

Impact de l'environnement du contrôle interne sur la performance globale des Entreprises et des Etablissements Publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement

Control environment impact on the overall performance of Moroccan Public Enterprises and Establishments subject to the accompanying monitoring

Auteur 1 : OUASHIL M'bark,

OUASHIL M'bark , Enseignant Chercheur
Laboratoire de Recherche en Economie, Management, Finance et Stratégies des Organisations
LAREMSO-FSJES Mohammed VI - Université Hassan II, Casablanca

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : E OUASHIL . M « Impact de l'environnement du contrôle interne sur la performance globale des Entreprises et des Etablissements Publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 16 » pp: 704 – 739.

Date de soumission : Janvier 2023

Date de publication : Février 2023



DOI : 10.5281/zenodo.7755766
Copyright © 2023 – ASJ



Résumé

L'environnement de contrôle constitue le socle du contrôle interne dans la mesure où son efficacité affecte le reste du processus. Il revêt une importance particulière dans le contexte des organisations publiques où la nécessité de protection des deniers publics et d'amélioration de leur performance prédominent. L'objectif de notre article est d'étudier l'impact des composantes de l'environnement de contrôle interne sur la performance globale des entreprises et des établissements publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement. Notre démarche méthodologique est déclinée en deux étapes. La première est qualitative à caractère exploratoire en optant à des entretiens semi directifs (5 personnes interviewées) et une étude documentaire. La deuxième est quantitative confirmatoire par questionnaire auprès de 51 personnes appartenant aux établissements objet de notre travail.

Les résultats confirment l'impact positif de l'environnement du contrôle interne sur la performance globale des EEP soumis au contrôle d'accompagnement et ce à travers ses facteurs : Intégrité et valeurs éthiques ; Structure organisationnelle et gouvernance de l'organisation ; Attribution des pouvoirs et responsabilités et ; Engagement à un niveau de compétence. Néanmoins, la recherche met en évidence l'existence d'autres facteurs impactant ladite performance. En effet, le renforcement l'environnement de contrôle de ces organisations, notamment par une implication des organes de gouvernance et de la direction, contribuera à l'amélioration de la performance globale des EEP.

Mots clés : contrôle interne, environnement de contrôle, performance globale, organisation publique

Abstract

Insofar as how well it affects the rest of the process, the control environment serves as the foundation for internal control. It is of particular importance in the context of public organizations, where the need to protect public funds and improve their performance predominate. The purpose of our article is to examine how the elements of the internal control environment affect overall performance of Moroccan Public Enterprises and Establishments (PEE) subject to the accompanying monitoring. Our methodology is divided into two phases. The first is a qualitative exploratory study by opting for semi-structured interviews (5 people interviewed) and a documentary study. The second is a quantitative confirmatory survey with 51 participants who are affiliated with the establishments that are the focus of our research. The results confirm the positive effects of the internal control environment on the overall performance of EEPs subject to the accompanying monitoring, through its factors: Integrity and ethical values; organizational structure and governance of the organization; Allocation of powers and responsibilities and; Commitment to a skill level. Nevertheless, the research shows that there are more elements affecting this performance. In fact, boosting the overall performance of PEEs would depend on strengthening the control environment of these organizations, especially with the the involvement of governance bodies and management.

Keywords: internal control, control environment, performance, public organization

Introduction

L'adoption des systèmes de contrôle interne adéquats est considérée comme un facteur clé de la bonne gouvernance des organisations, tant dans le secteur privé que dans le secteur public (OCDE, 2016). Ce processus de contrôle organisationnel revêt une importance particulière dans les organisations publiques où l'utilisation des ressources publiques et l'importance économique et sociale des activités menées rendent encore nécessaire la mise en place d'activités de contrôle et de surveillance adéquates (Cohen, 2012).

La nécessité de sauvegarder le patrimoine de l'Etat et l'adoption d'instruments de contrôle n'est pas une nouveauté. Certaines recherches ont montré que l'utilisation des formes d'audit et de contrôle internes existaient dans les populations les plus âgées (Brink, 2009).

Dans le contexte du processus de modernisation de la sphère publique, dans le cadre de Nouveau Management Public caractérisé par l'introduction d'outils et de techniques de comptabilité répandus dans le secteur privé (Hood, 1991), il est également estimé que l'adoption de systèmes de contrôle interne adéquats peut contribuer à améliorer l'efficacité, la transparence, la reddition des comptes et, plus généralement, à promouvoir la bonne gouvernance du secteur public (Cohen, 2012). En outre, certaines organisations internationales, notamment l'OCDE, attribuent au système de contrôle interne la capacité de répondre à un besoin particulièrement important dans le secteur public : la nécessité que les opérations soient menées de manière éthique, c'est-à-dire en faisant référence à l'intérêt général, la protection des ressources publiques contre la mauvaise gestion, la prévention de la corruption, la fraude et les irrégularités et également, améliorer la performance des organisations publiques (Cohen, 2012).

L'objectif du présent article est d'étudier l'impact de l'environnement de contrôle interne sur la performance globale des organisations publiques. Nous allons essayer de répondre à la problématique suivante : quel est l'impact de facteurs de l'environnement de contrôle sur la performance globale des Entreprises et des Etablissements Publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement ?

Pour répondre à cette question centrale, nous allons mener une revue de littérature sur l'impact de l'environnement de contrôle interne sur la performance globale (1). Ensuite, les choix méthodologiques seront exposés (2). Enfin, nous allons présenter et discuter les résultats de l'étude qualitative et quantitative (3 et 4).

1. Revue de littérature

Dans la sphère publique, le contrôle interne revêt une importance particulière où la rationalisation des dépenses, la sauvegarde du patrimoine de l'Etat, la transparence et l'éthique dans l'exécution des actions, sont, entre autre, les objectifs du processus de modernisation de ce secteur dans le cadre du mouvement de nouveau management public.

1.1.Importance du contrôle interne dans les organisations publiques

Le concept de système de contrôle interne, dont le développement et la mise en œuvre dans les organisations ont fait l'objet d'analyses et de débats dans de nombreuses études académiques et empiriques, fait référence à des outils permettant de fournir des garanties raisonnables à la direction et à l'organe de gouvernance quant à l'exécution des actions et des opérations d'une façon éthique, efficace et efficiente, à la fiabilisations des informations internes et externes et à la conformité de ces opérations et ces actions aux lois et règlements. Autrement dit, c'est un processus qui influence le comportement des personnes dans l'organisation publique.

En outre, l'adoption du contrôle interne dans le contexte des organisations publiques est une mesure susceptible de favoriser le bon usage des ressources publiques, pour limiter la corruption, un phénomène qui revêt une importance particulière dans la sphère publique, et pour promouvoir la bonne gouvernance publique (Cohen, 2012). Force est de constater le rapport de l'ACFE (2018) qui a mis en évidence le coût de la corruption dans la sphère publique, et qui est dû, entre autre, aux dysfonctionnements du contrôle interne.

Selon le référentiel COSO (2013), cinq composantes liés forment le contrôle interne global d'une organisation : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et communication et le pilotage. Dans notre travail, nous allons se focaliser sur l'environnement de contrôle et son effet sur la performance globale des organisations publiques.

1.2.L'environnement de contrôle en tant que socle du contrôle interne

L'environnement de contrôle conditionne la qualité du contrôle interne globale de l'organisation (Intosai, 2004 ; Pwc et Ifaci, 2014). Par conséquent, sans environnement de contrôle favorable, l'organisation ne peut pas maîtriser ses activités : il s'agit d'un élément fondamental pour les autres composantes du contrôle interne.

Selon L'INTOSAI (2004), l'environnement de contrôle reflète « la culture d'une organisation puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation de son personnel au besoin de contrôle. Il constitue le fondement de toutes les autres composantes du contrôle interne, en fournissant une discipline. Les facteurs constitutifs de l'environnement de contrôle sont : l'intégrité tant personnelle que professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel ; l'engagement à un niveau de compétence ; le style de management (en l'occurrence, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer); la structure de l'organisation; les politiques et les pratiques en matière de ressources humaines ».

Le référentiel COSO (2013) décline cette composante en cinq principes qui garantissent un environnement de contrôle favorable (Arwing, 2013 ; Pwc et Ifaci, 2014):

1. L'organisation démontre son engagement envers l'intégrité et les valeurs éthiques : la direction de l'organisation doit créer une culture de travail basée sur des valeurs d'intégrité et d'éthique, expliquant le comportement souhaité. En outre, elle doit veiller à créer une culture de risque auprès de ses collaborateurs (Arwing, 2013). Dans ce sens, la direction communique à tous les niveaux de l'organisation, publique ou privée, l'importance d'une culture de contrôle cohérente avec ses valeurs internes ;
2. Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis de la direction et surveille les développements ainsi que les résultats du contrôle interne. Cela signifie que c'est le conseil, en tant qu'organe délibérant, qui assume la responsabilité absolue de l'organisation. Il s'assure du bon fonctionnement du processus de contrôle interne. Cela nécessite que l'organe délibérant partage les rôles et les responsabilités en matière du contrôle interne au sein de l'organisation, à travers divers comités spécialisés (Code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP, 2012) ;
3. Après examen de l'organe délibérant, la direction définit les structures, les liens hiérarchiques et les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs de l'organisation. Dans ce sens, la direction devrait répartir les responsabilités entre le personnel, en tenant compte les qualifications de chaque personne ;
4. L'organisation manifeste son engagement à attirer, former et fidéliser les personnes compétentes en fonction de leurs objectifs. Cela requiert une définition préalable des compétences par tâches/responsabilités. Dans une économie de plus en plus axée sur le savoir, l'organisation vise également à assurer une formation continue à son personnel en vue de s'adapter aux évolutions de son environnement ;

5. L'organisation veille à la reddition des comptes de chaque personne en matière de contrôle interne. En effet, les responsabilités de chacun au sein de l'organisation doivent être claires et communiquées.

1.3.Eléments de l'environnement du contrôle interne

L'environnement de contrôle interne est décliné en six facteurs, selon le référentiel COSO (2013) : l'intégrité et les valeurs éthiques, l'engagement en faveur de développement des compétences, le style de management, la structure organisationnelle et la gouvernance, l'attribution des pouvoirs et des responsabilités, les politiques et les procédures liées aux ressources humaines.

1.3.1. Intégrité et valeurs éthiques

Ces deux éléments impliquent que les bonnes habitudes sont ancrées au sein de l'organisation publique à tous les niveaux (personnel et organes dirigeants), notamment les valeurs de respect des règles, normes légales, réglementaires et constitutionnelles, mais aussi le respect du principe d'intérêt général. Ces principes d'intégrité et d'éthique doivent guider les gestionnaires des deniers publics (Pwc et Ifaci, 2014). L'OCDE regroupe ces valeurs dans la notion de l'intégrité publique que considère « la conformité et l'adhésion sans faille à une communauté de valeurs, de principes et de normes éthiques aux fins de protéger l'intérêt général contre les intérêts privés et de lui accorder la priorité sur ces derniers au sein du secteur public » (OCDE, 2018).

Pour l'OCDE (2018), les démarches traditionnelles visant la prévention des organisations publiques des pratiques impactant le principe d'intérêt général ont montré leurs limites. Elles sont axées sur la conformité aux règles et les sanctions plus sévères. Devant ces limites, les valeurs d'intégrité et d'éthiques publiques sont qualifiées comme une réponse stratégique pour faire face, notamment au risque de corruption (ACFE, 2018 ; OCDE, 2018).

La corruption constitue un risque émergent dans le secteur public. Force est de constater que 31% des cas de corruption, dans la région du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord, concernent le secteur public, et ce, suivant le rapport de l'ACFE (2018). Selon l'OCDE (2018), ce risque peut être maîtrisé par l'instauration d'une « culture d'intégrité publique » dont les dirigeants et les organes de gouvernance des organisations publiques ont un rôle primordial. Dans ce sens, ils doivent faire preuve d'exemplarité, d'intégration et de respect de ces valeurs et de veiller à

les diffuser auprès de différents niveaux de leurs organisations (OCDE, 2018 ; Renard, 2012 ; COSO, 2013). Ces valeurs s'inscrivent dans un cadre « plus général de la gestion et de la gouvernance publique » (OCDE, 2018).

Au Maroc, le code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP, publié par la Commission Nationale de Gouvernance d'Entreprise, dispose que le management et les organes de gouvernance doivent établir les chartes, les règlements intérieurs, les codes et les manuels de normes, qui doivent être respectés à tous les niveaux des EEP. Selon, Renard (2012), tout manquement éthique pourra impacter négativement la réputation de l'organisation et donc son futur.

1.3.2. Implémentation des organes de gouvernance

Les organes de gouvernance de l'organisation sont tenus de définir les objectifs assignés à l'organisation en tenant compte des attentes des différentes parties prenantes (collaborateurs, citoyens, Etat...) (Pwc et Ifaci, 2014). Le code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP recommande aux organes de gouvernance des EEP l'instauration des structures spécialisées telles que le comité d'audit, le comité des rémunérations et des nominations, le comité de la stratégie et des investissements et le comité de gouvernance (CNGE, 2012). Chaque comité établit sa propre charte.

Le référentiel COSO recommande la prise en considération de tous les éléments contribuant à l'amélioration de la qualité du contrôle interne, notamment des recommandations du comité d'audit. Ainsi que le renforcement de la cohérence entre les différents niveaux de l'organisation (fonction productive, fonction support, fonction stratégique).

1.3.3. Structure de l'organisation

La structure de l'organisation doit être définie de telle manière à délimiter les pouvoirs et les domaines de responsabilité et les délégations de pouvoirs. Ainsi, elle doit permettre la reddition des comptes et la définition des canaux d'information appropriés (Intosai, 2004).

Suivant le COSO (2013), chaque organisation doit définir ses structures organisationnelles et les rattachements nécessaires pour « planifier, exécuter, contrôler et évaluer les activités de l'entité » (Pwc et Ifaci, 2014) d'une part, et d'autre part, pour assurer une séparation des tâches. Dans ce sens, le système d'information peut contribuer à la délimitation des responsabilités des collaborateurs de l'organisation.

1.3.4. Gestion des ressources humaines

Selon Renard (2012), un bon environnement de contrôle suppose de la compétence et de l'intégrité dans la gestion des ressources humaines.

Dans ce sens, il est pertinent de s'assurer de la justice sociale entre les collaborateurs de l'organisation avec une politique salariale équitable et égalitaire, une politique de formation claire et utile, une répartition convenable des effectifs afin d'assurer un bon déroulement du processus de contrôle interne (Pwc et Ifaci, 2014 ; Intosai, 2004).

1.4. Environnement de contrôle et performance des organisations publiques

Avant d'aborder l'impact de l'environnement de contrôle sur la performance, il y a lieu de définir ce concept dans le contexte des organisations publiques.

1.4.1. Concept de performance dans le contexte public

La performance est un concept ambigu, flou et multidimensionnel. Le contexte des organisations publiques revêt un caractère particulier et complexe pour cerner ce concept imprécis et indéfini.

La revue de littérature autour de ce concept révèle un très grand nombre de définitions « qui se chevauchent et qui sont souvent inadéquates, soit parce qu'elles sont trop générales, soit parce qu'elles ont été adoptées sans critique par d'autres disciplines » (Maurel et al., 2014). Dans ce sens, il y a lieu de noter l'absence d'un accord quant à la définition de la performance publique. Chose qui conduit à l'utilisation des concepts et des dimensions propres à la sphère privée, telles que la rentabilité et la productivité. Cependant, selon Pollitt (2001), le recours aux mêmes concepts n'implique pas nécessairement des décisions, des effets et des pratiques similaires.

Dans le présent travail, nous avons retenu la définition de Maurel et al. (2014), qu'on considère la plus globale et qui tient en compte les considérations de chaque partie prenante de l'organisation publique. Dans ce sens, ils associent la performance à « la capacité d'une organisation publique à maîtriser ses ressources humaines, financières et organisationnelles, afin de produire une offre de services publics adaptée, en qualité et quantité, répondant aux besoins de ses parties prenantes et générant des effets durables vis-à-vis de son territoire » (Maurel et al., 2014).

1.4.2. Revue des travaux empiriques

L'environnement de contrôle est le fondement de tout système de contrôle. Il a un impact significatif sur la perception du contrôle par les collaborateurs. En outre il est considéré comme la base de tout système de contrôle interne efficace (Pwc et Ifaci, 2014 ; Renard, 2012 ; Intosai, 2004).

Le cadre de référence du COSO a mis l'accent sur le rôle de la direction dans la qualité de cette composante essentielle. Ainsi, elle doit faire preuve d'exemplarité dans le respect des procédures, des règles éthiques et d'intégrité instaurées et l'engagement en faveur de développement des compétences de son personnel. À cela s'ajoute une organisation claire et adaptée à la nature de son activité et de son environnement de travail. Dans ce sens, l'engagement de la direction dans la création d'un environnement de contrôle interne sain contribue à l'amélioration de la performance de l'organisation (Onumah et al., 2012).

L'intégrité et les valeurs éthiques incitent les collaborateurs à travailler pour l'intérêt de l'organisation au lieu d'un intérêt personnel et tout comportement opportuniste, ce qui améliorera le niveau de rentabilité de l'organisation (Berrone et al, 2005). Ainsi, d'autres chercheurs lient l'adoption de ces valeurs à la satisfaction des parties prenantes (Al Thuneibat et al 2015).

Akhlaffou et al. (2017) ont mené une étude qualitative auprès de 11 EEP marocains de différentes catégories. L'étude a visé l'analyse de la nature des liens existant entre le climat éthique et la performance individuelle au sein des EEP. Ces auteurs ont conclu que l'éthique est un pilier de la performance individuelle dans les EEP. Ces valeurs contribuent au renforcement de la confiance organisationnelle et par conséquent à une amélioration de la performance.

Quant à l'engagement pour l'amélioration des compétences, il consiste à permettre au personnel d'avoir des connaissances et des compétences nécessaires pour la réalisation des tâches, qui mèneront à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Suivant une étude menée par Khamis (2013) au sein des institutions financières tanzaniennes, l'environnement de contrôle interne a un impact positif sur la performance financière de ces organisations. Dans le même cadre, Mawanda (2008) a confirmé cet impact à travers une étude de cas d'une université à Uganda. Ainsi, Worku (2017) a conclu l'existence d'une relation

positive entre l'environnement de contrôle avec la performance financière des entreprises éthiopiennes opérantes dans le secteur de la logistique.

Oppong et al. (2016) ont réalisé une étude sur l'influence du contrôle sur la performance des organisations non gouvernementales. Les auteurs ont conclu que l'environnement de contrôle impacte positivement la performance (efficacité, efficience et économie) de ces organisations, et ce, en mettant en place des codes de conduite sur les valeurs éthiques et d'intégrité.

1.4.3. Modèle conceptuel

La revue des travaux théoriques et empiriques mobilisés permet de conclure l'existence d'une relation positive entre l'environnement contrôle interne et la performance des organisations, quel que soit leur type.

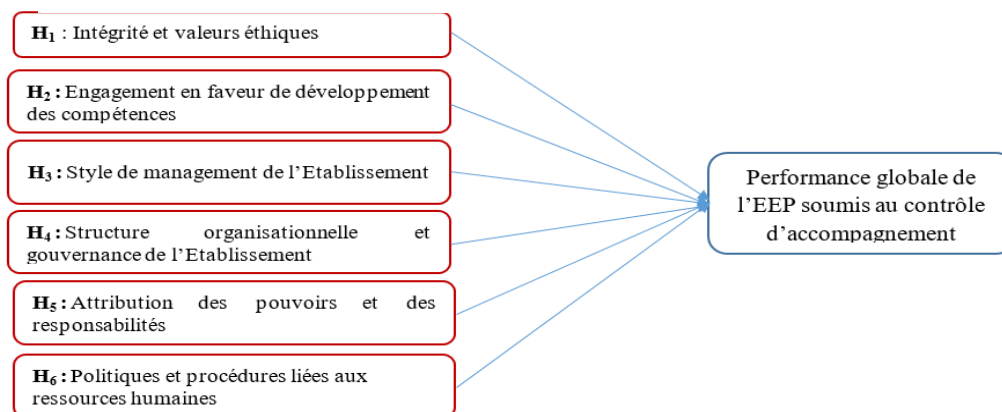
Ces conclusions nous ont permis de formuler nos hypothèses de recherche :

- **H₁ : L'intégrité et les valeurs éthiques ont un impact positif sur la performance globale des EEP**
- **H₂ : L'engagement en faveur de développement des compétences a un impact positif sur la performance globale des EEP**
- **H₃ : Le style de management de l'Etablissement a un impact positif sur la performance globale des EEP**
- **H₄ : La structure organisationnelle et la gouvernance de l'Etablissement ont un impact positif sur la performance globale des EEP**
- **H₅ : L'attribution des pouvoirs et des responsabilités a un impact positif sur la performance globale des EEP**
- **H₆ : Les politiques et procédures liées aux ressources humaines ont un impact sur la performance globale des EEP**
- **H₇ : L'environnement de contrôle interne a un impact positif sur la performance globale des EEP**

Le modèle conceptuel de recherche adopté dans le cadre de ce travail doctoral est basé sur le référentiel COSO (2013). Ce modèle est retenu à l'échelle internationale et adopté par la plupart des organisations notamment l'OCDE, l'INTOSAI et également dans des recherches académiques mobilisées. Ce modèle représente le contrôle interne en cinq éléments interconnectés qui permettent l'atteinte de trois catégories d'objectifs : objectif d'efficacité et d'efficience des opérations ; objectif de fiabilité des informations et objectif de conformité aux lois et règlements en vigueur.

Ce modèle met en évidence la relation positive et directe entre l'environnement de contrôle interne et la performance globale des EEP marocains soumis au contrôle d'accompagnement, objet de notre étude.

Figure 1: Modèle de recherche (Source : réalisé par nous-même)



2. Choix méthodologiques

Pour atteindre notre objectif, nous avons mobilisé, dans le cadre du paradigme positiviste aménagé, les méthodes mixtes séquentielles exploratoires en deux étapes : une première qualitative a visée d'exploration du contexte, d'affinement du modèle et une deuxième quantitative (Creswell, 2015).

L'étude qualitative exploratoire a été menée en mobilisant des entretiens semi directifs avec différents intervenants dans le processus de contrôle des EEP marocains : deux Contrôleurs d'Etat (DEPP), un Trésorier payeur (DEPP), un Magistrat (Cour des Comptes) et un Inspecteur des Finances (IGF). Nous avons opté également à une étude de différents documents relatif aux EEP (décrets, lois, règlements, arrêté, rapports de la Cour des Comptes, rapports d'activité annexé aux lois des finances, etc.). Cette étude exploratoire nous a permis, entre autre, d'affiner les échelles de mesure utilisées dans notre questionnaire. Ces résultats ont servi également pour la validation de notre questionnaire utilisé lors de la phase quantitative confirmatoire.

La phase quantitative a été menée auprès de l'ensemble des EEP soumis au contrôle d'accompagnement avec nombre total de 24 (rapport d'activité DEPP, 2017). Nous avons administré le questionnaire auprès de trois personnes relevant de trois entités différentes de chaque EEP (service chargé de la comptabilité générale, service chargé d'audit interne et service chargé des achats), entre Juin et Novembre 2018. Au terme de cette phase, nous avons

collecté les données issues de 51 personnes relevant de 19 EEP (soit un taux de réponse de 71%). Ces données ont été analysées sous le logiciel statistique SPSS (V.21).

L'étude empirique sera menée au sein des Entreprises et des Etablissements Publics soumis au contrôle d'accompagnement. Ces organisations publiques présentent un terrain favorable pour l'étude de cette problématique. En vertu de la loi 69-00 relatif au contrôle financier de l'Etat sur les EEP et autres organismes, les EEP soumis au contrôle préalable et justifiant de la mise en œuvre effective d'un système d'information, de gestion et de contrôle interne évoluent vers le contrôle d'accompagnement. C'est un contrôle allégé par rapport au contrôle préalable et offre plus d'autonomie à ces organisations publiques en terme de contrôle étatique. En effet, le contrôle interne est un facteur déterminant pour l'allègement de contrôle étatique. C'est dans ce sens que nous avons opté pour ces organisations publiques pour l'étude de l'impact d'un système de contrôle interne sur leur performance globale.

3. Résultat de l'étude exploratoire

L'environnement de contrôle est le socle de tout processus de contrôle interne.

3.1.Intégrité et valeur éthiques

La constitution de 2011 dispose que les agents de la fonction publique doivent exercer leurs fonctions « selon les principes de respect de la loi, de neutralité, de transparence, de probité, et d'intérêt général » (article 155).

Ces principes doivent être concrétisés dans « une charte des services publics [qui] fixe l'ensemble des règles de bonne gouvernance relatives au fonctionnement des administrations publiques, des régions et des autres collectivités territoriales et des organismes publics » (Article 157 de la constitution). Cette charte constitue un guide pour les agents de la fonction publique pour l'accomplissement de leurs fonctions.

Selon le Ministère chargé de la Réforme de l'Administration et de la Fonction Publique, la charte des services publics constitue un cadre de référence des valeurs et des règles pour fournir un service public adéquat aux citoyens-usagers. L'objectif derrière cette charte est de (Cour des Comptes, 2018, p210) : Renforcer la primauté du droit ; Garantir l'égalité d'accès aux services publics ; Réaliser l'équité et renforcer les valeurs de la démocratie ; Renforcer l'ouverture et la transparence dans la gestion des affaires publiques ; Promouvoir l'intégrité, la crédibilité et

l'impartialité dans l'exercice des fonctions publiques ; Améliorer la qualité des services fournis aux citoyens ; Développer la performance de l'administration et assurer son efficacité.

En outre, un projet de code d'éthique et de déontologie a été établi par le Ministère chargé de la Réforme de l'Administration et de la Fonction Publique pour les fonctionnaires relevant des administrations et des établissements publics. Ce code vise (Cour des Comptes, 2018) : L'établissement des principes, des normes et des règles d'éthique qui devraient guider la conduite d'un fonctionnaire dans l'exercice de ses fonctions ; Sensibiliser le fonctionnaire de ses devoirs et de ses obligations morales d'une manière à assurer la consolidation de son sens de responsabilité ; Renforcer la confiance du citoyen et de l'usager en l'administration et renforcer sa crédibilité ; Consacrer le principe de responsabilité à travers la disposition d'un outil efficace et pratique pour le contrôle administratif et l'auto- contrôle.

La Cour des Comptes a soulevé dans son rapport annuel (2018) des anomalies et dysfonctionnements dans certains établissements publics et qui peuvent être source du risque de *corruption et de fraude* (Cour des comptes, 2018). Force est de constater le rapport des arrêts rendus par la chambre de discipline budgétaire et financière de la Cour des Comptes au titre de l'année 2017¹. En effet, l'adoption de ce code constitue un cadre de référence pour les fonctionnaires de ces organisations. En outre, les dirigeants des EEP doivent faire preuve d'exemplarité dans le respect des principes de transparence, des valeurs d'intégrité et d'éthique et d'encourager les employés également à les respecter (CNGE, 2012).

3.2. Structure organisationnelle et gouvernance de l'Etablissement

L'arrêté² fixant les instruments de gestion des établissements publics prévoit certains principes de base pour la structure de l'organisation. Parmi ces principes : Limitation des niveaux hiérarchiques et des responsabilités ; Spécialisation et séparation des fonctions ; Regroupement des structures fonctionnelles et opérationnelles autour de la direction ; Allocation optimale des ressources humaines par rapport aux besoins de l'établissement public en assurant la formation de son personnel ; Délégation de pouvoir d'autorité et de responsabilité formalisée ; Fixation d'un cadre de référence pour la nomination aux postes de responsabilité ; Mise en place de procédures de contrôle.

¹ Cour des Comptes, 2018 « Recueil des arrêts rendus par la chambre de discipline budgétaire et financière au titre de l'année 2017 », rapport en 405 pages en arabe.

² Arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 1549-05 du 18 kaada 1426 (20 décembre 2005) fixant les instruments de gestion des établissements publics éligibles au contrôle d'accompagnement

Ces principes corroborent avec les lignes directrices de l'INTOSAI (2004) basées essentiellement sur : La délimitation de pouvoirs et domaines de responsabilité ; Les délégations de pouvoirs et obligation de rendre compte ; Les canaux d'information appropriés.

En outre la constitution de 2011 (Article premier) et le code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP ont rendu l'obligation de reddition des comptes, un principe fondamental de l'exercice de toute fonction dans la sphère publique.

La structure organisationnelle de l'établissement public comprend des *fonctions support et d'appui* : fonction logistique liée à la gestion des ressources humaines, la gestion des approvisionnements et des achats ; fonction financière et informatique comprenant la gestion financière et budgétaire et les systèmes d'information et une fonction de contrôle intégrant des fonctions de contrôle de gestion, d'audit interne et d'inspection, le cas échéant, et des structures opérationnelles liées au métier de l'établissement. L'arrêté précité recommande d'adapter la structure organisationnelle aux spécificités de l'activité de l'EEP.

Le code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP (2012), oblige ces organisations d'adopter des mesures prévues dans ce code, en vue d'améliorer leur gouvernance.

Ce code prévoit des lignes directrices pour une organisation des organes de gouvernance des EEP, qui doivent contribuer dans le pilotage stratégique et le pilotage des performances de ces établissements. Ce code s'inspire des orientations de l'OCDE en matière de gouvernance des organisations publiques.

3.3.Attribution des pouvoirs et des responsabilités

L'arrêté précité dispose que chaque structure organisationnelle doit être basée sur une attribution des pouvoirs et des responsabilités formalisées en tenant comptes les engagements financiers de l'EEP.

3.4.Engagement à un niveau de compétence et politiques de gestion des ressources humaines

Le capital humain constitue la force locomotive des EEP. Dans ce sens, le législateur marocain a formalisé, depuis l'indépendance³, les procédures liées aux fonctionnaires de l'Etat. Outre le code de travail institué par la loi 65-99, l'arrêté fixant les outils de gestion des EEP stipule

³ Dahir de 1958 portant statut général de la fonction publique.

certaines bases de statuts de personnel de ces entités publiques. Ces bases portent essentiellement sur les avantages au personnel. Ainsi, il dispose la formation du personnel afin d'assurer leur mise à niveau et une allocation optimale des ressources.

Cette dernière, qui constitue un pilier pour la modernisation des EEP, a fait l'objet de critique par la Cour des Comptes. Cet organe a soulevé dans son rapport de 2018 une discordance entre les besoins des administrations et la formation continue, qui consomme des crédits budgétaires importants (Cour des Comptes, 2018).

3.5. Environnement de contrôle et performance globale des EEP

Si la notion de la performance des organisations publiques est imprécise dans la littérature, elle reste vague et ambiguë auprès de différents acteurs des EEP. *« Je pense que la performance d'un établissement public est le degré d'atteinte de ses objectifs et la réalisation de ses missions par rapport aux moyens (financiers, personnel, etc.) dont il dispose »* (IGF, MEF). Cette définition corrobore aux notions d'efficacité, d'efficience et d'économie, que plusieurs auteurs ont citées dans la littérature. *« L'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût. L'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources. Ainsi, on peut dire que la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficience. Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions susvisées qui la composent. »* (CE1, DEPP-MEF).

L'aspect financier demeure la dimension la plus dominante dans l'analyse de la performance des EEP marocains, *« mais la tendance actuelle tend vers la performance sociale sociétale, on parle aussi de la performance globale qui englobe à la fois plusieurs dimensions de performance »* (Magistrat, CDC).

Les indicateurs de mesure de cette performance diffèrent selon le type de l'EEP entre *« indicateurs financiers pour les EPIC et taux de réalisation des projets (paiement, décaissement) pour les EPA »* (CE2, DEPP-MEF). Ces différents indicateurs peuvent être regroupés en deux : *« Critères économiques et financiers (exécution des projets et consommation des crédits budgétisés) ; Critères sociaux (impacts directs sur les indicateurs d'activité de base afférents au service public : par exemple taux de scolarisation, taux de branchement en eau potable et assainissement, taux d'électrification, etc.) »* (TP, DEPP-MEF).

Le contrôle interne, s'avère un processus ayant une valeur ajoutée pour les EEP. « *L'EEP peut être performant s'il dispose d'un processus de contrôle interne permettant l'atteinte de ses objectifs* » (Magistrat, CDC). En effet, il y a un impact positif du contrôle interne sur la performance des EEP « *je pense que le contrôle interne est un processus clé qui peut aider les EEP à maîtriser leurs risques et par conséquent tendre vers la performance souhaitée* » (CE2, DEPP-MEF).

L'atteinte de l'objectif de performance est garantie par un environnement de de contrôle interne efficace. Cet objectif lui-même dépend d'autres facteurs : « *le maintien d'un processus de contrôle interne efficace est la responsabilité de l'organe de gouvernance, le comité d'audit et la direction de l'Etablissement. S'ils sont impliqués, le contrôle interne donnera de la valeur ajoutée et aidera l'Etablissement à atteindre ses objectifs. L'implication de ces acteurs contribuera à l'instauration d'un environnement de contrôle interne efficace* » (IGF, MEF).

Il ressort de l'analyse qualitative menée que le modèle du contrôle interne existant dans les EEP s'inspire du cadre de référence COSO (2013). Ce cadre définit le contrôle interne à travers cinq variables : environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication et pilotage. L'environnement de contrôle, objet du présent article, est décliné en six facteurs : intégrité et valeurs éthiques ; engagement en faveur de développement des compétences ; style de management et gouvernance des EEP ; structure organisationnelle ; attribution des pouvoirs et des responsabilités et les politiques et les procédures liées aux ressources humaines.

Les résultats de cette phase nous ont permis de confirmer les le modèle de recherche et des hypothèses formulées. Ainsi, ils seront la base d'élaboration de notre questionnaire de l'étude quantitative, qui va nous servir pour la validation de notre modèle.

4. Résultats de l'étude quantitative

4.1. Présentation de l'échantillon et du profil des répondants

Tableau 1: Présentation de l'échantillon et du profil des répondants

Nombre d'EEP	19.
Nature d'activité	74% ont une activité marchande ; 16% ont une activité non marchande ; 10% sont des institutions financières publiques.
Secteurs d'activité	21% des EEP relèvent du secteur de l'Equipeement, de transport de la logistique et de l'eau ; 16% font partie des secteurs de l'agriculture et de tourisme.
Effectifs	42% ont un effectif inférieur à 100 personne ; 26% ont un effectif qui varie entre 100 et 500 ; 32% ont un effectif qui dépasse 1000 personne.
Budget d'investissement et de fonctionnement	48% des EP ont un budget de fonctionnement qui dépasse 200 MDH ; 77% ont un budget d'investissement qui dépasse 200 MDH.
Centralisation/décentralisation	53% des EEP ne sont pas délocalisées.
Répartition géographique	89,50% des EEP sont localisés dans les régions de Casablanca et Rabat.
Profil des répondants	40% sont des gestionnaires des marchés ; 33% sont des comptables ; 27% sont des auditeurs internes.
Formation	l'ensemble des répondants ont niveau de bac+5.
sexe	58% sont des hommes ; 42% sont des femmes.
Ancienneté	Les répondants ont une ancienneté moyenne de 5 ans dans leurs fonctions.

4.2. Vérification des hypothèses

Avant la vérification des hypothèses, nous avons mené une analyse factorielle exploratoire (AFE) dont l'objectif est la vérification de la structure latente d'un construit. Elle permet l'épuration des échelles de mesure d'un questionnaire. Ensuite, une analyse factorielle confirmatoire (AFC) a été mobilisé en vue de valider les construits et de confirmer leur structure factorielle lors de l'AFE. Elle permet la vérification de la validité convergente des construits (saturation élevée des items sur le facteur retenu) et la validité discriminante (saturation faible de ces items sur d'autres facteurs). Cette phase permet également d'estimer le modèle théorique

et de vérifier que l'influence des variables retenues est conforme aux attentes théoriques. Au terme de cette analyse, l'ensemble des facteurs de l'environnement du contrôle interne sont retenus à l'exception de l'échelle de « l'attribution des pouvoirs et des responsabilités » vu que l'analyse factorielle exploratoire nous indique une valeur de « *alpha de Cronbach* » inférieure au seuil préfixé (0,6).

Pour la vérification de chaque hypothèse, nous allons procéder à l'analyse de la corrélation de Pearson et l'analyse de la régression simple de la forme suivante :

$$Y(\text{performance globale}) = a(\text{constante}) + b(\text{coefficient})X(\text{variable de contrôle}) + \varepsilon$$

4.2.1. Intégrité et valeurs éthiques et performance globale des EEP

L'analyse de la corrélation révèle que l'intégrité et les valeurs éthiques sont corrélées positivement avec la performance globale des EEP, cette relation est forte de 77,9%.

Tableau 2: Corrélation entre l'intégrité et les valeurs éthiques et la performance globale

		PERFORMANCEGLOBALE	intégritéetvaleurséthiques
PERFORMANCEGLOBALE	Corrélation de Pearson	1	,779**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	51	51
intégritéetvaleurséthiques	Corrélation de Pearson	,779**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	51	51

****.** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral). *Source: Logiciel SPSS*

Une analyse de régression a été réalisée pour déterminer l'importance de la relation entre l'intégrité et les valeurs éthiques et la performance globale des EEP. Le tableau ci-après regroupe les coefficients standardisés, non standardisés et le niveau de signification. Cela

implique qu'il existe une relation linéaire positive entre l'intégrité et les valeurs éthiques et la performance globale des EEP.

Tableau 3: Test des coefficients (intégrité et performance globale)

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,896	,163		11,638	,000
	intégrité et valeurs éthiques	,433	,050	,779	8,710	,000

a. Variable dépendante : PERFORMANCE GLOBALE Source: Logiciel SPSS

Performance globale = 1,896 + 0,433 * intégrité et valeurs éthiques

La performance globale augmente par 0,433 quand l'intégrité et les valeurs éthiques augmentent par une unité supplémentaire. Même en l'absence des valeurs d'intégrité et d'éthiques dans les EEP, la performance globale reste positive (1,896). C'est-à-dire qu'il existe d'autres facteurs influençant la performance globale des organisations publiques marocaines. En effet, on peut accepter notre sous-hypothèse H1.

H1 : L'intégrité et les valeurs éthiques ont un impact positif sur la performance des EEP	Validée
--	----------------

4.2.2. Engagement en faveur de développement des compétences et performance globale des EEP

A l'instar de l'analyse de la variable « intégrité et valeurs éthiques », nous avons procédé à l'étude de la corrélation entre l'engagement en faveur de développement des compétences et la performance globale. Il en ressort, comme résumer dans le tableau ci-après, que les deux variables sont corrélées positivement. Cette relation est forte de 65,5%.

Tableau 4: Corrélation performance globale et engagement en faveur de développement de compétences

			PERFORMANCE GLOBALE	engagement en faveur de développement
PERFORMANCE GLOBALE	Corrélation de Pearson	de	1	,655**
	Sig. (bilatérale)			,000
	N		51	51
Engagement en faveur de développement	Corrélation de Pearson	de	,655**	1
	Sig. (bilatérale)		,000	
	N		51	51

****.** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).
SPSS

Source: Logiciel

Quant à la régression linéaire simple, elle montre aussi que l'engagement en faveur de développement des compétences a un impact positif sur la performance globale des EEP. Le tableau suivant présente les coefficients de régression et le degré de signification.

Tableau 5: Test de coefficients (performance globale et développement de compétences)

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	1,554	,288		5,392	,000
1 engagementenfaveurdedeve	,554	,091	,655	6,060	,000

a. Variable dépendante : PERFORMANCEGLOBALE

Source: Logiciel

SPSS

A partir du tableau précité, la relation entre la performance globale et la variable « engagement en faveur de développement des compétences » peut être de la forme suivante :

Performance globale = 1,554+ 0,554 * Engagement en faveur de développement des compétences

Il s'avère que la performance globale augmente par 0,554 quand l'engagement en faveur de développement des compétences augmente par une unité supplémentaire. En l'absence de cet élément fondamental pour un environnement de contrôle favorable, la performance des EEP reste positive (1,554). De ce qui précède, la sous-hypothèse H₂ est acceptée.

H₂ : L'engagement en faveur de développement des compétences a un impact positif sur la performance globale des EEP	Validée
---	----------------

4.2.3. Style de management de l'Etablissement et performance globale des EEP

Pour vérifier cette sous-hypothèse, on vérifiera dans un premier temps la corrélation entre le style de management et la performance globale des EEP, puis à l'aide de la modélisation linéaire on mesura l'impact de la première variable sur la deuxième. Le tableau ci-après présente les résultats de test de corrélation de Pearson.

Tableau 6: corrélation performance globale et style de management

		PERFORMANCEGLOBALE	stylemanagement
PERFORMANCEGLOBALE	Corrélation de Pearson	1	,686**
	Sig. (bilatérale)		,000
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). Source: Logiciel SPSS			

On remarque qu'il y a une relation forte entre la performance globale et le style de management de l'Etablissement (68,6%). En effet, l'impact de cette variable est positif sur la performance globale. En procédant à l'analyse de la régression linéaire simple (tableau ci-après), la performance globale des EEP augmente de 0,502 quand le style de management augmente d'une unité supplémentaire. En outre, avec une valeur nulle de la variable « style de management », la performance globale des EEP reste positive (1,729).

Tableau 7: Test de coefficients (style de management et performance)

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,729	,239		7,245	,000
stylemanagement	,502	,076	,686	6,603	,000

a. Variable dépendante : PERFORMANCEGLOBALE

Source: Logiciel SPSS

Par conséquent, la modélisation de l'impact de style de management des EEP sur leur performance globale est comme suit :

$$\text{Performance globale} = 1,729 + 0,502 * \text{Style de management de l'Etablissement}$$

En effet, la sous-hypothèse (H₃) est acceptée.

H₃ : Le style de management de l'Etablissement a un impact positif sur la performance des EEP	Validée
---	----------------

4.2.4. Structure organisationnelle, gouvernance et performance globale des EEP

En analysant la corrélation entre la variable « structure organisationnelle et gouvernance » des EEP marocains et leur performance globale, on remarque qu'il y a une relation forte entre les

deux variables (64,70%). En effet, l'impact de la variable « structure organisationnelle et gouvernance » est positif sur la performance globale des EEP.

Tableau 8: corrélation entre structure organisationnelle et performance			
		PERFORMANCEGLOBALE	structureorganisationnelle
PERFORMANCEGLOBALE	Corrélation de Pearson	1	,647**
	Sig. (bilatérale)		,000
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). Source: Logiciel SPSS			

La régression linéaire simple permet la modélisation de l'impact de la structure organisationnelle et la gouvernance sur la performance globale. Il en découle un impact positif de la variable explicative sur la variable à expliquer. La performance globale des EEP augmente de 0,436 quand la variable structure organisationnelle et gouvernance augmente d'une unité supplémentaire. Ainsi, avec une valeur nulle de cette dernière variable, la performance des EEP reste positive (1,961).

$$\text{Performance globale} = 1,961 + 0,436 * \text{Structure organisationnelle et gouvernance}$$

Tableau 9: Test de coefficients (structure organisationnelle et performance)

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,961	,226		8,669	,000
structureorganisationnelle	,436	,073	,647	5,944	,000

a. Variable dépendante : PERFORMANCEGLOBALE **Source: Logiciel SPSS**

De ce qui précède (analyse de la corrélation et de la régression simple), la sous-hypothèse H₄ est acceptée.

H₄ : La structure organisationnelle et la gouvernance de l'Etablissement ont un impact positif sur la performance globale des EEP	Validée
---	----------------

4.2.5. Attribution des pouvoirs et des responsabilités et performance globale des EEP

La variable « attribution des pouvoirs et des responsabilités » n'est pas intégrée dans les tests de modèle de recherche, vu qu'elle a une valeur de l'alpha de Cronbach inférieure au seuil préfixé (0,6). En effet, elle ne sera pas vérifiée.

H₅ : L'attribution des pouvoirs et des responsabilités a un impact positif sur la performance des EEP	Non vérifiée
---	---------------------

4.2.6. Politiques et procédures liées aux ressources humaines

L'étude de la corrélation entre la variable « politiques et procédures liées aux ressources humaines et la performance globale des EEP » permet de conclure l'existence d'une forte corrélation positive entre les deux variables. Cette corrélation est à hauteur (54,5%).

Tableau 10: Corrélation entre les politiques RH et la performance			
		PERFORMANCEGLOBA LE	politiqueetprocedureR H
PERFORMANCEGLOBA LE	Corrélation de Pearson	1	,545**
	Sig. (bilatérale)		,000
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).			
SPSS			Source: Logiciel

En outre, la régression simple montre que les politiques et les procédures liées aux ressources humaines ont un impact positif sur la performance globale des EEP. En effet, l'augmentation de cette variable d'une unité supplémentaire permet l'augmentation de la performance globale des EEP de 1,747. Ainsi, en l'absence de cet élément, la performance globale des EEP reste positive, ce qui confirme la dépendance de cette variable d'autres facteurs, autres que les politiques et procédures liées aux RH.

La modélisation de cet impact positif est de la forme suivante :

Performance globale = 1,747+ 0,448 * Politiques et procédures liées aux ressources humaines

Tableau 11: test des coefficients (les politiques RH et la performance)

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,747	,341		5,125	,000
politiqueetprocedureRH	,448	,099	,545	4,548	,000

a. Variable dépendante : PERFORMANCEGLOBALE

Source: Logiciel SPSS

De ce qui précède, on peut accepter la sous-hypothèse (H₆) :

H₆ : Les politiques et procédures liées aux ressources humaines ont un impact sur la performance des EEP	Validée
--	----------------

4.2.7. Impact de l'environnement de contrôle interne sur la performance globale des EEP

Le tableau de corrélation montre que l'environnement de contrôle interne a un fort impact sur la performance globale des EEP. Cette relation est de 84,9%, quand le score de l'environnement augmente le score de la performance globale augmente aussi.

Tableau 12: Corrélation entre l'environnement de contrôle interne et la performance

		PERFORMANCEGLOBALE	EnvCont
PERFORMANCEGLOBALE	Corrélation de Pearson	1	,849**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	51	51
	Corrélation de Pearson	,849**	1
EnvCont	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	51	51

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Source: Logiciel SPSS

Ce résultat peut être tiré à partir de la modélisation linéaire simple :

Performance globale = 0,868+ 0,761 * Environnement du contrôle interne

L'amélioration de l'environnement du contrôle interne par une unité supplémentaire permet l'augmentation de la performance globale de 0,761.

Ainsi, avec une valeur nulle de l'environnement de contrôle interne, la performance globale des EEP est positive (0,868). En effet, la performance globale des EEP soumis au contrôle d'accompagnement dépend d'autres facteurs, autres que l'environnement du contrôle interne et ses facteurs.

Tableau 13: Test de coefficients (environnement de contrôle et performance)

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,868	,217		4,004	,000
EnvCont	,761	,068	,849	11,251	,000

a. Variable dépendante : PERFORMANCEGLOBALE Source: Logiciel SPSS

De ce qui précède, l'hypothèse H₄ est acceptée.

H₄ : L'environnement de contrôle interne a un impact positif sur la performance globale des EEP	Validée
---	----------------

5. Discussion des résultats

Pour étudier l'impact de l'environnement de contrôle interne sur la performance des EEP, nous avons procédé à l'analyse de la corrélation entre ses variables avec la performance globale des EEP. En effet, cette analyse a permis de déduire une corrélation significative positive entre l'intégrité et les valeurs éthiques (à hauteur de 77,9%), l'engagement en faveur de développement de compétence (65,5%), le style de management (68,60%) la structure organisationnelle et la gouvernance (64,7%), et les politiques des ressources humaines (54,5%) et la performance globale des EEP.

En effet, tout changement d'un élément de l'environnement de contrôle dans le sens positif ou négatif impactera la performance globale des EEP. Ces résultats s'accordent avec la majorité des travaux empiriques mobilisés dans notre partie théorique (Msiyah, 2009 ; Khamis, 2013, Basodan et al 2015, Oppong et al., 2016, Worku, 2017). En outre, le poids de cette relation de corrélation positive diffère selon l'élément de l'environnement de contrôle. Dans ce sens,

nous constatons une forte corrélation entre l'intégrité, les valeurs éthiques et la performance globale. Cet élément explique 78% de ladite performance.

Cette étude de corrélation positive entre les éléments constituant l'environnement de contrôle interne et la performance globale a été renforcée par une analyse de la régression simple. Cette analyse indique un impact positif de chaque élément de l'environnement de contrôle sur la performance globale des EEP.

Dans ce sens, tout changement de chaque élément entraîne l'amélioration de la performance globale. Toutefois, avec l'absence de ces éléments, la performance globale des EEP reste positive. En effet, il existe d'autres facteurs explicatifs de la performance globale des EEP.

Quant à l'environnement de contrôle interne, l'analyse statistique nous a révélé une forte corrélation positive entre cette composante avec la performance globale (à hauteur de 84,9%). Quand le score de l'environnement de contrôle interne augmente, la performance globale augmente.

Le résultat précité peut être tiré de la modélisation linéaire, qui a permis de confirmer l'impact positif de cette composante sur la performance globale des EEP. Ainsi, en l'absence d'un environnement de contrôle interne favorable dans les EEP, la performance globale reste positive (0,868).

- **Intégrité et éthiques**

Les valeurs éthiques et d'intégrité sont formalisées dans les chartes et les codes de conduite (Bartoli, 2015 ; Pwc et Ifaci, 2013 ; INTOSAI, 2004). Le code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP marocains (2012) recommande à ces organisations l'encouragement des salariés à se conformer aux principes de transparence, d'intégrité et d'éthiques.

Ces valeurs ont une importance dans la sphère publique et ils constituent « l'un des principaux piliers des structures politiques, économiques et sociales et elles sont donc essentielles au bien-être économique et social et à la prospérité des individus et des sociétés dans leur ensemble » (OCDE, 2018).

Dans le contexte des EEP, l'analyse descriptive des données indique la documentation de ces valeurs dans les codes et les chartes de conduite, et ce, dans le cadre de la mise en place des

dispositions du code des bonnes pratiques à la gouvernance (Cour des Comptes, 2016). Ces valeurs sont l'essence de fonctionnement de l'organe de gouvernance et la base des relations entre l'EEP et ses parties prenantes.

Cependant, suivant les résultats, le niveau d'exemplarité du conseil d'administration n'est pas assez développé. Ce qui révèle la nécessité de la promotion de ces valeurs auprès de l'ensemble des niveaux des EEP allant de l'organe de gouvernance jusqu'au personnel de niveau opérationnel, dans la mesure où ces valeurs constituent un mécanisme permettant prévention du risque de corruption (OCDE, 2018 ; ACFE, 2018).

Ces constats s'accordent avec les résultats de l'étude qualitative de Akhlaffou et al. (2017). Ces chercheurs ont confirmé, notamment, le rôle important des dirigeants de ces organisations dans la diffusion des valeurs éthiques auprès du personnel. En outre, les auteurs ont conclu l'existence d'une relation entre les pratiques et les valeurs éthiques et la performance individuelle (Akhalfou, 2017).

Dans le même sens, les résultats de notre recherche indiquent que les valeurs d'intégrité et d'éthiques sont corrélées positivement avec la performance globale des EEP soumis au contrôle d'accompagnement. En outre, le recours à l'analyse de régression montre un impact positif de ces valeurs sur la performance globale des EEP. En effet, l'amélioration des aspects d'intégrité et d'éthique, notamment au niveau de l'organe délibérant par l'implication de ses membres et l'exemplarité qu'ils montrent pour le reste du personnel, permet l'amélioration de la performance globale. Ces résultats vont dans le sens des travaux théoriques mobilisés dans notre recherche (Andrew, 2018 ; Ibrahim et al., 2017 ; Msiyah, 2009).

- **Engagement en faveur de développement des compétences et politique des ressources humaines**

Le capital humain constitue le moyen primordial pour tout processus de conduite de changement. Même devant l'instauration des normes et des valeurs d'intégrité et d'éthique, l'absence des personnes qualifiées et compétentes peut entraver l'atteinte de l'objectif d'intégrité publique et par conséquent, les objectifs de l'organisation publique (OCDE, 2018).

En effet, cette ressource a été au centre de préoccupation des différents théoriciens, notamment ceux de l'école des ressources humaines. La majorité des répondants sont neutres pour apprécier cet élément de l'environnement de contrôle interne.

Même si les EEP, objet de notre étude, s'investissent dans diverses actions visant la mise à niveau des compétences et des connaissances de son personnel (par ex la formation), il y a des dysfonctionnements liés à l'évaluation périodique de ces connaissances et du rendement. Ces dysfonctionnements auront un impact sur l'attraction des personnes qualifiées et compétentes. Ces pratiques trouvent leurs justifications dans la rigidité des statuts de personnel de la majorité des EEP, qui s'inspirent de statut de la fonction publique (Cour des Comptes, 2016).

L'engagement en faveur de développement des compétences et la politique des ressources humaines sont un principe à part entière dans le référentiel COSO (2013) (Principe n°4). Les résultats de test de corrélation ont montré une corrélation positive entre ce principe et la performance globale des EEP soumis au contrôle d'accompagnement. En outre, il y a un impact positif cette performance.

En effet, l'engagement effectif du management pour le développement des compétences des EEP par diverses actions telles que la formation, l'évaluation périodique des connaissances et des compétences avec une indemnisation adéquate contribuera à l'amélioration de leur performance globale.

- **Style de management**

Le style de management reflète l'implication et la préoccupation des différents niveaux de l'organisation publique, notamment la direction et l'organe délibérant, pour le maintien d'un processus de contrôle interne efficace.

Cette préoccupation se traduit, par exemple, par un suivi de fonctionnement du contrôle interne par l'organe de gouvernance, l'implémentation d'une entité opérationnelle chargée d'audit interne, etc. (Intosai, 2004). Les résultats de la présente recherche indiquent que le contrôle interne est loin d'être une préoccupation majeure pour les conseils d'administration des EEP.

Ce constat corrobore avec les résultats des rapports de la Cour des Comptes (2016). Cet organe de contrôle a constaté que la majorité des conseils d'administration des EEP, même s'ils

tiennent régulièrement des réunions, ils se contentent de l'approbation des budgets et des questions liées à l'arrêt des comptes annuels (Cour des comptes, 2016).

En outre, le rapport de la Cour des Comptes en 2017 a indiqué que l'organe de gouvernance ainsi que le comité d'audit de certains EEP ne traitent pas des questions liées au processus du contrôle interne. A titre d'exemple, il a soulevé dans le cas du Groupe Barid Al Maghreb, EEP soumis au contrôle d'accompagnement, que « le conseil d'administration ne s'assure pas de la mise en place et du suivi, par la direction générale, du système de contrôle interne. En effet, aucun rapport sur le contrôle interne n'est présenté au conseil d'administration comme c'est recommandé par les bonnes pratiques internationales » (Cour des Comptes, 2017, p18).

Cette inertie et absence de préoccupation par les organes de gouvernance et les comités spécialisés impactent l'adhésion et l'implication des autres niveaux de l'organisation des EEP et par conséquent l'efficacité du processus dans sa globalité. En effet, l'organe délibérant est responsable de la surveillance, de la mise en place et le maintien d'un processus du contrôle interne par le management de l'organisation (Pwc et Ifaci, 2014).

Bien que la majorité des EEP ont mis en place les dispositions du code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP (organe de gouvernance, comités spécialisés, charte et code de conduite, etc.), le fonctionnement de leurs organes de gouvernance souffre de plusieurs insuffisances (DEPP, 2018). Ces constats ont conduit la Commission Nationale de la Gouvernance de l'Entreprise (CNGE) à mener un chantier d'actualisation de ce code pour améliorer le fonctionnement des organes de gouvernance.

L'implication de l'organe de gouvernance impacte la performance globale des EEP. Dans ce sens, l'analyse de la corrélation, suite aux résultats de notre recherche, montre l'existence d'une relation de corrélation positive. L'amélioration de style de management de l'EEP, incarné essentiellement par l'implication forte de l'organe délibérant, permet l'amélioration de la performance globale de ces organisations publiques.

Cette conclusion est confirmée par l'analyse de l'effet d'impact, qui est positif. Les recommandations de la Cour des Comptes (2016) vont dans le même sens de renforcement de rôle des organes de gouvernance et des comités spécialisés, et ce, en respectant les textes législatifs, réglementaires et les dispositions statutaires (Cour des Comptes, 2016).

- **Structure organisationnelle et gouvernance**

Dans la poursuite des dimensions liées à la gouvernance des EEP, la définition claire d'une structure organisationnelle et des rattachements est parmi les principes d'un contrôle interne efficace de l'organisation publique (Pwc et Ifaci, 2014 ; Intosai, 2004). Il s'agit de l'une des bases de définition des pouvoirs et des responsabilités de l'organisation.

Dans le contexte des EEP, la définition d'une structure organisationnelle et les rattachements dépend de plusieurs facteurs (nature de secteur, considérations budgétaires, effectif, etc.). Les répondants à notre étude sont neutres pour considérer que la structure organisationnelle est adaptée à la taille et à la nature de l'activité de leurs EEP. Elouidani et Ikkou (2016) ont mené une analyse, par le modèle d'alignement des technologies de l'information, auprès d'un échantillon de 144 organisations publiques et ont conclu que 50,8% de ces organisations ont une structure adaptée à leurs stratégies.

Sur le plan de la gouvernance, même si l'organe délibérant fonctionne en conformité avec les lois et les règlements, les dispositions du code des bonnes pratiques à la gouvernance doivent être prises en considération par les EEP. Ce résultat est confirmé par le rapport de DEPP (2018) qui a indiqué que les EEP poursuivent des efforts pour l'adoption de ce code.

Cette sous-composante de l'environnement de contrôle est corrélée positivement avec la performance globale des EEP. Ainsi, elle a un impact positif, et ce, suivant les résultats de notre recherche, qui vont dans le sens des travaux de Msiyah (2009).

- **Attribution des pouvoirs et des responsabilités**

Les normes de l'INTOSAI (2004) et celles du COSO (2013) disposent que la définition d'une structure organisationnelle claire permet la délimitation des pouvoirs et des responsabilités ainsi que la délégation des pouvoirs au sein de l'organisation publique.

Le COSO (2013) et le code des bonnes pratiques à la gouvernance des EEP (2012) considèrent que l'organe délibérant définit et délègue les pouvoirs au management et veille à ce qu'ils soient déclinés aux autres entités sur la base de la compétence.

Les résultats de notre recherche indiquent une définition des responsabilités, des tâches et des pouvoirs conforme à la structure organisationnelle de l'EEP. En outre, on constate le respect

du principe de séparation des tâches et des fonctions, l'un des principes fondamentaux du contrôle interne. Ce résultat peut être justifié par la montée de l'utilisation de technologie de l'information et de communication dans les EEP.

Dans ce sens, les résultats montrent le recours des EEP aux systèmes d'information permettant la délimitation et la définition des périmètres d'intervention de chaque personne. Ce constat corrobore avec les conclusions d'Elouidani et Ikkou (2016). Ces auteurs ont mené une étude quantitative auprès des différentes organisations publiques marocaines (144) et ont conclu que la quasi-totalité de ces organisations disposent d'un système d'information.

L'attribution des pouvoirs et des responsabilités d'une façon adéquate et conformément à la structure organisationnelle est un levier de la performance des organisations publiques (Msiyah, 2009 ; Andrew, 2018 ; Akosile, 2013 ; Mhadeen et al., 2016). Les données de notre recherche n'ont pas permis de vérifier statistiquement la relation entre cette variable et la performance globale des EEP.

Conclusion

L'adoption du contrôle interne dans le contexte des organisations publiques est une mesure susceptible de favoriser le bon usage des ressources publiques, de limiter la corruption, un phénomène qui revêt une importance particulière dans la sphère publique, de promouvoir la bonne gouvernance et d'améliorer la performance des organisations publique.

Il a été déjà précisé que le contrôle interne comprend cinq composantes à savoir : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage. Notre article a pour objectif d'étudier l'impact d'une composante du contrôle interne sur la performance globale des EEP soumis au contrôle interne : l'environnement de contrôle.

L'environnement de contrôle est considéré par la majorité des chercheurs en tant que socle de tout processus du contrôle interne. L'efficacité de cette composante favorise l'efficacité du processus de sa globalité. Il est décliné en six facteurs : Intégrité et valeurs éthiques ; Structure organisationnelle et gouvernance de l'organisation ; Attribution des pouvoirs et responsabilités et ; Engagement à un niveau de compétence.

Pour étudier l'impact de ces facteurs sur la performance globale des EEP soumis au contrôle d'accompagnement, nous avons mobilisé une démarche en deux étapes : une démarche qualitative exploratoire et une démarche quantitative.

L'étude empirique a montré l'impact positif de l'environnement de contrôle interne sur la performance globale des EEP. En effet, l'amélioration de l'environnement de contrôle interne des EEP contribue à l'amélioration de l'efficacité du processus de contrôle interne et par conséquent l'amélioration de la performance globale des EEP. Le renforcement de l'environnement de contrôle interne passe par l'amélioration de ces éléments constituant : l'intégrité et les valeurs éthiques avec une exemplarité que les organes de gouvernance des EEP doivent démontrer, les politiques des ressources humaines et l'engagement en faveur de développement de compétences orientés plus vers la valorisation du capital humain des EEP par la formation et l'amélioration de ses compétences, le style de management qui traduit l'importance du contrôle interne comme une préoccupation majeur du conseil d'administration, la structure organisationnelle et la gouvernance de l'EEP qui prennent en compte le contrôle interne comme un élément clé de la gestion des affaires courantes de l'EEP, l'attribution des

pouvoir et des responsabilités en respectant les principes de séparation des fonctions et des pouvoirs.

Toutefois, les organes délibérants de l'EEP doivent jouer un rôle central dans l'efficacité de l'environnement de contrôle par l'exemplarité dans le respect des valeurs d'intégrité publique d'une part et d'autre part, ils doivent assurer un suivi de l'état de la mise en place par le management et l'opérationnalité de dispositif de contrôle interne. Force est de constater que le rapport de la Cour des Comptes (2016) a souligné le fait que les organes de gouvernance de la majorité des EEP se limitent sur l'approbation de budget et la situation des comptes des EEP. Dans ce sens, le renforcement du rôle de l'organe de gouvernance et ses comités spécialisés contribue à l'amélioration de la performance globale de l'EEP.

Bibliographie

- ACFE (2018). Report To The Nations : 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse. <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/> consulté le 12.12.2018
- Akhlafulou, M., El Wazani, Y. & Souaf, M. (2017). Étude de l'impact du climat éthique sur Akosile. (2013). A Comparative Assessment of Internal Control System in Public and Private Universities in South-West, Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, 25-33
- Al-Thuneibat, A. A., Al-Rehaily, A. S., & Basodan, Y. A. (2015). The impact of internal control requirements on profitability of Saudi shareholding companies. International Journal of Commerce and Management, 25(2), 196–217.
- Andrew G-K. (2018). Internal Control Systems and Financial Performance of Public Institutions of Higher Learning in Vihiga County, Kenya. IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM). Volume 20, Issue 4. Ver. V (April), PP 31-41
- Arwinge, O. (2013). Internal Control [Elektroniskresurs] : A Study of Concept and Themes. Heidelberg: Physica-Verlag HD
- Bartoli, A et Blatrix, C (2015). Management dans les organisations publiques : Défis et logiques d'action Ed. 4. Duodi
- Bédard J et Gosselin M (2000). Perspectives de recherche en contrôle. FINÉCO, volume 10
- Berrone, P., Surroca, J. and Tribo, J. (2005), "Corporate Ethical Identity as Determinant of Firm Performance: A Test of the Mediating Role of Stakeholder Satisfaction", Working Paper 05-31, Business Economics Series 08, April.
- Brink, N. (2009). Theoretical Approach in an Internal Control System: A Conceptual framework and usability of Internal Audit. International Journal of Economic Sciences and Applied Research ,4 (1), 19-34.
- Cohen, A-G. (2012). La nouvelle gestion publique : Concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques Ed. 3. Gualino
- Commission Nationale de Gouvernance de l'Entreprise (2012). Code des bonnes pratiques à la gouvernance des Entreprises et des Etablissements Publics Marocains.
- Cour des comptes (2016). Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance. Rapport thématique.
- Cour des Comptes (2017). Rapport annuel de la Cour des Comptes pour l'année 2015.
- Cour des Comptes (2018). Rapport annuel au titre des années 2016 et 2017.
- Cresswell J.W. (2014). Research Design. Qualitative, quantitative and mixed methods approaches. – 4ème édition. Sage Publications, Thousand Oaks, California, 260 pages.

Direction des Entreprises Publiques et de la Privatisation DEPP (2018). Rapport sur le secteur des EEP accompagnant le Projet de Loi des Finances de l'année 2019

Elouidani A, Ikkou L (2016) « Le levier de performance des organisations publiques au Maroc: Analyse par le modèle d'alignement des technologies de l'information » Revue Marocaine de Gestion et d'Economie, N°6, Janvier-Juin

Hood C. (1991), "Public Management for All Seasons", Public Administration, Vol. 6, pg.5

Ibrahim, M (2017). Internal Control and Public Sector Revenue Generation in Nigeria: an Empirical Analysis. International Journal of Scientific Research in Social Sciences & Management Studies, IJSRSSMS, ISSN Print: 2579 - 101X | ISSN Online: 2579 – 1928 | Volume 2, Number 1 September, 2017

INTOSAI (2004). Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public.

Khamis, A. H. (2013), Contribution of internal control system to the financial performance of financial institution. A case of people's bank of Zanzibar Ltd. Unpublished PhD Thesis, Zanzibar: Mzumbe University.

la performance individuelle au travail au sein des EEP Marocains. Revue des études

Mahadeen, B., Al-Dmour, R. H., Obeidat, B. Y., & Tarhini, A. (2016). Examining the effect of the organization's internal control system on organizational effectiveness: A Jordanian empirical study. International Journal of Business Administration, 7(6), 22-31.

Maurel C, Carassus D, Favoreu C et Gardey D (2014). The characterization and definition of public performance: an application to local government authorities. Gestion et Management Public, vol. 2, no 3.

Mawanda, S.P. (2008). Effects of internal control systems on financial performance in an institution of higher learning in Uganda. Thèse de doctorant <http://hdi.handle.net/123456789/53>.

Msiyah I (2009). Le contrôle interne et la gestion des risques dans les établissements publics immobiliers marocains. Thèse de doctorat. Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Fès.

Msiyah I (2009). Le contrôle interne et la gestion des risques dans les établissements publics immobiliers marocains. Thèse de doctorat. Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Fès.

multidisciplinaires en sciences économiques et sociales, volume 2 numéro 5, pp :69-95.

OCDE (2016). Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie.

OCDE (2018). « Recommandations du conseil sur l'intégrité publique ».

Onumah, J. M., Kuipo, R., & Obeng, V. A. (2012). Effectiveness of internal control systems of listed firms in Ghana. *Accounting in Africa*, 12, 31.

Oppong, M. Owiredun, A. Abedana, V, N. Asante E (2016). The Impact of Internal Control on the Performance of Faith-Based NGOs in Accra. *Research Journal of Finance and Accounting* ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.7, No.12, 2016

Pollitt C, (2001). "Intégrer Gestion des performances et Gestion financière," *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, Éditions OCDE, vol. 1(2), pages 7-41.

PWC et IFACI (2014). *Coso - Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en oeuvre et de pilotage* Ed. 1. Eyrolles

Rahel Bekele Worku (2017) « role of internal control systems on performance of ethiopian shipping and logistics services enterprise » A Thesis submitted in partial fulfillment of the requirement for the award of Masters of Science Degree in Accounting and Finance ADDIS ABEBA University Faculty Of Business And Economics Department Of Accounting And Finance

Renard J. (2012). *Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne* Ed. 1. Eyrolles.