

L'impact de l'audit interne sur l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines : Une analyse à l'aide d'un Modèle d'Équations Structurelles

The impact of the internal audit on enhancing the governance of Moroccan territorial collectivities: An analysis using a Structural Equation Model

EN-NEJJARI Mohamed

Doctorant

Faculté d'Économie et de Gestion de Kenitra

Université Ibn Tofail - Maroc

Laboratoire des Sciences Économiques et Politiques Publiques

EL AISSAOUI Hassan

Enseignant chercheur

Faculté d'Économie et de Gestion de Kenitra

Université Ibn Tofail - Maroc

Laboratoire des Sciences Économiques et Politiques Publiques

LAKHOUIL Abdellah

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger

Université Abdelmalek Essaâdi - Maroc

Laboratoire de Recherche en Gouvernance des Organisations et des Territoires

MOGHAR Adil

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger

Université Abdelmalek Essaâdi - Maroc

Date de soumission : 30/12/2023

Date d'acceptation : 03/03/2024

Pour citer cet article :

EN-NEJJARI.M. & AL (2024) « L'impact de l'audit interne sur l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines : Une analyse à l'aide d'un Modèle d'Équations Structurelles », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 5 : Numéro 3 » pp : 628 - 654.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Cette étude examine l'impact de l'audit interne sur l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. En adoptant une méthodologie quantitative, elle s'appuie sur une collecte de données auprès de 301 individus occupant divers postes de responsabilité. L'analyse des données repose sur une modélisation par équations structurelles.

Les résultats soulignent l'importance de la compétence, de l'intégrité, de l'objectivité et du respect du secret professionnel des auditeurs internes pour garantir l'efficacité de l'audit interne. De plus, le soutien de la direction et l'application de principes d'équité et de justice sont nécessaires pour une bonne gouvernance des collectivités territoriales. En revanche, l'indépendance de l'auditeur interne ne semble pas jouer un rôle significatif dans ce contexte. Cette recherche offre des implications importantes pour les praticiens et les décideurs, soulignant l'importance d'intégrer efficacement l'audit interne dans les mécanismes de gouvernance, tout en tenant compte des spécificités culturelles et organisationnelles. L'étude offre une voie vers une amélioration de la transparence et de la responsabilité au sein de ces institutions.

Mots clés : Audit interne ; Soutien de la direction, Interaction avec l'audit externe, Gouvernance, Collectivités territoriales au Maroc.

Abstract

This study examines the impact of internal audit on strengthening the governance of territorial collectivities in Morocco. Using a quantitative approach, data is collected from 301 individuals occupying various positions of responsibility. Data analysis relies on structural equation modeling. The results underscore the importance of competence, integrity, objectivity, and adherence to professional secrecy among internal auditors to ensure the effectiveness of internal audit. Additionally, management support and the application of principles of fairness and justice are necessary for good governance of territorial collectivities. However, the independence of the internal auditor does not seem to play a significant role in this context. These findings have profound implications for practitioners and policymakers by suggesting a more strategic integration of internal auditing in the governance processes of Moroccan territorial collectivities. The research underscores the need to tailor audit practices to the local cultural and organizational specifics, offering a roadmap for improving transparency, accountability, and governance efficiency within these institutions.

Keywords: Internal Audit ; Management Support ; Interaction with external audits ; Governance ; territorial collectivities.

Introduction

L'approche managériale publique se caractérise par sa capacité à établir une corrélation entre la légitimité de l'administration publique, sa crédibilité, et l'impératif de se conformer à des normes souvent définies par le New Public Management, un ensemble de pratiques inspirées du secteur privé. Cette approche consiste à interroger l'administration sur ses activités et ses comportements, tant en interne que dans ses relations avec les parties. L'objectif ultime de cette approche est d'optimiser l'efficacité opérationnelle de l'administration publique. Le système de contrôle public au Maroc repose sur la diversité des régimes de contrôle des finances publiques, qui varient d'une entité à l'autre. Ces organismes comprennent la Cour des comptes, l'Inspection générale des Finances, l'Inspection générale de l'Administration territoriale, l'Inspection générale Ministérielle, ainsi que le Contrôle judiciaire et le Contrôle politique. L'objectif commun de ces systèmes de contrôle est de garantir la sincérité des finances publiques et de lutter contre les déviations, les irrégularités et les abus qui peuvent survenir dans la gestion de ces fonds. Ils visent également à se prémunir contre les gaspillages et les dépassements de crédit. Malgré la diversité des systèmes de contrôle, l'expérience pratique sur le terrain révèle leur fragilité et leur inefficacité pour plusieurs raisons. D'une part, ces problèmes sont liés au manque de coordination entre les différentes entités, à la lourdeur de la tutelle centrale sur les collectivités territoriales et à son impact sur leur autonomie. D'autre part, ils sont liés à la capacité limitée des collectivités territoriales à gérer leurs propres ressources et à restreindre leurs initiatives de développement au niveau local. Ces dysfonctionnements ont des répercussions négatives sur la promotion des activités des collectivités territoriales. Les réformes successives ont considérablement élargi le champ d'action des collectivités territoriales au Maroc, en leur donnant plus de pouvoirs. Cet élargissement a cependant introduit des contraintes financières, décisionnelles et exécutives croissantes, confrontant ces collectivités à des enjeux politiques, sociaux, économiques et environnementaux complexes. La constitution de 2011 a accentué l'importance de la bonne gouvernance, imposant des normes de qualité, de transparence, de redevabilité et de responsabilité (Aoujil et Alaoui, 2017). La gouvernance au sein des collectivités territoriales marocaines connaît une transformation significative, soulignée par l'intégration croissante de l'audit interne en tant qu'outil fondamental d'amélioration. Les études de Toubtou, A., et Naimi, J.E. (2023), et Akrich, S., et Bassrih, M. (2017), s'accordent sur le rôle crucial de l'audit interne dans l'optimisation de la gestion publique locale et la sécurisation des processus au sein de ces collectivités. Alors que Toubtou et Naimi éclairent les réformes et l'autonomie croissante des collectivités territoriales en raison de la

régionalisation avancée, Akrich et Bassrih se concentrent sur la contribution de l'audit interne à la gestion des risques et à la promotion de la transparence. Les deux études reconnaissent les défis auxquels ces entités sont confrontées, soulignant l'importance d'une gouvernance renforcée par des cadres juridiques solides et des pratiques d'audit interne efficaces. Ce consensus académique met en évidence la nécessité de disposer d'outils de gestion efficaces, capables de répondre aux exigences d'une gestion transparente et responsable, essentielle pour renforcer la confiance du public et l'efficacité de l'administration locale. Avec la régionalisation avancée, les collectivités territoriales ont vu leurs compétences s'accroître par le biais de transferts de pouvoir. Elles sont désormais appelées à jouer un rôle important dans divers domaines tels que l'économie, les affaires sociales, l'éducation et l'environnement (Aoujil et Alaoui, 2017). Le champ de compétence des collectivités territoriales a été élargi, comme le stipule l'article 140 de la nouvelle constitution. En vertu du principe de subsidiarité, ce dernier présume que les collectivités territoriales disposent de compétences propres, de compétences partagées avec l'État, ainsi que de compétences transférées par ce dernier (Akrich et Bassrih, 2017). Dans cette perspective, l'importance de l'audit interne en tant que fonction au sein des collectivités territoriales est devenue un impératif incontournable. Cela s'explique notamment par son rôle clé dans l'identification des faiblesses et l'amélioration de la performance à travers une planification efficace, la gestion des risques et le renforcement des compétences. En outre, grâce à ses fonctions d'organisation, d'analyse et d'évaluation, il constitue un moyen essentiel d'examiner la dynamique de la gestion administrative. L'audit interne est devenu une discipline à part entière de la gestion administrative et financière. Il constitue également un outil de rationalisation et d'évaluation du système de contrôle interne et de prise de décisions appropriées. La problématique centrale de cet article s'articule autour de la capacité de l'audit interne à influencer positivement la gouvernance des collectivités territoriales marocaines dans un contexte marqué par les principes du New Public Management (NPM). Alors que la pensée managériale contemporaine souligne l'importance de la légitimité, de la crédibilité et de la conformité aux normes définies par le NPM pour l'administration publique, cette étude se propose d'interroger dans quelle mesure les pratiques d'audit interne peuvent contribuer à l'optimisation de l'efficacité opérationnelle de l'administration publique marocaine. Dans un système de contrôle public diversifié, mais confronté à des défis de coordination, de tutelle centrale lourde et d'autonomie limitée des collectivités territoriales, la recherche examine l'efficacité des systèmes de contrôle existants. Elle cherche à comprendre comment, malgré les réformes successives visant à élargir le champ d'action des collectivités territoriales et à

renforcer la bonne gouvernance, des contraintes financières, décisionnelles et exécutives persistent, posant des défis à la réalisation des objectifs de développement local.

L'intérêt de cette recherche est multiple, tant sur le plan académique que sur le plan managérial :

Sur le plan académique : cette recherche enrichit la littérature académique en étudiant l'impact de l'audit interne sur la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. En utilisant un modèle d'équations structurelles, elle offre une analyse rigoureuse des relations entre les variables étudiées en tenant compte des spécificités contextuelles du Maroc.

Sur le plan managérial, cette recherche offre des informations pertinentes aux praticiens, tels que les responsables des collectivités territoriales, les auditeurs internes et les décideurs publics. Ces données peuvent guider les politiques et les pratiques en matière de gouvernance et d'audit interne pour améliorer l'efficacité opérationnelle et renforcer la transparence et la responsabilité. De plus, les conclusions de cette recherche peuvent servir de référence aux décideurs politiques et aux gestionnaires publics pour concevoir et mettre en œuvre des réformes institutionnelles visant à améliorer la gouvernance des collectivités territoriales. Elles soulignent l'importance de renforcer les pratiques d'audit interne pour assurer une gestion publique efficace et responsable

Dans cette perspective, la problématique de recherche est formulée de la manière suivante :

« Comment l'audit interne peut-il contribuer à améliorer la gouvernance des collectivités territoriales marocaines ? »

Pour répondre à cette problématique et dans la perspective de combler le manque de connaissances dans ce domaine, les objectifs de cette recherche sont les suivants :

- Évaluer le rôle de l'audit interne dans le contexte spécifique des collectivités territoriales marocaines.
- Identifier les mécanismes par lesquels l'audit interne peut influencer positivement la gouvernance locale.
- Analyser les principaux facteurs qui déterminent l'efficacité de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines.
- Proposer des recommandations pratiques pour renforcer l'impact de l'audit interne sur la gouvernance des collectivités territoriales au Maroc.

L'étude adopte une méthodologie quantitative, en collectant des données auprès d'un éventail de collectivités territoriales et en appliquant une modélisation par équations structurelles pour l'analyse.

L'étude commence par une immersion dans le contexte général des défis et des opportunités présentées par l'audit interne dans le paysage évolutif des collectivités territoriales. Il se poursuit par une revue de la littérature qui examine les fondements théoriques et les études antérieures, établissant ainsi une base propice pour notre enquête. La section méthodologique dévoile le processus de collecte et d'analyse des données, tandis que les résultats sont présentés et examinés afin d'en extraire des implications concrètes pour les praticiens et les théoriciens. La discussion et l'interprétation des résultats, jetant un pont entre la théorie et la pratique. La conclusion résume les principales contributions de la recherche, souligne ses limites et ouvre des horizons pour des investigations futures, en posant de nouvelles questions et en suggérant des lignes de recherche prometteuses.

1. Revue de la littérature

1.1. Audit interne et gouvernance dans les collectivités territoriales marocaines

La littérature sur le rôle de l'audit interne et de la gouvernance dans les administrations publiques et les collectivités territoriales marocaines révèle un paysage nuancé et évolutif, caractérisé par une transition vers la modernisation, la transparence et l'efficacité en réponse à la fois aux réformes locales et aux tendances globales de l'administration publique. Addahbi et al (2020) contribuent à ce discours en explorant la perception de l'audit interne par les fonctionnaires de l'administration publique au Maroc. Leur étude identifie les principaux déterminants de l'efficacité de l'audit, tels que l'indépendance et la compétence de l'auditeur, qui sont essentiels pour améliorer la gouvernance et la responsabilité des administrations publiques. Ce thème de l'efficacité de la gouvernance est développé par El Moujahid L. (2019), qui a examiné l'impact de la gouvernance sur la performance des collectivités territoriales. La recherche de Moujahid met en évidence la corrélation positive entre la bonne gouvernance locale et la performance des projets de développement, soulignant ainsi l'importance de structures de gouvernance efficaces. L'évolution historique et l'état actuel de la gouvernance territoriale au Maroc sont analysés en profondeur par Lemqeddem & Tomas (2019). Ils retracent la transformation de la gouvernance territoriale marocaine de l'époque coloniale à nos jours, en se concentrant sur le passage à une gouvernance plus participative à la suite de la régionalisation avancée décrétée en 2015. Cette évolution trouve un écho dans les travaux de Bassrih M. & Akrich S. (2017), qui examinent le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines suite aux réformes constitutionnelles de 2011. Leur étude met en évidence l'importance croissante de l'audit interne dans la gestion des risques et le renforcement des principes de responsabilité et de transparence. Dans le même ordre d'idées,

Hainous. H (2020) examine le besoin d'audit interne au sein des collectivités territoriales marocaines, en plaidant pour une transition de la gestion bureaucratique traditionnelle vers une approche plus managériale et entrepreneuriale. En approfondissant le rôle novateur de l'audit interne dans les communautés urbaines marocaines, El Figha A. (2022) présente l'audit interne comme un outil crucial pour la gestion de la performance. Cette approche s'inscrit dans le cadre plus large de l'adoption des pratiques du secteur privé pour améliorer l'efficacité du secteur public, un thème également évident dans les travaux d'EL Kadiri Boutchich & Gallouj (2014). Leur étude porte sur la transition vers la nouvelle gestion publique dans les collectivités territoriales marocaines et sur le rôle de l'audit interne dans la facilitation de cette transition. La recherche entreprise par Sadiki & El Harmouzi (2023) apporte une contribution substantielle à l'approfondissement de la compréhension du rôle de l'audit interne dans le renforcement de la gouvernance locale au Maroc. Leur étude se concentre sur les changements dans le mode de fonctionnement des collectivités territoriales, mettant en évidence les défis et les opportunités associés aux fonctions d'audit interne. En outre, le travail de Toubtou et Naimi, (2023) examine en profondeur le rôle de l'audit interne dans la gouvernance municipale, en se concentrant spécifiquement sur le cas de la municipalité pilote de Safi. Des perspectives critiques sont offertes par Azzarradi O., Fikri K. (2018), qui remettent en question l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public marocain, et El Kadiri Boutchich D., Gallouj N. (2020), qui se concentrent sur l'adaptation des instruments d'audit interne aux besoins spécifiques des collectivités territoriales marocaines. Ces études mettent en évidence la complexité de la mise en œuvre des fonctions d'audit interne, soulignant la nécessité d'adaptations spécifiques au contexte. Enfin, les études de Daafi & Taibi (2021) et Benazzi et Gharrafi (2020) examinent la mise en œuvre et la perception des unités d'audit interne et des systèmes de contrôle au sein des administrations régionales et des collectivités territoriales marocaines, respectivement. Ces études reflètent les efforts et les défis en cours dans la modernisation de la gestion du secteur public au Maroc, en mettant l'accent sur le rôle des audits internes et des systèmes de contrôle dans la promotion de la bonne gouvernance et de l'efficacité de l'administration publique. En conclusion, l'ensemble de cette littérature met en évidence l'évolution du rôle de l'audit interne et de la gouvernance dans l'amélioration de l'efficacité, de la responsabilité et de la transparence des organisations du secteur public marocain. L'adoption d'outils et de pratiques du secteur privé, et l'accent mis sur les approches modernes de gestion reflètent un changement significatif dans le paysage de l'administration publique au Maroc. Ce changement est essentiel pour relever les défis de la gouvernance dans le contexte des réformes locales et des tendances

mondiales, contribuant ainsi au développement d'entités du secteur public plus réactives, plus responsables et plus efficaces.

1.2. Dimensions de l'efficacité de l'audit interne dans les collectivités territoriales

Cette revue de la littérature est basée sur une analyse des différents aspects qui influencent l'efficacité de l'audit interne dans les collectivités territoriales. Elle intègre les dimensions de la compétence et de l'intégrité des auditeurs internes, de leur indépendance, de leur objectivité, du secret professionnel, du soutien de la direction, de la dynamique entre l'audit interne et l'audit externe, de la conformité aux lois et règlements, de la transparence et de la divulgation, de la responsabilité du conseil communal et, enfin, de l'équité et de la justice. La compétence des auditeurs internes est reconnue comme un facteur crucial de leur efficacité et du soutien qu'ils reçoivent de la direction, en particulier dans le contexte des collectivités territoriales. Baharuddin (2014) et Mihret et Yismaw (2007) ont souligné l'importance des compétences techniques des auditeurs internes. Cette compétence est non seulement indispensable pour réaliser des audits fiables et précis, mais elle est également essentielle pour gagner la confiance et le soutien de la direction, comme l'ont souligné Ali et al. (2007) et Pickett (2010). Dans les collectivités territoriales, la compétence des auditeurs internes est directement liée à leur capacité à évaluer les risques et à fournir des conseils stratégiques en matière de gouvernance (Gramling et Myers, 2006 ; Allegrini et D'Onza, 2003). L'indépendance des auditeurs internes est souvent citée comme essentielle à l'efficacité des audits internes. L'indépendance implique que les auditeurs fonctionnent de manière autonome par rapport au personnel et aux activités opérationnelles de l'organisation (Chun, 1997). Aliyi (2016) et Madibbo (2015) ont identifié l'indépendance comme un facteur crucial pour l'efficacité de l'audit interne, en particulier dans le secteur public. Cette indépendance garantit la fiabilité et l'objectivité des audits. L'objectivité des auditeurs internes est un autre pilier de la pratique de l'audit. Elle garantit que les audits sont menés de manière juste et équilibrée (Chun, 1997). Aliyi (2016) et Madibbo (2015) ont souligné l'importance de l'objectivité pour l'efficacité du système d'audit interne. L'objectivité permet aux auditeurs de fournir des évaluations indépendantes et impartiales, ce qui est essentiel pour la validité de leurs conclusions et recommandations. Le secret professionnel des auditeurs internes est également un élément clé. Il représente un engagement profond en faveur de la confidentialité et de la protection des informations sensibles (Pickett, 2010 ; Gramling et Myers, 2006). Le respect du secret professionnel par les auditeurs renforce la confiance et la crédibilité de la fonction d'audit (Aliyi, 2016 ; Madibbo, 2015). Le soutien de la Direction est reconnu comme un facteur clé de l'efficacité des audits internes. Ali et al. (2007) et Pickett (2010)

indiquent que ce soutien peut se manifester de diverses manières, notamment par la mise à disposition de ressources adéquates et l'approbation des recommandations d'audit. Le soutien de la Direction contribue à créer un environnement dans lequel l'audit interne est apprécié et ses recommandations prises au sérieux (Madibbo, 2015 ; Gramling et Myers, 2006). L'interaction entre les audits internes et externes joue un rôle important dans l'amélioration de la qualité globale de l'audit. Les travaux de Pickett (2010), Gramling et Myers (2006) et Madibbo (2015) mettent en évidence la complémentarité entre ces deux types d'audit, qui favorise une évaluation plus complète de la performance et des contrôles d'une organisation. Le respect des lois et règlements est essentiel à une gouvernance transparente et responsable (Pickett, 2010 ; Gramling et Myers, 2006 ; Tijjani, 2003). La conformité est un pilier de la transparence, de l'intégrité et de la responsabilité, qui contribue à une gouvernance efficace et respectée. La transparence et la divulgation dans la gouvernance publique sont également essentielles pour instaurer la confiance et la crédibilité auprès des citoyens et des autres parties prenantes (Pickett, 2010 ; Gramling et Myers, 2006 ; Madibbo, 2015 ; Tijjani, 2003). Elles permettent une gouvernance plus responsable et renforcent la confiance des parties prenantes. Enfin, la responsabilité des conseils locaux et l'intégration des principes d'équité et de justice sont fondamentales pour une gouvernance locale positive (Pickett, 2010 ; Gramling et Myers, 2006 ; Madibbo, 2015 ; Tijjani, 2003). Ces éléments garantissent que les décisions et les politiques sont prises de manière éthique et responsable, ce qui favorise l'inclusion et la responsabilité sociale.

Tableau 1 : Hypothèses de recherche

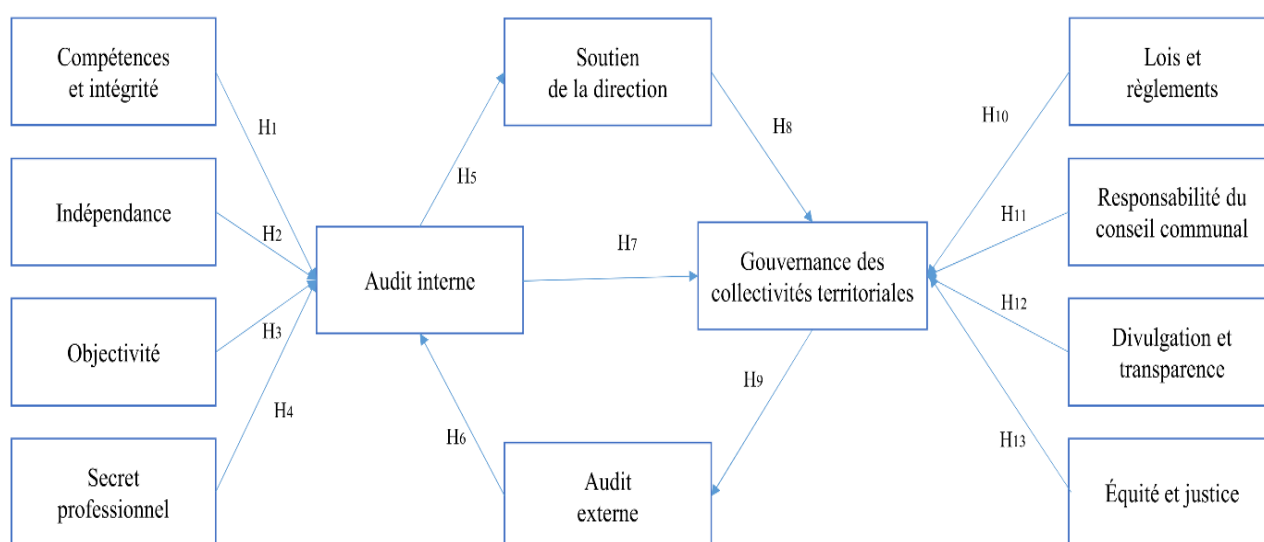
| Hypothèse | Description | Référence principale |
|-----------|--|---|
| H1 | La compétence et l'intégrité des auditeurs internes auraient une influence positive sur l'efficacité de l'audit interne. | Baharud-din, 2014 ; Ali et al, 2007 |
| H2 | L'indépendance des auditeurs internes serait positivement liée à l'efficacité des audits internes. | Chun, 1997 ; Aliyi, 2016 |
| H3 | L'objectivité des auditeurs internes améliorerait la qualité de l'audit interne et externe. | Chun, 1997 ; Madibbo, 2015 |
| H4 | Les auditeurs internes seraient tenus au secret professionnel pour assurer la sécurité et la protection des informations traitées. | Pickett, 2010 ; Gramling et Myers, 2006 |
| H5 | Le soutien de la direction aurait un impact positif sur l'efficacité de l'audit interne. | Ali et al, 2007 ; Pickett, 2010 |
| H6 | L'audit externe aurait un impact positif significatif sur l'audit interne. | Pickett, 2010 ; Gramling et Myers, 2006 |
| H7 | La relation entre l'audit interne et la gouvernance des collectivités territoriales serait positivement significative. | Ali et al, 2007 ; Madibbo, 2015 |
| H8 | Le soutien de la direction médierait la relation entre l'audit interne et la gouvernance des collectivités territoriales. | Pickett, 2010 ; Gramling et Myers, 2006 |
| H9 | L'audit externe médierait la relation entre l'audit interne et la gouvernance des collectivités territoriales. | Gramling et Myers, 2006 ; Tijjani, 2003 |

| | | |
|-----|---|---|
| H10 | Le respect des lois et des règlements aurait une influence positive sur la gouvernance des collectivités territoriales. | Pickett, 2010 ; Tijjani, 2003 |
| H11 | La responsabilité du conseil communal aurait une influence positive sur la gouvernance des collectivités territoriales. | Gramling et Myers, 2006 ; Tijjani, 2003 |
| H12 | La transparence et la divulgation auraient une influence positive sur la gouvernance des collectivités territoriales. | Pickett, 2010 ; Madibbo, 2015 |
| H13 | L'équité et la justice auraient une influence positive sur la gouvernance des collectivités territoriales. | Gramling et Myers, 2006 ; Madibbo, 2015 |

Source : Auteurs

Ce tableau fournit une vue d'ensemble structurée et facilement accessible des hypothèses clés de notre recherche et des principales sources académiques qui les soutiennent. Il facilite la compréhension des fondements théoriques et la justification des hypothèses formulées dans cette étude. La figure 1 présente un modèle conceptuel détaillant les relations hypothétiques entre les caractéristiques de l'audit interne et la gouvernance des collectivités territoriales. Ce modèle sert de cadre pour examiner comment l'efficacité de l'audit interne contribue à une meilleure gouvernance, en soulignant l'importance de chaque hypothèse dans le renforcement de la transparence, de la responsabilité et de la conformité au sein des collectivités territoriales. Il reflète l'interdépendance complexe entre les pratiques d'audit interne et les principes de bonne gouvernance, et oriente la recherche en mettant en évidence les domaines clés pour l'amélioration des politiques et des pratiques d'audit interne.

Figure 1 : Modèle conceptuel de l'impact de l'audit interne sur l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales



Source : élaboré par les auteurs

1.3. Synthèse de la revue de littérature

Dans une exploration variée et approfondie de l'impact de l'audit interne sur la gouvernance des collectivités territoriales, des contributions significatives de chercheurs tels que Baharud-din et al. (2014), Ali et al. (2007), Chun (1997), Aliyi (2016), Pickett (2010), Gramling et Myers (2006), ainsi que Madibbo (2015) et Tijjani (2003), révèlent plusieurs facettes cruciales. Ces études mettent en lumière l'importance de la compétence et de l'intégrité des auditeurs internes, soulignant leur rôle essentiel dans l'efficacité de l'audit interne (Baharud-din et al., 2014 ; Ali et al., 2007). L'indépendance des auditeurs, mise en avant par Chun (1997) et Aliyi (2016), est cruciale pour assurer des audits objectifs et impartiaux, tandis que la responsabilité et le secret professionnel, accentués par Pickett (2010) et Gramling et Myers (2006), sont vitaux pour la sécurité des informations. Madibbo (2015) souligne l'influence positive de l'objectivité sur la qualité des audits, et Tijjani (2003) évoque les bienfaits de la conformité aux lois et règlements sur la transparence et la responsabilité au sein des collectivités. Ensemble, ces travaux forment une base solide pour la compréhension des multiples dimensions de l'audit interne et son influence sur la gouvernance, illustrant l'importance de maintenir des standards élevés de professionnalisme, d'indépendance, d'objectivité, et le respect des normes légales et éthiques pour renforcer la bonne gouvernance des collectivités territoriales.

2. Méthodologie

La méthodologie de notre étude explore l'influence des pratiques d'audit interne sur la gouvernance des collectivités territoriales. Notre processus a commencé par la collecte de données au moyen d'un questionnaire structuré distribué à des professionnels de différentes régions, afin d'assurer un échantillon représentatif. Les données recueillies ont été soigneusement examinées afin d'exclure les réponses non pertinentes ou incomplètes. Des techniques statistiques ont été appliquées pour traiter les valeurs manquantes, en accordant une attention particulière à la distribution normale des données et à l'identification des valeurs aberrantes. La justification de la taille de l'échantillon s'est avérée cruciale pour l'application de la modélisation par équations structurelles (SEM), qui est notre principal outil d'analyse. Nous avons ensuite vérifié la fiabilité et la validité des échelles de mesure, en établissant la cohérence interne et la validité de construction. Cette phase préliminaire a été utilisée pour évaluer le modèle structurel, en utilisant la SEM pour tester les relations hypothétiques entre les variables. Chaque hypothèse a été rigoureusement testée, en documentant le coefficient de chemin, l'erreur standard et les niveaux de signification pour déterminer leur validité dans le modèle. La méthode s'est terminée par l'interprétation des indices d'adéquation du modèle afin de valider

l'adéquation de notre modèle de recherche par rapport aux données observées, garantissant ainsi une analyse cohérente des relations essentielles à notre étude. Pour renforcer la précision méthodologique et la rigueur analytique, notre approche s'est inspirée de travaux antérieurs qui ont établi des normes dans la recherche sur l'audit et la gouvernance, tels que Hair et al. (2010) pour le SEM, et Tabachnick et Fidell (2013) pour le traitement des données manquantes et des valeurs aberrantes.

Tableau 2 : Résumé de la Méthodologie

| Aspect | Détail |
|---------------------------------|---|
| Taille de l'échantillon | 301 répondants |
| Sélection des données | Filtrage des réponses non engagées, sans élimination systématique |
| Valeurs manquantes | Utilisation du test Little MCAR et d'autres évaluations pour s'assurer que les valeurs sont manquantes au hasard (MAR) |
| Normalité et valeurs aberrantes | Tests univariés et multivariés avec SPSS, distance de Mahalanobis pour la détection des valeurs aberrantes |
| Essais de fiabilité | Utilisation de l'alpha de Cronbach et d'indicateurs composites de fiabilité pour garantir la cohérence de l'ensemble des données. |
| Techniques statistiques | Estimation du maximum de vraisemblance pour la gestion des données MAR, modélisation des équations structurelles pour les tests d'hypothèse |

Source : Auteurs

Le tableau 2 donne un aperçu concis de la méthodologie appliquée dans l'étude, reflétant une approche rigoureuse visant à garantir l'intégrité et la validité des données. La recherche a utilisé des techniques statistiques établies pour développer un modèle robuste permettant de comprendre la dynamique de l'audit interne et de la gouvernance au sein des collectivités territoriales.

3. Résultats et discussion

3.1. Données démographiques de l'échantillon

Tableau 3 : Région de la commune

| <i>Zone de la commune</i> | <i>Nombre de répondants</i> | <i>Pourcentage (%)</i> | <i>Pourcentage (%)</i> |
|--------------------------------------|-----------------------------|------------------------|------------------------|
| <i>Casablanca - Settat</i> | <i>76</i> | <i>25,25%</i> | <i>61,79%</i> |
| <i>Rabat - Salé - Kénitra</i> | <i>60</i> | <i>19,93%</i> | |
| <i>Tanger - Tétouan - Al Hoceima</i> | <i>50</i> | <i>16,61%</i> | |
| <i>Fès - Meknès</i> | <i>45</i> | <i>14,95%</i> | <i>38,21%</i> |
| <i>L'Oriental</i> | <i>40</i> | <i>13,29%</i> | |
| <i>Marrakech - Safi</i> | <i>30</i> | <i>9,97%</i> | |
| <i>Total</i> | <i>301</i> | <i>100%</i> | <i>100,00%</i> |

Source : Auteurs

Le tableau 3 montre la répartition hétérogène des 301 répondants à l'enquête sur l'audit interne et la gouvernance dans les collectivités territoriales marocaines, ventilée par région. Casablanca - Settat est la région qui compte le plus grand nombre de répondants, soit 76 personnes, ou 25,25%. La région Rabat - Salé - Kénitra suit de près avec 60 répondants, soit 19,93% du total.

Cette région a également un poids important dans l'échantillon. La région Tanger - Tétouan - Al Hoceima est représentée par 50 répondants, soit 16,61% du total de l'échantillon. Les régions de Fès - Meknès, L'Oriental et Marrakech - Safi, ont des contributions variables, allant de 14,95% à 9,97%. Elles sont moins bien représentées, mais apportent une diversité géographique à l'échantillon. Les trois premières régions représentent ensemble près de 186 répondants (61,79%). Cela suggère une concentration importante de répondants dans ces régions. Cette répartition géographique des participants soulève d'importantes questions sur la représentativité régionale et son influence sur les résultats de l'étude.

Tableau 4 : Environnement de la commune

| <i>Milieu de la commune</i> | <i>Nombre de répondants</i> | <i>Pourcentage (%)</i> |
|-----------------------------|-----------------------------|------------------------|
| <i>Urbain</i> | <i>180</i> | <i>59,8%</i> |
| <i>Rural</i> | <i>121</i> | <i>40,2%</i> |
| <i>Total</i> | <i>301</i> | <i>100%</i> |

Source : Auteurs

Dans cette étude, 59,8 % des répondants, soit 180 personnes, sont issus de milieux urbains, tandis que 40,2 %, soit 121 répondants, proviennent des zones rurales. Cette répartition indique une couverture diversifiée des environnements urbains et ruraux, permettant une perspective équilibrée de l'audit interne et de la gouvernance dans les collectivités territoriales. Cette diversité est cruciale pour une compréhension globale des particularités et des défis propres à chaque type d'environnement.

Tableau 5 : Statut du répondant

| <i>Statut</i> | <i>Nombre de répondants</i> | <i>Pourcentage (%)</i> |
|--|-----------------------------|------------------------|
| <i>Président de la commune</i> | <i>72</i> | <i>23,92%</i> |
| <i>Président du conseil municipal</i> | <i>70</i> | <i>23,26%</i> |
| <i>Auditeur interne</i> | <i>68</i> | <i>22,59%</i> |
| <i>Responsable financier</i> | <i>56</i> | <i>18,60%</i> |
| <i>Chef d'un service administratif</i> | <i>35</i> | <i>11,63%</i> |
| <i>Total</i> | <i>301</i> | <i>100%</i> |

Source : Auteurs

Le tableau 5 montre la répartition des répondants par statut professionnel. Il met en évidence la diversité des rôles au sein des collectivités territoriales, avec une forte concentration de répondants occupant divers postes de responsabilité : les présidents de communes représentent 23,92%, les présidents de conseils communaux 23,26%, les auditeurs internes 22,59%, les responsables financiers 18,60%, et enfin 11,63% des répondants sont des chefs de services administratifs. Cette variété de positions professionnelles assure l'intégration de multiples perspectives dans l'analyse de la gouvernance des collectivités territoriales, soulignant le

caractère inclusif de l'étude et sa capacité à refléter un large éventail de points de vue sur l'audit interne et la gouvernance.

Tableau 6 : Expérience professionnelle

| <i>Expérience professionnelle</i> | <i>Nombre de répondants</i> | <i>Pourcentage (%)</i> |
|-----------------------------------|-----------------------------|------------------------|
| <i>Moins de 5 ans</i> | <i>75</i> | <i>24.9%</i> |
| <i>[5 ans - 10 ans [</i> | <i>100</i> | <i>33.2%</i> |
| <i>[10 ans - 15 ans [</i> | <i>60</i> | <i>19.9%</i> |
| <i>Plus de 15 ans</i> | <i>66</i> | <i>21.9%</i> |
| <i>Total</i> | <i>301</i> | <i>100%</i> |

Source : Auteurs

La répartition des 301 répondants par expérience professionnelle est la suivante : moins de 5 ans (24,9%), entre 5 et 10 ans (33,2%), entre 10 et 15 ans (19,9%), et plus de 15 ans (21,9%). Cette diversité des niveaux d'expérience enrichit l'étude en offrant des perspectives variées sur l'audit interne et la gouvernance dans les collectivités territoriales. La combinaison d'une expérience étendue et d'une expérience plus récente apporte une profondeur d'analyse à la compréhension des pratiques et des défis dans ce domaine.

Tableau 7 : Qualification académique

| <i>Qualification académique</i> | <i>Nombre de répondants</i> | <i>Pourcentage (%)</i> |
|------------------------------------|-----------------------------|------------------------|
| <i>Technicien Spécialité Bac+2</i> | <i>40</i> | <i>13,29%</i> |
| <i>Licence Bac+3</i> | <i>101</i> | <i>33,55%</i> |
| <i>Master Bac+5</i> | <i>130</i> | <i>43,19%</i> |
| <i>Doctorat</i> | <i>30</i> | <i>9,97%</i> |
| <i>Total</i> | <i>301</i> | <i>100%</i> |

Source : Auteurs

Le Tableau 7 présente la distribution des qualifications académiques parmi les 301 répondants de l'étude. Environ 13,29% des répondants ont une qualification de Technicien spécialisé. Cela suggère la présence d'un groupe significatif de professionnels ayant une formation technique de niveau intermédiaire. La catégorie des répondants avec une licence représente la plus grande part, soit environ 33,55%. Cela indique que plus d'un tiers des participants ont complété un programme de licence. La majorité des répondants, soit environ 43,19%, possèdent une qualification de niveau Master. Ceci suggère une concentration importante de professionnels ayant suivi des études de troisième cycle. Près de 10% des répondants ont obtenu un doctorat, ce qui représente une proportion significative de personnes ayant atteint le plus haut niveau de formation académique. L'ensemble du tableau montre une diversité de qualification des répondants, avec une concentration notable au niveau du Master. Cette diversité académique peut apporter une variété de perspectives et d'expertises à l'étude sur l'audit interne et la gouvernance des collectivités territoriales. Il est également intéressant de noter que la présence

notable de répondants hautement qualifiés, enrichissant ainsi les perspectives académiques de l'étude.

Tableau 8 : Spécialité

| <i>Spécialité</i> | <i>Nombre de répondants</i> | <i>Pourcentage (%)</i> |
|--|-----------------------------|------------------------|
| <i>Audit et contrôle de gestion</i> | <i>100</i> | <i>33.2%</i> |
| <i>Gestion financière et comptable</i> | <i>80</i> | <i>26.6%</i> |
| <i>Gestion d'entreprise</i> | <i>50</i> | <i>16.6%</i> |
| <i>Systèmes d'information</i> | <i>30</i> | <i>10.0%</i> |
| <i>Droit</i> | <i>20</i> | <i>6.6%</i> |
| <i>Autres</i> | <i>21</i> | <i>7.0%</i> |
| <i>Total</i> | <i>301</i> | <i>100%</i> |

Source : Auteurs

Dans l'étude, les participants spécialisés dans l'audit et le contrôle de gestion sont les plus nombreux avec 33,2%. Les professionnels en finance et comptabilité (26,6%), gestion d'entreprise (16,6%), systèmes d'information (10%) et droit (6,6%) sont également représentés, tandis que 7% appartiennent à la catégorie "Autres". Cette variété de spécialités contribue à une perspective multidimensionnelle de l'audit interne et de la gouvernance dans les collectivités territoriales, avec une forte présence de compétences en matière d'audit, de contrôle de gestion, de gestion financière et de management.

3.2. Codage et statistiques

À noter que les noms des colonnes correspondant aux questions du questionnaire ont été codifiés pour simplifier la navigation et la lecture des résultats selon ce référentiel :

Tableau 9 : Codage des items

| Construit | Codage | Articles |
|--|---------------|---|
| Audit interne | AI 1 | L'auditeur interne planifie un programme d'audit adapté aux besoins spécifiques de la commune. |
| | AI 2 | L'auditeur interne s'assure que les activités de l'organisation sont conformes aux lois, aux règlements, aux politiques internes et aux normes professionnelles. |
| | AI 3 | L'auditeur interne identifie et évalue les risques auxquels l'organisation est exposée et s'assure que des mécanismes de contrôle adéquats sont en place pour minimiser ces risques. |
| | AI 4 | L'auditeur interne évalue l'efficacité des opérations internes afin de garantir l'utilisation efficace des ressources, la réalisation effective des objectifs et la satisfaction des parties prenantes. |
| | AI 5 | L'auditeur interne garantit l'intégrité et la fiabilité des informations produites par l'organisation en examinant les processus comptables et les systèmes de contrôle interne. |
| Compétence et Intégrité de l'auditeur interne | CIAI 1 | L'auditeur interne maîtrise parfaitement les normes professionnelles d'audit et les principes de gouvernance de la commune. |
| | CIAI 2 | L'auditeur interne a la capacité d'évaluer en profondeur les risques financiers et opérationnels. |
| | CIAI 3 | L'auditeur interne sait utiliser les outils d'audit et les logiciels de gestion. |
| | CIAI 4 | L'auditeur interne est capable de communiquer efficacement avec les parties prenantes internes et externes. |

| | | |
|---|--------------|---|
| | CAI 5 | L'auditeur interne a la capacité de se tenir au courant des développements réglementaires et des meilleures pratiques au sein de la commune. |
| | CAI 6 | Les auditeurs internes participent à des formations continues et investissent dans leur développement professionnel tout au long de leur carrière. |
| Indépendance de l'auditeur interne | IAI 1 | L'auditeur interne est libre de toute influence ou pression organisationnelle susceptible de compromettre son objectivité, généralement grâce à une séparation hiérarchique de la fonction d'audit. |
| | IAI 2 | L'auditeur interne a le pouvoir de planifier, de mener et de rapporter objectivement, sans interférence de la part de la direction ou d'autres parties de la commune. |
| | IAI 3 | L'auditeur interne évite tout conflit d'intérêts, y compris les liens personnels ou financiers avec les parties contrôlées, qui pourraient compromettre sa capacité à agir de manière impartiale. |
| | IAI 4 | Les auditeurs internes ont l'assurance que leur emploi ne sera pas menacé en cas de conclusions ou de rapports critiques, ce qui les encourage à conserver leur indépendance. |
| | IAI 5 | Une évaluation externe des performances de la fonction d'audit interne, souvent réalisée par des parties externes ou par le conseil communal, contribue à renforcer l'indépendance de l'auditeur en fournissant un point de vue objectif sur ses activités. |
| Objectivité de l'Auditeur Interne | OAI 1 | L'auditeur interne aborde chaque audit sans préjugés ni hypothèses préalables, en se fondant uniquement sur des faits et des preuves objectives. |
| | OAI 2 | L'auditeur interne ne favorise pas une partie par rapport à une autre et évalue toutes les informations pertinentes de manière équitable. |
| | OAI 3 | L'auditeur interne est honnête et intègre dans son travail, évitant toute manipulation des résultats de l'audit pour des raisons personnelles ou organisationnelles. |
| | OAI 4 | L'auditeur interne respecte les normes professionnelles et le code de déontologie. |
| | OAI 5 | L'auditeur interne est responsable de ses conclusions et recommandations et doit les présenter de manière transparente et objective, quelles qu'en soient les conséquences potentielles. |
| Secret professionnel de l'auditeur interne | SP1 | La commune souligne la responsabilité individuelle des auditeurs internes dans le respect du secret professionnel, |
| | SP2 | Les normes de sécurité de l'information sont établies par l'auditeur interne afin de protéger les données confidentielles contre les fuites potentielles. |
| | SP3 | Des procédures d'audit interne sont en place pour évaluer régulièrement le respect des politiques en matière de secret professionnel ; |
| | SP4 | Les résultats de l'audit ne sont communiqués qu'aux parties concernées |
| | SP5 | L'accès aux informations sensibles et aux données d'audit est-il strictement limité aux personnes autorisées, afin de préserver la confidentialité et le secret professionnel ? |
| Soutien de la Direction | SD 1 | La Direction améliore la réalisation des missions programmées au niveau du plan annuel d'audit et donc de l'efficacité de l'audit interne |
| | SD 2 | La Direction alloue des ressources financières et humaines suffisantes pour permettre à l'audit interne de mener à bien ses missions |
| | SD 3 | Les auditeurs internes peuvent avoir accès sans restriction à l'information afin de s'acquitter de leurs tâches et assumer leurs responsabilités. |
| | SD 4 | La Direction soutient l'audit interne en cas de résistance ou d'obstacles rencontrés lors de l'exécution de ses missions. |
| | SD 5 | Une communication ouverte et efficace entre la direction et l'audit interne pour discuter des résultats des audits, des conclusions et des recommandations |
| Audit externe | AE 1 | L'audit externe renforce la fiabilité des informations financières. |
| | AE 2 | En identifiant les faiblesses, l'audit externe guide l'audit interne vers des améliorations dans les pratiques de contrôle interne. |
| | AE 3 | Les recommandations de l'audit externe aident l'audit interne à s'aligner sur des normes et des pratiques reconnues. |
| | AE 4 | L'audit externe fournit une évaluation indépendante qui sert à valider l'efficacité des processus d'audit interne et à renforcer la confiance des parties prenantes. |
| | AE 5 | L'audit externe identifie les risques stratégiques et oriente l'audit interne vers les domaines critiques. |

| | | |
|--|--------------|---|
| Gouvernance des collectivités territoriales | GCT 1 | La commune a les moyens de s'assurer que toutes ses activités et décisions sont conformes aux lois et règlements en vigueur. |
| | GCT 2 | La commune a mis en place des mécanismes de divulgation de l'information et de transparence. |
| | GCT 3 | Des mécanismes de responsabilité clairs sont mis en place au sein du conseil communal. |
| | GCT 4 | Des mécanismes clairs sont en place pour garantir l'équité et la justice dans toutes les politiques et décisions prises par le conseil communal. |
| Lois et Règlements | LR 1 | La commune respecte les règles et règlements régissant la gestion des finances communales. |
| | LR 2 | La commune se conforme à la législation qui permet aux citoyens d'accéder facilement aux informations publiques sur la gestion de la commune, ce qui favorise la transparence et la responsabilité. |
| | LR 3 | La commune dispose d'un code de déontologie pour les fonctionnaires, destiné à garantir leur intégrité, leur impartialité et leur engagement en faveur du bien public dans l'exercice de leurs fonctions. |
| | LR 4 | La commune dispose d'une charte d'audit interne qui définit les normes, les objectifs et les procédures d'audit. |
| | LR 5 | La commune respecte les procédures de marchés publics, garantissant un processus équitable, concurrentiel et transparent pour les fournisseurs et les prestataires de services. |
| Divulgation et transparence | DT 1 | La stratégie, les politiques de gouvernance, les objectifs et les codes de conduite de la commune sont accessibles au public. |
| | DT 2 | L'ordre du jour et les procès-verbaux des réunions du conseil communal sont publiés en temps utile et sans délai. |
| | DT 3 | Les informations financières, y compris les états financiers vérifiés, sont mises à disposition de manière régulière et transparente. |
| | DT 4 | Les résultats des audits internes et externes sont publiés et mis à la disposition des parties prenantes. |
| | DT 5 | Les procédures d'appel d'offres et de passation de marchés sont transparentes et respectent des normes éthiques élevées. |
| Responsabilité du conseil communal | RCC 1 | Le conseil communal est chargé de prendre des décisions éclairées dans l'intérêt de la communauté. |
| | RCC 2 | Le conseil communal est responsable de la gestion des fonds publics, en veillant à ce qu'ils soient utilisés de manière responsable et conformément à la réglementation en vigueur. |
| | RCC 3 | Le conseil communal est tenu de rendre compte de ses actions et décisions au public de manière accessible et compréhensible. |
| | RCC 4 | Le conseil communal doit agir avec intégrité et éthique, en évitant les conflits d'intérêts et en assurant une gouvernance responsable. |
| | RCC 5 | Le conseil communal doit encourager la participation des citoyens, en leur donnant la possibilité de contribuer aux décisions et aux politiques locales. |
| | RCC 6 | La réussite de la mise en œuvre des rapports périodiques est évaluée par les auditeurs. |
| Équité et justice | EJ 1 | Garantir à tous les citoyens l'égalité d'accès aux services publics sans discrimination. |
| | EJ 2 | Répartir équitablement les investissements dans les infrastructures afin de garantir un accès équitable dans tous les quartiers. |
| | EJ 3 | Promouvoir la participation de tous les citoyens à la prise de décision communale en veillant à ce que toutes les voix soient entendues. |
| | EJ 4 | Veiller à ce que les élus et les fonctionnaires municipaux soient équitablement responsables de leurs actions et de leurs décisions devant tous les citoyens, sans favoritisme ni préférence. |
| | EJ 5 | Mettre en œuvre des politiques visant à réduire les inégalités économiques et sociales au niveau local |

Source : Auteurs

3.3. Évaluation de la fiabilité

La fiabilité des concepts du modèle étudié a été évaluée à l'aide du coefficient alpha de Cronbach et de la fiabilité composite. Les valeurs alpha de Cronbach, calculées à l'aide de SPSS 25, étaient supérieures à 0,9, ce qui indique une excellente fiabilité pour tous les concepts. De même, les valeurs de fiabilité composite obtenues avec AMOS 23 étaient toutes supérieures à 0,8, ce qui confirme une grande fiabilité. La corrélation entre les construits est inférieure à 0,8, ce qui suggère l'absence de multicolinéarité. Ces résultats démontrent la cohérence et la fiabilité des items pour mesurer les concepts étudiés.

Tableau 10 : Tests de fiabilité

| Constructions | Nombre d'items | Alpha de Cronbach | Alpha standardisé | Chi carré de Friedman | Sig. (valeur p) | Moyenne générale | Kendall's W |
|---------------|----------------|-------------------|-------------------|-----------------------|-----------------|------------------|-------------|
| SP | 5 | 0.886 | 0.887 | 92.437 | 0.000 | 4.13 | 0.025 |
| CAIAI | 6 | 0.944 | 0.943 | 291.246 | 0.000 | 3.71 | 0.050 |
| IAI | 5 | 0.969 | 0.969 | 17.000 | 0.002 | 3.57 | 0.002 |
| OAI | 5 | 0.930 | 0.932 | 33.592 | 0.000 | 3.21 | 0.006 |
| AI | 5 | 0.974 | 0.974 | 31.543 | 0.000 | 3.86 | 0.003 |
| SD | 5 | 0.961 | 0.961 | 66.284 | 0.000 | 3.68 | 0.008 |
| AE | 4 | 0.919 | 0.919 | 30.005 | 0.000 | 3.64 | 0.007 |
| GCT | 4 | 0.976 | 0.976 | 48.033 | 0.000 | 4.37 | 0.004 |
| LR | 5 | 0.987 | 0.987 | 44.818 | 0.000 | 3.63 | 0.002 |
| DT | 5 | 0.963 | 0.963 | 39.974 | 0.000 | 3.92 | 0.004 |
| RCC | 6 | 0.979 | 0.979 | 16.384 | 0.006 | 4.05 | 0.001 |
| EJ | 5 | 0.971 | 0.971 | 89.208 | 0.000 | 4.42 | 0.008 |

Note : CR=Fiabilité composite ; Cr. Alpha= alpha de Cronbach

Tous les coefficients de corrélation sont significatifs à $p < 0,001$.

Source : élaboré par les auteurs, résultat obtenu par SPSS AMOS

L'analyse des tests de fiabilité a révélé une forte cohérence interne pour tous les concepts de l'étude sur l'audit interne et la gouvernance dans les collectivités territoriales, avec des valeurs alpha de Cronbach élevées. Les tests du chi carré de Friedman ont révélé des différences significatives, renforçant la validité des concepts. Les moyennes globales varient, ce qui indique des perceptions diverses des différents aspects évalués. La concordance faible, mais significative (W de Kendall) suggère une uniformité modeste dans les réponses. Ces résultats démontrent une fiabilité et une validité solides des instruments de mesure utilisés dans l'étude, tout en mettant en évidence des différences notables dans les perceptions des différents aspects de l'audit interne et de la gouvernance au sein des collectivités territoriales (Anderson & Gerbing 1988 ; Hair et al. 2014).

3.4. Évaluation de la validité de la construction

La variance moyenne extraite (AVE) a été utilisée pour tester la validité convergente des concepts, les valeurs supérieures à 0,5 confirmant cette validité (Fornell & Larcker 1981 ; Hair et al. 2014). Pour la validité discriminante, des modèles d'AFC imbriqués ont été comparés, montrant des différences significatives de χ^2 entre les modèles (Anderson & Gerbing 1988 ; Bagozzi & Yi 1988 ; Hair et al. 2014). Cependant, une comparaison de l'AVE avec les corrélations au carré des autres concepts était également nécessaire pour confirmer la validité discriminante (Fornell & Larcker 1981 ; Hair et al. 2014).

Tableau 11 : Test de validité discriminante

| | CR | AVE | CIAI | IAI | OAI | SP | SD | AE | AI | LR | DT | RCC | EJ | GCT |
|------|-------|-------|--------------|--------------|--------------|--------------|------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| CIAI | 0.943 | 0.742 | 0.861 | | | | | | | | | | | |
| IAI | 0.876 | 0.595 | 0.049 | 0.772 | | | | | | | | | | |
| OAI | 0.935 | 0.743 | -0.061 | 0.049 | 0.862 | | | | | | | | | |
| SP | 0.97 | 0.868 | 0.558a | 0.086 | -0.054 | 0.932 | | | | | | | | |
| SD | 0.955 | 0.811 | -0.520a | 0.126c | 0.015 | -0.247a | 0.9 | | | | | | | |
| AE | 0.916 | 0.733 | 0.03 | -0.037 | 0.347a | 0.219a | -0.085 | 0.856 | | | | | | |
| AI | 0.972 | 0.874 | 0.479a | 0.021 | 0.133c | 0.285a | -0.354a | -0.209a | 0.935 | | | | | |
| LR | 0.963 | 0.841 | -0.007 | 0.06 | 0.112† | 0.033 | 0.099† | 0.387a | -0.051 | 0.917 | | | | |
| DT | 0.987 | 0.937 | 0.296a | -0.007 | -0.047 | 0.171b | -0.304a | 0.152c | 0.220a | 0.083 | 0.968 | | | |
| RCC | 0.978 | 0.882 | 0.013 | 0.047 | 0.227a | 0.106† | 0.243a | 0.695a | -0.129c | 0.533a | 0.057 | 0.939 | | |
| EJ | 0.971 | 0.869 | -0.179b | 0.133c | -0.261a | -0.059 | 0.542a | -0.177b | -0.156b | -0.037 | -0.107† | -0.102† | 0.932 | |
| GCT | 0.976 | 0.912 | -0.343a | 0.145c | -0.117† | -0.203a | 0.705a | -0.348a | -0.250a | -0.150c | -0.215a | -0.211a | 0.784a | 0.955 |

Note a $p < 0,001$; b $p < 0,01$; c $p < 0,05$

Source : élaboré par les auteurs, résultat obtenu par SPSS AMOS

Toutes les valeurs de fiabilité composite (CR) sont supérieures à 0,9, ce qui indique une excellente fiabilité pour chaque concept. Les valeurs de la variance moyenne extraite (AVE) sont supérieures à 0,5, ce qui garantit une forte validité convergente. Pour la validité discriminante, la racine carrée de l'AVE pour chaque concept, par exemple 0,861 pour la CIAI (avec un AVE de 0,742), doit être supérieure aux autres corrélations de sa ligne et de sa colonne. Des corrélations significatives, positives (comme 0,558a entre SP et CIAI) ou négatives (comme -0,520a entre CIAI et SD), indiquent des relations distinctes entre les concepts. La validité discriminante est confirmée si la racine carrée de l'AVE est plus élevée que les corrélations interconstruites, ce qui est le cas ici (Hair et al. 2014).

3.5. Modèle structurel et tests d'hypothèses

Après avoir confirmé la théorie de la mesure en testant la relation entre les variables indicatrices et les concepts théoriques et en vérifiant la fiabilité, la validité et l'invariance des mesures, la

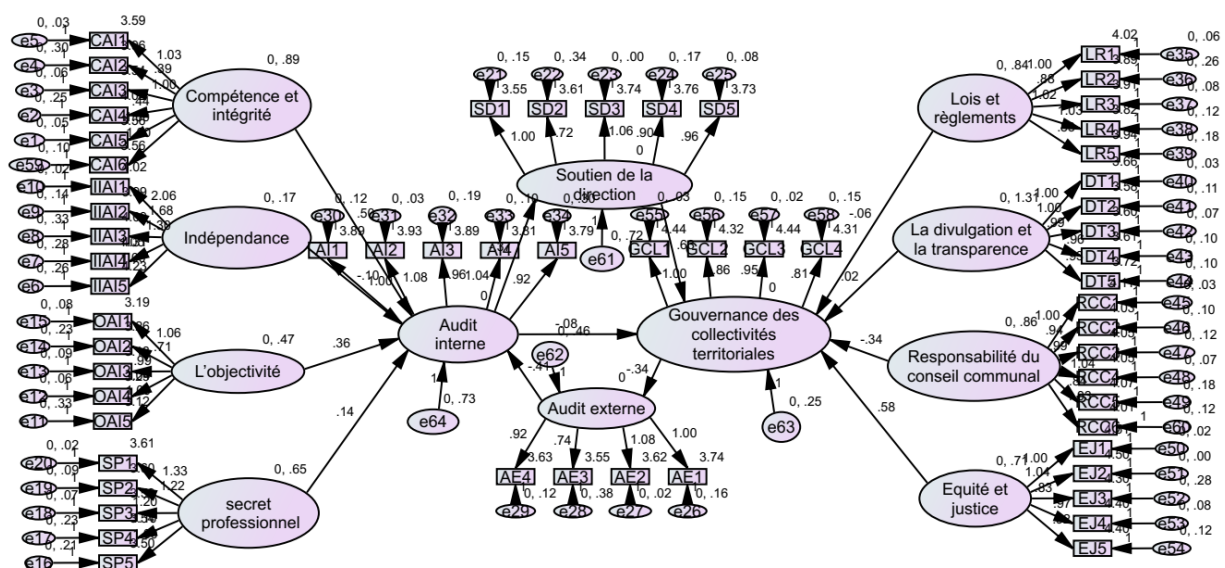
relation conceptuelle de la relation structurelle ou de la théorie structurelle a été testée en examinant les chemins dans le modèle structurel. Tout d'abord, le modèle saturé a été testé et comparé aux indices d'adéquation du modèle de mesure de l'AFC. Les modèles structurels saturés sont considérés comme inférieurs en raison de leur incapacité à découvrir au-delà du modèle de mesure complet (Hair et al. 2014). Les statistiques d'ajustement du modèle théorique saturé étaient identiques à celles obtenues à partir du modèle de mesure, ce qui confirme la transition correcte du modèle de mesure au modèle structurel (Hair et al. 2014).

Tableau 12 : Validation des hypothèses du modèle

| Hypothèses | | | | Estimation | S.E. | C.R. | P | Importance |
|------------|-----|---|------|------------|-------|---------|------|------------|
| H1 | AI | ← | CIAI | 0.503 | 0.055 | 9.179 | a | Accepté |
| H2 | AI | ← | IAI | -0.102 | 0.124 | -0.819 | .413 | Rejeté |
| H3 | AI | ← | OAI | 0.360 | 0.076 | 4.702 | a | Accepté |
| H4 | AI | ← | SP | 0.137 | 0.063 | 2.174 | .030 | Accepté |
| H5 | SD | ← | AI | -0.370 | 0.052 | -7.096 | a | Accepté |
| H6 | AI | ← | AE | -0.407 | 0.079 | -5.161 | a | Accepté |
| H7 | GCT | ← | AI | 0.791 | 0.032 | 2.471 | .013 | Accepté |
| H8 | GCT | ← | SD | 0.632 | 0.039 | 16.402 | a | Accepté |
| H9 | AE | ← | GCT | -0.338 | 0.047 | -7.250 | a | Accepté |
| H10 | GCT | ← | LR | -0.056 | 0.032 | -1.730 | .049 | Accepté |
| H11 | GCT | ← | RCC | -0.342 | 0.032 | -10.676 | a | Accepté |
| H12 | GCT | ← | DT | -0.024 | 0.026 | -0.925 | .355 | Rejeté |
| H13 | GCT | ← | EJ | 0.583 | 0.035 | 16.480 | a | Accepté |

Source : élaboré par les auteurs, résultat obtenu par SPSS AMOS

Figure 2 : Modèle structurel de cheminement



Source : élaboré par les auteurs, résultat obtenu par SPSS AMOS

3.6. Synthèse des résultats empiriques

La compétence et l'intégrité des auditeurs internes (CIAI) se sont avérées être des variables prédictives significatives de l'efficacité de l'audit interne au Maroc, avec un coefficient de corrélation de 0,503 et une signification statistique ($p < 0,001$). Ce résultat souligne l'importance fondamentale de ces caractéristiques dans l'amélioration de l'efficacité de l'audit interne, conformément à des recherches antérieures qui ont identifié la compétence et l'intégrité comme des piliers essentiels dans le domaine de l'audit (Sarens & De Beelde, 2006). En revanche, l'indépendance de l'auditeur interne (IAI) n'a pas eu d'influence significative, ce qui suggère que d'autres facteurs peuvent être plus pertinents dans le contexte marocain. L'objectivité de l'auditeur interne (OAI) et le secret professionnel (SP) ont également une influence positive, bien que dans une moindre mesure pour le secret professionnel (SP), ce qui indique que ces éléments jouent également un rôle dans l'efficacité de l'audit interne, conformément aux travaux de chercheurs tels que Arena et Azzone (2009). Les résultats révèlent l'absence d'influence significative des lois et règlements (LR) et de la divulgation et de la transparence (DT) sur la bonne gouvernance des collectivités territoriales (GCT). Cette observation pourrait refléter un écart entre la réglementation formelle et la pratique de la gouvernance, un phénomène observé dans d'autres contextes (Roussy, 2013). La responsabilité des conseils communaux (RCC) présente une forte corrélation négative avec la gouvernance des collectivités territoriales (GCT), ce qui pourrait indiquer une tension possible entre la gouvernance locale et la responsabilité perçue des conseils communaux. Cela contraste avec la littérature qui met généralement l'accent sur la responsabilité en tant que pilier de la bonne gouvernance (Brandsma & Schillemans, 2013). L'équité et la justice (EJ) et le soutien de la Direction (SD) ont un impact positif significatif, soulignant l'importance de ces facteurs dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. Le soutien de la direction est influencé négativement par l'audit interne, ce qui suggère une interaction complexe entre ces deux domaines. Le rejet de l'hypothèse H2 peut s'expliquer par des défis pratiques spécifiques au contexte des collectivités territoriales, tels que des cultures organisationnelles préexistantes, des pressions hiérarchiques, des conflits d'intérêts persistants ou un manque de garanties pour la sécurité de l'emploi des auditeurs internes. L'audit externe, quant à lui, est influencé négativement par l'audit interne et la GCT. Le constat de l'impact négatif sur l'Audit externe (AE) révèle une corrélation inverse entre l'intensification de l'activité de l'Audit interne (AI) et une réduction significative de la sollicitation de l'Audit externe. Cette tendance suggère une substitution entre l'audit interne et externe dans le contexte spécifique des collectivités

territoriales. Cette observation peut être approfondie à la lumière des constatations suivantes : un renforcement de l'audit interne, le rendant capable d'identifier et de corriger de manière autonome les faiblesses internes, pourrait réduire la nécessité de recourir à l'audit externe pour guider ces améliorations. Si l'audit interne développe sa capacité à se conformer à des normes et des pratiques reconnues indépendamment de l'audit externe, la dépendance envers ce dernier pour ces recommandations spécifiques pourrait diminuer. Une perception accrue de la capacité de l'audit interne à fournir une évaluation indépendante et fiable pourrait réduire la dépendance à l'égard de l'audit externe pour cette validation. Le développement de la capacité de l'audit interne à identifier les risques stratégiques sans nécessiter d'intervention externe pourrait diminuer la dépendance à l'égard de l'audit externe pour cette orientation. La valeur du R au carré pour le GCT (0,729) est particulièrement remarquable, ce qui indique que le modèle explique une grande partie de la variance de la gouvernance des collectivités territoriales. Les valeurs pour AI, AE et SD sont plus faibles, ce qui suggère l'influence d'autres facteurs non modélisés. Ces résultats suggèrent la validité structurelle du modèle, comme le stipulent Anderson et Gerbing (1992). Toutefois, il convient d'être prudent dans l'interprétation du NFI de 0,829, notamment en raison de la petite taille de l'échantillon, un aspect également souligné par Hair et al. (2014) et Hu et Bentler (1999).

Conclusion

Cette étude met en lumière le rôle crucial de l'audit interne dans le processus d'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales marocaines.

Au terme de cette recherche, nous pouvons désormais tirer des conclusions quant aux facteurs déterminants et aux dynamiques complexes de la relation entre l'audit interne et la gouvernance des collectivités territoriales. Cette recherche, à l'aide d'une modélisation par équations structurelles, dévoile que la compétence et l'intégrité des auditeurs internes constituent des piliers fondamentaux pour accroître l'efficacité de l'audit interne. Par ailleurs, elle met en perspective l'importance relative de l'indépendance des auditeurs internes, suggérant que d'autres attributs pourraient revêtir une importance plus critique dans ce contexte spécifique. L'étude révèle également que la transparence, la divulgation, le respect des lois et règlements, l'équité et la justice jouent un rôle prépondérant dans la promotion d'une gouvernance efficace au sein des collectivités territoriales. Elle souligne en outre la complexité des dynamiques entre l'audit interne, le soutien de la direction, et l'audit externe, illustrant l'importance de ces interactions pour la gouvernance territoriale marocaine.

Ces résultats ont des implications théoriques, méthodologique et managériales et politiques :

- Sur le plan théorique : Cette recherche apporte des contributions significatives à la théorie en confirmant l'importance de la compétence et de l'intégrité des auditeurs internes dans l'efficacité de l'audit interne, ainsi que l'impact positif de la transparence, de l'équité et de la justice sur la gouvernance des collectivités territoriales marocaines. Les résultats soulignent la nécessité d'une approche holistique de la gouvernance, prenant en compte à la fois les aspects organisationnels, culturels et réglementaires pour une compréhension complète de son fonctionnement.

- Sur le plan méthodologique : En utilisant une approche quantitative et une modélisation par équations structurelles, cette recherche offre un cadre robuste pour évaluer les relations complexes entre l'audit interne et la gouvernance locale. Elle met en lumière l'importance de tenir compte des biais potentiels liés à la méthodologie quantitative et suggère des directions pour des recherches futures intégrant des méthodes mixtes pour une compréhension plus approfondie des phénomènes étudiés.

- Sur le plan managérial et politique : Les résultats de cette étude fournissent des indications précieuses pour les praticiens et les décideurs politiques afin d'améliorer la gouvernance des collectivités territoriales au Maroc.

- Sur le plan pratique, les recommandations peuvent contribuer à l'optimisation des pratiques de gestion, à la rationalisation des dépenses publiques et à l'amélioration de la fiabilité des informations, conduisant ainsi à une meilleure prise de décision et à une gestion plus efficace des ressources. Au niveau politique, cette recherche peut éclairer les choix des décideurs en mettant en évidence les leviers sur lesquels agir pour renforcer la responsabilité des élus, le respect des lois et réglementations et l'efficacité des politiques publiques.

Toutefois, il est crucial de tenir compte des limitations identifiées, telles que la taille de l'échantillon, qui appellent à une interprétation prudente des résultats. Ces précautions mettent en relief la nécessité d'approfondir les recherches futures avec des échantillons plus représentatifs et des approches méthodologiques diversifiées pour confirmer et étendre les découvertes actuelles. Bien que l'approche quantitative soit robuste, elle peut ne pas capturer tous les aspects complexes de la gouvernance des collectivités territoriales. Une combinaison avec des méthodes qualitatives pourrait fournir une compréhension plus approfondie des dynamiques organisationnelles et culturelles. Les variables étudiées dans cette recherche sont importantes, mais d'autres facteurs tels que les aspects culturels, réglementaires et organisationnels pourraient également jouer un rôle significatif dans la gouvernance des collectivités territoriales. Des recherches futures pourraient explorer ces dimensions

supplémentaires pour une compréhension plus complète des déterminants et des mécanismes qui influencent la gouvernance des collectivités territoriales.

BIBLIOGRAPHIE

1. Articles de revues

- Abdennassar El Figha, (2022). L'audit interne des collectivités territoriales : un outil innovant pour le pilotage de la performance. Cas des Communes urbaines au Maroc, Journal Of Social Science and Organization Management (JOSSOM), VOL. 3 NO. 2 (2022), pp 1-21 ;
- Addahbi I. & all (2020). Etude de la perception de l'audit interne par les fonctionnaires des administrations publiques : Cas du Maroc, Revue Internationale des Sciences de Gestion, Volume 3 : Numéro 4, pp : 800-823 ;
- Aït Lemqeddem H. & Tomas M. (2019). Gouvernance territoriale au Maroc : quelle évolution ? Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 8, Volume 3 : numéro 4, pp : 579-598 ;
- Akrich S., Bassrih M., (2017). La contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales marocaines, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 1, Juin 2017, pp 61-78 ;
- Ali, A. (2007). Effet du moment de l'administration de l'eCG sur la réponse folliculaire et la performance reproductive des brebis Ossimi traitées au FGA. Small Ruminant Research, 72(1), 33-37 ;
- Aliyi, H. (2016). Facteurs qui identifient l'efficacité de l'audit interne dans la zone spéciale d'Oromia entourant l'administration finfinne, les finances et le développement économique ;
- Allegrini, M. et D'onza, G. (2003). Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey. International journal of auditing, 7(3), 191-208 ;
- Anderson, J. C. et Gerbing, D. W. (1988). Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach. Psychological bulletin, 103(3), 411 ;
- Aoujil M., Alaoui O., (2017). Amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales marocaines à travers l'instauration d'un système d'audit interne, International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process, Vol. 10, pp 211-215 ;
- Arena, M. et Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness (Identifier les moteurs organisationnels de l'efficacité de l'audit interne). International Journal of Auditing, 13(1), 43-60 ;

- Azzarradi O., Khalid Fikri K., (2018). Professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine : réel besoin ou illusion de contrôle ? Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 7, Pages 1195-1221 ;
- Bagozzi, R. P. et Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. Journal of the academy of marketing science, 16, 74-94 ;
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A. et Ibrahim, M. S. (2014). Facteurs qui contribuent à l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public. International Proceedings of Economics Development and Research, 70, 126 ;
- Benazzi, K. et Gharrafi, M., (2020). Proposition d'une démarche d'instauration d'un système du contrôle interne au sein des collectivités territoriales marocaines, Alternatives Managériales Economiques, Vol 2, N°1 (2020) 81-96 ;
- Brandsma, G. J., & Schillemans, T. (2013). Le cube de la responsabilité : Mesurer la responsabilité. Journal of Public Administration Research and Theory, 23(4), 953-975.
- Chun, C. (1997). On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions (Les fonctions et objectifs de l'audit interne et leurs conditions sous-jacentes). Managerial Auditing Journal, 12(4/5), 247-250 ;
- Daafi R., Taibi H., (2021). Mise en place d'une cellule d'audit interne au sein Des collectivités territoriales (CAS des régions) : Quelle utilité et quelle perception ? International Journal of Economic Studies : Nineteenth Issue 19, pp 469-499 ;
- El Kadiri Boutchich D., Gallouj N., (2014). Approche contingente autour du système d'audit interne en milieu des collectivités territoriales marocaines, Dossiers de Recherches en Economie et Gestion : 3ème numéro, pp 80-103 ;
- El Kadiri Boutchich D., Gallouj N., (2020). Adaptation sur mesure des instruments d'audit interne aux attributs structurels des collectivités territoriales marocaines, Recherches en Sciences de Gestion (N°139), pp 333-369, Éditions ISEOR ;
- Fornell, C. et Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. Journal of marketing research, 18(1), 39-50;
- Gerbing, D. W. et Anderson, J. C. (1992). Monte Carlo evaluations of goodness of fit indices for structural equation models. Sociological Methods & Research, 21(2), 132-160.
- Getie Mihret, D. et Wondim Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness : an Ethiopian public sector case study (Efficacité de l'audit interne : une étude de cas du secteur public éthiopien). Managerial auditing journal, 22(5), 470-484 ;

- Gourami, S., & Jaouhari, L. (2020). La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales : Approche théorique, The International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics (IJAFAME), Volume 1, Issue 3, pp. 38-57 ;
- Gramling, A. A. et Myers, P. M. (2006). Internal auditing's role in ERM: as organizations lay their enterprise risk groundwork, many auditors are taking on management's oversight responsibilities, new research finds. *Internal Auditor*, 63(2), 52-58;
- Hainous. H, (2020). Le contrôle des collectivités territoriales marocaines : typologie, limites et justification de la mise en place de l'audit interne, *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, Volume 4 : numéro 4, pp : 168-190 ;
- Hair Jr, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L. et Kuppelwieser, V. G. (2014). Modélisation des équations structurelles par les moindres carrés partiels (PLS-SEM) : Un outil émergent dans la recherche sur les entreprises. *European business review*, 26(2), 106-121 ;
- Hair, J., Hollingsworth, C. L., Randolph, A. B. et Chong, A. Y. L. (2017). Une évaluation actualisée et élargie de PLS-SEM dans la recherche sur les systèmes d'information. *Industrial management & data systems*, 117(3), 442-458 ;
- Hu, L. T. et Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural equation modeling: a multidisciplinary journal*, 6(1), 1-55;
- Madibbo, A. (Ed.). (2015). *Le Canada au Soudan, le Soudan au Canada : immigration, conflit et reconstruction*. McGill-Queen's Press-MQUP ;
- Mohamed Bassrih, Said Akrich, (2017). La contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales marocaines, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, Numéro 1, pp 61-78 ;
- Roussy, M. (2013). Les rôles des auditeurs internes : Des chiens de garde aux aides et protecteurs du top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 550-571 ;
- Sadiki A., Aboulhassane A.i, EL Harmouzi N., (2023). L'audit interne des collectivités territoriales au Maroc : un mécanisme pour une bonne gouvernance locale, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, Volume 7 : Numéro 1, pp : 27-45 ;
- Sarens, G. et De Beelde, I. (2006). La relation entre l'audit interne et la direction générale : A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241 ;

- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S. et Ullman, J. B. (2013). Using multivariate statistics (Vol. 6, pp. 497-516). Boston, MA : pearson ;
- Tijjani, B., Ur Rehman, S., Peter, Z., Bajwa, I. A., & Khan, M. A. (2023). Productivité de la recherche sur les normes internationales d'information financière (IFRS) de 2003 à 2020. Global Knowledge, Memory and Communication, 72(1/2), 1-23 ;
- Toubtou, A. et Naimi, J.E. (2023). L'audit interne dans les établissements publics : Cas des communes marocaines. Revue Internationale des Sciences de Gestion, Volume 6-Number 4, pp 502-515.

2. Livre et ouvrage

- Pickett, K. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons, Inc.

3. Thèse

- El Moujahid, L. (2019). Gouvernance et performance des collectivités territoriales au Maroc : cas des communes ciblées par l'INDH au niveau de la province d'ElKelaa des Sraghna. Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Marrakech, Université Cadi Ayaad.