

L’audit interne dans les établissements publics : Cas des communes marocaines.

Internal audit units of public establishments: Moroccan case.

TOUBTOU ABDERAHMAN

Enseignant Chercheur en Sciences de Gestion.

Université Mohamed Premier d'Oujda Maroc.

Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales.

Laboratoire Universitaire de recherches en instrumentation et gestion des organisations
"LURIGOR".

t.abderrahman@gmail.com

NAIMI JAMAL EDDINE

Docteur en Sciences de Gestion

Université Moulay Ismail

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès

Laboratoire « ERES » Etudes et Recherches Economiques et Sociales

j.edin.n@gmail.com

Date de soumission : 14/08/2023

Date d’acceptation : 18/09/2023

Pour citer cet article :

TOUBTOU A. & NAIMI J. E. (2023) «L’audit interne dans les établissements publics : Cas des communes marocaines»,

Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 4 » pp : 502 – 515

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.10051295>

Résumé :

Dans un contexte marqué de plus en plus de responsabilisation, il était temps de procéder à des changements transversaux au niveau de la gestion communale, objet de l'apparition de la L.O. n°113.14 relative aux communes, qui a doté ces dernières d'un ensemble de prérogatives et missions, dans l'objectif majeur est le développement des régions du Royaume. Cependant, la réalisation d'un développement régional intégré et durable nécessite l'application d'un ensemble de mesures, et en premier lieu, l'amélioration et la modernisation de la gestion communale et son mode managérial. C'est dans cette optique que le PGL a introduit les bases d'une bonne gouvernance locale, notamment sensibiliser les communes de l'importance d'une structure d'audit interne qui leur permettra de détecter les risques auxquels elle est confrontée, de les évaluer, et in fine l'aider à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. L'objectif principal de cette recherche est de confirmer la pertinence des facteurs identifiés lors de la revue de la littérature, en prenant en considération le cadre théorique de l'étude. Le rôle que peut jouer des cellules d'audit interne en soutenant les communes marocaines à atteindre leurs objectifs est un vaste sujet. Nous n'aborderons ici comme objectif qu'une partie de la question, nous nous intéressons principalement aux communes et au cas de la commune pilote de Safi. Finalement, les résultats de cette modeste recherche (échantillon : 3 services de la commune de Safi) peuvent aider les gestionnaires locaux à prendre des décisions plus éclairées en matière d'instauration des cellules d'audit interne en tenant compte des enjeux organisationnels actuels.

Mots clés : Cellule ; audit interne ; commune ; mission, collectivité territoriale.

Abstract:

In a context marked by increasing accountability, it was time to make cross-cutting changes at the level of municipal management, the subject of the appearance of Organic Law No. 113.14 relating to municipalities, which provided them with a set of prerogatives and missions, with the major aim of developing the regions of the Kingdom. However, the achievement of an integrated and sustainable regional development requires the application of a set of measures, and in the first place, the improvement and modernization of municipal management and its managerial mode. It is with this in mind that the PGL has introduced the basics of good local governance, in particular raising the awareness of municipalities to equip themselves with an internal audit structure that will enable them to detect the risks it faces, to assess them, and ultimately help it achieve the objectives it has set itself. The main objective of this research is to confirm the relevance of the factors identified during the literature review, taking into consideration the theoretical framework of the study.

The role that internal audit units can play in supporting Moroccan municipalities to achieve their objectives is a vast subject. We will only address part of the question here, we are mainly interested in municipalities and in the case of the pilot municipality of Safi. Finally, the results of this modest research (sample: 3 services in the municipality of Safi) can help local managers make more informed decisions regarding the establishment of internal audit units taking into account current organizational issues.

Keywords : Cell ; Internal Audit ; commune ; mission.

Introduction

L'audit interne est un sujet d'étude privilégié dans les sciences de gestion et de la bonne gouvernance, c'est un sujet passionnant et controversé, mais peu étudié, jusqu'à maintenant, en ce qui concerne, les collectivités territoriales.

L'audit interne est une fonction ancienne pratiquée dans la plupart des organisations publiques et privées. Dans un objectif d'optimisation de la gestion des organisations par les responsables hiérarchiques face à un environnement difficile à maîtriser.

En France, l'audit interne ne s'est réellement imposé qu'à partir des années 1980, en distinguant l'audit interne du contrôle interne et financier. Alors qu'au Maroc, la fonction d'audit interne a vu le jour en 1980 auprès des firmes multinationales et grandes entreprises privées, pour qu'il soit introduit par la suite dans le secteur public pour des raisons liées à l'ouverture de l'économie marocaine.

Au niveau international, on a pensé à la fonction d'audit interne afin de pallier à la qualité médiocre de l'environnement du contrôle suite à la multiplicité des missions d'inspection. Pour vérifier la qualité du contrôle interne, on a pensé à instituer une fonction d'audit qui aura pour mission d'évaluer la qualité du contrôle interne en rédigeant des rapports dans ce sens, tout en précisant les recommandations à prendre en considération. Le développement du contrôle interne et de l'audit contribue à une bonne gouvernance.

Au Maroc, suite à la promulgation de la constitution de 2011 ainsi que de la loi organique 113-14 relative aux collectivités territoriales, qui ont insisté sur l'évaluation, le contrôle interne et l'audit, en incitant les collectivités territoriales à approuver la charte d'audit, on a commencé à valoriser la fonction d'audit interne au sein des collectivités territoriales dans le cadre de l'essor démocratique que connaît le Royaume après la constitution de 2011, à travers une étude qualitative exploratoire peut être envisagée à priori dans le cadre d'un paradigme positivisme aménagé. Dans ce contexte national s'inscrit la problématique de notre article:

Dans quelle mesure la cellule d'audit interne contribue-elle à la réalisation des objectifs des communes marocaines ?

L'objectif de l'étude qualitative exploratoire est de répondre à la question principale de recherche. L'objectif principal de cette recherche est de confirmer la pertinence des facteurs identifiés lors de la revue de la littérature, en prenant en considération le cadre théorique de l'étude. En plus de répondre à la question centrale de recherche, cette étape a pour but d'atteindre d'autres objectifs essentiels. Elle permet notamment de mieux comprendre les particularités du terrain de recherche qui sont liées à la

nature du sujet étudié. Le rôle que peut jouer des cellules d'audit interne en soutenant les communes marocaines à atteindre leurs objectifs est un vaste sujet. Nous n'aborderons ici qu'une partie de la question, nous nous intéressons principalement aux communes et plus précisément la commune pilote de Safi.

1. Revue de littérature

La concrétisation des principes fondateurs de la bonne gouvernance, implique la mise en place d'outils et d'instruments de gestion, à même de garantir l'atteinte des objectifs de la libre administration.

1.1. Les théories mobilisées :

L'idée principale du *NPM* est que le secteur public, organisé selon les principes de la bureaucratie webérienne, est inefficace, et qu'il est souhaitable de transposer dans le secteur public les méthodes de gestion du secteur privé. À la rigidité d'une administration bureaucratique centralisée, focalisée sur son propre développement, le NPM oppose un secteur public reposant sur les trois E « Économie, Efficacité, Efficience », capables de répondre à moindre coût aux attentes des citoyens, désormais devenus des clients (Amar et Berthier, 2007).

La théorie de l'agence s'inscrit dans le cadre de la nouvelle microéconomie et plus précisément dans le champ de l'économie de l'information. Cette théorie place la détention de l'information et son partage entre contractants au cœur de son analyse de la firme. À l'origine de cette approche, on trouve la théorie de Berle et Means, présentée dans le chapitre 1 de cet ouvrage, et plus récemment celle de Jensen et al. (1976). La théorie de l'agence tire son nom de la relation d'agence, thème central de cette analyse théorique. Une relation d'agence a deux caractéristiques principales : c'est une relation de délégation entre deux agents (ou groupe d'agents) et elle suppose une asymétrie d'information. Une relation d'agence naît dès lors qu'une personne en engage une autre pour accomplir une mission nécessitant une délégation du pouvoir de décision. Nous reviendrons dans la suite de ce chapitre sur la définition de la relation d'agence et des concepts informationnels associés, ces thèmes fondent l'analyse de la firme proposée par la théorie de l'agence.

Les organisations et les différents styles de leadership que l'on peut leur associer sont influencés, suivant les cas, par leur environnement anthropologique, culturel, économique, politique, religieux, sociologique et technologique. Ce constat a été le point de départ de nombreuses recherches (par exemple le groupe londonien ASTON), dont certaines ont eu pour ambition de créer une véritable science des organisations, établissant des lois complexes reliant un état de l'environnement donné

avec les structures des organisations (Lawrence et Lorsch, 1967) ou différents styles de leadership (GLOBE, 2013).

1.2.Synthèse des travaux de recherches en audit interne

Dans la littérature, la théorie de l'agence est souvent assimilée à la théorie des incitations¹, dans la mesure où cette dernière se caractérise également par des conflits d'intérêts, une asymétrie d'information et une divergence d'intérêts entre agents. Pour J-J. Laffont (2006, p. 177), « l'économie des incitations peut être décrite comme l'étude de l'élaboration de règles et d'institutions qui induisent les agents économiques à exercer des niveaux d'effort élevés et à transmettre correctement toute information privée qu'ils possèdent et qui est socialement pertinente.

On peut distinguer plusieurs facteurs présentés comme exerçant une influence sur les organisations ou le leadership dans une approche que l'on appelle l'école de la contingence. La contingence est un concept clé en matière d'analyse des organisations et se définit comme une situation spécifique et évolutive qui conduit à rejeter des prescriptions uniques et standardisées. S'agissant du leadership, cette contingence est structurelle ou comportementale car les changements dans les variables externes (technologies, marchés, formations, qualifications, etc.) provoquent des évolutions dans le management des organisations. Au-delà même de cette contingence, d'autres recherches établissent un parallèle biologique et considèrent que les organisations, comme les espèces, croissent et disparaissent selon certaines lois.

En tant qu'acteur essentiel dans le développement économique et social, la Commune est appelée à placer le citoyen au cœur de ses préoccupations. Elle doit traduire, dans les faits, les principes de bonne gouvernance : améliorer ses rapports avec les usagers, moraliser la vie publique et jeter les bases d'une administration locale moderne, performante et efficiente dans ses prestations.

L'audit interne constitue un des instruments essentiels permettant à la Commune de donner corps aux principes édictés par la constitution du Royaume relatifs à la mise en place de règles de gouvernance, de contrôle de la gestion des fonds et programmes, d'évaluation des actions et de reddition des comptes.

La présente « Charte de l'audit interne² » définit le cadre général dans lequel l'audit interne exerce ses responsabilités, compte tenu des prérogatives de contrôle reconnues au Président, notamment aux termes des articles 214, 271 et 272 de la loi 113-14.

¹ La charte d'audit interne relative aux collectivités territoriales.

² Portelli E., (2012), « Audit interne des collectivités territoriales », Ellipses.

Elle a pour objectifs de donner aux différentes parties appelées à collaborer à la réalisation des missions (Président du Conseil Communal, Secrétaire Général, auditeurs internes, responsables des différentes entités de l'administration communale), l'assurance raisonnable que les audits internes seront menés de façon professionnelle, objective et impartiale.

La charte de l'audit interne ainsi que ses mises à jour ultérieures sont soumises à l'approbation du Conseil Communal.

2. Méthodologie de recherche adoptée

L'objectif de cette étude est d'analyser la mise en place de la cellule d'audit interne au sein de la commune de Safi, en examinant les actions et les interactions des parties prenantes. Cette analyse permettra de créer une structure capable de représenter et d'expliquer la réalité observée.

2.1. Justification du choix de la méthode qualitative :

D'un point de vue théorique, il est important de se concentrer sur le contexte de la relation entre l'audit interne et les objectifs des communes, conformément au cadre théorique et à la conception de la recherche. L'objectif de cette étude est d'analyser la mise en place de la cellule d'audit interne au sein de la commune de Safi, en examinant les actions et les interactions des parties prenantes. Cette analyse permettra de créer une structure capable de représenter et d'expliquer la réalité observée.

En résumé, le choix d'un cas pour une étude qualitative, qui a duré deux mois, doit prendre en compte l'accessibilité à un terrain d'étude propice à l'observation et à l'analyse, ainsi que la disponibilité de données historiques sur le contexte, les organisations et les acteurs impliqués.

2.2. Collecte des données qualitatives

Les informations sont collectées durant les entrevues menées avec les responsables de la commune de Safi. Concernant la forme de l'entretien, il existe différentes options, classées en quatre catégories par (Wacheux, 1996) :

- L'entretien directif : Il consiste à poser des questions fermées nécessitant des réponses courtes.
- L'entretien ouvert est caractérisé par une question générale qui permet à la personne interrogée de s'exprimer librement.
- L'entretien semi-directif implique l'utilisation d'un questionnaire comme base pour poser des questions, qui peuvent être présentées dans un ordre différent ou formulées de manière variée pour recentrer l'entretien.

- L'entretien de groupe implique la pose de questions à un groupe de personnes, dont les réponses sont recueillies selon une méthode appropriée. Dans ce type d'entretien, la dynamique du groupe peut avoir une influence sur les réponses obtenues.

Afin de mener cette recherche, nous avons opté pour l'utilisation de l'entretien semi-directif. Selon (Blanchet & Gotman, 1992), cette méthode permet de structurer l'interrogation sans pour autant diriger le discours. Ainsi, nous avons créé un guide d'entretien qui s'appuie sur le thème de recherche, les conclusions de la revue de la littérature et les exigences d'application du cadre théorique sur le terrain de recherche.

Pour réussir les entretiens, un guide d'entretien est élaboré sous la forme d'un document contenant une série de questions à poser aux participants. Les entretiens se tiennent sur le lieu de travail et sont programmés à une date et heure convenues avec les personnes interrogées. La durée de l'entretien peut varier entre trente minutes et une heure environ. Sous réserve de l'accord des interviewés, les entretiens sont enregistrés pour permettre une conservation intégrale du contenu. Nous nous assurons également de suivre les principales phases nécessaires à la conduite d'un entretien semi-directif.

Tableau n° 1 : Etapes suivies lors des entretiens

Etape 1 : L'introduction	Présentation de l'interviewe Présentation de la commune
Etape 2 : Le centrage du sujet	Contexte de la commune Pressions du Cadre institutionnel et du champ organisationnel. Rôle des managers Relations avec les parties Prenantes,
Etape 3 : L'approfondissement	Exploration des thèmes de la recherche.
Etape 4 : La conclusion	Récapitulation des idées échangées.

Source : Résultat de la recherche effectuée

2.3 Détermination de l'échantillon de l'étude qualitative

L'objectif de notre étude qualitative exploratoire est d'enrichir et compléter le modèle explicatif théorique issu de la revue de littérature afin de prendre en compte le contexte marocain. De ce fait, nous nous sommes limités à un échantillon de convenance (Igalens et Roussel, 1998) tout en respectant les deux critères qui guident le choix des cas, à savoir le critère de la saturation et celui de la diversification.

Tableau n°2: Caractéristiques de l'échantillon de notre étude qualitative

Service de la commune	Nom du service	Fonction de l'interviewé
A	Direction des services.	Responsable.
B	Cellule d'audit interne.	Responsable.
C	Chefs de divisions.	Responsable.

Source : Résultat de la recherche effectuée

3. Analyse des résultats de l'étude qualitative :

L'objectif de l'étude qualitative exploratoire est de répondre à la question principale de recherche : " Dans quelle mesure la cellule d'audit interne contribue-elle à la réalisation des objectifs des communes marocaines ?". L'objectif principal de cette recherche est de confirmer la pertinence des facteurs identifiés lors de la revue de la littérature, en prenant en considération le cadre théorique de l'étude. En plus de répondre à la question centrale de recherche, cette étape a pour but d'atteindre d'autres objectifs essentiels. Elle permet notamment de mieux comprendre les particularités du terrain de recherche qui sont liées à la nature du sujet étudié.

3.1.La méthode d'analyse des entretiens

La tâche de manipuler les mots, les phrases et les discours dans une étude qualitative peut être difficile et peut contenir une dose de subjectivité. Cependant, cela ne signifie pas que la recherche exploratoire qualitative manque de rigueur scientifique, selon Miles et Huberman (2003). En effet, les données recueillies lors d'entretiens semi-directifs doivent être affinées.

3.2.Les résultats de l'analyse des entretiens semi-directifs

L'objectif est de présenter les résultats de l'étude qualitative exploratoire. Nous avons effectué une analyse thématique du contenu afin de mieux comprendre la performance globale (premier et deuxième objectifs). Nous avons également décrit la relation entre l'audit et les objectifs de la commune, en mettant l'accent sur les mécanismes de maîtrise des risques et la recherche de légitimité. Les résultats obtenus ont été présentés en utilisant la grille d'analyse mentionnée précédemment comme référence.

Nous avons pour objectif, à travers cette étude qualitative, d'enrichir notre cadre théorique et de compléter notre modèle conceptuel pour prendre en compte les particularités du contexte marocain. Parmi les trois techniques d'analyse possibles, à savoir l'analyse thématique, syntaxique et lexicale, nous avons opté pour l'analyse thématique.

Les cinq grands thèmes identifiés à l'avance sont les suivants :

1. La conception et cadre théorique de l'audit interne ;
2. L'audit interne : Référentiels utilisés ;
3. L'approche contingente au niveau de la relation audit interne et objectifs de la commune.

Pour présenter les données recueillies lors des entretiens, nous avons choisi d'utiliser la méthode des matrices de Miles et Huberman (2003). Cette méthode consiste en un tableau à double entrée, avec les thèmes et sous-thèmes étudiés en colonnes et les personnes interrogées ou entreprises étudiées en lignes. Selon Miles et Huberman (2003), deux techniques peuvent être utilisées pour lire et interpréter les données.

3.2.1. Conception et cadre théorique de l'audit interne :

Le premier sujet développé, dans notre grille d'analyse, concerne la définition donnée par les personnes interrogées au concept de l'audit interne. Nous décrivons d'une manière synthétique certaines notions liées à l'audit interne au niveau des communes.

Tableau n° 3 : Différentes définition au sujet de l'audit interne selon les interrogées

Sce de la commune	Entité d'audit interne			Démarche volontaire	Implication des parties prenantes
	Existe	Indépendante	Objective		
A	Oui	Oui	Oui	Oui	Totalement
B	Oui	Oui	Oui	Oui	Partiellement
C	Oui	Oui	Oui	Oui	Totalement

Source : Résultat de la recherche effectuée

L'analyse du tableau-ci haut, fait ressortir une cohérence globale dans les définitions données au concept de l'audit interne. L'ensemble des personnes interviewées ont confirmés que l'entité d'audit existe au sein de l'organigramme et que cette entité est objective et indépendante des autres services de l'entité.

3.2.2. L'audit interne : Référentiels utilisés :

L'ensemble des responsables interrogés ont confirmé l'existence d'une activité d'audit interne au sein de la commune de Safi. Par ailleurs, tous les responsables interrogés ont mis l'accent sur les caractères long, complexe et couteux du processus de reporting. La prolifération des référentiels obligatoires ou non complique leur travail. Pour la commune de Safi, « réaliser un rapport annuel spécifique, répondre aux questionnaires aux requêtes des investisseurs pourraient mobiliser une à deux personnes

à temps plein ». Les investissements en termes de ressources humaines et en termes financiers, l’aspect parfois laborieux et fastidieux de la collecte des informations sont des facteurs limitatifs de l’engagement dans un processus de mesure.

3.2.3. L’approche contingente au niveau de la relation audit interne et objectifs de la commune :

La troisième thématique de notre grille d’analyse concerne la relation audit et objectifs de la commune selon l’approche contingente, cette relation qui s’explique à la fois en tant qu’un moyen d’audit interne et en tant que stratégie. L’analyse du contenu des entretiens semi-directifs menés lors de la phase exploratoire nous a permis d’identifier les variables contingentes qui ont émergé des différents entretiens. Les variables contingentes, issues de notre modèle explicatif théorique, n’ont pas eu la même importance pour les différentes personnes interrogées.

Tableau n° 4 : Fréquence d’utilisation des variables contingentes issues de notre revue de littérature.

Variables/ Service de la commune	L’incertitude de l’environnement externe	La taille	La stratégie générique	Le service concerné	La décentralisation organisationnelle
A	Oui		Oui	Oui	Oui
B	Oui	Oui	Oui		Oui
C	Oui	Oui	Oui	oui	

Source : Résultat de la recherche effectuée

Nous rapportons dans ce qui suit, les variables contingentes trouvées en les recoupant avec notre modèle explicatif théorique de départ.

Les variables contingentes qui ont été évoquées par, presque, toutes les personnes interrogées et qui semblent être les plus déterminantes sont : l’incertitude de l’environnement externe, la taille, la stratégie générique ;et le service concerné. Tous les verbatims témoignent de l’importance de ces cinq variables dans la relation entre l’audit interne et les objectifs de la commune de Safi.

L’instauration d’une entité d’audit interne qui prend en considération les objectifs de la commune permet d’identifier, d’apprécier les risques. (Responsable C).

En résumé, Une commune qui opère dans un secteur fortement risqué du point de vue environnemental et/ou social recourt à approfondir la relation entre l’audit interne et les objectifs de

la commune afin de cadrer sa politique de développement durable et pouvoir piloter, éventuellement, une croissance générale.

Par ailleurs, nous pouvons constater que l'intégration de l'audit interne dans les activités de la commune de Safi, est fortement corrélée à la taille de la commune étudiée.

Nous avons constaté que l'audit interne de la commune de Safi est une nécessité pour toutes les communes au milieu rural et urbain adoptant une structure organisationnelle fortement décentralisée.

Nous avons également remarqué que la commune de Safi a adopté un style de management participatif qui implique toutes les parties prenantes dans les différentes étapes de planification, d'évaluation et d'audit. Ce choix organisationnel montre que cette commune est déterminée à pousser leur démarche de décentralisation jusqu'au bout. Dans cette commune, l'audit interne contribue à la réalisation des objectifs de la commune, et il est un outil efficace pour garantir que toutes les parties prenantes adhèrent aux mêmes valeurs et pour coordonner toutes les actions vers les mêmes objectifs.

Conclusion

Cette dernière décennie a été marquée par la volonté du royaume d'opérationnaliser le projet de la bonne gouvernance initié depuis 2008 déjà, avec la promulgation de la nouvelle constitution en 2011, qui a constitutionalisé certaines institutions qui œuvrent à veiller sur la bonne gouvernance, l'égalité des chances et l'équité sociale, ensuite par la mise en œuvre du PGL qui va de pair avec les attentes du royaume en matière de modernisation de l'administration marocaine en général et de l'administration territoriale en particulier.

Cependant, l'instauration d'une structure d'audit interne, même si elle est aisée à accomplir du point de vue organisationnel, c'est loin d'être le cas dans la réalité, compte tenu de plusieurs limites et contraintes qui viennent freiner cette initiative longtemps attendue. Ces contraintes concernent notamment la culture de l'audit qui est malheureusement absente dans l'environnement des collectivités territoriales, la méconnaissance de la fonction de l'audit ou plus délicat encore sa confusion avec la fonction d'inspection qui a toujours eu une image du 'Gendarme' qui ne cherche qu'à sanctionner et sévir, et aussi l'insuffisance intellectuelle relevée chez la majorité des élus et présidents communaux pour ne citer que ces contraintes.

Par conséquent, en termes de gestion, cette étude fournit des enseignements importants pour les responsables des collectivités territoriales marocaines en gestion. Elle offre des conclusions innovantes, diversifiées et approfondies sur la cellule d'audit interne en intégrant de nouvelles

préoccupations organisationnelles dans la gestion des collectivités territoriales. Finalement, les résultats de cette modeste recherche peuvent aider les gestionnaires locaux à prendre des décisions plus éclairées en matière d'instauration des cellules d'audit interne en tenant compte des enjeux organisationnels actuels.

Concernant les implications managériales, l'audit interne et les objectifs de la commune proposent de résoudre les problèmes d'agence et d'asymétrie d'informations. L'auditeur interne se présente, ainsi, comme un professionnel compétent, indépendant et un ambassadeur venant instaurer une certaine confiance entre les principaux et les agents. Ainsi, en termes de gestion, cette étude fournit des enseignements importants pour les responsables des communes et les consultants en gestion. Elle offre des conclusions innovantes, diversifiées et approfondies sur l'audit interne en intégrant de nouvelles préoccupations organisationnelles dans la gestion des collectivités territoriales et l'établissement de normes organisationnelles. Par conséquent, les résultats de cette recherche peuvent aider les gestionnaires à prendre des décisions plus éclairées en matière d'audit en tenant compte des enjeux organisationnels actuels.

Ce travail de recherche présente l'apport méthodologique de présenter une étude qualitative qui nous a permis de contextualiser le modèle théorique de base et de préparer l'étude quantitative lors d'un travail de recherche par la suite.

Il y a certaines limites associées à la méthodologie que nous avons utilisée dans notre recherche.

Le nombre des communes est limité, ce qui limite la taille de l'échantillon pour notre étude. Par conséquent, les résultats obtenus à partir des entretiens ne peuvent pas être généralisés pour évaluer les avantages et les inconvénients de la démarche de gestion de risque « audit interne ». Nous recommandons aux chercheurs en sciences de gestion de tester le même modèle sur un échantillon plus large afin d'obtenir des résultats plus généralisables.

Dans ce travail de recherche, nous avons mobilisé un double cadre théorique largement utilisé dans les recherches en audit, cependant, nous pensons, à l'issue de ce travail, qu'il serait plus pertinent de rajouter la théorie basée sur les compétences comme quatrième cadre de référence.

Plusieurs pistes peuvent être envisagées afin d'améliorer le présent travail :

Nous recommandons aux futurs chercheurs comme perspective de recherche scientifique, désireux de perfectionner notre recherche scientifique, de recourir à une technique d'échantillonnage probabiliste en procédant à un échantillon aléatoire simple, systématique, stratifié ou par grappe à

partir d'une base de sondage. De même, notre recherche serait plus rigoureuse si l'on essaye d'élargir la taille de notre échantillon.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Lois et règlements

- La constitution marocaine de 2011.
- La circulaire ministérielle n°43, relative à l'organisation des administrations des communes » en date du 28 juillet 2016.
- La loi organique 113-14 relative aux collectivités territoriales.

- Ouvrages :

- Bertin E., (2007), « Audit interne ; enjeux et pratiques à l'international », Editeur : édition Eyrolles, collection finance, pp : 50-120.
- Portelli E., (2012), « Audit interne des collectivités territoriales », Ellipses, pp : 163-222.
- Renard J., (1995), « Théorie et pratique de l'audit interne », septième Édition : Eyrolles pp : 43-82.
- SADIKI A., ABOULHASSANE A., El HARMOUZI N., (2023), « L'audit interne des collectivités territoriales au Maroc : un mécanisme pour une bonne gouvernance locale », Revue CCA Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit , 7(1). pp : 3-11.

- Autres sources :

- DGCL-USAID (2012). « Les guides spécialisés d'audit interne ».
- Cécile Van Den Crommenacker, université PAUL CEZANNE. Mémoire : « Audit interne dans les collectivités territoriales ».
- DGCLUSAID (2012). « Manuel des procédures d'audit interne de la commune ».
- Le journal l'économiste, édition n°3 du 14/11/1993.