant pour éviter que la souris ne sorte pas par plusieurs trous. Le DAF le fait au niveau des comptables. Le SG fait le premier contrôle qu'il envoie à l'ordonnateur qu'il envoie ensuite au contrôleur financier qui prend le temps de faire un contrôle systématique ». DAF 1, 2 & 9

Ensuite, en ce qui est de la vérification interne exécuté par le contrôleur financier, celui-ci

reprend le contrôle fait à l'interne pour s'assurer à son tour du respect des procédures d'émissions des titres de recettes et des mandats, vérifier l'exactitude des montants et des comptes, la réalité et l'existence des pièces mises à sa disposition et l'existence des lignes de crédit correspondant aux mandats émis. En fait le contrôleur financier s'en charge du contrôle final pour s'assurer que les recettes ou les dépenses sont avérées pour être payées et à la fin donne un jugement sur ces dernières qui peuvent être satisfaisantes ou non satisfaisantes mais dans ce cas avec des recommandations.

En cas d'approbation par le contrôleur financier, le mandat est ensuite mis à la disposition du trésorier régional pour le déblocage des fonds, et pour les recettes il s'agit du versement des fonds sur le compte.

En outre, en cas de rejet, les pièces sont retournées à la commune avec des recommandations pour recommencer le processus.

Au vu de ces constats, la spécificité de la pratique de l'audit interne dans les communes togolaises tend vers un audit financier en matière du respect des procédures légales. Cette spécificité réside dans un contrôle des transactions financières des communes en ce qui concerne l'exécution du budget. Toutes ces pratiques mises en place constituent alors des dispositions internes de vérification de la régularité et de la conformité des actes que posent les acteurs des communes togolaises.

Pratiques d'audit interne et efficacité dans la gestion des collectivités locales

A la question de savoir l'effet des pratiques de l'audit interne sur la gestion efficace des collectivités locales dans notre contexte ici, les communes togolaises.

C'est ainsi que les interviewés soulignent l'apport des activités liées aux pratiques d'audit interne dans la gestion efficace des affaires municipales permettant d'atteindre leur objectif de développement local. Ils postulent notamment dans le cadre des débats d'interview que :

« ... et à l'issue de ce contrôle, il ressort qu'il y a un individu qui faisait des gaffes à hauteur de 2 millions 600 et quelques milles (ce qui l'a amené en prison) ». DAF 4

« Deux acteurs gèrent le budget : l'ordonnateur et le comptable public qui est le trésorier régional, afin de permettre aux mairies de bien fonctionner ; entre temps le trésorier joue le rôle de trésorier payeur et contrôleur financier : il joue le rôle du respect des comptes, respect des montants. Le contrôle financier s'assure de la validité des opérations. Tout ce

processus nous permet de minimiser les risques de dysfonctionnement au niveau de l'atteinte de nos objectifs. Quand tout ce processus est respecté tout est clean ». Régisseur des recettes 1 & 3

« ... C'est pour vous guider, c'est pour dire ici voilà ce n'est pas comme ça normalement c'est comme ça, vous risquez d'aller de ce côté sur la dérive ; tout ça là c'est pour anticiper des problèmes, c'est pour éviter des problèmes ». Régisseur des recettes 1 & 3

« ... Notre chance c'est que le contrôle financier est arrivé, c'est pour éviter beaucoup de choses et permettre aux CL d'avancer, dans la légalité ». DAF et SG (1, 2, 3, 5, 6, 7, 8 & 9)

« Etant donné que le service n'existe pas, Le contrôle financier qui est à l'externe qui arrive à détecter certaines anomalies et qui attirent l'attention du DAF de faire ça et ça. Et au fur et à mesure nous apprenons devant des situations qu'est-ce qu'il y a lieu de faire ». DAF 1, 2 et 3

« ... en fin de compte toutes ces activités ou pratiques de vérification interne et la présence d'un contrôleur financier permettent de veiller au respect du principe de la séparation de la fonction de l'ordonnateur et du comptable municipal, et par là à nous amener à une gestion efficace de nos ressources financières ». DAF 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 & 9

De ce constat, il ressort que malgré la quasi-absence de la fonction de l'audit interne dans les communes togolaises, les activités de vérification interne assimilables aux pratiques de l'audit interne dans les entités privées que posent les premiers responsables des communes permettent d'avoir une gestion efficace des communes et de surcroît atteindre les objectifs escomptés, à l'issue de nos verbatims.

Dans les collectivités locales togolaises, tout d'abord le contexte de restriction croissante des ressources budgétaires, la nécessité de mieux maîtriser les dépenses engagées et les vérifications des contrôleurs financiers considérés comme des contrôleurs gendarmes sont alors source de gestion efficace dans ces collectivités. Cependant, l'efficacité recherchée par les responsables communaux est dépendante de l'existence des pratiques de l'audit interne. Ces pratiques de l'audit interne constituent au regard des acteurs municipaux comme une activité de contrôle ou de surveillance des missions et des tâches réalisées par les fonctionnaires municipaux, et qui permettent de prévenir et détecter les erreurs, fraudes, réduire la corruption et sauvegarder les actifs des collectivités locales.

3.2. Discussion des résultats

Cette recherche a pour objectif de comprendre et d'expliquer les pratiques d'audit interne dans les collectivités locales togolaises en particulier dans les communes urbaines togolaises. En rappel, nos résultats ont révélé que malgré l'absence de la fonction d'audit interne, on note des activités liées aux pratiques de l'audit interne qui s'exécutent par les premiers responsables municipaux.

« L'audit en tant que tel interne se fait sous-entendu, mais il faut dire qu'il n'existe pas, parce qu'il n'y a pas un service dédié à cette activité »

A travers l'illustration de ce verbatim, il ressort que sur l'échantillon des 21 responsables municipaux interviewés dans 09 communes urbaines, la totalité des interviewés déclare l'absence de la fonction d'audit interne proprement dite et de surcroît l'absence d'un service d'audit interne dans leur commune.

Parlant de la fonction de l'audit interne, les propos des interviewés ont plus porté sur l'absence d'une cellule d'audit interne et l'absence d'un auditeur interne. C'est ce qu'ont démontré certains auteurs à l'instar de Christian de Visscher & Laurent Petit (2002), qui ont trouvé dans leur étude l'absence du service d'audit interne dans le ministère des affaires sociales, de la santé publique et de l'environnement. Mais néanmoins, ils ont trouvé qu'un conseiller rattaché au secrétariat général et également affecté à d'autres tâches réalise ponctuellement des missions qui s'apparentent à l'audit interne.

Ces pratiques de l'audit interne, d'après nos résultats, ne sont rien d'autre que des vérifications internes de la conformité et de la régularité des actes que posent les fonctionnaires municipaux dans les communes. En ce qui concerne la pratique de l'audit de conformité, il s'agit d'un système de contrôle visant à déterminer le degré de respect par les exécutants des objectifs et des règles introduits par l'organisation, dans le cadre duquel les résultats sont soumis aux cadres administratifs. Et selon l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), le point central de l'audit de conformité est de vérifier dans quelle mesure les actes de l'organisation sont conformes aux lois et si l'organisation adapte ou non les plans de ses activités. Pour ce qui est de la pratique de l'audit de régularité, elle correspond à une démarche simple et traditionnelle de l'auditeur à vérifier la réalité des opérations et s'assurer de l'existence et du respect des procédures liées aux opérations de recettes et de dépenses.

Cependant, la mise en place des entités chargées de l'audit interne s'avère une meilleure alternative, ou un complément à l'audit externe, afin de rendre compte aux élus, aux responsables municipaux ou même aux citoyens (IFACI, 2006). D'autres auteurs (Gharrafi & Kerfali, 2019 ; Benlakouiri & El Hilali, 2019) évoquent la pratique d'audit interne dans les collectivités locales afin d'assurer la maîtrise et une sécurisation des processus pour garantir la réalisation du service public et répondre aux nouvelles attentes des autres parties prenantes. Ils soutiennent d'autre part, que la fonction d'audit interne a un rôle fondamental à jouer dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. Car pour eux, au vu des transferts de responsabilités et de ressources aux collectivités locales ces dernières années, celles-ci sont confrontées aux exigences de rationalisation des dépenses publiques et une optimisation de l'emploi de leurs ressources afin d'assurer une gestion locale plus efficace. Ces auteurs évoquent également la périodicité d'intervention des institutions supérieures de contrôle qu'ils jugent insuffisante pour l'exercice d'un contrôle rigoureux de l'activité dans les collectivités locales.

Dans cette perspective, où l'audit interne s'inscrit dans le cadre de bon fonctionnement et de modernisation du service public puisqu'il constitue un outil essentiel dans la maîtrise des risques de dysfonctionnement et s'assure de la régularité, de l'efficacité et de la performance du système de contrôle interne des collectivités locales. Mais, toutefois la démarche de l'implémentation de l'audit interne ne doit pas s'en passer des normes internationales établies dans ce sens afin de garantir l'objectivité et l'indépendance de cette fonction.

Abordant les pratiques de l'audit interne dans la gestion efficace des collectivités locales, nos résultats ont prouvé ce qui suit :

« ... en fin de compte toutes ces activités ou pratiques de vérification interne et la présence d'un contrôleur financier permettent de veiller au respect du principe de la séparation de la fonction de l'ordonnateur et du comptable municipal, et par là à nous amener à une gestion efficace de nos ressources financières ».

Les responsables municipaux, à l'issue nos entretiens ont manifesté que les activités liées aux pratiques de l'audit interne améliorent la gestion de leur commune, à raison de la totalité des interviewés. Pour eux, ces pratiques ont permis une bonne gestion des deniers publics à travers la bonne maîtrise des dépenses publics, la maîtrise des pratiques onéreuses,

l'assurance de la validité des opérations, des montants et la détection des détournements. En effet, ces vérifications internes de la part des responsables municipaux permettent de fournir une assurance sur la manière dont sont gérées les ressources publiques. Ceci se rapproche des travaux de Unegbu & Isa Kida (2012). Selon eux, l'existence de l'audit interne dans les établissements publics contribue à l'amélioration de l'efficacité et de la bonne gestion à travers les assurances raisonnables qu'il peut donner sur la gestion intégrale ainsi que l'analyse des risques. D'autre part, Aurégan & Tellier (2018) concluent dans la même veine que la mise en place de l'audit interne permet aux managers d'utiliser les ressources disponibles de façon efficace et efficiente pour réaliser leurs objectifs organisationnels. Pour Coram & al. (2007), l'audit interne constitue un catalyseur permettant d'améliorer l'efficacité et l'efficience d'une organisation en fournissant des informations et des recommandations basées sur des analyses et des évaluations des données comptables et financières.

Toutefois, pour les raisons citées plus haut, l'existence d'une entité chargée de l'audit interne au sein de l'organigramme des collectivités locales s'avère d'une grande importance à la bonne marche des collectivités. Et ce, il faut qu'il y ait une volonté politique des élus locaux et responsables municipaux pour promouvoir l'institutionnalisation de la cellule de l'audit interne dans les communes et pour élargir le champ d'intervention au-delà des questions relatives à l'exécution du budget. En somme, la pratique de l'audit interne constitue alors l'outil qui permettra d'évaluer les réalisations des collectivités locales en vue de rendre leur gestion plus efficace et atteindre ainsi les objectifs de développement économique et social escomptés.

Conclusion

L'objectif étant de comprendre et d'expliquer les pratiques d'audit interne dans les collectivités locales. A travers une démarche méthodologique qualitative avec une posture interprétativiste basée sur une étude de cas multiple, nous nous sommes appuyés sur la méthode de recueil de données qu'est l'entretien semi-directif basé sur un guide d'entretien pour collecter les données primaires. Des documents (portant sur les concepts de collectivité locale en pays sous-développé, d'audit en général et particulièrement d'audit interne dans les organisations publiques) sont utilisés comme données secondaires et notre échantillon est

composé des responsables municipaux des communes urbaines togolaises. Nous avons utilisé l'analyse de contenu manuelle afin d'analyser les données recueillies.

Les résultats issus de cette recherche à partir de l'analyse des verbatims nous ont permis de constater que malgré la quasi-absence de la fonction de l'audit interne dans les communes togolaises, il existe des activités de vérification interne assimilables aux pratiques de l'audit interne dans les entités privées que posent les premiers responsables des communes. Ensuite, il est à noter que l'existence des pratiques de l'audit interne dans les communes togolaises contribue à l'amélioration de l'efficacité et de la bonne gestion à travers les assurances raisonnables qu'il peut donner sur la gestion intégrale ainsi que l'analyse des risques par les vérifications internes (respect des lois, protection du patrimoine, ...).

Cette recherche contribue aussi bien sur le plan théorique, méthodologique et managérial. Du point de vue théorique, cette recherche enrichit sur la littérature sur les pratiques de l'audit interne dans les collectivités locales en Afrique subsaharienne et particulièrement au Togo. Notre recherche contribue aussi à promouvoir l'utilisation des outils de gestion du secteur privé dans le secteur public qui sont jusqu'ici peu explorés en Afrique de l'ouest où les administrations en ont besoin pour booster leur management. Notre contribution méthodologique réside dans le choix du terrain de la recherche sur les communes urbaines et sur un échantillon donné, comparativement aux études antérieures (Gharrafi & Kerfali, 2019 ; Benlakouiri & El Hilali, 2019 ; Zaaam & Hainous, 2020) portant sur le concept similaire qui, à notre connaissance sont partis d'une approche strictement documentaire. Du point de vue managérial, cette recherche nous a permis de voir la spécificité de la pratique de l'audit interne dans nos communes africaines. Notre recherche renseigne également les administrateurs locaux sur l'apport indéniable de ces pratiques à la gestion efficace des communes ; ce qui fait appel aux administrateurs et aux élus des collectivités locales de repenser à prêter une attention particulière au rôle à valeur ajoutée de l'audit interne et à sa contribution sur l'efficacité de la gestion des collectivités locales, et de ce fait passer à l'institutionnalisation de la fonction de l'audit interne dans nos collectivités. Toutefois, comme tout travail de recherche, ce travail également n'est pas exempt de limites. La toute première est d'ordre méthodologique, liée à la taille et à la nature de l'échantillon par manque de données quantitatives ; ainsi, un travail de recherche par le biais d'un questionnaire portant

sur un échantillon aléatoire beaucoup plus important nous aurait certes donné plus d'informations et nous aurait permis de généraliser plus facilement nos résultats obtenus de façon statistique. Les limites découlent aussi du fait que nos informations collectées se limitent exclusivement aux communes urbaines Togolaises. De plus, le travail n'a pas pu aborder les autres catégories de communes notamment les communes rurales. Mais nous projetons dans nos recherches futures, d'élargir l'échantillon sur une population plus significative en prenant en compte, et les communes urbaines et les communes rurales pour comprendre leur pratique de l'audit interne à partir d'une démarche mixte (qualitative et quantitative). Également une possible ouverture sur l'influence des pratiques de l'audit interne sur la performance des collectivités locales au Togo.

Bibliographie

- Abibi J., « Les collectivités territoriales au Maroc à la lumière de la constitution de 2011 » 2015, *L'harmattan*.
- Auregan P. & Tellier A., « Utiliser des règles simples pour décider vite et bien : pour une approche simplexe du management stratégique » 2018, *Revue Internationale de Psychosociologie et de Gestion des Comportements Organisationnels*(58), p. 111-138.
- Azzarradi & Fikri, « Professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine : Réel besoin ou illusion de contrôle ? » 2018, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*(7).
- Bassrih M. & Akrich S., « La contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales » 2017, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 1, p. 61-79.
- Blanchet A. & Gotman A., « Série " L'enquête et ses méthodes " » 2007, Paris : Armand: *L'entretien (2e éd. refondue)*.
- Bouchardon P. & Gamas J.-B., « L'audit interne et le management des collectivités territoriales, La cartographie des risques » 2006, *Cahier de le recherche, IFACI*.
- Boullanger H., « L'audit interne dans le secteur public » 2013, *Revue Française d'Administration Publique*(148), p. 1029-1041.
- Bouzeggou A. & Ajair Z., « Contrôle externe et gouvernance des collectivités territoriales marocaines » 2015, *Revue Interdisciplinaire*, 1(1).
- Caldeira E. & Rota-Graziosi G., « La décentralisation dans les pays en développement : une revue de la littérature » 2014, *Revue d'économie de développement*, 22(4), p. 5-37.
- Carassus D., « La ville comme lieu de gouvernance » 2006, *XIème Colloque International du GRET, " Les politiques de la ville : entre cohésion sociale et intégration urbaine "*.
- Chairi Hourri H. & Laghzaoui F., « The external audit of local authorities in the light of today's reforms » 2016, *International Journal of Innovation and Applied Studies*, 17(4), p. 1155-1163.
- Chami M. & Salami N., « Audit des collectivités territoriales au Maroc à la lumière de la régionalisation avancée : défis et perspectives » 2016, *Revue d'Etudes en Management et Finance D'Organisation*(3).

- Channez Krim., « Ce que les enquêtes concernant l'audit interne et la gestion des risques nous révèlent sur les pratiques dans les collectivités territoriales » 2016, *IFACI, Revue Audit-Risques et Contrôle, 2nd trimestre*(6).
- Coram P., Ferguson C. & Moroney R., « Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud » 2008, *Accounting & Finance, 48*(4), p. 543-559.
- Daanoune R. & Chilouah I., « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc - Cas d'une commune urbaine » 2018, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*(4).
- De Visscher C. & Petit L., « L'audit interne dans l'administration publique : un état des lieux dans les ministères fédéraux » 2002, *Revue du Centre d'Etudes et de Recherches en Administration publique*(5), p. 73-100.
- Djib F. & El Bahcir W. M., « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Sénégal : une étude exploratoire » 2019, *XXVIIIème Conférence Internationale de Management Stratégique* .
- Dupuis J., « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques » 2009, *Paris: PUF*.
- El Azzaoui A. M. & Ichou R. A., « Contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : cas de la région Fès-Meknès » 2021, *Revue Internationale des Sciences de Gestion, 4*(1), p. 874-893.
- Glaser B. G. & Strauss A. L., « The discovery of grounded theory : Strategies for qualitative research » 1967, *Chicago, IL : Aldine*.
- Hamidouche M. & Belhadi A., « Les attributs de l'audit externe pour une information financière de qualité » 2018, *Revue Nouvelle Economie, 1*(18).
- Ho J. L., Huang C. J., & Wu A., « The impact of management control systems on efficiency and quality performance, An empirical study of Taiwanese correctional institutions » 2011, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, p. 77-94*.
- IFACI, « L'audit interne et le management des collectivités territoriales » 2006, *Paris*.
- Jaouhari L., Goumari s. & Jaouhari R., « Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : Approche théorique » 2021, *Revue Française d'Economie et de Gestion, 2*(4), p. 1-26.

- Jóhannesdóttir A. M., Kristiansson S. N., Sipiläinen N. & Koivunen R., « Internal audit in the public sector - comparative study between the Nordic countries : The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries » 2018, *Icelandic Review of Politics and Administration*, 14(2), p. 19-44.
- Khoudry Driss & Briga Y., « Le guide d'audit communal, l'outil du manager local » 1998, (éd. *Maghrébines*). Casablanca.
- Lahjouji K. & El Menzhi K., « Le Nouveau Management Public au Maroc, quels apports? » 2018.
- Maman A. & Magnangou E., « L'organisation interne de la collectivité comme stimulateur de la gouvernance locale : une illustration par le cas togolais » 2019, *Revue Africaine de Gestion*.
- Miles H. B. & Huberman A. M., « Analyse des données qualitatives » 2003, *Bruxelles: Edition de Boeck*.
- Nyanda, P. G. N. & DONGUE, G. H. S., « Mobilisation des transferts intergouvernementaux et dépenses des collectivités locales au Cameroun : Cas de la ville de Douala » *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(2).
- Osman A. M. & Meyssonier F., « Les pratiques de contrôle de gestion des entreprises à Djibouti » 2019, *revue Recherches en Sciences de Gestion*, (131), p. 113-134.
- Pailot P., Poroli C., Lee-Gosselin H. & Chasserio S., « Contribution à une lecture catégorielle et interactionniste de la légitimité des femmes entrepreneures » 2015, *Revue de l'Entrepreneuriat*, 14(2), p. 31-57.
- Rispal H. M. & Jouison-Laffitte E., « La contribution des méthodes qualitatives au développement du champ de l'entrepreneuriat » 2015, *Revue de l'Entrepreneuriat*, 14, p. 15-40.
- Singock S. C. & Tchatchoua N. M., « Mécanismes de gouvernance spécifiques et performance des collectivités territoriales décentralisées : analyse de l'efficacité dans la gestion budgétaire des communes camerounaises » 2021, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 5(1), p. 335-356.

- Tankpé T. A., « Les pratiques du contrôle de gestion au service de la performance des collectivités locales au Togo » 2015, *Revue CEDRES-Etudes-Sciences de gestion 2ème Semestre*(2).
- Togodo A. A., « Impact des Facteurs de Contexte sur le Design des Systèmes de Contrôle de Gestion dans les Collectivités Locales Béninoises » 2012, Thèse pour l'obtention du Doctorat en sciences de gestion.
- Togodo A. A. & Van Caillie D., « Outils de contrôle de gestion et performances des collectivités locales : état de la littérature » 2009, *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*
- Unegbu A. O. & Isa Kida M., « Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management » 2012, *Jornal of Emerging Trends un Economics and Management Sciences (JETEMS)*, 2(4), p. 304-309.
- Yatta F., « La décentralisation fiscale en Afrique : enjeux et perspectives » 2009, Karthala, Paris.
- Zaam H. & Hainous M., « Le contrôle des collectivités territoriales marocaines : typologie, limites et justification de la mise en place de l'audit interne » 2020, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(4), p. 168-190.