

Le rapport d'audit de la qualité de l'école au Maroc: quelles normes?

The school quality audit report in Morocco: which standards?

M'BARKI Mohamed Amine

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger

Université Abdelmalek ESSADI

UFR : Management des Organisations

Maroc

mbarkima@yahoo.fr

EL HADRI Jawad

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Tanger

Université Abdelmalek ESSADI

UFR : Management des Organisations

Maroc

jawadelhadri@gmail.com

Date de soumission : 21/11/2021

Date d'acceptation : 03/01/2022

Pour citer cet article :

M'BARKI. M A & EL HADRI. J (2021) «Le rapport d'audit de la qualité de l'école au Maroc : quelles normes ?», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 5 : Numéro 4» pp : 195 - 225

Résumé

L'objectif de cet article est de démontrer l'intérêt d'une approche managériale de l'école au Maroc. Ceci à travers une des fonctions clés du management au sens de Fayol (1924) : le contrôle ; une fonction davantage appréhendée et analysée par la théorie d'agence développée par Jensen et Meckling (1976) ainsi que par l'approche théorique du stakeholding (Donaldson et Preston, 1995 ; Blair M., 1995 ; Jones, 1995) qui conçoit l'organisation comme « un nœud de contrats ». La conception d'un rapport d'audit de la qualité de l'école qui s'inspire des normes de rapport de l'audit financier permettrait de mieux définir les responsabilités des acteurs et intervenants au sein de l'école. Ceci est dicté par l'impact réel des rapports de certification des comptes sur les décisions des parties concernées, alors que ceux relatifs au système de l'éducation n'ont qu'un impact mitigé. C'est le cas des enquêtes internationales type TIMSS, PIRLS, PISA ou de la Banque Mondiale. Le constat est le même pour les enquêtes nationales telles que le rapport récent (novembre 2021) PNEA du Conseil Supérieur de l'Education, de la Formation et de la Recherche Scientifique (CSEFRS) sur les acquis des élèves de la 6^{ème} du primaire et de la 3^{ème} année du secondaire collégial.

Mots clés : Audit ; éducation ; école ; qualité ; normes de rapport de certification.

Abstract

The objective of this article is to demonstrate the value of a managerial approach to school in Morocco. This through one of the key functions of management in the sense of Fayol (1924): control; a function better understood and analyzed by the agency theory developed by Jensen and Meckling (1976) as well as by the theoretical approach of stakeholding (Donaldson and Preston, 1995; Blair M., 1995; Jones, 1995) which conceives the organization as "a knot of contracts". Designing a school quality audit report based on financial audit reporting standards would better define the responsibilities of actors and stakeholders within the school. This is dictated by the real impact of the accounts certification reports on the decisions of the parties concerned, whereas those relating to the education system, have only a low impact. This is the case with international surveys such as TIMSS, PIRLS, PISA or the World Bank. The finding is the same for national surveys such as the recent report (November 2021) PNEA of the Superior Council of Education, Training and Scientific Research (CSEFRS) on the achievements of pupils in 6th year of primary school and the 3rd year of college secondary.

Keywords : Audit ; education ; school ; quality ; certification reporting standards.

Introduction

La qualité de l'école est un sujet majeur au Maroc. Le dernier rapport « *Le Maroc à l'horizon 2040* » de la Banque Mondiale a recommandé aux responsables du système de l'éducation au Maroc de « *s'attaquer en priorité aux contraintes majeures, dans le cadre d'une "thérapie de choc" pour pouvoir provoquer un "miracle éducatif" c'est-à-dire une amélioration très significative du niveau des élèves marocains par rapport à ceux d'autres pays* » (Rapport Banque Mondiale, mai 2017. p : 5).

En effet, l'amélioration des performances des élèves ne peut avoir lieu que dans une école de qualité. Et pour pouvoir se prononcer sur la qualité, il faudrait d'abord un outil pour mesurer ce qu'est la qualité, et ensuite procéder à un audit pour évaluer le degré d'atteinte de cette qualité. Néanmoins l'état des lieux des évaluations et des analyses, officielles ou académiques, consacrées à l'école au Maroc permet de constater que l'école est absente en tant qu'Organisation. L'école est une structure presque invisible, car noyée dans une structure administrative centralisée. Les évaluations sont consacrées plutôt au **système d'éducation** et non à l'école en tant **qu'unité d'analyse**. Les approches dominantes sont soit pédagogiques (Derrij,M...), soit économiques (Chedati,B...), ou encore orientées dans une optique de benchmarking international en vue d'un classement des systèmes éducatifs entre les pays concernés (PIRLS, TIMMS, PISA,...). Il existe aussi d'autres approches académiques non moins intéressantes qui ciblent une composante clé de l'éducation telle que l'effet-maître et son impact sur la réussite scolaire (Kirmi & El kalai, 2021).

Ces approches demeurent néanmoins holistiques ou synthétiques et ne peuvent renseigner sur les performances de l'école en tant qu'entité microéconomique. Ces approches dédouanent ainsi le management de l'école de toute reddition de comptes quant à une quelconque responsabilité sur ses propres performances.

L'objectif de cet article est autant s'interroger que démontrer l'intérêt d'une approche managériale de l'école au Maroc. Ceci à travers une des fonctions clés du management au sens de Fayol (1924) : le contrôle ; une fonction davantage conceptualisée et analysée par la théorie d'agence développée par Jensen et Meckling (1976) ainsi que par l'approche théorique du stakeholdering (Donaldson et Preston, 1995 ; Blair M., 1995 ; Jones, 1995) qui conçoit l'organisation comme « un nœud de contrats ».

Nous nous limitons aux apports de l'audit financier (certification des comptes) qui est une constituante majeure de la fonction générique de contrôle. Notre analyse portera

particulièrement sur l'apport des normes du rapport de certification à la clarification de la relation entre le principal et l'agent.

La problématique qui sous-tend notre article peut ainsi être formulée comme suit : **les normes de rapport de certification des comptes peuvent-elles contribuer à améliorer la qualité de l'école entant qu'unité d'analyse ?**

Après un rappel de l'état des lieux des rapports sur la qualité de l'école au Maroc et leurs limites(1), nous établirons le cadre théorique de l'audit de certification des comptes(2), que nous comptons faire appliquer à l'audit de la qualité de l'école (3) avant de proposer des normes de rapport d'audit de la qualité de l'école en faisant le parallèle avec l'audit financier(4).

1. Les rapports sur la qualité de l'école au Maroc et les normes en vigueur

Les rapports consacrés à l'évaluation de l'école au Maroc peuvent être regroupés en deux catégories : les rapports effectués par des instances internationales, officielles ou non dans une perspective de classement (IAE, OCDE) ou de comparaison (Banque Mondiale) entre les différents pays membres de ces instances, et les rapports réalisés par des instances nationales (INA).

L'objectif ultime de la première catégorie est l'élaboration d'un palmarès des pays sur la base d'un certain nombre de critères prédéfinis. Chaque pays cherche à s'assurer que le niveau de ses élèves ou de son niveau de croissance économique ne s'éloigne pas trop des standards internationaux (Bottani & Vrignaud, 2005). Ce classement sert à identifier les forces et faiblesses de chaque pays au regard de ces critères, en vue de réformer leurs systèmes d'éducation et pouvoir ainsi améliorer leur classement à l'occasion du prochain rapport.

En revanche, les rapports effectués par le décideur local ou un groupe de réflexion non gouvernemental n'aspirent à aucun classement. Ils sont plutôt orientés vers l'analyse et le diagnostic du système éducatif national dans une perspective réformatrice.

1.1. Les enquêtes internationales classifiantes de l'IEA et de l'OCDE

L'IEA (International Association for the Evaluation of Educational Achievement) est une association internationale à but non lucratif basée au Boston College. Elle est indépendante des États et ses membres sont des organismes de recherche universitaires ou gouvernementaux. Elle conduit des enquêtes internationales à grande échelle dans le domaine de l'éducation. Les plus connues et sont attendus à l'échelle internationale sont TIMSS (Trends in International Mathematics and Science Study) et PIRLS (Progress in International Reading Literacy)

Ces enquêtes ont débuté en 1960. TIMSS a lieu chaque quatre ans alors PIRLS est organisé chaque cinq ans.

De sa part l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economique) organise pour ses pays membres et pays intéressés le programme PISA (Programme for International Student Assessment) pour comparer les systèmes éducatifs des pays participants en matière de littératie.

Le Maroc y participe régulièrement depuis 2018.

1.1.2. Les enquêtes TIMSS.

Elles concernent les élèves qui sont dans leur quatrième et huitième année de scolarité (au Maroc, ceci correspond aux élèves de CE4 et de deuxième année de collège).

Les compétences évaluées concernent les mathématiques et les sciences.

La dernière enquête de 2019 a concerné 64 pays.

En mathématiques, les élèves du CE4 sont parmi les cinq derniers. Leurs collègues de 2^e année du collège sont classés derniers.

En sciences, les élèves du CE4 autant que les élèves de 2^e année du collège sont à quatre marches du dernier pays.

1.1.3. Les enquêtes PIRLS.

Ces enquêtes visent à évaluer les compétences en lecture des élèves scolarisés en quatrième année du primaire. L'objectif est d'évaluer l'aptitude de chaque enfant à comprendre et à utiliser les formes du langage écrit que requiert la société, en scrutant quatre points essentiels : prélever des informations, faire des déductions, interpréter et assimiler, examiner et évaluer le contenu. Les élèves sont donc évalués sur leurs capacités à comprendre des textes littéraires ou purement informatifs.

Le Maroc a également participé à la dernière édition de 2016 avec 11.000 élèves sur 319.000 élèves issus de 50 pays participants. Le Maroc a été classé 47^{ème}.

1.1.4. Les enquêtes PISA.

La première enquête a eu lieu en 2000 et se renouvelle chaque 3 ans. Chaque pays participant sélectionne au minimum 4.500 élèves provenant d'au moins 150 écoles, soit un total d'environ 675.000 élèves à évaluer leur littératie.

La littératie est définie comme ; « la capacité à identifier, comprendre, interpréter, créer, communiquer et calculer, en utilisant des matériaux imprimés et écrits associés à des contextes

variables ». (UNESCO, 2005). L'enquête PISA consiste à évaluer les compétences des élèves dont l'âge est compris entre 15 ans 3 mois et 16 ans 2 mois, en *lecture*, en *mathématiques* et en *sciences*.

La dernière édition a eu lieu en 2018 et a connu la participation de 79 pays. Le Maroc a été classé 75^{ème} ; soit à quatre marches du dernier pays !

1.2. Les études de la Banque Mondiale

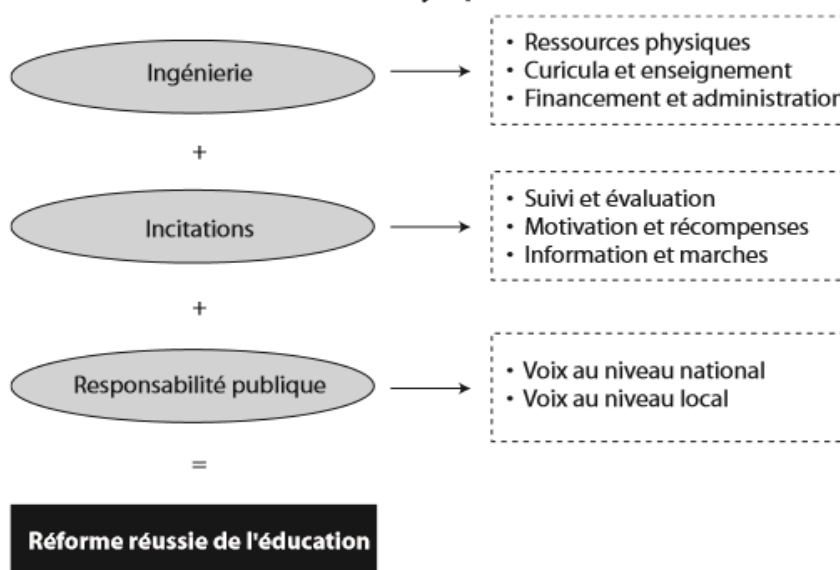
La Banque Mondiale a soulevé dans un rapport célèbre (*The Road not Travelled: Education Reform in the Middle East and North Africa*. 2008) le faible impact sur leur développement social et économique des investissements consacrés par les pays du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord à leur éducation.

Le rapport a retenu plusieurs explications sur ce constat parmi lesquels le fait que « *la qualité de l'éducation est trop faible pour que la scolarisation puisse contribuer à la croissance et à la productivité...* » (Rapport Banque Mondiale, 2008. p : 5).

Cette absence de qualité malgré les réformes effectuées a poussé cette institution à proposer une nouvelle approche pour garantir l'efficacité des nouvelles réformes.

L'approche proposée, illustrée par la figure suivante, est basée sur trois éléments : *l'ingénierie efficace*, *des incitations alignées sur les résultats* et *des mesures favorisant une plus grande responsabilité publique* afin de donner une voix au citoyen.

Les trois modules du cadre analytique



Source: « The Road not travelled » 2008. p: 12

Les réformes relatives à l'*ingénierie* concernent les mesures destinées à augmenter la quantité et améliorer la qualité des intrants du système éducatif, les écoles, les enseignants et l'équipement nécessaires afin de parvenir à un certain niveau de scolarisation).

Les *incitations* concernent l'ensemble des mesures à devoir établir à l'adresse d'une composante essentielle des acteurs du processus d'éducation : le personnel éducatif (enseignants, directeurs,...). Le rapport s'appuie ouvertement sur la théorie d'agence de Jensen et Meckling (1976) pour justifier une telle mesure.

La responsabilité publique concerne un autre acteur du système éducatif : les parents et les élèves négligés jusqu'alors dans toutes les politiques éducatives objet de cette étude.

Le rapport soulève que le *parcours couvert* jusqu'à présent par les pays de la région MENA était un parcours similaire en matière de développement éducatif en injectant *quelques incitations et mesures de responsabilité*, mais de manière insuffisante. « La plupart des pays ont progressivement fait évoluer leur paradigme de développement à partir d'un système essentiellement basé sur l'ingénierie vers un système incluant certaines incitations et prises de responsabilité » (p : 12).

Le rapport propose ainsi un nouveau parcours non encore couvert, basé sur un nouvel équilibre entre les mesures d'ingénierie, d'incitation et de responsabilisation publique, tout en en assurant les transitions de :

- De l'ingénierie des intrants à l'ingénierie des résultats. Certains des outils de ce type d'ingénierie incluent le contrôle de la qualité et les partenariats publics-privés ;
- Du contrôle hiérarchique *aux* contrats compatibles avec des incitations ;
- De la responsabilité envers l'État à la responsabilité envers le public.

En conclusion, il y a lieu de remarquer que ces rapports et enquêtes ont une tendance universaliste et holistique. Ils approchent l'école sur la base d'un curriculum hypothétique commun à tous les pays participants. Ces enquêtes intériorisent aussi l'hypothèse de la transférabilité des facteurs de réussite d'un système éducatif à un autre, indépendamment du contexte de chaque pays.

1.3. Les rapports nationaux : cas du PNEA

Contrairement aux rapports internationaux, les rapports nationaux prônent de prendre en compte la particularité nationale du système éducatif. L'évaluation nationale standardisée se

réfère ainsi exclusivement aux curricula nationaux et rend compte des contraintes et des spécificités du contexte socio-économique et culturel de l'école.

Au niveau national, l'évaluation du système éducatif relève de l'Instance Nationale d'Evaluation (INE) qui est l'organe d'évaluation du Conseil Supérieur de l'Education, de la Formation et de la Recherche Scientifique institué par la loi 105-12 du 16 mai 2014

Le Programme National d'Évaluation des Acquis (PNEA) a été initié en 2008 et s'est arrêté depuis. Il a été relancé en 2016 par l'INE au moyen d'une enquête multiniveaux de l'évaluation des acquis des **élèves du tronc commun**. La troisième enquête, dont les travaux sont publiés en novembre 2021, a eu lieu en 2019 et a concerné les acquis des **élèves de la 6^{ième} année primaire et 3^{ième} année secondaire collégiale**. Cette enquête a coïncidé avec l'adoption de la loi-cadre 51-17 relative au système de l'éducation, de l'enseignement de la formation et de la recherche scientifique qui consacre la vision stratégique de la réforme 2015-2030 initiée par le Conseil Supérieur de l'Education, de la Formation et de la Recherche Scientifique (CSEFRS). C'est une évaluation-bilan standardisée et un instrument de mesure des acquis des élèves et, par extension, du rendement interne du système éducatif.

Ce programme a concerné 36.808 élèves (contre 34.109 élèves pour l'enquête de 2016) ; 18.025 du primaire répartis sur 600 écoles, et 18.883 du secondaire répartis sur 550 collèges.

Les résultats du PNEA de 2019 sont pour le moins décevants. Les acquis des élèves de la 6^{ième} année primaire en arabe, français, mathématiques et éveil scientifique, comme ceux des élèves de la 3^{ième} année collégiale dans ces mêmes matières plus la physique-chimie sont faibles par rapport aux programmes prescrits de chaque niveau et pour chaque matière. Ce qui fait dire au rédacteur du rapport que « *seule une infime minorité est performante et maîtrise la totalité du programme prescrit* » (rapport PNEA ; 2021 p : 39).

En effet si ces enquêtes internationales et nationales ont le mérite de donner une vision macroscopique et macroéconomique du système éducatif évalué, il n'en demeure pas moins que leur faiblesse majeure réside dans cette généralisation même. Les enseignants et les directeurs de l'école au Maroc qui lisent ces rapports approuvent sans rechigner les résultats, mais paradoxalement ; ils ne se sentent nullement concernés ! Ce qui donne du crédit à la thèse qui soutient que c'est l'une des raisons qui expliquent l'échec des 10 réformes entreprises depuis l'indépendance du système d'éducation au Maroc.

D'autre part, les rapports de ces enquêtes et programmes sont rédigés à la discrétion des rapporteurs. Il n'existe pas de normes qui pourraient faciliter sa lecture à même de ne retenir

que les conclusions majeures. Ce qui se traduit par des informations conséquentes ; mais qui sont plus descriptives qu'analytiques.

Partant de ces limites, l'école doit redevenir l'unité d'analyse conçue aussi comme une organisation. Il s'agit certes d'une organisation qui dépend d'une structure administrative strictement hiérarchisée et centralisée, mais il n'en demeure pas moins que son fonctionnement et sa structure organisationnelle s'apparente à toute autre organisation, marchande ou non marchande. Les outils des sciences de gestion peuvent ainsi s'appliquer dans une perspective constructiviste et non normative. L'accent est mis d'abord sur l'action et les résultats de l'action. L'école, comme les sciences de gestion, se définissant d'abord par son projet et non par son objet (Bachelard, 1934).

2. L'école en tant qu'organisation et la place de l'audit de certification des comptes

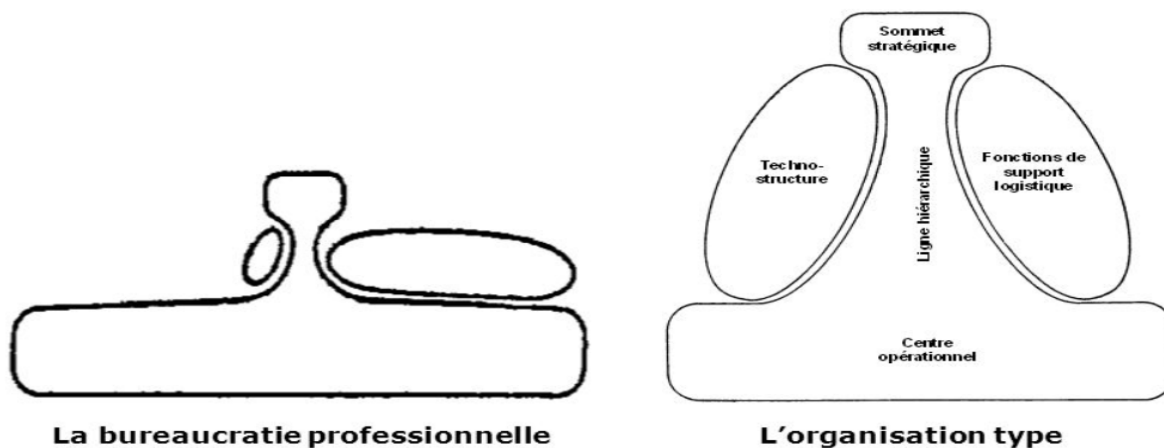
2.1. La structure organisationnelle de l'école

Mintzberg (1982) définit la structure organisationnelle comme la « somme totale des moyens employés pour diviser le travail en tâches distinctes et pour ensuite assurer la coordination entre ces tâches ». Selon lui, la structure organisationnelle de l'école est qualifiée d'hybride, car elle englobe deux structures assez distinctes ; *la structure bureaucratique* et *la structure professionnelle*. Le tableau ci-après détaille les caractéristiques de chacune de ces deux configurations :

	Éléments de comparaisons	Configuration bureaucratique	Configuration professionnelle
Division du travail /coordination du travail	-Division du travail entre opérateurs	-Forte sur la dimension verticale	-Faible sur la dimension verticale, forte sur la dimension horizontale.
	-Coordination du travail entre opérateurs	-Par standardisation des procédés ou des résultats.	-par standardisation des qualifications.
	-Qualification des opérateurs	-Faible	-Elevée
Buts	-Missions et/ou système	-prédominance des buts de système	-différents buts de mission préoccupations professionnelles des différents groupes d'opérateurs
	-Degré d'opérationnalité	-très élevé	-la variété des buts des professionnels se traduit en buts organisationnels peu opérationnels
	Système de buts :	modérément intégré; certaines tensions sont possibles entre différents buts de système, de même qu'entre certains buts de missions	
Distribution du pouvoir	-Localisation du pouvoir	-au sommet stratégique et chez les analystes de la technostructure ; dans certains cas, chez le propriétaire	-principalement chez les professionnels et dans le bas de la ligne hiérarchique ; le sommet stratégique exerce également une influence en gérant les conflits.

Source: Nizet et Pichault, 2000

A titre de comparaison, le graphique ci-après illustre la structure bureaucratique professionnelle par rapport à une structure type :



Source : Mintzberg, 1982

- le **centre opérationnel** : concernent les enseignants qui effectuent les tâches d'apprentissage,...
- le **sommet stratégique** : direction et état-major qui définissent la stratégie, les grandes orientations de l'école ;
- la **ligne hiérarchique** : courroie de transmission entre le centre opérationnel et le sommet stratégique (managers assurant la supervision de leurs subordonnés et qui transmettent les directives : surveillance générale, animation, responsable de département,...) ;
- le **groupe de support logistique** : services qui assurent des fonctions qui ne concourent pas directement à l'activité d'enseignement (par exemple transport, cantine, ...)
- la **technostructure** : «analystes» qui planifient, organisent, contrôlent mais sans autorité formelle (Inspecteurs pédagogiques, encadrants, formateurs ...)

En effet le caractère bureaucratique de l'école implique une forte dimension verticale caractérisée par la définition à priori des rôles (directeur, enseignant, personnel administratif,...) de chacun dans l'organisation, et par une structure hiérarchisée qui établit les liens entre les acteurs qui vont assumer ces rôles. Le caractère bureaucratique renvoie aussi à la division du travail entre enseignants en fonction de l'âge des élèves et des matières enseignées. La standardisation par les procédés et les résultats (les examens, les notes, le

classement) reflète aussi le caractère bureaucratique de la structure de l'école. En revanche, le caractère professionnel renvoie à l'importante autonomie des enseignants quant à la gestion des contenus à enseigner et aux méthodes adoptées. La coordination se fait essentiellement par la standardisation des qualifications.

Bidwell (1965), conformément aux enseignements de l'école de la contingence (Simon, 1983), voit dans la double caractéristique de la structure organisationnelle de l'école une forme d'adaptation rationnelle aux caractéristiques générales de son environnement.

S'agissant des buts et de la distribution des pouvoirs, cette structure hybride qu'est l'école est caractérisée par la coexistence aussi bien *des buts système* immuable que *des buts missions* propres des professionnels, ce qui rend les buts organisationnels peu opérationnels. Aussi l'exercice du pouvoir est assez conflictuel entre d'une part les professionnels (enseignants) et le sommet stratégique (direction, Ministère de tutelle,..) et d'autre part entre les différentes catégories des professionnels appartenant à l'école.

Il n'est pas inutile de rappeler aussi que l'ambivalence des objectifs et leur multiplication interpelle la notion de « l'anarchie organisée » développée par M.D.Cohen, March et J.P.Cohen suite à leurs travaux sur le fonctionnement des universités américaines dans les années 70. Une anarchie organisée répond à trois critères : une grande variété des préférences mal définies et peu cohérentes entre elles, une technologie floue (ex : processus d'apprentissage) et une participation fluctuante. Autant dire la complexité de la structure organisationnelle de toute organisation de transmission de savoirs.

2.2. L'audit de certification des comptes

Fayol (1921) est le premier à avoir conceptualisé le terme « management ». Il a identifié six fonctions clés du management : technique, commerciale, financière, sécurité, comptable et administrative. Cette dernière est la plus importante à ses yeux et implique de : *planifier, organiser, commander, coordonner et contrôler*.

L'audit est une activité de contrôle des organisations qui s'inscrit dans la lignée des travaux de de Jensen et Meckling (1976) ; notamment la théorie d'agence. Selon cette théorie, l'organisation est un lieu de conflit d'intérêts entre les Principaux et les Agents (Jensen et Meckling, 1976). Les principaux sont les propriétaires qui délèguent, au moyen d'un contrat, la gestion de leur organisation aux managers qui sont leurs agents (Fama et Jensen, 1983). Cette situation nécessite la mise en place par les *principaux* de moyens destinés à orienter le

comportement des *agents*. Ces moyens prennent deux formes principales : les incitations (*incentives*) et le contrôle (*monitoring*).

Les incitations (rémunération de base, rémunérations sur la base des performances, stock-options,...) ont pour objectif d'assurer un minimum de convergence d'intérêts entre les actionnaires et les managers. Le contrôle consiste en la mise en place de procédures de suivi de la performance des dirigeants.

En effet, le contrôle est motivé par le constat de l'information imparfaite – relativement à l'état de la nature et aux comportements des agents – et par la présence d'asymétrie d'information entre le principal et l'agent (l'agent en sait normalement davantage que le principal sur l'activité). Par conséquent, le contrat qui lie les deux parties est nécessairement incomplet et le principal n'a pas les moyens de contrôler parfaitement l'action de l'agent (Coriat & Weinstein, 1995).

A cet égard, l'établissement des états de synthèse annuels de l'organisation (constitués du bilan, du compte de produits et charges (CPC) et les états annexes) constitue le premier palier de contrôle (Pochet, 1998). Ces états de synthèse annuels constituent une synthèse de l'activité de l'organisation exploitable par les différents acteurs/ stakeholders dans une optique d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic (Raffégeau *et al.* 1994). Néanmoins, il se trouve que les comptes annuels sont largement établis par les personnes même que l'on cherche à contrôler : les agents/les managers !

L'audit financier exercé par un professionnel indépendant, comme « examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié » (Mikol, 1999) vient à juste titre résoudre ces conflits d'agence, mais aussi à faire converger les intérêts divergents de l'actionnaire et du dirigeant (l'agent). La relation d'agence crée ainsi trois coûts :

- Les coûts de surveillance (coûts engagés par l'actionnaire pour contrôler les actions du dirigeant) ;
- les coûts de signalisation (coûts engagés par le dirigeant pour signaler sa crédibilité auprès de l'actionnaire) ;
- et les coûts résiduels qui résultent du fait que les actions du dirigeant ne peuvent pas être sous contrôle total sans que l'entreprise ne perde de sa valeur.

L'audit légal de certification des comptes permet de répondre aux deux premiers coûts d'agence. Le dirigeant utilise l'audit pour communiquer ses performances ainsi que son

honnêteté auprès de l'actionnaire. Ce dernier s'en sert pour contrôler les actions du dirigeant et assurer la crédibilité de ses comptes vis-à-vis des tiers de l'entreprise.

3. La qualité de l'école : modèles théoriques et pratiques

3.1. Le concept de la qualité : définition opérationnelle

« Victime d'un polymorphisme » (Huldenberg, 2007, p.263), le concept de la qualité est loin de faire l'unanimité et chaque discipline y met ce qui sert son approche et sa finalité. L'objet de cet article est moins les normes de la qualité que les normes de rapport d'audit de la qualité. Nous nous contenterons pour les besoins de cet article à la définition la plus opérationnelle (Revees et Bednar, 1994) de la qualité comme étant « la conformité aux spécifications ». Cette définition permet de justifier le contrôle de la qualité. Ceci du fait que les besoins des clients peuvent être satisfaits par la présence de certaines caractéristiques précises, et que ces besoins ont été bien déterminés et bien traduits dans les spécifications.

Dans le même souci opérationnel, les normes ISO 9000 version 2015 définissent la qualité comme : « l'aptitude d'un ensemble de *caractéristiques* intrinsèques d'un *objet* à satisfaire des *exigences* »

Par **objet**, il faut entendre : tout ce qui peut être perçu ou conçu. A titre d'exemple : Produit, service, processus, personne, organisme, système ou ressource.

Une **caractéristique** est un trait distinctif. Ce trait peut être intrinsèque (donc permanent) ou attribuée, comme il peut être qualitatif ou quantitatif.

Quand l'objet est une personne, les caractéristiques peuvent être physiques, cognitives ou sociales.

A titre d'exemple, il existe différents types de caractéristiques : *physiques* (par exemple mécaniques, électriques, chimiques, biologiques) ; *sensorielles* (par exemple odeur, toucher, goût, aspect visuel, sonorité) ; *comportementales* (par exemple courtoisie, honnêteté, véracité) ; *temporelles* (par exemple ponctualité, fiabilité, disponibilité) ; *ergonomiques* (par exemple caractéristique physiologique ou relative à la sécurité des personnes) et *fonctionnelles* (par exemple vitesse maximale d'un avion).

Quand l'objet est une personne, les caractéristiques peuvent être physiques, cognitives ou sociales.

Enfin **les exigences** sont les besoins ou attentes formulés, généralement implicites ou obligatoires. La norme précise aussi que « pour atteindre un niveau élevé de *satisfaction du*

client, il peut être nécessaire de répondre à une attente d'un client, même si celle-ci n'est pas formulée, ni généralement implicite ou obligatoire ».

Bien que la norme ISO 9000.V2015 soit ambitieuse et tente de prévoir tous les cas de figures, la difficulté d'approche reste entière quand il s'agit de mesurer la satisfaction du client et sa perception de la qualité quand l'objet vendu ou offert n'est pas un produit, mais un service. C'est le cas de l'école qui fournit un service par définition intangible (Cowell, 1984 ; Kurtz et Clow, 1998 ; Kotler, 2000 ; Zeithaml et Bitner, 2000).

3.2. Les modèles spécifiques de la qualité de l'école

Le concept de qualité de l'éducation n'est pas bien défini (Cheng and Tam, 1997 ; Pounder, 1999). Suivant Mukhopadhyay (cité dans Sahney, et. Al., 2004, p.149), le terme «la qualité de l'éducation» a été défini par plusieurs chercheurs comme « l'excellence de l'éducation » (Peters et Waterman, 1982), « l'ajout de valeur de l'éducation » (Feigenbaum, 1951), « l'adéquation entre les outputs de l'éducation et l'expérience » (Juran et Gryna, 1988), « spécifications et exigences » (Gilmore, 1974; Crosby, 1979) », « l'évitement des défauts dans le processus de l'éducation » (Crosby, 1979) et « atteindre ou dépasser les attentes des consommateurs de l'éducation » (Parasuraman, Zeithaml et Berry, 1985).

De sa part, Cheng (Cheng and Tam, 1997, p.23) définit la qualité de l'éducation comme « la somme des caractéristiques des inputs, des processus et des outputs du système éducatif qui fournissent les services qui satisfont complètement les groupes stratégiques internes et externes en répondant à leurs attentes explicites et implicites ».

Il n'existe ainsi aucune définition qui serait exhaustive et il serait impossible de l'avoir. Pour y pallier, Kwek Choon Ling (2010) propose de définir la qualité par rapport aux critères retenus par les parties prenantes de l'éducation. Il rappelle à cet effet les 07 modèles de qualité en éducation proposés par Cheng et Tam (1997) : (1) le modèle de l'objectif et de cahier des charges ; (2) le modèle des ressources d'inputs ; (3) le modèle du processus ; (4) le modèle de la satisfaction ; (5) le modèle de la légitimité ; (6) le modèle de l'absence de problèmes ; et (7) le modèle de l'apprentissage organisationnel.

Chaque modèle décrit les aspects de la qualité de l'éducation suivant une approche qui lui est propre. Ces modèles permettent aux administrateurs des établissements d'enseignement de choisir le modèle qui leur conviendrait le plus (Tam et Cheng, 1996). Le tableau suivant illustre les différents types de modèle de la qualité de l'éducation, les conditions de leur utilisation et les indicateurs clés de mesure.

Modèle	Conception de la qualité de l'éducation	Conditions d'utilisation du modèle	Indicateurs / Domaines clés pour l'évaluation de la qualité (avec des exemples)
Objectif et cahier des charges	Atteinte des objectifs institutionnels annoncés en conformité avec le cahier des charges.	Lorsque les objectifs institutionnels et les spécifications sont claires, consensuels, limités dans le temps et mesurables. Lorsque les ressources sont suffisantes pour atteindre les objectifs et conformes aux spécifications.	Objectifs institutionnels, normes et spécifications indiquées dans les programmes. Par exemple les résultats scolaires, le taux de participation...
Les ressources d'inputs	Atteinte des ressources de qualité nécessaires et des inputs pour l'institution.	Quand il y a une relation claire entre les inputs et les outputs. Lorsque les ressources de qualité pour l'institution sont rares,	Ressources produites pour le fonctionnement de l'institution. Par exemple la qualité de l'apport scolaire de l'étudiant à l'entrée, les installations physiques, le soutien financier...
Les processus	Processus intérieur fluide et expériences d'apprentissage fructueuses	Quand il y a une relation claire entre le processus et les outputs.	Leadership, la participation, les interactions sociales, le climat de la classe, les activités et les expériences d'apprentissage, etc.
La satisfaction	Satisfaction de toutes les parties prenantes.	Lorsque les demandes des différentes parties prenantes sont compatibles et ne peuvent pas être ignorées.	Satisfaction des autorités de l'éducation, conseil d'administration, les administrateurs, enseignants, parents, étudiants...
La légitimité	La réalisation de la légitimité de l'institution.	Lorsque la survie et la disparition des établissements d'enseignement doivent être évaluées. Lorsque l'environnement est très concurrentiel et exigeant.	Relations publiques, le marketing, l'image publique, la réputation, le statut dans la communauté, la preuve de la responsabilité, etc.
L'absence de problèmes	Absence de problèmes et de troubles dans l'institution.	Quand il n'y a pas de critère consensuel de qualité, mais les stratégies d'amélioration sont	Absence de conflits, les dysfonctionnements, les difficultés...
L'apprentissage organisationnel	Adaptation aux changements environnementaux et aux obstacles internes. Amélioration continue.	Lorsque les institutions sont nouvelles ou changeantes. Lorsque le changement de l'environnement ne eut être ignoré	Prise de conscience des besoins externes et du changement, le suivi des processus internes, l'évaluation des programmes, la planification du développement, le développement du personnel,

Source : Kwek Choon Ling, 2010

Suivant Cheng et Tam (1997), un établissement ne peut adopter qu'un seul des sept modèles de la qualité de l'éducation. Il serait incapable de les adopter tous en même temps en raison des contraintes de ressources et de capacités.

Ces approches ont le mérite de construire des modèles d'évaluation de la qualité dédiées à l'éducation en se basant exclusivement sur les enseignements des sciences de gestion (théorie

des organisations, apprentissage organisationnel, marketing des services). L'audit de certification des comptes, en tant qu'outil de gestion, trouve ainsi sa justification.

4. Les normes du rapport d'audit d'opinion sur la qualité de l'école

Un rapport d'audit est censé réduire, voire éliminer l'asymétrie d'information (Akerlof, 1970) entre la direction de l'école et les différentes parties prenantes. Son utilité est donc essentielle pour qu'elles aient une opinion plus ou moins nuancée sur la qualité de l'école auditée. Son utilité est aussi certaine pour établir des comparaisons, voire des classements entre les écoles sur des bases plus ou moins objectives et transparentes. Pour ce faire, le rapport doit être rédigé suivant des normes claires définies au préalable pour faciliter sa lecture et sa compréhension.

Historiquement les premiers rapports d'audit ont concerné l'audit légal relatif à la certification des comptes. La certification consiste à donner par un professionnel qualifié une opinion sur les états financiers s'ils sont réguliers, sincères et traduisent l'image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'entité auditée à une date donnée. Les normes du rapport étaient à l'origine rudimentaires. Au début du XXème siècle, le rapport d'audit se limitait à une phrase garantissant le bon établissement des comptes (Church.B, S. Davis, and S. McCracken. 2008).

Les normes d'audit et du rapport d'audit se sont développés depuis et ont atteint leur maturité. Elles sont élaborées actuellement par l'International Federation of Accountants (IFAC) ; une fédération internationale qui regroupe les Ordres Nationaux des Commissaires aux Comptes et Organismes de révision des pays membres. Elle vise à harmoniser et à standardiser les normes de certification des états financiers pour avoir la même lecture et la même compréhension des comptes et des opinions sur les comptes.

Il existe d'autres normes de rapport qui sont élaborés par des organismes internationaux tels que l'ISO (Organisation internationale de normalisation) qui est une fédération mondiale d'organismes nationaux de normalisation (comités membres de l'ISO). L'objectif, autant que l'IFAC, est la standardisation des rapports et des modèles de certification.

C'est le cas aussi des normes de rapports d'audit élaborées par *l'Institute of Internal Auditors* (IIA) ; une organisation internationale à laquelle sont affiliés la majorité des organisations et associations nationales d'audit interne.

4.1. Normes de rapport d'audit selon l'International Federation of Accountants (IFAC)

Les normes du rapport d'audit légal (le commissariat aux comptes) sont régies par les normes ISA700, ISA705, ISA 450 et ISA 320. Ces normes sont très strictes car à la différence des

autres rapports, l'audit légal est une mission qui n'est pas contractuelle et guidée par le droit privé mais d'intérêt général. Elle est régit par des textes légaux (le Code de Commerce, le Droit des sociétés,...) dans les différents pays qui prévoient la fiabilisation des comptes de leurs entités économiques et sociales. Au Maroc le commissariat aux comptes est prévu par plusieurs lois, notamment la loi 15-95 formant code de commerce, et la loi 17-95 relative aux sociétés anonymes.

4.1.1. La norme ISA 700

Cette norme, révisée en 2015, concerne l'opinion *non modifiée* de l'auditeur et le rapport sur les états financiers. L'opinion non modifiée consiste en la certification des comptes sans réserves. Cette norme définit dans les articles 19 à 34 le contenu du rapport comme suit :

Rapport de l'auditeur : Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite.

Titre : Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant.

Destinataire : Le rapport de l'auditeur doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission.

Paragraphe d'introduction : Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit :

- identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;
- mentionner que les états financiers ont été audités ;
- identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;
- renvoyer au résumé des principales méthodes comptables et aux autres informations explicatives et
- spécifier la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers.

Responsabilité de la direction relative aux états financiers : Cette section du rapport de l'auditeur décrit les responsabilités de celles des personnes qui, au sein de l'organisation, sont responsables de l'établissement des états financiers. Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais il doit utiliser le terme qui est approprié dans le cadre juridique du pays concerné. Dans certains pays, la référence aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être la référence appropriée.

-Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de la direction [ou autre terme approprié] relative aux états financiers ».

Le rapport de l'auditeur doit décrire la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers. Cette description doit expliciter que la direction est responsable de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

-Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers doit faire référence soit à « l'établissement et la présentation sincère de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

Responsabilité de l'auditeur : Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de l'auditeur ».

-Le rapport de l'auditeur doit mentionner que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit.

-Le rapport de l'auditeur doit mentionner que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Il doit également indiquer que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il respecte les règles d'éthique et qu'il a planifié et réalisé l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

- Le rapport de l'auditeur doit décrire un audit en indiquant :

- qu'un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers ;
- que le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives ; que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur et qu'en procédant à l'évaluation de ces risques, il a pris en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, il ne doit pas reprendre la dernière partie de la phrase et

- qu'un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, et la présentation d'ensemble des états financiers.
- Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de l'audit dans le rapport de l'auditeur doit se référer soit à « l'établissement et la présentation sincère des états financiers de l'entité » soit à « l'établissement des états financiers de l'entité donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.
- Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.

Opinion de l'auditeur : Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Opinion ». Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, utiliser l'une des formulations suivantes qui sont considérées comme équivalentes :

- les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ... conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
- les états financiers donnent une image fidèle de ... conformément au [référentiel comptable applicable].

4.1.2. La norme ISA 705

Cette norme, révisée en 2016, concerne les modifications apportées à l'opinion formulées dans le rapport de l'auditeur indépendant. Elle précise les normes de formulation de l'opinion modifiée. La norme arrête trois types d'opinion modifiée :

Opinion avec réserve

- L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :
 - Lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; ou
 - Lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur

les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

Opinion défavorable

- L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

- L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.

- L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueillies des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers.

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission ».

Le caractère diffus des anomalies est défini par la norme comme étant « le caractère, dans le contexte d'anomalies, des incidences sur les états financiers des anomalies, ou des incidences éventuelles sur ceux-ci des anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :

- (i) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
- (ii) représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou
- (iii) au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers ».

La nature et l'importance significative des anomalies qui impliquent une opinion modifiée sont définies dans les deux normes restantes.

4.1.3. La norme ISA 450

Cette norme concerne l'évaluation des anomalies relevées lors de l'audit. Cette norme définit l'anomalie comme : « écart entre le montant enregistré, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes ».

Plus loin la norme précise le concept « Anomalie » comme suit :

« Les anomalies peuvent résulter :

- D'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les états financiers sont établis ;
- De l'omission d'un montant ou d'une information à fournir, y compris les informations inadéquates ou incomplètes et celles qui visent à atteindre les objectifs d'information imposés dans certains référentiels comptables, le cas échéant ;
- D'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission de faits, ou d'une interprétation manifestement erronée, de ces faits ; et
- De jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère comme non réalistes, ou de la sélection et de l'application de méthodes comptables qu'il considère comme inappropriées.
- Un classement, un regroupement ou une ventilation inappropriée des informations ;
- Dans le cas d'états financiers préparés conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe d'image fidèle, l'omission d'une information à fournir nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle, mais qui n'est pas expressément exigée par le référentiel » (p : 7).

La norme distingue les anomalies manifestement insignifiantes des anomalies significatives. Seules les anomalies significatives sont prises en considération dans la formulation de l'opinion de l'auditeur. Le seuil de signification de l'anomalie est fixé par la norme suivante.

4.1.4. La norme ISA 320

Cette norme fixe le caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit. Généralement les référentiels comptables fournissent un cadre de référence pour déterminer le caractère significatif de l'anomalie pour les besoins de l'audit. Ces référentiels explicitent

néanmoins ce caractère de manière différente en fonction des pays, mais tous concordent sur les éléments ci-après :

- « les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;
- les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances environnantes et sont influencés par l'importance ou la nature d'une anomalie, ou une combinaison de ces deux facteurs ; et
- les jugements portant sur des questions points qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement ». (CNCC-CSOEC-IRE 2016. p : 3)

Ce qui implique que « la détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers ». (CNCC-CSOEC-IRE 2016.p : 4)

La détermination du seuil de signification implique l'exercice du jugement professionnel. Un pourcentage appliqué à un élément de référence choisi est souvent retenu comme base initiale pour déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un élément de référence approprié sont notamment les suivants :

- les éléments des états financiers (par exemple l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits, les charges) ;
- l'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers de l'entité concernée tend à se focaliser (par exemple, en vue d'évaluer la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se focaliser sur le résultat, les produits ou l'actif net) ;
- la nature de l'entité, où celle-ci se situe dans son cycle opérationnel, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lequel elle opère ;
- la structure de détention du capital de l'entité et la façon dont elle est financée ;
- la volatilité relative de l'élément de référence.

Des exemples d'éléments de référence qui peuvent être appropriés, en fonction des circonstances propres à l'entité, comprennent les catégories de résultats présentés, tels que le résultat avant impôt, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le montant des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le résultat courant avant impôt est souvent utilisé pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de profits. Lorsque le résultat courant avant impôt est volatil, d'autres éléments de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits » (p : 9).

4.1.5. L'état des lieux au Maroc

L'audit légal est une profession réglementée au Maroc. Il est exercé par l'expert-comptable suivant la loi 15-89 réglementant la profession d'expert-comptable et instituant un Ordre des experts comptables. Le Conseil National de l'Ordre a élaboré un manuel des normes d'audit légal et contractuel qui prévoit les normes de rapport de commissariat aux comptes avec plusieurs exemples donnés en annexe. Ces normes s'inspirent largement des normes ISA développés ci-dessus, comme il ressort du modèle ci-après repris de l'annexe de ce manuel :

APPORT SANS RESERVE

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Ville (siège)

RAPPORT GENERAL

DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES EXERCICE DU..... AU

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse, ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX dont un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants : - incertitude sur la continuité de l'exploitation, - les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants : - prise de participation, - irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.

Le Commissaire aux comptes
(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle

Date

Source : Manuel de l'OEC-Maroc

La rigueur de ces normes et l'approche méthodologique assez stricte au regard des enjeux en question (relation Principal/ Agent développée ci-dessus) ont fait que la publication des rapports d'audit de certification constitue un moment très attendu par les différentes parties

prenantes. L'agent fait se mobilise pour avoir une opinion favorable. Une opinion défavorable conduirait à saper la confiance du principal, mais aussi toutes les parties concernées (les bailleurs de fonds, la bourse, l'opinion publique,...).

Des études approfondies ont été menées démontant la corrélation entre les cours boursiers et au contenu informatif du rapport d'audit (Loudder et al, 1992) ont ainsi relevé une réaction négative significative du marché boursier américain à l'annonce d'une certification avec réserve. Le même constat se dégage de l'étude du marché boursier français effectuée par Soltani (1996) : les différentes réserves étudiées ; les «observations» et les «constatations» formulées dans le rapport d'audit ; et surtout le refus de certification du commissaire aux comptes, ont tous un impact négatif sur les cours boursiers.

4.2. Opinion d'audit sur la qualité de l'école

L'école n'est pas moins importante que toute organisation marchande auditée. Un rapport d'audit sur la qualité de l'école établi suivant des normes généralement admises contribuerait à arrimer l'école à une institution économique et sociale rompue à la reddition des comptes auprès des différentes parties prenantes. Il produirait aussi le même impact que celui du rapport de certification examiné cep-dessus.

A cet effet, nous proposons un rapport d'audit de la qualité de l'école qui comprendrait deux volets indissociables :

- Rapport d'opinion
- Management letter (lettre de recommandation)

4.2.1. Rapport d'opinion

En reprenant la même configuration que l'audit légal, l'opinion sur la qualité de l'école pourrait avoir quatre niveaux de certification comme illustré dans le tableau ci-après :

Niveau	Certification des Comptes	Certification de la qualité de l'école
1	Certification sans réserves	Excellente
2	Certification avec réserves	Bonne
3	Refus de certification	Requiert des Améliorations
4	Absence d'opinion	Inadéquate

Source : Auteurs

Nous avons repris les mêmes qualificatifs utilisés par l'*Office for Standards in Education* (Ofsted) qui est un organisme britannique quasi-autonome, chargée de l'Inspection des écoles

en Angleterre. L'Ofsted est dirigé par l'Inspecteur en chef, nommé par le gouvernement. Il dispose d'une direction permanente qui dirige les inspections, mais les équipes qui visitent les établissements sont sous-traitées à des organismes privés sous contrat qui emploient des inspecteurs à temps partiel.

L'opinion sur la qualité de l'école ; *Excellente, Bonne, Requier des Améliorations* ou *Inadéquate* est à formuler par rapport à des standards qui seront préalablement établis par le commanditaire de l'audit.

La même démarche méthodologique relative au seuil des significations des anomalies dans l'audit légal serait à observer dans l'audit sur la qualité de l'école par l'auditeur pour motiver son jugement professionnel.

A titre d'illustration, les auditeurs de l'Ofsted jugent de **l'efficacité globale** de l'école au Royaume Uni sur la base des quatre domaines clés ci-après :

- la qualité de l'enseignement, de l'apprentissage et de l'évaluation ;
- le développement personnel, le comportement et le bien-être ;
- les résultats pour les élèves ;
- l'efficacité du leadership et de la gestion.

Pour chaque domaine clé, l'Ofsted établit une liste exhaustive des critères et témoins à devoir observer pour pouvoir se prononcer sur le niveau atteint.

Ainsi, pour que l'école auditée soit certifiée pour avoir atteint *l'efficacité globale*, elle faut qu'elle remplisse toutes les conditions relatives au niveau correspondant comme suit :

niveau 1 : excellent	
1	- La qualité de l'enseignement, de l'apprentissage et de l'évaluation est excellente.
2	- Tous les autres jugements clés (03 autres domaines) sont susceptibles d'être excellents. Dans des circonstances exceptionnelles, l'un des jugements clés peut être bon, à condition qu'il y ait des preuves convaincantes que l'école améliore rapidement ces domaines pour les rendre excellents.
3	- La promotion attentive et globale du développement spirituel, moral, social et culturel des élèves et leur bien-être physique en vue de leur épanouissement.
4	- La sécurité et la protection sont efficaces.

niveau 2 : bon	
1	- La qualité de l'enseignement, de l'apprentissage et de l'évaluation est au moins bonne.
2	- Tous les autres jugements clés sont susceptibles d'être bons ou exceptionnels. Dans des circonstances exceptionnelles, l'un des principaux domaines de jugement peut nécessiter une amélioration, à condition qu'il y ait des preuves convaincantes que l'école l'améliore rapidement et en toute sécurité pour qu'il soit bon.
3	- Une action délibérée et efficace est mise en œuvre pour promouvoir le développement spirituel, moral, social et culturel des élèves et leur bien-être physique.
4	- La sécurité et la protection sont efficaces.
niveau 3 : requiert améliorations	
1	- Sauf dans des circonstances exceptionnelles, il est probable que lorsqu'on juge que l'école exige une amélioration dans l'un des jugements clés, l'efficacité globale de l'école devra être améliorée.
2	- Il y a des faiblesses dans la promotion globale du développement spirituel, moral, social et culturel des élèves.
3	- La sécurité et la protection sont efficaces.
niveau 4 : inadéquat	
1	- Le jugement sur l'efficacité globale risque d'être insuffisant lorsque l'un des jugements clés est inadéquat et / ou que la sécurité et la protection sont inefficaces et / ou qu'il existe de graves faiblesses dans la promotion globale des acquis spirituels, moraux, sociaux et le développement culturel.

Source : Auteurs

Au même titre que l'efficacité globale, l'Ofsted détaille pour les quatre autres domaines l'ensemble des témoins et indicateurs requis pour atteindre le niveau correspondant.

Comme pour l'utilité des rapports de certification, les rapports d'audit de l'Ofsted sont publics et influencent significativement les parents dans le choix de l'école de leurs enfants.

4.2.2. Management letter (lettre de recommandation)

Management letter est un rapport de recommandation interne établie par l'auditeur en marge de sa mission de certification des comptes. Il comprend l'ensemble des risques, anomalies et faiblesses de contrôle interne que l'auditeur aura relevé durant cette mission. Ces remarques n'affectent pas son opinion sur les comptes mais elles méritent d'être signalées à la direction de l'entité auditée pour renforcer son système de management.

Management Letter, contrairement au rapport d'opinion, est un rapport prescriptif où il propose pour chaque risque mineur possible ou effectif ou une anomalie des recommandations pour renforcer le système de contrôle interne à même de les éliminer.

Management Letter est donc utile au management de l'école pour améliorer son système de contrôle interne. Une utilité confirmée par l'étude menée par Gray et al (2011) sur les rapports de certification soutenant que les investisseurs aimeraient que la *Management Letter* soit communiquée avec le rapport d'audit.

Conclusion

Le rapport d'audit de certification des comptes influent les cours boursiers (Loudder et al, 1992 ; Soltani, 1996). C'est le cas aussi du rapport d'inspection de l'Ofsted qui impacte significativement le choix des parents de l'école où scolariser leurs enfants, et peut même briser les carrières de certains directeurs aux rendements inadéquats.

En revanche, les rapports sur l'école au Maroc n'ont pas cette utilité. L'approche synthétique et globale de ces rapports (PISA, TIMSS, PIRLS ou le PNEA) diluent toute responsabilité possible des principaux acteurs que sont le personnel administratif et pédagogique de l'école.

L'école au Maroc, et par extension la société marocaine, gagnerait à adopter des normes de rapports d'audit applicables aux organisations marchandes. L'expérience de l'Ofsted prouve la réussite de l'adaptation au domaine de l'éducation. Certes l'environnement institutionnel et l'organisation administrative du secteur de l'éducation encore centralisée au Maroc sont contraignants, mais il n'en demeure pas moins qu'une école de qualité ne peut avoir lieu sans une responsabilisation effective des acteurs directs ; le corps pédagogique et la direction ; une responsabilisation mise en lumière à travers l'élaboration et l'application des normes de rapport d'audit de la qualité claires et précis.

Dosi et al. (2003) avancent que « toute organisation est structurée autour de deux dimensions : la première renvoie à l'organisation et la division du travail et à l'activité de production ; la seconde à l'ensemble des systèmes et procédures d'incitation et de contrôle »

Nous sommes conscients que notre approche privilégie résolument la deuxième dimension ; reflet des approches contractuelles (Donaldson et Preston, 1995) qui conçoivent l'organisation comme un « nœud de contrats ». Cette conception est basée sur le fait que « le conflit » est l'état normal de toute organisation (March et Simon, 1993) et que le rôle du management est de pouvoir faire face et gérer les problèmes de confrontation au sein d'une organisation entre les intérêts et les objectifs divergents par définition des individus et groupes la constituant. Ce qui justifie l'intérêt d'un rapport d'audit normé de « l'organisation-école ».

Cette approche néglige non sans limitations, l'autre approche évolutionniste (Penrose, 1959 ; Nelson et Winter, 1982) qui privilégie elle la première dimension mettant l'accent sur le

competence-based ; soit une conception de l'organisation comme un « nœud de compétences » que le management devrait les mobiliser et les faire valoir pour atteindre les objectifs organisationnels. Le contrôle se trouve ainsi relégué au second plan.

Il n'en demeure pas moins que les deux dimensions sont imbriquées dans toute organisation et qu'il ne faut négliger aucune d'entre elles pour que « la main invisible du manager » (Chandler, 1990) puisse s'avamment opérer.

BIBLIOGRAPHIE

- Akerlof, G.A. (1970). The Market for "Lemons» : Quality Uncertainty and the Market Mechanism. The Quarterly Journal of Economics, Vol. 84 (7), No. 3.
- Banque Mondiale, (2008). Rapport : The Road not Travelled : Education Reform in the Middle East and North Africa, World Bank Publisher.
- Bottani, N. & Vrignaud, P. (2005). La France et les évaluations internationales. Les rapports établis à la demande du Haut Conseil de l'Évaluation de l'École, 16, 180 pages.
- Coriat, B. & Weinstein, O. (2010). Les théories de la firme entre « contrats » et « compétences ». revue d'économie industrielle. n°129-130, pp 57-86.
- Carol A. Reeves and David A. Bednar The Academy of Management Review Vol. 19, No. 3, Special Issue : "Total Quality" (Jul., 1994), pp. 419-445.
- Chedati, B. (2007). Financement et coût en éducation au Maroc, Etude Conseil Supérieur de l'Enseignement, CSE, 52p.
- Conseil Supérieur de l'Enseignement, CSE. (2008). Rapport annuel Volume 2 : Rapport Analytique.
- Conseil Supérieur de l'Education, de la Formation et de la Recherche Scientifique, CSEFRS. (2021). Programme national d'évaluation des acquis des élèves de la 6^{ème} année du primaire et de la 3^{ème} année du secondaire collégial. PNEA 2019
- Cheng, Y.C., & Tam, W.M. (1997). Multi-models of quality in education. Quality Assurance in Education, 5 (1), 22-34.
- Church, B., S. Davis, and S. McCracken (2008). The auditor's reporting model : A literature overview and research synthesis. Accounting Horizons vol. 22 (1) p69-90.
- CNCC-CSOEC-IRE. (2016) ; Norme ISA450, Norme ISA 320 ; Norme ISA 705 (révisée), IFAC Publications, 17p.
- Cohen, M. D. ; March, J. G ; Olsen, J. P. (1972), "A garbage can model of organizational choice," Administrative Science Quarterly, vol. 17, pp. 1-25.
- Conseil national d'évaluation du système scolaire (CNESCO) 2016. Comparaison des évaluations PISA et TIMSS. Volume 1.
- Dosi, G ; Faillo, M ; Marengo, L. (2003). Organizational capabilities, Patterns of Knowledge Accumulation and Governance Structure in Business Firms, LEM Working papers Series, 2003/11. Sant'Anna School of Advanced Studies.
- Fayoll, H. 1966. Administration Industrielle et Générale, Dunod, 51p.

- Instance Nationale d'Evaluation du Système d'Education, de Formation et de Recherche Scientifique. 2016. Rapport analytique. Programme national d'évaluation des acquis des élèves du tronc commun.PNEA
- Jensen, M.C., W.H. Meckling., (1976). Theory of the Firm Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure . Journal of Financial Economics 3 , 305-360.
- Kirmi. B. et El kalai. I. (2021) « L'impact de l'implication des enseignants sur la réussite scolaire des élèves : proposition d'un modèle conceptuel », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 2 : Numéro 2 » pp : 121- 154
- March, J. G. ; Olsen, J. P. (1976), Ambiguity and Choice in Organizations, niversitetsforlaget,
- Mintzberg, H. (1982). Structure et dynamique des Organisations, Editions d'Organisation.
- Nizet, J. & Pichault, F. (2000). Les pratiques de ressources humaines, Seuil.
- OCDE. 2017. Examen multidimensionnel du Maroc, volume 1, Evaluation initiale.
- Office for Standards in Education (Ofsted). (2018). School inspection handbook
- Parasuraman, A., Zeithaml, V., & Berry, L (1994). Reassessment of expectations as a comparison standard in measuring service quality: Implications for future research. Journal of Marketing, 58, January 111-124.
- Pierre Dufils, Jean Raffegau, Didier Menonville.1994. L'audit financier. PUF
- Soltani. B., édition 1996. Le commissaire aux comptes et le marché financier, collection Recherche en Gestion.