

MOSTAGANEM

Faculté des sciences Economiques, Commerciales et des sciences de Gestion

**Thèse en vue de l'obtention du grade de Docteur en sciences financières et
comptabilité**

Spécialité : Audit et Système Comptable Financier

***La Qualité de l'Audit Externe Outil de Performance des
Entreprises***

***Etude empirique d'un échantillon des commissaires aux comptes et préparateurs
des états financiers en Algérie***

Thèse présentée et soutenue publiquement par :

M^{me} ZAAFRANE Mansouria

Membres du jury :

Pr. BACHOUNDA Rafik	Université de Sidi Bel Abbes	Président
Pr. LAID Mohamed	Université de Mostaganem	Directeur de thèse
Dr. GHERISSI Elarbi	Université de Mascara	Examineur
Dr. BOUROUBA M'hamed El Hadj	Université de Mostaganem	Examineur
Dr. RAMDANI Mohamed	Université de Mostaganem	Examineur
Dr. OULD Mohamed Aissa Mahmoud	Université de Mostaganem	Examineur

Année universitaire : 2017-2018

Remerciements

Premièrement et avant tout je remercie le bon dieu pour son aide, qu'il m'a donné le courage et la patience à réaliser ce travail.

Cette thèse est le fruit de plusieurs années de réflexion de recherche, sa réalisation n'aurait cependant pu être possible sans la collaboration et le soutien de plusieurs personnes. Qu'elles trouvent ici l'expression de ma profonde gratitude.

C'est avec honneur que je remercie mon directeur de thèse Pr. LAID Mohamed qui m'a accordé sa confiance et pour l'intérêt constant, qu'il a bien voulu porter à mon travail ainsi pour son orientation et ses conseils utiles pour la réalisation de ce travail de recherche.

Je tiens à remercier énormément mes chers parents, mon frère, ma sœur et mon mari pour le soutien et les encouragements qui m'ont donné

Mes remerciements s'adressent également à toutes mes amies et à tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin.

Je ne passe pas cette occasion sans omettre d'exprimer ma gratitude et mon profond respect à tout le corps enseignant, aux personnels de l'administration ainsi qu'à tous mes collègues à l'Université de Mostaganem.

Sommaire

Introduction générale

Chapitre I : Mission d'audit externe : approche théorique et conceptuelle

I-1 : Le cadre général de l'audit

I-2 : Déroulement et méthodologie de la mission d'audit externe

I-3 : La mission du commissariat aux comptes en Algérie

Chapitre II : La qualité de l'audit externe : Quels enjeux ?

II-1 : L'audit externe et le défi du risque d'audit : L'approche par les risques

II-2 : La normalisation de l'audit externe : Vers une exigence de la qualité d'audit externe

II-3 : Les indicateurs de la qualité d'audit externe

Chapitre III : La qualité d'audit externe mécanisme de gouvernance et de performance des entreprises

III-1 : La performance d'entreprise : Revue de littérature

III-2 : La gouvernance d'entreprise : Concepts, théories et mécanismes

III-3 : Contribution de la qualité d'audit externe à la gouvernance et la performance d'entreprise

Chapitre IV : Etude d'un échantillon sur le rôle de la qualité d'audit externe dans l'amélioration de la performance d'entreprise

IV-1 : Méthodologie de la recherche empirique

IV-2 : Outils et traitement des données

IV-3 : Test des hypothèses de la recherche

IV-4 : Résultats et discussion

Conclusion générale

Introduction générale

Introduction générale

Introduction générale

Les scandales financiers à partir des années 2000, ont frappé les grandes entreprises américaines et même européennes au rang de l'affaire du géant de l'énergie Enron en 2001, Vivendi en 2002, WorldCom en 2002, Parmalat en 2003, Jérôme Kerviel en 2008, Bernard Madoff en 2008, et de Robert Allen Stanford en 2009. L'ampleur de ces scandales témoigne des problèmes sérieux dans la gouvernance d'entreprise et par conséquent altérer sa performance. En effet, les dirigeants par le biais de leur position au sein de l'entreprise ont la possibilité de remanier les comptes et présenter une situation financière avantageuse, qui provient d'une situation d'asymétrie d'information.

L'apparition des actes illégaux et frauduleux des dirigeants et des personnes qui manipulent les comptes de l'entreprise, et même de la complicité de contrôleurs et la défaillance des mécanismes de contrôle au sein de l'entreprise a créé un état de méfiance aux actionnaires et les autres parties prenantes qui utilisent l'information financière quant à la fiabilité et la crédibilité des états financiers. Par ailleurs, l'imperfection des structures de la gouvernance d'entreprise sont la source des échecs de l'entreprise. Cette dernière à l'origine des manipulations frauduleuses s'en dirige à une situation critique qui peut arriver à la faillite. Cependant, l'entreprise est toujours dans la recherche de nouveaux outils et de nouvelles dynamiques qui améliorent sa performance et assurent son survie.

A l'issue des situations illégales que l'entreprise peut subir, les actionnaires des entreprises deviennent très soucieux et de plus en plus vigilants des questions financières et de contrôle. Ce qui a créé le besoin à un audit externe de qualité. L'audit légal est une sorte de contrôle indépendant compétent qui sert à certifier les comptes annuels de l'entreprise. Son intervention est très utile pour assurer la crédibilité et la transparence des informations publiées dans les états financiers.

Toutes ces raisons et autres, font émerger la nécessité de la mission d'audit externe de haute qualité vis-à-vis les différents critères et normes exigés. L'audit légal a pris de l'ampleur suite aux différents scandales financiers qui ont déroulé les années 2000, comme le cas « Enron » avec une malversation des comptes avec l'implication du cabinet d'audit « Arthur Andersen ». L'audit des comptes est devenu une obligation légale à laquelle de nombreuses entités doivent se soumettre par la nomination d'un Commissaire aux Comptes. Le rôle de ce professionnel comme nous l'avons indiqué ci-dessus est principalement d'assurer une fiabilité et une sincérité des états financiers publiés par l'entreprise. Sa responsabilité est grande et son obligation de moyens l'oblige à mettre en œuvre des outils adaptés pour atteindre une qualité d'audit suffisante.

La qualité d'audit externe est souvent appréhendée sous le bi-concept classique (indépendance/compétence) au sens du fondateur de la qualité d'audit externe « De Angelo » en 1981, selon cet auteur, la qualité d'audit externe nécessite la réunion de deux attributs fondamentaux qui déterminent la qualité du service d'audit : compétence et indépendance de l'auditeur externe.

Introduction générale

Il convient aussi d'utiliser d'autres substituts pour évoquer la qualité d'audit externe. Divers indicateurs et attributs ont été utilisés dans la littérature comptable pour apprécier la qualité d'audit externe, les plus fréquents sont la qualité du processus d'audit externe, la taille du cabinet d'audit et sa réputation, ainsi que son appartenance à un grand réseau international, la qualité de l'équipe d'audit, la rémunération ou les honoraires de l'auditeur externe, la durée de mandat, etc. La qualité de l'audit externe consiste en particulier à fiabiliser les informations financières communiquées et assurer leur qualité.

La qualité d'audit externe aujourd'hui, s'appuie sur les exigences de la normalisation internationale afin de divulguer une information financière de haute qualité. C'est-à-dire de certifier si l'information divulguée par l'entreprise est fiable, transparente et reflète l'image fidèle. En ce sens, la qualité d'audit externe répond à l'ensemble des normes comptables et financières en termes des normes internationales (IAS/IFRS), ainsi aux normes d'audit en termes des normes d'audit internationales (ISA). La mission du commissaire aux comptes doit se convenir avec l'utilisation des normes internationales de comptabilité et de l'audit, ainsi du code déontologique qui vise à renforcer l'éthique de l'auditeur externe, dont il compte l'un des indicateurs de la qualité d'audit externe en parallèle avec la normalisation.

L'Algérie comme d'autres pays, afin d'améliorer la qualité de l'information financière et les services d'audit externe, elle s'est engagée à une réforme de la comptabilité traduite par l'adoption d'un nouveau référentiel de comptabilité, celui du système comptable financier (SCF), inspiré du référentiel comptable international (IAS/IFRS). Ainsi de la mise en œuvre d'une adaptation des normes d'audit internationales (ISA) du référentiel comptable international IFAC. Il s'agit de l'adoption des normes algériennes d'audit (NAA).

En effet, il va de soi que le référentiel comptable SCF fondé sur le référentiel comptable international (IAS/IFRS) se doit d'être audité selon un référentiel d'audit (NAA) inspiré des normes internationales (ISA), afin d'assurer aux utilisateurs des états financiers de l'entité auditée, que la mission d'audit externe, procède aux diligences requises par la normalisation internationale. Il est à rappeler que la réforme de la comptabilité et de l'audit s'inscrit dans la déclaration du NEPAD du 08/07/2001 par laquelle les chefs d'Etats de l'Unité Africaine, dont le Président de la république algérienne, montrèrent leur intention d'adopter des référentiels internationaux en la matière, considérés notamment comme « une exigence minimale ».

Au-delà, la recherche de la qualité de l'information financière au profit des différents utilisateurs des états financiers de l'entreprise a nécessité toute une réforme des référentiels, et ce afin d'améliorer la pratique comptable par les professionnels. Dans ce contexte, les normes internationales prises par le SCF et les normes algériennes d'audit NAA inspiré des normes internationales ISA aident en grande partie à divulguer une information financière de haute qualité.

Introduction générale

La qualité d'audit externe comme étant un contrôle externe contribue à la réalisation des objectifs de l'entreprise, en lui assurant la crédibilité et la transparence des informations contenues dans ces états financiers, en s'appuyant sur les différents lois et règlements d'une part, ainsi qu'à la normalisation d'autre part. Cet examen d'assurance qualité sert à créer de la valeur ajoutée pour l'entreprise à travers ses différents mécanismes.

Au sens de la littérature, J.S. Demski en 1998¹ et en 2006², a démontré qu'il existe une relation entre qualité de l'audit externe et les mesures de performance utilisées par le manager, ainsi que l'audit de qualité améliore le contenu informationnel des chiffres comptable de l'entreprise et contribue à sa performance. De sa part Krishnan (2003)³, a réalisé une étude sur la qualité de l'audit externe et la profitabilité future des entreprises à l'issue de cet audit, où il a comparé entre les entreprises auditées par un Big et d'autres auditées par un non Big. Le résultat est que faire recours à un auditeur Big augmente et favorise la rentabilité future des entreprises.

Problématique de la recherche :

Le rôle que doit entamer la qualité d'audit externe étant un élément clé de notre problématique, dans la performance d'entreprise. Et pour lequel nous avons choisi d'aborder ce sujet et de réaliser ce travail afin d'accentuer la contribution de la qualité d'audit externe dans l'amélioration de la performance d'entreprise. À la lumière de ce qui précède en haut, nous posons notre problématique suivante : **« Comment peut l'entreprise atteindre la performance à travers la qualité d'audit externe ? »**. Autrement dit, Comment la qualité d'audit externe contribue positivement à la performance d'entreprise ?

Hypothèse de la recherche :

A fin de répondre à notre question, il est nécessaire de constituer un ensemble d'hypothèses comme étant des réponses initiales que nous devons dans cette étude examiner leur confirmation ou infirmation, il s'agit des trois (03) hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : La normalisation internationale de la comptabilité et de l'audit externe permet de garantir la fiabilité des états financiers et la qualité de l'information financière.

Hypothèse 02 : La qualité de l'audit externe dépend de certaines qualités humaines et professionnelles du commissaire aux comptes qui valorisent la mission d'audit externe.

Hypothèse 03 : La qualité de l'audit externe contribue à la gouvernance de l'entreprise et opine à sa performance.

¹ Demski J.S, (1998), « Performance Measure Manipulation », Contemporary Accounting Research, Vol. 15, n° 3, pp : 261-285.

² Demski J.S et al, (2006), « Quantum information and accounting information: Their salient features and conceptual applications », Journal of Accounting and Public Policy, Vol.25, pp : 435-464.

³ Krishnan G.V, (2003), « Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals ». Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.22, n°01, pp : 109-126.

Introduction générale

La méthode utilisée dans la recherche :

Afin de réaliser les objectifs de notre étude nous avons utilisé l'approche descriptive analytique dans le but de communiquer la littérature qui encadre cette étude en exposant la notion de la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise. Ainsi de traiter et analyser les données endogènes et exogènes de cette recherche, qui s'envisage dans l'examen des hypothèses de l'étude en vue de savoir la relation de la qualité d'audit externe et ses mécanismes sur la performance d'entreprise, autrement dit déterminer le rapport entre la qualité d'audit externe et la performance d'entreprise.

Les outils de la recherche

Pour mieux cerner notre sujet d'étude et enrichir l'analyse du côté théorique et pratique, nous avons utilisé un ensemble d'outils nécessaires dans la recherche scientifique, à savoir :

- La recherche bibliographique en matière de consultation des ouvrages, des articles, des communications nationales et internationales, des thèses de doctorat, en langue française et anglaise,
- Les documents officiels, les lois et règlements qui déterminent la mission de l'auditeur externe,
- La recherche via internet pour la consultation des documents et informations en ligne,
- Consultation des académiciens (enseignants et chercheurs universitaires) afin de se bénéficier de leurs orientations et de leurs conseils,
- L'entretien avec les professionnels (Commissaires aux comptes, Experts comptables et Préparateurs des états financiers au niveau des entreprises) pour échanger les connaissances et développer les pré-acquis,
- L'utilisation du questionnaire comme étant un outil de recherche efficace dans le cas de ce type d'étude,
- L'utilisation du logiciel tableur Excel et le logiciel de traitement statistiques SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), dans le sauvegarde, l'analyse et l'illustration des données importées.

Introduction générale

Importance du sujet choisi :

En effet, les d'études intéressées en la matière sont très peu à explorer la relation entre la qualité de l'audit externe et la performance d'entreprise. Dès lors, il semble pertinent d'appréhender l'interaction éventuelle entre l'efficacité comptable et le contrôle assuré par l'entreprise, et la demande d'une qualité différenciée d'audit, notamment dans le cadre des entreprises algériennes.

L'importance de cette étude consiste sur l'impact de la qualité d'audit externe sur la performance d'entreprise. C'est-à-dire à quel point la qualité d'audit externe assure la bonne qualité de l'information financière fournie par le commissaire aux comptes. Et quelle est la tendance de la qualité de l'information financière divulguée par le commissaire aux comptes dans l'atteinte de la performance d'entreprise.

Parmi les causes qui nous ont poussé à entamer ce thème :

- D'abord la pénurie des études menant cette notion de qualité d'audit externe dans le contexte algérien ;
- Notre intention d'étudier la notion de qualité d'audit et son lien avec les normes internationales de la comptabilité et de l'audit,
- Préciser l'interaction multidimensionnelle de la qualité d'audit externe,
- Approuver que la performance d'entreprise dépende sur la qualité d'audit externe et non seulement sur l'audit interne,
- Enrichir la recherche et la bibliothèque par un début de travail permettant la valorisation de l'audit externe et le commissariat aux comptes pour être compléter et développer à l'avenir,
- Le besoin académique de ce genre d'études afin de traiter, développer et chercher des solutions en la matière
- Et en fin orienter cette thématique au cas des entreprises et commissaires aux comptes algériens.

Objectifs de la recherche :

Notre objectif consiste alors à étudier dans quelle mesure la qualité d'audit externe engendre un taux de signification élevé de la qualité de l'information financière permettant à réduire les informations asymétriques au profit des différents utilisateurs des états financiers et qui contribue en contre partie à la performance d'entreprise. Dans ce qui suit un ensemble de sous objectifs qui s'inscrit dans la même logique :

Introduction générale

- Définir la mission de commissariat aux comptes de façon générale, et préciser celle exercée par le commissaire aux comptes algérien,
- Etudier la mission d'audit externe en vertu de l'application des normes d'audit internationales (ISA), et mentionner le cas de l'Algérie en matière d'adoption des normes algériennes d'audit (NAA),
- Evoquer l'importance des normes comptables et financière internationales à l'ordre des normes comptables internationales (IAS) et les normes d'information financière internationales (IFRS) et celles du système comptables financiers (SCF) dans l'élaboration d'une information financière de qualité,
- Etudier les paramètres caractérisant la qualité d'audit externe et leur relation avec la gouvernance d'entreprise,
- Démontrer l'impact des mécanismes de la qualité d'audit externe sur la performance d'entreprise,
- Réunir un ensemble de recommandations ayant intérêts dans l'amélioration de la profession et la mission d'audit externe en Algérie d'une part, et du devenir de l'entreprise algérienne d'autre part.

Etudes antérieures :

Par ailleurs, il existe des travaux de recherches qui ont entamé le thème de la qualité d'audit par des différentes manières, voici quelques études précédentes dans les limites d'accès :

- Olivier HERRBACH, « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique ». Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion Université des Sciences Sociales - TOULOUSE I, 2000.

La problématique de la recherche est de savoir la nature de la relation entre les jeunes auditeurs et leurs cabinets dans le cadre d'un contrat psychologique. Le chercheur a étudié la qualité d'audit comptable et financier externe dans une dimension plutôt psychosociologique, en s'intéressant sur les modalités du respect ou du non respect, par les collaborateurs d'audit, de leurs contreparties dans le cadre du contrat psychologique qui les lie à leurs cabinets. L'étude empirique repose sur la distribution d'un questionnaire et la réalisation des entretiens avec des auditeurs. Le résultat de cette étude a montré plusieurs apports, y compris l'importance de la confiance et la conscience professionnelle et d'autres comportements de réduction de la qualité des auditeurs.

- Makram CHEMINGUI, « Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill ». Thèse de Doctorat en cotutelle en Sciences de Gestion à l'Université de Franche-Comité et en Sciences Comptables à l'Université de Manouba, 2004.

La problématique de cette recherche est d'engager une approche qui consiste à analyser en profondeur les travaux d'audit réalisés et à évaluer leur degré d'adaptabilité par rapport aux caractéristiques de la firme auditée en développant une échelle de mesure. L'objectif de cette recherche est d'évaluer la pertinence des travaux de l'audit externe et interne. Le chercheur a procédé à une étude théorique en définissant les approches d'évaluation de la qualité d'audit interne et externe et le niveau d'adaptabilité de leurs travaux. Et une étude empirique sur l'application du protocole empirique selon le paradigme de Churchill. Cette dernière a permis de valider les échelles de mesure des travaux d'audit.

- Pierre LOYER, « L'indépendance des auditeurs financiers : Une approche des facteurs déterminants ». Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université des sciences et technologies de Lille 1, Institut d'Administration des Entreprises, 2006.

La problématique du chercheur est de savoir et tester les critères endogènes et exogènes ayant un impact sur l'indépendance de l'auditeur financier. Il s'est intéressé par l'indépendance de l'auditeur dans l'audit financier en prenant en compte son éthique lors de la prise de décision en exposant les facteurs qui influencent cette indépendance, notamment pas certains éléments psychosociologiques, juridiques, concurrentiels et mixte. Lors d'une étude empirique réalisée par ce chercheur par des entretiens auprès des auditeurs financiers. Il a obtenu comme résultats que quatre (04) facteurs influent l'indépendance de l'auditeur financier : la notoriété, le rattachement, l'intensité concurrentielle et la possibilité de négociation du client.

- Sophie AUDOUSSET-COULIER, « La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises : deux études de déterminants. Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audits publiés ». Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Paris (HEC), 2008.

La problématique de cette recherche est centrée autour de la recherche des déterminants de la publication volontaire des honoraires d'audit dans un premier temps et les déterminants des montants d'honoraires d'audit versés par les sociétés françaises à leurs auditeurs en deuxième temps. La chercheuse a donné une réflexion sur la qualité d'audit externe à travers les honoraires d'audit publiés. Elle a étudié l'utilisation des honoraires d'audit comme une mesure de la qualité d'audit. Comme elle a consacré deux études empiriques sur un échantillon de grandes sociétés cotées françaises. Les résultats de ces deux études empiriques ont montré que la publication volontaire des honoraires d'audit est destinée à signaler la qualité de l'audit et des états financiers.

- Marine Portal, « La politique qualité de la certification des comptes publics : Le cas de la Cour des comptes ». Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Poitiers, 2009.

La chercheuse est partie de la problématique suivante : « Les pratiques et la terminologie issues du secteur privé et importées dans les organisations publiques améliorent-elles les pratiques ou ne représentent-elles qu'une contrainte ? ». Il s'agit d'étudier le lien d'amélioration des pratiques liées à la politique qualité de la Cour des comptes. Donc cette étude porte sur la qualité de certification dans le secteur public dans la lumière le mouvement international. A travers une étude de cas et une approche comparative, les résultats de cette étude ont émergé plusieurs apports au niveau des compétences organisationnelles, du fonctionnement des équipes, des comportements et des compétences individuels, aux normes d'audit et normalisateurs.

- Olivier CHARPATEAU, « Les auditeurs face à l'éthique. Messages éthiques explicites et implicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ? ». Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris I-Pantheon Sorbonne, Institut d'Administration des entreprises de Paris, 2009.

Le chercheur a commencé par la problématique : Comment les messages éthiques explicites et implicites sont-ils exploités par l'auditeur pour décider de révéler un écart d'audit qui doit être légalement révélé ? Il a étudié le rôle de la dimension comportementale de l'auditeur. Il a décrit un cadre conceptuel et théorique sur l'éthique et la morale de l'auditeur, comme il a mentionné l'importance de l'indépendance de l'auditeur sous l'angle de l'éthique et la déontologie dans l'examen de contrôle et la compétence de l'auditeur, de même évoqué la qualité d'audit. Ainsi, il précisé le rôle du jugement éthique ou moral dans la prise de décision de l'auditeur. A travers une étude empirique d'entretien e d'administration du questionnaire sur l'éthique et l'aspect cognitif de l'auditeur au niveau des entreprises, en menant une comparaison de trois (03) groupes (commissaires aux comptes, auditeurs de certification aéronautique et praticien en GRS). Il s'est arrivé que la décision éthique est contextuelle, dépendant au contexte immédiat de décision et de la nature de l'activité professionnelle.

- Hasnae RAZGANI, « Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain Le cas du Cabinet Audit & Co ». Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de PARIS Dauphine, 2011.

Cette recherche a commencé par la problématique suivante : quelle est l'importance des réseaux sociaux dans la carrière de l'auditeur de terrain ? La chercheuse a abordé la notion de la qualité d'audit externe en termes d'indépendance et de compétences de l'auditeur, ainsi de s'intéresser sur l'influence des réseaux sociaux sur la vie de l'auditeur au sein des organisations, comme elle a mis en enjeu la compétence de l'auditeur par rapport aux réseaux sociaux dans une dimension de ressources humaines. L'étude de cas au sein du Cabinet Audit & Co sur la constitution des réseaux sociaux, a montré que la confiance et la réputation sont la base de la constitution du capital social, et que ce dernier permet de bénéficier de plusieurs ressources, notamment techniques ce qui favorise la multiplication des réseaux.

- Noor Adwa Sulaiman, « Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors ». Thèse de Doctorat en Philosophie, Université de Manchester (Manchester Business School), 2011.

La problématique de cette recherche est d'appréhender la signification de la qualité d'audit dans la pratique. Il s'agit de comprendre la conceptualisation de la qualité d'audit et la perspective des partenaires de l'audit qui ont le pouvoir et qui sont responsables de contrôler les services d'audit : les membres du comité d'audit et les inspecteurs de qualité. Cette recherche se concentre sur la perception de la qualité d'audit au sens pratique. Elle est basée sur une approche interprétative à travers les méthodes de recherche d'analyse de document, des entretiens, et un questionnaire d'enquête au niveau des auditeurs, des comités d'audit et des inspecteurs de qualité. Les résultats empiriques ont émergé différents attributs et une interaction de plusieurs déterminants de la qualité d'audit dans la pratique qui se varient selon les membres de l'échantillon.

- Andrew J. Trotman, « Internal Audit Quality : A multi-stakeholder analysis ». Thèse de Doctorat en Philosophie, Université d'Australie (School of Business Bond University Australia), 2013.

Cette recherche est centré autour la problématique suivante : quelle est la qualité de la fonction d'audit interne ? il s'agit de mettre en évidence l'importance de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise. Ainsi que le chercheur a entamé la qualité de l'audit interne et externe, comme il a mis en relief la qualité d'audit externe à la gouvernance d'entreprise. Pour améliorer la compréhension de la qualité de la fonction d'audit interne, le chercheur a conduit 36 entretiens au sein des grandes sociétés australiennes avec des présidents et membres du comité d'audit, la direction générale, des responsables de la fonction d'audit interne, des partenaires de divisions internes d'audit et des grands cabinets d'expertise comptables. Les résultats montrent différents déterminants de la qualité de cette fonction comprenant de nombreux facteurs importants à l'égard des interrogés.

- Eya Nidhal Ahlem NOUBBIGH, « Interdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien ». Thèse de Doctorat, Université de Tunis, Institut Supérieur de Gestion, 2014.

La problématique de cette recherche s'intéresse aux facteurs qui permettent à l'auditeur externe de prendre en compte les travaux d'audit interne, au cours du reporting financier des entreprises tunisienne. Cette recherche a mis en relief l'apport de l'audit interne dans l'audit externe d'une part et la qualité du reporting financier de l'auditeur externe d'autre part. En ce sens, la chercheuse a évoqué les mesures de la qualité de l'audit interne et l'audit externe, et l'interdépendance entre ces deux types d'audit financier. L'étude empirique de cette recherche consiste à élaborer un guide entretien orienté vers les commissaires aux comptes, auditeurs internes et des académiciens dans le contexte tunisien, et finalement construire une échelle de mesure qui détermine les facteurs influençant la décision de prise en compte des travaux d'audit interne par l'auditeur externe et la qualité de leurs travaux sur la qualité du reporting financier.

Apports et contributions de l'étude

Les études que nous avons consulté sont bénéfiques, elles ont rendu compte à la qualité d'audit par plusieurs manières et voies de recherches. Ils existent ceux qui ont entamé la notion de la qualité d'audit externe et/ou interne, ceux qui ont traité la qualité d'audit interne et/ou externe avec la gouvernance d'entreprise, ceux qui ont étudié un ou deux déterminants de la qualité d'audit externe dans différentes voies de recherche.

Ce qui caractérise notre recherche est le fait d'étudier la qualité d'audit externe et son rapport avec la performance d'entreprise. Il s'agit mettre en exergue un ensemble des déterminants de la qualité d'audit externe, et d'émerger le lien entre la qualité d'audit externe et la gouvernance, la performance financière et la performance globale dans une perspective de responsabilité sociale d'entreprise, en ciblant deux types de professionnels, les commissaires aux comptes et experts comptables et les préparateurs des états financiers au sein des entreprises dans un contexte algérien.

Structure de la thèse :

Notre étude s'articule sur quatre (04) chapitres, trois (03) chapitres purement théoriques concernant la littérature du thème étudié et un chapitre empirique qui vise à mettre les notions théoriques en pratiques.

Dans le premier chapitre nous avons évoqué la notion du contrôle interne et celle de l'audit en générale et l'audit comptable et financier en particulier. Ainsi, nous avons élaboré un cadre théorique et conceptuel sur la mission de l'auditeur externe et le processus d'audit tout en définissant les phases de ce processus et les outils et techniques que l'auditeur externe utilise lors sa mission de contrôle et de certification. Dans un autre temps, nous avons présenté un cadre légal et réglementaire sur la mission du commissariat aux comptes en Algérie, les missions, les normes et les responsabilités du commissaire aux comptes selon la loi 01-10.

Le deuxième chapitre traite la notion de la qualité d'audit externe. D'ailleurs, il s'agit de donner un aperçu sur le rôle de l'auditeur externe dans la détection des risques encourus lors sa mission d'audit, en tenant compte de la maîtrise des différents risques, notamment en milieu informatisé et la définition d'un seuil de signification élevé. Par ailleurs, nous avons défini un cadre normative sur l'évolution des organismes normalisateurs internationaux et l'émission des normes internationales de la pratique comptable, et le besoin à l'information comptable et financière. comme nous avons abordé la qualité d'audit externe sous l'angle des normes comptable et financière internationales (IAS/IFRS), et les normes d'audit internationales (ISA) de façon générale, et les normes prise par le système comptable financier (SCF), et celle des normes algériennes d'audit (NAA) plus particulièrement. Finalement nous avons émergé une littérature professionnelle et académique sur la qualité d'audit externe et ses différents déterminants.

Introduction générale

Le troisième chapitre fait l'objet d'étudier l'impact des mécanismes de la qualité d'audit externe sur la gouvernance et la performance d'entreprise. En premier temps, il présente une littérature sur la performance d'entreprise et ses mesures. En suite cerner la notion de la performance financière et celle globale de l'entreprise. Dans un deuxième temps, nous avons défini la gouvernance d'entreprise à la lumière des différentes théories, de même les parties entrantes dans la gouvernance d'entreprise, et les différents mécanismes internes et externe de cette dernière. En troisième temps, nous avons relié la qualité d'audit externe par la gouvernance et la performance d'entreprise. En ce sens, nous trouvons utile de réunir le contrôle interne, audit interne et externe comme étant moyen de contrôle pour la gouvernance d'entreprise, de plus révéler l'importance des différents mécanismes relevant de la qualité d'audit externe. Dans le même contexte, nous avons montré l'impact de la qualité d'audit externe sur la performance financière et globale de l'entreprise. Pour en fin, conclure l'interaction entre la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise à travers une vision plus au moins motivée.

Le quatrième chapitre, représente une étude empirique sur le rôle de la qualité d'audit externe dans l'amélioration de la performance d'entreprise. Cette étude empirique s'appuie sur l'étude d'un échantillon de professionnels concluant des commissaires aux comptes, experts comptables et préparateurs des états financiers au sein des entreprises algériennes. En premier nous avons évoqué la méthodologie de la recherche empirique à travers l'administration d'un questionnaire adressé aux professionnels ci-mentionné, ainsi des entretiens effectués avec ceux-ci. Ensuite, nous avons analysé et traité les données, puis tester les hypothèses de la recherche pour enfin discuter les résultats acquis.

Chapitre I

Mission d'audit externe : approche théorique et conceptuelle

Introduction du chapitre :

L'audit est perçu comme un outil d'amélioration continue de l'entreprise, il permet de faire une évaluation globale et spécifique sur le patrimoine, la crédibilité et l'image fidèle d'une telle entité auditée. L'audit externe est aujourd'hui l'un des plus éléments réputés dans le monde en matière de contrôle, notamment après les grands scandales qui ont frappé les grandes entreprises internationales : Enron (2001), Vivendi (2001), WorldCom (2002), EADS (2006), Kerviel (2008), Madoff (2008), etc.

L'audit externe est une sorte d'évaluation des comptes et systèmes d'information de l'entreprise mise en audit, dont le but est de produire une opinion. En ce sens, le commissaire aux comptes a pour mission de justifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle de l'information auditée et d'élaborer un rapport contenant son opinion vis-à-vis les comptes et les états financiers de son client.

L'objectif de ce chapitre est de donner un aperçu sur la mission de l'auditeur externe, d'abord dans la première section nous allons présenter l'historique de l'audit, l'évolution du concept d'audit et des cabinets d'audit internationaux, ainsi qu'un champ conceptuel des définitions de l'audit interne et externe pour atteindre et cerner l'audit comptable et financier sujet de notre recherche.

La deuxième section représente de sa part un cadre méthodologique de la mission d'audit externe, son déroulement, sa conduite, son organisation, et les différents outils et techniques mis en œuvre par l'auditeur externe. Dans cette section, nous visons à introduire un ensemble de méthodes utilisées par le commissaire aux comptes lors l'exécution de sa mission de contrôle en définissant les différentes phases qu'il s'appuie afin de clôturer cette mission en vue de se forger une opinion finale dans son rapport.

Quant à la troisième section, nous allons projeter la lumière sur la profession de l'audit externe et la sphère des commissaires aux comptes en Algérie. Cette section, fait l'objet de définir le cadre réglementaire de la mission du commissariat aux comptes en Algérie. Nous allons donc, présenter l'historique du commissariat aux comptes en Algérie et un ensemble de définitions sur la profession du commissaire aux comptes algériens. Dans un deuxième temps, nous allons déterminer les principales caractéristiques envisageant la démarche du commissaire aux comptes régies par la loi 10-01 y compris les missions, les normes et les responsabilités de ce professionnel.

I-1 : Le cadre général de l'audit

Dans cette section on va donner un aperçu sur l'historique de l'audit et son évolution à travers le temps ce qui permet à mieux constater les changements des concepts et l'amélioration de la fonction audit de façon générale, et la profession d'audit externe particulièrement. Ainsi de cerner la mission d'audit externe et son champ d'intervention.

I-1-1 : Historique et évolution de l'audit

L'audit en général et l'audit financier en particulier ont été passé par plusieurs phases à travers le temps, cette évolution est présentée brièvement ci-dessous.

1. Historique sur l'audit en général

Les latins depuis longtemps ont donné une signification bien précise à l'audit « audire » qui signifie « écouter », ainsi que le verbe anglais « to audit » prend un sens propre d'une vérification, un contrôle et une inspection¹. L'audit, est l'un des plus vieux métiers, l'écriture a été inventée en partie à satisfaire les nécessités de l'audit, Zenon papyri était le premier à enregistrer l'application des audits sur le patrimoine égyptien de la règle Grec du Ptolémée Philadelphie II y'a déjà 2.500 ans. Il paraît que les premiers écrivains grecs et romains tels qu'Aristophane, César, et Cicéron font mention des comptables, des auditeurs, des audits des comptes et des chambres d'audit. Dès le Moyen Age, une nouvelle forme d'audit existait, celle de l'audit interne au niveau des manoirs de l'Angleterre où le seigneur a servi en tant que gestionnaire de la fonction de l'audit². Comme mentionné précédemment, les Grecs, les Romains et les Egyptiens faisaient l'audit depuis très longtemps avant même la naissance du christ. Autrement dit, l'audit comprenait un examen sur l'exactitude des registres comptables.

De même, la mission de l'audit interne était pratiquée par des fonctionnaires du trésor sous l'empire romain. En effet des questeurs qui étaient des fonctionnaires au trésor sont chargés de cette mission, de rendre compte oralement devant une assemblée composée des auditeurs, afin d'exprimer leurs opinions objectives³. A cause de révolution industrielle apparue aux Etats-Unis à la fin du XIXe siècle, les auditeurs britanniques ont été envoyés aux entreprises américaines pour par exemple « Waterhouse » qui a été l'envoi de plus de commissaires aux comptes des 1873. L'infrastructure de la profession d'audit a été construite au Etats-Unis par les britanniques⁴.

¹ A. MIKOL., (2000), **Forme d'audit : L'audit interne encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, Economica, Paris, p : 733.

² Michael Power, (2005), **La société de l'audit**, Editions la Découverte, Paris, p : 30-31.

³ Ziani Abdelhak, (2014), **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, Thèse de doctorat, Université Abou Bakr Belkaid Tlemcen, p : 12.

⁴ Ibid, p : 13.

2. Bref historique sur l'audit financier¹

Selon Power. M (2005), l'audit existe, sous diverses formes, depuis les origines de la vie commerciale. Les premiers écrits ont été sous forme des documents comptables. Une fois un individu confie à un tiers ses ressources économiques, il faut donc exercer un contrôle. Pour résumer, l'audit était né suite à la nécessité d'un contrôle exercé par les principaux sur les agents. L'audit étant un domaine vaste et complexe, les principaux ne peuvent exercer ce contrôle eux-mêmes et doivent faire appel aux services d'un auditeur.

Comme le volume et la complexité des transactions ont augmenté au fil du temps, l'audit a subi des modifications inévitables, avec l'évolution des traces comptables et des états financiers, qui ont acquis valeur de preuve et sont venus compléter la tradition orale. Cette évolution reflète une modification plus générale du concept de preuve, non plus fondé sur des témoignages mais sur des documents. Comme il a défini Hacking : « dans la société préindustrielle, les impératifs juridiques notamment relatifs aux preuves semblent avoir eu autant d'influence que les décisions commerciales pour déterminer la forme, le contenu et le traitements des rapports comptables ». Ainsi que Mills avait souligné que, « dans le cotexte des rapports seigneuriaux du XIII^e siècle. L'audit apparaissait comme un remède légal permettant de déterminer la responsabilité contestée du comptable »².

D'après ce qui précède, on accorde que l'audit financier moderne, en tant que pratique individuelle de la comptabilité, a commencé à perdre forme au milieu du XIX^e siècle. Avec l'apparition des entités industrielle, le contrôle et la propriété étaient séparés, cela a constitué un environnement naturel propice à l'audit financier et l'émergence d'exigences de plus en plus importantes en matière de communication des états financiers a fourni un nouveau produit celui de la qualité d'audit. Ainsi que, le XIX^e siècle a été caractérisé par l'apparition et l'abrogation des exigences légales de l'audit après de nombreux débats concernant l'intérêt public de certains organismes à cette époque. La seconde partie de ce siècle, a vu l'apparition des associations professionnelles de comptables, pour répondre aux exigences de contrôle des sociétés industrielles par l'Etat. Autour des faillites, la profession comptable a évolué en répondant aux demandes croissantes du service d'audit.

En 1948, la forme légale de l'audit en Grande-Bretagne semblait claire dans toute l'entreprise à responsabilité limitée, l'auditeur devait produire une opinion qui déterminait l'état financier d'une entreprise en montrant son image si elle est juste et vraie. L'auditeur à ce stade, devrait disposer d'un certain nombre de droits et de devoirs en assurant son indépendance et lui permettant d'exercer sa fonction comme auditeur. Alors que, les auditeurs étaient choisis par les actionnaires, ce qui met l'indépendance en jeu.

¹ Inspiré des travaux de Michael Power, (2005), **La société de l'audit**, Editions la Découverte, Paris.

² Michael Power, Ibid, p : 51.

L'emploi du terme de l'audit a commencé à en Grande-Bretagne à la fin des années 1980 et au début des années 1990, dans différents contextes et diverses formes. En outre, l'audit financier a été émergé avec la création et le développement des organismes d'audit publics Au Royaume-Uni comme au début des années 1980, comme l'Office Nationale des Audits (National Audit Office) et la commission des audits (Audi Commission).

3. Evolution des cabinets d'audit internationaux

L'audit a commencé avec les grands cabinets d'audit anglo-saxons, appelés de nos jours les « Big four ». On appelle Big Four ou Fat Four (les quatre grosses entreprises) les quatre groupes d'audit les plus importants au niveau mondial : Deloitte (anciennement Deloitte Touche Tohmatsu), Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers ¹.

En 1970, les grands cabinets étaient de huit (08) appelés « Big 8 » qui eux-mêmes étaient le résultat de fusions antérieures, ces derniers ont connu d'autres fusions qui ont réduit leur nombre à partir de l'année 1989, ils sont aujourd'hui les « Big 4 » par la disparition du grand cabinet « Arthur Andersen » suite à l'affaire « Enron », comme l'indique le tableau suivant :

Tableau I-1 : Evolution des grands cabinets d'audit

Années 1970 (Big 8)	1989 (Big 6)	1998 (Big 5)	2002 (Big 4)
Arthur Andersen			Démantèlement
Arthur Young & Company	Ernst & Young		
Ernst & Whinney			
Deloitte Haskins + Sells	Deloitte Touche		
Touche Ross Bailey & Smart Tohmatsu			
Price Waterhouse		PricewaterhouseCoopers	
Coopers & Lybrand			
Peat Marwick (KPMG depuis la fusion avec KPMG en 1987)			

Source : inspiré des Fat Four wikipedia, site web : <https://fr.wikipedia.org> , consulté le 09/06/2016 à 13h00.

A partir de cette brève histoire de l'audit on peut dire que, l'audit en tant que pratique existait bien longtemps. L'avis de l'auditeur devient très important, puisqu'il tient compte des justificatifs, des innovations techniques, dont toute insuffisance engendre l'apparition de crises ou de scandales.

¹ Moussa CAMARA, (2009), **L'essentiel de l'audit comptable et financier**, L'Harmattan, Paris, pp : 16-20.

I-1-2 : Les notions générales de contrôle interne et de l'audit

Dans cette partie, il est utile d'évoquer la notion du contrôle interne avant celle de l'audit en raison que la position du contrôle interne dans l'entreprise s'engage avant la fonction d'audit, que cette dernière dépend de son évaluation.

1. La notion du contrôle interne

En général l'auditeur obtient des informations fiables et pertinentes lui permettant de se forger une opinion sur les états financiers de l'entreprise. Dans cette mesure, il est important de déterminer s'il existe ou non une correspondance entre l'information fournie du contrôle interne et les états financiers.

Définitions et caractéristiques du Contrôle interne :

Les premières utilisations du terme « contrôle » datent du 18^{ème} siècle où il désigne la marque du poinçon de l'État sur une pièce d'orfèvrerie. Plus communément, la signification de ce terme est rapprochée de « contre-rôle », c'est-à-dire du registre tenu en double par rapport auquel on appréciait l'authenticité et la conformité du contenu du rôle¹. Le contrôle peut être défini comme toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité². Le contrôle interne est un dispositif propre à l'entreprise qui comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions appropriés à cette entité. De ce fait, l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, repose sur l'existence d'un contrôle interne efficace, et dans ce sens on peut le définir comme suit :

Les travaux anglo-saxons du COSO (Committee of Sponsoring of The Treadway Commission) le définissent comme « un processus mis en œuvre par la direction générale, la hiérarchie, le personnel d'une entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes : réalisation et optimisation des opérations, fiabilité des opérations financières, conformité aux lois et règlements en vigueur»³.

Les recommandations du référentiel précédent définissent le contrôle interne comme le « processus mis en œuvre par le conseil d'administration, le management et d'autres collaborateurs, (et qui est) destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité (compliance) »⁴. Selon Bédard. J et Gosselin. M : « Le contrôle interne comprend le plan de l'organisation et toutes les méthodes et mesures adoptées dans une entreprise pour protéger les actifs, s'assurer de l'exactitude et de la fiabilité des données comptables, favoriser l'efficacité opérationnelle et

¹ Julien BATAC et al, (2009), « Évolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local », Finance Contrôle Stratégie -volume 12, n° 1, mars 2009, pp : 155-180.

² Ève Chiapello, (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », Comptabilité - Contrôle - Audit 1996/2 (Tome 2), pp : 51-74.

³ Valérie PALLAS, (2006), « Le contrôle interne bancaire est-il toujours pertinent ? », Finance Contrôle Stratégie - Volume 9, n° 3, septembre 2006, pp : 135 - 164.

⁴ Marc Lenglet et Benjamin Taupin, (2015), « Grandeur et décadence de la fonction déontologie. Une perspective sur le contrôle interne bancaire et financier », Comptabilité Contrôle Audit, vol. 22, n°2, Version du 29 juillet 2015, pp : 01-26.

encourager l'adhésion aux politiques prescrites. Cette définition est probablement plus large que la signification parfois attribuée au terme. Elle reconnaît qu'un système de contrôle interne va au-delà des sujets associés directement aux fonctions des départements de comptabilité et de finance. Un tel système pourrait inclure le contrôle budgétaire, les coûts standards, les rapports de fonctionnement périodiques, l'analyse statistique... Il comprend des activités dans d'autres domaines comme des études scientifiques sur l'organisation du travail et l'utilisation des contrôles de qualité »¹.

Selon l'Ordre des experts comptables français en 1977 : « Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté, d'assurer la protection, le sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »². De même la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes Français en 1987 : «Le Contrôle Interne est constitué par l'ensembles des mesures de contrôle comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent »³. Ainsi que le système de contrôle interne a été défini comme suit : « Le système de contrôle interne est une structure fonctionnelle, organisationnelle, mais aussi sociale, dans laquelle un ensemble d'acteurs compétents, équipés de moyens financiers et technologiques, agissent en interaction pour atteindre un but fixé par l'organe délibérant et exécutif »⁴. Parmi les principes fondamentaux⁵ :

1. Le principe de l'organisation ;
2. Le principe d'intégration ;
3. Le principe de permanence ;
4. Le principe d'universalité ;
5. Le principe d'indépendance ;
6. Le principe d'information ;
7. Le principe d'harmonie.

¹ Jean Bédard et Maurice Gosselin, (2000), « Perspectives de recherche en contrôle », FINÉCO, volume 10, année 2000, pp : 67-96.

² Bernard Caspar, Gérard Enselme, (2006), **Manuel de comptabilité approfondie et révision**, 9^{ème} édition, LexisNexis, Paris, p : 40-41.

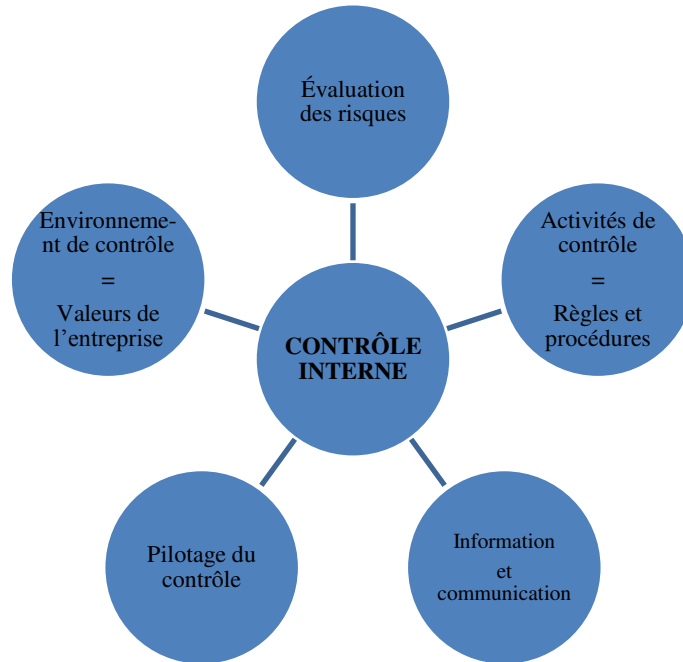
³ Grand B., Verdalle B., (1999), **Audit Comptable et Financier**, Paris, Economica, p : 63.

⁴ Hazem Karfoul, Eric Lamarque, (2011), « Proposition d'une mesure de l'efficacité du système de contrôle interne d'un établissement bancaire », *Revue Management & Avenir*, 2011/8 (n° 48), pp : 362-381.

⁵ Bernard Caspar, Gérard Enselme, op.cit, pp : 41-43.

Selon le même référentiel de COSO, le contrôle interne peut être représenté comme une mise en synergie de cinq dimensions (figure I-1)¹ :

Figure I-1 : Les 5 piliers du contrôle interne selon le COSO



Source : Ibid, p : 103.

Le contrôle interne dans l'entreprise est en état de permanence, il a pour objet d'assurer :

- la sécurité du patrimoine de l'entreprise ;
- la régularité des opérations et l'utilisation efficiente des ressources ;
- l'efficacité des systèmes d'information ;
- la fiabilité de l'information financière de qualité ;
- le bon fonctionnement de l'entreprise.
- la prise en compte de tous types de risques que ce soient opérationnel, financiers ou de conformité ;
- la conformité aux lois et réglementations en vigueur.

¹ Bernard Gumb, Christine Noël-Lemaître, (2007), « Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours », Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/2 (Tome 13), pp : 97-126.

A ce stade, trois principaux objectifs sont tirés, à savoir¹ :

-S'assurer que les décisions prises sont correctement appliquées : en effet, l'internalisation des transactions suppose qu'il existe un mécanisme interne permettant de faire ajuster l'offre et la demande internes autrement que par le seul mécanisme des prix ;

-Garantir un niveau minimum de qualité à la prestation effectuée ou au produit fabriqué : le marché permet normalement un ajustement de l'offre et de la demande par les prix en fonction de la qualité du service ou du produit offert. Ainsi, sur le marché pétrolier, le cours du baril coté correspond à une qualité bien spécifique de pétrole. Selon la nature du pétrole échangé, le prix spot fixé sur le marché sera ajusté pour tenir compte des caractéristiques techniques différentes. En interne, il est nécessaire de disposer de procédures de contrôle permettant de s'assurer que les spécificités du produit ou du service correspondent à ce qui était demandé ;

-Détecter les anomalies de fonctionnement : sur le marché, un fournisseur de biens ou services qui connaît des dysfonctionnements internes est automatiquement éliminé car il n'est plus capable de répondre à la demande aux conditions définies par la concurrence. Au sein d'une entreprise, des procédures doivent permettre d'identifier et de corriger les dysfonctionnements de l'organisation pour permettre à cette dernière de remplir ses fonctions de manière efficiente. Ces procédures de contrôle interne doivent aussi, et surtout, éviter que les dysfonctionnements localement observés sur la réalisation d'une transaction donnée ne se traduisent par la mise en faillite de l'entreprise dans sa globalité.

Le système de contrôle interne est un processus continu, il représente une partie intégrante des activités quotidiennes de l'entreprise. Il implique les éléments suivants :

- Un environnement d'entreprise qui encourage une attitude positive à l'égard du contrôle ;
- L'établissement des objectifs, le suivi de l'identification des risques et de leurs analyses ;
- L'élaboration des normes et procédures destinées à maîtriser des risques afin de permettre la réalisation des objectifs fixés par l'entreprise ;
- La mise en place de système d'informations et de communication afin de permettre la divulgation et le suivi des objectifs en matière de contrôle interne au sein de l'entreprise ;
- Un rapport tant interne qu'externe correct à temps, en recourant à des systèmes d'informations adéquates ;
- La surveillance et l'évaluation régulière des mesures prises.

¹ Eustache Ebono et Benoît Pigé, (2002), « L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », Comptabilité - Contrôle - Audit 2002/2, Tome. 8, pp : 51-67.

Les mesures de contrôle interne comprennent, des principes généraux tels que la description claire des fonctions et des responsabilités, l'établissement d'une séparation suffisante des tâches et des mesures qui assurent l'intégrité et la capacité du personnel, un certain nombre de mesures spécifiques tels que le principe de surveillance mutuelle, la double signature et les contrôles croisés. Le système de contrôle interne doit également assurer le respect obligatoire des règles comptables et comprendre des mesures pour garantir la fiabilité et la continuité des systèmes d'information.

Les limites du contrôle interne :

Le COSO stipule que tout système de contrôle interne ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable au management et au conseil d'administration quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La probabilité d'atteindre ceux-ci est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qu'il s'agisse, par exemple, d'un jugement erroné, de dysfonctionnements dus à des défaillances humaines ou à de simples erreurs. En outre, la collusion entre deux personnes ou plus permet de contourner les contrôles et il est toujours possible aux dirigeants d'« outrepasser » le système de contrôle interne. Une autre limite réside en outre dans la nécessité de tenir compte du coût des contrôles et de le comparer aux avantages attendus¹.

Toutefois, le contrôle interne et à travers les pratiques des entreprises a confirmé ses limites en matière de qualité, car un contrôle interne de qualité ne garantit pas nécessairement une information comptable fiable et transparente, pour deux raisons essentielles : la comptabilité est influencée par une politique et une stratégie comptable, et elle résulte d'un jeu social et le lien contrôle interne et information comptable n'est pas régi par un phénomène automatique et passif de régulation, mais par un phénomène actif d'équilibration². Le contrôle interne est susceptible des insuffisances, il s'agit de³:

1-Les réactions négatives du personnel : la qualité du personnel (compétence, intégrité, motivation) est un facteur primordial dans la mise en place d'un contrôle interne efficace. Toutefois, les procédures mises en place peuvent être considérées par le personnel comme étant destinées à surveiller la qualité de leur travail. Il est donc important, pour la réussite d'un contrôle interne, que la direction explique au personnel le pourquoi de la mise en place de telles procédures en insistant sur le fait qu'elles concourent uniquement à la réalisation d'un objectif de performance commun.

¹ SAIDI Yahia, (2014), « L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise -Avec référence au cas de l'Algérie-», Revue des Sciences Humaines – Université Mohamed Khider Biskra, N° : 34/35, p : 50.

² Laurent Cappelletti, (2006), « Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? », Comptabilité - Contrôle - Audit 2006/1, Tome. 12, pp : 27-43.

³ Éric Bonin, Jean-Luc Rossignol, (2007), « Le contrôle interne des entreprises de travail temporaire d'insertion. La nécessité d'un diagnostic des processus », La Revue des Sciences de Gestion 2007/2, n°224-225, pp : 39-48.

2-La possibilité de dysfonctionnements : aucun système mis en place ne donne la certitude que les objectifs fixés seront atteints et ce en raison des limites inhérentes au fonctionnement de toute procédure. Au cours du temps, il peut en effet se dégrader en raison, par exemple, de la modification du système d'information, de la collusion du personnel ou de la taille de l'entreprise dans la mesure où elle limite les moyens disponibles.

2. La notion de l'audit

L'audit, d'ailleurs comme cité dans l'historique est un métier très ancien. Or la pratique de l'audit a évolué avec le temps et présente une projection moderne et normative, définir l'audit constitue une phase importante de la présentation de l'audit en général et l'auditeur plus particulièrement. L'audit en générale peut être défini comme : « un examen indépendant et objectif visant à donner le degré de maîtrise des opérations et activités de l'entreprise en vue d'assurer une valeur ajoutée »¹.

Becour & Bouquin (2008), définissant l'audit comme : « une activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen et en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence des normes »². L'audit peut être aussi défini comme « un processus d'évaluation, au terme duquel une opinion est émise, ainsi que d'éventuelles recommandations destinées à améliorer les activités auditées »³.

D'après ces deux définitions de l'audit, il est important d'établir des distinctions entre un audit à postériori et un audit à priori, entre un contrôle de la régularité des activités et un audit de création de valeur ajoutée, entre l'audit dans les entreprises publiques et celles privées, entre les audits financiers et non financiers et aussi entre les différentes formes d'audit.

Les sortes d'audit

Le terme audit n'est pas réservé à l'examen des comptes. Il peut porter sur des autres domaines, celui-ci garde pour trait distinctif d'être mis en œuvre par un professionnel indépendant, qui élabore un rapport sur l'audit réalisé. Cependant, Il y a différentes sortes d'audit, tout d'abord, cet audit est individuel ou collectif, il peut concerner une entreprise unique comme il pourra être développé dans différentes directions. De façon générale, on peut y citer les sortes d'audit comme suit :

¹ Conception personnelle de l'auteur.

² Becour Jean Charles, Bouquin Henri, (2008), **Audit Opérationnel, Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance**, 3^{ème} édition, Editions Economica, Paris, p : 12.

³ Thiery-Dubuisson.S, (2009), **L'audit**, La Découverte « Repères », Paris, p : 02.

-L'audit simplifié¹ : est celui qui résulte du souhait de consacrer des moyens limités à cette investigation sur l'entreprise, pour des raisons de temps ou bien parce que l'on doit traiter rapidement le cas d'un certain nombre d'entreprises.

-L'audit financier² : est celui qui correspond à une première conception de l'audit. Il est né du besoin de comprendre l'origine des difficultés financières d'une entreprise afin de pouvoir décider de mesures à prendre. Il correspond tout particulièrement au souci d'éclairer les créanciers de l'entreprise sur sa solvabilité, c'est-à-dire son aptitude à pouvoir honorer ses dettes. Eventuellement après un plan de redressement. Mais l'audit financier est souvent élargi à d'autres aspects.

-Audit opérationnel : l'audit opérationnel consiste dans l'examen systématique continu et indépendant des activités de l'entreprise, au regard des objectifs qu'elle poursuit, en vue d'améliorer le rendement de leurs unités administratives et l'évaluation des performances, par l'appréciation objective et la formulation des recommandations d'amélioration appropriées.

L'audit opérationnel est en général effectué pour aider la direction générale à maîtriser les opérations et les résultats et à augmenter les performances de l'entité. On distingue ainsi deux principaux types de mission :

- L'audit d'organisation : dont l'objectif est d'évaluer les structures, les processus, les procédures et les systèmes d'information de l'entité.
- L'audit de gestion : dont l'objectif est d'évaluer les performances de l'entité par rapport à son environnement, en évaluant les méthodes et instruments de gestion et les conditions d'exploitation.

Dans ce genre d'audit, lorsque l'auditeur opérationnel examine les états financiers, il s'agit dans la perspective de l'utilisation de cette information en tant qu'outil de gestion et non dans l'intention unique de se porter garant de la qualité de cette information vis-à-vis de tiers.

-L'audit juridique et fiscal : est justifié par l'existence de problèmes juridiques et fiscaux. Si l'audit comptable a essentiellement pour objet la vérification des chiffres et des situations, l'auditeur juridique vérifie tous les documents juridiques de la Sté en commençant par les statuts de sociétés jusqu'aux conditions générales de vente, de contrats, de documents de douane ou de transport, de brevets, de liasses fiscales, de documents bancaires, de procès verbaux etc³.

Ces domaines d'intervention sont essentiellement : l'audit sociétaire, l'audit contractuel, l'audit des risques juridiques et l'audit fiscal, ce dernier permet à l'entreprise d'être plus vigilante en matière des paramètres fiscaux et contribue à la maîtrise et à la gestion de la situation fiscale de l'entreprise pour but de minimiser les risques fiscaux possibles.

¹ Roland Carles, (1999), **Audit et gestion de l'entreprise agricole**, Editions France Agricole, Paris, p : 17.

² Idem.

³ BOLGOT ABDELHAQ, L'Audit juridique, p : 6 via le site web : <http://maitrebolgot.com/doccs/Audit%20social.pdf> consulté le 14/10/2015 à 17 : 49.

-L'audit social ou l'audit des ressources humaines: L'audit des ressources humaines fait porter l'analyse sur l'ensemble des pratiques qui visent à mettre « l'homme idoine à la place appropriée ». Il s'intéresse au recrutement, au suivi des effectifs, aux équilibres démographiques de l'entreprise, à la gestion prévisionnelle du personnel. Plus profondément, il s'attache à recenser les compétences disponibles et les risques associés à l'évolution des métiers¹.

-L'audit commercial² : De la même façon qu'un chef d'entreprise fait auditer ses comptes régulièrement, il doit faire auditer son service commercial. C'est ce qui lui permet de vérifier que dans un monde mouvant, il présente la consolidation de l'ensemble qui permet d'avoir une bonne analyse du service commercial de l'entreprise. Il garde une efficacité maximum. Un audit commercial c'est auditer :

- La qualité de l'organisation commerciale ;
- Les forces et faiblesses sur le plan commercial ;
- L'activité des commerciaux ;
- L'adaptation de l'organisation commerciale par rapport à son marché.

-L'audit qualité : Un audit qualité est l'évaluation d'une entreprise. Un audit qualité est l'évaluation formelle, systématique et indépendante que la qualité d'un produit, d'un processus ou d'un système respecte les dispositions établies. Il permet d'identifier les écarts par rapport à un référentiel donné³. Effectué par des auditeurs indépendants, il peut aboutir à une certification officielle, il peut être externe ou interne :

- Un audit qualité externe est effectué par une entreprise d'audit certifié qui va évaluer la qualité d'un produit ou d'un service.

- Un audit qualité interne est effectué par le service qualité qui va évaluer les moyens mis en œuvre pour créer un produit ou un service de qualité.

Comme il peut concerner un le personnel, l'organisation, ou bien les méthodes de travail. Il se réfère à un ensemble de normes et exigences tels que les normes ISO 9001, des normes de la communauté Européenne, etc. Pour effectuer ce type d'audit il est nécessaire de faire intervenir plusieurs catégories d'acteurs⁴ :

- Le commanditaire (le client de l'audit).
- L'audit.
- L'auditeur.
- Le responsable d'audit.
- L'expert technique.

¹ Bernard Martory, « Audit social. Pratiques et principes », Revue française de gestion 2003/6 (no 147), pp : 235-246.

² Organisation professionnel en marketing via le site web : <http://www.sales-mkg.org> , consulté le 01/04/2015 à 20:02.

³ L'Encyclopédie libre « Wikipedia » via le site web : https://fr.wikipedia.org/wiki/Audit_qualit%C3%A9 , consulté le 01/03/2015 à 21 :00.

⁴ Claude Pinet, (2013), **L'audit de système de management**, Lexitis Editions, Paris, p : 22.

-L'audit environnemental :

L'audit environnemental désigne un instrument de gestion comprenant une évaluation systématique, documentée, périodique et objective de l'efficacité de l'organisation, du système de gestion et des procédures destinées à la protection de l'environnement. On distingue deux types d'audits¹ :

- Audits externes réalisés par des entités externes à l'entreprise auditée, à la demande ou pas de ladite entreprise, en appliquant ses propres critères quant à la portée, l'organisation et la réalisation de l'audit ou, au moins, quant aux deux derniers aspects.
- Audits internes réalisés par le personnel de l'entreprise ou par des entités externes à l'entreprise auditée, à la demande de ladite entreprise, et en appliquant des critères propres en ce qui concerne la portée, l'organisation et la réalisation de l'audit.

L'audit environnemental consiste à une procédure volontaire d'évaluation de la gestion (management) des questions environnementale à l'entreprise². L'audit environnemental s'effectue au regard de «la législation internationale et nationale applicable, les règles internes que le groupe ou l'entité se sont données. L'auditeur devra rassembler les textes applicables, analyser ces textes pour en extraire les obligations et préparer ainsi le référentiel qui lui permettra de conduire sa mission »³. L'audit environnemental vise à évaluer la conformité du système de management environnemental (SME) aux exigences du référentiel choisi par l'entreprise (par exemple la norme ISO 14001 ou le règlement EMAS), et aux autres obligations propres à l'entreprise⁴. La norme ISO 14001 est un élément fédérateur pour les démarches environnementales des entreprises et fournit une méthodologie de travail exhaustive⁵.

Définition de l'audit comptable et financier :

L'audit comptable et financier est un examen permanent ou périodique des états financiers de l'entreprise, il vise à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise. L'audit comptable et financier est la forme moderne de contrôle, de vérification, d'inspection, de surveillance des comptes, en apportant un jugement critique.

L'audit comptable et financier assure la sincérité et la fiabilité de l'information financière, exercé par un agent indépendant, interne dans le cas d'un audit interne, externe dans le cas d'une mission d'audit externe généralement un commissaire aux comptes ou un expert comptable.

¹ Dictionnaire environnement via le site web : <http://www.actu-environnement.com> , consulté le 23/09/2015 à 12: 03.

² Liliane Subilia-Rouge, (2000), **Aspects juridiques de l'audit environnemental : A la lumière des droits suisse et européen**, Librairie Droz, Genève, p : 11.

³ Igalens, J., & Peretti, J-M, (2008), **Audit social: Meilleures pratiques, méthodes, outils**, Editions Eyrolles, p : 37.

⁴ Angèle Renaud, (2013), **A quoi sert l'audit environnemental ? Comptabilité sans Frontières**, The French Connection, Canada, p : 04.

⁵ Paolo Baracchini, (2007), **Guide à la mise en place du management environnemental en entreprise selon ISO 14001**, 3^{ème} édition mise à jour, Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, p : 26.

L'Ordre des Experts-Comptables français (OEC) définit L'audit financier comme un : « examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan du compte de résultat et des informations annexes aux comptes annuels d'une entreprise »¹. Selon les normes internationales de l'IFAC : « l'audit financier a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable défini »².

Les entreprises établissent des comptes, généralement connus sous le nom d'états financiers, et qui doivent être vérifiés par un ou plusieurs auditeurs. Ce type de contrôle financier fait l'objet d'un examen indépendant des de comptes individuels ou consolidés d'une entreprise en vue d'exprimer une opinion sur leur sincérité, régularité et conformité par rapport aux lois et règlements en vigueur. De même, en ajoutant selon l'IFAC, « l'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime son opinion indiquant si les états financiers ont été préparés dans tous les aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage générale cette opinion consiste à indiquer se les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel »³.

On peut y ajouté aussi, « le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel »⁴. L'objectif principal de l'audit financier est de garantir un certain niveau de fiabilité aux utilisateurs des états financiers. L'établissement des comptes doit se faire dans le respect des principes et des règles comptables en vigueur. De plus, la traduction dans les états financiers de tous les événements susceptibles d'affecter la situation financière d'une société fait appel, au-delà des règles, au jugement et à l'appréciation de ses dirigeants⁵.

¹Eya Nidhal Ahlem NOUBBIGH, (2014), **Interdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien**, thèse de doctorat, Université de Tunis Institut Supérieure de Gestion, p : 28-29.

² Idem.

³ Francis Lefebvre, (2010), **Audit et commissariat aux comptes 2011-2012**, Mémento pratique, Editions Francis Lefebvre, France, p 465.

⁴ Francis Lefebvre, (2014), **Audit et commissariat aux comptes 2015-2016**, Mémento pratique, Editions Francis Lefebvre, pp : 515-516.

⁵ Hervé HUTIN, (2005), **Toute la finance**, Editions d'Organisations, Paris, p : 203.

Au fur et à mesure du développement de l'actionnariat privé, la fiabilité des états financiers est apparue de plus en plus essentielle et il est devenu nécessaire de faire appel à un « œil extérieur ». C'est-à-dire à un professionnel indépendant susceptible de donner un avis, non seulement sur la conformité des états financiers avec les règles comptables, mais également sur l'image qu'ils donnent de la situation financière de cette société¹.

Les formes d'audit :

On distingue deux types d'audit : audit externe et audit interne : dans le premier cas, la mission est menée par un professionnel extérieur à l'institution ; dans le second, elle est mise en œuvre par un service fonctionnel de l'entreprise, le plus souvent rattaché à la direction générale².

A. L'audit interne :

L'audit interne est connu comme une activité ponctuelle de contrôle et de conseil, elle peut toucher en effet, toutes les activités de l'entreprise en assurant le bon fonctionnement de cette dernière et la création d'une valeur ajoutée. L'audit interne est une fonction d'organisation très importante qui fournit des informations aidant à la prise de décision managériale³. Comme elle doit être indépendante, cette indépendance consiste à la séparation de la fonction d'audit interne avec l'audité et dépend de son statut dans l'organisation⁴. L'audit interne à travers des rapports qu'il fournisse permet à orienter vers la décision et l'action⁵. Plusieurs définitions s'entourent sur l'audit interne, quelques définitions sont présentées ci-dessous comme suit :

L'IFACI a défini l'audit interne comme : « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité»⁶.

Selon l'IIA : « L'audit interne est une activité indépendante et objective assurant des conseils, conçue pour la création de la valeur ajoutée et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide l'organisation à accomplir ses objectifs en apportant une approche

¹ Hervé HUTIN, (2005), op.cit, p : 204.

² Jean-François Casta et Alain Mikol, «Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices», Comptabilité - Contrôle - Audit, 1999/3 (Tome 5), pp : 107-121.

³ Eko Suyono et Eko Hariyanto, (2012), « Relationship Between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment With Good Governance: Indonesian Case », China-USA Business Review, Vol. 11, N°9, pp : 1237-1245.

⁴ Ibid, p : 1238

⁵ Benoît Harel, (2013), « L'audit interne : une fonction exigeante aux multiples facettes », Revue Audit & Contrôle Internes, N°216, pp : 23-24.

⁶ Institut Français de l'Audit et du Contrôle internes via le site web : <http://www.ifaci.com> , consulté le 13/06/2016 à 18 :00.

« systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité de gestion des risques, le contrôle et la gouvernance des processus »¹.

On peut définir l'audit interne comme : « L'audit interne est un dispositif interne à l'entreprise qui vise à :

- apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables,
- assurer la sécurité physique et comptable des opérations,
- garantir l'intégrité du patrimoine,
- juger de l'efficacité des systèmes d'information»².

Selon la théorie classique, « l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction »³. ALBERTO.S (2000), a défini l'audit interne comme : « étant une démarche d'analyse et de contrôle s'applique désormais à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Ainsi, y'a-t-il des audits de production, de force de vente, de qualité, des ressources humaines et des états comptables et financiers d'une société »⁴.

D'après ces définitions, on retient que l'audit interne est une activité qui assure l'amélioration du fonctionnement et la performance de l'entreprise, il représente une activité à dimension stratégique, à l'intérieur de l'entreprise, la nature de cette activité est rattachée de la direction générale dans l'organigramme, elle a une relation solide avec le comité d'audit. Elle permet l'évaluation des opérations, des processus et des fonctions de l'organisation, ainsi, il fait l'objet de conseil auprès de la direction générale et des directions opérationnelles et fonctionnelles dont le but est la création de valeur ajoutée. Il est attendu des auditeurs internes qu'ils respectent et appliquent les principes fondamentaux suivants⁵:

1. Intégrité : l'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

2. Objectivité : les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.

3. Confidentialité : les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

¹The Institute of Internal auditors via le site web : <https://na.theiia.org> , consulté le 13/06/2016 à 18 : 15.

² Jaques Renard, (2010), **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, Editions d'Organisation Groupe Eyrolles, France, p : 72.

³ Idem.

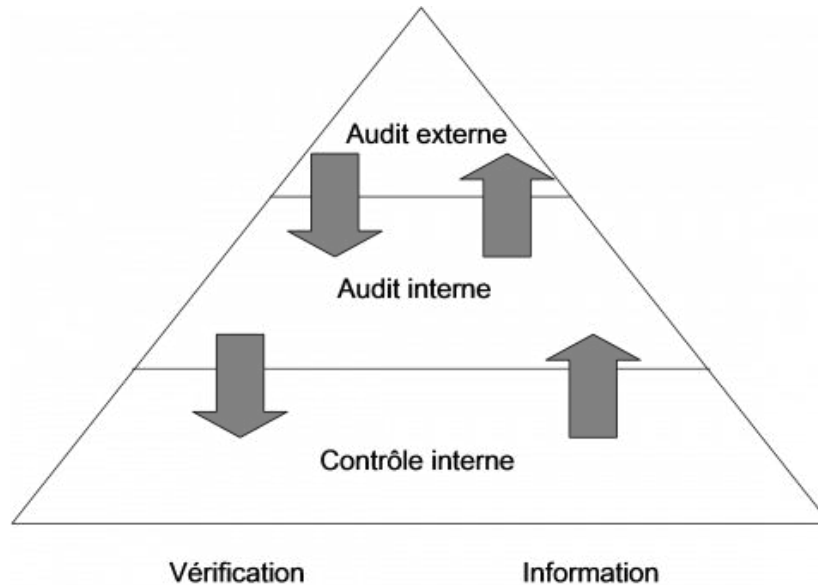
⁴ ALBERTO Sillero, (2000), **Audit et révision légale**, Edition Eska, Paris, p : 12.

⁵ The Institute of Internal Auditors, (2012), **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne**, IFACI, Paris, p : 19.

4. Compétence : les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

Le rôle de l'audit interne dans la chaîne de contrôle peut être mieux appréhendé en reprenant le concept de la pyramide du contrôle (figure I-2) car celui-ci illustre bien la place de l'audit interne dans la chaîne du contrôle, chaque niveau de contrôle s'appuyant sur le niveau précédent pour éviter le double emploi des activités de contrôle tout en ayant la garantie que les risques les plus importants soient couverts¹.

Figure I-2 : La pyramide de contrôle



Source : Ibid, p : 02.

On peut dire que, l'audit interne est une fonction comptable et financière, elle consiste à l'analyse des risques que se soient opérationnels, fonctionnels, comptables, financiers ou de conformité, susceptibles à la réalisation des objectifs et stratégies fixés par l'organisation, en s'assurant de l'existence d'un dispositif de contrôle interne adaptable à sa situation. Toutefois, une sorte d'externalisation de l'audit est nécessaire vue sa capacité et son indépendance totale, ainsi le besoin de la capacité des professionnelles afin de garantir l'image fidèle des comptes certifiés². Ce passage donne lieu aux limites de l'audit interne étant une fonction interne et intégrée à l'organigramme de l'entreprise. D'ailleurs, il existe plusieurs contraintes qui heurtent la pratique de l'audit interne dans l'entreprise, par nature de la fonction elle-même, ainsi qu'au niveau de la probabilité d'une relation auditeur/audité. Dans ce constat, on peut définir quelques contraintes, à savoir :

¹ Diane Van Gils et al, (2008), « L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques belges », Pyramides, 15 | 2008, pp : 95-124.

² Etienne Barbier, (1999), **Mieux piloter et mieux utiliser L'AUDIT**, MAXIMA, Paris, pp : 97-99.

- les limites en matière de connaissances professionnels et la manque de formation et d'actualisation de ces connaissances ;
- le rattachement organisationnel de l'auditeur interne à la direction financière généralement au service finance comptabilité et la possibilité de l'immixtion dans la gestion de l'entreprise comme par exemple : la tenue de comptabilité, l'élaboration des états financiers, ...
- Etant sa position organisationnelle, il se pose le risque de non engagement ou non immédiatement des instructions et conseils de la mission d'audit interne ;
- L'insuffisance des moyens matériels d'audit accordés par la Direction générale de l'entreprise en vue de l'exécution de la mission d'audit ;
- L'apparence entre auditeur interne et comptable lors du recrutement vu l'insuffisance des auditeurs internes au niveau du marché y compris auditeurs internes compétents ;
- la demande d'un audit interne dans certaines situations spécifiques rendent la mission sans planification et organisation préalable ce qui réduit sa crédibilité ;
- La méfiance de l'auditeur interne à l'égard de l'audité vu son caractère d'inspecteur, et peut être il risque de ne pas avoir tous les informations ou une information partielle par le personnel ;
- l'impact de la relation sociale à l'intérieur de l'entreprise et son effet sur l'opinion et l'ensemble des recommandations ;
- La contrainte de changement de l'auditeur interne à titre de sanction par exemple ce qui influence la continuité de la mission d'audit interne.

B. L'audit externe :

Prat dit Hauret (2000) définit le rôle de l'auditeur externe et sa mission comme suit ¹: « L'auditeur externe est le garant de la transparence de l'information financière, utile à une plus grande démocratie de la vie de l'entreprise, considéré comme un nœud de contrats passés entre la firme elle-même et les différents agents qui ont besoin d'être informés sur la santé financière de l'entreprise. Son rôle est de crédibiliser l'information financière publiée par l'entreprise ».

L'importance de l'audit financier repose sur sa valeur de référence pour les autres types d'audit. Dans le cas d'un audit externe financier, il peut faire l'objet de missions contractuelles ou légales, comme il existe plusieurs normes de cette pratique tant intérieures exigées par l'état qu'internationales.

¹ Eya Nidhal Ahlem, (2014), op.cit, p : 28.

Le cadre conceptuel des interventions du commissaire aux comptes fixé par la CNCC français relevant désormais de la doctrine professionnelle définit la mission de l'auditeur financier comme suit: « une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion est formulée selon les dispositions prévues par l'article L 823-9 du code de commerce, en termes de régularité, sincérité et image fidèle »¹.

Ainsi, l'ordre des experts comptables définit trois types de missions normalisées liées aux comptes annuels²: la mission de la présentation, la mission d'examen limité, la mission d'audit contractuel.

Définitions de l'audit externe :

On entend souvent que l'audit financier est celui l'audit externe, et on vient de mentionner une mission d'audit externe ou de commissariat aux comptes. Dans ce sens, plusieurs définitions peuvent manifester :

On peut définir l'audit externe comme : « une mission de vérification réalisée en vue de certifier la sincérité et la régularité des comptes. Il est exercé par un professionnel indépendant de l'entreprise qu'on nomme généralement le commissaire aux comptes. Cette mission de certification des comptes, est aujourd'hui obligatoire pour les entreprises économiques »³.

Une autre définition : « l'audit externe une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers »⁴.

De même, au sens de l'exercice de l'audit externe : « L'audit externe est mis en œuvre par un organisme indépendant chargé de vérifier la validité des informations communiquées aux parties par les institutions. Ainsi, l'audit externe se définit comme étant un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités. Cette étude est mise en œuvre par des commissaires aux comptes professionnels. Ils ont pour but de s'assurer de la pertinence des rapports de la direction et de la crédibilité des états financiers. Elle permet également de dresser la responsabilité des institutions dans la gestion des capitaux des bailleurs et d'objectiver les points faibles des suivis internes »⁵.

¹ Francis Lefebvre, (2014), op.cit, p466.

² Francis Lefebvre, (2010), op.cit, p466.

³ A.HAMINI, (2001), **L'AUDIT COMPTABLE & FINANCIER**, BERTI Edition, Alger, p : 08.

⁴ Jaques Renard, (2010), op cit, pp : 79-80.

⁵ Réseau professionnel des entrepreneurs (Petite entreprise), via le site web : <http://www.petite-entreprise.net> , consulté le 17/09/2015 à 11:15.

De plus, cette fonction exercée par des cabinets indépendants, souvent des commissaires aux comptes ou des experts comptables. Ainsi que, l'étendue des travaux d'audit externe se varient énormément en matière des objectifs. En effet, un auditeur externe est en mesure d'effectuer différents types d'audit. Donc, dans un audit des états financiers, l'auditeur est chargé d'émettre une opinion sur la situation financière d'une entité en vérifiant si elle est bien conforme aux normes comptables en vigueur. De cette raison, il est important de savoir que l'audit externe est soumis à des normes d'audit prévoyant que l'auditeur réalise un travail de qualité en vue de confirmer concrètement que les états financiers d'une entreprise ne présentent aucune anomalie significative. Une donnée est qualifiée de significativité si son omission ou son inexactitude peut influencer la décision des destinataires des états financiers.

Interactions et distinctions entre audit interne et audit externe :

La fonction de l'audit interne est un concept récent née à partir de l'audit externe, ces deux métiers sont complémentaire l'un à l'autre. Or, il existe des distinctions en matière de la nature de la profession et des objectifs fixés. L'audit externe a pour mandat légal de contrôler l'exactitude et la conformité des rapports financiers externes ainsi que l'existence du système de contrôle interne. L'audit interne est en revanche optionnel pour le législateur et s'oriente en fonction des besoins de l'entreprise. Hormis pour le secteur des banques et des compagnies d'assurance, il n'existe aucune exigence réglementaire le concernant, même pour les entreprises cotées en Bourse. Contrairement aux auditeurs externes, les auditeurs internes vérifient en principe tous les processus internes de l'entreprise. Grâce à leur parfaite connaissance de celle-ci, ils aident à garantir la qualité du système de contrôle interne et de la gestion des risques. Ils sont aussi souvent appelés lorsque le conseil d'administration souhaite des clarifications et des contrôles approfondis pour certains sujets spécifiques¹:

-en cas de processus qui manquent de transparence;

-en cas de soupçon d'actes délictueux tels que des détournements de fonds ou des manipulations de bilans;

-lorsqu'il craint que conformité réglementaire ne soit pas respectée ou ne le soit pas suffisamment.

Et pour bien distinguer la différence entre la mission d'audit externe et celui interne, le tableau suivant nous détermine le champ de chacun entre eux comme ce qui suit dans le tableau ci-dessous:

¹Réseau numérique en économie et société via le site web : <http://disclose.pwc.ch/20/fr/article-focus--06> , consulté le 03/06/2016 à 11:00.

Tableau I-2 : Disparités entre Audit externe et Audit interne

Désignation	Auditeur externe	Auditeur interne
Le statut de l'auditeur	Commissaire aux comptes ou expert comptable (honoraires d'audit)	L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise (salarié)
Les bénéficiaires de l'audit	Certifie les comptes à l'intention des différentes parties prenantes	Travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers, direction générale, éventuellement comité d'audit.
Les objectifs de l'audit	Certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle, des comptes, résultats et états financiers.	Apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer (conseils)
Le champ d'application de l'audit	Englobe tout ce qui concerne la détermination des résultats, à l'élaboration des états Financiers dans toutes les fonctions de l'entreprise.	Le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste il inclut toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions
La prévention de la fraude	S'intéresse à toute fraude, dès le moment qu'elle a, ou est susceptible d'avoir, une incidence sur les résultats.	S'intéresse de toute fraude concernant l'audit interne comme par exemple une fraude touchant à la confidentialité des dossiers du personnel.
L'indépendance de l'auditeur	Son indépendance est titulaire d'une profession libérale (un cabinet d'audit), elle est juridique et statutaire	Son indépendance s'influence par plusieurs facteurs de dépendance puisque sa position organisationnelle étant un fonctionnaire lui exige d'exécuter plusieurs autres tâches
La périodicité des audits	Généralement une mission intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes présents, sauf le cas de certains grands groupes dont la mission est permanente	La mission est permanente dans l'entreprise, elle est planifiée en fonction du risque et occupée avec la même intensité quelle que soit la période.
La méthode de l'auditeur	réalise ses travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires.	La méthode de l'auditeur interne est appropriée et originale

Source : conception personnelle de l'auditeur.

D'après le tableau comparatif ci-dessus entre les deux auditeurs externe et interne, on constate qu'il existe un lien de complémentarité entre les deux auditeurs. Cette collaboration est nécessaire pour une mission d'audit réussie en partageant les connaissances et les travaux dans les limites et les conditions exigées par les normes de l'IIA et plus précisément la norme : IIA 2050 concernant la coordination: « Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil »¹. Ce qui permet de renforcer la qualité de l'information financière et rendre l'entreprise plus performante.

Le rôle de l'audit financier :

L'audit financier, a pour vocation de donner à l'information financière la crédibilité et la sincérité. Lorsque l'auditeur financier se penche sur la gestion de l'entreprise, il le fait non le souci d'aider l'entreprise à améliorer sa gestion, mais le but est beaucoup plus d'exprimer son opinion sur les comptes qui lui sont présentés, telle que la vérification de la pertinence du principe de continuité de l'exploitation. Donc le rôle de l'audit financier plus large qu'une simple certification des comptes, mais peut avoir d'autres dimensions dans la même logique, selon Francis Lefebvre (2010) le rôle de l'auditeur financier est résumé en deux (02) éléments, à savoir :

-La crédibilité de l'information financière² :

Enjeu : le développement de l'économie moderne a accru d'une manière considérable l'utilisation des états financiers par les acteurs de la vie économique. Le droit de l'information financière ne peut être considéré aujourd'hui comme réservé aux dirigeants ou aux associés de chaque entreprise. Les salariés, les tiers qui travaillent avec l'entreprise (banques, clients, fournisseurs, ...), les administrations publiques (fisc, sécurité social, CNR,...), les investisseurs potentiels, les autorités de régulation, les agences de cotation, etc..., attendent des entreprises la production d'une information pouvant servir de base à leurs décisions. En effet, ces décisions peuvent concerner à titre d'exemple :

- La participation d'un actionnaire à une augmentation de capital ;
- L'apport de capitaux par les investisseurs sur le marché financier ;
- L'octroi de concours financier par les établissements de crédit ;
- L'acceptation par un fournisseur d'un crédit client plus long ou de conditions d'escompte plus favorable ;
- Le déclenchement d'un contrôle fiscal en cas d'incohérence de l'information produite ;
- La décision d'acquiescer l'entreprise si elle est à vendre.

¹ Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne via le site web : <http://www.ifaci.com> , consulté le 01/05/2016 à 19 :00.

² Francis Lefebvre, (2010), op.cit, p : 471-472.

Il est donc essentiel, sous peine d'occasionner des préjudices majeurs, que l'information publiée soit fiable.

Nécessité d'une crédibilité renforcée : les états financiers des entreprises sont établis sous la responsabilité des dirigeants. Ceux-ci ont l'obligation d'arrêter les comptes au moins une fois par an et de les présenter à l'assemblée générale des actionnaires ou des associés en vue de leur approbation. Ils sont mis ensuite à la disposition du public par voie de publicité légale en vue de leur utilisation par les tiers. Les dirigeants ont une maîtrise complète des systèmes comptables qui conduisent aux états financiers, ils sont non seulement responsables de la diffusion de l'information comptable et financière mais ont également le pouvoir de déterminer la nature et l'étendue de cette information. L'importance de l'audit financier provient du fait que, comptes tenu de leur position, les dirigeants sont soumis à des contraintes et à des pressions qui paraissent difficilement compatibles avec la situation d'indépendance requise pour donner une crédibilité. On peut notamment relever les points suivants :

-Le dirigeant est totalement impliqué dans la vie de son entreprise ; il manque parfois du recul nécessaire pour porter une appréciation sereine et objective sur sa situation ; les informations sur les pratiques retenues dans d'autres entreprises peuvent également lui faire défaut ;

-Le dirigeant est soumis à une pression fiscale forte, qui risque de le conduire à privilégier l'optimisation fiscale à la recherche de l'image fidèle ;

-La prestation du dirigeant est le plus souvent jugée par les actionnaires au travers des états financiers : le montant de son salaire, de ses primes de bilan, la valeur des titres qu'il détient, voire son maintien pur et simple à la direction de l'entreprise peuvent dépendre en tout ou partie des résultats qu'il affiche. Le lien de dépendance qui en résulte, même s'il ne traduit pas dans les faits par un manque effectif d'objectivité, interdit de placer l'assurance fournie par le dirigeant au même niveau que celle délivrée par un auditeur financier.

-L'apport de l'audit financier¹ :

Jugement extérieur : la fonction de l'audit financier est d'apporter aux états financiers établis et publiés par ceux qui en ont la charge, un regard extérieur et une assurance indépendante qui renforcent leur crédibilité. La crédibilité apportée à l'information financière résulte directement des caractéristiques de l'audit financier :

-L'auditeur est intervenant extérieur à l'entreprise, qui doit pouvoir émettre sur les comptes un jugement indépendant ;

-L'auditeur est un professionnel compétent, qui doit émettre un jugement motivé ;

¹ Francis Lefebvre, (2010), op cit, p : 472.

-L'auditeur financier a pour vocation de conférer une utilité réelle aux états financiers en donnant à ceux qui les utilisent une sécurité suffisante dans la prise de leurs décisions. Plus le niveau de confiance accordé aux états financiers est renforcé par les conclusions de l'audit, plus les décisions prises sur la base de ces états sont elles-mêmes renforcées. L'audit financier apparaît, à cet égard, comme un élément essentiel du bon fonctionnement de l'économie de marché.

Impact de l'opinion exprimée : l'importance attachée aux conclusions des auditeurs légaux par les marchés de capitaux a pu être démontrée au vu des résultats de plusieurs études empiriques réalisées dans des pays anglo-saxon et même en France. Les sociétés cotées publient plus tardivement leur rapport annuel lorsque le rapport d'audit contient des réserves. Plus les réserves sont graves, plus le délai de publication est long. Les investisseurs, qui connaissent les délais de diffusion habituels, anticipent les conclusions de l'audit avant même que celles-ci ne soit officiellement communiquées. Néanmoins, les conclusions que l'auditeur formule sur les données comptables et financières conduisent également, de façon indirecte à apporter à la crédibilité à d'autres documents émis par les dirigeants, lorsque ces documents contiennent des informations financières.

I-1-3: Les principes de l'audit comptable et financier

Les parties prenantes sont les principales concernées qui s'intéressent aux informations financières validés par l'auditeur pour différents motifs, en cherchant que les informations fournies par l'entreprise à travers ses états financiers soient régulières, sincères et reflètent une image fidèle, dont cela dépend du travail de l'auditeur financier. Celui-ci est réalisé donc lors de la conduite d'une mission d'audit, de respecter une démarche claire et précise dans le but d'attester la régularité des comptes de l'entreprise soumise à l'audit. La démarche d'audit comptable et financier consiste à certain principes ce qu'on appel les principes de l'audit financier, à savoir ¹:

1. Principes généraux

Déontologie et indépendance : c'est-à-dire l'auditeur doit respecter les règles d'éthique pertinentes, y compris en matière d'indépendance, lorsqu'il contrôle des états financiers.

Contrôle qualité : L'auditeur doit mettre en œuvre, au moment de la mission, des procédures de contrôle qualité fournissant une assurance raisonnable que l'audit est conforme aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires applicables, et que le rapport de l'auditeur est adapté aux circonstances.

Gestion et compétences de l'équipe d'audit : L'auditeur doit s'assurer que tous les membres de l'équipe d'audit et tous les experts externes disposent, collégialement, des compétences et des capacités pour:

¹ Inspirée de la norme ISSAI 200 via le site web : <http://fr.issai.org> , consulté le 01/11/2015 à 08:30.

- a. effectuer l'audit conformément aux normes ad hoc et aux obligations légales et réglementaires applicables;
- b. permettre à l'auditeur de publier un rapport adapté aux circonstances.

2. Principes relatifs aux concepts d'audit de base¹

Risque d'audit : L'auditeur doit réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable compte tenu des circonstances de l'audit, afin d'obtenir une assurance raisonnable qui puisse servir de base à une opinion exprimée sous une forme positive.

Jugement professionnel et esprit critique : L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en reconnaissant que, dans certaines circonstances, les états financiers peuvent être affectés par des anomalies significatives. Il doit faire appel à son jugement professionnel lorsqu'il planifie, effectue et conclut l'audit, ainsi que lorsqu'il établit le rapport y afférent.

Caractère significatif : L'auditeur doit appliquer, de manière appropriée, la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Communication : L'auditeur doit identifier la(les) personne(s) de contact appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité contrôlée et communiquer avec elle(s) à propos de l'étendue et du calendrier planifié de l'audit et de toute constatation importante.

Documentation : L'auditeur doit constituer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucune connaissance antérieure de l'audit, de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit exécutées pour se conformer aux normes et aux obligations légales et réglementaires applicables, les résultats de ces procédures et les résultats probants obtenus, ainsi que les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions auxquelles elles ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. La documentation doit être préparée en temps opportun.

3. Principes relatifs au processus d'audit

Accord sur les termes de la mission : L'auditeur doit marquer son accord ou, si les termes de la mission sont clairement définis, établir une compréhension commune des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes responsables de la gouvernance.

Planification : L'auditeur doit élaborer une stratégie d'audit générale, qui inclut l'étendue, le calendrier et l'orientation de l'audit, ainsi qu'un plan d'audit.

Connaissance de l'entité auditée : L'auditeur doit connaître l'entité auditée ainsi que son environnement, y compris les procédures de contrôle interne qui présentent un intérêt pour l'audit.

¹ La norme ISSAI 200 via le site web : <http://fr.issai.org> , consulté le 01/11/2015 à 08:30.

Évaluation des risques : L'auditeur doit évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, de manière à disposer d'une base pour les procédures d'audit complémentaires.

Réponses aux risques évalués : L'auditeur doit adopter une approche appropriée pour tenir compte des risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers.

Considérations relatives aux fraudes relevées lors d'un d'audit d'états financiers¹ : L'auditeur doit déterminer et évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives résultant de fraudes, recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives résultant de fraudes et apporter les réponses appropriées aux fraudes décelées ou suspectées au cours de l'audit.

Considérations relatives à la continuité d'exploitation : L'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité auditée à poursuivre ses activités.

Considérations relatives aux lois et aux règlements lors d'un audit d'états financiers : L'auditeur doit déterminer les risques d'anomalies significatives dues au non-respect direct et significatif des lois et des règlements. La détection de ces risques doit s'appuyer sur une connaissance générale du cadre législatif et réglementaire auquel est soumis l'environnement spécifique dans lequel l'entité auditée opère, ainsi que de la façon dont cette dernière s'y conforme.

L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des lois et des règlements dont il est communément admis qu'ils ont une incidence directe et majeure sur la détermination des montants et informations significatifs fournis dans les états financiers.

Éléments probants : L'auditeur doit réaliser les procédures d'audit de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et, partant, à tirer des conclusions lui permettant d'étayer son opinion.

Prise en considération des événements postérieurs aux travaux d'audit : L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour assurer que tous les événements qui se sont produits entre la date des états financiers et celle de son rapport et qui nécessitent un ajustement de ces états ou une information à fournir dans ceux-ci ont bien été relevés. Il doit également envisager une réponse appropriée aux faits qui sont découverts après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus à cette date, pourraient l'avoir conduit à modifier ce dernier.

¹ La norme ISSAI 200 via le site web : <http://fr.issai.org> , consulté le 01/11/2015 à 08:30.

Évaluation des anomalies : L'auditeur doit consigner toutes les anomalies relevées au cours de l'audit et les signaler, si nécessaire et en temps voulu, à la direction et aux personnes responsables de la gouvernance.

Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers : L'auditeur doit se forger une opinion sur la base de l'évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis et déterminer si les états financiers, pris dans leur ensemble, ont été élaborés conformément au référentiel d'information financière applicable. Cette opinion doit être exprimée clairement dans un rapport écrit, qui décrit également la base sur laquelle elle se fonde.

Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris les états financiers de l'ensemble des services de l'État)¹ : L'auditeur est censé déterminer le caractère acceptable du référentiel d'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers. Dans un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit acquérir la connaissance:

- de l'objectif pour lequel les états financiers sont établis;
- des utilisateurs présumés;
- des éléments retenus par la direction pour déterminer le caractère acceptable du référentiel d'information financière applicable en la circonstance.

Toute information comptable et financière peut avoir des impacts sur l'entreprise, aussi il est nécessaire pour les dirigeants de s'assurer de la sincérité et la crédibilité des informations financières fournies. Les préoccupations de l'audit comptable et financier pour les dirigeants sont le plus souvent :

- les besoins d'une information financière fiable avant de la présenter à des tiers ou aux associés,
- l'appréciation de l'organisation comptable actuelle afin d'en déceler les insuffisances et de les améliorer,
- la nécessité d'éviter des fraudes et des détournements.

¹ La norme ISSAI 200 via le site web : <http://fr.issai.org> , consulté le 01/11/2015 à 08:30.

I-1-4 : Champ de la mission de l'auditeur externe

L'intervention de l'auditeur externe prend deux (02) formes principales, généralement engagée à travers une exigence, il s'agit donc :

1. Mission d'audit légal

L'audit légal est une activité régie par la loi et exercée dans le cadre du commissariat aux comptes. Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et à valider la pertinence et la qualité de l'information financière¹.

Donc, cette mission est engagée par un commissaire aux comptes en vue d'émettre une opinion motivée sur les états financiers de l'entreprise. De nature obligatoire, périodique et réglementée visant la certification des comptes sociaux ou consolidés s'ils sont réguliers, sincères et reflètent l'image fidèle du patrimoine. Le commissaire aux comptes doit assurer aux actionnaires et aux tiers que les états financiers qui leur sont présentés donnent une image fidèle des performances et de la situation financière de l'entité. Ici on parle de l'audit légal. L'objectif de ce genre d'audit est d'émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise ainsi que sur la validation de la pertinence et de la qualité de l'information financière. Les missions d'audit légal reposent sur le strict respect de règles d'indépendance et de conflits d'intérêt et sont fondées sur l'application des normes d'audit nationales et internationales. En ce qui concerne les missions légales, on peut distinguer plusieurs types de missions telles que² :

- le commissariat aux comptes ;
- le commissariat à la transformation ;
- le commissariat à la fusion ;
- le commissariat aux apports.

Comme elles existent d'autres missions d'audit à type spécifique à titre d'exemple³:

- Actionnariat salarial ;
- Conventions passées avec la société ;
- Emissions d'obligations convertibles ;
- Modification du capital social ;
- Offres publiques d'achat, offres publiques d'échange ;
- Paiement de dividendes en actions ;

¹ Pascale KROLL, Débora FIORI, (2010), **Les métiers de l'audit - le guide 2010-2011**, Edition L'étudiant, Paris, p : 26.

² Robert OBERT, (2002-2003), **Synthèse droit et comptabilité : 2. Audit et commissariat aux comptes Aspects internationaux, MANUEL & APPLICATIONS**, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, p : 10.

³ Ibid, p : 12.

-Etc.

2. Mission d'audit contractuel

Aux termes du cadre contractuel, l'entreprise demande à un auditeur de réaliser des travaux d'audit pour son compte, qui peuvent concerner la structure elle-même, une de ses filiales ou une société qu'elle souhaite acquérir¹. Dans ce sens, l'auditeur est désigné dans le cadre d'un contrat conclu d'un accord commun, les droits et obligations sont clairement définis dans le contrat de la mission.

L'auditeur externe peut fournir une réponse adaptée aux besoins spécifiques au travers un audit contractuel. Cet audit peut avoir des fondements économiques et juridiques selon la spécificité de chaque pays, souvent cette mission de contrôle se fait par la demande de l'entreprise ou des tiers. L'audit contractuel est un service qui s'adapte aux besoins spécifiques dont l'objectif est d'émettre une opinion sur les comptes d'une société, lors de :

- Audit d'acquisition.
- Fusion, cession ou reprise de société.
- Evaluation du contrôle interne.
- Evaluation de l'entreprise.
- Evaluation des éléments du bilan (actif ou passif).
- Evaluation des risques spécifiques.
- Audit fiscal, juridique, opérationnel.
- Evaluation du contrôle interne.
- Restructuration
- ... etc.

Dans le cadre d'une mission légale ou contractuelle, l'auditeur externe est à l'obligation de respecter un certain nombre d'étapes avant la certification des comptes de l'entité soumise à l'audit financier, comme l'indique le schéma ci-dessous, il s'agit donc de huit (08) étapes essentielles caractérisent l'audit des états financiers par un contrôleur externe (CAC ou expert comptable), la première étape concerne de cerner les objectifs de la mission d'audit et la réalisation du plan de travail de l'auditeur externe, la deuxième fait l'objet du regroupement des livres comptables établis par l'entreprise soumise à l'audit, la troisième consiste sur le contrôle et la vérifications de ces livres comptables, la quatrième étape sert à l'examen des comptes annuels de l'entreprise après vérification des procédures et des livres comptables, la dernière étape comprend la certification des comptes annuels par l'auditeur externe et

¹ Sylvain BOCCON-GIBOD et Eric VILMINT, (2013), **La boîte à outils de L'AUDITEUR financier**, DUNOD, Paris, p : 14.

l'élaboration d'un rapport final comporte son opinion vis-à-vis leur sincérité, régularité et s'ils représentent une image fidèle.

I-2 : Déroulement et méthodologie de la mission d'audit externe

La mission d'audit financier repose sur certaines étapes essentielles qui font la base de la structure de cette mission. Dans ce passage, nous allons définir les différentes méthodologies du processus de la mission d'audit externe que le CAC et son client doivent respecter les termes de la conduite de cette mission. D'autre part, l'organisation de la mission doit contenir des étapes clés qui permettront la réussite de l'intervention du CAC.

I-2-1 : A propos de la mission d'audit externe

La mission de l'audit externe repose sur une méthodologie spécifique déterminée par le CAC. Cette méthodologie a été évoluée à travers le temps et avec l'apparition des normes internationales.

1. Evolution des méthodologies de l'audit

Concernant la méthodologie d'audit et son évolution a passé par plusieurs étapes, et cela pour l'amélioration du processus d'audit en s'appuyant sur les ordres et instructions des organismes internationaux spécialisés tel que l'audit international et le conseil des normes internationales d'assurance (IAASB), l'Institut Américain des Comptables Publics Certifiés (AICPA), l'Audit de système d'information et l'Association de Contrôle (ISACA) et l'institut de gouvernance (ITIG).

C'est à partir des années 1990 qu'il y avait eu un changement des méthodologies appliquées par les professionnels de l'audit financier, tandis qu'il y avait des différences de terminologies entre les auteurs et qu'il y avait un certain débat sur le changement et était arrivé à ce qui a causé, ce qui connu le vieux et le nouveau paradigme d'audit¹. La révision comptable consiste à exprimer une opinion sur les comptes. Le professionnel, dans le cadre d'une mission légale ou contractuelle, a une obligation de moyens : il doit réaliser son contrôle suivant les diligences recommandées par la profession et en respectant les normes comptables exigées. Afin d'atteindre son objectif, le réviseur devra² :

- suivre les différentes phases de révision afin de respecter une méthode rigoureuse lui permettant de réaliser sa mission avec efficacité ;
- organiser les dossiers de révision ;
- rédiger les rapports.

¹ Daniel VÎLSĂNOIU, Mihaela ȘERBAN, (2010), «Changing Methodologies in Financial Audit and Their Impact on Information Systems Audit», Informatica Economică vol. 14, no. 1/2010, p: 57-58.

² Inspiré du document OHADA, Conduite d'une mission d'Audit Financier & Comptable, Méthodologie générale, Techniques & Normes, via le site web :

http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER_et_COMPTABLE_OHADA , le 25/08/2015 à 19 :44.

2. Considérations générales des règlements et objectifs de la mission d'audit externe

Le type d'audit externe le plus courant est l'audit des états financiers. Les états financiers comprennent le bilan de l'entité, son compte de résultat et les variations de situation financière (tableau de flux de trésorerie, la variation du capital) et annexes.

L'objectif de l'audit est la détection des fraudes et des erreurs, un processus qui a impliqué une vérification détaillée de toutes les opérations patrimoniales et des enregistrements comptables, en donnant un avis sur l'image du patrimoine, de la situation financière et des résultats obtenus par l'organisation¹. En effet, toute information enregistrée dans la comptabilité reflète un ou plusieurs événements économiques qui ont un lieu dans une certaine période et les efforts de l'auditeur sont intensifiés pour l'identification de manipulations possibles d'informations fournies par le système financier de l'entreprise, pour empêcher les cas de comptabilité créative ou la fraude.

L'activité des auditeurs financiers est régie par les normes internationales d'audit ISA qu'on parlera dans le chapitre qui suit, à travers ces normes les procédures et les principes fondamentaux de ce type de missions sont établis. L'objectif de cette sorte de mission est de permettre à un auditeur financier d'offrir un degré raisonnable de sécurité, s'il discerne quelques anomalies qui déterminent la situation financière en exécutant des aspects significatifs selon un cadre de rapport financier.

L'auditeur externe doit planifier et exécuter la mission d'audit en respectant le principe scepticisme professionnel, admettant qu'il peut y avoir des circonstances qui peuvent exprimer des situations financières ou des informations financières-comptables significatives.

Pour l'accomplissement de cette mission d'audit, l'auditeur effectue des investigations suffisantes et adéquates d'audit par des enquêtes et des procédures analytiques qui permettent de formuler des conclusions objectives. Par les investigations obtenues d'audit, l'auditeur doit fournir un niveau modéré d'assurance, selon laquelle des informations financières-comptables ne contiennent pas de déformations significatives. Pour en fin exprimé son opinion dans le rapport comme stade final de cet examen. Le rapport doit donner une conclusion sous la forme d'une assurance négative que les situations centripètes à cette sorte de mission ne contiennent pas d'erreurs significatives. Par cette conclusion on exprime plutôt une assurance sur les situations économiques et financières qu'elles ne contiennent pas de déformations significatives qu'une simple opinion.

¹ Vătuu Teodora et Popeangă Vasile Nicolae, (2009), « INFORMATICS SYSTEMS FOR FINANCIAL AUDIT AND REVISION », Cod JEL: G: Financial Economics, N°2009, p : 1085-1086.

3. L'étendue des travaux d'audit

L'auditeur externe exerce sa mission d'audit par référence aux normes internationales d'audit, qui prévoient que l'auditeur planifie et réalise le travail d'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Toutefois, les travaux d'audit comportent d'autres types d'examen, à savoir ¹:

- **Mission d'audit spécial** : selon les Normes internationales d'audit (ISA), on peut, dans certaines situations, demander des missions d'audit spéciales :

- lorsque les états financiers sont établis selon un référentiel comptable différent des Normes comptables internationales (IFRS) ou des normes nationales ;

- lorsque l'audit ne porte que sur des comptes spécifiques des états financiers;

- lorsqu'un audit est demandé pour garantir le respect de clauses contractuelles ;

- lorsque l'audit porte sur des états financiers simplifiés.

- **Mission d'examen sur la base de procédures convenues** :

On a recours aux procédures convenues lorsqu'un client attend de l'auditeur externe la mise en œuvre de tests et procédures spécifiques, et un rapport sur les résultats obtenus. C'est notamment le cas lorsque le client souhaite un examen spécial du portefeuille de crédits ou des systèmes de contrôle interne (le cas des micro-finances par exemple). Lors d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues, l'auditeur n'émet ni opinion, ni certification, ni assurance que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Les utilisateurs des rapports d'examens effectués sur la base de procédures convenues doivent tirer leurs propres conclusions des résultats des tests fournis. Par exemple, on peut demander à un auditeur externe d'examiner un certain nombre de dossiers de crédits et de vérifier si les pièces requises figurent bien dans ces dossiers. L'auditeur fait un rapport sur le choix et les résultats des procédures mises en œuvre, mais ne formule pas d'opinion formelle à partir des conclusions tirées des résultats de ces procédures.

- **Mission d'examen limité** :

Un examen limité des états financiers nécessite moins de travail qu'un audit. L'examen limité consiste principalement à mettre en œuvre des procédures analytiques et de demande d'informations, et ne fournit pas l'ensemble des éléments probants requis dans le cadre d'un audit. L'auditeur n'est pas censé donner l'assurance formelle que les états sont présentés de manière sincère. En revanche, l'auditeur doit informer son client de tout problème mis à jour par ses procédures le portant à croire que les états financiers n'ont pas été établis conformément à un référentiel comptable identifié. Un examen limité donne une assurance limitée que les assertions sous-tendant l'établissement des états financiers ne comportent pas

¹ Inspirée de CGAP, (2000), « Audit externe des institutions de micro-finance Guide pratique », Volume 1, Série « Outil technique » n° 3, France, PP : 7-12.

d'anomalies significatives, alors qu'un audit donne une assurance de fiabilité plus élevée, bien que non absolue.

- Mission de compilation :

Une compilation utilise l'expertise comptable pour collecter, classer et résumer l'information. Ce procédé résume l'ensemble des données pour les présenter sous une forme plus compréhensible et facile à gérer, sans tester les assertions contenues dans les informations. Contrairement à un audit, une compilation ne permet pas à l'expert-comptable de fournir une assurance sur la fiabilité des informations financières. Mais une compilation peut toujours être utile à ses utilisateurs dans la mesure où elle leur fournit une classification professionnelle des données financières.

I-2-2 : Conduite de la mission d'audit externe :

La mission d'audit externe se déroule selon une méthodologie spécifique, portant intérêt sur l'examen des états financiers et tous autres supports relatifs. Les travaux de l'auditeur externe qui est généralement le commissaire aux comptes, sont organisés et respectent des étapes principales lors l'exécution de sa mission. Néanmoins, quelques procédures de base se manifestent caractérisant le commissaire aux comptes et sa mission du comme suit :

1. La nomination du CAC : le commissaire aux comptes doit avoir les compétences techniques et morales, être qualifié et inscrit sur une liste officielle généralement connues par le tableau de l'ordre nationale des CAC et experts comptables, être indépendant et respecte le cadre légal et le code déontologique. Il est rémunéré pour son mandat avec une fixation libre ou règlementée du tarif des vacations horaires. Ainsi que ces particularités concernent les points suivants¹ :

-Le CAC est nommé en assemblée générale pour une durée déterminée généralement de trois à six exercices ;

-Il déroule en questionnaire d'acceptation de la mission ;

-Sa rémunération est adaptée à la complexité des travaux selon un barème réglementaire des heures de travail en fonction du montant total du bilan.

-Sa nomination est soumise à un formalisme de publicité.

2. Les conditions de l'exercice de la mission : le CAC doit être en mesure de démontrer son indépendance. Il est assujéti au secret professionnel et ne doit pas s'immiscer dans la gestion de l'organisme. Il respecte des normes d'exercice professionnel et des bonnes pratiques professionnelles. Les particularités concernent les points suivants :

¹ Vincent Lacolare, (2010), **Pratiquer l'audit à valeur ajoutée**, Afnor, France, pp : 133-136.

- Les normes d'exercice professionnel sont uniques et identifiées ;
- Le référentiel est impliqué et cette implication se diffère d'un pays à l'autre ;
- Le CAC est assujéti à une procédure d'alerte auprès du tribunal de commerce en cas des risque de non-conformité de l'exploitation de l'organisme audité ;
- En terme de responsabilité, le CAC, comme tout auditeur classique, il a une obligation de moyens et non de résultat. Mais au-delà de cette obligation, il a une responsabilité civile, une responsabilité pénale ainsi qu'une responsabilité disciplinaire.

3. La conduite de la mission¹: en ce qui concerne la conduite de la mission, il n'y a pas vraiment des spécificités. La mission se déroule selon un schéma classique avec un cadrage et un formalisme plus précis en lieu avec le contexte de l'audit comptable et financier. La mission démarre tout d'abord par une prise de connaissance générale de l'organisme audité. Avec un zoom particulier sur l'environnement règlementaire, la composition du capital, la politique d'investissement, les financements, les indicateurs de performance financière.

Lors de cette étape, le CAC s'intéresse utilement à l'environnement de contrôle, l'analyse de risque, les procédures du contrôle interne. Le système d'informations financier est également une source d'information précieuse. Et une expertise technique est souvent mobilisée pour analyser ce système d'information. Le CAC déroule généralement une approche par les risques permettant d'axer les contrôles sur les points susceptibles de compromettre la qualité de l'information financière donnée.

La planification des travaux est formalisée dans un plan de mission et un programme de travail. Le plan de mission présente l'approche générale des travaux d'audit, à savoir l'étendue de la mission et son calendrier, les seuils de signification retenus ainsi que ; les lignes directrices pour préparer le programme de travail. Ce dernier contient, quant à lui, l'étendue et le calendrier des diligences estimées nécessaires, le nombre d'heures de travail, les honoraires, etc. Ce programme est modifiable en cours de mission selon des circonstances à préciser dans le programme.

Les conditions de type spécifique concernent les travaux d'audit et sont définis par le CAC lui-même où il doit effectuer des tests de contrôle en utilisant des différents moyens pour exécuter son plan de travail.

4. Les travaux liés au contrôle des comptes annuels:

Les travaux liés au contrôle des comptes annuels s'apparentent à l'audit proprement dit. Ils s'appuient tout d'abord sur tests de procédure. Ces tests visent à démontrer le bon fonctionnement des contrôles de l'organisme, à réaliser des observations physiques de l'application des procédures, ou bien même à ré-exécuter certains contrôles. Le contrôle des comptes s'appuie également sur des tests de substance pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Les tests incluent des tests de détails, l'examen d'enregistrements, des contrôles physiques, etc. Enfin, les comptes sont contrôlés par l'audit

¹ Vincent Lacolare, Op.cit, pp : 133-136.

des comptes proprement dit s'intéressant tant aux informations de l'organisme lui-même qu'à tous travaux de tiers susceptibles d'intéresser la mission comme par exemple les clients, les fournisseurs, les banques, les avocats, les assureurs, sous réserve du respect du secret professionnel pour ceux qui y seraient tenus.

Le CAC utilise des moyens d'investigation classiques de type inspection des enregistrements, inspection des actifs, observation physique, demande d'information, demande de confirmation aux tiers, vérification de calcul, réexécution de contrôles, analyse des procédures analytiques, interviews. Les travaux effectués sont consignés dans le dossier de travail composé essentiellement de deux parties : une partie permanente et une partie relative à l'exercice.

La principale particularité sur laquelle il est intéressant d'insister pour cette étape concerne la mise en œuvre des moyens en rapport avec les risques identifiés. C'est-à-dire que la détection des risques ou d'anomalies significatives au niveau des comptes, même identifiés en cours de mission, permet l'affectation de collaborateurs plus expérimentés, le recours à des experts supplémentaires ou bien le renfort de la supervision des travaux, ou encore la modification de la nature, du calendrier ou des procédures d'audit. On sent bien ici que la responsabilité plus forte que prend le CAC sur ce type de mission lui permet de mobiliser tous les moyens qu'il estime nécessaire pour conduire à bien sa mission.

5. Les travaux spécifiques à l'audit de CAC¹ : En effet, pour un audit classique tel qu'il est décrit en haut, l'auditeur n'a pas à produire d'attestation. Le CAC quant à lui, doit effectuer des vérifications spécifiques et des contrôles juridiques l'amenant à produire différentes attestations et conclusions par exemple sur les événements post-clôture, le rapport de gestion, les conventions règlementées, les rémunérations en vigueur au sein de l'organisme audité, les dépenses mécénat, l'obligation de détention d'actions ou encore sur la communication aux actionnaires des documents annuels. De plus, il doit obtenir par une lettre d'affirmation, établie au plus proche de la date de signature du rapport, une déclaration de la direction qui récapitule ou complète par écrit les informations données en cours de mission.

6. La procédure de revue du dossier :

En ce qui concerne la procédure de revue du dossier, elle est similaire au travail du responsable d'audit bien que plus formalisée. Le chef de mission et le CAC effectuent la revue des travaux réalisés par chaque collaborateur et vérifient par exemple que les travaux réalisés sont conformes au programme de travail, que l'augmentation est suffisante ou encore que les objectifs sont atteints. La note de synthèse regroupe les éléments significatifs qui auront une incidence sur l'opinion à émettre.

7. Le rapport général :

En ce qui concerne le rapport général, il contient de façon assez classique l'intitulé de la mission, une introduction générale, un corps en trois parties traitant de l'opinion sur les comptes annuels, de la justification des appréciations et des vérifications et informations spécifiques. Les conclusions possibles sont limitées à trois cas : certification sans réserve,

¹ Vincent Lacolare, Op.cit, pp : 133-136.

certification avec réserves et refus de certification. Ce rapport général présente néanmoins deux particularités majeures :

-il répond à un formalisme précis et un contenu uniformisé ;

-il est déposé au siège au siège social de l'organisme quinze jours minimum avant la date de l'assemblée générale (AG).

Il est présenté à l'organisme et au comité d'entreprise avant l'AG. Il est déposé au greffe avec les comptes annuels au plus tard un mois après l'AG.

I-2-3 : Organisation de la mission d'audit externe : L'audit par approche

D'après ce qui précède, il est nécessaire de définir une conduite d'audit externe qui soit adaptable à la mission d'audit des états financiers, cette conduite peut avoir deux aspects relevant deux approches une approche par phase ou bien une approche par cycle, ces deux approches font l'objet du besoin de l'entreprise en matière d'audit. De ce fait, L'auditeur et selon la situation de l'entreprise et les exigences de l'audit peut choisir une de ces approches ou les deux en même temps. Principalement, on peut trouver quatre étapes communes dans chaque approche, il s'agit de la prise de connaissance, l'évaluation du contrôle interne, l'obtention des éléments probants, et l'élaboration d'un rapport final.

1. Approche par phase :

La mise en œuvre d'un audit financier par l'approche par phase, consiste à découper la mission d'audit en quatre (04) phases essentielles, comme les suivantes :

1.1 : La phase d'orientation et de planification de la mission

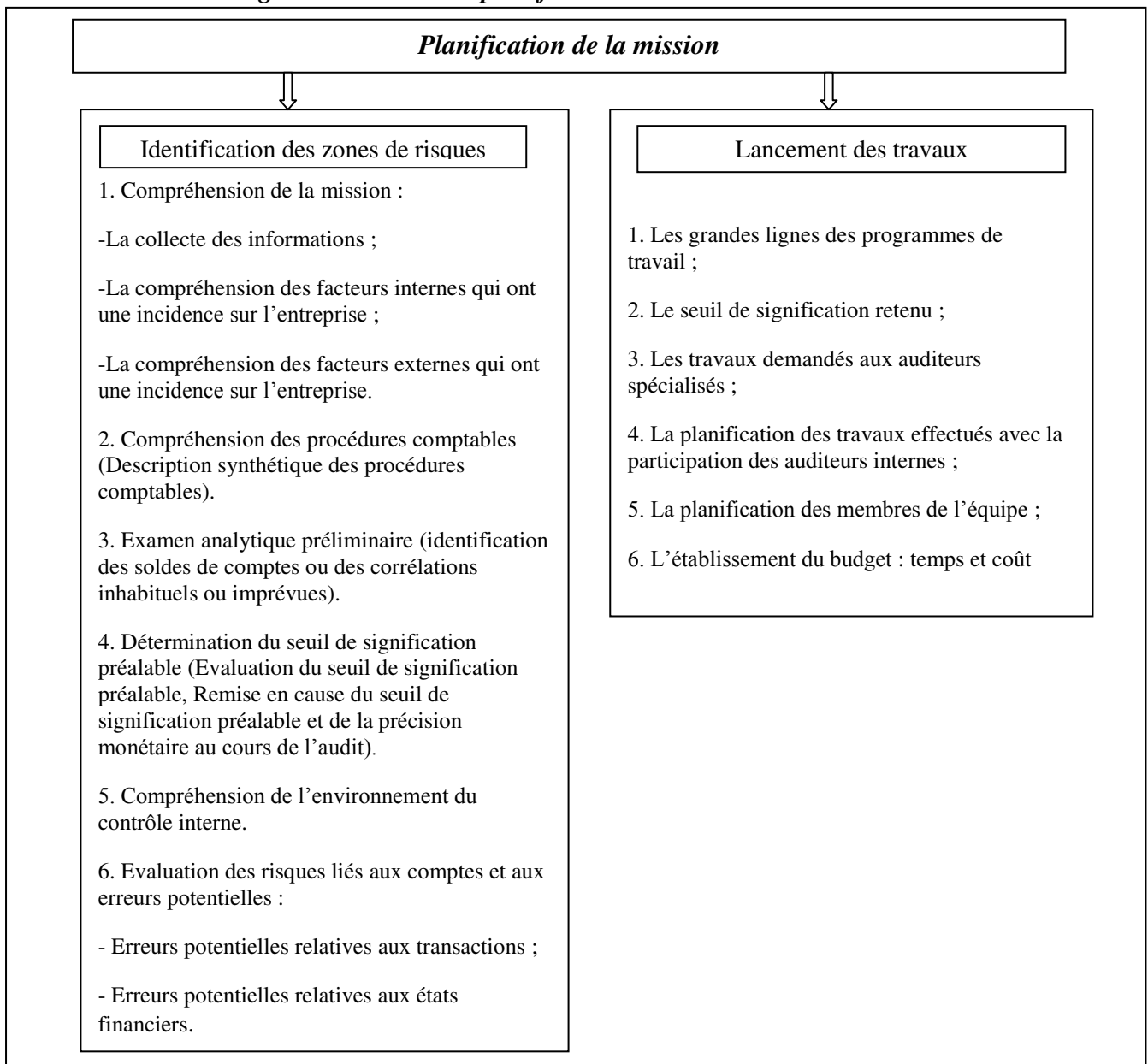
Avant l'engagement à la mission d'audit, le CAC dans cette phase définit une stratégie d'audit lui permet de détecter et identifier les zones de risques et les anomalies significatives, tout en faisant connaissance de l'environnement interne et externe de l'entreprise. Après cette identification, il revient au CAC de planifier le plan de mission visant le lancement des travaux d'audit (figure I-3), ces travaux représentent les grands axes de la mission d'audit externe, le seuil de signification retenu de l'identification des risques, les travaux des autres spécialistes si c'est nécessaire, ainsi l'établissement du budget et l'accord auditeur-audité en matière de temps et de frais des honoraires d'audit. Cette phase est caractérisée par la détection des risques liés aux états financiers contenant des anomalies significatives. Dans cette mesure, le CAC faire des entretiens avec les responsables de l'entreprise dans une démarche de détection de fraudes. Elle permet à l'auditeur d'orienter ses travaux, l'ampleur de ces derniers est en relation étroite avec l'importance des risques détectés qui peuvent avoir différentes origines. Le caractère significatif se manifeste ¹:

-lors de l'initiation de la mission : détermination des domaines et cycles significatifs,

¹ Michèle Cartier LE GUERINEL, « Guide pratique de l'audit : Aide à la mise en œuvre du référentiel de normes », document des experts comptables du Maroc, p : 09, via le site web : <https://fr.scribd.com> , consulté le 01/06/2016 à 14 :00.

-lors de la finalisation de la mission : appréciation du caractère significatif des conclusions des travaux.

Figure I-3 : Phase de planification de la mission d'audit



Source : conception personnelle inspirée du document OHADA, « Conduite d'une mission d'Audit Financier & Comptable, Méthodologie générale, Techniques & Normes », via le site web : [http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER et COMPTABLE OHADA](http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER_et_COMPTABLE_OHADA) , consulté le 20/04/2015 à 18:00.

Il est déterminé¹ : globalement un seuil de signification qui aidera à l'orientation de l'opinion, et spécifiquement, des seuils distincts pour les reclassements (correction sans incidence sur le résultat global) et les ajustements (qu'elle qu'en soit l'origine : erreur, inexactitude, omission). En tout état de cause, la détermination du seuil de signification ne peut résulter que du jugement de l'auditeur, à partir d'une combinaison des critères (dont aucun modèle

¹ Michèle Cartier LE GUERINEL, op.cit, p : 09.

mathématique n'existe); la connaissance de l'entreprise reste un facteur essentiel d'appréciation¹.

Ensuite, il doit synthétiser ces anomalies significatives et leurs incidences sur l'environnement du contrôle de l'entreprise, de même, le CAC regroupe les risques relevés et les classés par catégorie, ceux liés à l'éthique, à la dépendance, à la compétence, à la responsabilité et à la transparence. Après l'évaluation des anomalies significatives, le CAC doit faire un compte rendu concernant la mise en œuvre des contrôles. La fin de cette phase permet au CAC de bien comprendre l'environnement de l'entité auditée, ses évolutions et leurs interactions afin de lancer et orienter ses travaux d'audit. Les travaux d'audit reposent principalement sur :

- **La lettre de mission** : l'auditeur et la direction de l'entité doivent convenir des termes et des conditions de la mission, ces derniers sont consignés dans la lettre de mission d'audit. La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en œuvre de ses travaux de vérification et de contrôle. Dans le cas où la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles. Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine, d'une part, s'il lui paraît nécessaire de rappeler à la personne ou à l'entité le contenu de la lettre de mission ; il détermine, d'autre part, si les circonstances exigent sa révision. Le contenu de la lettre de mission contient de façon générale les points suivants ²:

- nature et étendue des interventions à mener ;
- façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
- dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- rappel des informations et documents à communiquer ou à mettre à sa disposition ;
- souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au CAC en lien avec sa mission ; budget d'honoraires et les conditions de facturation.

¹ Michèle Cartier LE GUERINEL, op.cit, p : 10.

² Dov Ogien. (2008), **COMPTABILITE & AUDIT BANCAIRE**, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, p : 435-436.

- Le programme de travail :

Le programme de travail doit être établi par le CAC, il se diffère selon la nature des activités, la taille de l'entreprise, la complexité de la mission, la méthodologie et les techniques utilisées par l'auditeur externe. Ce programme a pour but de :

- fixer le contenu des interventions ;
- négocier les tâches entre collaborateurs et fixer le temps pour chacun d'eux ;
- cordonner le planning de la mission et le plan de charge du cabinet d'audit ;
- répartir les interventions dans le temps de manière à respecter les délais.

De même, l'élaboration du programme de travail comprend généralement :

-Une première étape de planification générale des interventions à venir. Cette étape permet de définir grands axes de la mission, elle doit aussi aboutir des supports distincts tels que :

- La fiche d'orientation générale des travaux ;
- L'échéancier ;
- La fiche de planification générale ;
- Le ou les planning (s).

-Une deuxième étape, s'agit d'établissement des programmes qui correspondent à chacune des phases techniques d'exécution de la mission d'audit.

- Les dossiers de révision ¹:

Ce document de travail, permet de rassembler un certain nombre d'éléments d'appréciation en vue d'exprimer un avis sur le bilan et ses annexes. Il est nécessaire à l'auditeur donc, de garder une trace des vérifications effectuées, des erreurs ou des anomalies découvertes, ainsi que toutes suggestions qu'il aurait pu être amené à formuler. Ce qui permet éventuellement, de juger le bien-fondé de ses conclusions.

- Délégation et supervision² :

La certification des comptes annuels constitue un engagement personnel par l'auditeur externe. Cependant, l'audit peut faire l'objet d'un travail d'équipe qui se constitue de l'auditeur externe et ses collaborateurs ou des experts indépendants. Toutefois, l'auditeur ne peut déléguer tous ses travaux et doit en effet exercer un contrôle approprié des travaux qu'il a délégués, de façon à s'assurer que l'exécution des programmes de travail a permis d'atteindre les objectifs fixés. La délégation est un support de travail, ainsi que la délégation trouve sa limite dans le principe d'exercice personnel du mandat par l'auditeur externe. Lors

¹ Robert OBERT, (2002-2003), op cit, p : 178.

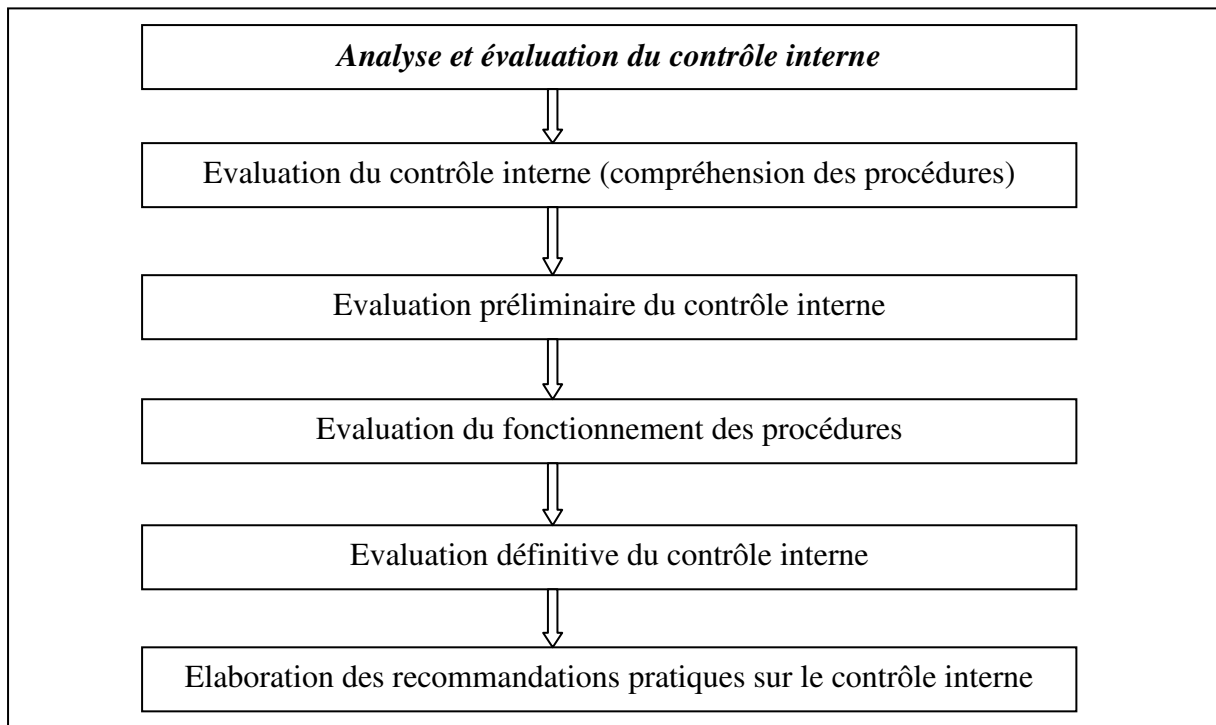
² Ibid, p : 185.

de la supervision, s'applique aux tâches demandées aux collaborateurs par l'intermédiaire des programmes de travail établis à chaque phase de la mission d'audit.

1.2 : Phase d'appréciation et d'évaluation du contrôle interne

L'auditeur dans cette phase intègre le contrôle interne comme moyen de contrôle, en évaluant les systèmes et procédures utilisés par l'entreprise (figure I-4) à travers des tests de procédure visant l'évaluation du dispositif du contrôle interne. Comme, il doit s'appuyer sur la qualité de l'organisation du contrôle de l'entreprise, ainsi, sur une approche sélective et non exhaustive reposant nécessairement sur l'existence des procédures internes à l'entreprise qui mènent à un enregistrement correct et fiable.

Figure I-4 : Phase d'évaluation du contrôle interne



Source : conception personnelle inspirée du document OHADA, « Conduite d'une mission d'Audit Financier & Comptable, Méthodologie générale, Techniques & Normes », op.cit. via le site web : http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER_et_COMPTABLE_OHADA , consulté le 20/04/2015 à 18:00.

L'examen des procédures internes consiste principalement d'opérer un diagnostic, de déterminer en quelle mesure il peut s'appuyer sur la qualité de ces procédures, le cas contraire mettre des contrôles plus approfondis. Comme décrit en haut, l'évaluation du contrôle interne se fait par des tests généralement les tests de procédures. La notion de tests de procédures est définie notamment par le lexique de l'IAASB de l'IFAC comme des « tests permettant d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité¹ :

¹ Robert OBERT, Marie- Pierre MAIRESSE, (2009), **Comptabilité et Audit : Corrigés du manuel**, 2^e édition, DUNOD, Paris, p : 204.

- de la conception des systèmes comptables et de contrôle interne, c'est à dire s'ils ont été correctement conçus pour prévenir, détecter et corriger des anomalies significatives ;
- du fonctionnement des contrôles internes pendant toute la période ».

Concernant les tests de procédures que le CAC s'appuie peuvent comprendre les suivants ¹:

- l'examen des documents justifiant les opérations et d'autres procédures visant à rassembler des éléments probants sur le bon fonctionnement des contrôles internes, par exemple la vérification qu'une opération donnée a été autorisée ;
- des demandes d'informations et l'observation des contrôles internes qui ne laissent aucune trace matérielle, par exemple pour déterminer précisément qui effectue chaque tâche et pas simplement la personne qui est censée l'effectuer ;
- une vérification des contrôles internes, par exemple des rapprochements bancaires, afin de s'assurer qu'ils ont été correctement réalisés.

Ainsi dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques, le commissaire aux comptes réalise des tests de procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants²:

- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Cette phase consiste alors principalement à l'évaluation du dispositif du contrôle interne de l'entreprise soumise à l'audit, il s'agit donc, de contrôler les principaux cycles de l'entreprise de sorte que n'importe qu'elle erreur puisse s'apparaître, de même une analyse plus ou moins approfondie des points forts et points faibles du contrôle interne et enfin l'auditeur externe doit apprécier l'impact de cet examen sur le contrôle des comptes, étant que c'est le point essentiel de l'audit comptable et financier.

1.3 : Phase d'examen des comptes et obtention des éléments probants :

Cette phase est considérée comme étant une révision détaillée des comptes, elle permet d'examiner et de contrôler les cycles de l'entreprise à travers leurs comptes (figure I-5). Pour comprendre l'importance de rassembler les éléments vérifiés, l'auditeur doit définir les objectifs spécifiques suivants de la mission d'audit³:

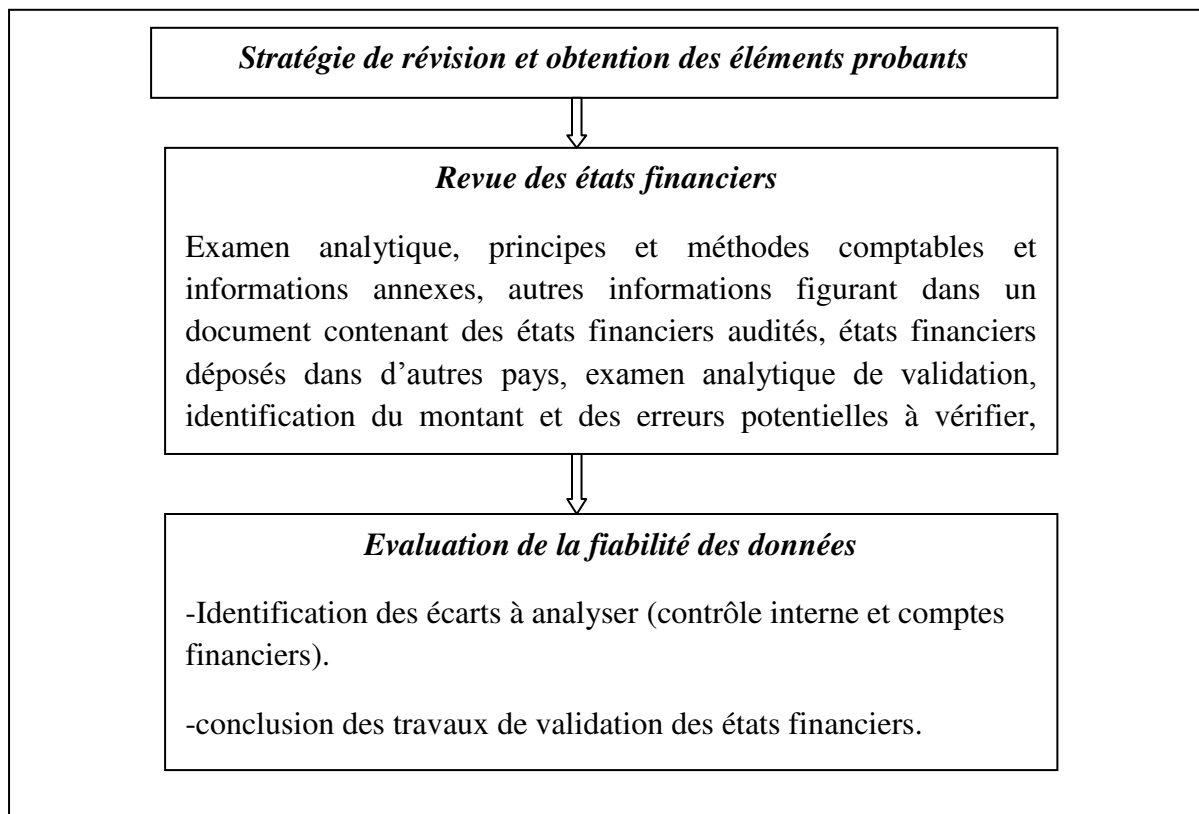
¹ Robert OBERT, Marie- Pierre MAIRESSE, (2009), Op.ct, p : 204.

² Ibid, p : 205.

³ Ana PIȘLEAG, (2009), « FINANCIAL AUDIT MANAGEMENT », Review of General Management, Volume 10, Issue 2, Year 2009, pp : 121-128.

- Comprendre les objectifs et responsabilités de l'auditeur ;
- Décomposition des situations financières par cycles ;
- Demande des déclarations de gestion sur les comptes ;
- Connaissance des objectifs généraux de l'audit vis-à-vis les catégories des transactions et de comptes ;
- Connaissance des objectifs spécifiques de l'audit vis-à-vis les catégories de transactions et de comptes.

Figure I-5 : Phase de révision et obtention des éléments probants



Source : conception personnelle inspirée du document OHADA, « Conduite d'une mission d'Audit Financier & Comptable, Méthodologie générale, Techniques & Normes », op.cit. via le site web : http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER_et_COMPTABLE_OHADA , consulté le 20/04/2015 à 18:00.

Après que l'auditeur passe toutes les procédures pour la situation financière de chaque compte, les informations obtenues devraient être rassemblées et analysées pour tirer une conclusion globale quant à l'image précise présentée dans les états financiers¹. Le CAC pour réaliser cet examen utilise des techniques et outils de contrôle des comptes, élaborer le dossier de travail et cibler des bonnes questions à se poser compte par compte. L'analyser des

¹ Idem via le site web : http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER_et_COMPTABLE_OHADA , consulté le 20/04/2015 à 18:00.

comptes de manière plus précise permet d'identifier toutes éventuelles anomalies significatives. Par ailleurs, pour contrôler les comptes, l'auditeur va chercher à valider les assertions d'audit. Il s'agit des critères auxquels doit répondre l'information financière pour qu'elle soit régulière et sincère. Ces assertions s'appliquent à chaque poste du bilan et du compte de résultat et aux informations contenues dans l'annexe. Globalement il existe 6 assertions : exhaustivité, réalité, propriété, correcte évaluation, séparation des exercices, correcte imputation¹. Afin de valider ces assertions, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit, ensuite consigner tous ses travaux dans un dossier de travail. Ce dossier va permettre au CAC de ²:

- rendre la mission plus efficace grâce au suivi de l'avancement des travaux ;
- contrôler les travaux de ses collaborateurs ;
- justifier les conclusions tirées et apporter la preuve des diligences effectuées.

1.4 : Phase de finalisation et de reporting

Cette phase représente la fin de mission d'audit, l'auditeur prépare les travaux de fin de mission en concluant les résultats obtenus tout en exprimant une opinion motivée sur la certification des comptes et tous autres faits délictueux ou frauduleux. Les travaux de fin d'exercice passent notamment par l'examen des événements postérieurs à la clôture de l'exercice, par la remise par la direction d'une ou plusieurs lettres d'affirmation, ainsi nécessitant une revue de la documentation comme suit ³:

- **Les événements postérieurs à la clôture** : entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, l'auditeur peut identifier des événements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il doit prendre connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements :

- consulter les procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe appelé à statuer sur les comptes, par l'organe d'administration ou de surveillance et par la direction après la date de clôture de l'exercice ;
- prendre connaissance, le cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- s'enquérir auprès des personnes compétentes de l'entité de l'évolution des procès, contentieux et litiges depuis ses derniers contrôles ;

¹ Site de l'expert comptable via le site web : <https://www.l-expert-comptable.com/a/529542-la-methodologie-d-audit.html> , consulté le 01/04/2015 à 18:00.

² Idem.

³ Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, (2009), **Comptabilité et audit : Manuel et Applications**, 2^e édition, DUNOD, Paris, pp : 470-472.

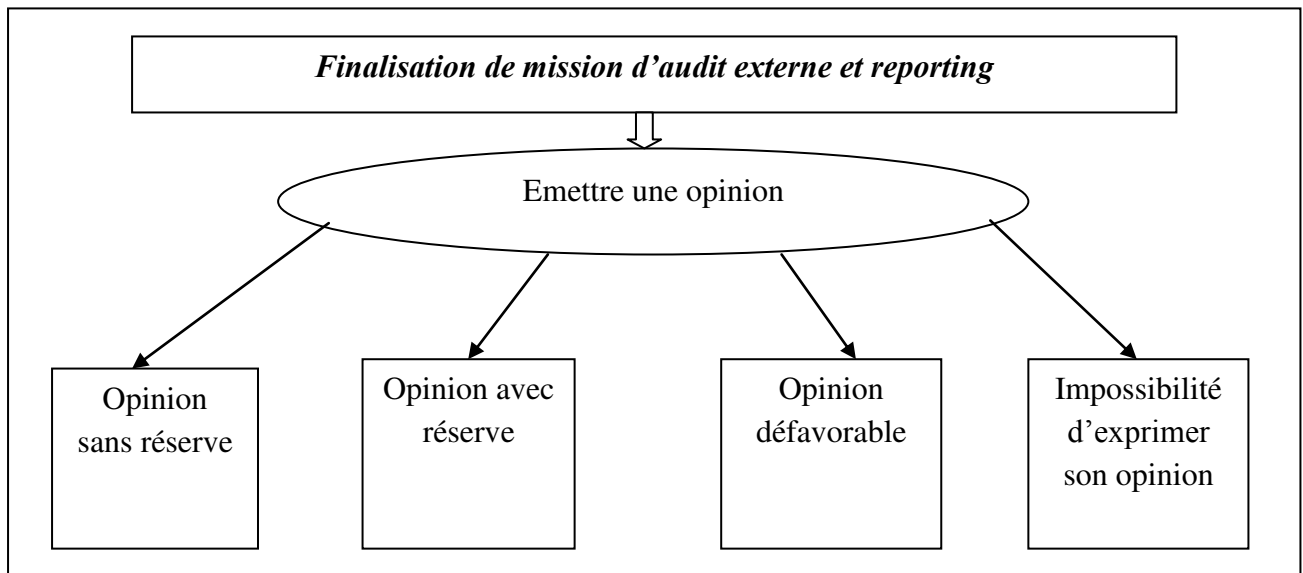
-s'enquérir auprès de la direction de sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs

- **La lettre d'affirmation** : il s'agit le plus souvent d'éléments ayant trait à la marche de l'entreprise pour lesquels il n'existe pas, ou pas encore au moment de la vérification, de preuve écrite. La lettre d'affirmation rappelle à la direction de l'entreprise sa responsabilité dans la préparation des comptes et dans l'information communiquée au commissaire aux comptes. En aucun cas, la lettre d'affirmation ne peut se substituer à l'examen des documents probants, tant internes qu'externes à l'entreprise.

- **Revue de la documentation** : la norme NEP 230 « Documentation de l'audit des comptes » précise qu'au-delà de la signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification à sa documentation. Aussi, s'il effectue une revue des travaux avant l'établissement de son rapport, le dossier doit mentionner l'identité de la personne qui a effectué la revue ainsi que la date et l'étendue de la revue. La fin des travaux se caractérise par l'élaboration d'un rapport contenant l'opinion du CAC qui peut être en quatre types (figure I-6) :

1. Opinion sans réserve ;
2. Opinion avec réserve ;
3. Opinion défavorable ;
4. Ou refus de certifier.

Figure I-6 : Phase de reporting



Source : conception personnelle inspirée du document OHADA, « Conduite d'une mission d'Audit Financier & Comptable, Méthodologie générale, Techniques & Normes », op.cit. via le site web : http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER_et_COMPTABLE_OHADA , consulté le

20/04/2015 à 18:00

Le CAC émettre son opinion par écrit dans le rapport final de la mission d'audit sur les états financiers et autres documents examinés dans l'ensemble de l'examen. Ce rapport fait l'objet d'une conclusion générale de la mission d'audit et avoir recours par le public. Toutefois, le rapport d'audit doit avoir certaines conditions la lisibilité, la clarté, la standardisation, la pertinence et la concision. Comme, il doit obéir également à quatre principes ¹:

- Pas d'audit externe sans rapport d'audit externe
- Le document final est le dernier acte de l'auditeur dans la mission d'audit externe ;
- la mission d'audit externe ne se termine qu'avec la mise en œuvre des recommandations ;
- Présentation préalable aux audités ce qui permet d'obtenir un accord lors de la réunion de clôture ;
- Droit de réponse de l'organisme audité.

2. Approche par cycle :

Il s'agit de l'audit des cycles de l'entreprise, lors de la mise en œuvre d'un audit financier au travers une approche par cycle, l'auditeur regroupe les comptes qui sont à l'objet d'auditer en sous-ensembles correspondant aux principales fonctionnalités de l'entreprise. Dans chaque cycle de contrôle, l'auditeur met en œuvre la démarche par phase qui a été précédemment exposée. On retrouve dans chaque cycle une phase de prise en connaissance et une planification, une évaluation du contrôle interne par cycle (cycle (s) concerné (s) par l'audit), une phase de mise en œuvre des contrôles directs sur les comptes (comptes par cycle (s)), une phase de synthèse et la phase de la conclusion de la mission d'audit. Les travaux d'approche par cycle consistent sur le respect des assertions d'audit, dont la validation constitue l'objectif de ces travaux.

Chaque auditeur peut définir comme il l'entend les différents cycles de contrôle sur lesquels il souhaite intervenir, on peut distinguer les principaux cycles de l'entreprise qui peuvent être contrôlés et audités par l'auditeur :

2.1 : Cycle Achats/Fournisseurs

Les opérations regroupées dans ce cycle sont relatives à l'acquisition des ressources nécessaires au fonctionnement de l'entreprise comme l'achat de bien (matières consommables, fournitures de bureau, fournitures diverses, etc.), ou bien l'achat de services (frais d'entretiens, loyers, honoraires, ...). Le tableau suivant peut démontrer le découpage de ce cycle.

¹L'Encyclopédie Wikipedia via le site web : <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr> , consulté le 25/03/2016 à 19 :00.

2.2 : Cycle Immobilisations corporelles et incorporelles

L'auditeur a pour objectif d'évaluer les immobilisations corporelles et incorporelles et leur enregistrement en respectant les objectifs soulignés pour l'audit de ce cycle comme indiqué dans la figure suivante.

Figure I-7 : Audit du cycle d'immobilisations

Objectifs	Travaux
-Réalité	- Revue du contrôle interne
-Concerne l'entreprise	- Contrôle de pièces
-Exhaustivité	- Assistance à l'inventaire physique
-Sans double emploi	- Rapprochement du fichier des immobilisations avec la comptabilité
	- Vérification des titres de propriété et circularisation.
-Dans le bon compte	- Contrôle de pièces
-Pour le bon montant	- Tests sur les acquisitions et cessions
-Sur la bonne période	- Contrôle des amortissements
	- Analyse de la distinction charges/immobilisations

Source : inspirée de khalid Najeddine, (2005), Cycles immobilisations corporelles, séminaire de formation Méthodes d'audit, Mazars.

2.3 : Cycle Immobilisations financières

Diverses sont les méthodes de procéder au contrôle des immobilisations financières, mais toutes ces méthodes veillent à faire certaines vérifications même si la procédure varie d'une méthode à une autres. Parmi les contrôles à faire:

- Obtenir le tableau des mouvements de titres (en nombre et en valeur) et de comptes courants depuis l'exercice précédent.
- S'assurer par examen des mouvements qu'aucune variation anormale n'est intervenue depuis l'appréciation du contrôle interne et qui pourrait remettre en cause les conclusions de cette étape.
- Vérifier le tableau des renseignements concernant les filiales et les participations, joint en annexe au bilan.
- Apprécier la justification des provisions pour dépréciation constituées :
 - si la provision a été constituée par rapport à la valeur mathématique des titres, s'assurer que cette valeur a été corrigée, s'il y a lieu pour tenir compte des sur ou sous-évaluations des actifs ou passifs de la société émettrice des titres.

- si la provision a été constituée par rapport au cours de la Bourse, s'assurer que les titres font l'objet d'un marché significatif, et qu'il n'y a pas eu des variations anormales du cours en fin d'exercice.
- Si la valeur mathématique de fin d'exercice ou le cours moyen de la Bourse du dernier mois font apparaître une diminution de la valeur par rapport à la valeur d'origine, et si une provision pour constater cette diminution n'est pas constituée en raison d'une valeur estimée (valeur de négociation éventuelle ou valeur d'usage), s'assurer des informations fournies à ce titre dans l'annexe

De façon générale l'examen analytique des comptes du cycle « immobilisations financières » comporte généralement ¹:

- l'établissement d'un état faisant apparaître les soldes d'ouverture et de clôture et les mouvements de l'exercice (pour les valeurs brutes et les provisions) ;
- le rapprochement des totaux obtenus avec les postes concernés du bilan et du compte de résultat ;
- le comparatif avec l'exercice précédent des revenus générés par les immobilisations financières ;
- l'obtention d'explications sur les évolutions les plus significatives.

2.4 : Cycle Ventes/Clients

Afin d'analyser de manière pertinente les opérations intervenues durant l'exercice, l'auditeur doit d'abord maîtriser ou prendre connaissance de :

- L'activité de l'entreprise ;
- Les procédures de ventes utilisées par l'entreprise ;
- L'environnement externe et les partenaires de l'entreprise ;
- L'organisation interne de l'entreprise ;
- les méthodes et principes comptables utilisés par l'entité.

Le tableau ci-dessous correspond à l'audit du cycle ventes/clients, donc l'auditeur doit en effet, évaluer le contrôle interne de ce cycle et ensuite contrôler les comptes appropriés, tout en engageant des outils d'analyse et de mise en conformité.

¹ Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel via le site web : <http://www.auditfinancier.net/category/immobilisations-financieres> , consulté le 15/10/2015 à 20:50.

Tableau I-3: audit du cycle Ventes/Clients

Type de contrôle	Objectifs	Outils et diligences mise en œuvre
Évaluation du contrôle interne	<p>S'assurer de l'efficacité du contrôle interne afin de déterminer l'étendue des travaux à faire au final en :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Prenant compte des points de contrôle mis en place par le client ; - testant les contrôles jugés efficaces ; - Précisant enfin, l'incidence des insuffisances relevées sur les comptes. 	<ul style="list-style-type: none"> - entretien à l'aide du questionnaire de contrôle interne Narratif/Flow chart ; - Grille de séparation de tâches ; - Feuille d'analyse de contrôle (FAC).
Contrôle des comptes	<p>S'assurer de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la réalité des soldes - la correcte évaluation des soldes - Droit et Obligation - Bonne présentation et information <p>- répondre aux exigences de la norme ISA 500 et ISA 505 en matière des procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur</p> <p>S'assurer de la réalité des créances clients</p> <ul style="list-style-type: none"> - éviter de fier aux pièces internes en cas de doute 	<ul style="list-style-type: none"> - vérification de l'analyse de soldes et justification des créances - analyse des comptes des avances reçues, des effets de commerce, des retenues de garanties... - vérification de provisionnement des créances douteuses ou litigieuses - préparation et envoi des confirmations de solde - exploitation des réponses de circularisation - vérification des règlements - vérification des correspondances

Source : inspiré de Wilsem, « Cycle client vente ». Via le site web :

<http://www.scribd.com/doc/34275004/Cycle-Client-Vente#scribd> , consulté le 14/03/2015 à 18 :00

2.5 : Cycle production/Stocks et encours

En effet, on peut résumer l'audit de ce cycle dans le tableau (I-4), comme d'autres audits par cycle l'auditeur prend connaissance de l'entité contrôlée, évalue son contrôle interne, comme il doit visiter les sites de stock et confirmer l'inventaire physique et finalise sa mission en certifiant les comptes de stocks et encours de production :

Tableau I-4 : Audit des stocks et encours

Phases de contrôle	Objet
Prise de connaissance de l'entité	Le commissaire aux comptes doit préalablement avoir une connaissance générale des stocks de la société qu'il audite.
Connaissance des méthodes comptables	le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance des méthodes comptables de valorisation des stocks
Evaluation du contrôle interne	Le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur son analyse du contrôle interne en matière des stocks.
synthèse et Finalisation de mission	Après l'évaluation du commissaire aux comptes et son analyse des points forts et points faibles, il synthétise et élabore son rapport en exprimant son opinion sur les stocks.

Source : Les Contrôles du cycle « Stocks et en-cours » dans le cadre de l'audit des comptes de sociétés distribution, conception personnelle inspirée du site web : <http://www.devoir-de-philosophie.com/dissertation-audit-des-stocks-206566.html>, consulté le 15/10/2015 à 19 :47

L'objectif de ce type d'audit est de¹ :

- Etablir la crédibilité des documents comptables ;
- S'assurer de la vraisemblance des soldes comptables ;
- Examiner la séparation des exercices au niveau des opérations enregistrées ;
- Etablir l'existence physique du stock et la vraisemblance des chiffres des quantités en inventaire établis par le client ;
- Déterminer que les éléments en stock ont été correctement évalués, en accord avec une méthode acceptable qui a été appliquée de manière continue ;
- Déterminer que les opérations administratives (transcriptions, calculs de valorisation et totalisations) ont été accomplies avec une précision suffisante.

2.6 : Cycle de Trésorerie

L'audit de cycle de trésorerie représente un enjeu majeur pour l'opinion de l'auditeur sur les comptes annuels. L'examen analytique des comptes du cycle « trésorerie » comporte généralement²:

- l'établissement d'un comparatif des comptes bancaires et de comptes de caisse avec l'exercice précédent ;
- la revue du tableau de financement ;
- l'obtention d'explications sur les nouveaux comptes ouverts durant l'exercice ;

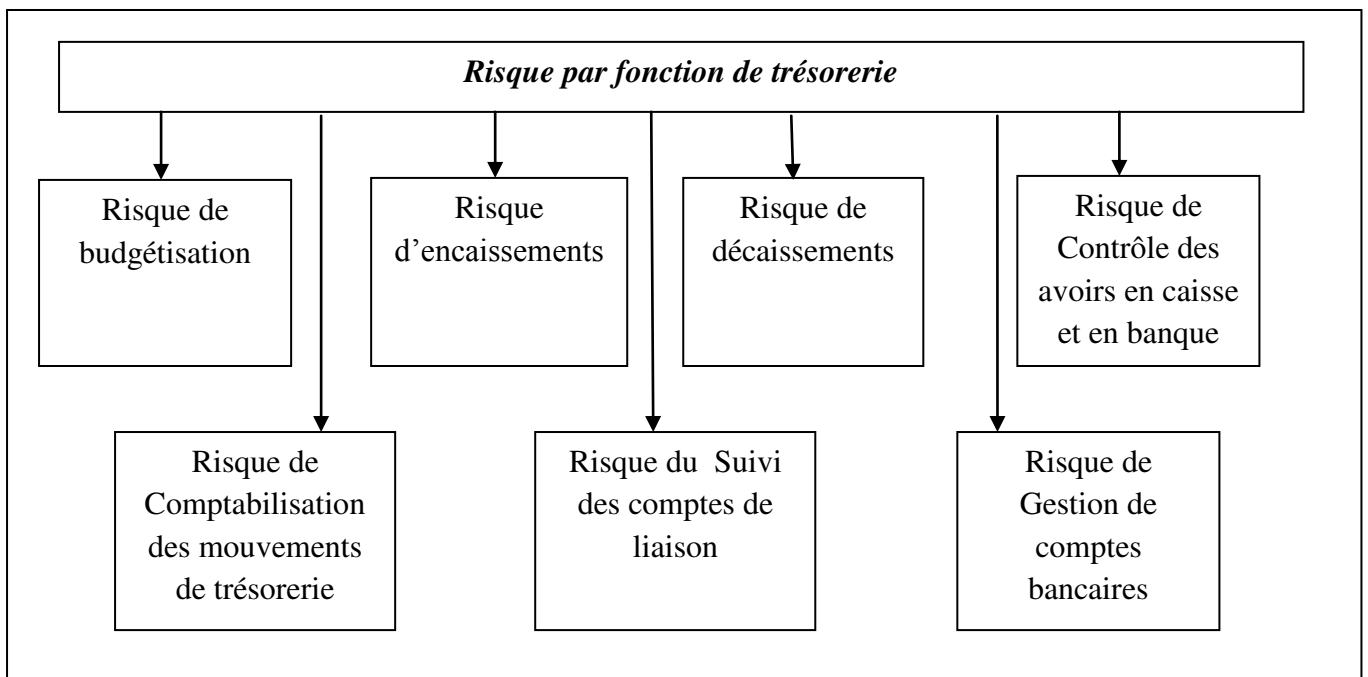
¹ Tafid Maharo et al, Audit des stocks, via le site web : <http://fr.slideshare.net/Mirafitia/audit-des-stocks> , consulté le 10/10/2015 à 19:07.

²Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel via le site web : <http://www.auditfinancier.net/category/tresorerie> , consulté le 15/09/2015 à 21:17.

- la détermination de la fonction de chaque compte et l'identification des opérations et/ou des services qui le concernent ;
- l'établissement d'un comparatif des charges et produits composant le résultat financier de l'entreprise, et l'obtention d'explications sur ses principales composantes ainsi que sur les variations les plus significatives ;
- la réalisation, si nécessaire, de renvois d'informations vers d'autres cycles (emprunts notamment) ;
- l'obtention d'explications sur l'évolution des soldes.

Toutefois, l'auditeur doit prendre en comptes les risques liés au cycle de trésorerie, ces risques sont le plus souvent directs ou indirects et peuvent survenir de cas de mauvaise exécution d'une procédure, de défaillance des systèmes de gestion ou du fait d'un acte humain. Ces risques peuvent être analysés à travers les différentes composantes du cycle de trésorerie à savoir la budgétisation, l'encaissement, le décaissement et la gestion des comptes bancaires. Ces risques sont présentés dans le tableau suivant :

Figure I-8 : Identification des risques liés à la fonction trésorerie



Source : conception personnelle inspiré du Diop Libasse, Audit et contrôle de gestion, p : 29-30 via le site web : http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0031MPACG11.pdf, consulté le 01/10/2015 à 22 :00

2.7 : Cycle emprunts et dettes financiers¹

L'examen analytique des comptes du cycle « emprunts et dettes financières » consiste généralement dans la réalisation des travaux suivants :

- établissement (ou obtention) d'un tableau de variation des emprunts et dettes financières présentant les soldes en début et en fin d'exercice et les mouvements de l'exercice ;
- rapprochement avec le tableau de financement ;
- établissement d'un comparatif avec l'exercice précédent des charges financières des emprunts (en liaison avec l'examen analytique réalisée dans le cadre du cycle « trésorerie ») ;
- obtention d'explications sur les évolutions les plus significatives ;
- calcul de ratios : **Ratio = Capitaux propres / Dettes à long et moyen terme**

Ce ratio est souvent utilisé par les banquiers pour déterminer la capacité d'emprunt de l'entreprise (au-delà d'un certain niveau, les crédits deviennent difficiles à obtenir).

Ratio = Frais financiers / chiffre d'affaires

Ce ratio est de ceux qui sont considérés comme révélateur des difficultés financières des entreprises : il est toutefois intéressant de constater que le seuil à partir duquel ce ratio est considéré comme alarmant a considérablement évolué au cours de la dernière décennie. Le commissaire aux comptes doit donc s'informer régulièrement du niveau considéré comme normal compte tenu de l'activité de l'entreprise.

Précautions à prendre lors du calcul : les frais financiers doivent inclure ceux qui sont inclus dans les redevances de crédit-bail.

Ce ratio peut également être complété par celui mettant en relation le résultat d'exploitation avant frais financiers et ces mêmes frais financiers.

2.8 : Cycle fonds propres

L'examen analytique des comptes de fonds propres consiste généralement dans un comparatif des soldes concernés avec ceux de l'exercice précédent et par l'obtention d'explications sur les variations de l'exercice.

L'auditeur prendra également connaissance des procès-verbaux de conseil d'administration ou de surveillance ainsi que ceux concernant les assemblées générales. Certains ratios sont également utilisés ²:

Ratio = Capitaux propres / Dettes

Ce ratio permet de mesurer l'autonomie financière de l'entreprise : plus ce ratio est élevé, plus l'entreprise est indépendante ;

¹ Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel : <http://www.auditfinancier.net/category/emprunts-et-dettes-financieres> , consulté le 30/10/2015 à 15:52.

² Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel via le site web : <http://www.auditfinancier.net/fonds-propres> , consulté le 30/10/2015 à 16:00.

Précautions à prendre lors de l'analyse :

- certaines activités sont chroniquement sous-capitalisées sans que cela nuise à leur pérennité ;
- les entreprises qui appartiennent à des groupes, ou au secteur nationalisé, bénéficient de soutiens financiers qui ne sont pas pris en compte par ce ratio (le CAC doit toutefois obtenir la confirmation de ce soutien).

L'audit comptable des opérations portant sur les fonds propres consiste à¹:

- Etablir la crédibilité des enregistrements comptables (opérations sur capital, les produits et charges, les résultats reportés, les comptes de réserves, les dividendes).
- Comparer les éléments justificatifs aux contenus des comptes (les statuts, les registres des actions).
- S'assurer que les dispositions légales et réglementaires sont bien remplies (Actionnaires, Sociétés, Etat).

2.9 : Cycle Paie-personnel

L'examen analytique du cycle « personnel » comporte généralement les travaux suivants ²:

- établissement d'un comparatif des comptes liés au personnel et aux organismes sociaux avec l'exercice précédent ;
- rapprochement de ces comptes avec les postes concernés au bilan et du CPC ;
- examen de la cohérence de l'évolution des charges de personnel avec l'évolution des effectifs ;
- examen de la cohérence des taux moyens de charges sociales avec ceux de l'exercice précédent pour les principaux comptes de charges ;
- obtention d'explications sur les évolutions les plus significatives ;
- examen des procès-verbaux du comité d'entreprise pour identifier ou obtenir des informations complémentaires concernant des opérations particulières projetées ou en cours de réalisation ;
- calcul de certains ratios :

Ratio = Valeur ajoutée – Charges du personnel / Valeur ajoutée

On considère (sauf pour des secteurs particuliers) que ce ratio constitue un niveau moyen de 25 à 30% ; s'il est inférieur à 10% cela mérite examen.

¹Zee Rar, L'audit et contrôle interne, p : 38 via le site web : <http://www.scribd.com/doc/33148541/L-AUDIT-ET-CONTROLE-INTERNE#scribd> , consulté le 29/10/2015 à 17 :00.

² Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel via le site web : <http://www.auditfinancier.net/category/personnel-et-organismes-sociaux> , consulté le 29/10/2015 à 17:15.

Le cycle paie-Personnel se caractérise par une étroite imbrication des règles comptables, fiscales et de dispositions légales. Le respect strict des principes comptables est une problématique plus importante qui nécessite la mise en place des procédures rigoureuses et sûres par l'entreprise mais aussi l'obligation pour elle-même de se conformer à la réglementation comptable et fiscale.

Plus à ces dispositions précédentes, il s'ajoute également les origines des conventions collectives, des règlements d'établissement et de la réglementation publique.

A cet effet, l'auditeur doit s'assurer que ¹:

- Toute la paie et leur règlement sont saisis et enregistrés c'est-à-dire l'exhaustivité,
- Toutes les paies et leur règlement sont :
 - Réels : c'est-à-dire l'existence,
 - Ceux de l'entreprise : c'est-à-dire la propriété,
 - Comptabilisés dans la bonne période : c'est-à-dire la séparation des exercices,
 - Correctement évalués : c'est-à-dire l'évaluation,
 - Correctement comptabilisés : c'est-à-dire la comptabilisation,
 - Correctement décrits dans les états financiers : c'est-à-dire l'information.

En effet à l'issue de l'évaluation du système de contrôle interne, l'auditeur définit l'étendue des travaux à effectuer pour valider les comptes.

Le programme de contrôle des comptes comprend deux (02) phases :

- Les contrôles forts : dans ce cas, l'auditeur s'appuie sur le système de contrôle et allège son programme de travail.
- Les contrôles faibles : ici, il mesure l'impact et le cas échéant, étend son programme de travail pour le contrôle des comptes.

Cette étape d'évaluation du contrôle interne s'est appelée aussi test de cheminement dont la démarche est comme suit :

- Cerner l'environnement de l'audit paie ;
- Réaliser l'audit de la paie et mettre en œuvre des actions correctives ;
- Optimiser l'organisation et le fonctionnement du service paie ;
- Contrôler et fiabiliser la paie ;
- Définir les besoins d'évaluation du système de paie.

¹ Widad Nacéri, Audit de la paie et du personnel, via le site web : <http://fr.slideshare.net/widad12/audit-de-la-paie-et-du-personnel> , consulté le 28/10/2015 à 18:00.

2.10 : Cycle impôts et taxes

L'audit d'impôts et taxes fait partie de l'audit fiscal, il permet ainsi de réaliser une synthèse sur tout ou partie de la fiscalité au sein de l'entreprise. Il a pour objectifs les suivants¹ :

- Une analyse pointue de vos taxes fiscales.
- La vérification et la validité de l'ensemble des éléments d'assiette.
- Limiter les effets de la pression fiscale.
- Gagner des points de rentabilité.

De façon général l'examen analytique des comptes du cycle « impôts et taxes » comporte généralement² :

- l'établissement d'un comparatif avec l'exercice précédent des comptes liés aux impôts et taxes ;
- l'obtention d'explications sur les évolutions les plus significatives.

Cette opération peut concerner les impôts et taxes suivants :

- Impôt sur le Bénéfice des sociétés (IBS)
- Impôt sur le Revenu Global (IRG),
- Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA),
- Taxe sur l'activité professionnelle (TAP),
- Taxe Foncière,
- Taxe sur les Bureaux,
- Taxes annexes,
- Taxes Locales,
- Taxe d'Aide au Commerce et à l'Artisanat
- Subventions et aides suivant la zone géographique
- Taxe sur les grandes surfaces
- Taxe sur les ordures ménagères
- Crédit d'impôt pour dépenses de recherche
- Crédit d'impôt pour investissement dans les nouvelles technologies
- Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale
- Etc...

¹ EklaBlog, Blog professionnel via le site web : <http://gestionfinance.kazeo.com/audit/audit-fiscal,a1782257.html>, consulté le 28/10/2015 à 16 :00.

² Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel via le site web : <http://www.auditfinancier.net/category/impots-et-taxes> , consulté le 30/10/2015 à 18:10.

2.11 : Cycle autres actifs

A part ce qui est décrit en haut des composantes de l'actif, l'audit de ce cycle concerne tout les autres composantes de l'actif de l'entreprise un ou plusieurs composantes en même temps. Il se peut être exceptionnel et spécial.

2.12 : Cycle autres passifs

De sa part l'audit des autres passifs concerne les autres passifs que le ceux des fonds propres et des emprunts et dettes financiers. Elle peut consister sur l'audit d'un élément spécial dans l'attente de la demande de l'entreprise.

L'examen analytique des comptes du cycle des autres passifs comporte généralement les travaux suivants¹ :

- établissement d'un état des provisions pour risques et charges faisant apparaître les soldes d'ouverture et de clôture, et les mouvements de l'exercice ;
- état comparatif des autres passifs ;
- obtention d'explications sur les évolutions les plus significatives.

2.13 : Cycle autres produits et charges

Ce des type d'audit, s'agit de contrôler les comptes de gestion hors ceux des clients et fournisseurs qu'on a décrit en haut tels que² :

- Les produits relatifs à la production de l'entreprise,
- Audit du chiffre d'affaires (G50, Trésorerie, Créances clients,),
- Audit de la production stockée et la valorisation,
- Audit de la valorisation de la production de l'entreprise pour elle-même et l'aspect fiscal,
- Les charges d'exploitation,
- Charges et produits opérationnels,
- Charges et produits financiers,
- Charges et produits constatés en fin d'exercice.

¹ Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel via le site web : <http://www.auditfinancier.net/category/autres-passifs> , consulté le 28/10/2015 à 19:00.

² M. BENMIMOUNE Bachir, Audit des comptes de bilan et de gestion, Formation à Rouiba du 25 au 29 octobre 2015, via le site web : <http://www.alcodefi.com/attachments/article/287/2015-10-25%20Audit%20des%20comptes%20de%20bilan%20et%20de%20gestion.pdf> consulté le 30/10/2015 à 21 :46.

2.14 : Cycle devises

Pour le cycle « devises », l'examen analytique comporte principalement¹ :

- le recensement des actifs et passifs en devises à la clôture ;
- l'examen de l'évolution des principales devises (en cours moyen, en cours de clôture) ;
- l'examen de l'évolution du résultat de change et contrôle de la cohérence de son évolution au regard de l'évolution des flux d'opérations et de l'évolution des devises.

I-2-4 : Outils et techniques de la mission d'audit externe :

Les outils et techniques de l'audit sont différents, ils permettent à l'auditeur de choisir ce qui lui convient lors de l'exécution de sa mission de contrôle. Dans sa boîte à outils, l'auditeur prélève l'instrument adéquat qui va lui permettre d'atteindre son but.

Afin de renforcer la collecte des éléments probants, l'auditeur utilise différents techniques de contrôle dans différentes étapes d'audit, ainsi lors de l'examen de différentes opérations. Ces techniques dépendent de deux types d'outils d'audit, parmi les différents outils et techniques de contrôle, on distingue les suivants :

1. Les sondages statistiques (l'échantillonnage) et le contrôle intégral :

Cette technique permet à l'auditeur externe de faciliter le contrôle des pièces puisqu'il n'est pas évident d'étudier et de contrôler toutes les pièces mises à sa disposition lors de sa mission d'audit. Il peut se limiter à des échantillons, afin se forger une opinion l'ensemble des données contrôlées. Le sondage statistique est une méthode qui permet² :

- à partir d'un échantillon,
 - prélevé de façon aléatoire,
 - dans une population de référence.
 - d'extrapoler à la population, les observations faites sur l'échantillon.
- La population est donc l'ensemble sur lequel l'auditeur veut effectuer la recherche. Cet ensemble peut être composé d'individus, de chiffres, d'objets, de factures, etc. Une des difficultés auxquelles se heurtent parfois les auditeurs c'est l'identification d'une population homogène, condition nécessaire pour l'exactitude du sondage. Ainsi un ensemble de factures qui comporterait à la fois des factures unitaires (un objet = une facture) et des factures regroupées (une facture par décade) ne constitue pas une population homogène sur laquelle l'auditeur peut travailler. En sus de ce caractère d'homogénéité, la population doit être accessible et dénombrable.

¹ Audit et Reporting Financier Assisté Par Excel via le site web : <http://www.auditfinancier.net/category/devises>, consulté le 30/10/2015 à 20:00.

² Jacques Renard, op.cit, p : 333.

-L'échantillon est l'extrait de la population sur lequel l'auditeur va travailler. Il doit être prélevé de façon aléatoire. Pour ce faire, il existe plusieurs techniques, depuis les plus sophistiquées (programme informatique de calcul des nombres aléatoires), jusqu'aux plus élémentaires (tirage au sort, méthode du pas-à-pas). En général, l'auditeur utilise des tables préétablies de nombres aléatoires. L'échantillon ainsi prélevé peut servir à estimer une proportion, ou une valeur, ou être purement exploratoire.

-Dans cet examen de l'échantillon l'auditeur va analyser un caractère, qui est l'élément à observer, ce caractère peut être continu ou discontinu.

Toutefois, dans certains cas, et pour assurer une meilleure sécurité à la mission d'audit, la pratique du contrôle nécessite un contrôle intégral, particulièrement dans les deux cas suivants ¹:

-Le contrôle par sondage n'est pas applicable soit pour des raisons de rentabilité, soit pour des raisons de risques :

-La population n'est pas homogène et la satisfaction s'avère difficile à réaliser ;

-La population est peu nombreuse et la fiabilité du sondage peut être remise en cause ;

-Les critères du sondage (niveau et intervalle de confiance) sont trop exigeants.

La nature du poste implique des difficultés de comptabilisation, d'erreur fréquente quant au contenu, des risques de fraude. Il s'agit notamment :

-Des prêts ;

-Des titres de participation et valeurs immobilières de placement ;

-Des fournisseurs débiteurs, des clients créditeurs ;

-Des autres débiteurs et autres créanciers ;

-Des autres produits et autres charges ;

-Des produits exceptionnels et charges exceptionnelles.

2. Les interviews et la confirmation directe:

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, bien qu'une mission d'audit qui dépend uniquement sur l'interview soit inconsiderée. Ils concernent toutes personnes ayant information ou intérêt avec l'entité auditée tant en interne qu'en externe. Or, la confirmation directe est une procédure qui consiste à demander à un tiers ayant un lien d'affaires avec l'entreprise contrôlée les informations concernant l'existence d'opération, de solde ou de toute autres opérations (comme par exemple les clients, les fournisseurs, les banques, ...).

¹ Robert OBERT, (2002-2003), op.cit, p : 108.

3. L'examen analytique ¹:

L'examen analytique est de faire une comparaison entre les données résultant des comptes et des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou des données d'entités similaires afin d'établir des relations entre elles ;

-analyser les variations significatives et les tendances ;

-Etudier et analyser les éléments résultants de ces comparaisons.

L'examen analytique demeure une procédure qui s'intègre très bien dans une mission de contrôle externe s'appuyant sur une analyse des risques.

4. L'examen des documents et des comptes ²:

Il s'agit de l'examen de l'origine des documents qui peut déterminer leur valeur significative. En effet, les conclusions y tirées sont plus solides puisqu'elles s'appuieront sur des faits objectifs. Il en est de même du respect des règles juridiques relatives à la tenue de la comptabilité et des comptes. A ce stade, l'auditeur externe amène donc une inspection des documents de base et des livres comptables en vue d'obtenir lors de sa mission d'audit des éléments probants plus ou moins fiables en fonction de leur nature et de leur source, ainsi que de l'efficacité des contrôles internes appliqués au traitement de l'information qu'ils contiennent.

5. Les contrôles par recoupements³ :

Dans le cas de différentes informations par différentes sources, il est meilleur la véracité d'un élément. En effet, l'auditeur externe pourra donc être plus satisfait du fait l'utilisation de l'authenticité d'une opération qui sera confirmée grâce au rapprochement des chiffres ou de faits provenant de sources différentes.

Selon cette technique, on distingue deux types de contrôles :

-Les contrôles par recoupements internes ;

-Les contrôles par recoupements externes.

6. Les contrôles physiques :

Le contrôle physique par l'auditeur externe est l'un des meilleurs moyen de vérification de la véracité et l'existence de certains éléments et de se les faire présenter. Cependant, l'observation physique d'un élément est un moyen au service de l'auditeur externe, il a pour objet de confirmer l'existence d'un élément d'actif. Il est indispensable de savoir que cette technique ne lui permet pas de confirmer la valeur d'un bien ou la propriété. Néanmoins, elle permet de collecter des informations qui peuvent être une aide pour le contrôle de la valeur et de la propriété.

¹ Robert OBERT, (2002-2003), op.cit, p : 98-90.

² Ibid, p : 92.

³ Robert OBERT, (2002-2003), op.cit, p : 94.

7. Le contrôle des évaluations ¹:

Le cas de certains postes des comptes annuels, l'auditeur externe suffira d'en vérifier l'existence, sans que leur expression en unités monétaires ne soulève de problème. Il en est ainsi à titre d'exemple des sommes disponibles auprès de la banque ou des dettes vis-à-vis des fournisseurs.

Concernant d'autres postes, par contre, le contrôle de l'existence se double d'une appréciation des évaluations. Par exemple, les stocks, une fois le contrôle des quantités effectué par tout moyen adéquat, il convient d'apprécier tant les principes d'évaluation retenus par l'entreprise que leur application pratique.

Ces règles d'évaluation s'appliquent également aux conditions fixées par le système comptable applicable aux immobilisations corporelles et incorporelles, aux tiers et aux stocks.

8. Le contrôle des opérations et le contrôle des positions ²:

L'auditeur externe ne doit pas en effet perdre de vue que la comptabilité n'est qu'un moyen d'enregistrement des opérations intervenues et restituer une situation conforme à la réalité.

De ce fait, l'auditeur externe doit donc avoir une double préoccupation :

- Il doit s'assurer de la validité des informations transmises à la comptabilité et de la qualité de leur traitement, donc il s'agit du contrôle des opérations ;
- Il doit veiller à ce que les comptes traduisent la réalité des existants à une date donnée, et cela s'agit du contrôle des positions.

En ce qui concerne les contrôles d'opérations sont généralement des contrôles de cycle (cycle des achats, cycles des ventes) et peuvent être s'effectuer à tout moment de l'exercice. Lors des contrôles de positions ne s'effectuent qu'en fin d'exercice. Cependant, le programme de travail de l'auditeur externe doit tenir compte de ces différentes formes de contrôle.

9. L'observation ou contrôle physique :

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable, La pratique de l'observation physique exige trois conditions ³:

-L'observation ne doit pas être clandestine ; on applique ici également la règle générale de l'audit, celle de la transparence.

-L'observation ne doit pas être ponctuelle : ou bien elle dure un certain temps, ou bien elle est répétée à plusieurs reprises. Et cela est la contrepartie de la première condition : peu importe que les intéressés aient été prévenus, l'observation sera toujours suffisamment complète pour saisir le phénomène dans sa réalité.

¹Robert OBERT, (2002-2003), op.cit, p : 105.

² Ibid p : 107.

³ Jacque Renard, op.cit, p : 351.

-L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine, sauf le cas où elle est elle-même une validation. En effet, non seulement elle peut être incomplète, mais elle peut également être réalisée à un moment peu propice, alors que le phénomène observable ne se manifeste pas.

10. La narration¹ :

Il existe deux sortes de narration, la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est écrite. Elles ont en commun de ne nécessiter aucune préparation et de n'exiger la connaissance d'aucune technique. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements ; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances.

11. L'organigramme fonctionnel²:

L'organigramme hiérarchique est un dispositif essentiel du contrôle interne, il doit être mis en place par les responsables et il porte une importance de degré très élevé pour l'auditeur de se faire communiquer.

Par contre, l'organigramme fonctionnel doit être construit par l'auditeur, si celui-ci le juge nécessaire. Il le dessine à partir des informations recueillies des tests exécutés ou bien lors de la phase de réalisation de la mission d'audit.

12. La grille d'analyse des tâches :

Cette grille relie l'organigramme hiérarchique et celui fonctionnel et justifier les analyses de postes, la lecture de cette grille permettra de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches. Ainsi, elle permet de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun.

Les services d'audit bien organisés, et les cabinets d'audit externe, disposent de grilles préétablies mentionnant en colonne 1 et ligne à ligne, le détail des tâches élémentaires (autant de lignes que de tâches). La qualité d'une grille est dans ce découpage initial au cours duquel il ne faut rien omettre dans le suivi séquentiel des opérations. On peut ainsi préétablir des grilles d'analyse des tâches :

- pour la fonction achats ;
- pour la fonction ventes ;
- pour la fonction trésorerie ;
- pour la fonction investissements ;
- pour toute fonction dont l'ensemble des tâches peuvent être énumérées de façon séquentielle.

¹ Jacque Renard, op.cit, p : 354.

² Ibid, p : 354.

Dans la colonne 2, on indique la nature de la tâche en se référant aux grandes catégories en principe inconciliables pour une bonne séparation ; on indique donc s'il s'agit :

- d'une simple tâche d'exécution ;
- ou d'autorisation ;
- ou d'enregistrement comptable ;
- ou financière ;
- ou de contrôle (vérification).

13. Le diagramme de circulation :

La grille d'analyse des tâches est statique, alors que le diagramme de circulation est dynamique. Le diagramme de circulation, ou « flow chart », permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports. Cette méthode de schématisation remplace une longue description et ses avantages l'emportent largement sur ses inconvénients.

14. La piste d'audit ¹:

Il s'agit d'un outil de contrôle comptable, applicable désormais aux comptabilités informatisées. Des dispositions réglementaires et professionnelles ont rendu cette technique d'application obligatoire.

Ainsi conçue elle concerne bien évidemment les auditeurs externes. Dans le même temps les auditeurs internes, suivant l'exemple des Anglo-Saxons, ont utilisé la même notion comme moyen d'investigation générale.

La piste d'audit ou chemin d'audit est alors une méthode de test s'appuyant sur un document final ou sur le résultat d'une opération, et permettant de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires. Les caractéristiques de cette méthode sont donc les suivantes:

- elle ne concerne qu'une seule opération à la fois ;
- elle part du document ou résultat final pour remonter à la source ;
- elle permet de contrôler pour cette opération déterminée tous les stades intermédiaires, leurs justificatifs et justifications ;
- elle rend possible à cette occasion le test de toutes les interfaces et donc la vérification des points spécifiques de raccordement dans le cheminement des opérations ;
- elle exige, lorsque nécessaire, la validation et le constat sur le terrain.

¹ Jacques Renard, op.cit, p : 368-369.

En audit interne, la piste d'audit peut être utilisée dans toutes les fonctions et pour toutes les opérations. Citons à titre d'exemples :

- retracer toutes les opérations relatives à la vente d'un produit ;
- retracer toutes les opérations relatives à l'achat d'un matériel ;
- retracer toutes les opérations relatives au paiement d'un salaire ;
- vérifier la logique d'un traitement informatique lorsque les données traversent des chaînes informatisées. La piste d'audit présente alors le caractère spécifique d'un audit informatique ;
- retracer toutes les opérations relatives à une intervention d'entretien sur une machine ;
- retracer toutes les opérations relatives à la fabrication d'un objet déterminé ;
- retracer toutes les opérations relatives à la fabrication d'une huile de base tout au long de son cycle de fabrication ;
- reconstituer les différentes étapes d'un recrutement ;
- etc.

Donc, on peut dire que c'est un outil particulièrement efficace pour s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont été appliqués tout au long du processus, et ont bien atteint leurs objectifs.

15. La lettre d'affirmation ¹:

La lettre d'affirmation représente un document récapitulatif et complet, se met à la fin des travaux, certaines déclarations importantes de la direction ayant une incidence sur les projets de conclusions du commissaire aux comptes ; elles lui ont été faites par les dirigeants ou le personnel de la direction de l'entreprise au cours de sa mission.

Donc il s'agit le plus souvent d'éléments ayant trait à la marche de l'entreprise pour lesquels il n'existe pas, ou pas encore, au moment de la vérification, de preuve écrite. Cette lettre rappelle à la direction de l'entreprise sa responsabilité dans la préparation des comptes et dans l'information communiquée au commissaire aux comptes.

Il est nécessaire de rappeler que la lettre d'affirmation ne peut se substituer à l'examen des documents probants, tant qu'externes à l'entreprise.

16. L'examen des comptes annuels et les travaux de fin de mission² :

L'auditeur externe effectue certains contrôles particuliers, en s'assurant que les faits économiques affectant la vie de l'entreprise auditée et qui ont pris naissance au cours de

¹ Robert OBERT, (2002-2003), op.cit, p : 108.

² Ibid, p : 109 -110.

l'exercice, mais qui ne sont connus qu'entre la date de la clôture du bilan et la date à laquelle il a été établi, ont été pris en compte.

Ce type de technique consiste sur trois contrôles :

- Contrôle à réaliser relatifs aux comptes annuels.
- Contrôles des événements postérieurs à la clôture de l'exercice et de leur incidence sur les comptes.
- Questionnaire de fin de mission et note de synthèse.

I-3 : La mission du commissariat aux comptes en Algérie

La mission d'audit externe est exercée par un commissaire aux comptes ou un expert comptable dans le but de vérifier et évaluer les états financiers, afin de se forger une opinion sur leur régularité, sincérité et l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise.

Le commissariat aux comptes est devenu une obligation pour les entreprises, mais également une nécessité pour celles qui veulent rester compétitives et valables dans les marchés tant internationaux que mondiaux et doivent éliminer toutes les barrières pour avoir accès aux informations financières de qualité, transparentes et comparables, nécessaires pour prendre les bonnes décisions¹. Outre, il existe deux types d'auditeur externe : le commissaire aux comptes et l'expert comptable.

Le commissaire aux comptes :

Le CAC ou bien l'auditeur légal est un professionnel indépendant chargé d'une mission générale et permanente afin de vérifier la comptabilité et le contrôle du fonctionnement régulier de toute personne morale que ce soit une entité publique ou privée porteuse d'un caractère économique, industriel et commercial. Le CAC est envisagé par plusieurs critères, qu'on citera ci-après. L'auditeur en général, pendant sa mission passe par des différentes étapes d'élaboration des comptes annuels.

L'expert comptable :

L'expert comptable est un genre d'audit contractuel, qui se fait par le biais d'un contrat entre l'auditeur externe ici l'expert comptable et le client (demandeur d'audit). Alors qu'il y'a des obligations pour cet expert comptable qui sont professionnelles et contractuelles.

I-3-1 : Evolution et définitions du commissaire aux comptes

Le cas de l'Algérie, le législateur demande quant à lui aux commissaires aux comptes de certifier que les comptes annuels sont réguliers et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice, ainsi que de la situation et du patrimoine de la société. Vérifier la sincérité et la conformité avec le compte annuel des informations données dans le rapport de

¹Inspirée de Mahmoud Zouid, (2014), Audit Final des Comptes - Commissariat Aux Comptes: Audit Final des comptes dans le cadre d'une mission Commissariat aux comptes, Editions universitaires européennes EUE.

gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés. Estimer les conditions de conclusion des conventions entre les entreprises. Signaler au dirigeant et à l'assemblée générale ou l'organe délibérant toute insuffisance de nature à compromettre la continuité¹. Avant de passer à la définition du CAC et sa mission, on va décrire ci-dessous son évolution en Algérie.

1. Historique du commissariat aux comptes :

En Algérie, après l'indépendance et jusqu'à 1975, les textes français avaient été reconduits pour les sociétés de droit. Le contrôle des comptes des entreprises publiques Algériennes a connu des périodes de mutation consécutives. A partir de 1970, la profession a été instituée par la promulgation de l'ordonnance n°69-107 du 31 décembre 1969 portant la loi de finances pour 1970 prévoyant dans son article n°39 : « Le ministère d'Etat chargé des finances et du plan était chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés où l'Etat ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité et de sincérité de leurs comptes et d'analyser leur situation active et passive ».

Par ailleurs le décret n°70-173 du 16 novembre 1970² a précisé les obligations et les missions des commissaires aux comptes des entreprises publiques et semi publiques, où il avait consacré le commissaire aux comptes comme un contrôle permanent de gestion, en confiant la mission à des fonctionnaires de l'état, comme les contrôleurs généraux des finances, les inspecteurs financiers, les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances à titre exceptionnel. Les missions et les tâches de ces fonctionnaires de l'état étaient de :

-Contrôler à posteriori les conditions de réalisation des opérations susceptibles d'avoir directement ou indirectement une répercussion économique et financière sur la gestion de l'organisme à leur surveillance.

-Suivre l'exécution des comptes, budgets ou états prévisionnels de l'entreprise conformément à la prescription du plan.

-Examiner les conditions d'application des dispositions législatives ou réglementaires ayant une incidence économique ou financière.

-Préserver la régularité et la sincérité des inventaires et des comptes de résultats inclus dans les comptabilités générales et analytiques de chaque entreprise.

De même, les commissaires aux comptes ont été chargés de deux missions supplémentaires, qui sont :

-L'appréciation de la gestion financière et commerciale de l'entreprise auditée ;

¹ Mtifour, La responsabilité du commissaire aux comptes en Algérie, via le site web : <http://mtifour.skyrock.com/3252336664-LA-RESPONSABILITE-DU-COMMISSAIRE-AUX-COMPTES-En-Algerie.html>, consulté le 22/09/2015 à 12:23.

² Décret n°70-173 du 16 novembre 1970 relatif aux obligations et à la mission des commissaires aux comptes des entreprises publiques ou semi-publiques nationales, JO, 9^{ème} année, n° 97 du 20 novembre 1970, p : 1096.

-La révélation des fautes de gestion au ministre de tutelle et au ministre des finances.

L'année de 1980 a été caractérisée par la création de l'inspection générale des finances suivant le décret n°80-53¹ et la cour des comptes suivant la loi n°80-05² vue de la réorganisation du contrôle légal. A ce stade, on peut dire que la mise en place de l'inspection générale des finances et la cour des comptes ont pris la place du commissariat aux comptes vu les missions qu'ils occupent en matière de contrôle légal des entreprises algériennes. Cette période et par l'intermédiaire de cette pratique a été marquée par l'absence du professionnalisme en matière d'audit, l'absence de surveillance des pratiques comptable de façon permanente, le manque de clarté en ce qui concerne les missions confiées aux commissaires aux comptes.

Par le biais de transition des entreprises algériennes suite aux mouvements de réformes économiques profondes à partir de l'année 1988, et suivant la loi n°88-01 du 12 janvier 1988³ les entreprises publiques économiques sont devenues comme des personnes morales régies par les règles du droit commercial. Ce changement, a donné lieu à la renaissance de la profession du commissariat aux comptes, dans ce sens, les autorités centrales ont introduit deux axes importants en matière de commissariat aux comptes, il s'agit :

- L'exercice de la fonction du contrôle légal par des professionnels indépendants ;
- La non immixtion quant à la gestion dans l'entreprise, il s'agit donc de séparer le contrôle externe relevé par les compétences du commissaire aux comptes uniquement et l'appréciation de la gestion par le conseil d'administration.

A partir de l'année 1991, le cadre juridique de la profession a été fixé par la promulgation de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et de comptable agréé⁴, et du décret exécutif n° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés⁵.

La loi n°91-08 été la porte de l'amélioration de la pratique d'audit en Algérie, elle avait intervenu à la création de l'Ordre National des experts-comptables comme action d'organisation et d'encadrement des professionnels, cet ordre vise à surveiller et améliorer les conditions de travail et le développement de la pratique professionnelle.

Aujourd'hui, cet ordre est présent par le décret exécutif n°11-25 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre

¹Décret n°80-53 du 01 mars 1980 portant création de l'Inspection générale des finances, JO, n°10 du 04 mars 1980, p : 242.

² La loi 80-05 du 01 mars 1980 relative à l'exercice de contrôle par la Cour des Comptes, JO n°10 du 04 mars 1980, p : 242.

³ La loi 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, JO n°02 du 13 janvier 1988, p : 18.

⁴ La loi 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°20 du 01 mai 1991, p : 540.

⁵ Décret exécutif n° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, JO n°03 du 15 janvier 1992, p : 66.

national des experts-comptables¹, il regroupe l'ensemble des experts-comptables inscrits et régis par le même décret et la loi n°10-01 du 29 juin 2010², chargé de³:

-d'administrer et de gérer les biens meubles et immeubles de l'ordre national des experts comptables.

-d'arrêter les comptes annuels à la fin de chaque exercice et les soumettre à l'assemblée générale annuelle accompagnée de l'état d'exécution du budget de l'année et du projet de budget de l'exercice suivant.

-de recouvrer les cotisations professionnelles décidées par l'assemblée générale

-d'assurer la vulgarisation, la publication et la diffusion des résultats des travaux relatifs au domaine couvert par la profession.

-d'organiser des séminaires de formation en relation avec les intérêts de la profession.

-d'adhérer à toute organisation régionale ou internationale représentant la profession, sur autorisation du ministre chargé des finances.

-de représenter l'ordre national des experts comptables auprès des pouvoirs publics et de toutes les autorités ainsi qu'à l'égard des tiers.

-de représenter l'ordre des experts comptables auprès d'organisations internationales similaires.

-d'élaborer le règlement intérieur de l'ordre national des experts comptables.

2. Définitions du CAC :

Dans ce qui suit quelques définitions du commissariat aux comptes en générale et du commissaire aux comptes algérien en particulier :

Définition 01 : le commissaire aux comptes est une institution essentielle du contrôle dans les sociétés et organismes économiques. Il est le contrôleur des comptes. Il s'assure du respect de la légalité. Il est le garant institutionnel des intérêts mis en cause par la gestion des dirigeants. Il est membre d'une profession libérale sous tutelle étatique⁴.

Définition 02 : Personne remplissant une mission légale destinée à certifier en particulier que les comptes annuelles sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des

¹ Le décret exécutif n°11-25 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables, JO n°07 du 02 février 2011, p : 07.

² La loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréé, JO n° 42 du 11 juillet 2010, p : 03.

³ Ordre National des Experts Comptables, via le site web : <http://www.cn-onec.dz> , consulté le 19/06/2016 à 17 :00.

⁴ Joël Monéger et Thierry Granier, **Le commissaire aux comptes**, Editions DALLOZ, Paris, 1995, p : 17.

opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin d'exercice¹.

Définition 03 : Professionnel chargé, dans le cadre s'une mission légale, de certifier que les comptes d'une institution (société, groupe, mutuelle, association, groupement sportif...) soient réguliers, sincères et qu'ils reflètent l'image fidèle des résultats, de la situation financière et du patrimoine².

L'opinion du commissaire aux comptes, exprimé dans un rapport présenté tous les ans à l'assemblée générale, prend la forme d'une certification avec, ou sans réserve, ou d'un refus de certifier les comptes.

Définition 04 : Le commissaire aux comptes a pour mission de certifier la sincérité et la régularité des comptes annuels de la société soumise à l'audit conformément à la loi en vigueur relative au système comptable des entreprises³.

Définition 05 : selon l'article 02 de la loi 10-01 : « Toute personne physique ou morale peut exercer, pour son propre compte, sous quelque dénomination que ce soit, la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, si elle répond aux conditions et critères prévus par la présente loi »⁴.

Définition06 : selon l'article n°18 de la loi 10-01 : « Est expert comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptes de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrits par la loi »⁵.

Définition 06 : selon l'article n°22 de la loi 10-01 : « Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »⁶.

Au travers, ces définitions on peut donc, distinguer la différence entre la profession du CAC et celle de l'expert comptable. Les deux professions possèdent plusieurs points communs dans la mesure où toutes les deux ont pour vocation d'exprimer une opinion sur les comptes. Cependant, il existe certaines différences statutaires qui résident dans le fait que le commissaire aux comptes est une obligation légale pour certaines entités et par conséquent elle est largement réglementaire. Alors que l'expertise comptable reste d'ordre contractuel.

¹ Inspiré par A.Burlaud, J-Y Eglem, P.Mykita : Dictionnaire de Gestion, éditions Foucher, Paris, 1995.

² Inspiré par A.Silem, Alai-Ch.Martinet, Lexique de Gestion, éditions Dalloz, Paris, 2000.

³ Abderraouf YAICH, (2011), « Dispositions légales applicables au commissariat aux comptes », LA Revue Comptable et Financière, N° 92 - Deuxième Trimestre 2011, pp : 27-54.

⁴ Article n°2 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 03.

⁵ Article n°18 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 05.

⁶ Article n°22 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.

I-3-2 : Particularité du CAC :

Le commissaire aux comptes est caractérisé de certaines qualités, lui permettent d'exercer sa profession dans des conditions légales régies par la loi.

1. Le statut du CAC

Le statut des commissaires aux comptes, comme celui des experts-comptables et comptables agréés, relève des professions libérales, donc un statut civil, à l'instar des avocats, médecins, architectes, etc.

Le commissaire aux comptes dispose d'un bureau unique qu'il gère pour son propre compte et sous sa responsabilité ou sous la forme d'une société ou un groupement. Le bureau doit répondre à certaines conditions et normes spécifiques fixées par voie réglementaire¹.

2. La désignation du CAC

La désignation ou nomination du commissaire aux comptes peut se faire soit :

- **Sur les statuts de la société** : lorsque la société est nouvellement constituée la nomination du commissaire aux comptes se fait lors de la constitution instantanée de la société et ce, conformément aux dispositions de l'article 610 du code de commerce stipulant que : « les premiers administrateurs et les premiers commissaires aux comptes sont désignés dans les statuts. »

- **En assemblée générale ordinaire** : cette procédure de nomination se fait dans les cas suivants :

- La nomination d'un nouveau commissaire aux comptes.

- La reconduction de mandat.

- **En assemblée générale constitutive** : lors du procès verbal de l'assemblée constitutive des fondateurs et des souscripteurs, où il est fait état des statuts de la société et des nominations des premiers administrateurs et des commissaires aux comptes.

- **Par voie de justice** : d'après l'article 715 bis 8 du code commerce aux termes duquel le commissaire aux comptes est nommé par ordonnance du président du tribunal du siège de la société, à la demande d'un ou plusieurs actionnaires. Cette disposition exceptionnelle est prévue que dans les deux cas suivant :

- Cas d'empêchement ou de refus du commissaire aux comptes.

- Cas de carence de l'assemblée générale.

Lorsque l'assemblée générale, après désignation d'un commissaire aux comptes par voie de justice, nomme un autre commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes nouvellement

¹ Article n°12 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 04.

nommé ne demeure en fonction que le temps qui reste pour couvrir le mandat de son prédécesseur.

Selon l'article n°27 de la loi 10-01¹, la durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois années renouvelable une seule fois, au delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de trois années.

Une société pour désigner un CAC doit nommer ce dernier parmi ceux inscrit au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes qui agira en son nom².

Avant de donner son acceptation au mandat auquel il est pressenti, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences suivantes :

- Il doit s'assurer qu'il ne tombe pas sous les coups d'incompatibilités et des interdictions légales et qu'il puisse accomplir sa mission en toute indépendance.
- Il doit s'assurer de la régularité de sa désignation.
- Il doit s'assurer également qu'il dispose de capacités techniques et humaines suffisantes pour l'accomplissement de sa mission.

La cessation de fonction du commissaire aux comptes se fait après l'expiration de son mandat, mais il peut arriver, pour des raisons bien déterminées, que le commissaire aux comptes décide de rompre son mandat.

Le législateur algérien autorise le commissaire aux comptes à démissionner si ce dernier est confronté à des situations contradictoires aux principes et aux normes professionnelles généralement admises.

En contre partie de ce droit qui lui est reconnu, le commissaire aux comptes, pour dégager sa responsabilité, doit prendre les dispositions suivantes :

- Donner des explications sur les causes de sa démission.
- Observer un préavis de trois mois, le temps nécessaire pour son remplacement.
- Etablir un rapport sur les travaux de contrôles effectués et les constatations relevées de manière à informer et à faciliter la tâche à son successeur.

3. La rémunération du CAC :

Les commissaires aux comptes perçoivent des honoraires à l'occasion d'une exécution d'une mission. Ils sont fixés au début de leur mandat par l'assemblée générale des actionnaires en accord avec le ou les commissaires aux comptes conformément aux tarifs établis par les

¹ Article n°27 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.

² Article n°29 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.

autorités publiques compétentes avec le concours de l'ordre national dans le cadre de la législation en vigueur.

Selon l'article n°37 de la loi 10-01¹, Les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité. En dehors de ces honoraires, les commissaires aux comptes ne peuvent recevoir aucune rémunération ou avantage sous quelque forme que ce soit. L'insuffisance des honoraires par rapport à la mission acceptée ne peut justifier en aucune manière, le non respect des diligences professionnelles.

Le souci d'indépendance a conduit le législateur Algérien à s'intéresser aux honoraires du commissaire aux comptes. Ils doivent être de nature à permettre un contrôle légal de bonne qualité, ne doivent revêtir aucun caractère conditionnel et ne doivent être ni déterminés, ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée. Dans ce contexte, la loi a défini de façon bien déterminée le régime de rémunération du commissaire aux comptes, qui sont calculé selon le barème. Le barème de rémunérations s'applique aux missions courantes définis par la loi. La détermination du barème prend en considération deux critères :

- Le total brut du bilan annuel hors réévaluation des investissements ;
- Total des produits d'exploitation telle que désignés dans le plan comptable national à l'exclusion des comptes de transfert de charges (les comptes 75 et 78).

Toutefois, ce barème de rémunérations ne s'applique pas sur un certain nombre des entreprises et des missions. Pour entreprises, ce barème ne concerne pas les entreprises appartenant aux catégories suivantes :

- Etablissements spécialisés de crédit ;
- Sociétés d'investissement ;
- Sociétés de bourse ;
- Fonds de participation ;
- E.P.I.C.

Cette catégorie, le montant des honoraires est fixé d'un commun accord, entre le commissaire aux comptes et entreprise. En ce qui concerne les missions, ce barème de rémunérations ne touchera pas les missions particulières contracter entre le commissaire aux comptes et l'Assemblée Générale des actionnaires, dans ce cas, les honoraires n'obéissent pas au barème, mais aux termes du contrat conclut par les partie concernées à savoir, l'assemblée générale des actionnaires et le commissaire aux comptes.

¹ Article n°37 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 07.

Selon l'article n°38 de la loi 10-01¹, Le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois (3) mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués.

I-3-3 : Missions et normes du CAC

Le CAC est sensé de mener des contrôles et investigation sur la régularité et la sincérité des comptes annuels établis pas la société mise en contrôle, de ce fait il doit répondre à certaines normes garantissant la crédibilité de sa mission d'audit.

1. Les missions du CAC

Le CAC a pour mission principale et légale, de vérifier les comptes de l'exercice tels qu'ils ont été arrêtés par les comptables c'est-à-dire de juger de leur régularité et de leur sincérité et de leur aptitude à fournir une image fidèle sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise. Il s'agit d'une mission de révision qui consiste donc à s'assurer de l'intégrité des documents soumis à l'examen.

Les missions générales ou permanentes du commissaire aux comptes² :

Les missions permanentes du CAC sont définies par l'article 23 de la loi 10-01³, comme suit :

A. La certification : Le CAC a pour mission de vérifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats, des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société.

B. La vérification : Le CAC doit vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou sociétaires.

C. Expression son avis : Le CAC doit formuler un rapport spécial contenant son avis sur les procédures de contrôle interne adoptées par l'entreprise soumise à l'audit.

D. Acceptation des conventions particulières : Le CAC est chargé, d'apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises dans lesquelles les administrations et dirigeants de la dite entreprise ont un intérêt direct ou indirect.

D. Signal de toutes entraves : Le CAC doit signaler aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et dont il a pu avoir connaissance. Ces missions consistent à

¹ Article n°38 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 07.

² Jugo Mega, Le Commissariat aux Comptes en Algérie, via le site web : <https://fr.scribd.com/doc/14214803/commissariat-aux-comptes-en-Algerie-ABDUU-Avril-2009>, consulté le 15/03/2015 à 15 :45.

³ Article n°38 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.

l'exclusion de toute immixtion dans la gestion à vérifier les valeurs et documents de la société. Les termes en rapport avec la mission du CAC ont pour signification ce qui suit :

- **Certifier** : c'est donner à autrui sa propre conviction, d'une manière générale ce qui concerne directement les résultats consignés dans les documents annuels de la société qui sont le bilan et les comptes de résultat.
- **La régularité** : c'est l'existence de la bonne foi quant à l'application de ces lois et règlements en vigueur.

Les missions particulières ou spéciales du CAC :

Ces missions très variées et de la nature temporaire peuvent être résumées comme suite :

-Signaler à l'assemblée générale, conseil d'administration et au procureur de la République, toutes les irrégularités et les inexactitudes des relevés (les articles 680, 715 bis 10 et 715 bis 13 du code commerce).

-Certification du bilan servant au versement d'acomptes sur les bénéfices (article 723 du code commerce).

-Appréciation des propositions d'une modification des formes et méthodes d'évaluation, des comptes sociaux (article 717 du code commerce).

-Il donne son opinion d'une façon spéciale sur la liste du 5 ou 10 premiers employeurs ayant les salaires les plus élevés dans la société durant l'exercice à contrôler.

-Permettre toute convention intervenant d'une façon directe ou indirecte entre la société et les membres du conseil d'administration ou conseil de surveillance, et toute convention intervenant avec une autre entreprise si l'un des administrateurs de la société ou surveillant est propriétaire, associé ou administrateur dans cette dernière entreprise (article 628 du code commerce).

-Le CAC peut demander des explications au président du conseil d'administration qui est tenu de répondre sur tous faits, à défaut de réponses ou celle-ci n'est pas satisfaisante, le CAC invite le président du directoire à faire délibérer le conseil de l'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés.

Dans les cas du « non-respect » de ces décisions, le CAC établit un rapport spécial qui est présenté à la plus prochaine assemblée générale (article 715 bis 11 du code commerce).

2. Les normes générales du commissaire aux comptes

Il existe un ensemble des normes qui doivent être respectées par le commissaire aux comptes, il s'agit des suivants :

2.1 : Indépendance

Le commissaire aux comptes est tenu de conserver son indépendance vis-à-vis des actionnaires que des administrateurs et dirigeants. Il doit éviter toute situation susceptible d'influencer son jugement et doit mener sa mission dans les meilleures conditions possibles de rigueur.

A ce titre, le législateur algérien a fixé un certain nombre d'incompatibilités, de manière à ne pas lier le contrôleur et le contrôlé et à éliminer tout lien de subordination susceptible d'enfreindre le principe de l'indépendance. Selon l'article 679 du code du commerce, englober en deux grandes catégories d'incompatibilités, il s'agit de :

- L'incompatibilité fondée sur le lien de parenté : il s'agit des parents et alliés jusqu'au quatrième degré inclusivement des administrateurs et de leur conjoint ;
- L'incompatibilité fondée sur le lien pécuniaire : il s'agit de l'interdiction de percevoir sous une forme quelconque, à raison des fonctions autres que celles de commissariat aux comptes, un salaire ou une rémunération des Administrateurs ou leur conjoints ou par l'entreprise ou même par une autre entreprise possédant le dixième du capital.

2.2 : La compétence

Le commissaire aux comptes doit jouir d'une capacité intellectuelle et professionnelle suffisante et une connaissance théorique et pratique en droit, audit, comptabilité, finances, économie, droit commercial, droit civil, juridique, pénal et législation fiscal..., il doit être à jour en matière de loi, ce qui permettra de répondre aux questions et résoudre les problèmes auxquels il confronte régulièrement et pour émettre son opinion sur la sincérité et la régularité des comptes sur la loi du code commerce et le système comptable financier (SCF).

2.3 : Non immixtion dans la gestion

La mission de contrôle des entreprises commerciales est une mission permanente, elle est exclusive de toute participation à la gestion de l'entreprise, c'est ainsi que la loi n° 10-01 du 29/06/2010 soumet la profession de commissaire aux comptes à cette interdiction en stipulant dans son article 23¹ que : « ... Ces missions consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur ».

¹ Article n°23 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.

2.4 : La moralité¹

Le commissaire aux comptes effectue une mission d'ordre public, il est le garant de la légalité et de la fidélité de l'information comptable.

En contre partie du rôle important qui lui a été assigné et de la confiance qu'on lui a accordé, il doit présenter toutes les garanties de moralité et respecter les règles d'éthiques professionnelles, notamment :

- La conscience professionnelle.
- Le sens aigu des responsabilités.
- Le secret professionnel.
- Le respect des lois et des règles de déontologie professionnelles.

Ces qualités morales sont garanties par l'organisme attribuant l'agrément pour l'exercice de la profession, qui assure que le professionnel est de bonne moralité et qu'il n'a subi aucune condamnation.

2.5 : Le secret professionnel

Le commissaire aux comptes ne doit en aucun cas, lors de l'exercice de sa mission divulguer des informations jugées confidentielles et pouvant nuire à l'image de l'entreprise, il doit adopter un comportement diligent dans la manipulation et la conservation de l'information recueillie lors de sa mission.

2.6 : L'intervention personnelle du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes exerce sa fonction sous sa propre responsabilité, l'opinion exprimée sur les comptes annuels doit être personnelle et cela quelque soit le nombre et la qualité des intervenants. Le commissaire aux comptes doit obligatoirement rester maître de sa mission.

2.7 : Obligation de diligence

Le commissaire aux comptes lors de l'acceptation de la mission ne doit en aucun cas s'engager envers l'entreprise contrôlée à atteindre un objectif ou un résultat précis hormis la certification de l'exactitude et de la sincérité des comptes annuels. Il est tenu d'être diligent en faisant preuve de compétence et de professionnalisme et cela dans le but d'arriver à une opinion motivée sur la sincérité et la fiabilité des états financiers et comptables soumis à son examen.

¹ Article n°23 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, op.cit, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.

2.8 : La permanence de la mission

Le contrôle du commissaire aux comptes est permanent, ce principe est consacré par l'article 715 bis 4 du code commerce et l'article 31 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010¹. Ce qui permet au commissaire aux comptes d'organiser de façon rationnelle ses travaux et en même temps d'intervenir à toute période de l'exercice.

2.9 : Pouvoir d'investigation

Ce principe est consacré par les dispositions de la loi n° 10-01 29/06/2010 dans ses articles 32, 33, 34, 35, 36, 37 et du code commerce dans ses articles 715 bis 4, 715 bis 11, 715 bis 12 qui donne aux commissaire aux comptes, le droit d'information, de réquisition, d'assistance aux assemblées générales et de leur convocation, de consultation de documents.

I-3-4 : Responsabilités du commissaire aux comptes

Selon l'article n°59 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 « ...Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats.». Trois actions en responsabilité peuvent être engagées à l'égard d'un CAC : pénale, disciplinaire et civile.

1. Responsabilité pénale :

Selon l'article n° 62 de la loi 10-01 du 29/06/2010² : « La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale ». La responsabilité des commissaires aux comptes peut être engagée conformément au code de procédure pénal pour tout manquement à une obligation pénale, qui peut être :

- L'existence d'un cas comptabilité ou d'interdiction légale de la profession du CAC.
- Violation du secret professionnel.
- Non révélation des délictueux dont il a eu connaissance au procureur de la république.
- Donner ou confirmer des fausses informations sur la situation de la société.
- Donner ou confirmer des indications inexactes dans les rapports présentés à l'assemblée générale appelée à décider la suppression du droit préférentiel de souscription des actionnaires.

¹ Article n°31 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 07.

² Article n°62 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 09.

2. Responsabilité disciplinaire :

Au terme de l'article n°63 de la loi 10-01 du 29/06/2010¹ à la responsabilité disciplinaire du CAC, ce dernier est engagé devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leur fonction. En ce sens, les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

- l'avertissement,
- le blâme,
- la suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois,
- la radiation du tableau.

Tout recours contre ces sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur. Le degré des fautes ainsi que les sanctions qui s'y rapportent sont fixés par voie réglementaire.

3. La responsabilité civile :

La responsabilité civile est règlementairement définie comme l'obligation de réparer les conséquences d'une action dommageable d'autrui dans ce contexte le code du commerce Algérien et selon l'article 715 bis 14 « les commissaires aux comptes sont responsable tant à l'égard de la société que des tiers des conséquences dommageables, des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale et/ou au procureur de la République ». Cette responsabilité est engagée lorsque des fautes et des négligences sont commises dans l'exécution de la mission de contrôle des comptes, les types des fautes et négligences généralement sont :

- L'absence et l'insuffisance de certain rapport.
- L'insuffisance des rapports ou l'absence de certaine mention.
- Le non respect de l'égalité entre actionnaires.
- Le non révélation à l'assemblée générale ordinaire ou irrégularité ou inexactitude relevée dans l'exécution de la mission.

¹ Article n°63 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 09.

Conclusion du chapitre :

En conclusion de ce premier chapitre faisant part d'un cadre théorique général, on essayé de donner un aperçu globale sur la mission confiée au commissaire aux compte étant l'acteur principal de l'audit externe. L'audit est un outil de contrôle de majeure importance. L'audit externe a approuvé son importance suite aux scandales financiers qui ont bousculé les grandes entreprises américaines. De ce fait, la mission d'audit externe est un contrôle assez sensible et demande énormément de vigilance de la part du CAC.

Le CAC doit planifier son programme de travail en adaptant une stratégie attentive lors la collecte des informations. L'exécution de la mission peut prendre plusieurs dimensions, afin de mieux contrôler les documents et comptes à la disposition du CAC. Le chois de la méthode se fait sur deux approches : approche par phase et/ou approche par cycle, selon la nécessité et le besoins de l'entreprise.

Toutefois, la mission d'audit externe demande certaines compétences du CAC, pour qu'il soit à la rigueur de détecter les erreurs et les risques qui peuvent survenir lors de sa mission, et qui sont susceptible d'influencer le déroulement de sa mission de vérification et de contrôle et échouer la formulation d'une opinion exacte.

Dans ce sens, une approche par les risques est devenue de plus en plus indispensable parallèlement à l'approche traditionnelle, celle par phase ou par cycle dont le CAC suit une méthodologie classique et habituelle. La prise en considération des risques par le CAC est le premier pas vers l'efficacité de la mission d'audit externe qui fera part du chapitre suivant.

Chapitre II

La qualité de l'audit externe : Quels enjeux ?

Introduction du chapitre

L'audit externe est un moyen d'amélioration de la divulgation de l'information financière. Il représente un processus complexe qui demande une certaine vigilance du CAC. Ce processus repose sur le risque d'audit qui doit être détecté par le CAC, la non prise en compte de ce risque peut influencer non seulement le processus d'audit mais aussi échouer l'opinion de l'auditeur au-delà de la qualité de l'information financière. C'est pour cette raison, des normes internationales sont diffusées pour minimiser le risque survenu dans le processus d'audit, ainsi de maintenir un certain niveau de sécurité afin d'assurer le bon déroulement de la mission d'audit.

Les normes internationales de comptabilité IAS/IFRS jouent un rôle majeur pour garantir la qualité de l'information financière, elles améliorent la communication et la présentation des états financiers. Le CAC assure donc, la bonne foi d'application de ces normes et de leur concordance avec les informations présentées dans les états financiers. En effet, la mission du CAC de sa part est devenue normalisée afin d'accroître la qualité d'audit. Les normes internationales d'audit ISA définissent et organisent les modalités de l'intervention de l'auditeur externe afin de réduire d'éventuel risque qui peut survenir. Par ailleurs, la qualité d'audit externe semble assez complexe que la mise en œuvre des normes seulement, mais s'appuie sur d'autres contextes qui s'intéressent au comportement de l'auditeur externe en matière d'indépendance et de sa capacité en matière de compétence, ainsi que d'autres composantes relatives à son environnement.

Dans ce chapitre, nous allons en premier temps présenter un cadre théorique de l'approche par les risques en montrant son utilité pour l'auditeur externe afin de parvenir à une information comptable et financière fiable, en définissant la notion du risque d'audit, la présence et l'influence du risque informatique, ainsi d'évaluer une synthèse sur le caractère significatif du risque d'audit que le CAC doit assurer.

En deuxième temps, nous allons évoquer l'approche normative internationale de la comptabilité et de l'audit en présentant d'une part, l'évolution des organismes normalisateurs internationaux qui diffusent ces normes, ainsi que l'utilité des normes internationales au sens d'IFRS et ISA à garantir une information financière de haute qualité. D'une autre part, nous allons définir le cas de l'Algérie en matière d'harmonisation comptable traduite par le SCF et de la normalisation de la mission du commissariat aux comptes en termes de l'adoption des NAA.

En troisième temps, il est nécessaire d'aborder la qualité d'audit externe en fonction des différents déterminants selon la littérature tantôt professionnelle et tantôt académique. Dans cette section, nous allons définir la notion de la qualité d'audit externe, l'indépendance et la compétence comme principaux indicateurs, ensuite développer d'autres composantes caractérisant la qualité d'audit, et en fin, émerger quelques critères qui contribuent à l'amélioration de la notion de la qualité d'audit externe.

II-1 : L'auditeur externe et le défi du risque d'audit externe: L'approche par les risques

Le CAC déroule généralement une approche par les risques permettant d'axer les contrôles sur les points susceptibles de compromettre la qualité de l'information financière donnée à reformuler.

L'information financière joue un rôle très important en matière de prise de décision par le conseil d'administration. Cette dernière est susceptible d'être omise ou incomplète, ce qui engendre des risques importants.

L'auditeur est responsable de son opinion exprimée, et à la présence du risque cette opinion peut être fautive et inappropriée et mène l'entreprise à des décisions économiques plus en moins faillites.

II-1-1 : L'auditeur externe et l'information comptable et financière

Les derniers scandales comptables et financiers font référence d'une crise de crédibilité de l'information comptable et financière présentée par l'entreprise et frappant la certification, la régularité et l'image fidèle des états financiers publiés. Et par la suite, la profession du CAC reste en milieu de cette tempête relative à ces fraudes, notamment après la mise en cause du grand cabinet d'audit Anderson et par conséquent une crise de confiance est survenue.

L'information financière des entreprises repose sur des techniques comptables certes difficiles, mais profondément fiables, rationnelles, et par ailleurs sans enjeu économique en tant que telles¹. D'ailleurs, avant d'aborder l'information comptable, il est important de retenir la définition de la comptabilité, elle est peut être définie comme : « La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »².

La comptabilité est un instrument d'observation, d'analyse et de formalisation de la réalité économique grâce auquel il est possible d'agir dans le cadre de politiques économiques données sur cette réalité³. La comptabilité ne se considère pas seulement comme un instrument de mesure, mais un instrument d'évaluation, c'est-à-dire d'attribution de valeurs⁴. De ce fait, la comptabilité est un moyen d'information des associés, des épargnants, des salariés et des tiers en général. Le législateur est donc intervenu pour protéger leurs intérêts en imposant aux entreprises de publier un minimum d'informations sur leur situation financière⁵.

¹ Nicolas VERON et al, (2004), **L'information financière en crise : Comptabilité et capitalisme**, Odile Jacob, Paris, p : 12.

² Charlotte DISLE et al, (2014), **Introduction à la comptabilité : MANUEL ET APPLICATIONS 2014-2015**, DUNOD, Paris, p : 03.

³ Khelifa KABRI, (2007), « Comptabilité nationale et économie de marché : Quelles perspectives pour l'économie algérienne ? », Revue Campus, N°8(2007), pp : 16-34.

⁴ CAPRON. M, (1991), « La comptabilité : instrument imparfait mais irremplaçable », Problèmes économiques, n°2223, pp : 03-08.

⁵ Florence Depoers, (2000), « L'offre volontaire d'information des sociétés cotées : concept et mesure », Comptabilité - Contrôle - Audit 2000/2 (Tome 6), pp : 115-131.

A partir de cette définition, on peut donc, tenir compte du rôle des états financiers établis par l'entreprise et l'information comptable et financière qu'ils reflètent.

La comptabilité devrait donc servir¹ :

- d'une part comme moyen de reddition des comptes (c'est-à-dire pour rendre compte),
- et d'autre part en tant qu'aide à la prise de décisions économiques.

Il s'en dégage de ceci que l'information comptable a essentiellement deux dimensions²:

Dimension contractuelle : Cette conception dérive de la théorie contractuelle des organisations, selon laquelle l'entreprise peut être considérée comme un ensemble de contrats entre les divers agents économiques, internes et externes, participant à son activité. De ce fait, l'information comptable doit fournir des éléments quantitatifs permettant de s'assurer que les engagements explicites ou implicites des diverses parties ont été respectés.

Dimension prédictive : Cette approche est centrée sur le marché financier. Elle considère l'entreprise comme un « producteur d'actifs financier » actions et obligations confronté aux « clients » que sont les investisseurs. Pour prendre leurs décisions d'achat, ces derniers ont besoin d'informations sur les produits qu'on leur propose. Les documents comptables constituent une source d'informations. Le FASB, organisme de normalisation comptable américain, affirme par exemple que «...les documents financiers doivent fournir aux investisseurs, créanciers et autres utilisateurs actuels ou potentiels une information utile à la prise de décisions rationnelles en matière d'investissement, de crédit, etc. ».

L'information comptable devient ainsi la clé du contrôle à distance³. Rappelons que le cadre conceptuel de la comptabilité ainsi que celui de l'IASC (International Accounting Standards Committee) organisme chargé de favoriser l'émergence de règles comptables globales) a énuméré, parmi les objectifs des états financiers, « la fourniture d'informations utiles à la prise de décision relative à l'investissement, au crédit et aux décisions similaires ».

De son côté, le FASB (Financial Accounting Standards Board : organisation chargée de l'élaboration des normes de comptabilité générale et de reporting), affirme, que « les documents financiers doivent fournir aux investisseurs, créanciers et autres utilisateurs actuels et potentiels une information utile à la prise de décisions rationnelles en matière d'investissement, de crédit, .. »⁴.

¹ Imed Ennouri, « Cours d'audit financier », p : 04, via le site web : <https://www.fichier-pdf.fr/2012/02/09/02-premiere-partie-audit-ennouri> , consulté le 03/03/2014 à 16 :00.

² Pascal Dumontier et Bernard Raffournier, (1989), « L'information comptable pour qui ? Pour quoi ? », La Revue Française de Gestion - Mars-mai 1989, pp : 01-09.

³ Henri Bouquin, (2005), **Les fondements de contrôle de gestion**, PUF, Que sais-je ?, 3^{ème} édition, août 2005, pp : 01-09.

⁴ Financial Accounting Standards Board, via le site web : <http://www.fasb.org> consulté le 30/07/2016 à 11 :00.

On en déduit de cette affirmation que l'information comptable doit :

- répondre à des caractéristiques de qualité,
- présenter une qualité informationnelle pour prendre une décision rationnelle.

La représentation comptable de l'entreprise est une construction contingente qui, dans un contexte historique et économique donné, repose sur des principes conventionnels généralement admis, dont l'ensemble spécifie un modèle. Ce modèle de représentation fonde sa légitimité dans sa capacité à appréhender, à évaluer et à synthétiser, mais aussi à suivre dans le temps, les informations relatives aux transactions qui ont un impact sur la richesse de la firme¹. Les états financiers comme nous avons l'indiqué en haut, représente l'information comptable que l'auditeur s'appuie lors de sa mission d'audit. Ces états financiers doivent avoir certaine caractéristiques qualitatives, principalement les suivants² :

-La pertinence : la pertinence est la capacité d'une information à influencer les décisions des utilisateurs en leur permettant soit d'évaluer les évènements passés, présents et futurs soit de confirmer ou de corriger leurs évaluations passées ;

-La fiabilité : la fiabilité repose sur l'absence de biais ou d'erreur notable dans l'information communiquée et la présentation de la réalité, sur de la recherche de la substance des faits, de la vérifiabilité, de l'objectivité, de la prudence, de l'exhaustivité ;

-L'intelligibilité : l'intelligibilité est la compréhensibilité de l'information pour les utilisateurs qui sont censés posséder une connaissance raisonnable de l'activité économique et de la comptabilité et avoir la volonté d'étudier l'information avec diligence appropriée ;

-La comparabilité : la comparabilité de l'information s'apprécie à la fois dans le temps et dans l'espace. Dans le temps, la comparabilité de l'information permet d'identifier les tendances de la position et des performances financières de l'entreprise. Dans l'espace, la comparabilité des états financiers de différentes entreprises permet d'évaluer leurs positions financières relatives et leur évolution ainsi que leurs performances.

La qualité de l'information doit répondre à des contraintes de coût et de temps³. A partir de ce constat, l'auditeur est au milieu des informations présentées par l'entreprise, il doit en effet filtrer et analyser ces information de sorte qu'elles soient transparentes et reflète une réalité, à moins que le rôle de l'auditeur externe, n'est pas d'approuver leur réalité mais bien les comparer à un référentiel bien défini.

¹ Jean-François Casta., (2003), « La comptabilité en " juste valeur " permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ? », Revue d'économie financière, AEF, 2003, 2 (71), pp : 17-31.

² Céline Michailesco, (2009), Qualité de l'information comptable, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, pp : 1023-1033.

³ Céline Michailesco, (1999), « Une étude empirique des déterminants de la qualité de l'information diffusée par les entreprises françaises au cours de la période 1991-1995 », Comptabilité - Contrôle - Audit 1999/1 (Tome 5), pp : 83-108.

D'après ce qui précède, la mission de l'auditeur est exposée à plusieurs risques qui affectent la présentation de l'information, ainsi que sa qualité. Néanmoins, l'auditeur externe et par l'examen de ces informations est censé de formuler une opinion sur les états financiers en se référant à un critère de qualité pour élever l'utilité de l'information présentée dedans.

II-1-2 : La notion du risque d'audit externe :

La mission d'audit repose sur la détection et la prise en compte du risque par le CAC, le risque d'audit peut influencer le processus d'audit et par conséquent la sincérité de l'opinion exprimée.

1. Quel est le risque d'audit :

Les risques représentent la possibilité qu'un événement survienne et dont les conséquences seraient susceptibles d'affecter les personnes, les actifs, l'environnement, les objectifs de l'organisation¹. Le risque est de considérer comme une composante clé de la décision stratégique de l'entreprise. La comptabilité n'est qu'un moyen d'enregistrement des transactions qui sont intervenues. La réflexion économique doit précéder les changements d'ordre comptable². Le risque de l'audit consiste à une opinion incorrecte exprimée par l'auditeur du fait d'erreurs significatives contenues dans les états financiers. Donc, le risque s'agit des états financiers présentant des irrégularités et des omissions en absence des procédures de contrôle interne ou par intention de fraude. Si les risques sont identifiés, Il convient de les qualifier selon deux critères: la probabilité de survenance et l'impact en cas de survenance³.

La norme CNCC 2-301 a défini le risque d'audit comme suit⁴ : « Le risque d'audit est le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion incorrecte du fait d'anomalies significatives contenues dans les comptes et non détectées. Il se subdivise en trois composants : le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non détection ». Selon la recommandation internationale n° 25 : « Importance relative et risque d'audit », de l'IFAC dans son paragraphe n°9, a défini le risque d'audit comme suit: « Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives ». Le risque selon la norme ISA, ne comprend pas le risque que l'auditeur puisse exprimer l'opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors que ce n'est pas le cas, ce risque est généralement négligeable.

¹ Sonda DAOUD BEN ARAB et Sana MASMOUDI MARDESSI, (2015), « Le Management des risques dans les entreprises Tunisiennes Un état des lieux après la révolution », La Revue Gestion et Organisation, N° 7 (2015), pp : 106-115.

² Carol LAMBERT et Claude CAZES, (2002), Les vrais problèmes de l'audit », Séminaire Vie des Affaires, 07 juin 2002, Ecole de Paris du Management, pp : 01-11.

³ Eustache EBONDO WA MANDZILA et Daniel ZÉGHAL, (2009), « Management des risques de l'entreprise : Ne prenez pas le risque de ne pas le faire ! », La Revue des Sciences de Gestion, 2009/3 (n° 237-238), pp : 5-14.

⁴ La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, via le site web : <https://www.cncc.fr>, consulté le 29/07/2016 à 18 :00.

Le terme «risque d'audit» est un terme technique lié au processus d'audit, il ne s'étend pas aux risques associés à l'exercice de la profession et auxquels l'auditeur est exposé, tels que les risques de pertes résultant d'un procès, de publicité négative ou de survenance d'autres événements pouvant découler d'un audit d'états financiers¹. dans ce contexte, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent toutefois pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit².

Par ailleurs, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions³. Ainsi que, l'auditeur doit déterminer si l'entité dispose d'un processus pour⁴:

- identifier les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière;
- estimer l'importance des risques;
- évaluer leur probabilité de réalisation;
- décider des mesures à prendre en réponse à ces risques.

De même, l'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière⁵. Comme il doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants liés à l'information financière⁶. De ce fait, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans deux niveaux⁷:

- au niveau des états financiers ;
- au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers. Afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

¹ Norme ISA 200, paragraphe A33, via le site web : <https://www.iaasb.org> , consulté le 20/06/2016 à 16 :00.

² Norme ISA 315, paragraphe 5, via le site web : <https://www.iaasb.org> , consulté le 20/06/2016 à 16 :30.

³ Normes ISA 330, paragraphe 06, via le site web : <https://www.iaasb.org> , consulté le 20/06/2016 à 16 :40.

⁴ Norme ISA 315, paragraphe 15, via le site web : <https://www.iaasb.org> , consulté le 20/06/2016 à 16 :40.

⁵ Ibid, paragraphe 18.

⁶ Ibid, paragraphe 19.

⁷ Ibid, paragraphe 25.

Ensuite, l'auditeur doit déterminer si l'un ou l'autre des risques identifiés constitue, selon son jugement, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit faire abstraction des effets des contrôles qu'il a identifiés relativement au risque¹.

2. Les normes ISA et le risque d'audit² :

L'IFAC et par son rôle d'émission des normes a placé l'audit par les risques au centre des diligences des auditeurs à travers une profonde réforme de ces normes. L'approche par les risques est utilisée pour identifier, mesurer et donner une priorité au traitement des risques significatifs proprement dit, de façon à concentrer l'effort sur les facteurs de risques les plus significatifs.

Cette démarche est élaborée par des professionnels (CAC, expert comptable), où ils doivent s'assurer de la fiabilité de l'information financière et comprendre les raisons et les objectifs réels questions d'audit.

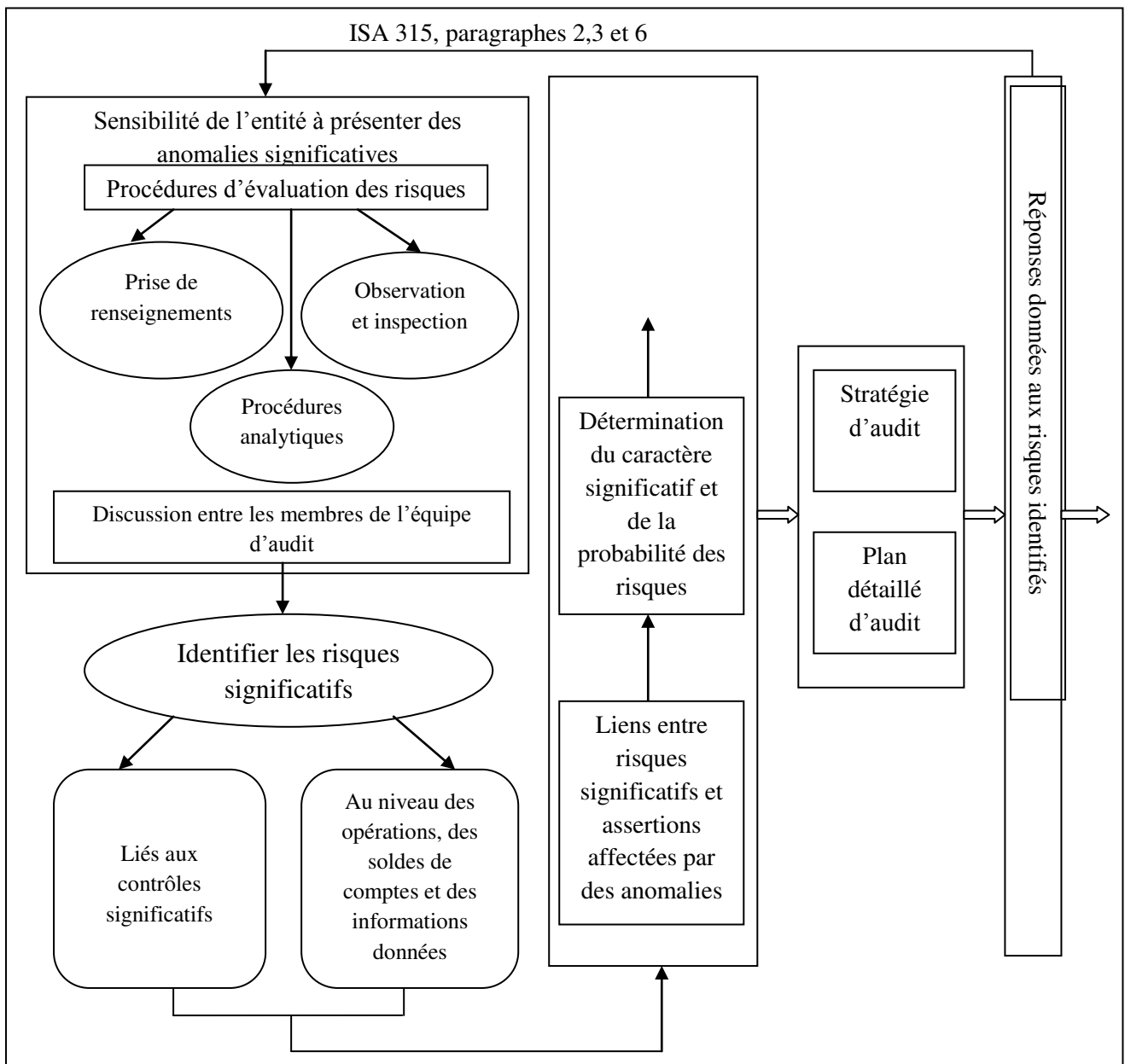
Ce nouveau modèle d'audit par l'approche des risques s'appuie sur le modèle de gestion des risques de l'entreprise. Il s'agit donc, d'avoir un contrôle adéquat au sens de pratiquer un minimum de veille stratégique et documentaire, c'est-à-dire que l'entité est située dans un milieu de bonne gouvernance.

En résumé le modèle du risque d'audit, repose essentiellement sur les normes : ISA 200, ISA 315, ISA 330 et ISA 500 indiqué dans le schéma ci-dessous. A ce stade, l'auditeur doit être à la compétence attendue en matière de détection des facteurs de risques qui peuvent se manifester d'une façon ou l'autre, ainsi que la mission d'audit doit avoir des objectifs bien définis et plus pertinents.

¹ Norme ISA 315, op.cit, paragraphe 27.

² Hamzaoui Mohamed, (2005), **Audit : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne**, Pearson Education, France, pp : 01-04.

Figure II-1: La démarche générale du modèle de risque d'audit



Source : Mohamed Hamzaoui, op.cit, p : 38.

3. Les types de risque d'audit externe :

C'est au CAC de détecter et d'évaluer la possibilité de n'importe quel risque peut se manifester et qu'aucune erreur ou fraude peut conduire à des anomalies significatives dans les états financiers, ainsi de communiquer la direction de toute erreur ou fraude significative détectée. En effet, il existe de nombreux risques qui peuvent survenir lors de la mission du CAC, l'IFAC distingue trois (03) composantes du risque d'audit, à savoir :

$$\text{Risque d'audit} = \text{Risque inhérent} + \text{Risque lié au contrôle} + \text{Risque de non-détection}$$

3.1 : Le risque inhérent

Ce risque correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie significative, qui peut être individuelle ou cumulée avec d'autres anomalies, et cela malgré l'existence des contrôles effectués. On peut définir le risque inhérent comme étant « le risque qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations puissent renfermer une inexactitude qui, seule ou ajoutée à des inexactitudes présentes dans d'autre solde ou catégorie pouvait être significative à supposer qu'il n'y ait pas de contrôle interne s'y rapportant. Ce risque est lié aux activités de l'entité, à son environnement et à la nature du solde de compte ou de la catégorie d'opérations concernée ». Ce risque peut être décomposé en plusieurs risques à savoir ¹:

- Risques liés à l'activité,
- Risques liés à la structure financière,
- Risques liés à l'organisation,
- Risques liés à l'importance de certains postes du bilan,
- Risques liés à certains actifs ou catégories d'opérations.

3.2 : Le risque de non contrôle

Le risque lié au contrôle est le risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs ou omissions. Le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne représente la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'informations de l'entreprise ne lui permettent pas de produire des comptes fiables. Ce risque lié au contrôle doit être évalué dans la phase d'appréciation du contrôle interne. Il s'agit donc d'une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise par l'auditeur lui permet :

- d'identifier les types d'erreurs rendues possibles par les lacunes du système ;
- de mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

Ainsi, ce type de risque consiste en la possibilité que le système de contrôle interne ne permette pas de détecter une erreur dans les états financiers ou ne prévienne pour la réalisation d'erreurs dans un compte ou un flux de transactions.

3.3 : Le risque de non détection

Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération, qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitude présentés dans d'autre soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative. Ce risque se pose donc, si les procédures de contrôle mises en œuvres par le CAC ne détectent pas les erreurs dans un

¹H.Dahraoui, Audit financier et comptable : cours d'évaluation des risques, via le site web : h.dahraoui.free.fr/aif2/docs/Audit_Fin_Compt/Cours/Evaluation_des_risques.ppt, 03/03/2016.

compte ou un flux de transaction. Et par conséquent émettre une opinion erronée sur les états financiers.

En outre, sur ce risque, la norme ISA 240 de l'IFAC indique que : « tout audit est soumis au risque inévitable de non détection d'anomalies significatives dans les états financiers, même s'il a été correctement planifié et effectué. Sauf preuve contraire, l'auditeur est fondé à considérer les déclarations qu'il reçoit comme exactes et les enregistrements comptables et les documents comme authentiques ». Il précise également que : « même un système comptable et de contrôle interne performant risque de ne pas détecter une fraude impliquant la collusion d'employés ou une fraude commise par la direction ». En matière de fraude, le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer des stratagèmes complexes et soigneusement orchestrés destinés à dissimuler les faits, comme la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'opérations, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur¹.

A ce stade, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les procédures de contrôle conçues pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés².

II-1-3 : Le risque d'audit dans un milieu informatisé

L'entreprise exerce son activité dans un environnement incertain plein de risques qui peuvent avoir des influences sur sa continuité et sa survie, de ce fait, plusieurs risques se produisent (risque économique, risques physique, risques logiques, risque légal et fiscal, etc ...). De plus, le recours à l'utilisation de l'outil informatique dans la gestion de l'entreprise constitue un risque en soi³. L'apparition du développement technologique a beaucoup influencé la pratique comptable, cependant, l'auditeur doit avoir certaines compétences techniques en matière de l'utilisation de l'outil informatique et le système d'information informatisé de l'entreprise soumise à la mission d'audit. Les avances dans la technologie ont affecté le processus d'audit. Avec la complexité du système qui est toujours en croissance, en plus particulier les systèmes d'informations comptables informatiques, y compris la planification des ressources de l'entreprise et le montant énorme de transactions, c'est peu pratique pour les auditeurs à conduire l'audit manuellement⁴.

¹ Norme ISA 240, paragraphe 6, via le site web : <https://www.iaasb.org>, consulté le 20/06/2016 à 18 :00.

² Ibid, paragraphe 7.

³ JEAN PAUL LAMY, (1996), **Audit et Certification des Comptes en Milieu Informatisé**, Les Editions d'Organisation, Paris, pp : 15-20.

⁴ Supatcharee Sirikulvadhana, (2002), **Data Mining As A Financial Auditing Tool**, Thesis in Accounting, The Swedish School of Economics and Business Administration, p : 17.

Au-delà, le processus d'audit avec un système informatisé est devenu de plus en plus compliqué, vu la quantité énorme du nombre de transactions de l'entreprise notamment celles actives en commerce électronique où tous les données comptables dont les auditeurs doivent avoir accès sont informatisées. De même, de nombreux cabinets d'audit sont concernés par la pratique informatique, comme une nécessité permettant mieux auditer et éviter toute insuffisance informationnelle qui peuvent échouer la mission d'audit ou les résultats y tirés. Dans ce sens, un taux de croissance de l'utilisation du système informatique par les grands cabinets tel que « the Big Five » a été estimé entre 40 à 100 pour cent pendant la période 1990-2005¹.

1. L'auditeur externe et l'outil informatique

L'utilisation de l'outil informatique est une nécessité dans le monde contemporain où la technologie a propagée dans toutes les entreprises notamment les grandes entreprises et celle multinationales. L'auditeur lors sa mission doit s'appuyer sur une démarche qui prend en compte l'outil informatique et les données informatisées. Dans cette logique il va utiliser des outils lui permet de traiter et d'analyser les informations et les flux de l'entreprise en facilitant la tâche d'audit.

Les TIC ont permis au commissaire aux comptes de maîtriser l'environnement informatique, elles lui permettent d'aller plus en profondeur dans sa mission en mettant en œuvre les diligences qui lui incombent, tout en le déchargeant des tâches budgétivores en temps alors qu'elles ne sont pas les plus importantes dans sa mission, tels que, la reprise des données comptables du client, la validation de l'exactitude des calculs, le calcul de ratios et d'agrégats financiers, le poids d'une rubrique financière par rapport au total d'un état financier pour la détermination du ou des seuils de signification. Dans cet ordre d'idée, de tout temps, le choix de l'échantillon et le calcul des seuils de signification ont été parmi les tâches les plus importantes en termes de temps lors du contrôle des comptes. Aujourd'hui, les solutions informatiques apportent des réponses rapides et efficaces basées sur des méthodes statistiques reconnues par la profession et ce, sans incidence sur le temps consacré à la mission².

L'audit informatique constitue dans ces conditions un pilier du contrôle interne. La maîtrise des processus de l'entreprise et la maîtrise du système d'information deviennent imbriquées et relèvent d'une même approche du contrôle interne³. L'auditeur prévoit de recourir aux techniques d'audit assistées par ordinateur, il doit déterminer dès le départ si l'entité auditée est en mesure de lui fournir les données dont il a besoin, au bon moment et sous une forme qu'il pourra exploiter avec les logiciels qu'il a à sa disposition⁴.

¹ Bagranoff, Nancy A et al, (2000), « The Changing Role of IS Audit Among the Big Five US-Based Accounting Firms », *Information Systems Control Journal*, Volume 5(2000), 33-37.

² Abdelkrim BOUHOUCHE, (2015), « L'audit assisté par informatique », *Revue ELMOUDAKIK* n°03, Les 4^{èmes} assises du commissariat aux comptes à Tamanrasset, p : 07.

³ Nicolas Bonnet et al, (2008), **Contrôle interne et système d'information**, AFAI, 2^{ème} édition, Paris, pp : 24.

⁴ Mohamed BARNIA, (2015), **La Création de Valeur Ajoutée Socio-économique par l'Audit Interne : Cas d'Entreprises Marocaines**, Thèse de Doctorat soutenue le 11 Septembre 2015, Le CNAM (Conservatoire National des Arts et Métiers), France, p : 96.

Plusieurs outils et techniques sont à la disposition de chaque phase d'audit, permettant la préparation automatique des documents pour son examen et la vérification de leur intégrité en facilitant le traitement des données et informations y présentées.

L'auditeur utilise des logiciels qui sont de nature ordinaire et d'autres plus spécifiques relatives à la sécurité informatique ou à la maîtrise des tests d'audit en milieu informatisé. L'ensemble des outils logiciels utilisables dans les phases d'audit constitue les CAATs (techniques d'audit assisté par ordinateur ou « computer assisted audit techniques »)¹. Relativement à l'utilisation des CAATs, une nouvelle démarche d'audit est depuis peu mise en exergue, qui permettrait entre autres d'améliorer la capacité des auditeurs internes ou externes à répondre aux obligations vis-à-vis des autorités de régulations américaines (section 404 du « Sarbane- Oxley Act »)².

D'autre logiciel celui du Generalized Audit Software (GAS) ou bien le logiciel d'audit généralisé est un paquet automatisé originalement développé en interne par les bureaux des professionnels d'audit. Il facilite à l'auditeur l'exécution de tâches nécessaires pendant la plupart des procédures d'audit, mais surtout dans la phase de documentation et l'exécution³. Il est évident de distinguer trois (03) catégories d'outils informatiques peuvent être définies :

2. Les outils de travail de l'auditeur

Il s'agit des logiciels très largement connus, et pour lesquels une simple énumération suffit :

- les logiciels de traitement de textes qui sont utilisés en permanence ;
- les logiciels de dessin (Power point – Flow charting...) qui sont particulièrement utiles dans l'illustration des rapports et pour la réalisation des diagrammes de circulation ;
- les tableurs qui sont très utilisés pour mettre de l'ordre dans les chiffres ;
- les gestionnaires de bases de données qui sont utiles dans le traitement automatique des résultats des missions ;
- les logiciels de représentations graphiques qui sont toujours utiles.

¹ José Bouaniche, (2007), « L'audit et ses outils informatisés », La Revue / Mai 07, pp : 04-09.

² Idem.

³ Supatcharee Sirikulvadhana, op.cit, p : 18.

3. Les outils de réalisation des missions¹

Concernant les outils de réalisation des missions, on constate deux outils essentiels, à savoir :

3.1 : Outils méthodologiques

Ils permettent à l'auditeur interne de concevoir son tableau de risques, d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, de formaliser les FRAP, etc. D'autres logiciels permettent l'établissement de cartographies des risques.

Signalons également les logiciels permettant l'accès immédiat de l'auditeur aux informations qui lui sont nécessaires, logiciels particulièrement utiles en environnement intégré (ERP) dans lequel les facteurs de risques sont toujours aggravés. S'agissant à ce propos que les logiciels d'analyse de données utilisés pour un contrôle permanent des transactions sont plus des dispositifs de contrôle interne que des outils de l'auditeur.

3.2 : Outils d'interrogation et d'extraction de fichiers

Il a déjà été fait allusion à ce procédé d'investigation à propos des sondages statistiques. Rappelons que pour utiliser les outils d'interrogation rendant possibles les extractions et analyses de fichiers, trois conditions sont nécessaires et qui ne sont pas toujours réunies :

- 1^{ère} condition : disposer d'un fichier fiable contenant les informations que l'on souhaite analyser
- 2^{ème} condition : disposer d'outils d'interrogation et de personnel capable de les utiliser
- 3^{ème} condition : un bon rapport qualité/prix

3.3 : Les outils de gestion du service

Ils sont très largement conçus par le service d'audit lui-même, car ils sont fonction de son organisation et de ses modalités de gestion. On y trouve les suivants :

- les logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation ;
- les logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs ;
- les outils de mesures d'efficacité des missions d'audit ;
- les bases de données répertorient constats et recommandations ;
- le contrôle budgétaire de l'unité ;
- etc.

¹ Jacques Renard, op.cit, pp : 343-344.

Lors des analyses, permettent d'utiliser les potentialités du Système d'Information pour aider les auditeurs dans la conduite de leurs travaux. Leur mise en œuvre exige une bonne connaissance des données disponibles dans les applications informatiques (données financières et techniques) et une bonne fiabilité dans la technique de saisie des informations. Dans un milieu informatisé l'auditeur externe généralement peut utiliser des logiciels lui aidant à appliquer les techniques d'audit en minimisant le temps. Un logiciel d'audit est un programme ou un groupe de programmes spécialement conçus pour le contrôle. Ils sont utilisés pour accéder aux fichiers du système audité et pour effectuer des procédures d'audit répondant au plan d'audit que l'auditeur estime devoir mettre en place en fonction de la nature et des caractéristiques de l'environnement audité.

Ces logiciels sont des programmes standards pré-organisés et mis à la disposition des auditeurs pour appliquer plus facilement les contrôles constitutifs de leur plan d'audit ; à défaut, l'auditeur peut toujours appliquer son plan de travail via des logiciels généraux et programmer au moyen de ces logiciels généraux ses propres batteries de contrôle. Il va de soi que l'auditeur peut aussi s'appuyer sur l'éventuel module d'autocontrôle qu'un logiciel comptable peut contenir en son sein ; il s'interrogera sur les types de contrôles quantitatifs et qualitatifs qui ont été insérés dans ce module et pourra ainsi éventuellement s'appuyer sur ceux-ci en complément des autres contrôles qu'il décidera d'appliquer. Parmi ces logiciels, il convient à citer les suivants qui ont une large utilisation au milieu des auditeurs ¹:

-Le jeu d'essai : l'auditeur crée un certain nombre de transactions qu'il injecte dans le système. Les résultats du traitement sont alors comparés aux résultats prédéterminés, ces transactions peuvent être de simples données de test ou des données réelles.

-Les tests intégrés dans les programmes d'application : utilisés surtout pour des systèmes informatiques travaillant en temps réel, ces tests consistent à intercaler des données d'essai (non réelles) parmi les données réelles de production. Ces données test seront traitées normalement par le logiciel sans pour autant agir sur le fonctionnement opérationnel. On analysera les résultats produits par ces données test en regard avec ceux qui étaient attendus.

Cette approche induit néanmoins que dès la conception du logiciel cette option d'injection de données de test soit prévue et que le logiciel fasse clairement la distinction entre les données de test qu'il ignore opérationnellement et les autres. A cet égard donc, même si la démarche est utile comme le logiciel lui-même doit faire le tri entre les données et agir de manière différente, action effective ou stimulée, suivant la nature de la donnée une analyse complémentaire de la logique du programme s'impose pour s'assurer de son bon fonctionnement.

¹ Hugues Angot, et al, (2004), **Audit Comptable Audit Informatique**, De Boeck & Larcier, Belgique, pp : 109-110.

-La programmation en double et la simulation : l'auditeur peut disposer sur un environnement technique séparé et sous son contrôle d'une copie du logiciel ; toute modification lui est communiquée avec justificatif.

Ainsi, l'auditeur pourra de manière aléatoire procéder à une comparaison entre sa version du logiciel et la version opérationnelle et également procéder à des traitements de données extraites des données opérationnelles et comparer les résultats qu'elles ont produit par rapport à ceux qu'elles produisent sur sa machine test.

-Le suivi de mouvement à la trace : ce test se fait sur le système opérationnel et consiste à glisser dans un enregistrement choisi au hasard une « marque » sous la forme d'un caractère spécial ou d'un code permettant de suivre cet enregistrement à la trace.

-Des logiciels généraux : l'existence d'instruments tels que tableurs, système de gestion des bases de données, logiciels de communication..., permet de réaliser des batteries de tests élaborés avec des moyens raisonnables en termes de temps et de coûts.

On peut extraire des fichiers et les exploiter via ces logiciels moyennant l'usage d'une interface de communication et un outil de conversion de manière telle que les données ainsi agencées puissent être analysées et donner lieu à de recoupements.

-Des logiciels d'audit : le recours à des logiciels d'audit permet les contrôles de valeur et les tests de conformité dont il est déjà question au point précédent.

Analyse des risques d'audit :

L'existence des systèmes informatiques et leur traitement par l'auditeur à l'aide des logiciels influent de plusieurs façons sur la mission d'audit, à savoir¹ :

-La qualité de l'environnement informatique influe sur la fiabilité d'ensemble du processus d'information et des systèmes qui en émanent ;

-La qualité des applications influe directement sur la qualité du contrôle interne des fonctions correspondantes ;

-L'utilisation de l'informatique permet de réaliser des contrôles difficilement envisageables à la main.

Dans ce sens, un audit informatique est une importance tant pour l'auditeur externe que pour l'entreprise elle-même, car l'audit informatique apporte à l'entreprise l'assurance que la gestion, l'organisation et les processus utilisés et gérés par le système d'informations ayant une incidence sur les états financiers soient adéquats et opérés correctement. Donc, l'audit informatique est un allié pour l'entreprise et un support à l'audit financier².

¹ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, (2007), **Comptabilité et audit : MANUEL ET APPLICATIONS**, DUNOD, Paris, p : 490.

² Alessandro Oberti, (2011), « À l'audit informatique peut-il bien servir ? : Les systèmes informatiques sont rarement sans faille, l'audit informatique permet d'y remédier », magazine BDO, ZOOM 1 /2011, pp : 10-11.

II-1-4 : Le caractère significatif du risque d'audit

1. La notion du caractère significatif :

Le risque d'audit est quantifiable par l'intermédiaire de la notion de « seuil de signification ». Donc, il revient à l'auditeur d'en mesurer le seuil de signification ou de matérialité des risques révélés des anomalies significatives.

Le normalisateur américain indique que la notion de significativité (matérialité) doit être traitée non comme une caractéristique qualitative mais comme une contrainte générale au reporting financier¹.

Selon la norme ISA 320 intitulée² « Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit », le caractère significatif est que les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;

- Que les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par l'ordre de grandeur ou la nature d'une anomalie ou par une combinaison de ces deux facteurs;

Et que les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement. Le seuil de signification (également appelé seuil de matérialité) est généralement défini comme «la limite en deçà de laquelle une erreur commise de bonne foi par l'entreprise est sans incidence sur l'image fidèle des comptes annuels, étant entendu que l'image fidèle ne se résume pas à la seule inscription régulière au bilan, elle dépend également de l'importance que le lecteur des comptes donne à l'obtention de l'information»³.

Le seuil de signification est défini par la norme ISA 320 comme : « les montants que l'auditeur établit en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble »⁴. Le seuil de signification, consiste à un aspect quantitatif et qualitatif au même temps, qu'un ou plusieurs comptes peuvent recéler des erreurs ou des inexactitudes. Et par conséquent un processus comptable imparfait qui se base sur des estimations subjectives.

¹ Hassan Lahbari, (2009), La qualité de l'audit externe et la notion de significativité : Etude exploratoire, Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, p : 08.

² Norme ISA 320, op.cit, paragraphe 2.

³ Alain Mikol, (1999), **Les audits financiers : Comprendre les mécanismes du contrôle légal**, Editions d'Organisation, Paris, p : 17.

⁴ Normes ISA 320, op.cit, paragraphe 9.

L'objectif à atteindre n'est donc pas de s'assurer de l'exactitude des comptes, mais de faire en sorte que le montant des erreurs soit inférieur à un seuil préalablement déterminé. Dans ce sens, le risque d'audit devient le fait que le montant cumulé des erreurs soit supérieur au seuil de matérialité, autrement dit qu'il ait un impact considéré comme significatif sur les comptes certifiés. En effet, le seuil de signification représente l'un des principes comptable celui de l'importance relative, il revient donc à l'auditeur d'orienter ses travaux vers la recherche d'anomalies significatives en matière des opérations et procédures ayant une importance considérée comme significative.

Le commissaire aux comptes part du postulat que les utilisateurs des comptes ont une compétence suffisante leur permettant d'apprécier l'existence d'incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondées sur des estimations. Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie, il convient de déterminer un ou des seuils de signification nécessaires pour apprécier l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre¹.

2. Détermination du seuil de signification :

Lorsque l'auditeur établit sa stratégie générale d'audit, doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de compte ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci, l'auditeur doit aussi déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir².

Ainsi, il doit déterminer un seuil de signification pour les travaux afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires³. L'auditeur tout au long de son travail d'audit doit prendre en compte l'existence de risque d'anomalie significative et le seuil de signification relative à celle-ci, ils sont pris en particulier⁴:

-lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;

-lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires ;

-lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers¹⁰ et de la formation de l'opinion que l'auditeur exprime dans son rapport.

¹ Arezki MAHIOUT, (2015), « Vous avez dit seuil de signification ou seuil de planification ? Comment en France, les normes d'exercice professionnel (NEP) 320 et 450, répondent à cette question », Revue ELMOUDAKIK n°03, Les 4^{èmes} assises du commissariat aux comptes à Tamanrasset, p : 21.

² Norme ISA 320, op.cit, paragraphe 10.

³ Norme ISA 320, op.cit, paragraphe 11.

⁴ Normes ISA 320, op.cit, paragraphe A1.

Le CAC peut déterminer le seuil de signification en fonction de nombreux critères, à savoir : le résultat courant, le résultat net, le chiffre d'affaire, l'endettement net. Ainsi que d'autres facteurs peuvent influencer la détermination de ce seuil de signification comme par exemple la taille de l'entité, le secteur d'activité, l'identité des actionnaires, la structure des comptes, la présence des risques potentiels, etc.

II-2 : La normalisation de l'audit externe : Vers une exigence de qualité d'audit

La normalisation d'audit a été passée par plusieurs étapes au fil du temps afin d'améliorer la pratique comptable dans le monde. La normalisation est due d'un développement économique à l'échelle internationale. La mondialisation a exercé une pression rigoureuse à la comptabilisation de transactions des entreprises, ce qui a créé une demande exigeante à la normalisation comptable. Cette normalisation comptable de sa part a permis l'évolution de l'audit en vue d'améliorer la qualité de l'information financière.

Les normes de la comptabilité et de l'audit sont établies par des organismes internationaux principalement l'IASB concernant les normes comptables internationales IAS/IFRS et l'IAASB par l'IFAC concernant les normes internationales d'audit ISA.

II-2-1 : Les organismes normalisateurs internationaux

La création des organismes normalisateurs de comptabilité et de l'audit était la réponse à d'autres organismes internationaux voisins comme l'OMC et le FMI dans un contexte de globalisation internationale. L'évolution des standards de la comptabilité et de l'audit externe est présentée ci-dessous.

1. Evolutions des standards de comptabilité (IAS/IFRS) et de l'audit externe (ISA) :

Dans un contexte de mondialisation et l'évolution des marchés financiers internationaux, ainsi leur accélération et leur ampleur, obligent pour réduire les risques de crise financière et à la consolidation du système monétaire et financier international. Par conséquent, des normes et des méthodes ont été élaborées afin de réduire les risques majeurs au niveau national¹. A cet effet, la normalisation internationale en matière de comptabilité et de l'audit est née des pressions économiques internationales et de l'ouverture des marchés telle qu'elle est prônée par les institutions financières internationales et l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC)².

En outre la création des organismes internationaux tels que l'OMC en matière de contrôle de la production et des échanges de marchandises, de services et de la propriété intellectuelle, ainsi le FMI en matière de circulation monétaire qui a pour but la prévention des risques systémiques et le suivi des équilibres macroéconomiques et la stabilité économique dans le monde. A la fin des années 1990, et avec l'accélération et l'internationalisation des mouvements de capitaux, ont nécessité le besoin de sécurisation des marchés financiers et leur surveillance afin d'assurer la transparence de l'information financière échangé tant au niveau

¹ Gérards Valin et al, (2006), **CONTROLOR & AUDITOR**, DUNOD, Paris, p : 105.

² Elisabeth Longuenesse, (2009), « Le Liban dans la mondialisation », Recherches sociologiques et anthropologiques (en ligne), n° 40-2, pp : 77-95.

local que mondial. Ce besoin en matière d'harmonisation, de sécurisation a conduit à la création du FSF (Financial Stability Forum) en 1999, un forum de stabilité financière qui rassemble les autorités financières des pays très présents sur les marchés de capitaux tels que : les Etats-Unis, le Japon, le Royaume-Uni, le Canada, la France, Hongkong, Singapour, ainsi que la Banque centrale européenne (BCE) et des Institutions financières internationales comme le FMI, la Banque Mondiale, la BRI et l'OCDE, des associations internationales de supervision comme le Comité de Bâle, BCBS, IAIS, IOSCO, IASB sous forme de lier la qualité de la l'information financière à l'ensemble de la chaîne de communication, à partir des entreprises vers les épargnants et les autres parties prenantes¹.

En effet, le FSF consiste à la promotion et l'adoption des normes économique et standards internationales afin de renforcer la qualité et mettre la régulation, la transparence et l'efficacité des marchés financiers et leurs intervenants au même niveau. Et pour la réalisation de son objectif, il intervient à la diffusion d'une information harmonisée, fiable et compréhensible, ainsi de garantir une stabilité financière mondiale tout en diminuant le risque de mauvaise ou fausse information pour les investisseurs et autres parties prenantes ayant intérêt.

Le rôle du FSF, ne dépend non seulement de l'élaboration des normes, mais aussi la mise en place d'un processus efficace et sécurisé qui doit être enclenché par plusieurs niveaux, à partir de l'adoption des normes, leur interprétation, leur mise en place, le contrôle de leur application, ainsi qu'un dispositif de certification et/ou de sanctions. Il s'agit donc d'intervenir dans trois (03) thèmes majeurs dans un contexte international ; le premier relatif à la politique macroéconomique et transparence des données contient : la transparence de la politique monétaire et financière (FMI), la transparence de la politique fiscale (FMI), et la diffusion des données (FMI) ; le deuxième thème dédié à l'infrastructure institutionnelle et de marché dans les aspects suivants : l'insolvabilité par la Banque Mondiale, le gouvernement d'entreprise (OCDE), la comptabilité (IASB), l'audit (IFAC), le paiement et règlement (CPSS/IOSCO), l'intégrité des marchés (FATF) ; son troisième thème concerne la régulation financière et la surveillance principalement : la surveillance bancaire (BCBS), la régulation des marchés financiers (IOSCO) et la surveillance de l'assurance (IAIS)².

A cet égard, en matière de comptabilité et d'audit le FSF identifie respectueusement les normes financières internationales (IFRS) confiées à l'IASB, et les normes internationales d'audit (ISA) relevant de l'IFAC. Les Etats par la création des corps d'inspection et de contrôle ont encouragé le développement des techniques de vérification et d'organisation de la mission d'audit. Néanmoins, le développement des théories d'audit et de la publication des manuels de pratique sur les normes à respecter prit un véritable essor au début du XX^e siècle³.

¹ Gérards Valin, op.cit, pp : 106-107.

² Gérards Valin, op.cit, pp : 108-109.

³ Lionel Collins et Gérard Valin, (1992), **Audit et contrôle interne Aspects financiers, opérationnels et stratégique**, 4^e édition, DALLOZ, Paris, p : 65-66.

2. Evolution de l'IASB :

L'IASB organisme de droit privé¹, a été créé sous le nom de l'IASC à Londres en 1973² par des organisations personnelles nationales sans mandat de quiconque, avec la volonté de s'auto-constituer en normalisateur comptable international³, d'Australie, du Canada, de France (l'Ordre des Experts Comptables), d'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, de Grande-Bretagne, d'Irlande et des Etats-Unis. En 2001, plus de 100 pays étaient membres. Aujourd'hui, la présentation est géographique ou fonctionnelle (représentations d'organismes normalisateurs nationaux, des entreprises, des auditeurs, des analystes,...). Ils ont comme objectifs :

- établir des normes comptables acceptables sur le plan international ;
- promouvoir leur utilisation ;
- et de travailler pour harmoniser les réglementations comptables et la présentation des états financiers sur le plan international.

Cet organisme au fil du temps a été évolué de façon considérable, et a pu unifier la comptabilité et la présentation des états financiers des sociétés dans le monde entier, le tableau suivant indique les principales dates de l'histoire de l'IASB :

Tableau II-1 : Evolution de l'IASB

Date	Evolution
1973	Création de l'IASC
1973-1995	Recherche d'un consensus international entre les corps des normes nationales : autorisation d'un grand nombre d'options
1995-1999	Finalisation d'un corps de normes IAS
2000	Validation des normes IAS par l'OICV et résolution d'adoption des normes IAS par la Commission Européenne
2001-2002	Nouvelle organisation : l'IASC devient l'IASB et les IAS deviennent les IFRS
2005	Début d'application des normes IFRS dans l'Union Européenne

Source : conception personnelle, composée, proposée et inspirée de Stéphan BRUN, (2005), **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, Gualino éditeur, Paris, p : 30.

En effet, La transformation de l'IASC en IASB a été effectuée en 2001. L'IASB a acquis la plus grande légitimité notamment dans l'Union européenne avec une décision que toutes les sociétés cotées préparent des comptes consolidés basés sur des normes financières

¹ Chiapello Eve et Karim Medjad, (2007), « Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne », Revue Sociologie de Travail, Volume 49, Issue 1, January-March 2007, pp : 46-64.

² Robert OBERT, (2005), **Comptabilité approfondie et révision : MANUEL & APPLICATIONS**, 6^e édition, DUNOD, Paris, p : 24.

³ Michel CAPRON, (2006), « Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier », Revue Management et science sociales n°68, mai 2006, pp : 115-130.

internationales (IFRS) à partir du 2005¹ où environ 8000 sociétés européennes cotées en Bourse ont publié leurs comptes annuels en respectant les normes IAS/IFRS². Cette externalisation des normes comptables a baissé les coûts tant économiques que politiques pour des états individuels tant qu'ils continuent à conserver les droits de décision résiduels en matière d'adoption des normes IFRS³. Depuis leur introduction ces normes sont sujettes à de multiples débats sur les déterminants de leur adoption et leurs impacts financiers sur les groupes⁴, ces nouvelles normes transforment la conception de l'entreprise⁵. L'ensemble IASB/IASB est maintenant formé de quatre organismes : (l'IASB) qui est l'organe central de l'organisation, une fondation (l'IASCF), un comité chargé de répondre aux problèmes d'interprétation (l'IFRIC), et un comité consultatif de normalisation (SAC). Cependant, la structure de l'IASB est composée des organes suivants⁶ :

-Un comité exécutif (The Board) désigné sous le sigle IASB (International Accounting Standards Board), et principalement chargé d'apporter son expertise technique pour établir les normes comptables et d'adopter les IFRS ;

-Un conseil de surveillance composé des trustees et chargé de désigner notamment les membres du comité exécutif, de lever les fonds et de procéder aux amendements constitutionnels ;

-Un comité d'interprétation (IFRIC, International Financial Reporting Interpretations Committee), c'est un nouveau nom donné au comité d'interprétation des normes de l'IASB (auparavant c'était le SIC, Standing Interpretations Committee). Il a pour objet d'interpréter le corps existant des normes de l'IASB et aussi d'élaborer des positions techniques sur des questions précises, en attendant la définition d'une norme définitive ;

-Un comité consultatif de normalisation (SAC, Standards Advisory Council) chargé de faire participer au processus de mise en œuvre des normes comptables internationales, les parties intéressées par le reporting financier international et de conseiller le Comité exécutif (sur les priorités de la normalisation) et éventuellement le Conseil de surveillance.

Par conséquent, l'IASB fait l'objet de formuler et de publier dans l'intérêt général les normes comptables appelées « IAS » pour celles publiées avant 2002 et « IFRS » pour celles publiées après 2003, à observer et à présenter les états financiers, de promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde et de travailler de façon générale à l'amélioration et à

¹ Robert K. Larson et Donna L. Street, (2004), « Convergence with IFRS in an expanding Europe : progress and obstacles identified by large accounting firms survey », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 13, Issue 2 (2004), pp : 89-119.

² Alain SCHATTE et Elise GROSS, (2007), « Quelle est l'incidence des normes IAS/IFRS sur les capitaux propres des entreprises françaises ? », R.F.C n°396, Février 2007, pp : 35-39.

³ Wai Fong Chua et Stephen L. Taylor, (2008), « The rise and rise of IFRS : An examination of IFRS diffusion », *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 27, Issue 6, November-December 2008, pp : 462-473.

⁴ Khalifa AHSINA et al, (2014), « L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca : une étude exploratoire », *La Revue Gestion et Organisation* 6 (2014), pp : 75-83.

⁵ Chiapello. E, (2005), « Les normes comptables comme institution du capitalisme : Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 », *Revue Sociologie du Travail*, Volume 47, Issue 3, July-September 2005, pp : 362-382.

⁶ Stéphan BRUN, op cit, p : 32.

l'harmonisation des réglementations, normes comptables et procédures relatives à la présentation des comptes.

Dans ce contexte de normalisation, l'IASB, avait publié en 1989, en un seul texte, un cadre de préparation et de présentation des états financiers qui constitue son « cadre conceptuel ». En 2002, dans le cadre de l'accord de « Norwalk » le FASB et l'IASB avaient convenu, en octobre 2004, d'élaborer un cadre conceptuel commun aux deux organisations. Le projet lancé conjointement par l'IASB et le FASB ne vise pas à refondre l'ensemble du cadre conceptuel mais plutôt à l'actualiser sur certains points et à intégrer des notions apparues dans les normes, comme la juste valeur¹. Toutefois, l'IASB et le FASB viennent de publier en même temps deux textes similaires. Il s'agit pour le FASB du Statement of Financial Accounting Concepts N° 8 et pour l'IASB de son cadre conceptuel 2010 pour l'information financière (Conceptual Framework for Financial Reporting 2010)². L'objectif du cadre conceptuel permet à aider³ :

- l'IASB à développer les normes d'information financières internationales (IFRS);
- l'IASB à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des procédures relatives à la présentation des états financiers, en fournissant la base permettant de réduire le nombre de traitements comptables autorisés par les normes d'information financière internationales (IFRS) ;
- les organismes nationaux à développer des normes nationales ;
- les responsables de la préparation des états financiers à appliquer les normes d'information financière internationales (IFRS) et à traiter les sujets qui doivent encore faire l'objet d'une norme d'information financière internationale ;
- les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes de l'information financière internationales (IFRS) ;
- les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés conformément aux normes d'information financière internationales (IFRS) ;
- et de fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASB des informations sur son approche d'élaboration des normes.

En effet, le cadre conceptuel n'est pas une norme et ne saurait en aucun cas supplanter une norme d'information financière internationale avec laquelle il présenterait des divergences. Cependant le cadre conceptuel ne comporte aucune disposition normative en matière d'évaluation ni d'information à fournir.

¹ Evelyne LANDE, (2005), « La réforme des cadres comptables conceptuels de l'IASB et du FASB : Quelles évolutions ? Quels enjeux ? », Revue Française de Comptabilité, n° 380, Septembre 2005, pp : 36-41.

² Robert OBERT, (2011), « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB », Revue Française de Comptabilité, n°439, Janvier 2011, pp : 26-30.

³ Odile Barbe et Laurent Didelot, (2010), **Maîtriser les IFRS**, 5^e édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, p : 15.

Dans ce contexte, le cadre conceptuel traite à la fois des états financiers individuels et des états financiers consolidés de toutes les entreprises commerciales, industrielles et autres qu'elles appartiennent au secteur public ou privé. En effet, il existe sept (07) catégories d'utilisateurs des états financiers et qui sont indiqués dans le tableau suivant :

Tableau II-2: Les utilisateurs des états financiers

Utilisateurs	Besoins d'information
Investisseurs	Risque et rentabilité
Membres du personnel	Stabilité et rentabilité
Prêteurs	Probabilité de règlements des montants des prêts et intérêts à leur échéance
Fournisseurs et autres créanciers	Probabilité que les montants dus seront payés à l'échéance
Clients	Continuité de l'entreprise
Etat et organismes publics	Répartition des ressources et respect des obligations d'information
Public	Contribution à l'économie locale, emplois générés, évolution et prospérité des entreprises

Source : Odile Barbe et Laurent Didelot, op.cit, p : 26.

Compte tenu des fortes pressions économiques sont venues des acteurs globaux pour unifier les différents référentiels et adopter un langage comptable commun à l'échelle de la planète entière. L'objectif d'un tel cadre unique est de permettre aux investisseurs de décoder facilement les états financiers partout où ils vont, et aux multinationales de ne produire des comptes que dans un seul référentiel plutôt que de supporter le coût d'une multitude de jeux de normes. De ces pressions est né le référentiel international ou normes IFRS produit par l'IASB¹. L'objectif principal des organismes privés de normalisation est essentiellement de fournir de l'information utile à la prise de décisions des investisseurs et des créanciers². Selon l'IASB, les états comptables doivent être utiles aux décisions des apporteurs de capitaux comme des managers de l'entreprise³. L'objectif comptable des dirigeants de type passif, actif et neutre repose sur la qualité des documents comptables externes⁴. Toutefois, les parties prenantes ont besoin d'une information financière sincère et supporte le sens qualitatif.

Ce cadre conceptuel tient à des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile permettent de déterminer les types d'informations qui sont les plus susceptibles d'être utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions concernant l'entité comptable sur la base de l'information présentée dans

¹ Ève Chiapello, (2008), « La construction comptable de l'économie », Idées économiques et sociales, 2008/2, N° 152, pp : 26-34.

² Benoît LAVIGNE, (1996), Les états financiers des PME sont-ils seulement utiles pour des fins fiscales ? , Communication présentée au 64e Congrès de l'ACFAS, 16 mai 1996, Université McGill, p : 02.

³ Lambert Jerman, (2015), Les enjeux de l'application des normes IAS/IFRS : L'étude des préparateurs des comptes, une perspective de recherche encore inexplorée, 36ème congrès de l'ACF, Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France, pp : 01-28.

⁴ Benoît Lavigne, (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2002/1 (Tome 8), pp : 25-44.

son rapport financier. Les états financiers fournissent des informations sur les ressources économiques de l'entité comptable, les droits d'autrui sur ces ressources et les effets des transactions et autres événements et circonstances qui modifient ces ressources et ces droits.

Toutefois, le nouveau cadre conceptuel de l'IASB détaille ensuite les besoins des investisseurs existants et potentiels, prêteurs et autres créanciers. Il précise qu'ils ne peuvent pas toujours demander des informations aux entités et c'est pourquoi il est nécessaire de leur fournir des états financiers à usage général. Néanmoins, les utilisateurs peuvent être amenés à examiner les informations provenant d'autres sources, par exemple les conditions économiques générales, la conjoncture, les événements politiques et le climat politique, les perspectives de l'industrie et de l'entreprise¹. Par ailleurs, certains rapports financiers contiennent aussi des explications sur les attentes et les stratégies de la direction à l'égard de l'entité comptable, et d'autres types d'informations prospectives. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile s'appliquent à l'information financière fournie dans les états financiers, ainsi qu'à l'information financière fournie par d'autres moyens. Il en va de même du coût, qui est une contrainte pesant de façon généralisée sur la capacité de l'entité comptable de fournir une information financière utile.

3. Evolution de l'IFAC :

Quant à l'IFAC qui a été créée en 1977 pour remplacer le comité (International Coordinating Committee of the Public Accounting Profession) qui anciennement s'occupait de la coordination de la profession sur le plan international et de l'organisation du congrès tous les cinq ans². Il regroupait alors les organisations professionnelles d'audit d'une soixantaine de pays et consacrait ses activités à la promotion de normes internationales d'audit ainsi qu'à la formation des auditeurs³. Il représente une organisation mondiale pour la profession de comptabilité consacrée à servir l'intérêt public en renforçant la profession et contribuant au développement de l'économie internationale. L'IFAC est composé de plus de 175 membres et associés dans plus de 130 pays et juridictions, représentant presque 3 millions dans la pratique comptable en plusieurs domaines⁴. Il a pour objet de promouvoir l'adaptation aux normes internationales en facilitant la coopération avec des organismes membres et servant d'un porte-parole de la profession internationale. Ses conseils mettent des normes internationales dans un certain nombre de domaines incluant l'audit, le contrôle de qualité, l'enseignement, la comptabilité du secteur public, l'assurance, et l'éthique pour des comptables professionnels⁵.

La fonction de l'IFAC inclut la promulgation des standards internationaux en Audit (ISA) par son indépendant l'IAASB. Le code déontologique pour les comptables professionnels de l'IFAC, publié par son conseil des standards indépendant, sert d'un modèle international. De

¹ Robert OBERT, (2011), « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB », Revue Française de Comptabilité, N°439, pp : 26-30.

² Peter Walton, (2003), « La normalisation comptable internationale : Origine, pratiques et enjeux », Revue française de gestion, n° 147, pp : 21-32.

³ Bernard COLASSE, (2004), « Harmonisation Comptable Internationale : De la résistible ascension de l'IASC/IASB », Gérer et Comprendre, N°75, pp : 30-41.

⁴ International Federation of Accountants, via le site web : www.ifac.org, consulté le 24/03/2016 à 20 :05.

⁵ La source leader mondial de contenu financier sur le Web Investopedia, via le site web : www.investopedia.com, consulté le 24/03/2016 à 19 : 21

plus l'IFAC, dispose aussi des conseils indépendants qui mettent des normes pour la comptabilité du secteur public et autres domaines¹. L'IFAC a longtemps reconnu comme référentiel fondamental pour protéger l'intérêt public, de développer, promouvoir et faire respecter les normes internationalement reconnues comme un moyen d'assurer la crédibilité d'informations sur lesquelles les investisseurs et d'autres parties prenantes dépendent². IFAC a été établi pour renforcer la profession de comptabilité mondiale dans l'intérêt public par³:

- Le développement de la qualité des normes internationales et supporter leur adoption et utilisation ;
- Faciliter la collaboration et coopération parmi ses organismes membres ;
- La collaboration et coopération avec d'autres organisations internationales ;
- Et servir comme porte-parole international de la profession de comptabilité.

La norme principale mettant les conseils d'IFAC inclut les suivants (tableau II-3) :

Tableau II-3: Les Conseils de l'IFAC et leur fonction

Organisme	Fonction
Le Conseil international des normes comptables du secteur public (IPSASB)	Il met des normes comptables internationales du secteur public pour l'utilisation par le secteur public.
Le Conseil international des normes d'Audit et d'Assurance (IAASB)	Il met et des normes internationales d'audit, des engagements d'assurance et des services liés.
Le conseil international des normes d'éducation comptable (IAESB)	Il développe les normes d'éducation et d'enseignement internationales.
Le conseil international des normes d'éthique pour les comptables (IESBA)	Développe le code déontologique international des comptables professionnels.
Conseil de surveillance d'intérêt public (PIOB)	Il surveille les activités mettant normes de l'IFAC, particulièrement en ce qui concerne l'audit, l'assurance, l'éthique et l'indépendance. Aussi il surveille les activités de conformité de l'IFAC.

Source : Centre de l'information financière IASPlus, via le site web : <http://www.iasplus.com>, consulté le 24/03/2016 à 22 : 00.

¹ Ready Ratios, Financial Analysis Software, Financial Analysis and Financial Statements, via le site web : www.readyratios.com/reference/education/international_federation_of_accountants_ifac.html , consulté le 23/03/2016 à 21:00.

² BDO, Réseau mondial en consultations et conseils financier, via le site web : www.bdo.ru/media/forum/ifac-background-information , consulté le 31/03/2016 à 20:00.

³ Site des comptables agréées en Irlande, via le site web : www.charteredaccountants.ie , consulté le 24/03/2016 à 21 :49.

L'IFAC soutient aussi l'IASB en ce qui concerne la mise en place de normes comptables international et cela s'apparait par les réformes qui ont été effectuées au niveau de sa structure :

-L'IFAC a réformé la mise en place des normes en 2003 : En novembre 2003, le conseil d'IFAC a approuvé un ensemble de reformes conçues à renforcer les processus mettant les normes internationales d'audit, réalisant la convergence aux standards internationales et assurent que la profession de la comptabilité internationale est sensible à l'intérêt public. Les réformes fournissent un processus de mise en place des normes plus transparentes avec un grand intérêt public. Toutefois, le conseil de surveillance d'intérêt public (PIOB) a été établi pour surveiller les activités mettant les normes de l'IFAC, particulièrement en ce qui concerne l'audit, l'assurance, l'éthique et l'indépendance. Le PIOB surveille aussi les activités de conformité de l'IFAC.

-La réforme de la gouvernance de l'IFAC en 2006 : En novembre 2006, l'IFAC a adopté des changements à sa structure de gouvernance qui ont été développés par un groupe de travail constitutionnel spécialisé et sujet du commentaire public. L'IFAC dispose d'autres groupes tels que¹ :

- Forum de Sociétés (FOF) et Commette transnational : lancé en janvier 2001 le FOF est une organisation des sociétés internationales qui exécutent les audits des états financiers qui sont ou peut être utilisées à travers des frontières nationales. Les membres du forum consentent volontairement à respecter certaines exigences incluant le fait de subir d'un examen de qualité indépendant global. L'engagement aux obligations de l'adhésion au forum contribue à la levée des normes de la pratique internationale d'audit dans l'intérêt des utilisateurs des services de la profession.

- IFACnet Base de Connaissance pour les Comptables dans les affaires : un site Web a la base de connaissance pour des comptables professionnels dans l'affaire, dont l'objectif est « Fournir un arrêt à l'accès aux articles de bord d'attaque, guide de bons pratique, outils et techniques pour les comptables employés dans le commerce, l'industrie, le secteur public, enseignement (éducation) et le secteur non lucratif». Ainsi, des informations sur la stratégie, la budgétisation et la planification. Gouvernance d'entreprise, gestion des risques et développement des professionnels.

-Forum International sur Développement de Comptabilité : un groupe de travail entre l'IFAC, le Comité de Bâle IOSCO, les grands Cabinets d'expertise comptable (OCDE, UNCTAD) et la Banque mondiale et les banques de développement régionales, qui a coulé de la crise de l'Asie orientale. Sa mission était d'améliorer la sécurité du marché, la transparence et la stabilité financière sur une base globale. Il a publié plusieurs études de convergence de GAAP national et IFRS, l'IFAD a complété son travail en 2002.

¹ International Federation of Accountants, via le site web : www.ifac.org , op.cit, consulté le 24/03/2016 à 20 :30.

II-2-2 : La normalisation facteur d'assurance qualité

Comme nous l'avons cité en haut, la normalisation de la comptabilité et de l'audit est venue pour fiabiliser l'information comptable et financière et rendre la mission d'audit externe plus efficace. En outre, la normalisation du contrôle interne répond aux mêmes besoins que celles de la normalisation de la comptabilité et de l'audit. Toutefois, il existe une forte relation entre le contrôle interne, la comptabilité et l'audit. Cette relation consiste à rendre l'information plus fiable et pertinente dans le but d'atteindre une information de qualité.

1. Normalisation du contrôle interne :

La normalisation du contrôle interne est envisagée par le référentiel COSO qui sert à accroître la qualité de l'information issue du dispositif de contrôle interne. Cette information est utilisée par l'auditeur externe pour formuler son opinion vis-à-vis les états financiers et les systèmes d'informations de l'entreprise.

1.1 : Le contrôle interne support du processus d'audit externe

Le contrôle interne représente un support d'audit financier, dans la mesure où ce dernier s'appuie sur un ensemble des dispositifs organisationnels visant à assurer la maîtrise de l'entreprise. Tandis que, le contrôle interne est un élément indirect de preuve, puisqu'un bon contrôle comptable doit en principe engendrer une bonne comptabilisation, qui devrait conduire à une certification sans réserve. Les référentiels du COSO montrent clairement que le contrôle interne est mis en perspective dans les techniques de management du risque¹. En outre, le commissaire aux comptes tout au long de sa mission, a le choix entre deux approches en ce qui concerne l'évaluation du contrôle interne pour fonder une opinion sur les états financiers :

-La première est l'approche par les risques de l'AASB, publiée par l'IFAC, dont elle privilégie les procédures du contrôle interne qui ont un impact sur le reporting financier ;

-La deuxième est l'approche selon COSO, en évaluant les procédures de contrôle interne de façon globale, mais non seulement en termes financiers, il s'agit de l'aspect opérationnel et stratégique du contrôle interne.

En effet, l'information comptable et financière repose sur les processus en amont qui permettent de transcrire des phénomènes économiques en informations comptables et financières, ces processus sont émis et contrôlés par le système de contrôle interne de l'entreprise. Le commissaire aux comptes lors sa mission doit avoir une connaissance sur le système du contrôle interne en le contrôlant, le vérifiant et l'évaluant pour confirmer la qualité de l'information financière issue par ce système.

¹ Henri BOUQUIN, (2008), « Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ? », Finance Contrôle Stratégie, vol. 11, hors série, juin 2008, pp : 177 - 191.

1.2 : Le contrôle interne outil de maîtrise des risques, de fiabilité et de transparence de l'information :

Les problématiques liées à la qualité du contrôle interne connaissent une évolution médiatique depuis le début des années 2000. Néanmoins, où s'était une suite des scandales financiers, aux Etats-Unis et Europe. Le sénateur américain Treadway présida une commission dont la mission était de répondre à la question suivante : « Comment faire pour maîtriser aux mieux ses activités ? ». Les résultats des travaux de cette commission dégagèrent le premier guide mondial, un référentiel en matière de contrôle interne¹, celui du COSO.

Le COSO, est un document de référence mondial en matière de contrôle interne visant à limiter les tentatives de fraudes dans les rapports financiers des entreprises. Ce référentiel de contrôle interne envisage les risques sous l'angle des menaces à l'atteinte des objectifs². Le COSO (1992), puis les propositions de l'IFACI pour l'AMF (2006), indiquent que le contrôle interne vise la qualité des informations financières et la cohérence entre les opérations et les politiques adoptées (efficacité des opérations, efficience de l'emploi des ressources, indique l'IFACI)³.

Les affaires Enron et Worldcom ont fortement ébranlé la confiance des investisseurs dans la transparence de l'information financière publiée dans les entreprises⁴. Après les scandales financiers des années 2000 qui ont secoué le monde des entreprises et les marchés, le législateur américain puis français avaient consacré, la loi SOX, Sabanes-Oxley act et celle sur la sécurité financière, LSF. En effet, les textes de loi de la SOX et la LSF ont pour but de résoudre les problèmes créés essentiellement par l'activité d'acteurs économiques globaux, ils s'appuient que les professionnels de la comptabilité doivent tenir comptes, de l'appartenance de ces acteurs à des professions nationales dont le mode de développement a été très différent d'un pays à l'autre⁵.

Aux États-Unis, la loi Sarbanes-Oxley du 30 juillet 2002 a pour principal objectif de pallier les défaillances apparues dans les affaires concernant les dirigeants, les auditeurs externes, les cabinets d'avocats et les analystes financiers. Dans le même esprit la loi de sécurité financière du 1er août 2003 a été promulguée pour répondre à la crise de confiance née Outre-Atlantique et relayée en France par des affaires comme Vivendi. Les deux lois se rejoignent sur la

¹ Benoît Pigé, (2011), **Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations**, De Boeck, Bruxelles, p : 30.

² Béatrice Ki-Zerbo, (2013), « Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : Comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne ? », *Audit & Contrôle internes*, n°215 - juin-juillet 2013, pp : 16-21.

³ Henri Bouquin, Michel Fiol, (2007), *Le contrôle de gestion : Repères perdus, Espaces à retrouver*, Comptabilité et Environnement, May 2007, France, pp : 01-19.

⁴ Laurent Cappelletti, (2004), *La normalisation du contrôle interne: Esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière*, 25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Normes et Mondialisation, Orléans 12-14 Mai 2004, p : 27.

⁵ Carlos Ramirez, (2003), « Du commissariat aux comptes à l'audit : Les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970 », *Actes de la recherche en sciences sociales*, 2003/1 (n° 146-147), pp : 62-79.

nécessité d'amélioration de la transparence de l'information financière. Elles reposent sur le constat que la fiabilité de cette information dépend de la fiabilité du contrôle interne¹.

Les dirigeants des sociétés cotées aux États-Unis doivent désormais s'engager sur la qualité du contrôle interne et s'assurer de l'accessibilité des informations opportunes diffusées aux marchés par l'intermédiaire d'un rapport². La conception du contrôle interne portée par la LSF est bien plus large que celle qui est présente dans la loi SOX. Le législateur français s'est refusé à limiter le contrôle interne à la revue des seules procédures relatives à l'information comptable et financière. Le contrôle interne auquel la LSF fait référence, renvoie à une perspective globale d'analyse des risques dans l'entreprise. Au-delà, La LSF laisse donc aux entreprises françaises une grande liberté dans l'appréciation du contenu du rapport³.

En 2004, le COSO II a été lancé, il a procuré aux sociétés un modèle de gestion intégrée des risques plus robuste, y compris le risque opérationnel, ce qui protège et améliore la valeur de l'entreprise en permettant l'identification, l'évaluation et la gestion des risques selon le niveau de risque qu'elle est prête à accepter⁴.

Le contrôle interne constitue une clé de voûte de la mission de commissariat aux comptes. L'entreprise d'abord dépende du contrôle interne en matière de maîtrise des coûts de transactions⁵, comme moyen de maîtrise des risques, ainsi comme facteur de fiabilité et de transparence de l'information financière et non financière. De cette raison, il est indispensable que sa normalisation devienne une préoccupation majeure.

1.3 : La normalisation du contrôle interne facteur de garantie de la fiabilité et la comparabilité de l'information financière

L'audit financier repose sur une certaine standardisation nationale et/ou internationale en s'appuyant sur des critères prédéfinis. Cependant, le critère est un indicateur susceptible de révéler le niveau de qualité d'un processus ou une procédure de contrôle interne, la normalisation en matière de contrôle interne est devenue indispensable parallèlement avec la normalisation de la comptabilité et de l'audit.

Une entité bien organisée peut favoriser la réussite de l'audit financier, dont contrôle interne constitue le pilier de cette organisation. Le contrôle interne comme nous l'avons défini en premier chapitre est un dispositif visant à organiser les activités et les procédures de l'entreprise. Néanmoins, chaque entreprise dispose d'un guide et d'un dispositif de contrôle interne visant à prévenir éventuel dysfonctionnement (financier, juridique, écologique,

¹ Laurent Cappelletti, (2006), « Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2006/1 (Tome 12), pp : 27-43.

² Bernard Gumb et Christine Noël-Lemaître, (2007), « Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/2 (Tome 13), p. 97-126.

³ Bernard Gumb et Christine Noël Lemaître, (2006), Le contrôle interne au travers des représentations que s'en font les dirigeants de Groupe du CAC 40 : Une étude exploratoire, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), May 2006, pp : 01-24.

⁴ Jaime Leonardo Henriques et Hanen Khemakhem, (2015), « Les meilleures pratiques en matière de gestion des risques opérationnels : une approche actuelle », Cahier de recherche 2015-04, juin 2015, pp : 01.19.

⁵ Ebondo. E et Pigé.B, (2001), « L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », Comptabilité Contrôle Audit, t.8, vol.2, pp : 51-67.

industriel, éthique,...), susceptible de porter une incidence sur les intérêts de l'entreprise et ses parties prenantes. Le référentiel COSO, a été le plus adopté sur l'échelle mondiale par les grandes sociétés multinationales. Par conséquent, des commissions nationales ont élaboré des référentiels plus adaptés à leur environnement (voir la prolifération des référentiels dans le tableau ci-dessous).

Tableau II-4 : Les composantes du contrôle interne selon les référentiels nationaux

<i>Référentiel</i>	<i>composantes</i>
COSO I	Un environnement de contrôle Une évaluation des risques Des activités de contrôle Une politique d'information et de communication Un pilotage
COSO II	= COSO I + La fixation des objectifs Une identification des événements Un traitement des risques
AMF	Une organisation La diffusion en interne d'informations pertinentes Un système visant à recenser et analyser les principaux risques Des activités de contrôle Une surveillance permanente
Turnbull	Les activités de contrôle Les processus d'information et de communication Les processus pour piloter et suivre l'efficacité du contrôle interne

Source : Benoît Pigé, (2011), op.cit, p : 32.

Aujourd'hui le COSO est actualisé, le COSO 2013 définit les éléments essentiels du contrôle interne au travers de 17 principes structurant. Toutefois, ces 17 principes sont liés des cinq (05) composantes du COSO version 1992, en définissant les éléments essentiels du contrôle interne¹.

¹ Pocket Guide, (2013), COSO 2013 : Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation, pwc, novembre 2013, p : 11.

La qualité du système de contrôle interne n'est généralement pas observable publiquement¹. par ailleurs, l'existence de normes en matière de contrôle interne peut diminuer les écarts de non contrôle. Le COSO, comme référentiel de norme sert à augmenter la qualité du dispositif du contrôle interne au sein des entreprises.

A ce stade, la normalisation du contrôle interne passe par une meilleure gouvernance des normes de contrôle interne, qui suppose la mise en place d'une structure à l'échelon international chargée de réfléchir et de faire adopter des normes de contrôle interne. Il existe un régulateur mondial celui de l'IAASB pour les normes d'audit et l'IASB pour les normes comptables. Une structure dédiée également aux normes de contrôle interne doit être envisagée pour combler le vide institutionnel. L'audit financier des entreprises cotées, l'intérêt des actionnaires, la prévention des dysfonctionnements ou des difficultés des entreprises devenues mondialisées ne peuvent plus être perçus à l'échelle d'un pays. Les référentiels du COSO pour le contrôle interne et de l'IAASB pour les normes ISA, utilisés partout dans le monde. Il convient d'envisager des solutions politiques et juridiques en matière de conflits des intérêts².

2. Qualité de l'audit et les IFRS

Les normes IFRS répondent aux besoins des utilisateurs en matière de qualité de l'information financière. De sa part l'auditeur externe lorsqu'il certifie les comptes mis à son audit s'appuie sur les règles et les principes définis par ces normes. Autrement dit, l'auditeur externe doit s'assurer de la bonne foi d'application des normes IFRS et le respect des règles et méthodes d'évaluation mises en œuvre au sens de ces normes. Dont l'objectif principal de l'utilisation des IFRS est de renforcer la qualité de l'information financière et de faciliter la formulation d'une opinion plus au moins exacte.

2.1. L'enjeu des normes IFRS

L'IASB devra résister à de nombreuses pressions qui se manifestent pour toujours plus d'interprétations, ou prétendues telles, qui traduisent des attitudes contradictoires de la part des préparateurs et des auditeurs³. Les normes sont constituées des règles et principes généraux, ces principes généraux correspondent aux hypothèses de base sur lesquelles reposent l'élaboration des états financiers, aux objectifs assignés à l'information financière au regard de son utilité pour les utilisateurs, et aux définitions des éléments contenus dans les états financiers⁴.

¹ Piot. C, (2008), « Les déterminants du délai de signature du rapport d'audit en France ». *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 14 (2), pp : 43-73.

² Benoît Pigé, *op.cit*, p : 34.

³ Gilbert GÉLARD, (2006), « Démarche normative et cadre conceptuel », *R.F.C.*, N° 393, Novembre 2006, pp : 35-39.

⁴ Christian HOARAU, (2008), « La gestion des résultats comptables : IFRS vs US GAAP », *R.F.C.*, n° 406, Janvier 2008, pp : 20-22.

Les objectifs des normes comptables et leurs attributs qualitatifs sont des questions de toute importance¹. La normalisation comptable internationale est bénéfique pour les entreprises, celles-ci préfèrent appliquer un référentiel comptable unique, ce qui facilite le reporting interne et l'audit². Les normes IAS/IFRS sont considérées comme des standards de reporting financier de haute qualité³. Sur le critère de la pertinence, les normes internationales aboutissent à des informations financières de meilleure qualité⁴. Par ailleurs, l'interdépendance des marchés financiers mondiaux comme élément principal qui a rendu nécessaire une harmonisation des règles comptables au niveau international. Cependant, les objectifs liés au développement de nouvelles normes ont été principalement⁵:

- d'améliorer la transparence et la comparabilité des états financiers élaborés par les sociétés cotées ;
- de permettre la comparaison d'entreprises de différents pays ;
- de faciliter la cotation boursière des entreprises sur les places du monde entier ;
- d'obtenir et restaurer la confiance des investisseurs ;
- d'offrir un référentiel comptable aux pays qui en sont dépourvus.

L'objectif principal est donc de créer un langage comptable unifié traduit par les normes comptables internationales, notamment pour les sociétés cotées. Aujourd'hui la majorité des pays du monde ont adopté les normes financière internationale IFRS, le principal but est d'avoir un système comptable d'un langage financier mondial applicable aux états financiers de toutes les entreprises de n'importe quel pays. Dans cette optique, les dirigeants sont censés d'adopter les normes internationales IAS/IFRS afin d'avoir accès à des ressources financières susceptibles d'alimenter la croissance de leur entreprise⁶.

De nombreuses recherches en comptabilité reposent sur la supposition que l'information comptable présentera une image fidèle de l'entreprise que les comptes n'auront pas été affectés par des mauvaises décisions de la part des dirigeants et responsables⁷. Les IFRS obéissent à la logique des montages institutionnels du discours qui n'est plus réduite à l'espace Etat-nation mais s'étend, avec la mondialisation, à la planète entière. Elles favorisent, ou tout au moins accompagnent, une économie financiarisée sans frontières et participent à l'expansionnisme gestionnaire orienté uniquement vers les besoins d'information des actionnaires et des investisseurs boursiers, ce reporting financier constitue un instrument de

¹ Mariam Boukari et Jacques Richard, (2007), « Les incidences comptables du passage des groupes français cotés aux IFRS », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2007/3 (Tome 13), pp : 155-169.

² Grégory HEEM, (2004), *Lire les états financiers en IFRS*, Editions d'Organisation, Paris, p : 11.

³ Daske, H. (2006), « Economic benefits of adopting IFRS or US GAAP. Have the expected costs of equity capital really decreased ? » *Journal of Business Finance and Accounting*, n° 33, pp : 329 -373.

⁴ Gaëlle Lenormand, Lionel Touchais, « Les IFRS améliorent-elles la qualité de l'information financière ? Approche par la value relevance », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2009/2 (Tome 15), pp : 145-163.

⁵ Stéphane BRUN, op.cit, p : 20.

⁶ Houda Affes et Antonello Callimaci, (2007), « Les déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales : choix financier ou opportunisme ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 13, pp : 149-166.

⁷ Schpper.K, (1989), « Commentary on earnings management », *Accounting Horizons*, Vol. 3, pp : 91-102.

contrôle et d'évaluation des décisions des dirigeants¹. En effet, la comptabilité financière IFRS démontre ainsi que tous les actifs de l'entreprise sont mis sous contrôle en vue de sécuriser les cash-flows de cette dernière². Ainsi que, la réglementation comptable internationale en matière d'IFRS portant sur les actifs incorporels a beaucoup évolué, tant sur le traitement du goodwill que sur celui des autres éléments incorporels identifiables (marques, frais de R&D...) ³. Au-delà, des nouveaux défis tant pour les dirigeants que pour l'auditeur externe.

D'un autre angle, plusieurs auteurs ont considéré que la qualité de l'audit peut être déterminée par la valeur des éléments comptables ne relevant pas de mouvements de trésorerie. Toutefois, les dirigeants peuvent changer d'autres mesures comptables comme le niveau des provisions, des amortissements, des régularisations de charges et de produits pour ajuster leur résultat comptable au niveau souhaité ou pour des raisons fiscales. En conséquent, le rôle de l'audit consisterait à limiter cette situation frauduleuse des dirigeants et responsables⁴.

Néanmoins, la gestion des résultats comptables doit être normalisée et conforme aux pratiques en vigueur, comme élément d'une meilleure information des dirigeants ou décideurs. Pratiquement, cette approche permet d'une mesure quantitative de la qualité d'audit, et en conséquence, elle facilite la réalisation des tests économétriques mettant en évidence les facteurs explicatifs supposés de la qualité d'audit. Ainsi, il se peut justifier la rotation des associés signataires des rapports d'audit et leurs durées de mandats où sont corrélées avec des montants élevés de charges ou de produits calculés⁵. Les normes IAS/IFRS améliorent le contenu informatif des données comptables⁶. Comme, il est possible de justifier, l'amélioration de la qualité de l'information financière parallèlement un allongement du mandat de l'auditeur, prenant en compte l'information comptables par les investisseurs financiers⁷.

2.2. Le besoin d'audit en matière des états financiers :

Les IFRS sont accusés de privilégier les investisseurs et faciliter leur prise de décision, puisqu'ils sont toujours à la recherche d'informations récentes⁸. L'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont formé, en 2003, un groupe de travail commun, sous nomination «Joint International Group»(JIG) en vue

¹ Christian Hoarau et Robert Teller, (2007), « IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/3 (Tome 13), pp : 3-20.

² Pascal Kerebel, (2009), **Management des risques Inclus secteurs Banque et Assurance**, EYROLLES Editions d'Organisation, Paris, p : 18.

³ Corinne Bessieux-Ollier et Élisabeth Walliser, (2007), « La transition et le bilan de la première application en France des normes IFRS : le cas des incorporels », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/3 (Tome 13), pp : 219-245.

⁴ Dechow.P.M and al, (1995), « Detecting earning management », The Accounting Review, n°70, pp : 193-225.

⁵ Carey.P and Simnett.R, (2006), « Audit partner tenure and audit quality », Accounting Review, n°81 (03), pp : 653-676.

⁶ Schipper, K. (2005), « The Introduction of International Accounting Standards in Europe : Implications for International Convergence », European Accounting Review, n° 14 (1), pp : 101-126.

⁷ Ghosh.A and Moon.D, (2005), « Auditor tenure and perceptions of audit quality », The Accountings Review, n° 80 (02), pp : 585-612.

⁸ Bernard Raffournier, (2007), « Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/3 (Tome 13), pp : 21-41.

d'améliorer la communication et la présentation des états financiers. Ce projet originellement nommé «Performance Reporting: Reporting Comprehensive income» a pour objet: « d'établir des normes sur la présentation de l'information afin d'améliorer l'utilité de cette information et donc de mieux évaluer les performances financières et la situation financière d'une entité »¹.

On retient donc, que les normes IFRS serrent à améliorer la qualité de l'information financière qui est à l'origine de la prise de décision par les dirigeants. Ainsi, ils servent à l'adoption d'une performance financière de la part de l'entreprise. Notamment, avec l'apparition de la notion du business model dans les textes IFRS (IFRS 9 et autres normes). Le «business model» en IFRS 9 requiert qu'un actif financier soit reclassé d'une rubrique à une autre si le modèle économique de l'entreprise est modifié, un changement qui est considéré par le normalisateur comme rare en pratique. C'est-à-dire que la même transaction devrait être traitée différemment selon le business model de l'entité et le lien entre le business model d'une part, la comptabilisation et l'évaluation, d'autre part, améliore l'information financière². Ce nouveau concept porte un impact sur la qualité de l'information financière et sur la performance de l'entité dont l'auditeur externe doit dans la mesure d'examiner la pertinence de l'information financière qui risque de perdre sa comparabilité.

Selon le cadre conceptuel de l'IASB en 2008³, concernant l'amélioration de l'information financière retient la vérifiabilité comme caractéristique qualitative auxiliaire, elle est définie comme : « la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter. La vérifiabilité suppose que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus général, quoique pas nécessairement complet, sur l'un ou l'autre des points suivants :

- que l'information dépeint sans erreur ou biais significatif les phénomènes économiques qu'elle prétend présenter ;
- qu'une méthode de comptabilisation ou d'évaluation appropriée a été appliquée sans erreur, biais ou parti pris significatif ».

Cependant, la vérifiabilité consiste à deux critères, à savoir :

Le premier critère est relatif de la notion économique, il s'agit donc de l'évolution du cadre conceptuel classique de l'audit où ce dernier est considéré comme outil de réduction de l'asymétrie de l'information, celui-ci n'a pas pour vocation de s'assurer que l'information est pertinente économiquement mais seulement qu'elle répond aux normes en vigueur, alors que, la pertinence n'est pas liée à l'audit lui-même mais aux normes sous-jacentes.

¹ Olivier Ramond et al, (2007), « Résultat et performance financière en normes IFRS : Quel est le contenu informatif du comprehensive income ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/3 (Tome 13), pp : 129-154.

² Robert OBERT, (2014), « Le rôle du business model dans les états financiers », Revue Française de Comptabilité, N°473, Février 2014, pp : 12-16.

³ IASB, 2008, Cadre conceptuel amélioré de l'information financière, via le site : www.iasb.org/standards, consulté le 03/02/2016.

Traditionnellement dans la notion d'audit, l'information comptable et financière est élaborée au niveau des services de comptabilité de l'entreprise et sous la responsabilité des dirigeants. Le rôle de l'auditeur est de s'assurer que cette information est réelle, exhaustive et respecte les normes en vigueur. Etant donnée, l'auditeur est une personne étrangère au processus, il ne s'interroge pas de sa pertinence par rapport au phénomène économique mais juste de s'assurer qu'elle répond aux normes exigées.

2.3. IFRS : Coût historique ou juste valeur ?

Dans ce contexte, la comptabilisation au coût historique permettait à l'audit de conserver une certaine distance à l'objet, là où les enregistrements comptables pouvaient être rapportés à des transactions physiquement identifiées (par exemple bon de commande, bon de livraison, contrat de transport, contrat de location,...) et à des valorisations historiquement datées et approuvées (par exemple facture). De ce fait, les systèmes normatifs comptables traditionnels, reposant sur un « principe transactionnel »¹. D'ailleurs le coût historique est un symbole de la prudence, mais il est largement remis en cause par l'introduction de la juste valeur comme méthode d'évaluation des actifs et passifs².

Dans ce sens, de nombreux experts et praticiens de la comptabilité sont, bien sûr, conscients des lacunes et des insuffisances de la « convention coût historique », même si elle a l'avantage incontestable d'avoir été éprouvée par la pratique³. Avec l'apparition de la juste valeur le constat est changé et un nouveau concept est mis en cause. La juste valeur est perçue actuellement comme la valeur qui apparaît la plus pertinente pour les utilisateurs de l'information⁴. D'abord, la juste valeur est définie par les IFRS comme étant : « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale »⁵. La juste valeur est définie par la norme IFRS 13 « évaluation de la juste valeur », cette norme s'applique à la détermination de la juste valeur des actifs, des passifs et des instruments de capitaux propres de l'entité. Elle exclut de son champ les normes IAS 17 sur les locations et IFRS 2 sur les paiements en actions, même si les deux textes font référence à la juste valeur. Elle ne s'applique pas non plus à des concepts de valeur voisins de la juste valeur, tels que la valeur nette de réalisation ou la valeur d'utilité⁶.

¹ Sandrine Boulerne et Jean-Michel Sahut, (2010), « Les normes IFRS ont-elles amélioré le contenu informationnel des immatériels ? Le cas des entreprises françaises cotées », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2010/1 (Tome 16), pp : 7-32.

² Samira Demaria et Dominique Dufour, (2007), « Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/3 (Tome 13), pp : 195-218.

³ Robert Telle et Samira Demaria, (2006), « L'évaluation des immobilisations corporelles et des immeubles de placement en IFRS : La convention coût historique va-t-elle résister à la juste valeur ? », Revue Française de Comptabilité, Ed. comptables-Malesherbes, 2006, mars n°(386), pp : 40-44.

⁴ Sophie Giordano-Spring et Monique Lacroix, (2007), « Juste valeur et reporting de la performance : débats conceptuels et théoriques », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/3 (Tome 13), pp : 77-95.

⁵ Sylvie MARCHAL et al, (2007), L'impact des normes IFRS sur les données comptables des groupes français cotés, Bulletin de la Banque de France N° 163, Juillet 2007, pp : 27-42.

⁶ Benoît LEBRUN, (2011), « La norme IFRS 13 sur l'évaluation à la juste valeur », Revue Française de Comptabilité, N°444, pp : 03-04.

Dans un marché actif, la juste valeur équivaut au cours observé. En l'absence de marché actif, la juste valeur est une estimation de la valeur utilisée. À cet égard, le FASB distingue trois niveaux¹ :

- l'utilisation des cours du marché pour des actifs ou des passifs identiques dans des marchés actifs, lorsque cette information est disponible (valeurs à la cote) ;
- si aucun cours du marché n'est disponible pour des actifs ou des passifs identiques, l'utilisation de cours du marché d'actifs ou de passifs similaires (substituts du marché) ;
- si aucun cours du marché n'est disponible pour des actifs ou des passifs identiques ou similaires, ou ne peut être établi objectivement, l'utilisation de la méthode des bénéfices ou des flux de trésorerie futurs actualisés ou de techniques d'évaluation.

Selon Bernard Colasse (2011), l'évaluation à la juste valeur est désignée comme la source de difficultés techniques au cœur du référentiel IAS-IFRS². Dans ce contexte, l'utilisation de la juste valeur représente qu'une option que les entreprises sont libres de ne pas retenir³, puisque ce type d'évaluation ne concerne qu'un nombre limité d'actifs et de passifs⁴. L'évaluation en juste valeur est susceptible d'améliorer l'information comptable sur trois points⁵:

- La juste valeur donnerait aux actionnaires une image plus fidèle de l'entreprise, grâce à une meilleure évaluation du patrimoine. L'exemple le plus évident, révélateur du fondement conceptuel de la juste valeur, est celui des titres financiers. Si un titre financier risqué correspond à un flux de trésorerie moyen actualisé de valeur V au moment de l'achat et s'échange donc au prix V, pourquoi ce titre correspondrait-il au même flux de trésorerie un an plus tard, après que de nouvelles informations relatives à la conjoncture ont été révélées ? La valeur du titre, correspondant à son prix d'échange, doit être réévaluée en permanence afin que soient prises en compte de nouvelles informations. Cette possibilité existe d'ailleurs dans la comptabilité française mais seulement dans le cas de pertes latentes censées durables.

- Les documents comptables donneraient une image plus précise des risques auxquels l'entreprise est exposée : L'évaluation à la juste valeur révélerait la « vraie » valeur des actifs et passifs. Il s'agit alors d'inscrire les actifs et passifs au bilan à leur valeur instantanée, à savoir le prix courant de marché ou bien son estimation modélisée. Ces valeurs sont censées refléter l'ensemble de l'information disponible au moment de l'établissement des comptes. Ce point est particulièrement délicat pour les nouveaux produits financiers, car leur prix varie fortement au cours du temps, reflétant au moins en partie l'appréciation collective sur les risques associés au produit. Par ailleurs, l'évolution de la valeur instantanée est en outre

¹ Han Donker, (2005), « La comptabilité à la juste valeur », CGA magazine, tiré du numéro Septembre-Octobre 2005, via le site web : <http://www.cga-canada.org>, consulté le 29/02/2016 à 21:50.

² Colasse. B, (2011), « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », Comptabilité-Contrôle-Audit, n° 17(1), pp : 157-174.

³ BALL R, (2006), «International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors», Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum, pp : 5-27.

⁴ DUMONTIER P et B. RAFFOURNIER, (2005), «L'application des IFRS ou l'importance croissante de la juste valeur en comptabilité», Banque & Marchés, n° 79, pp : 51-57.

⁵ Vincent BIGNON et al, (2004), « Une analyse économique de la « juste valeur » : l'évolution des principes comptables dans la réglementation européenne », Centre Cournot, Prisme N°4 mars 2004, pp : 05-37.

censée permettre une meilleure appréciation du risque de faillite. Dès lors, les choix de portefeuille des investisseurs seraient facilités par le caractère plus informatif des comptes. En retour, la divulgation périodique de cette information est censée exercer une plus grande discipline sur le comportement des entreprises face aux risques.

- La juste valeur donnerait une image plus sincère en réduisant la marge de manœuvre dans l'établissement du résultat de l'entreprise. La comptabilité aiderait ainsi le contrôle externe de la part des actionnaires et des marchés financiers, qui deviendraient les acteurs de référence.

Selon le cadre conceptuel de l'IASB, la comptabilité doit prendre en compte les phénomènes économiques dans le processus comptable (principe de prééminence à la réalité économique sur l'apparence juridique). Ce nouveau principe de comptabilité a modifié l'esprit et le rapport de l'auditeur¹, il s'agit donc que l'information comptable et financière prenne en considération les phénomènes économiques dans son ensemble. Par ailleurs, l'un des intérêts du référentiel IFRS pour les lecteurs des états financiers est de favoriser une comparabilité des informations financières².

Par conséquent, l'audit comporte un aspect de plus en plus subjectif portant sur une question variable avec une dimension temporelle et complexe à appréhender dans les états financiers marqués par la rupture et l'arrêtés des comptes. Dans cette situation, l'auditeur n'est pas considéré comme étant un spécialiste observant la pertinence d'un enregistrement comptable à distance et sans affectation personnelle³. Cependant, l'auditeur peut être considéré comme un producteur des états financiers⁴. Souvent, les préparateurs des états financiers cherchent savoir l'opinion de l'auditeur avant l'établissement final des comptes, alors dans cette situation l'audit fait l'objet d'une discussion sur le choix comptable de représentation des phénomènes économiques.

Le deuxième critère est celui de l'application des méthodes comptables appropriées, il cerne la vérifiabilité dans un contexte normatif⁵. Selon ce critère, il s'agit donc de choisir une méthode de comptabilisation ou d'évaluation tout en évitant les erreurs significatives dans la mesure du respect de la norme en vigueur, il est nécessaire d'utiliser la méthode exigé par la cette norme comme le cas de l'information comptable et financière dans le cadre des IFRS.

La révision comptable a pour objectif de détecter toutes erreurs possibles de se produire dans une approche d'audit par les risques par le commissaire aux comptes. Car, tout risque précédant est principalement lié à une erreur ou une fraude comme indiqué dans la première section de ce chapitre. Dans ce passage, il est indispensable de mentionner le rôle de

¹ Nelson.M.W and al, (2002), « Evidence from auditors about managers and auditors earnings management decisions », *The Accounting Review*, n°77 (sup), pp : 175-202.

² Charlotte Disle et Christine Noël-Lemaître, (2007), « La révolution des normes IFRS : Une convergence de la comptabilité vers la finance ? », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2007/2 (n°224-225), pp : 17-27.

³ Lee.T.A and al, (2008), « The dominant senior manager and the reasonably careful, skillful and cautious auditor », *Critical Perspectives on Accounting*, n°19, pp : 677-711.

⁴ Brown.R and Tarca.A, (2005), « A commentary on issues relating to the enforcement of International Financial Reporting Standards in The EU », *European Accounting Review*, n°14 (01), pp : 181-212.

⁵ Hogdon.C and al, (2009), « Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice : New evidence on the importance of the statutory audit », *The International Journal of Accounting*, n°44, pp : 33-55.

l'auditeur externe à la réussite de la révélation des anomalies, erreurs, omission et fraudes lors sa mission. En effet, l'application des normes en tant que critère d'application de la technique, peut faire l'objet puisque la comptabilité comme technique pouvait se maintenir, par conséquent l'audit des états financiers pouvait apparaître comme outil de contrôle d'application de cette technique selon les normes exigées.

Le principe de la juste valeur ressorti des normes IFRS, a changé le caractère de la comptabilité comme instrument subjectif prenant en considération les phénomènes économique¹. Cependant, la référence à l'évaluation en juste valeur dans des contextes très différents (par exemple, entrée d'actifs ou de passifs dans le patrimoine, regroupements d'entreprises, réévaluation à la clôture de l'exercice, tests de dépréciation) a encouragé la mise en œuvre de politiques comptables actives au sein de l'entreprise². Dans le cas où la technique et la norme ne suffisent pas la caractérisation des enregistrements comptables, il est nécessairement recommandé de s'appuyer sur le jugement professionnel de l'auditeur externe.

La comptabilité n'est pas un modèle exact, mais une technique par laquelle on rend compte de processus économiques complexes, et l'humain est au cœur du processus comptable³. La prise en compte des phénomènes économiques est donc primordiale, mais aussi il est de plus en plus important d'intégrer une autre dimension complémentaire celle de trouver des solutions techniques susceptibles d'assurer la fidélité des phénomènes économique considérés et leur représentation par le biais de la transparence du processus d'élaboration des solutions par le cabinet d'audit en rendant confiance aux autres parties prenantes.

Coté audit, l'application du principe de la juste valeur se diffère totalement par rapport à celui du coût historique⁴ et cela peut avoir un effet sur la structure de la mission d'audit elle-même, par ailleurs la question sur le coût historique dépend du rôle et de la fonction de l'auditeur⁵. Dans le cas du coût historique, l'approche d'audit consistera à identifier les procédures du contrôle interne qui garantissent les enregistrements comptables sur la base du prix historiquement constaté. En revanche, dans le cas de la juste valeur, il est nécessaire de vérifier non seulement la conformité de l'enregistrement comptable avec la valorisation en juste valeur, mais aussi de s'assurer de la conformité des conditions de réalisation des transactions. C'est-à-dire, avoir recours aux conditions et circonstance du marché des transactions, au-delà du jugement professionnel de l'auditeur externe.

¹ Chiapello.E, (2005), « Les normes comptables comme institution de capitalisme : Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 », Sociologie du travail, n°47, pp : 362-382.

² Jean-François Casta et Olivier Ramond, (2009), « Politique comptable des entreprises », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Article n°86, mars 2009, pp : 1151-1165.

³ Gilbert Gelard et Benoît Pigé, (2011), « Normalisation comptable internationale et légitimité - Commentaires sur Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2011/3 (Tome 17), pp : 85-99.

⁴ Casta.J.F et Colasse.B, (2001), **Juste valeur : Enjeux techniques et politiques**, Economica, Paris, pp : 167-177.

⁵ Knechel.W.R, (2007), « the business risk audit : Origins, Obstacles and opportunities », Accounting, Organizations and Society, n°32, pp : 383-408.

En conséquence, on retient que la juste valeur n'est pas seulement un principe ou une norme à vérifier par le commissaire aux comptes, mais elle peut avoir des dimensions éthiques et sociétales donc la qualité de l'audit est en milieu.

3. La qualité et la normalisation d'audit externe (ISA)

L'auditeur externe lors sa mission d'audit s'appuie sur des normes qui organisent et définissent les modalités de son exercice, dans ce contexte il peut s'appuyer sur trois types de normes :

1. Les normes d'audit reconnues et mises en place par l'ordre professionnel des experts-comptables du pays où il exerce sa mission ;
2. Les normes reconnues dans le pays où sont implantés des ordres professionnels de longue date (France, Etats-Unis...) ou bien des normes reconnues régionalement comme par exemple dans l'union européenne ;
3. Les normes internationales d'audit (ISA, International Standards On Auditing)

Il est important donc, de distinguer entre trois types de normes différentes. De cette manière, si l'auditeur a le choix, il est toujours préférable d'avoir recours aux normes internationales d'audit.

3.1. Histoire et développement des normes ISA

L'IAASB¹, Conseil International de Normalisation d'Audit et d'Assurance est un organisme de normalisation indépendant qui sert à l'intérêt public en mettant des normes internationales de haute qualité pour l'audit, l'assurance et d'autres domaines liés, ainsi en facilitant leur adoption et mise en œuvre. De cette manière, l'IAASB a amélioré la qualité et la cohérence de la pratique d'audit dans le monde entier en renforçant la confiance publique en audit de façon globale et de la profession d'assurance.

La base pour un ensemble de normes international pour l'audit a commencé en 1969 par la publication d'un certain nombre de rapports se concentrant sur la profession de l'audit international par un groupe d'étude des comptables internationaux, en comparant la situation au Canada, le Royaume-Uni et les Etats-Unis. Quelques années plus tard, l'établissement du Comité de Normes Comptables International en 1973 a produit beaucoup d'appels d'un organisme semblable à être installé sur le front d'audit².

Ces nombreux appels étaient un argument bien fait des recherches de Maurice Moonitz³, le Directeur de Recherche Comptable à AICPA, dans son livre en 1978 « les Normes Internationales d'Audit » qui expose le cas pour un ensemble de normes et continuant à recommander l'établissement d'un comité de normalisation d'audit international (IAudSC). Le titre de Moonitz était utile dans la comparaison de la situation dans le monde entier avant

¹ The International Auditing and Assurance Standards Board, via le site web : www.iaasb.org , consulté le 31/03/2016 à 10 :00.

² Site des experts comptables dans le monde entier, via le site web : www.icaew.com , consulté le 01/04/2016 à 11 :00

³ Idem.

l'adoption d'un ensemble de normes internationales et dans l'identification des appels de diverses normes internationales à cette époque.

A la fin des années 1970 le Conseil de Fédération Internationale de Comptables (IFAC) a créé le Comité International de Pratiques d'Audit (IAPC).

Entre 1980 et 1991 l'IAPC avait publié des directives internationales d'audit (IAG) complétant à ceux-ci. A l'époque l'IAPC a exposé des normes nationales d'audit et des services liés publiés dans plusieurs pays qui se différencient à la forme et au fond. L'IAPC prend connaissance de tels documents et différences, et à la lumière d'une telle connaissance, a publié les normes ISA, qui sont destinées à l'acceptation internationale. La première norme internationale d'audit ISA a été publiée en 1991 et ceci est resté la série jusqu'à présent.

En 2002, l'IAPC a été renommé par le Conseil International de Normalisation d'Audit et d'Assurance (IAASB). L'adhésion de l'organisation a été élargie pour inclure des non-auditeurs. Le premier Janvier 2003, l'IAASB a rendu disponible le texte intégral des normes internationales d'audit gratuitement sur son site web. Par la suite, le 21 Mai 2003 la Commission Européenne avait publié la communication en renforçant l'audit statutaire dans l'union européenne et a identifié l'exigence d'utiliser les normes ISA pour tous les audits statutaires de l'union européenne de 2005 en avant, comme priorité à court terme. La communication a été publiée avec la sortie de presse d'audit de comptes des entreprises ; la commission expose dix (10) priorités afin l'amélioration de la qualité et la protection des investisseurs. Le 6 Mai 2004 le Conseil de Pratiques d'Audit (APB, remplacé par le Conseil d'Audit et d'Assurance en juillet 2012) au Royaume-Uni avait publié un communiqué de presse annonçant leur intention d'adopter les normes internationales d'audit (ISA) publié par l'IAASB. Le 22 Décembre 2004, l'APB avait publié des normes internationales d'audit (ISA) pour le Royaume-Uni et l'Irlande, ces normes sont appliquées à tous les audits d'états financiers.

En 2009, l'IAASB, a complété un projet connu sous le nom « Projet de Clarté » pour mettre à jour et reformater les normes internationales d'audit (ISA) et chercher à améliorer la compréhensibilité des normes ISA et les rendre plus compatibles avec des cadres réglementaires, y compris les directives statutaires d'audit de la communauté européenne. Ces ISA clarifiées sont disponibles au Centre de Clarté IAASB. Ainsi, l'APB avait publié des nouvelles ISA pour le Royaume-Uni et l'Irlande en 2009 qui incorporent les ISA clarifiées publiées par l'IAASB. Cependant, l'IAASB a publié un Diagramme de l'adoption des normes ISA qui montre où ces normes ont été adoptées ou utilisées autrement comme la base de normes nationales. L'ensemble final des normes clarifiées comprend 36 normes internationales en audit (ISA) et une norme internationale sur le contrôle de qualité (ISQC 1)¹, de la manière suivante :

-16 normes contenant des exigences nouvelles et révisées,

- 20 normes qui ont été rédigé de nouveau pour appliquer les nouvelles conventions et refléter les questions de clarté générales seulement, y compris la nouvelle norme ISQC 1.

¹ The International Auditing and Assurance Standards Board, op.cit, consulté le 31/03/2016 à 14 :00.

La norme ISQC1, est une norme internationale sur le contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques et d'autres missions d'assurance et de services connexes.

Les normes internationales d'audit (ISA) sont classifiées par numéro à trois chiffres, l'ensemble des normes ISA clarifiées sont organisées en huit (08) séries, de la série 200 à la série 800 elles comprennent les suivants :

-le cadre conceptuel de ces normes, édicté par la norme ISA 200, lequel définit notamment la notion du « risque d'audit »,

-les normes ISA opérationnelles : au nombre de 35 normes, numérotés de ISA 210 à ISA 810.

Ainsi, l'IFAC a développé d'autres séries de normes, les ISAEs qui sont relatives à l'information financière, les ISRSs destinées pour les missions contractuelles et les ISQCs applicables à toutes les missions. Comme il a aussi publié un code d'éthique pour la profession comptable. Egalement, en Septembre 2004 l'IFAC a publié un rapport intitulé : « Challenges Convergence to IFRS and ISAs », dans une initiative afin de mettre en exergue les difficultés rencontrées concernant les normes, ainsi la préparation et la formation des utilisateurs et préparateurs des états financiers que des auditeurs et professionnels¹.

3.2. Le rapport normes ISA et qualité d'audit externe :

Les normes d'audit externe ISA, sont des normes internationales en vue de renforcer la confiance en matière d'audit des états financiers. L'IAASB présente un cadre de référence de qualité d'audit externe, il décrit les intrants, les processus et les extrants qui contribuent à la qualité des audits d'états financiers au niveau de la mission, du cabinet d'audit et du pays.

Le cadre précise que, dans un audit d'états financiers, l'objectif de l'auditeur externe est de se former une opinion, sur la base des éléments probants suffisants et appropriés qu'il a recueillis, quant au fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives et de délivrer un rapport qui reflète ses constatations. Selon ce cadre, l'audit sera vraisemblablement un audit de qualité s'il est réalisé par une équipe de mission qui ²:

-fait preuve de valeurs, d'une éthique et d'une attitude appropriées;

-a les connaissances, les compétences et l'expérience requises et dispose d'un délai suffisant pour réaliser les travaux d'audit;

-applique un processus d'audit et des procédures de contrôle qualité rigoureux qui sont conformes aux textes légaux et réglementaires ainsi qu'aux normes applicables;

-produit des rapports utiles en temps opportun;

-entretient un dialogue approprié avec les parties prenantes pertinentes.

¹ GERARD VALIN, op.cit, p : 151.

² L'IAASB, (2013), A Framework for Audit Quality, IFAC, p : 10.

En effet, au sein du référentiel ISA, on distingue deux normes se rapportant directement à la qualité de l'audit, il s'agit de la norme ISQC1 et de la norme ISA 220, cette dernière norme étant complémentaire de la première car elle s'applique à l'audit financier alors que la norme ISQC1 est applicable également aux autres missions d'assurance et aux services connexes. On peut dire que La norme ISA 220 est complémentaire de la norme ISQC1 car elle applique en fait les principes généraux de cette norme au cas particulier de l'audit financier¹.

Le contrôle qualité selon la norme ISA 220 est que l'auditeur mette en œuvre, au niveau de la mission, les procédures de contrôle qualité de nature à lui fournir l'assurance raisonnable que²:

- l'audit est conforme aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
- le rapport délivré par l'auditeur est approprié aux circonstances.

La norme ISQC1 consiste à la responsabilité qui incombe au cabinet de mettre en place et de maintenir son système de contrôle qualité pour les missions d'audit. Ce système comporte des politiques et procédures couvrant chacun des éléments suivants³ :

- responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet;
- règles de déontologie pertinentes;
- acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques;
- ressources humaines;
- réalisation des missions;
- suivi.

Parmi les exigences du contrôle qualité selon cette norme, il s'agit des responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits, règles de déontologie pertinentes, acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit, affectation à l'équipe de mission, réalisation de la mission, suivi et documentation.

La qualité de l'audit externe dépend de l'utilisation des normes ISA et leur amélioration par rapport à d'autres exigences particulières, ainsi l'harmonisation avec les normes comptables internationales et ceux de reporting financier (IAS/IFRS). En outre, l'application des normes ISA est devenue de plus en plus nécessaire, la mise en place de ces normes de qualité émis par l'IFAC répond à l'intérêt public et les parties prenantes.

¹ Marine Portal, (2010), La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, pp : 01-31.

² Norme ISA 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers, paragraphe 06, via le site web : <http://www.nifccanada.ca> , consulté le 02/03/2016 à 18 :00.

³ Ibid, paragraphe A1.

II-2-3 : La normalisation de la profession comptable en Algérie (SCF) :

La normalisation en Algérie est subdivisée en deux volets stratégiques, le premier est l'adoption des normes IAS/IFRS et le deuxième celui des normes d'audit NAA. L'adoption des normes IAS/IFRS se traduit par l'harmonisation comptable envisagée par la transition du plan comptable national (PCN) au système comptable financier (SCF) inspiré des normes IAS/IFRS afin de répondre aux mêmes objectifs de ces normes. Ainsi, l'Algérie a adopté des normes d'audit nommées normes d'audit algériennes (NAA) pour les mêmes raisons des normes internationales d'audit (ISA) et qui sont d'ailleurs inspirées par celles-ci.

1. L'adoption des IFRS à travers le SCF

Au début des années 60 et après l'indépendance, l'Algérie était toujours dépendante d'un système comptable français celui du PCG et c'était le cas de la plupart des autres pays africains francophones des anciennes colonies françaises¹. Avec la globalisation financière, les systèmes comptables nationaux ont atteint leur limite, car aujourd'hui il est nécessaire d'avoir une approche du risque entreprise à une échelle mondiale. Aujourd'hui les capitaux, les marchés et les entreprises sont internationaux et ne peuvent donc s'accommoder que d'une comptabilité qui est bâtie sur des règles et des principes internationaux reconnus et admis de tous². A partir de ces implications de mondialisation et développement des marchés financiers, une normalisation comptable est nécessaire pour les entreprises algériennes. En effet, la normalisation comptable a pour objet d'établir des règles communes dans le but est d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs³.

L'harmonisation comptable est un processus institutionnel ayant pour objet mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales à travers les différents pays du monde et par conséquent de faciliter la comparaison des états comptables produits par leurs entreprises⁴. Toutefois, l'harmonisation comptable constitue une forme atténuée de la normalisation comptable, car cette dernière vise à unifier les normes et les pratiques comptables au sein d'un même espace géographique. Contrairement, à l'harmonisation comptable autorise une diversité de pratiques comptable⁵ dépassant les frontières territoriales.

L'Algérie sur une longue période s'appuyait sur le plan comptable nationale (PCN), qui jusqu'à l'adoption du SCF n'était qu'un simple modèle de comptabilité que devrait se conformer la pratique. Ce plan comptable national de 1975 a concrètement montré ses limites en ne répondant que partiellement aux nouvelles problématiques comptables induites par le

¹ G n vive CAUSSE, (2002), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG : Son influence dans les pays d'Afrique francophone », Revue africaine de gestion, N 0, Septembre 2002, pp : 01-16.

² Nacer-Eddine Sadi, 2011, **Innovations comptables internationales et analyses des  tats financiers : Référentiel français et international IAS/IFRS**, Presses universitaires de Grenoble, France, p : 14-15.

³ Christian Hoarau, (2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », Revue française de gestion, 2003/6 (né 147), pp : 33-47.

⁴ Colasse. B, (2000), « Harmonisation comptable internationale », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, pp : 757-769.

⁵ Djamel KHOUATRA, (2004), La normalisation comptable entre un modèle anglo-saxon et modèle continental: le cas de la Roumanie pays en transition vers l'économie de marché, conférence Normes et mondialisation, France, pp : 01-30.

nouvel environnement économique et institutionnel¹. De même, l'Algérie depuis les années 80 et les nombreuses réformes dirigées par le FMI, ainsi que la période de transition en économie de marché a créé un cadre juridique et économique en pleine mutation donnant lieu à une réforme profonde en matière de comptabilité.

La réforme comptable en Algérie est traduite par l'adoption d'un nouveau système comptable financier pour la première fois inspiré des normes IAS/IFRS, dont le but est de fiabiliser l'information financière contenue dans les états financiers. L'harmonisation comptable qui a été établie par l'IASB restait compatible avec des dispositions plus détaillées prises par certains pays ou par une nécessaire adaptation aux circonstances nationales. En Algérie, Le Conseil national de la Comptabilité (CNC) a inspiré les normes internationales IAS/IFRS pour effectuer ses propres normes et améliorer sa comptabilité, ainsi que la qualité des états financiers par la création du nouveau système comptable financier, régi par la loi 07-11 en 2007. Cette harmonisation lui permet l'ouverture de l'économie nationale et la stimulation des investissements étrangers directs (IDE).

2. La création du SCF

En effet, plusieurs études ont montré que l'adoption des IAS/IFRS est plus restrictive en matière de choix comptables et que les entreprises qui les utilisent rencontrent des standards de divulgation plus élevés que les normes locales. Cette amélioration de la divulgation conduit à une réduction de l'asymétrie de l'information². Le SCF a été promulgué par la loi 11/07 du 25/11/2007, son application a été fixée initialement pour l'an 2009 puis reportée sur demande des utilisateurs au 01/01/2010 par de l'ordonnance 08-02 du 24/07/2007 portant la loi de finance complémentaire de l'année 2008³. La loi 11/07 a abrogé toutes les dispositions contraires et notamment l'ordonnance 35/75 du 25/04/1975 portant plan comptable national⁴ et cela à compter de la date d'entrée de la loi 11/07 en vigueur.

Le SCF 2007, est officiellement appliqué à partir du janvier 2010 dans les entreprises algériennes après son report en 2009. Ce nouveau référentiel devrait répondre à l'attente de la profession qui est appelée à trouver des solutions souvent novatrices, face aux mutations que connaît le contexte économique, social, juridique, fiscal en Algérie⁵. Le système comptable

¹ Nacer Eddine Sadi, (2012), Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, Communication au congrès AFC, Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France, pp : 01-30.

² Saidatou Dicko et Hanen Khemakhem, (2008), L'impact attendu de l'adoption des IAS/IFRS sur le marché financier français, La Comptabilité le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, May 2008, France, pp : 01-20.

³ Ordonnance n°08-02 du 24 juillet 2008 portant loi de finances complémentaires pour 2008, article n° 62, JO n°42 du 27 juillet 2008, p : 16.

⁴ La loi 07- 11 du novembre 2007 portant système comptable financier, article n°42, JO n°74 du 25/11/2007, p : 06.

⁵ Kaddouri Amar et Admane Mrizek, (2013), Problématique d'Application du Système Comptable Financier Algérien sur les Entreprises Algériennes, Colloque Nationale : Réalité et Perspectives du Système Comptable Financier dans les PME en Algérie les journées 05-06/05/2013, Université d'El Oued, pp : 01-13.

financier, est système flexible qui s'adapte aux changements économiques et financiers internationaux. Il comprend dans son ensemble deux parties fondamentales¹ :

- La première partie : traite du cadre conceptuel, de l'organisation de la comptabilité, des règles d'évaluation et des états financiers ;
- La deuxième partie : porte sur la nomenclature et le fonctionnement des comptes.

Il comporte plusieurs implications positives du fait qu'il²:

- Propose des solutions techniques à l'enregistrement comptable d'opérations ou de transactions non traitées par le PCN ;
- Apporte plus de transparence et de fiabilité dans les comptes et dans l'information financière qu'ils véhiculent, ce qui renforcera la crédibilité des Entreprises ;
- Permet une meilleure comparabilité dans le temps et dans l'espace des situations financières ;
- Constituera une occasion pour les Entreprises d'améliorer leur organisation interne et la qualité de leur communication avec les parties prenantes à l'information financière ;
- Encouragera l'investissement du fait d'une meilleure lisibilité des comptes par les analystes financiers et les investisseurs ;
- Favorisera l'émergence d'un marché financier tout en assurant la fluidité des capitaux ;
- Améliorera le portefeuille des banques du fait de la production par les entreprises de situations plus transparentes ;
- Facilitera le contrôle des comptes qui s'appuiera désormais sur des concepts et des règles clairement définis ;
- Impose l'application par les entreprises de normes comptables internationalement reconnues, obligeant à une meilleure transparence des comptes, ce qui constitue une mesure de sécurité financière participant à l'instauration (ou la restauration) de la confiance.

¹ OULD AMER Smail, (2010), « La normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier », Revue des Sciences Économiques et de Gestion, n°10 (2010), pp : 27-43.

² Amel BENYEKHLEF, (2010), « Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale », Revue du chercheur, N°08/2010, pp : 25-38.

II-2-4 : La normalisation de la profession d'audit externe en Algérie (NAA):

Pour améliorer la mission d'audit externe, l'Algérie a adopté des normes d'audit inspirées des normes internationales d'audit (ISA). Les normes algériennes d'audit (NAA) ont été publiées en nombre de quatre (04) premières normes en attendant la suite de l'adoption des autres normes d'audit.

1. Préparation pour l'adoption des normes d'audit algériennes (NAA):

Après avoir promulgué la loi 07/11, relative au système comptable financier (SCF), l'Algérie a adopté officiellement les normes comptables internationales (IAS/IFRS), qui sont à partir du 1er janvier 2010.

Toutefois, une équivoque qui se pose au niveau de la profession de commissariat aux comptes et de l'audit en matière de la crédibilité de l'audit légal effectué actuellement par les professionnels sur des états financiers élaborés selon le référentiel SCF adopté des normes IFRS.

La profession d'audit et jusqu'à aujourd'hui s'exerce à partir des normes nationales d'audit non standardisées adoptées en 1991 suivant la loi 91/08. Néanmoins, la comptabilité est standardisée selon un référentiel international celui des IFRS, et d'ailleurs les normes IAS/IFRS ainsi que les normes internationales d'audit ISA ce sont deux référentiels qui se complètent. Cette divergence nous conduit alors d'en penser à l'adoption de ces normes qui émises par l'IFAC, qui assurent des règles d'éthique, contrôle de qualité, et d'autres concepts relatives à la mission d'assurance.

Aujourd'hui, la profession comptable en Algérie est affectée par deux (02) lois principales, à savoir :

-la loi 07-11 relative au système comptable financier (SCF) qui intègre le référentiel international IFRS;

-et la loi 01-10 relative à la profession comptable qui organise cette profession et définit les responsabilités des professionnels.

Une situation critique, une nouvelle loi parallèlement avec la promulgation d'un nouveau système comptable financier qui répond à un référentiel international, alors que la loi encadrant la profession d'audit consiste à une réglementation nationale et loin de faire part des normes internationales d'audit ISA.

Dans cette mesure, l'Ordre des experts comptable algérien a demandé une adhésion à l'IFAC afin d'adopter les normes internationales d'audit ISA au référentiel national comme une initiative de la normalisation de la profession d'audit.

Les normes ISA ont fait l'objet de transposition en Algérie. De ce fait, L'Algérie a récemment publié des nouvelles normes d'audit inspirées des normes internationales d'audit ISA à travers une autre nomination plus appropriée (NAA : Normes Algériennes d'Audit), ces normes sont

nées de la décision du Monsieur le Ministre des Finances portant la décision N° 02 du 04 Février 2016. La décision concerne les premières normes NAA, il s'agit des suivants ¹:

- NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit ;
- NAA 505 : Confirmations externes ;
- NAA 560 : Evènements postérieures à la clôture ;
- NAA 580 : Déclarations écrites.

2. Le contenu des premières normes NAA :

L'Algérie a adopté quatre (04) normes d'audit, il s'agit des normes suivantes : NAA 210, NAA 505, NAA 560, NAA 580. Dans l'attente de l'adoption des autres normes qui suivent.

-NAA 210 (Accord sur les termes des missions d'audit) : Cette norme traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit dans toutes les missions d'audit des états financiers (complets ou partiels) et les missions connexes, ainsi le cas particulier de l'audit des petites entités².

Il s'agit donc, de s'assurer de la réunion de certaines conditions préalables à l'audit définis dans la lettre de mission, ainsi que l'existence d'une compréhension réciproque entre le CAC et la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise³.

L'auditeur doit s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies et notamment que ⁴:

- Le référentiel comptable à appliquer est acceptable au regard des caractéristiques de l'entité et de l'objectif de ses états financiers,
- La direction reconnaît, comprend et assume ses responsabilités en ce qui concerne l'établissement et la présentation sincère des états financiers ;
- La direction considère nécessaire la mise en place d'un système de contrôle interne efficace;
- La direction n'opposera aucune limite ni restriction aux vérifications et contrôles à opérer, nécessaires à l'accomplissement de la mission ;

L'auditeur ne pourra pas exprimer une opinion sur les états financiers si ces conditions préalables ne sont pas réunies. Dans une même perspective, les termes de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit contenant ⁵:

¹ Ordre National des Experts Comptables, via le site web : <http://www.cn-onec.dz> , consulté le 18/03/2016 à 21 :00.

² NAA 210, Accord sur les termes des missions d'audit, paragraphe n° 01-02, via le site web : <http://www.cn-onec.dz/images/NAA-210.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.

³ NAA 210, ibid, paragraphe n° 05.

⁴ NAA 210, ibid, paragraphe n° 07.

⁵ NAA 210, op.cit, paragraphe n° 09.

- L'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers,
- Les responsabilités de l'auditeur,
- Les responsabilités de la direction,
- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers,
- La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement ainsi que le planning et la réalisation de l'audit.
- La prise en compte des risques dans la mission d'audit quoi qu'il soit risque inhérent, de non détection ou lié au contrôle interne.
- D'autres termes relatives à la direction de l'entreprise qu'elle doit les fournir à l'auditeur.

De plus de ces principaux termes, il existe d'autres termes plus spécifiques aux audits récurrents, les modalités de modification des termes de la mission dans le cadre d'une mission d'audit contractuel, avec ainsi un modèle de lettre de mission pour les commissaires aux comptes.

-NAA 505 (Confirmations externes)¹ : Cette norme traite l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants. D'abord, la confirmation externe est un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers (clients, fournisseurs, autres...) sur support papier, électronique ou autre.

Donc cette norme permet d'obtenir la confirmation externe de l'existence, l'exactitude et l'exhaustivité des dettes fournisseurs, des créances clients, des litiges en cours recensés auprès des avocats, des soldes bancaires, ainsi que la liste des engagements contractés auprès des établissements bancaires.

Cette norme a défini deux (02) formes de confirmation externe, à savoir :

- La demande de confirmation positive (expresse): qui est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur,
- La demande de confirmation négative (tacite): qui est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur.

Les procédures de confirmation externe selon cette norme sont :

- Déterminer les informations à demander les soldes de comptes, les termes d'accords, etc.
- sélectionner les tiers appropriés à confirmer

¹ NAA 505, Confirmations externes, via le site web : <http://www.cn-onec.dz/images/NAA505.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.

- concevoir les demandes de confirmation, qui précisent que les réponses doivent lui être retournées directement.
- procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que leur suivi.

Ainsi que, d'autres facteurs sont à prendre en compte lors de la conception d'une demande de confirmation comprennent généralement:

- les assertions visées ;
- les risques d'anomalies significatives spécifiques identifiés;
- la forme et la présentation de la demande ;
- l'expérience acquise antérieurement;
- le mode de transmission;

En cas où la direction refuse lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit :

- s'enquérir des raisons du refus de la direction et du caractère raisonnable de ces raisons.
- évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.
- mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives.

En ce qui concerne les résultats des procédures de confirmation externe, la norme donne quelques précisions sur certains points à considérer lors de l'analyse des résultats de ces procédures, il s'agit des cas de non fiabilité des réponses, les cas de non réponses, les cas qui nécessitent une confirmation expresse et les cas de divergences.

-NAA 560 (Evènements postérieurs à la clôture) : Cette norme traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers¹. Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des comptes²:

- Entre la date des états financiers (date de clôture) et la date du rapport de l'auditeur ;
- Après la date de son rapport, jusqu'à la date d'approbation des états financiers par l'organe délibérant.

Les objectifs de l'auditeur dans le cadre de cette norme sont³ :

¹ NAA 560, Evènements postérieurs à la clôture, paragraphe n° 01, via le site web : <http://www.cn-ONEC.dz/images/NAA-560.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.

² NAA 560, ibid, paragraphe n° 02.

³ NAA 560, op.cit, paragraphe n° 03.

- de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les événements survenus entre la date des états financiers (date de clôture) et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ;
- traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport.

Ainsi que cette norme définit d'autres diligences requises en matière des événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur, des faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit jusqu'à la date d'approbation des états financiers et des faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

-NAA 580 (Déclarations écrites) : Cette norme traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction dans un audit des états financiers¹.

Les déclarations écrites sont les informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, elles sont considérées comme des éléments probants².

Les objectifs de l'auditeur en matière de cette norme sont les suivants³:

- obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur ;
- conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites si l'auditeur l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes NAA; et
- répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction ou à la situation dans laquelle la direction ne fournit pas les déclarations demandées par l'auditeur.

Cette norme a défini aussi d'autres modalités des diligences requises, essentiellement : les déclarations écrites demandées aux dirigeants, les déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction, d'autres déclarations écrites spécifiques, les dates et périodes couvertes par les déclarations écrites, la formes des déclarations écrites (cette norme a décrit un modèle en la matière).

Ainsi qu'en cas de doute envers la fiabilité des déclarations écrites, c'est-à-dire lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou encore concernant l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur

¹ NAA 580, Déclarations écrites, paragraphe n° 01, via le site web : <http://www.cn-onec.dz/images/NAA-580.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.

² NAA 580, ibid, paragraphe n° 03.

³ NAA 580, ibid, paragraphe n° 05.

leur mise en place, il doit déterminer l'incidence que peuvent avoir de tels doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général¹.

3. Etat de comparaison NAA/ISA :

Le contenu des quatre (04) première normes algériennes NAA est inspiré du celui des normes internationales ISA. Quoique, il existe quelques points qui sont en communs et d'autres n'ont pas été envisagés par les présentes normes NAA. Dans ce sens, le tableau ci-dessous présente une comparaison entre les normes algériennes NAA et celles internationales ISA en vue d'établir un état de rapprochement entre les deux référentiels :

Tableau II-5 : Comparaison entre les normes NAA et ISA

Norme NAA	Norme ISA	Points communs
NAA 210 Accord sur les termes des missions d'audit	ISA 210 Accord sur les termes des missions d'audit	- le champ d'application, -les objectifs, -les conditions préalables à un audit -l'accord sur les termes de la mission d'audit, -les audits récurrents (non complets), - la modification des termes de la mission dans le cadre d'une mission d'audit dans le contexte contractuel ou mission limitée.
NAA 505 Confirmations externes	ISA 505 Confirmations externes	-le champ d'application, -les procédures de confirmation externe, -les résultats des procédures de confirmation externe, -la détermination des éléments probants, -les confirmations négatives.
NAA 560 Evènements postérieures à la clôture	ISA 560 Evènements postérieures à la clôture	-le champ d'application, -les évènements postérieurs à la clôture dans leur ensemble, -les objectifs, -les mêmes diligences requises.
NAA 580 Déclarations écrites	ISA580 Déclarations écrites	-le champ d'application, -la même définition des déclarations écrites, -les mêmes objectifs, -les mêmes diligences requises.

Source : conception personnelle, composée et proposée par l'auteur.

Selon le tableau en haut, l'élaboration des normes algériennes d'audit NAA a été réalisée par rapport à la plupart des exigences contenues dans les normes internationales d'audit ISA. Toutefois, il existe certaines particularités relatives au cas de la profession en Algérie, ainsi que certains aspects n'ont pas été pris en considération telles qu'ils sont dans les normes ISA.

¹ NAA 580, op.cit, paragraphe n° 13.

De façon générale, ces normes algériennes d'audit représentent que des premières normes qui sont entrées en vigueur, alors qu'à travers leur application en terrain par les professionnels qui fait l'objet de leur jugement. Néanmoins, il reste encore beaucoup de normes à adopter dans l'avenir en vue d'améliorer le service d'audit et sa qualité au-delà de la qualité d'audit externe. En fin, nous pouvons dire que cette adoption des premières normes d'audit officielles permet au CAC une bonne conduite de ses missions de certification des comptes et donne lieu à changement radical dans le milieu des professionnels. Car, l'application de ces normes exige une telle maîtrise et compétence, ainsi demande de changer l'état d'esprit comptable et faire disparaître les anciennes pratiques traditionnelles. L'harmonisation en matière des normes ISA est une opportunité d'évolution pour les professionnels afin d'imposer leur savoir-faire et leur compétence dans le domaine d'audit, comme elle ouvre la porte à la concurrencer des cabinets d'ordre international, en raison de leur forte connexion vis-à-vis les normes ISA.

II-3 : Les indicateurs de la qualité d'audit externe :

La qualité d'audit est une notion assez complexe, de nombreuses études ont été consacrées afin de déterminer le sens et les variables relatifs à la qualité d'audit. Cette partie vise à définir la notion de la qualité d'audit selon la pratique professionnelle et littérature afin de cerner les différentes composantes formulant la qualité d'audit externe.

II-3-1: La notion de la qualité d'audit externe

La mission du réviseur des comptes consiste à vérifier les comptes annuels afin de s'assurer qu'ils sont conformes à la loi et aux statuts ainsi qu'aux principes définis par le conseil d'administration en matière d'évaluation et de présentation. Soucieux de la qualité du service qu'il rend à son client, le réviseur délivre plus qu'une attestation de conformité : il est le garant d'une présentation optimale des états financiers. Ces derniers, lorsqu'ils sont clairs et faciles à lire, renforcent la confiance des destinataires : actionnaires, membres du conseil d'administration, créanciers et autres partenaires d'affaires. Dûment attestés par l'organe de révision, les comptes annuels gagnent alors en pertinence¹.

A partir de cette logique, nous pouvons donc poser la question, quel est la définition de la qualité d'audit externe ? Quels sont ces indicateurs ? Quel rôle pour le commissaire aux comptes ?

Ces questions débute la compréhension du phénomène qualité d'audit externe, qui a écoulé l'ancre des chercheurs dans la dernière décennie à travers l'apparition des scandales financiers des entreprises internationales. La qualité d'audit externe prend une dimension comportementale et humaine, il s'agit donc beaucoup plus de tenir compte de l'éthique du commissaire aux comptes. Selon le code déontologique français, sept (07) principes

¹ Jean-Frédéric Braillard, (2011), « La révision des comptes : source de valeur ajoutée ! Ou comment maximiser les rapports entre l'entreprise et son réviseur », magazine BDO, ZOOM 1 /2011, pp : 04-07.

fondamentaux du comportement du commissaire aux comptes sont exigés par les articles respectivement article 03, 04, 05, 06, 07, 08 et 09, à savoir¹ :

-l'intégrité : Le Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui pourrait l'exposer à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

-l'impartialité : le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale lors l'exercice de sa mission. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

-l'indépendance : Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

-le règlement des conflits d'intérêt : Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflits d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

-la compétence : Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient en permanence un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie, et qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié. Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour effectuer lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis.

-la confraternité : Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession. Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie.

-la discrétion : Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui

¹ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, (2009), **Comptabilité et Audit : MANUEL et APPLICATIONS**, DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, pp : 573-574.

concernent des personnes à l'égard de qui il n'a pas de mission légale. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

Dans ce contexte, le rôle de l'auditeur quant à la certification des états financiers est de garantir une information financière de haute qualité à l'égard de toutes les parties prenantes. Ces dernières, se soucient du comportement de l'auditeur externe, ainsi de sa compétence vis-à-vis sa responsabilité de vérification et de contrôle des comptes élaborés par les responsables au sein de l'entreprise.

Les scandales financiers des grandes entreprises internationales au début des années 2000, ont fait preuve de l'incompétence des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit marqué par la chute du cabinet d'audit international « Arthur Andersen » suite à une malversation des comptes au niveau de la société auditée Enron¹.

1. Qualité d'audit externe : Quelle définition ?

La qualité d'audit est étant placée en surveillance après la série des scandales financiers des sociétés anonymes comme Enron, WorldCom, Xerox et Adelphia, l'écoulement de ces sociétés géantes avaient provoqué une crise de confiance dans le travail des auditeurs².

La qualité de l'audit externe est un concept complexe. Plusieurs chercheurs entre théoriciens et professionnels consacrent leurs travaux à la recherche de ce que signifie un audit qualité³. En général, un audit de qualité est le résultat de réduire l'effet d'existence d'anomalies et d'échecs⁴. Etant cette complexité du concept de la qualité d'audit externe, la qualité d'audit repose donc sur plusieurs paramètres qui font l'objet du niveau de qualité d'audit externe. En ce qui concerne l'audit des états financiers, la complexité de la notion de qualité a été renforcée par la transformation des normes comptables internationales (IFRS), ainsi que les normes de la profession d'audit externe (ISA). A travers cette normalisation, l'audit financier a été caractérisé par une forte évolution⁵.

L'objectif principal de la qualité d'audit est de résoudre les problèmes de l'asymétrie de l'information et essentiellement pour résoudre les coûts d'agence entre deux acteurs où l'un dispose les informations auxquelles l'autre n'a pas accès. Donc, le rôle fondamental de l'audit externe consiste à garantir la fiabilité de l'information fournie par l'acteur disposant la connaissance vers l'autre qui désire accéder cette connaissance⁶. L'influence sur la qualité

¹ Robert R. Moeller, (2004), **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**, John Wiley & Sons, Inc, CANADA, p : 10.

² LEE Teck-Heang et Azham Md. Ali, (2008), « The evolution of auditing: An analysis of the historical development », *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.4, N°12 (Serial No.43) , pp : 01-08.

³ Francis, J.R, (2004), « What do we know about audit quality? », *The British Accounting Review*, vol. 36, pp : 345-368.

⁴ George-Silviu Cordoş and Melinda-Timea Fülöp, (2015), « Understanding audit reporting changes : Introduction of Key Audit Matters », *Accounting and Management Information Systems*, vol. 14, N°1, pp : 128-152.

⁵ Mihalios.D et Eleftheria.G, (2007), « Changes and implications in the auditing procedure from the implementation of International Accounting Standards and Financial Reporting Standards », *Review of Economic Sciences*, N°11, p : 81-92.

⁶ Jensen.M.C et Meckling.W.H, (1976), « Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, N°3, pp : 305-360.

d'audit est déterminée par deux facteurs: la compétence et l'indépendance¹. De Angelo (1981), a défini la qualité de l'audit comme : « la probabilité jointe et évaluée par le marché qu'un auditeur va simultanément découvrir une anomalie significative dans le système comptable de l'auditée et rendre compte de cette anomalie significative »². Cette définition donne lieu à deux critères sur la qualité de l'audit celui de la compétence technique de l'auditeur par sa capacité de détecter des erreurs significatifs dans les états financiers et l'autre de son indépendance vis-à-vis l'entreprise auditée.

L'objectif de l'audit financier est de réduire l'incertitude et fiabiliser l'information financière, mais cela ne peut être réalisé que par l'existence d'une certaine qualité humaines et professionnelles de l'auditeur externe. Néanmoins, la qualité de l'audit ne s'appréhende pas uniquement à travers le comportement du commissaire aux comptes et son éthique principalement : la compétence et l'indépendance mais aussi d'autres critères sont envisagés, il s'agit de la qualité du processus d'audit lui-même³, et sur le jugement professionnel de l'auditeur. En effet, plusieurs recherches empiriques ont démontré d'autres critères qui peuvent être comme variables de la qualité de l'audit externe ceux du cabinet d'audit⁴ et de l'équipe de travail d'audit. Cependant, une dimension qui repose sur la compétence et l'indépendance⁵ d'une part, et parallèlement liée à d'autres paramètres ceux de l'environnement économique, juridique et normatif d'autre part. L'indépendance et la compétence sont deux qualités interdépendantes. L'indépendance sans compétence influe sur la qualité de la mission de l'auditeur, or, la compétence sans indépendance influe sur l'image de l'auditeur et la réunion des deux qualités résulte la confiance de l'investisseur⁶.

2. La qualité d'audit externe : littérature professionnelle

Le PCAOB, a défini la qualité d'audit externe comme : « les besoins des investisseurs à des audits indépendants et fiables et des fortes communications du comité d'audit »⁷. L'IAASB dans son cadre conceptuel a défini la qualité d'audit⁸, que les auditeurs sont responsables de la qualité des audits individuels et devraient avoir pour but d'assurer que la qualité des audits est systématiquement exécutée. Un audit qualité va probablement être réalisé quand l'opinion de l'auditeur sur les états financiers est comptée sur une preuve suffisante et appropriée, l'audit est toutefois obtenu par un ensemble d'engagement affectant le commissaire aux comptes, à savoir :

¹ Stephen. G and al, (2001), « SEC Auditor Independence Requirements », Accounting Horizons Vol 15, N° 4, December 2001, pp : 373-386.

² DeAngelo.L.E, (1981), « Auditor size and audit quality », Journal of Accounting and Economics, N°3, (December 1981), pp : 183-199.

³ Robson.K, and al, (2007), « Transforming audit technologies : Business risk audit methodologies and the audit field, Accounting », Organizations and Society, N° 32, pp : 409-438.

⁴ Lennox.C.S, 1999, Audit Quality and Auditor Size : An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses, Journal of Business Finance & Accounting, N° 26, pp : 779-805.

⁵ Windsor.C et Warming-Rasmussen.B, (2009), « The rise of regulatory capitalisme and the decline of auditor independence : A critical and experimental examination of auditor's conflicts of interests », Critical Perspectives on Accountig, N° 20, pp : 267-288.

⁶ M.ZAATRI, (2013), Le Trio Indépendance, Compétence et Confiance, Communication à la deuxième assises, Oran-Algérie, le 04-05 Mai 2013, pp : 01-34.

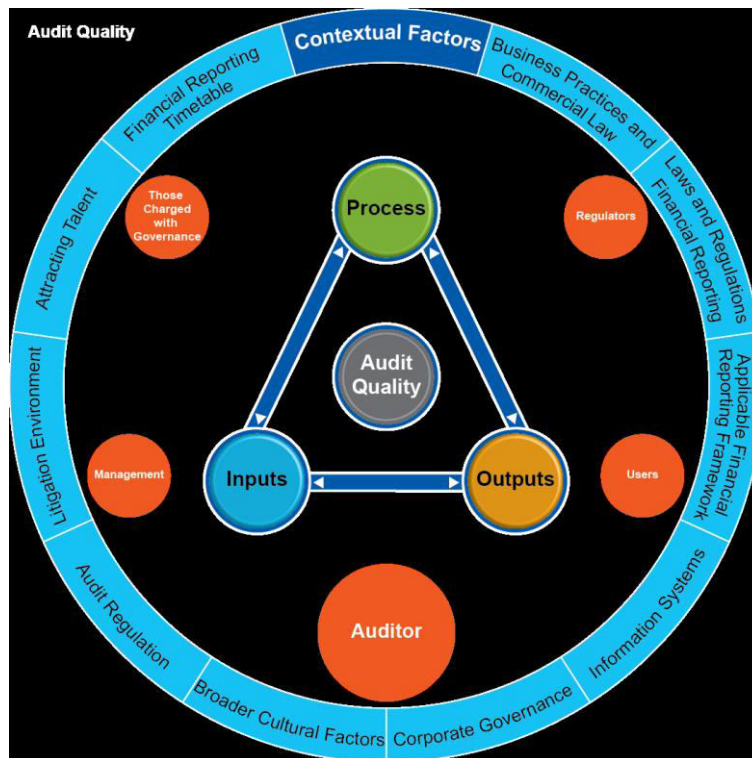
⁷ PCAOB, (2013), Standing Advisory Group Meeting : Discussion-Audit Quality Indicators, May 15-16, 2013, p : 03. Via le site web : <https://pcaobus.org> , consulté le 11/08/2016 à 18 :0.

⁸ L'IAASB, (2013), op.cit, p : 18.

- Exposer des valeurs appropriées, éthique et attitudes ;
- Soit bien informé, expérimenté et avoir suffisamment du temps pour exécuter le travail d'audit ;
- Appliquer un processus d'audit rigoureux et un contrôle qualité des procédures ;
- Fournir des valeurs et rapports opportuns ;
- Interagir convenablement avec les différentes parties prenantes.

A partir de cette définition, la qualité d'audit est obtenue à travers plusieurs paramètres ceux qui concernent le commissaire aux comptes (indépendance et compétence), ceux qui concernent la mission d'audit externe (le processus d'audit) et autres qui concernent l'ensemble des parties prenantes tant à l'interne qu'à l'externe. La qualité d'audit est résumée selon le cadre conceptuel de l'IAASB dans le schéma ci-dessous :

Figure II-2 : Cadre conceptuel de la qualité d'audit



Source : l'IAASB, (2014), A Framework for Audit Quality , IFAC, p : 03.

Selon le schéma ci-dessus, la qualité d'audit englobe les éléments clés qui créent un environnement maximisant la probabilité que les audits de qualité sont exécutés sur une base cohérente. Les éléments du cadre conceptuel sont : les entrants (inputs), le processus (process), les sortants (outputs), les interactions et les facteurs contextuels ¹ :

¹ L'IAASB, (2014), ibid, p : 05. (Traduit et modifié par l'auteur).

-Les inputs : ce sont les qualités de l'auditeur essentiellement : les valeurs, l'éthique, les bonnes attitudes, la connaissance, l'expérience et la gestion du temps d'audit.

-Le processus : consiste à appliquer un processus d'audit rigoureux, contrôler la qualité des procédures, respecter les lois, règlement et normes applicables.

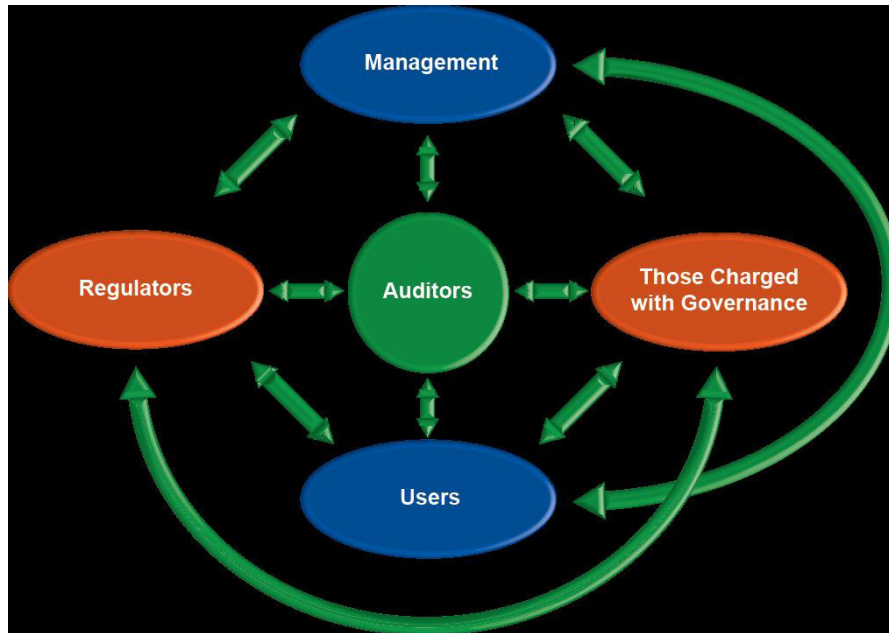
-Les outputs : la qualité d'audit résultante des outputs est utile et opportune, incluant : l'auditeur, le cabinet d'audit, l'entité et les régulateurs d'audit. Aussi, les outputs incluent les rapports et les informations qui sont formellement préparées et présentées par une partie à l'autre.

-Les facteurs contextuels : dans ce sens, les audits qualité impliquent les auditeurs qui répondent correctement aux facteurs contextuels. Les facteurs contextuels sont décrits comme ayant du potentiel pour avoir un impact sur la nature et la qualité du reporting financier. Ces facteurs influencent directement ou indirectement la qualité du reporting financier, donc de la qualité de l'audit, ces facteurs sont les suivants :

- Procédures de gestion et droit commercial ;
- Lois et règlements relatifs aux états financiers ;
- Le cadre conceptuel des états financiers ;
- Le système d'informations ;
- Gouvernance d'entreprise
- Calendrier d'audit ;
- les vastes facteurs culturels ;
- Règlement d'audit ;
- Environnement litige ;
- Talent et attractivité ;

L'interaction : la qualité d'audit est d'impliquer des auditeurs interagissant correctement avec les différentes parties prenantes comme indiqué dans le schéma ci-dessous, à savoir :

- Les auditeurs ;
- Les managers ;
- Les chargés de gouvernance (gouverneurs) ;
- les utilisateurs ;
- Les régulateurs.

Figure II-3 : Interactions auditeurs et parties prenantes

Source : L'IAASB, (2014), op.cit, p : 05.

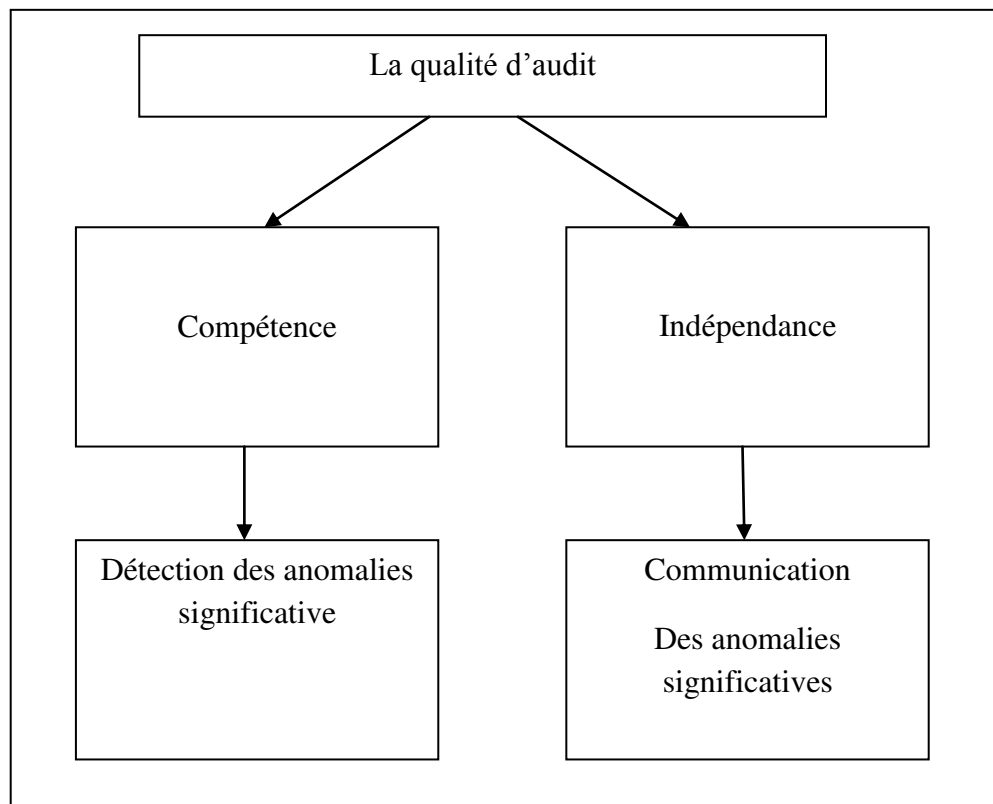
Ces interactions, y compris les communications tant formelles qu'informelles, seront influencées par le contexte dans lequel l'audit est exécuté et permettre à une relation dynamique entre les inputs et les outputs. Tandis que chaque partie prenante est séparée dans l'enchaînement, cela joue un rôle très important à l'obtention d'un rapport financier de haute qualité, la façon dont les parties prenantes interagissent peut avoir un impact particulier sur la qualité d'audit.

II-3-2 : L'indépendance et la compétence en tant que déterminants de la qualité d'audit externe

L'auditeur a pour mission d'une part de déceler les éventuelles erreurs significatives dans les états financiers et d'autre part de les révéler. Dans ce contexte, deux (02) conditions sont donc nécessaires à la réalisation d'un bon audit. Il s'agit que l'auditeur soit suffisamment compétent pour identifier les erreurs et (par exemple qu'il ait une bonne connaissance des règles en vigueur) et qu'il soit suffisamment indépendant pour les divulguer (en particulier, qu'il n'y ait pas de conflits d'intérêt entre sa mission et l'entreprise qu'il audite)¹.

Ces deux composantes reviennent de la définition fondatrice de DeAngelo sur la qualité d'audit. Cette dernière a défini deux aspects quant à la qualité d'audit : l'indépendance et la compétence de l'auditeur externe (figure II-4).

Figure II-4 : La qualité d'audit selon De Angelo



Source : conception personnelle, composée et proposée par l'auteur, inspirée de DeAngelo.

L'indépendance est un concept un peu complexe à constater, selon De Angelo (1981), l'indépendance de l'auditeur consiste sa capacité à communiquer en toute liberté une anomalie significative détectée dans les états financiers de l'entreprise audité. Or, La compétence est liée de la capacité technique et technologique du CAC.

¹ Cédric Lesage, (2010), Indépendance et compétence des auditeurs, article en ligne, via le site web : <http://www.hec.fr>, consulté le 14/08/2016 à 17h00.

Selon Watts & Zimmerman (1986), la qualité d'audit consiste à deux composantes, la compétence de l'auditeur à détecter des erreurs ou irrégularités à travers la comptabilité et l'indépendance de l'auditeur pour rapporter et communiquer leur existence dans son opinion¹. A travers cette littérature, on distingue pour la qualité d'audit deux composantes principales : l'indépendance de l'auditeur et sa compétence :

1. L'indépendance de l'auditeur externe :

Les recherches ont conclu que l'indépendance de l'auditeur est très difficile mesurer. Généralement l'indépendance constitue un état d'esprit qui ne pourrait être garantie avec des strictes dispositions légales². L'indépendance recouvre l'indépendance d'esprit et l'indépendance en apparence³ :

L'indépendance d'esprit : consiste sur l'état d'esprit qui permet au professionnel d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences susceptibles de compromettre son jugement professionnel, lui permettant ainsi d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique.

L'indépendance en apparence : est la nécessité d'éviter les faits et circonstances qui seraient si significatifs qu'un tiers raisonnable et informé, mesurant tous les faits et circonstances spécifiques, jugerait que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit ont été compromis.

Cependant, la littérature et la réglementation distingue deux (02) dimension d'indépendance : indépendance réelle et indépendance perçue. L'indépendance réelle une indépendance mentale ou bien psychologique, elle est traduite par la capacité de l'auditeur à déceler des anomalies significatives et à exprimer son opinion en toute conscience. L'indépendance psychologique ou de fait se réfère au processus mental de l'auditeur, en tant que praticien professionnel, analysant de manière objective et non biaisée les différentes preuves d'audit. L'indépendance d'esprit, étant inobservable, se rapproche à partir des perceptions des actionnaires, investisseurs, marché financier, etc⁴.

Lors de l'indépendance perçue est mesurée par le niveau de dépendance ou d'indépendance au-delà des intérêts conflictuels. L'indépendance permet à l'auditeur de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique. L'objectivité signifie que l'auditeur préserve son jugement professionnel de tout parti pris, de tout conflit d'intérêts ou de toute influence induite de tiers. L'indépendance aux niveaux individuel et institutionnel, de fait ou en apparence, peut avoir

¹ Tom Campbell, (2005), **Ethics and Auditng**, ANU E Press, Australia, p : 69.

² Fatma Zehri, (2008), Qualité d'audit externe et gestion des résultats comptables : Cas de la Tunisie, La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, May 2008, France, pp : 01-16.

³ L'Institut Canadien des Comptables Agréés et le Conseil Canadien sur la Reddition des Comptes, (2012), Amélioration de la qualité de l'audit : Point de vue Canadien L'indépendance de l'auditeur, document de travail ICCA & CCRC, Canada, Septembre 2012, p : 07.

⁴ HAMMAR., S. H, (2016), « Indépendance de l'Auditeur Interne : un Construit Social ou un Mythe », Revue de Management et de Stratégie, n° (2:2), pp.30-47.

une incidence sur l'esprit critique de l'auditeur et donc sur la qualité de l'audit. Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple¹ :

- aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis;
- aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'information devant servir d'éléments probants;
- aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle;
- aux situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes d'audit fondamentales.

L'indépendance d'audit peut être définie comme étant l'attitude mentale impartiale d'un auditeur dans le fait de prendre des décisions au cours de l'audit et lors de son rapport financier. L'indépendance se réfère à la qualité d'être libre d'influence, de persuasion ou de préjugé et donc en absence d'indépendance la valeur du service d'audit est détériorée². Plus loin, l'indépendance de l'auditeur offre des avantages économiques, car la valeur antérieure d'un audit aux consommateurs des services d'audit qui comprennent (des propriétaires actuels et potentiels, des managers, les consommateurs des produits de la société, etc) dépend de la capacité perçue de l'auditeur à³:

- Découvrir des erreurs ou des anomalies dans le système comptable, et
- Résister aux pressions du client pour divulguer sélectivement en cas une anomalie significative.

A ce stade, il est opportun d'exposer un concept essentiel relatif à l'indépendance celui de l'éthique. L'éthique en fait est la capacité morale à privilégier l'intérêt général face à toutes les pressions qui pourraient influencer le jugement professionnel de l'auditeur externe⁴. En fait, l'indépendance est au sein de la théorie d'attribution, selon laquelle les individus interprètent les comportements en leur attribuant des causes, distingue dans l'analyse d'une situation entre l'identification des facteurs dispositionnels (causes internes) et des facteurs situationnels (causes externes). Les facteurs dispositionnels dépendent de l'acteur, alors que, les facteurs situationnels dépendent des influences externes⁵.

¹ L'Institut Canadien des Comptables Agréés et le Conseil Canadien sur la Reddition des Comptes, (2012), op.cit, p : 09.

² Sweeney, A.P. (1994), « Debt-Covenant violations and managers' accounting responses », *Journal of Accounting and Economics*, N° 17, 281 – 308.

³ DeAngelo Linda Elizabeth, (1981), « Auditor independence, 'Low Balling', and disclosure regulation », *Journal of Accounting and Economics*, N°3 (1981), pp : 113-127.

⁴ Kirk, D, (2005), « Regaining trust », *Journal of Accountancy*, N° 200 (4), pp : 30-32.

⁵ Omri Mohamed Ali Brahim et Akrimi Nesrine Abdelkader, (2014), « Les facteurs d'influence de l'indépendance de l'auditeur externe : Une étude exploratoire auprès des préparateurs de l'information financière tunisiens », *La Revue Gestion et Organisation*, N° 6 (2014), pp : 67-74.

La réputation de l'auditeur et son indépendance ont un impact matériel sur la qualité perçue d'audit, et la crédibilité des états financiers certifiés ainsi que le marché financier¹. De même, l'éthique de l'auditeur donc, renforce la confiance de l'audit vis-à-vis des parties prenantes et résulte un audit de bonne qualité. Plusieurs facteurs relationnels donc sont envisagées : de la part de l'auditeur (éthique, compétence, taille), de la part de l'audit (structure de gouvernance de l'entreprise), entre l'auditeur et l'audit (prestations de conseil, rotations, honoraires d'audit), ou ni de l'auditeur ni de l'audit (concurrence sur la marché de l'audit, système de responsabilité de l'auditeur)².

2. La compétence de l'auditeur externe :

La compétence de l'auditeur externe est une pratique qui ne peut être observable directement vu qu'elle liée aux connaissances et expériences acquises par l'auditeur qui peuvent être potentielles et complexes, ainsi de son équipe du cabinet d'audit. La compétence de l'auditeur peut est mesurée par quatre (04) indicateurs formateurs, il s'agit de la planification de la mission d'audit, la connaissance, l'expérience et la surveillance³.

Dans ce contexte, plusieurs cas on figuré l'incompétence personnelle des auditeurs ou du cabinet d'audit comme par exemple le scandale de Parmalat, en Italie, au début des années 2000, où des responsables financiers avaient fabriqué de faux documents pour justifier l'existence de comptes offshore. Ainsi, le cas d'Enron, où le directeur financier avait de façon volontaire élevé un système incompréhensible de participations multiples et de déconsolidations pour empêcher la capacité des auditeurs à appréhender des transactions intragroupes. Cependant, l'accès à l'information constitue une des composantes de la compétence de l'auditeur externe à détecter des anomalies, erreurs ou fraudes.

La compétence est définit selon Flint (1988), « un auditeur compétent doit voir des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mieux réaliser un audit financier »⁴. Hyeesoo et Kallapur (2003)⁵ soutienne que plus l'auditeur est compétent, plus les risques de le compromettre sont faibles. La compétence est alors un ensemble complexe de dispositions, de connaissances, de motivations, d'habilités et de comportements, chacun de ces éléments interagissant avec les autres. Cette représentation de la compétence rend légitime le développement instrumental d'une ingénierie de la

¹ Srinivasan Krishnamurthy and al, (2006), « Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersen's Indictment on Its Client Firms », *Contemporary Accounting Research*, Vol.23 N°2, Summer 2006, pp : 465-90.

² Emna Ben Saad, Cédric Lesage, (2009), Perception de l'indépendance de l'auditeur : Analyse par la théorie d'attribution, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-26.

³ Abdul Halim and al, (2014), « Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable », *International Journal of Business and Management Invention*, Vol.3, Issue 6 (June 2014), pp : 64-74.

⁴ Flint. D, (1988), **Philonphy and Principles of Auditing**, Macmillan Education, London, p : 48.

⁵ Hyeesoo C. et Kallapur S. (2003), « Client Importance, Non audit Services, and Abnormal Accruals », *Accounting Review*; Octobre, Vol. 78 Issue 4, pp.931-955.

compétence et du renforcement professionnel¹. La compétence est définie comme l'expertise qui peut être utilisée assez explicitement pour conduire des audits objectifs². Ainsi que, la compétence est définie dans les normes professionnelles, cette compétence « technique » attendue de l'auditeur comprend nécessairement la compréhension de la méthodologie d'audit³.

La compétence affectue significativement la qualité d'audit. C'est-à-dire que la qualité d'audit peut être réalisée si l'auditeur a une bonne compétence dont elle est composée de deux dimensions : l'expérience et la connaissance⁴. En effet, cette compétence se traduit lors de l'exécution de la mission d'audit où l'auditeur doit détecter les risques provenant des anomalies et qui peuvent par la suite affecter le processus d'audit en examinant le système d'information comptable et relever le caractère significatif des éléments des états financiers. Ainsi que, le rôle principal de l'auditeur est de produire une opinion en matière des états financiers et des systèmes d'informations de l'entreprise. Donc, la compétence de l'auditeur influence la qualité du reporting financier et par conséquent les décisions prises à partir de l'opinion exprimée. Par ailleurs, la compétence de l'auditeur externe est liée directement à son jugement. Cette compétence se traduit par différentes types de connaissances qu'un auditeur peut utiliser lors de l'accomplissement de ses fonctions ainsi que leurs sources d'acquisition⁵, voir le tableau suivant :

Tableau II-6 : Les connaissances et les capacités de l'auditeur

Types de connaissance	Sources d'acquisition
-Des généralités sur l'audit -Des espaces fonctionnels : audit des systèmes fiscaux et informatiques -Des difficultés comptables : bailles, pensions	Université Stages de formation Expérience
-Des connaissances sectorielles	Stages de formation (quelque peu) Expérience
-Culture des affaires	Expérience
-Connaissance / résoudre les problèmes	Université Expérience

Source : Sourour Ammar, (2006), *ibid*, p : 06.

¹ Marc Nagels, (2009), Evaluer des compétences ou des performances ? : Une distinction opérationnelle en gestion des ressources humaines, 21^e colloque de l'ADMEE-Europe, 21-23 janvier 2009, N° de la communication C004, Université catholique de Louvain-La-Neuve, Belgique, pp : 01-11.

² Lee, Tom and Mary Stone, (1995), « Competence and Independence: The congenial Twins Of Auditing? », *Journal of Business Finance and Accounting*, N°22 (8), December 1995, pp : 1169-1177.

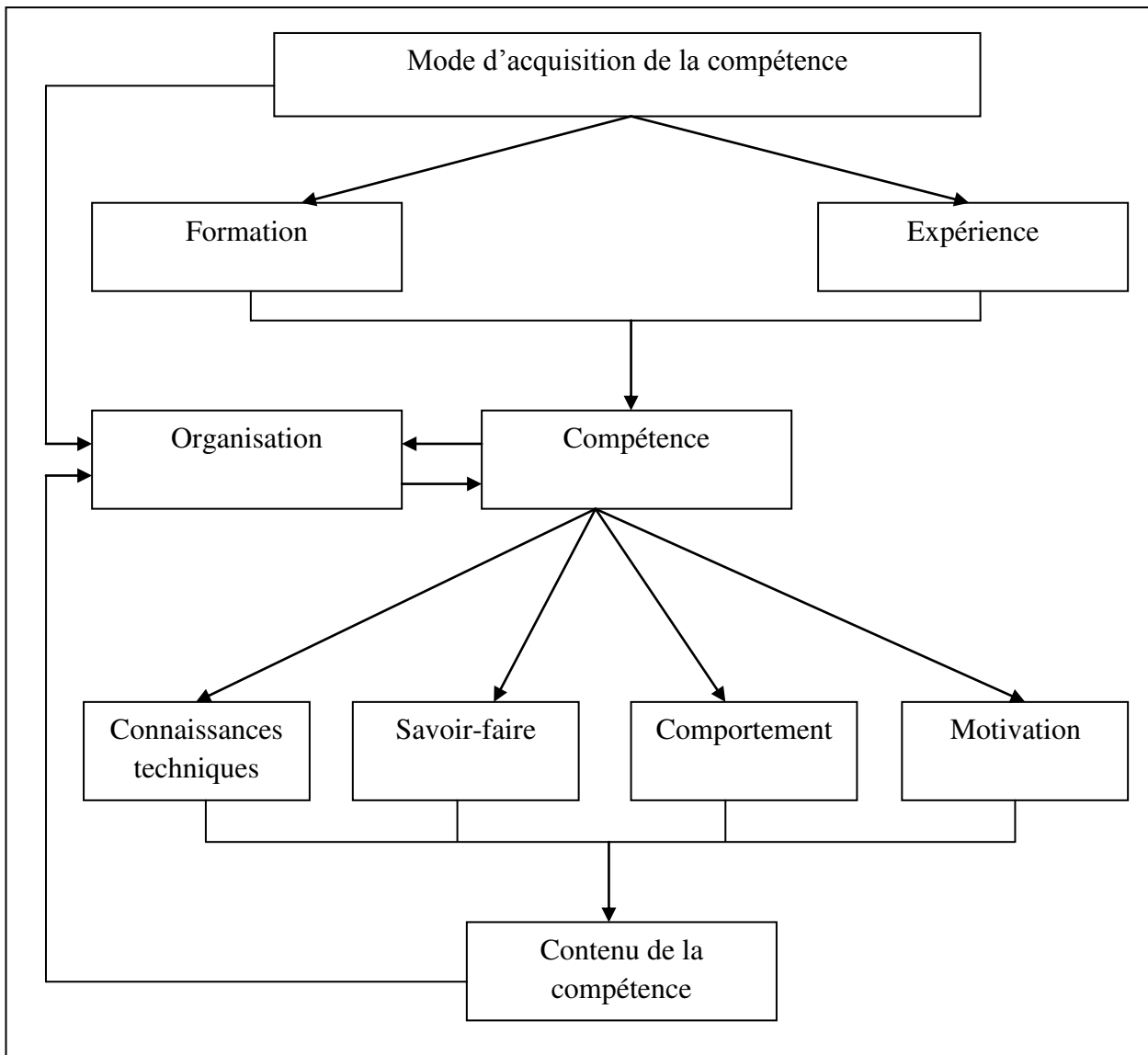
³ Fabien Cerruti et Christelle Richard, (2008), Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire, *La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité*, May 2008, France, pp : 01-39.

⁴ Evi Octavia and Nor Rasyid Widodo, (2015), « The Effect of Competence and Independence Of Auditors on the Auditquality », *Research Journal of Finance and Accounting*, vol.6, N° 3, 2015, pp : 189-194.

⁵ Sourour Ammar, (2006), La compétence e l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité, Contrôle, Audit Institution (s), 10-11-12 Mai2006, Tunisie, pp : 01-23.

A l'issue du tableau ci-dessus, les connaissances acquises par l'auditeur proviennent essentiellement de sa formation à l'université, des stages de formation réalisés et de l'expérience. Toutefois, la formation universitaire ne représente qu'un minimum de connaissances nécessaires. Car, la profession est toujours en évolution, ainsi que l'auditeur ne peut pas tout avoir pendant son cursus universitaire. En dépit, de cette logique l'auditeur doit améliorer ses connaissances à travers la pratique de la profession et accéder des stages de formation pour une éventuelle mise à jour, comme définit dans le schéma ci-dessous.

Figure II-5 : Conceptualisation de la compétence



Source : Sourour Ammar, (2006), op.cit, p : 17.

Donc, comme nous l'avons dit la connaissance de l'auditeur doit être améliorée par des formations et à travers l'expérience professionnelle. La compétence de l'auditeur externe est l'ensemble des connaissances techniques acquises, son savoir-faire et l'art de comptabilité de l'audit, de son comportement qui fait part d'une approche cognitive à travers ses capacités morales et les motivations qui peuvent être professionnelles, sociales, ou bien personnelles.

II-3-3 : Les autres déterminants de la qualité d'audit externe

La qualité de l'audit est perçue par l'indépendance et la compétence de l'auditeur externe, mais il existe toutefois d'autres composantes qui influencent l'atteinte de la qualité d'audit. Parmi ces composantes, le processus d'audit, le jugement professionnel, le cabinet d'audit, l'équipe de travail du cabinet d'audit ainsi que les honoraires de l'audit. En effet, ces composantes ont un aspect relationnel entre eux et directement ou indirectement avec la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

1. La qualité du processus d'audit et le jugement professionnel

1.1. La qualité du processus d'audit

Le processus d'audit de sa part est point de question, de nombreux chercheurs ont orienté leurs recherches en la matière. Les approches entre autres connaissent certaines limites, en l'occurrence, le processus se fonde sur une approche proprement dite formalisée et industrialisée des risques d'audit¹. Il est à savoir que le processus d'audit impose une certaine traçabilité des travaux d'audit et non seulement une planification globale, il doit être documenté, formalisé et synthétisé. En effet, L'exigence de traçabilité crée la qualité des informations sur lesquelles l'auditeur s'appuiera pour émettre son jugement sur la qualité des comptes et sur leur représentation fidèle.

Comme nous l'avons vu en premier chapitre, le processus d'audit se décompose en quatre (04) phases. Chaque phase est exposée à plusieurs risques qui ne peut être détecté qu'à travers un auditeur compétent et indépendant. La qualité du processus d'audit donc est liée à la compétence et l'indépendance de l'auditeur à déceler des anomalies significatives et minimiser la possibilité du déclenchement d'un échec. Ainsi que le e développement de technologie a fournit des changements significatifs à la profession d'audit dont le processus d'audit devrait être un accord que le système a utilisé par l'entreprise auditée².

Cependant, la qualité du processus d'audit fait l'objet d'un aspect critique en ce qui concerne l'orientation de la mission d'audit. Notamment, en matière d'existence d'une relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, ce phénomène rend le processus d'audit fondamentalement relationnel³. Le processus d'audit est un processus complexe et relatif à plusieurs dimensions à prendre en compte. Selon Manita (2008), il existe 11 déterminants de la qualité du processus d'audit. Parmi les déterminants identifiés, 6 seulement concernent le processus technique d'audit. Il s'agit de la compréhension efficace des systèmes du client, la méthodologie centrée sur l'appréhension des risques, la qualité d'exécution et de suivi de la mission, la qualité d'inventaire physique, la qualité des programmes d'audit et le respect des diligences d'audit. Les 5 autres déterminants se rapportent à la compétence et à

¹ Peecher.M.E and al, (2007), « It's alla bout audit quality : Perspectives on strategic-systems auditing », Accounting, Organizations and Society, N°32, pp : 463-485.

² Anis Rachma Utary, (2014), «Effect of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit and Audit Quality, Information Technology as Moderator », IJER Serials Publications, N°11(3), (July-Dec 2014), pp : 689-698.

³ Chrystelle Richard et Robert Reix, (2002), « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes », Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 8, pp : 151-174.

l'indépendance de l'auditeur, à la composition et la qualification de l'équipe intervenante, à la qualité d'organisation de la mission et à la réponse aux attentes du client¹. Ainsi, le comité d'audit est en faveur d'améliorer la qualité du processus d'audit².

Dans une autre étude réalisée par Manita (2010), il s'agit de 7 dimensions de qualité, 4 seulement concernant le processus technique d'audit : la compréhension de l'entreprise et de son environnement, la pertinence du risque et les zones sensibles identifiées, la pertinence et la cohérence des programmes avec les risques identifiés et le niveau de communication et de collaboration avec le comité d'audit. Or trois (03) autres déterminants concernent : l'indépendance et l'éthique de l'auditeur, la composition et la qualification de l'équipe d'audit, l'organisation, la surveillance de la mission et l'éthique de l'auditeur³.

1.2. Le jugement professionnel

Le jugement professionnel est produit lors du processus d'audit, il représente la prise de décision de l'auditeur dans les différentes étapes du processus d'audit. Le jugement professionnel de l'auditeur s'appuie sur trois (03) approches :

-L'approche technique,

-L'approche cognitive,

-et l'approche relationnelle.

Briand (1998), a appelé le courant technique comme le courant d'objectivation⁴. Cette approche consiste sur l'utilisation des modèles statistiques qui structurent la décision de l'auditeur. L'approche cognitive se base sur le comportement de l'auditeur, elle s'intéresse aux aptitudes cognitives intrinsèques de l'auditeur, ses expérimentations, ses connaissances techniques, ainsi que d'autres facteurs psychologiques ou organisationnels⁵, c'est une approche plutôt psychologique. Quant à l'approche relationnelle, elle met en évidence la possibilité d'éventuelles relations entre l'auditeur et son client qui agissent directement ou indirectement à exprimer sa compétence et son indépendance⁶, il s'agit du jugement éthique de l'auditeur et ses intentions comportementales vis-à-vis son client⁷. Ou bien avec les autres auditeurs membres de l'équipe de travail par le fait de la réputation des relations humaines

¹ Riadh Manita, (2008), « La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit », M@n@gement, N° 2008/2, Vol. 11, pp : 191-210.

² Riadh Manita, (2009), La qualité du processus d'audit : Une étude empirique sur le marché financier tunisien, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, pp : 01-22.

³ Riadh Manita and Najoua Elommal, (2010), « The Quality of Audit Process : An Empirical Study with Audit Committees », International Journal of Business, N°15(1), pp : 87-99.

⁴ Briand. L, (1998), « La révision comptable : Des perspectives à renouveler », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 4, vol.2, pp : 31-44.

⁵ Hoggarth R.M, (1991), « A perspective on cognitive research in accounting », The Accounting Review, vol.66, n°2, pp : 277-290.

⁶ Tiphaine Compernelle, (2009), « La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit », Comptabilité - Contrôle - Audit, N° 2009/3 (Tome 15), pp : 91-116.

⁷ SHAFER.W.E and al, (1999), « The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence », Auditing : a Journal of Practice and Theory, Vol.18 (supplement), pp : 85-101.

entre eux, car il existe une certaine interaction entre les membres de l'équipe de travail où l'un surveille l'autre dans un aspect de partenariat et de surveillance mutuelle¹.

En effet, le jugement professionnel repose sur l'esprit critique de l'auditeur comme un facteur important pour la qualité de l'audit. L'esprit critique implique d'être disposé à remettre en question les assertions et les déclarations de la direction associées à la préparation des états financiers. L'esprit critique de l'auditeur peut être influencé par beaucoup d'autres facteurs que l'indépendance, dont les suivants : formation théorique et pratique de l'auditeur, supervision du personnel professionnel et connaissance des activités de l'entreprise, culture du cabinet d'audit et relation de ce dernier avec la direction et le comité d'audit de l'entité cliente².

D'autres aspects peuvent avoir un impact sur le jugement professionnel de l'auditeur tel que l'environnement technologique et des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC)³, ainsi de la présence des normes comptables internationales (IFRS) et les normes internationales d'audit (ISA). L'application de ces normes a un impact positif sur la production de l'opinion de l'auditeur et son jugement professionnel, car elles assurent un haut niveau de qualité de l'information financière et donc améliorent le jugement professionnel.

2. La qualité du cabinet d'audit et de l'équipe de travail

2.1. La qualité du cabinet d'audit

Le cabinet d'audit est une société qui exécute l'audit et les services non audit⁴. La taille du cabinet représente un critère d'évaluation de la qualité d'audit. Il offre l'avantage d'être facilement observable par les agents économiques sur le marché de l'audit⁵. Teoh and Wong (1993), suggèrent que les entreprises auditées par les cabinets Big8 sont associées à des coefficients de réponse aux bénéfices plus importants que celles auditées par les cabinets d'audit qui ne faisant pas parti des Big8⁶.

¹ Eugene F. Fama, (1980), « Agency Problems and the Theory of the Firm », The Journal of Political Economy, Vol. 88, N° 2 (Apr 1980), pp : 288-307.

² L'Institut Canadien des Comptables Agréés et le Conseil Canadien sur la Reddition des Comptes, (2012), op.cit, p : 09.

³ Thierry Bergés, (2002), Les nouvelles technologies de l'information et de la communication : Un nouveau paradigme technologique pour les auditeurs financiers ?, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France, pp : 01-15.

⁴ Zeynep Turk and Mutlu Yuksel Avcilar, (2009), « The Effects of Perceived Service Quality of Audit Firms on Satisfaction and Behavioural Intentions: A Research on the Istanbul Stock Exchange Listed Companies », Research Journal of Business Management, N°3: 36-46.

⁵ Riadh Manita et Makram Chemangui, (2007), Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique, Comptabilité et Environnement, may 2007, France, pp : 01-24.

⁶ Siew Hong Teoh and T. J. Wong, (1993), «Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient », The Accounting Review, Vol. 68, N° 2 (Apr., 1993), pp : 346-366.

Les cabinets d'audit de grande taille et de ressources peut réduire la possibilité du litige et assurer le maintien de qualité de services d'audit à un haut niveau et affecte la performance¹. La taille du cabinet d'audit peut être comme un facteur de qualité d'audit², car les cabinets de grande taille fournissent un audit de meilleure qualité par rapport aux cabinets de petites tailles³. Ainsi que, la taille d'un cabinet d'audit peut s'apprécier par le nombre d'associés qui partagent le capital, le pouvoir et les responsabilités⁴. Dans ce constat, nous pouvons dire que les cabinets de grande taille demeurent mieux que les cabinets de moyenne ou petite taille, en raison de leur moindre dépendance financière.

2.2. L'équipe de travail

L'équipe d'audit est liée au cabinet d'audit, dont la taille de ce dernier est associée à la compétence de l'auditeur⁵. L'équipe de travail est caractérisé selon la littérature par un aspect comportementaliste, c'est-à-dire que l'ensemble des auditeurs doivent avoir un esprit déontologique.

Les indicateurs de la qualité de l'équipe de travail sont nombreux. Toutefois, Wooten (2003) a identifié quatre (04) principaux indicateurs, il s'agit⁶ :

- du degré d'attention des associés et des managers aux travaux d'audit,
- du professionnalisme, persistance et scepticisme de l'auditeur,
- de l'expérience avec le client,
- et d'avoir un certain niveau d'expérience dans l'industrie, c'est-à-dire une connaissance et une maîtrise dans le secteur d'activités du client.

Les assistants de l'auditeur passent la majorité de leur temps dans les missions chez les clients du cabinet leur socialisation se fait en grande partie en situation par interaction avec les autres membres de l'équipe d'audit. Il revient donc à l'auditeur d'assurer des formations pour améliorer leurs aptitudes, tant au niveau technique qu'au niveau social. Toutefois, la pression budgétaire ou bien le manque d'intérêt pour cette tâche, cette dimension est négligée. Compte tenu de la taille des cabinets et de la rotation des équipes, le comportement ces collaborateurs

¹ Phan Thanh Hai, (2016), « The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities : Empirical Evidence in Vietnam », International Journal of Business and Management, Vol. 11, N° 3, pp : 83-94.

² Alpaslan Yaşar, (2013), « Big Four Auditors' Audit Quality and Earnings Management : Evidence from Turkish Stock Market », International Journal of Business and Social Science, Vol. 4, N° 17 (Special Issue – December 2013), pp : 153-163.

³ Davidson, R.A. & Neu, D. (1993), « A Note on The Association Between Audit Firm Size and Audit Quality », Contemporary Accounting Research, Vol: 9, N° 2, pp : 479-488.

⁴ Christian Prat, DIT HAURET, (2003), « L'indépendance perçue de l'auditeur », Revue française de gestion, N° 2003/6, N° 147, p. 105-117.

⁵ Nathalie Gonthier-Besacier et al, (2012), « Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière », Comptabilité - Contrôle – Audit, N° 2012/2 (Tome 18), pp : 33-72.

⁶ Wooten T.C, (2003), « Research about audit quality », CPA Journal, vol. 73, N° 1, pp : 48-64.

doit être contrôlé pour détecter le niveau de performance de chacun¹. Car la réputation du cabinet d'audit appartient de la réputation des membres de l'équipe d'audit.

3. Les honoraires de l'auditeur

La question des honoraires des auditeurs est un sujet complexe directement lié à des problèmes d'indépendance². Il existe une forte relation entre les honoraires de l'auditeur et la qualité d'audit³. Les honoraires d'audit sont associés à une haute qualité d'audit aboutissant à une réputation plus élevée des auditeurs⁴. Les honoraires d'audit font donc, question de l'indépendance de l'auditeur à partir du risque que ce dernier être changé par son client. D'ailleurs, l'indépendance de l'auditeur peut être liée de la dépendance des honoraire⁵. En effet, les honoraires entre le client et l'auditeur externe peuvent détériorer l'indépendance de ce dernier⁶.

Les honoraires versés à l'auditeur correspondent à la valeur pour les entreprises de la crédibilité ajoutée aux états financiers par l'auditeur. Plus l'auditeur augmente la crédibilité, plus ses honoraires peuvent croître par unité de temps⁷. D'autre point de vue, les honoraires élevés payés par une entreprise à son auditeur externe augmentent le lien économique entre les deux parties⁸. Par ailleurs, les honoraires d'audit font partie des coûts de contrôle qui sont supportés par les actionnaires pour s'assurer que les dirigeants agissent bien dans leur intérêt et qui augmente avec l'augmentation des conflits d'agence⁹.

En effet, les auditeurs indépendants sont préparés à abandonner les honoraires relatifs à la période d'audit, parce qu'ils précèdent un client où le manger change de l'auditeur, ils maintiennent les honoraires des autres clients qui sont préparés pour estimer l'indépendance. De plus, les grands cabinets d'audit offrent une plus grande obligation parce qu'ils ont plus de clients (Avec des honoraires en danger pour l'échec de délivrer un audit indépendant)¹⁰.

¹ Olivier Herrbach, (1999), Qualité et réduction de qualité en audit financier : Le comportement des collaborateurs de cabinets, 20^{ème} Congrès de l'AFC, May 1999, France, pp : 01-19.

² Emna Ben Saad et Cédric Lesage, (2007), Des acteurs d'indépendance à un système d'indépendance : Proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur, Comptabilité et Environnement, May 2007, France, pp : 01-26.

³ Palmrose, Z. V, (1986), « Audit fees and auditor size: further evidence », Journal of Accounting Research, N°24 (1), pp : 97 -110.

⁴ Moizer, P, (1997), « Auditor reputation: the international empirical evidence », International Journal of Auditing, N°1 (1), pp : 61- 74.

⁵ Craswel, A and al, (2002), « Auditor independence and fee independence », Journal of Accounting and Economics, N° 33, pp : 253 - 275.

⁶ Frankel, R and al, (2002), « The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings quality », The Accounting Review, N° 77 (Supplement), pp : 71-105.

⁷ Jean Bédard et al, (2002), « La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les États-Unis et la France », Comptabilité - Contrôle - Audit, N° 2002/3 (Tome 8), pp : 139-168.

⁸ Li, J. and Lin, J, (2005), «The relationship between earnings management and audit quality », Journal of Accounting and Finance Research, N°12 (1), pp : 01- 11.

⁹ Lobna LOUKIL, (2010), Conséquences de l'adoption des normes internationales IFRS sur le coût de l'audit financier, 31^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité 10-11 et 12 Mai 2010, Nice, France, pp : 01-39.

¹⁰ Tom Campbell, (2005), op.cit, p : 69.

Higgs and Skantz (2006), ont démontré que les honoraires de conseil sont une mesure de l'indépendance perçue de l'auditeur¹. Toutefois, il existe une forte relation entre le montant des honoraires d'audit et celui des activités de conseil des auditeurs². Par contre, Davis and Hollie (2008)³ ont justifié que l'effet des honoraires de conseil sur l'indépendance de l'auditeur n'est pas linéaire. D'un autre point de vue, il existe une relation positive et significative entre les honoraires d'audit et la taille de l'auditeur, car les auditeurs de grande taille, notamment les grands cabinets internationaux appartenant perçoivent généralement des primes très élevées pour leur expertise⁴.

II-3-4 : Les critères d'amélioration de la qualité d'audit externe

1. Le Co-commissariat aux comptes

Le Co-commissariat aux comptes aurait de nombreux avantages quant à l'indépendance des auditeurs : il offre un double regard sur les comptes, il permet de gérer au mieux la rotation des auditeurs, il limite les risques d'auto-évaluation. Il est important de préciser que le Co-commissariat aux comptes n'est pas un double audit exercé séparément par deux professionnels : il s'agit d'une collaboration entre les deux commissaires aux comptes. D'une part, les Co-commissaires doivent se répartir les travaux à conduire en vue de se forger leur opinion sur la qualité des comptes de leur client. Il ne s'agit donc pas de dupliquer systématiquement les mêmes opérations de contrôle. Les travaux de chaque auditeur peuvent et doivent s'appuyer sur les travaux de son confrère. D'autre part, la responsabilité des Co-commissaires est conjointe et solidaire. Toute défaillance imputable à l'un des commissaires aux comptes peut être potentiellement reprochée à l'ensemble des Co-commissaires⁵.

L'existence de deux commissaires aux comptes pour les sociétés qui établissent des comptes consolidés est une particularité du système français⁶. Cela renforce l'indépendance des commissaires aux comptes et permet aux entreprises de doubler leur choix des auditeurs. Ces deux commissaires aux comptes partagent les travaux et les honoraires d'audit.

Le Co-commissariat aux comptes contribue à la qualité d'audit externe et représente un facteur d'amélioration de la gouvernance vu qu'il constitue un modèle de compétence et garantit l'indépendance des auditeurs face aux pouvoirs considérables des dirigeants⁷. Dans ce sens, l'efficacité du Co-commissariat aux comptes consisté à l'indépendance des deux

¹ Higgs, J.L. et T.R. Skantz, (2006), « Audit and nonaudit fees and the market's reaction to earnings announcements », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, N° 25 (1), pp : 1-26.

² Bernard Raffournier et Alain Schatt, (2011), *La relation entre honoraires d'audit et honoraires de conseil des auditeurs dans un contexte post-SOX : Le cas suisse*, Congrès annuel de l'A F C, Comptabilités, Economie et Société, May 2011, Montpellier, France, pp : 01-16.

³ Shawn M. Davis and Dana Hollie, (2008), « The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence », *Behavioral Research in Accounting: Spring*, Vol. 20, N°1, pp : 31-44.

⁴ Mehdi NEKHILI et al, (2009), « Choix de l'auditeur externe, honoraires d'audit et gouvernance des entreprises françaises », *Cahier du FARGO n° 1090501*, Université de Bourgogne, pp : 01-34.

⁵ Sandrine Frémeaux et Christine Noël-Lemaître, (2009), « Le co-commissariat aux comptes sous le prisme de la sociologie du droit : Des vertus symboliques d'une règle contestée du gouvernement d'entreprise », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, N° 2009/3 (Tome 15), pp : 117-140.

⁶ Sophie Audoussat-Coulier, (2006), *L'influence du gouvernement d'entreprise et du co-commissariat aux comptes sur la détermination des honoraires d'audit des sociétés cotées françaises*, *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution (s)*, May 2006, Tunisie, pp : 01-32.

⁷ Gilles DAVID et Nadia MHIRSI, (2011), *Etude exploratoire de la structuration du Co-commissariat aux comptes en France*, *Comptabilités, Economie et Société*, Montpellier, France, pp : 01-30.

commissaires aux comptes¹. De sa part, le haut conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) considère que le Co-commissariat aux comptes permet d'accroître la qualité de l'audit en instituant un double regard sur les comptes. Ce double regard n'est effectif que dans la mesure où les obligations posées par la norme en matière d'équilibre et de modification régulière des travaux sont satisfaites². Outre, le H3C a précisé³ :

- les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux ;
- la nature des interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée entre les commissaires aux comptes;;
- les critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des travaux ;
- et une typologie de répartitions des travaux.

En Algérie, selon l'article n°02 du décret exécutif n°11-73 du 16 février 2011, « Les organes délibérants des sociétés ou organismes peuvent désigner plus d'un commissaire aux comptes selon, notamment, leur taille et l'importance de leurs activités »⁴. Ainsi que l'article n°03 du même décret souligne que « chacun des co-commissaires aux comptes exerce sa mission sur l'ensemble de l'entité contrôlée, sous sa responsabilité »⁵. Ces commissaires aux comptes par le biais de l'article n°04 de ce décret les co-commissaires aux comptes « sont tenus d'établir leurs rapports légaux en commun où ils expriment leur opinion même en cas de divergence »⁶.

2. Le comité d'audit

De nombreuses entreprises sont dotées d'un comité d'audit, ce dernier vise à empêcher les influences particulières, anormales et potentielles de la part de la direction exécutive, ainsi qu'il doit comprendre des membres non exécutifs (dirigeants non opérationnels), des organes d'administration ou des membres du conseil de surveillance de l'entité vérifiée. Et par conséquent, au moins l'un des membres indépendants doit être compétent dans le domaine de comptabilité et/ou de l'audit financier⁷. Néanmoins, la taille et la composition du comité d'audit doivent varier en fonction des besoins et de la culture de la société et des missions qui ont été confiées par le conseil d'administration, toutefois les membres du comité d'audit peuvent varier de trois (03) à quatre (04) membres (le cas de la France)⁸.

¹ Jeannette Bennecib, (2002), Proposition d'un modèle de l'efficacité du Co-commissariat aux comptes dans les sociétés anonymes cotées françaises, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France, pp : 01-19.

² Avis du H3C 2012-01 du 09 février 2012, p : 01, via le site web : <http://www.h3c.org/textes/Avis%202012-01.pdf>, consulté le 16/08/2016 à 20 :00.

³ Avis du H3C 2012-01 du 09 février 2012, ibid, p : 02.

⁴ Article n°02 du décret exécutif n°11-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes, JO n°11 du 20 février 2011, p : 04.

⁵ Article n°03 du décret exécutif n°11-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes, JO n°11 du 20 février 2011, p : 04.

⁶ Article n°04 du décret exécutif n°11-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes, JO n°11 du 20 février 2011, p : 04.

⁷ Mohamed Hamzaoui, op.cit p : 29.

⁸ Institut Français des Administrateurs(IFA), (2008), Les comités d'audit : 100 bonnes pratiques, KPMG janvier 2008, France, p : 15.

Le rôle du comité d'audit est de coordonner les diligences d'auditeurs internes et externes, dans le double souci de mobiliser les moyens jugés nécessaires à l'intégrité du processus d'audit, et d'en optimiser l'utilisation, il répond à deux (02) grandes préoccupations : de superviser la fiabilité du système de contrôle interne, et d'atténuer la dépendance hiérarchique des auditeurs internes vis-à-vis du pouvoir exécutif¹. Les comités d'audit sont présentés comme un mécanisme original privilégié permettant d'améliorer le gouvernement des entreprises². La présence d'un comité d'audit améliore la planification et la réalisation de la mission de l'auditeur externe, représente un mécanisme de contrôle de l'information financière complémentaire à celui réalisé par l'audit externe et décroître le risque de fraude de la part de la direction³. Le comité d'audit a pour mission d'assurer⁴:

- Suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques ;
- Suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- Suivi des travaux des commissaires aux comptes ;
- Suivi de l'indépendance des commissaires aux comptes ;
- Suivi des missions de l'audit interne.

les comités d'audit sont chargés de valider les principales options comptables retenues par les dirigeants, de rencontrer en privé les auditeurs (internes et externes) afin de maximiser la probabilité de révélation d'irrégularités, et de renforcer l'indépendance de l'auditeur externe en intervenant notamment dans les phases de sélection, de renouvellement et de congédiement du cabinet d'audit. Et cela ne peut être réalisé qu'avec une indépendance accrue des membres du comité d'audit⁵. Dans ce contexte, Klein (2002) sur S&P 500, a montré que l'indépendance du comité d'audit mesuré soit par la proportion de membres indépendant ou par leur majorité a un effet moindre sur les accruals discrétionnaires en valeur absolue⁶.

Il est perçu que, après une période prolongée, l'auditeur externe peut développer une relation trop étroite avec ses clients, créant ainsi une menace à l'indépendance qui nuit à sa capacité et, plus précisément, à celle des membres de l'équipe de mission, de faire preuve d'un esprit critique approprié. Pour répondre à cette menace liée à la familiarité institutionnelle, le comité

¹ C. Piot et L. Kermiche, (2009), « A quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique », Cahier de Recherche, n° 2009-14 E2, pp : 01-60.

² Toufik SAADA, (1998), « Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, N° 3, septembre 1998, pp : 159-184.

³ Élisabeth Bertin et Christophe Godowski, (2012), « Le processus global d'audit : Source de développement d'une gouvernance cognitive ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, N° 2012/3 (Tome 18), pp : 145-184.

⁴ Audit Committee Institute France, (2011), Les missions du comité d'audit, KPMG S.A, France, p : 01-20.

⁵ Rémi Janin et Charles Piot, (2008), « L'influence des auditeurs externes et des comités d'audit sur le contenu informatif des manipulations comptables », La Revue des Sciences de Gestion, N° 2008/5, n°233, pp : 23-33.

⁶ Klein. A, (2002), « Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management », auditing : A journal of Practice and Theory, N° 10(1), pp : 35-52.

d'audit doit effectuer une évaluation complète périodique de l'auditeur au moins une fois tous les cinq ans¹.

À l'issue de cette évaluation, le comité d'audit recommande soit de maintenir la relation avec le cabinet d'audit, soit de procéder à un appel d'offres. L'évaluation complète est un élément clé de la surveillance de l'auditeur externe par le comité d'audit, car elle permet à ce dernier²:

- de recommander d'engager ou de conserver le cabinet d'audit qu'il estime convenir le mieux à l'entité ;
- d'évaluer et de recommander le moment d'un éventuel remplacement de l'auditeur externe ;
- de parfaire ses compétences en matière de surveillance de l'auditeur externe et d'amélioration de la qualité de l'audit.

Le comité d'audit joue un rôle très important. La présence du comité d'audit a un impact positif sur le processus d'audit et par conséquent elle assure la qualité de l'information financière³ (voir figure II-6), donc nous pouvons dire que le comité d'audit améliore la gouvernance d'entreprise par le fait de garantir une information fiable et pertinente, ainsi comme moyen de confiance vis-à-vis les parties prenantes.

En résumé, les comités d'audit ont un rôle critique dans l'amélioration de la qualité de l'audit. Leur efficacité et celle des auditeurs renforce la confiance du public dans l'intégrité de l'information financière. Les comités d'audit sont responsables de la surveillance des travaux des auditeurs. Entre autres, ils doivent comprendre la stratégie d'audit, voir à ce qu'elle prenne en compte les principaux risques d'audit et s'assurer que les auditeurs exercent suffisamment d'esprit critique. Ils doivent aussi vérifier que les auditeurs font preuve de l'indépendance appropriée par rapport à la direction et qu'ils sont réellement objectifs. Ce faisant, les comités d'audit pourront tirer leurs conclusions quant à l'efficacité de l'audit⁴.

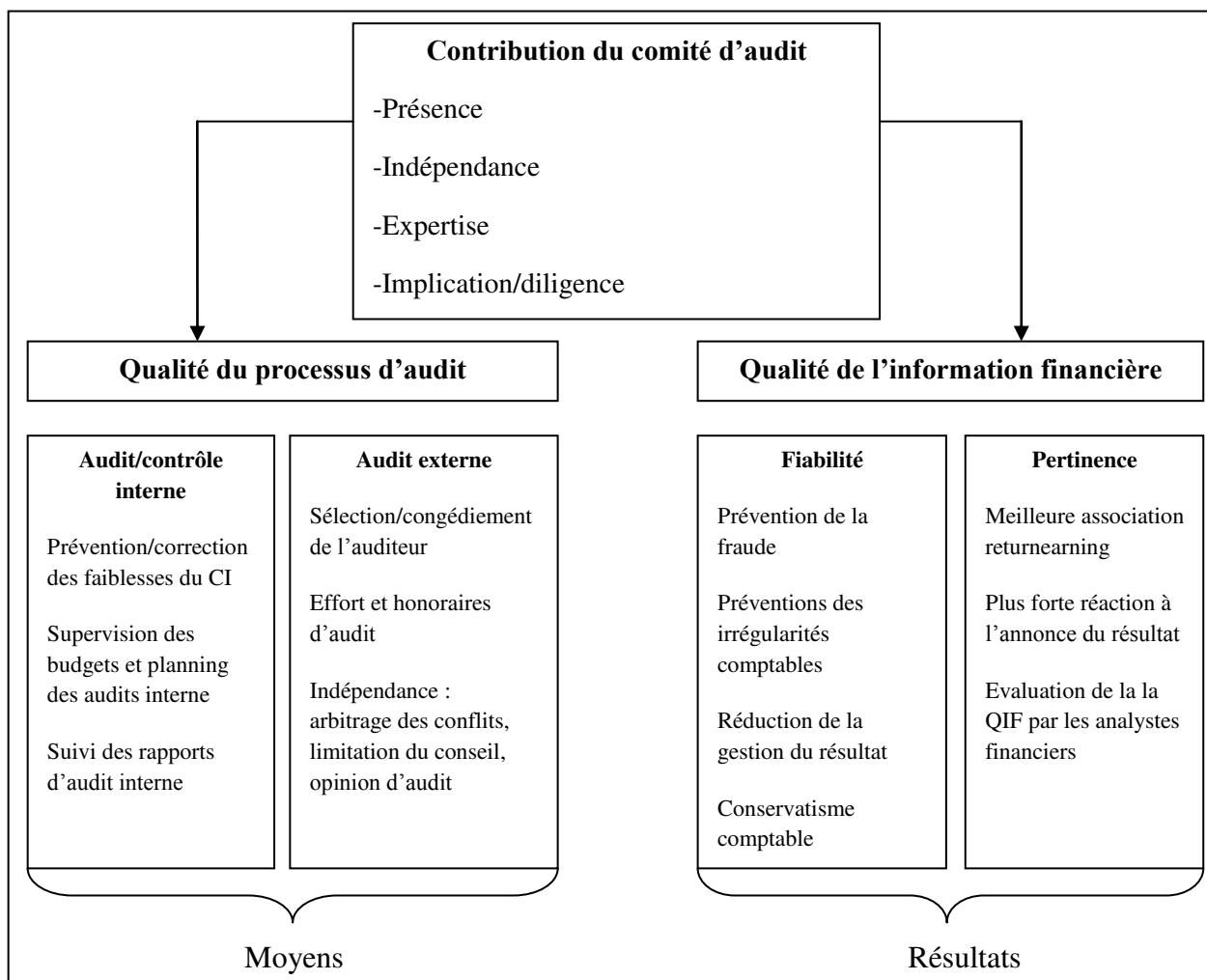
¹ Comptables Professionnels Agréés du CANADA, (2014), Surveillance de l'auditeur externe : Indications à l'intention des comités d'audit, Document de travail, CPA, CANADA, Janvier 2014, p : 22.

² Comptables Professionnels Agréés du CANADA, (2014), *ibid*, p : 22.

³ Charles PIOT et Lamy KERMICHE, (2009), « À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique On the usefulness of audit committees ? : A review of empirical research », *Comptabilité -Contrôle-Audit*, Numéro thématique -Décembre 2009, pp : 09-54.

⁴ CCRC (Conseil Canadien sur la reddition des comptes), Rôle du comité d'audit, via le site web : <http://www.cpab-ccrc.ca> , consulté le 20/09/2016 à 12 :00.

Figure II-6 : les contributions du comité d'audit



Source : Charles PIOT et Lamya KERMICHE, (2009), op.cit, p : 13.

Les comités d'audit devraient demander à leurs auditeurs de quelle façon ils encouragent la cohérence dans l'exécution de l'audit, si des ressources supplémentaires sont disponibles au besoin, et qui est responsable, au sein du cabinet d'audit, de la qualité des travaux effectués. Ils devraient aussi songer à rencontrer, dans le cadre du processus d'audit, l'associé responsable du contrôle qualité de la mission (le responsable de la revue indépendante) pour comprendre les mesures prises pour veiller à la qualité des travaux et remédier aux problèmes survenant au cours de la mission¹.

¹ CCRC (Conseil Canadien sur la reddition des comptes), ibid, consulté le 20/09/2016 à 12 :05.

3. Le contrôle de qualité d'audit (H3C et PCAOB)

3.1. Le contrôle qualité du PCAOB

Par le biais de la loi de Sarbanes Oxley, le PCAOB a été créé pour superviser les cabinets d'audit, établir des normes, mener des enquêtes et sanctionner les personnes physiques ou morales qui ne respectent pas les règles¹.

La création de PCAOB a été le résultat de la loi Sarbanes-Oxley en 2002. Le but de ce conseil est de protéger les investisseurs et les autres parties prenantes des sociétés anonymes en assurant que l'audit des états financiers d'une société a suivi un ensemble de strictes directives². Et pour surveiller les professionnels comptables qui fournissent des rapports d'audit indépendants pour des entreprises cotées incluant les suivantes³:

- Enregistrement des cabinets d'expertise comptable publics ;
- Etablir l'audit, le contrôle qualité, l'éthique, l'indépendance de l'auditeur et d'autres normes relatives aux sociétés publiques ;
- Conduire des inspections, enquêtes et procédures disciplinaires des cabinets d'expertise comptables enregistrés, et la conformité de mise en application avec la loi Sarbanes-Oxley.

Les cinq membres du conseil du conseil PCAOB, y compris le président, sont nommés aux mandats de cinq ans stupéfiés par la Commission des opérations de bourse (SEC), après la consultation avec le président du Conseil des gouvernants du système de réserve fédérale et le Ministre des finances⁴.

3.2. Le contrôle qualité du H3C

Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes a été institué par la loi no 2003-706 du 1er août 2003 dite loi de sécurité financière (LOF) qui a créé un nouvel article L821-1 du Code de commerce⁵. L'article 100 de la LSF institue auprès du garde des sceaux un Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C). Le Haut Conseil a pour mission « *d'assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes* », qui reçoit, par ailleurs, une consécration législative. Il « *veille au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes* »⁶.

¹ Hervé Stolowy et al, (2003), « Audit financier et contrôle interne : L'apport de la loi Sarbanes-Oxley », Revue française de gestion 2003/6, N°147, pp : 133-143.

² INVESTOPEDIA, Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB, via le site web : <http://www.investopedia.com/terms/p/pcaob.asp> , consulté le 17/08/2016 à 21:00.

³ U.S Securities and Exchange Commission, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), via le site web: <https://www.sec.gov/answers/pcaob.htm> , consulté le 07/03/2016 à 21:00.

⁴ PCAOB, About PCAOB, via le site web : <https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx> , consulté le 17/08/2016 à 21:00.

⁵ H3C, https://fr.wikipedia.org/wiki/Haut_Conseil_du_commissariat_aux_comptes , consulté le 17/08/2016 à 20:00.

⁶ Sénat, La modernisation du contrôle légal des comptes, via le site web : <http://www.senat.fr/rap/r03-431/r03-43150.html> , consulté le 17/08/2016 à 20:00.

Le commissariat aux comptes est la première profession libérale à s'être dotée d'une démarche systématique de contrôle qualité. Ce contrôle s'impose comme un outil essentiel de sécurité¹. Dans ce contexte, le Code de commerce français soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés selon des modalités définies par le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)². Le H3C a été créé dans le but de rétablir la confiance du public dans la qualité de l'audit externe. Il a pour principale mission de superviser la profession des commissaires aux comptes et, notamment, de vérifier la qualité de leurs travaux d'audit. Il est ainsi l'autorité qui assure « l'audit des audits » menés par les cabinets d'audit³.

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes est une autorité publique indépendante dont la mission est d'assurer la surveillance de la profession, avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, et de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes⁴. Les missions du H3C sont les suivantes⁵ :

- il procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs de pays tiers ;
- il adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel ;
- il définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue peut porter et veille au respect des obligations des commissaires aux comptes dans ce domaine ;
- il définit le cadre et les orientations des contrôles, il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;
- il diligente des enquêtes ;
- il prononce des sanctions ;
- il statue comme instance d'appel sur les décisions prises par les commissions régionales en matière de contentieux des honoraires ;
- il coopère avec ses homologues ;
- il suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

¹ CNCC, Le Contrôle Qualité, via le site : <https://www.cncc.fr/contrôle-qualité.html> , consulté le 07/03/19:00.

² CRCC, Le contrôle qualité, via le site web : <http://www.crcc-aix.org/fr/la-profession/contrôle-qualité> , consulté le 17/06/2016 à 19:30.

³ Mouna Hazgui et al, (2010), Les défaillances affectant la qualité de l'audit : Une étude qualitative sur le marché français, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, pp : 01-26.

⁴ H3C, (2012), Guide des contrôles périodiques, p : 07. Via le site web : http://www.h3c.org/textes/H3C-Guide_des_contrôles_périodiques.pdf , consulté le 16/08/2016 à 19:00.

⁵ H3C, Présentation du Haut Conseil, via le site web : <http://www.h3c.org/> , consulté le 17/08/2016 à 20 :00.

Les commissaires aux comptes jouent un rôle clé dans la vie économique et financière en garantissant l'intégrité de l'information financière des comptes certifiés, il est primordial de montrer le niveau d'excellence des CAC. Le contrôle qualité a vocation à s'assurer de la qualité du travail des CAC et donc à promouvoir leur crédibilité et leur authenticité. Pour les professionnels du secteur, ce contrôle qualité par le H3C est¹ :

-une garantie d'indépendance : les CAC sont eux-mêmes contrôlés par des instances indépendantes

-une gage de sécurité financière : les CAC font un travail de grande qualité en respectant des règles rigoureuses d'éthique et contribue pleinement à la fiabilité des échanges économiques.

Conclusion du chapitre :

Pour conclure ce chapitre, nous pouvons dire que la mission du CAC a pris un autre contexte que celui classique qui sert à certifier les comptes et former un rapport. Il s'agit d'aller plus loin, d'une mission de certification à une mission de qualité qui dépend non seulement d'une conformité normative et légale mais aussi d'un ensemble de qualités humaines et professionnelles de l'auditeur externe.

La qualité d'audit donc, est un engagement de la part du CAC envers son audité, où il doit exercer une mission de confiance en offrant une information fiable et sincère. Dans ce contexte, le CAC doit s'appuyer sur le respect des normes et lois en vigueur, ainsi d'avoir un esprit moral et psychologique d'indépendance. De même, la compétence du CAC détermine sa capacité technique et technologique qui affecte le processus d'audit et son jugement professionnel et par conséquent la qualité de l'information divulgué. D'autres variables comme la réputation de l'auditeur externe, de l'équipe de travail ou plus généralement le cabinet d'audit et sa taille peuvent aussi avoir un impact sur la qualité d'audit. Toutefois, les honoraires d'audit semblent avoir une grande importance en matière de qualité d'audit puisqu'ils peuvent détruire l'indépendance et défavoriser la qualité d'audit.

A partir de cette complexité, il est nécessaire de se rappeler à l'utilité de l'information financière comme un moyen de prise de décision. Le CAC est un acteur très important, il sert à fiabiliser et assurer la qualité de l'information financière publiée par l'entreprise. En ce sens, plusieurs utilisateurs de l'information financière s'intéressent à la qualité d'audit externe comme un élément de confiance. La qualité d'audit externe donc, est un facteur d'éthique qui permet à améliorer la prise de décision par les différentes parties prenantes.

¹ Cabinet Longuemart, (2015), Le contrôle qualité des commissaires aux comptes, via le site web : <http://www.cab-longuemart.fr/le-controle-qualite-des-commissaires-aux-comptes> , consulté le 17/08/2016 à 20:00.

Chapitre III

*La qualité d'audit externe
mécanisme de gouvernance et de
performance des entreprises*

Introduction du chapitre :

La performance d'entreprise est un stade que toute entreprise souhaite atteindre, elle consiste à l'atteinte des objectifs stratégiques soulignés par l'entreprise. La performance d'entreprise s'articule sur plusieurs niveaux, économique, organisationnel, managérial, stratégique, financier, etc. Traditionnellement, la performance d'entreprise repose sur la performance financière, en s'intéressant sur des résultats comptables et financiers utilisés dans différents besoins. Aujourd'hui un nouveau défi s'apparait parmi les objectifs de l'entreprise, il s'agit d'intégrer le développement durable à la stratégie d'entreprise traduit par le concept de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). Sous cette pression, l'entreprise doit prendre en compte les attentes des différentes parties prenantes et améliorer sa performance globale.

La gouvernance d'entreprise assure une meilleure coordination entre les différentes parties prenantes de l'entreprise. Elle veille à renforcer l'éthique des différents acteurs de l'entreprise et permet d'améliorer la prise de décision. Toutefois, certaines défaillances de mécanismes de gouvernance peuvent empêcher l'atteinte des objectifs de l'entreprise. En ce sens, nous pouvons suggérer la qualité d'audit comme l'un des mécanismes de gouvernance permettant de garantir un certain niveau d'éthique et aidant à prévenir les échecs. Au-delà, la qualité d'audit externe peut contribuer à la gouvernance et la performance d'entreprise, comme un mécanisme qui assure une information fiable et crédible à la main des différentes parties prenantes de l'entreprise.

Nous allons voir dans ce chapitre le lien entre la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise. Dans la première section nous allons présenter en premier lieu un cadre général sur la performance d'entreprise, en deuxième lieu les différents indicateurs et mesures de la performance d'entreprise, en troisième lieu la performance financière d'entreprise et les différents indicateurs financiers, en dernier lieu la performance globale de l'entreprise au sens de la RSE et l'intérêt des parties prenantes.

Dans la deuxième section on va d'abord, *in primo*, définir une approche générale sur la gouvernance d'entreprise, *in secundo*, l'évoquer à la lumière des théories de la gouvernance, *in tertio* présenter les différentes parties entrant dans le processus de la gouvernance, *in quarto*, nous allons traiter les différents mécanismes internes et externes de la gouvernance.

Quant à la troisième section, nous allons aborder la qualité d'audit externe et son impact sur la gouvernance et la performance d'entreprise. En commençant en premier par définir la contribution du contrôle interne, d'audit interne, et de l'audit externe à la gouvernance d'entreprise, en deuxième réunir les effets de la qualité d'audit externe sur la gouvernance, en troisième, montrer le lien entre la qualité d'audit externe et la performance d'entreprise, et en dernier, déterminer le lien commun entre la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise.

III-1 : La performance de l'entreprise : Revue de littérature

La performance d'entreprise est a prit une part majeure dans les préoccupations et les stratégies des entreprise. L'entreprise performante est une entreprise qui peut survivre longtemps dans un monde en perpétuelle mutations.

III-1-1 : Généralité sur la performance de l'entreprise

Le terme « performance » est largement utilisé dans le champ de la gestion mais avec une multitude de définitions. La performance comme un mot trouve son origine au milieu du 19^{ème} siècle dans la langue française et il a trouvé son évolution au cours du 20^{ème} siècle.

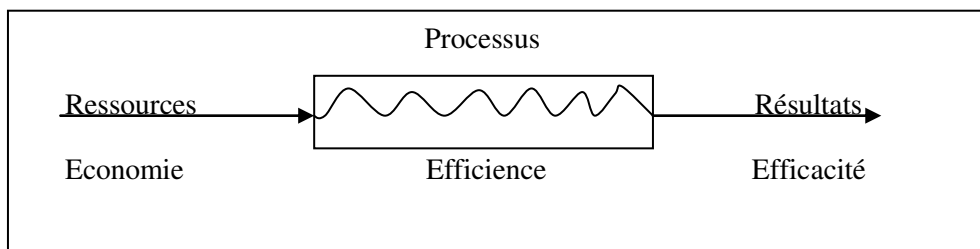
La notion de performance correspond à l'atteinte d'objectifs ou de résultats attendus, et plus largement à la création de valeur. Dans le monde de l'entreprise, la création de valeur est généralement associée à l'accroissement du profit¹.

La notion de performance peut avoir plusieurs sens : économique (compétitivité), financière (rentabilité), juridique (solvabilité) et organisationnelle (efficacité), ses performance se diffèrent d'une entreprise à une autre.

La définition de la performance d'entreprise est un concept complexe car c'est un concept qui recouvre plusieurs acceptions. Bourguignon (1995), s'interrogeait sur la conception de la performance : « Le sens que donne la littérature de gestion au mot performance(s) est très largement implicite puisque ce dernier est rarement défini. Cependant le contexte permet en général d'en rattacher l'usage à l'un ou/et l'autre des sens recensés comme les suivants : le(s) résultat(s) de l'action, l'action, le succès.»².

Bouquin (2008), a présenté la problématique de la performance d'entreprise de la manière suivante (schéma III-1)³:

Figure III-1 : La problématique de la performance



Source : Bouquin Henri, (2008), *ibid*, p : 76.

¹ Virginie GALDEMA, (2012), « Performance, efficacité, efficacité : Les critères d'évaluation des politiques sociales sont-ils pertinents ? », CREDOC Cahier de Recherche, N°299 (Décembre 2012), pp : 01-80.

² Bourguignon Annick, (1995), « Peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, Juillet-Août 1995, n°269, pp : 61-66.

³ Bouquin Henri, (2008), **Le contrôle de gestion**, Presses Universitaires de France, 8^{ème} édition, Paris, p : 76.

A partir de la précédente schématisation de la performance d'entreprise, il s'agit donc à l'entreprise performante d'utiliser des ressources pour y avoir des résultats aux moins coûts. Selon cet auteur, l'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de service à partir d'une quantité donnée de ressources, lors l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis.

Donc, il se peut que la performance d'entreprise s'appuie sur les caractères suivant¹ :

- **Action** : Action d'effectuer, d'accomplir, d'exécuter, de faire une activité qui nous permet de constater le passage d'une potentialité à une réalisation.

- **Résultat** : c'est la réalisation. On mesure la capacité d'atteindre les objectifs ou l'efficacité ;

- **Succès** : Pour introduire un tel jugement il faut se référer à un référentiel ou à une norme (exp : années antérieures, benchmarking, normes internationales). Deux entreprises dans le même secteur d'activité peuvent avoir le même chiffre d'affaires mais des résultats ordinaires différents, car elles ne consomment pas les mêmes coûts, l'entreprise qui domine mieux ses coûts et plus efficiente.

- **Relativité** : Le niveau de la technologie, la structure organisationnelle, la stratégie adoptée, Le domaine d'activité, et la taille de l'entreprise sont des facteurs qui imposent le système de mesure de la performance.

- La performance est liée au système d'information et à la stratégie de l'entreprise.

En général, la performance est le test de n'importe quelle stratégie de l'entreprise et rendre la stratégie plus pertinente. La performance globale de l'entreprise est considéré le thème central de la gestion stratégique, accompagnée avec l'influence de l'intérêt et le rôle des directeurs généraux sur cette performance globale².

Bourguignon (2000), a définit la performance comme : «la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)...»³.

¹ SAHEL Fateh, (2014-2015), **Rôle du système intégré de gestion des coûts dans la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision Cas : Hôtel Sheraton Club Des Pins**, Thèse de doctorat, Université M'hamed Bougara, Boumerdes, p : 26.

² Bart Eikelenboom, (2005), **Organizational capabilities and bottom line performance**, Eburon Delft, Amsterdam, pp : 55-56.

³ Bourguignon A, (2000), **Performance et contrôle de gestion**, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Ed. Economica, Paris, pp : 931-941.

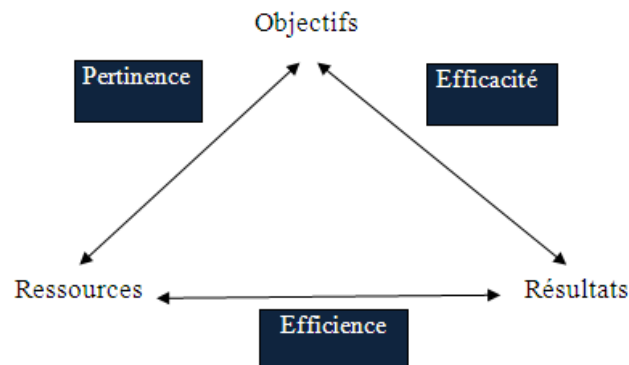
Dans ce sens, la performance de l'entreprise est d'identifier ses capacités à gagner de l'argent pour ses actionnaires, ainsi d'avoir une place concurrente en niveau des marchés.

La performance d'entreprise peut être définie comme : « un indicateur mesurant le degré d'accomplissement des buts, des objectifs, des plans, des programmes que l'entreprise s'est fixée »¹.

Albanes (1978) a défini la performance comme étant : « la raison des postes de gestion, impliquant l'efficacité et l'efficience. Il définit par la suite l'efficacité comme le résultat obtenu par rapport au niveau du but recherché et l'efficience comme le résultat obtenu par rapport aux moyens mis en œuvre »².

D'après cette définition, il est plus clair que la performance de l'entreprise repose sur deux axes essentiels, l'efficacité et la l'efficience. Donc, la performance de l'entreprise est le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis, il s'agit de l'efficacité et de l'efficience. Son efficacité repose à l'atteinte des objectifs fixés, lors son efficience est de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre ses objectifs fixés. Ainsi il s'agit du troisième axe, celui de la pertinence qui s'interroge de l'adaptation des moyens ou ressources engagés aux objectifs soulignés, Tahon (2003) a défini la pertinence comme étant l'articulation entre les objectifs et les moyens³ (voir le schéma ci-dessous). La performance est un facteur clé du pilotage d'une organisation. A cet égard, la performance prend deux dimensions principales, résumées comme suit⁴ :

Figure III-2 : Les composantes de la performance



Source : Jean-Bernard Durcou, Hachette Technique, (2008), op.cit, consulté le 20/08/2016 à 13 :00.

¹ Moulay Ali, (2011-2012), **La performance de l'industrie nationale des ciments à la lumière des théories contractuelles des organisations**, Thèse de doctorat, Université d'Oran, pp : 31-32.

² Institut numérique, Clarification des concepts, via le site web : <http://www.institut-numerique.org> , consulté le 20/08/2016 à 11 :00.

³ Tahon Christian, (2003), **Evaluation des performances des systèmes de production**, Hermès science publication, Paris, p : 31.

⁴ Michel Barabe et Olivier Meller , (2006), **Manageor**, DUNOD, Paris, p : 347-350.

-La performance unidimensionnelle : elle est abordée dans sa dimension financière. Une entreprise performante, si elle crée de la valeur pour ses actionnaires. la valeur ici est la rémunération destinée à l'actionnaire d'une part, pour rétribuer son apport en capital et d'autre part, pour rémunérer le risque supplémentaire qu'il encoure en cas d'une mise en liquidation de l'entreprise. La performance financière est ainsi donnée par la quantité du résultat obtenu pour une unité monétaire de capitaux propres apportée par les actionnaires et les investisseurs.

-La performance multidimensionnelle : il s'agit d'une performance plus élargie, contrairement à la première elle prend en compte la pluralité des partenaires d'une organisation ainsi que leurs objectifs. Par conséquent, elle recherche à mesurer l'ensemble des performances de l'entreprise et de satisfaire l'ensemble des exigences.

La vision taylorisme de la performance industrielle était suffisante lorsque le contexte était stable et la vitesse d'évolution relativement lente. A la phase d'équilibre, la performance a acquis un aspect non financier exprimé par le couple coût/valeur. Aujourd'hui suite aux changements rapides et à la concurrence, la performance a pris un caractère global, incluant des dimensions financières, techniques, sociales et environnementales¹.

L'une des approches économiques les plus récentes de performance appartient à Bartoli (2009)², qui définit la performance comme étant un moyen d'efficacité, d'efficience, de qualité et de plus value. De façon générale la performance est une approche multidimensionnelle, économiques, managériaux et respectivement des niveaux comptables.

III-1-2 : Les indicateurs et mesures de la performance d'entreprise

Les dimensions de la performance sont multiples et peuvent être regroupées en trois (03) catégories essentielles, une dimension objective à la fois économique (efficience) et systémique (pérennité de l'organisation), une dimension subjective à la fois sociale (valeur des ressources humaines) et sociétale (légitimité de l'organisation) et une dimension financière (balanced scorecard : organisée en quatre dimensions, financière, clients, processus internes de gestion, apprentissage et croissance)³.

¹ Lamia El Kahri et al, (2014), « La certification qualité et la performance des organisations : Quelles convergences ? Etude de cas au sein de la Nouvelle Société AMADIR dans le grand Agadir », International Journal of Innovation and Scientific Research, Vol. 11, N° 2, Nov. 2014, pp : 598-610.

² Sorinel Căpușneanu and al, (2012), « New Dimensions of Performance Measurement », Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, N°14(2), 2012, pp : 334-347.

³ Alain Capiez, (2007), « Réseaux d'entreprises et performance », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 20, n° 1, 2007, p. 41-67.

1. Les indicateurs de la performance d'entreprise

Les indicateurs de la performance sont deux types : les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers, ces deux indicateurs ont un lien commun entre eux¹. Il s'agit de la taille de l'entreprise, le marché financier, l'incertitude et la stratégie de l'entreprise².

Selon GAUZENTE (2000), Il existe cinq (05) indicateurs de performance reflétant deux principales approches de la performance³ : approche par les buts et approche par les ressources, comme l'indique le tableau suivant :

Tableau III-1 : Les approches et le choix des indicateurs subjectifs de la performance

Définition de la performance	Dimensions de la performance	Indicateurs subjectifs
Degré d'atteinte d'objectifs	-Economiques et financières -Humaines	-Atteinte des objectifs stratégiques -Climat social -Position sur le marché
Capacité d'acquisition de ressources	-Adaptation à l'environnement -Efficience -Complémentarité des sous-systèmes	-Position sur le marché -Maîtrise des coûts -Survie

Source : Claire GAUZENTE, (2000), *ibid*, p : 152.

Ces indicateurs représentent les principes de la performance, autrement dit, une entreprise performante c'est une entreprise qui réalise ces objectifs stratégique, qui prend en compte les inquiétudes sociales, qui réalise des profits avec des coûts minimaux, une entreprise concurrente au niveau du marché et donc elle tient sa survie et son existence.

De nombreuses entreprises mettent en place des indicateurs de performance à tous les échelons. On distingue les indicateurs suivants⁴ :

1. Les indicateurs de performance financière : Le taux de rentabilité, le taux de rendement des actifs, les besoins en fonds de roulement ou de trésorerie, le cycle d'exploitation des produits, les délais de règlement clients et fournisseurs sont autant d'indicateurs financiers permettant d'analyser la santé réelle d'une entreprise. Mais aussi de comparer deux

¹ Eric CAUVIN et Pierre-Laurent BESCOS, (2004), L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : Une étude empirique, communication au congrès Normes et Mondialisation, May 2004, France, pp : 01-17.

² Eric CAUVIN et Pierre-Laurent BESCOS, (2005), «Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique », Finance Contrôle Stratégie, Volume. 8, N° 1, mars 2005, pp : 5 -25.

³ Claire GAUZENTE, (2000), « Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs », Finance Contrôle Stratégie, Volume. 3, N° 2, juin 2000, pp : 145 - 165.

⁴ JDN, Les indicateurs de performance d'une entreprise, via le site web : <http://www.journaldunet.com/management/pratique/vie-de-l-entreprise/16918/les-indicateurs-de-performances-d-une-entreprise.html> , consulté le 20/08/2016 à 12:00.

entreprises appartenant à un même secteur d'activité et d'identifier la pertinence d'un rapprochement (fusion-acquisition ou joint-venture) en termes de croissance externe.

2. Les indicateurs de performance organisationnelle : Les indicateurs organisationnels concernent plus particulièrement les ressources humaines de l'entreprise, et sa productivité globale. Ils détaillent le taux d'absentéisme, le taux d'accidents, les coûts de production ou de sous-traitance, la capacité de production utilisée ou inutilisée et la contribution à la marge, entre autres. Les indicateurs organisationnels servent ainsi à identifier les marges de progression à l'intérieur des services de l'entreprise.

3. Les indicateurs de performance commerciale : Lorsqu'une entreprise souhaite déterminer quelles sont ses activités les plus rentables qui participent à sa croissance interne, elle instaure des indicateurs commerciaux détaillant l'origine de son chiffre d'affaires. Les indicateurs commerciaux ont pour objet de mesurer les revenus générés par chaque ligne de production ou chaque site, l'influence des campagnes publicitaires et la part de marché réalisée par l'entreprise dans un secteur donné au travers d'une étude de la concurrence.

4. Les indicateurs de responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) : Les consommateurs sont de plus en plus concernés par l'impact social et environnemental des produits qu'ils affectionnent. Afin de prendre en compte cette évolution, les entreprises cherchent à créer des indicateurs de responsabilité sociétale, appelés couramment indicateurs RSE. Ces derniers valorisent d'une part les entreprises ayant des modes de production respectueux de l'environnement et de leurs salariés, et permettent d'autre part de réaliser des économies de long terme en matière de consommation d'eau, d'énergie et de matières premières.

Etablir une liste d'indicateurs de performance permet de donner aux dirigeants de l'entreprise un aperçu global de l'état de santé de son entreprise. C'est un véritable tableau de bord qui parcourt tous les champs d'application de l'entreprise. On catégorise généralement ces indicateurs de performance selon quatre (04) axes¹ :

1. L'axe financier : Les indicateurs de performance vont chercher à mettre en avant la valeur et la rentabilité de l'investissement, pour un associé ou un investisseur, dans un objectif de plus-value à la revente par exemple ; ils sont à chercher en priorité dans les documents comptables. Les plus couramment utilisés sont le chiffre d'affaires (global, par produit/service, par département), la marge brute, l'EBE (Excédent Brut d'Exploitation).

2. L'axe client : Les indicateurs de performance permettront de connaître la satisfaction du client et la qualité de la relation client ; par exemple, on trouvera ces indicateurs sur des forums internet, via des enquêtes clients, ou grâce à des outils de CRM. Les indicateurs de performance de cet axe sont le taux de fidélité (nombre de clients fidèles sur le nombre total de clients), le coût d'acquisition d'un client (coût pour acquérir un nouveau client), taux d'attrition ou « churn » (nombre de clients perdus sur une période).

¹ Site professionnel : Petite-entreprise, Les indicateurs de la performance de l'entreprise, via le site web : <http://www.petite-entreprise.net/P-3174-136-G1-les-indicateurs-de-performance-de-l-entreprise.html> , consulté le 20/08/2016 à 11 :30.

3. L'axe interne : Tous les process internes à l'entreprise peuvent être suivis par des indicateurs de performance dans un objectif d'amélioration de la rentabilité et de l'efficacité du service ou de l'organisation. Temps passé aux procédures administratives, taux d'absence et taux de démission des employés, taux de formation, nombre de contacts émis par collaborateur font partie des indicateurs de performance les plus utilisés.

4. L'axe marché : Les indicateurs de performance vont produire des informations sur la plus-value apportée par le produit ou service, l'innovation de l'entreprise, la notoriété de la marque ; On mettra en avant des taux de transformation d'un devis en facture, un indicateur de notoriété sur les réseaux sociaux (nombre de « like », de « retweets », etc.), le chiffre d'affaires dégagé par les nouveaux produits ou services, le taux d'investissement, etc.

Toutefois, il existe un lien de complémentarité entre les indicateurs financiers et non financiers, les indicateurs financiers sont de bons indicateurs de performance pour au moins les secteurs traditionnels qui nécessitent moins d'investissement incorporel, car les indicateurs financiers sont considérés comme des indicateurs globaux (ou finaux) de performance qui sont déterminés ou liés à des indicateurs plus opérationnels qui mesurent directement l'efficacité dans l'utilisation des ressources spécifiques¹. Ainsi que d'autres éléments doivent être pris en considération vis-à-vis les indicateurs de la performance ceux, de la cotation en bourse et de contrôle actionnarial².

2. Les mesures de la performance d'entreprise :

Un système de mesure de la performance représente une série d'indicateurs financiers et non financiers choisis, il existe trois systèmes de mesure de la performance de l'entreprise, le tableau de bord, le balanced scorecard et le navigateur de Skandia³. Ainsi que le contrôle de gestion mis en place par l'entreprise est l'un des systèmes de mesures de la performance au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion :

D'après Van Caillie (2001), le système de contrôle de gestion d'une entreprise constitue est composé d'un ensemble complexe et évolutif de règles, normes de comportements, procédures, ... que les dirigeants, et plus globalement l'ensemble des acteurs présents dans l'entreprise, vont mettre en place progressivement, de manière délibérée ou réactive, pour s'assurer que les opérations quotidiennes exercées dans l'entreprise sont menées dans le respect de l'impératif de création continue de valeur, de même ensemble des règles, procédures et des comportements qui contribuent à l'exercice du contrôle au sein de

¹ Josée St-Pierre et al, (2005), Les indicateurs de performance financière et non financière : Complémentarité ou Substitution ? Etude exploratoire sur des PME manufacturières, Comptabilité et Connaissances, May 2005, France, pp : 01-18.

² José Allouche et al, (2007), Performances et caractéristiques financières comparées des entreprises familiales et non familiales : le rôle modérateur de la cotation en bourse et du degré de contrôle actionnarial, 26^{ème} conférence AIMS, Montréal, du 06 au 09 juin 2007, pp : 01-28.

³ Christophe Germain et al, (2006), « Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 19, n° 1, 2006, pp : 69-94.

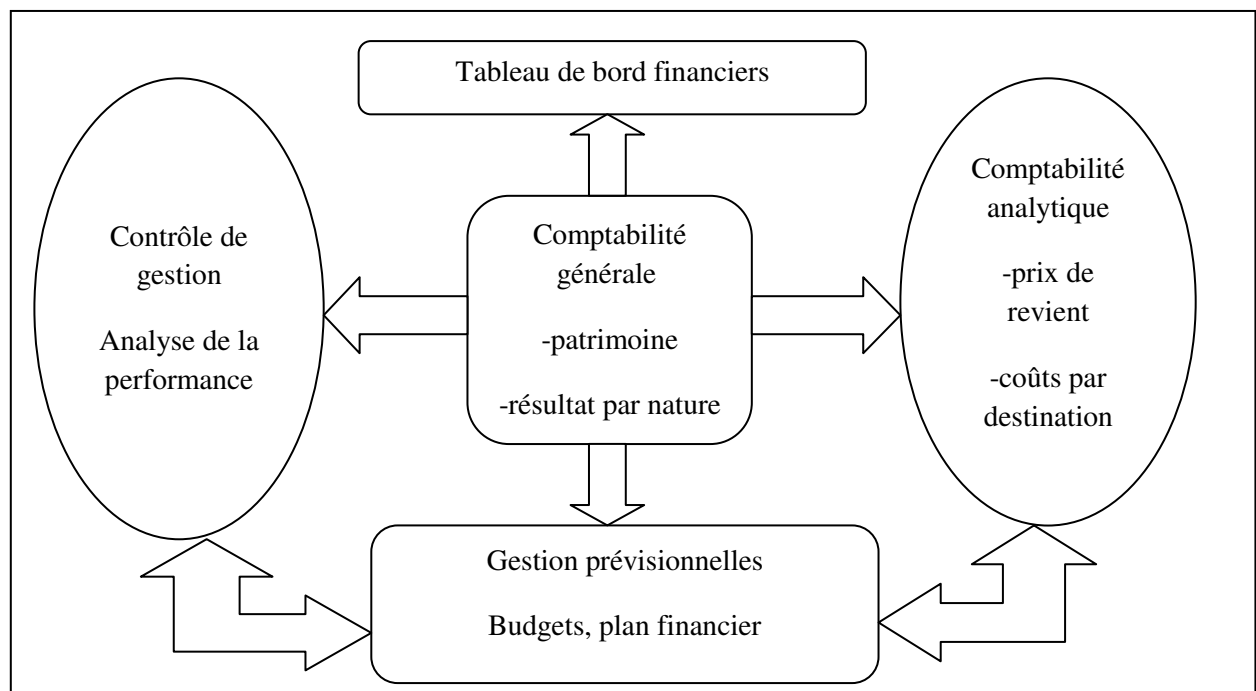
l'entreprise, que ce contrôle soit à finalité comptable ou financière, stratégique ou opérationnelle¹.

Le tableau de bord : Le tableau de bord est un instrument clé de la prise de décision². Le tableau de bord permet d'obtenir une vue d'ensemble de l'entreprise. Il synthétise les points clés de l'activité et poursuit deux objectifs : prévenir les difficultés, aider à piloter l'entreprise. Comme il alerte sur les actions correctrices à mettre en place.

Bouquin (2001) a défini le tableau de bord comme : « ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) sont intégrés pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions »³.

Les tableaux de bord financiers Les aspects financiers occupent une place importante dans la gestion d'entreprise. Le but des tableaux de bord financiers globaux est d'avoir une idée de la situation financière générale de l'entreprise. Souvent le point de départ d'un système de pilotage (et ce, pour diverses raisons : obligation comptable, sélection et calculs aisés, comparabilité des indicateurs,...), basés sur la comptabilité, générale techniques d'analyse et diagnostic financier (constat a posteriori), comme indiqué dans le schéma suivant :

III-3 : Les tableaux de bord financiers



Source : inspiré de Wilfried NIESSEN, (2013), Les tableaux de bord, communication présentée le 05/12/2013, Tour & Taxis, Bruxelles, p : 30.

¹ Nathalie Crutzen et Didier van Caillie, (2010), « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise : Quelques pistes d'adaptation des outils existants », Humanisme et Entreprise, 2010/2, n° 297, pp : 13-32.

² Alain Fernandez, (2013), **Essentiel du tableau de bord**, 4^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, p : 02.

³ Bouquin Henri, (2001), **Le contrôle de gestion**, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris, pp : 397-398.

Le navigateur de Skandia : le navigateur Skandia, conçu par Leif Edvinsson et Michael Malone en 1997, a été mis au point chez Skandia justement, une société multinationale d'assurance et de services financiers basée à Stockholm Suède. Cette approche originale place l'humain au centre de la démarche. Elle privilégie le pilotage de l'immatériel et plus précisément du capital intellectuel, véritable moteur de la création de valeur¹.

Le navigateur Skandia propose un "tableau de bord" composé de 5 axes regroupés dans une dimension temporelle comme indiquée dans le schéma ci-dessous : **Hier**, le bas du schéma (axe innovation et développement), **Aujourd'hui**, le centre du schéma (axe client et axe processus) et **Demain** le haut du schéma (axe financier), interprétées comme suit :

Axe financier : le long terme : qu'a-t-on fait hier ?

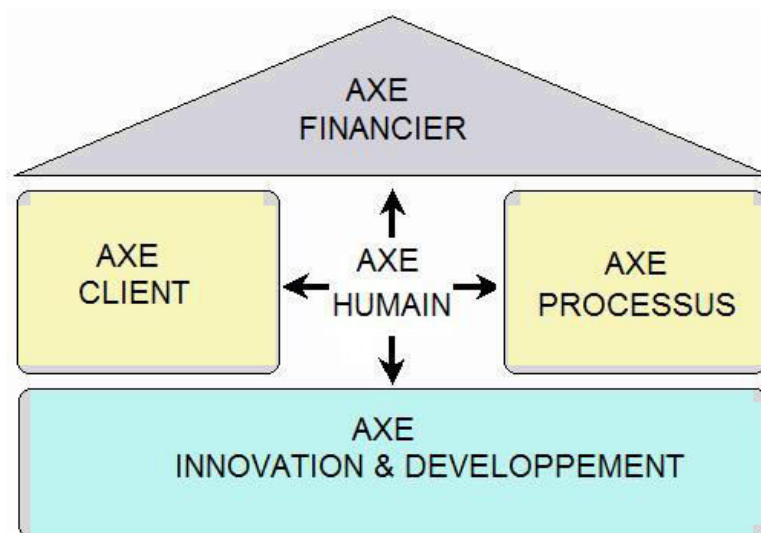
Axe client : le présent.

Axe humain : au centre de la démarche.

Axe processus : le présent.

Axe innovation et développement : que prépare-t-on pour demain ?

Figure III-4 : les principes du navigateur Skandia AFS



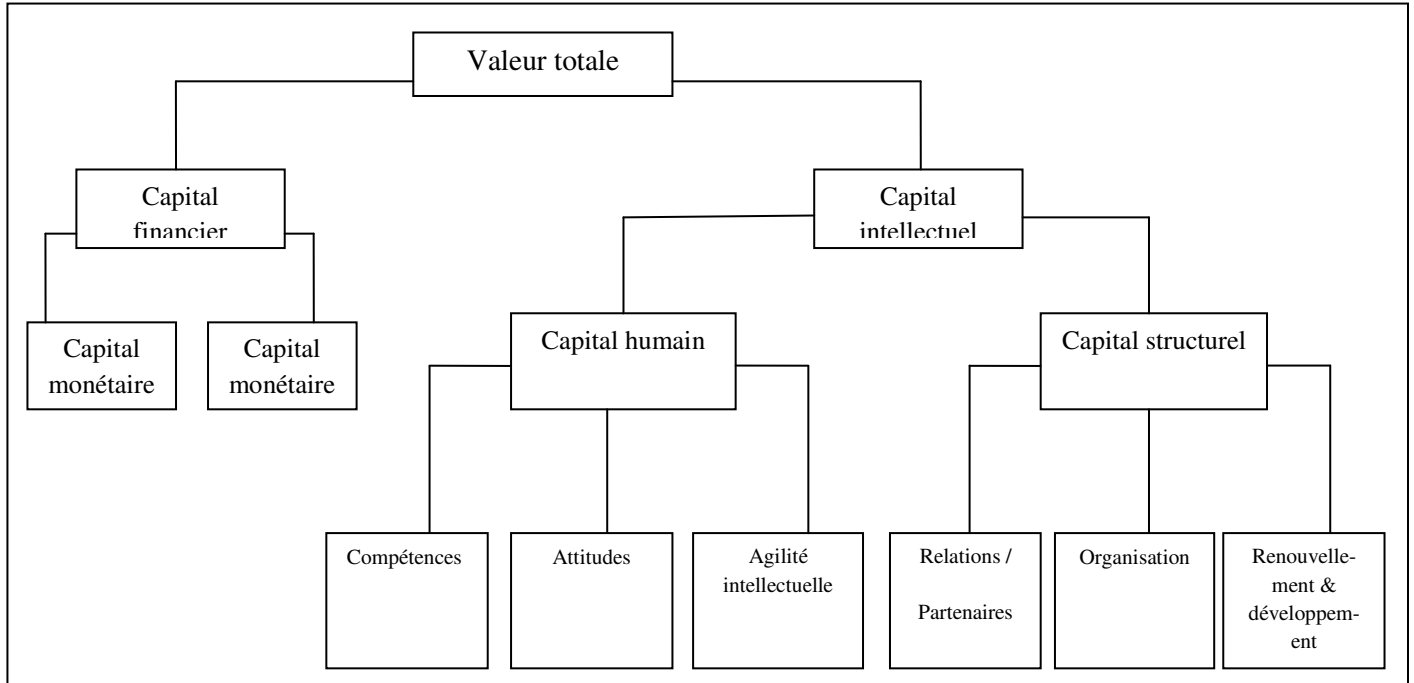
Source : Idem.

Le capital intellectuel est un élément de la valeur totale de l'entreprise parallèlement au capital financier (voir la figure III-5), il se subdivise en deux capitaux : capital humain et capital structurel. Le capital humain correspond aux ressources qui dépendent des employés et des

¹ Alain Fernandez, Le navigateur Skandia, via le site web : <http://www.piloter.org>, consulté le 24/08/2016 à 11:00.

capacités fondées sur les compétences. Le capital structurel correspond quant à lui aux ressources indépendantes des employés et de capacités fondées sur des actifs¹.

Figure III-5 : L'arbre du capital intellectuel



Source : Grégory Wegmann, (2009), *ibid*, p : 06.

Les tableaux de bord intellectuels modélisés sur la base d'une chaîne de valeur virtuelle. Ils Prennent en conscience le rôle croissant des ressources immatérielles, des stocks, des flux de connaissances et de compétences comme éléments principaux de ces ressources.

Le schéma ci-dessus, interprète les suivants ²:

Le capital humain se décompose en trois critères génériques de performance qui se décomposent à leur tour en indicateurs :

- les compétences des employés d'où ressortent des indicateurs relatifs aux savoirs et savoir-faire,
- les attitudes des employés avec des indicateurs de motivation, de comportement et de conduite,
- et leur agilité intellectuelle avec des indicateurs d'innovation, d'imitation, d'adaptation et de mise en forme.

¹ Grégory Wegmann, (2009), **Les tableaux de bord du capital intellectuel**, Bouton O. Et Chernet D. Indicateurs et tableaux de bord, Afnor Editions, France, pp : 01-13.

² Grégory Wegmann, (2000), Comparaison de deux modèles complémentaires de tableaux de bord stratégiques : un modèle nord-américain et un modèle suédois, IXIème Conférence internationale de management stratégique, " Perspectives en management stratégique ", AIMS 2000, Montpellier 24-25-26 Mai 2000, pp : 01-22.

Il en est de même pour le capital structurel qui se décompose en trois critères génériques de performance qui se décomposent à leur tour en indicateurs :

- les relations avec les parties prenantes de l'entreprise avec comme indicateurs la gestion des relations avec les clients, les fournisseurs, les actionnaires et autres parties prenantes,
- l'organisation avec des indicateurs sur l'infrastructure, les processus et la culture,
- l'innovation et le développement avec des indicateurs sur les nouveaux produits, la formation, la recherche et développement et les nouveaux brevets et licences.

Le *balanced scorecard* (BSC): Le BSC est un instrument de contrôle stratégique développé au début des années 90 par les Professeurs Robert Kaplan & David Norton de Harvard Business School sur la base d'une étude des mesures de performance utilisées par diverses multinationales. Cet instrument met en évidence les facteurs clés de succès d'une organisation regroupés au sein de quatre perspectives: « Financier », « Client », « Processus interne » et «Innovation et apprentissage »¹.

Le BSC conserve une métrique financière comme mesure de résultats supérieurs pour le succès de l'entreprise, mais complète les trois autres perspectives supplémentaires : le processus client, le processus interne et le processus apprentissage croissance comme conducteurs pour créer de la valeur pour les actionnaires à long terme². Le *balanced scorecard*, ou tableau de bord prospectif, est un outil qui permet de mettre en relation le contrôle de gestion et la stratégie autrement dit la vision stratégique de l'organisation est placée au cœur de la mesure de la performance³.

Le BSC comporte 4 axes :

-Axe financier ou actionnaires: Attentes des actionnaires

-Axe clients : attentes des clients en termes de besoins à satisfaire

-Axe processus interne : composantes essentielles (innovation, qualité...) qui donne un avantage concurrentiel

-Axe apprentissage organisationnel : relatif aux ressources humaines.

Le facteur clé de la diffusion du BSC était la possibilité d'utiliser un système de mesure pour contrôler la mise en œuvre de la vision et la stratégie d'entreprise, ainsi il a pris le rôle d'un système stratégique de gestion⁴.

¹ Zair Wafia, (2013), « Le Balanced Scorecard: Mesurer la performance « avantages et inconvénients » », Revue des sciences économique de gestion et sciences commerciales, N°09/2013, pp : 20-35.

² Robert S. Kaplan, (2010), « Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard », Working Paper, N° 10-074, Harvard Business School, pp : 01-36.

³ Chaffik Bakkali et al, (2013), « Pour un outil de mesure et de pilotage de la performance des incubateurs », Management international / International Management / Gestión Internacional, vol. 17, n° 3, 2013, pp : 140-153.

⁴ Ondrej Zizlavsky, (2014), « The Balanced Scorecard: Innovative Performance Measurement and Management Control System », Journal of Technology Management & Innovation, volume. 9, Issue 3, pp : 210-222.

Le BSC associe des indicateurs de résultats à des indicateurs stratégiques qui sont la source des avantages concurrentiels de l'entreprise. Les indicateurs stratégiques ou indicateurs a priori, ou déterminants de la performance servent à guider les dirigeants dans leurs choix stratégiques (approche prospective). Les indicateurs de résultat ou indicateurs a posteriori permettent d'apprécier les performances passées de l'entreprise (approche historique). C'est pour cette raison que le BSC est considéré comme équilibré¹. De plus, Epstein et Roy (2004), ont développé et soutiennent que le BSC, est une opportunité pour l'entreprise parce qu'il améliore sa gouvernance et sa transparence².

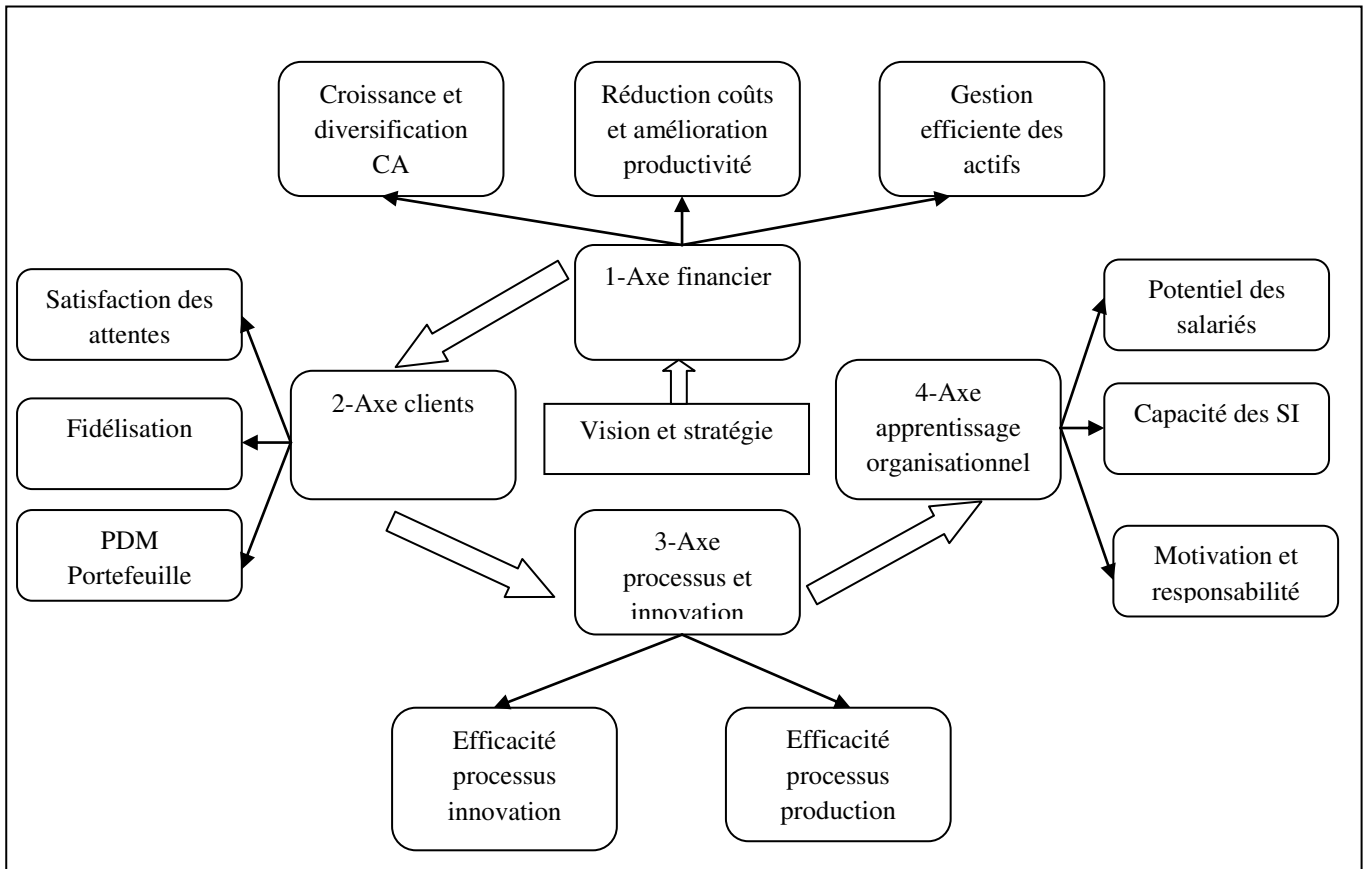
Donc le BSC est un indicateur non financier qui prend en compte les différents aspects de la performance non seulement financiers mais aussi ceux incorporels. Car la valeur incorporelle est très dépendante au contexte stratégique et organisationnel dont le BSC doit répondre à cette nécessité.

La liaison entre ces quatre (04) axes est l'atteinte des objectifs de rentabilité (figure III-6), il faut en premier satisfaire les clients, ce qui nécessite la mise en place de processus interne et d'une organisation efficace et de subordonner ces trois axes à l'axe financier : la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel ne constituent que les moyens pour atteindre les objectifs financiers (satisfaction des actionnaires).

¹ Geneviève Causse et Viet Ha Tran Vu, (2012), « Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal : Le point de vue des auditeurs », Comptabilité - Contrôle - Audit, N°2012/3 (Tome 18), pp : 97-143.

² Epstein, M.J et Roy, M. J, (2004), « How Does Your Board Rate? Now you can use a balanced scorecard to measure and improve corporate board performance », Strategic Finance, February 2004, pp : 25-31.

Figure III-6 : Le Balanced Scorecard (adapté de Kaplan et Norton 1998)



Source : Geneviève Causse et Viet Ha Tran Vu, (2012), op.cit, p : 101.

On peut dire que le BSC et le navigateur Skandia AFS, sont deux tableaux stratégiques auxquels le manager peut s'appuyer. Dans une étude menée par WEGMANN. G (2001), sur le choix des critères entre le BSC et le Navigateur, les deux tableaux de bord stratégiques très discriminés, soient représentés de façon égale et propose le tableau suivant que l'on considère comme étant un tableau de comparaison entre les deux tableaux de bord stratégique selon quatre (04) dimensions : dimension clients et parties prenantes, dimension financière, dimension humaine et dimension interne¹.

¹ Grégory WEGMANN, (2001), Les tableaux de bord stratégique : Une instrumentation du contrôle de gestion stratégique, Concepts, Instrumentation et Enquête, 22ÈME CONGRES DE L'AFC, France, pp : 01-27.

Tableau III-2 : Comparaison entre BSC et le navigateur Skandia AFS

Balanced Scorecard	Navigateur Skandia
<p align="center">Dimension clients et parties prenantes</p> <ul style="list-style-type: none"> -satisfaction des clients - parts de marché - acquisition de nouveaux clients - qualité produits et services 	<p align="center">Dimension clients et parties prenantes</p> <ul style="list-style-type: none"> - image de marque - investissements commerciaux - valeur future pour les partenaires
<p align="center">Dimension financière</p> <ul style="list-style-type: none"> - chiffre d'affaires - gestion des coûts -valeur actionnariale 	<p align="center">Dimension financière</p> <ul style="list-style-type: none"> - valeur dégagée pour les partenaires
<p align="center">Dimension humaine</p> <ul style="list-style-type: none"> - productivité individuelle - satisfaction des employés 	<p align="center">Dimension humaine</p> <ul style="list-style-type: none"> - influence des compétences sur la performance (valeur des compétences) - savoirs et savoir-faire - formations stratégiques - comportement des employés - capacités d'innovation
<p align="center">Dimension interne</p> <ul style="list-style-type: none"> - efficacité des processus (production, innovation...) - Efficacité des infrastructures - investissements en R et D 	<p align="center">Dimension interne</p> <ul style="list-style-type: none"> - adaptabilité des processus - adaptabilité des infrastructures - maîtrise des flux d'information

Source : Grégory WEGMANN, (2001), op.cit, p : 12.

Nous observons d'après le tableau en dessus, que le BSC est un tableau de bord stratégique qui tient compte de valoriser l'actionnaire et le client, dans sa dimension financière il donne importance beaucoup plus à des aspects comptable et financiers.

Lors le navigateur suédois Skandia AFS, s'intéresse à une dimension plutôt humaine, aux compétences, savoirs et savoir-faire, formations stratégiques, comportement des employés et aux capacités d'innovation. Donc, nous pouvons dire que le navigateur skandia s'adapte à une stratégie organisationnelle se concentrant sur l'investissement dans le capital humain. Or, le BSC repose à un axe financier qui se complète par trois (03) autres axes (axe client, axe processus interne et axe apprentissage organisationnel).

Le capital humain est une sorte de capital immatériel qui se fonde tantôt sur une logique de ressource (capital) tantôt sur une logique de création de valeur réelle ou potentielle (actif), selon deux (02) courants de recherche en gestion¹ :

- un premier d'origine comptable et financière : s'intéresse aux sources intangibles de la création de valeur - le second d'origine stratégique : porte sur le développement d'avantages concurrentiels par la création, la protection, le développement de ressources rares au centre desquelles on trouve les connaissances et les compétences.

¹ Marie-Annick Montalan, Béatrice Vincent, (2010), Proposition d'un modèle d'évaluation du capital immatériel pour les organisations transversales à l'hôpital : le cas des Equipes Mobiles de Gériatrie (EMG), Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, pp : 01-19.

D'un autre point de vue, le capital humain est une composante clé de la valeur de l'entreprise et qui doit faire part de son bilan et apparaître dans ses états financiers publiés, vu que le capital intellectuel est un vecteur de la création de valeur, un facteur de performance globale et un déterminant d'une stratégie basée sur la connaissance¹. Puisque selon L'IASB, le capital humain est au sens du capital immatériel, et doit être classé dans la catégorie d'actif incorporel.

III-1-3 : la performance financière d'entreprise

L'entreprise est censée chaque fin d'exercice comptable de produire des états financiers (bilan, compte de résultat, variation des capitaux, flux de trésorerie et annexes), contenant des informations comptable set financières. Alors que la performance financière s'évalue à travers des documents comptables.

Les manager utilise des informations comptables et des outils de comptabilité afin de prendre leur décision. Cependant, l'information comptable est très nécessaire au pilotage de la performance.

Au-delà, la performance financière dépend en premier lieu des documents comptables et financiers pour évaluer la performance et prendre des actions correctives en cas d'échec. On retient donc, que le système d'information joue un rôle très important en matière d'appuie des décideurs au sein de l'entreprise sur l'information comptable et financière issue du système d'information comptable.

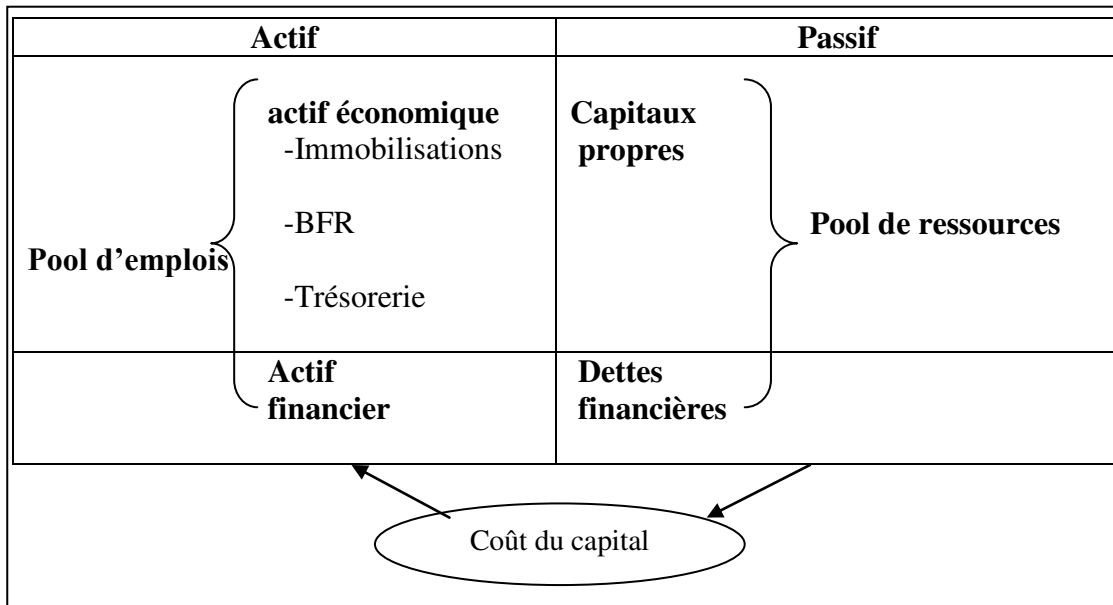
1. La politique financière de l'entreprise

La politique financière de l'entreprise a pour objet de préparer et d'indiquer comment prendre les décisions dans deux domaines : l'investissement et le financement². La politique financière de l'entreprise se définit à partir de sa structure du bilan (figure III-7), qui reflète ses besoins et ses ressources de financement.

¹ C. Bessieux-Ollier et al, (2006), « Le capital humain : approche comptable versus approche managériale », Revue internationale sur le travail et la société, Vol.4, N° 2, mai 2006, pp : 25-57.

² D. Rivaud-Danset, (2009-2010), cours de la politique financière d'entreprise. Via le site web : <http://www.youscribe.com> , consulté le 25/08/2016 à 10 :00.

Figure III-7 : Structure du bilan (Pool de Fonds)



Source : D. Rivaud-Danset, op.cit, consulté le 25/08/2016 à 10 :05.

A partir du bilan en haut l'analyse de l'entreprise fait apparaître les deux grands choix stratégiques des dirigeants :

- Le choix de la structure du pool des ressources qui se fonde sur l'arbitrage : coût / risque ;
- Le choix de la structure du portefeuille d'actifs qui se fonde sur l'arbitrage : risque économique / rendement économique qu'induit chaque type d'emplois ; il est conditionné par le type de développement retenu.

Les indicateurs de la structure financière sont regroupés dans : les fonds de roulement, les besoins en fond de roulement, la trésorerie et la liquidité.

A savoir que la gestion de fonds de roulement implique l'utilisation des principes économiques et de gestion lors la gestion des actifs et les passifs à court terme, ainsi que la gestion de toutes les relations qui existent entre eux afin d'améliorer la liquidité et la rentabilité et simultanément la valeur de l'entreprise¹.

La politique financière de l'entreprise est mentionnée par la théorie contractuelle de la politique financière. Selon cette théorie, la firme est un « nœud de contrat » qui résultant de l'équilibre du processus contractuel lié aux objectifs contradictoires des différentes parties principalement les apporteurs de capitaux, le travail et les consommateurs. Par application de la théorie de l'agence à la détermination de la structure financière, deux conflits d'intérêts se manifestent.

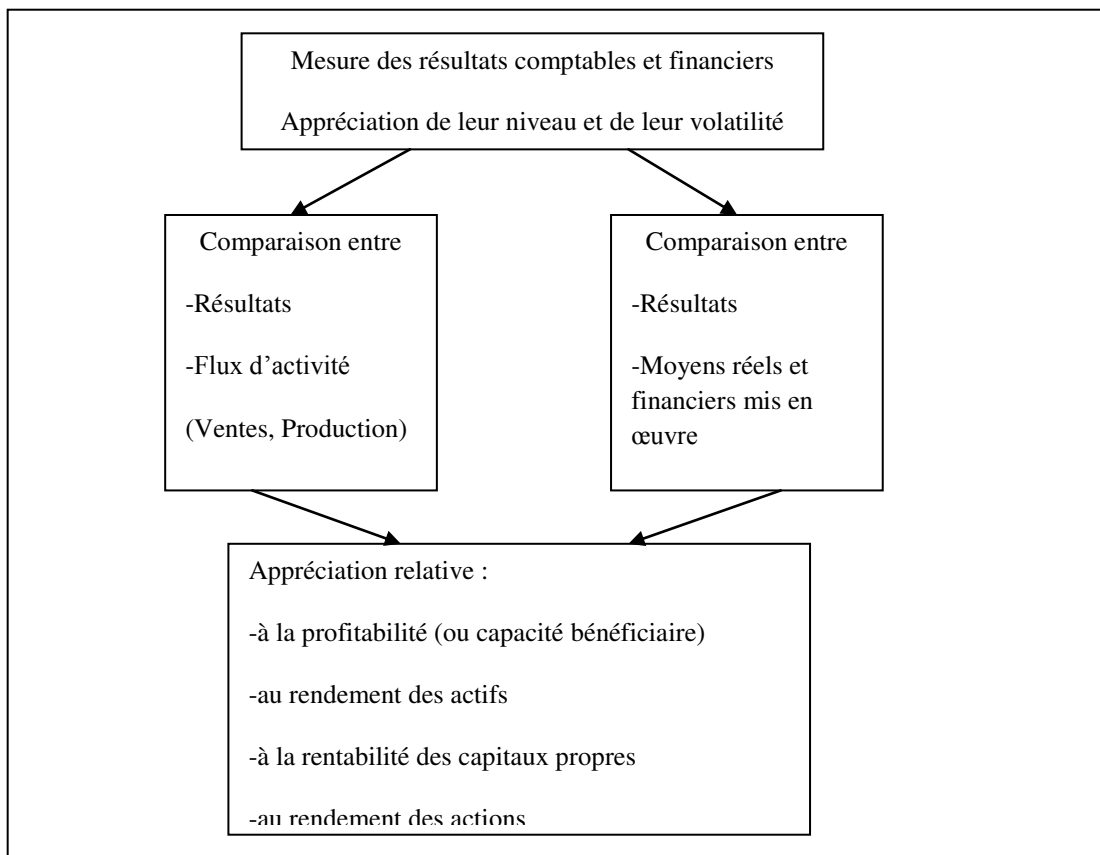
¹ Emmanuel OSEIFUAH, (2016), « Determinants of Working Capital Requirements: Evidence from Selected Non-financial Firms Listed on the Johannesburg Securities Exchange », Journal of Accounting and Management (JAM), vol. 6, n°1, pp : 35-45.

Le premier concerne l'apport externe de capitaux propres dans une firme. Partant d'une firme dans laquelle le dirigeant est aussi actionnaire à 100 %, où une ouverture même minimale du capital d'une entreprise a un impact sur les incitations du dirigeant qui retire des gains d'une consommation privée qu'il ne supporte plus intégralement en tant qu'actionnaire. Alors que le deuxième concerne les relations entre les actionnaires et les créanciers financiers. Où l'existence de dette peut conduire à une modification de la politique d'investissement du dirigeant-actionnaire. Ainsi, une autre forme de conflit entre les actionnaires et les créanciers financiers concernant le sous-investissement dans des opportunités futures¹.

2. L'appréciation de la performance financière :

La première tâche des analystes financiers consiste dans la mesure précise des résultats obtenus dans le passé ou le présent et dans l'anticipation des tendances d'évolution susceptibles de les affecter dans le futur. C'est seulement dans de telles comparaisons que l'efficacité de l'entreprise peut être évaluée². Dans le schéma suivant nous voyons l'importance de l'analyse financière à partir des résultats comptables et financiers.

Figure III-8: Principes d'analyse des performances



Source : Elie Cohen, (1991), *ibid*, p : 71.

¹ Christophe Moussou et Christophe Thibierge, (1996), « Politique financière, Opportunités d'investissement et Actifs incorporels en Europe : Théorie et étude empirique », Cahier de recherche ESCP, n° 96-129, pp : 01-28.

² Elie Cohen, (1991), **Gestion financière de l'entreprise et développement financier**, Edition EDICEF, France, p : 71.

Nous observons à partir de ce schéma que la mesure des résultats comptables et financiers aide à faire des comparaisons par rapport à plusieurs aspects financiers et non financiers. Dont l'appréciation revient toujours à des résultats financiers et des indicateurs de performance financière, ce qui donne une importance cruciale à l'utilisation des documents et des données de base comptables.

3. Les indicateurs de la performance financière :

La qualité des entreprises est un enjeu de financement et d'apport de capitaux qui vient essentiellement d'une meilleure évaluation financière¹.

3.1. La rentabilité²

La rentabilité comme étant un indicateur de performance financière est renvoyée par deux approches : rentabilité économique et rentabilité financière.

La rentabilité économique : rapporte le résultat d'exploitation (le plus souvent net de la consommation de capital fixe), au capital non financier, composé du capital productif fixe (les équipements) et du besoin en fond de roulement (les dépenses ordinaires de fonctionnement de l'entreprise). La rentabilité économique reflète l'efficacité du processus productif seul, indépendamment des modes de financement adoptés, c'est-à-dire qu'on ne distingue pas le financement à partir des fonds propres ou à partir des capitaux empruntés.

La rentabilité financière : rapporte au fonds propres le profit à la disposition des actionnaires après paiement des impôts et des intérêts. La rentabilité financière est celle qui est prise en compte par les investisseurs pour sélectionner leurs acquisitions d'actions par exemple. Quand une entreprise entreprend un projet d'investissement et qu'elle emprunte pour financer cet investissement, elle s'attend à ce que le résultat d'exploitation dégagée par la nouvelle activité soit supérieur aux charges financières induites par l'endettement. La décision d'achat d'équipement se traduit par un gain supérieur au coût de financement. C'est à cette condition que le résultat courant (résultat d'exploitation – charges financières) augmente et améliore la rémunération des associés.

L'effet de levier financier : l'effet de levier d'endettement permet de comprendre la liaison entre la rentabilité économique et la rentabilité financière. L'effet de levier peut accroître la rentabilité des capitaux propres par rapport à la rentabilité économique, il peut aussi la minorer quand la rentabilité économique devient inférieure au coût d'endettement. Ainsi que, l'effet de levier permet de connaître l'origine d'une bonne rentabilité des capitaux propres qui provient de la rentabilité de l'actif économique et/ou de la pure construction financière qu'est l'effet de levier. Dans la durée, seule une bonne rentabilité économique est le gage d'un niveau de rentabilité des capitaux propres satisfaisant. L'effet de levier ne crée pas de valeur,

¹ Bernard Pararque et al, (1997), « Évaluation de la performance et maîtrise du risque des entreprises industrielles françaises », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 10, n°3- 4, 1997, pp : 11-38.

² Support de cours, (2012), Cours d'analyse financière approfondie, Université d'Orléans, pp : 60-61, via le site web : <http://www.master-finance-orleans.org> , consulté le 25/08/2016 à 15 :00.

s'il peut augmenter la rentabilité des capitaux propres, il augmente le risque en proportion de l'excédent de profit obtenu puisque l'endettement accroît le risque de défaillance en cas de retournement de la conjoncture ou d'erreur dans les anticipations des profits futurs.

3.2. La profitabilité

La profitabilité est définie selon Hoarau (2008), comme étant : « l'aptitude de l'entreprise à sécréter un certain niveau de résultat ou revenu pour un volume d'affaire donné »¹. Donc la profitabilité d'une entreprise est traduite par la réalisation des profits à travers sa capacité de ventes, en comparant le résultat net comptable (bénéfice ou perte) par rapport au chiffre d'affaire hors taxe de l'exercice comptable.

3.3. L'autofinancement

L'autofinancement désigne l'ensemble des capacités de l'entreprise à financer ses propres investissements sans faire appel à des capitaux extérieurs (endettement). Elle affecte à ses investissements des ressources qu'elle dégage (bénéfices), autrement dit l'exploitation de ses bénéfices nets non distribués (dividendes déduits) et les dotations d'amortissements et aux provisions. En effet, la marge nette d'autofinancement est définie comme : « le surplus monétaire net dont dispose l'entreprise après la distribution des dividendes. Il représente l'aptitude réelle de l'entreprise à s'autofinancer, engendrée par l'exploitation d'un exercice »².

4. Les outils pilotes de la performance financière

4.1. Le budget

Le budget est un outil de pilotage de l'entreprise, il se définit comme étant un plan annuel des activités futures de l'entreprise, il représente un état prévisionnel des dépenses et des recettes pour une période précise généralement un an.

Selmer (2003), a défini le budget comme : « un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable, décrivant l'ensemble de l'activité »³. Le système budgétaire joue simultanément trois rôles⁴:

- il est un élément du contrôle de gestion ;
- il est un moyen de planification ;

¹ Hoarau. Christian, (2008), **Maîtriser le diagnostic financier**, 3^{ème} édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, p : 88.

² Vizzavona Patrice, (1999), **Gestion financière, analyse financière et prévisionnelle**, 9^{ème} édition, BERTI édition, Paris, p : 66.

³ Selmer Caroline, (2003), **Construire et défendre son budget : Outils, méthodes et comportements**, DUNOD, Paris, p : 16.

⁴ Henir Bouquin, (1992), **La maîtrise des budgets dans l'entreprise**, EDICEF, France, p : 15.

- enfin, comme tout élément d'un dispositif de contrôle, il doit rendre cohérents trois pôles : (les personnes, leurs intentions et motivations), (les buts poursuivis par l'entreprise), et (les déclinaisons de ces buts dans l'organisation).

L'utilité du budget comme un outil de performance consiste au contrôle budgétaire, ce dernier permet de fournir des informations indispensables qui aident le manager à la prise de décision à travers l'analyse périodique des écarts entre les réalisations et les prévisions.

4.2. Les états financiers

Les états financiers sont des documents comptable élaborés à la fin d'exercice comptable comportent cinq (05) documents principaux : le bilan, le compte de résultat, tableau d'état de variation des capitaux, un tableau des flux de trésorerie et les notes explicatives en annexes.

Le bilan représente les ressources de l'entreprise en termes de passif, les emplois de l'entreprise en termes d'actif et leurs répartitions, il est riche en information sur l'état de santé de l'entreprise, il permet d'apprécier la performance financière de l'entreprise et sa pérennité à court, moyen et long terme à travers l'utilisation des différents ratios financiers.

Le compte de résultat est un tableau qui représente les produits et les charges de l'entreprise durant son exercice, il donne différents résultats de gestion et d'exploitation : la marge brut, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation, le résultat d'exploitation, le résultat net, etc.

L'état de variation des capitaux propres est un document de synthèse qui retranscrit les mouvements de capitaux propres qui ont eu lieu au cours d'un exercice comptable notamment dans le cadre de la consolidation des bilans des filiales avec celui de leur société mère. Le tableau de variation des capitaux propres prend notamment en compte les distributions de dividendes, la variation des provisions réglementées ou, encore, les apports en capital social¹.

L'état de flux de trésorerie permet de comprendre les causes de l'évolution de la trésorerie de l'entreprise, élément majeur pour sa pérennité et de son aptitude à séduire les investisseurs à risque. Il permet aux utilisateurs d'apprécier les modifications intervenues au niveau des capitaux propres de l'entreprise, l'évolution de sa structure financière et de sa trésorerie, sa capacité à dégager des liquidités et à verser un dividende, sa capacité à faire face aux aléas du marché et de la conjoncture (flexibilité financière), et à détecter les risques d'insolvabilité².

L'état de flux de trésorerie permet une mesure, plus objective que celle obtenue du résultat comptable, de l'aptitude de l'entreprise à faire face à ses engagements et une meilleure comparabilité entre les entreprises. Les flux de trésorerie constituent un paramètre d'évaluation de l'entreprise. En tant qu'état de synthèse, l'état de flux de trésorerie est un outil de contrôle de la vraisemblance et de la cohérence globale des états financiers³.

¹ Mataf : Site financier en ligne, Définition du tableau de variation des capitaux propres, via le site web : <https://www.mataf.net> , consulté le 26/08/2016 à 14 :00.

² Site de formation en comptabilité, Présentation des états financiers, via le site web : <https://www.procomptable.com> , consulté le 26/08/2016 à 13 :00.

³ Idem.

Les notes annexes comportent une déclaration de conformité aux normes comptables internationales ; l'énoncé des bases d'évaluation et des méthodes comptables appliquées ; des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps de chacun des états financiers (par exemple le détail de certains éléments du compte de résultat, du bilan, du tableau des flux de trésorerie) ; d'autres informations comme les éventualités, les engagements ainsi que des informations non-financières¹.

Les états financiers représentent des outils permettant le diagnostic la performance de l'entreprise à partir des données et des résultats comptables et financiers pour former des ratios et des indices financiers aident à la prise de décision.

4.3. Les ratios financiers

Les ratios sont des outils indispensables dans le cadre de l'analyse financière (du bilan ou du plan financier) de l'entreprise. Les ratios financiers représentent coefficient ou un pourcentage calculé par un rapport entre deux (02) masses à partir du bilan ou d'autres documents comptables. Ils permettent aux managers de :

- mesurer la performance financière de l'entreprise dans le temps ;
- évaluer l'entreprise en matière de rentabilité de solvabilité et de liquidité ;
- prévenir et détecter les problèmes existants et aider à effectuer des actions correctives.

Il existe trois (03) principaux ratios financiers : les ratios de rentabilité, les ratios de solvabilité et les ratios de liquidité. Comme, il existe plusieurs méthodes traditionnelles de choix des variables de mesure de la performance qui reposent sur des critères comptables: le ratio de l'excédent brut d'exploitation sur les immobilisations brutes, le ratio de la capacité d'autofinancement sur les capitaux propres, l'opportunité de croissance calculée en tant que ratio de l'actif net total sur la valeur de marché de la firme, la productivité mesurée par le ratio du logarithme de la valeur ajoutée sur l'effectif, la rentabilité économique mesurée en tant que ratio de la valeur ajoutée sur la valeur de marché de la firme². Ainsi que, la performance financière se différencie d'une entreprise à une autre du fait des effets spécifiques au secteur d'activité et de la diversification du choix comme variables³.

Actuellement de nombreuses recherches montrent que les analystes financiers désirent enrichir le lien entre performance financière et développement durable. Les travaux en finance d'entreprise s'intéressent à la mesure de la performance durable de l'entreprise ou à développer des modèles permettant d'établir un lien entre responsabilité sociétale de l'entreprise et performance financière. La performance durable est le lien entre le

¹ Grégory HEEM, (2004), **Lire les états financiers en IFRS**, Editions d'Organisation, Paris, p : 19.

² Olga Demtchouk, (2008), « Réductions d'effectifs et performance des entreprises : réaction à l'article d'Éric Séverin », La Revue des Sciences de Gestion, 2008/3 (n°231-232), pp : 97-100.

³ Paul Valentin NGOBO et Éric STEPHANY, (2001), « Les différences de performance financière entre les entreprises : résultats du marché français », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, N° 1, mars 2001, pp : 89-121.

développement durable et la performance d'entreprise pour obtenir une meilleure gestion des ressources de l'entreprise¹.

III-1-4 : La performance globale, la RSE et les parties prenantes :

La globalisation et l'évolution du rôle de la société au niveau mondiale avec des nouvelles préoccupations de développement durable à inciter le développement du concept de la performance. Le changement de la vision financière de la performance vers une vision durable est d'abord d'inclure l'aspect économique et financier, mais aussi intégrer d'autres buts sociaux. Dans ce sens la performance durable ou globale est un ensemble de résultats financiers/économique, sociaux et environnementaux².

Au-delà, les scandales financiers qui ont provoqué l'effondrement de sociétés américaines comme WorldCom et Enron ont prouvé l'inconscience des individus des entreprises. Dans ce contexte, une nouvelle vision de l'économie est découverte celle qui intègre une dimension du développement durable qui intègre les préoccupations environnementales et sociales.

La performance sous la vision traditionnelle performance financière est remplacée par la performance globale qui tient compte de l'intégration de la responsabilité sociale ou sociétale de l'entreprise.

1. La performance globale sous la vision de la RSE

Le concept de responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) trouve son origine dans les années 1950 aux États-Unis, tandis que son émergence en Europe est plutôt récente. Il existe des différences fondamentales entre la conception américaine et la conception européenne de la RSE ; La première est issue de considérations éthiques et religieuses, alors que la seconde plutôt politique s'inscrit dans la perspective de contribution au développement durable³.

Le développement durable se définit comme : « s'efforcer de répondre aux besoins du présent sans compromettre la capacité de satisfaire ceux des générations futures »⁴. La problématique du développement durable s'inscrit dans le croisé la croissance et développement économique et l'écodéveloppement, autrement dit comment maximiser le profit en préservant le milieu naturel⁵. Le développement durable dans ce sens, est perçu comme une rentabilité durable qui fusionne et harmonise l'environnement et l'économie dans un même mouvement d'optimum d'efficacité⁶. Il s'agit d'un objectif qui encourage le développement des entreprises à long

¹ Soumaya Mejbr et al, (2014), « Quelques répercussions de l'écologie sur le comportement de l'entreprise », International Journal of Innovation and Applied Studies, Vol. 7, N° 2 (Aug 2014), pp : 483-496.

² Cramer, J, (2002), « From Financial to Sustainable Profit », Corporate Social Responsibility and Environmental Management, N°9, pp : 99-106.

³ Angèle DOHOU et Nicolas BERLAND, (2007), Mesure de la performance globale des entreprises, Comptabilité et Environnement, May 2007, France, pp : 01-22.

⁴ Jean-Yves Martin, (2002), **Développement durable ? : Doctrines, pratiques, évaluations**, IRD Éditions, Paris, p : 51.

⁵ Franck-Dominique Vivien, (2003), « Jalons pour une histoire de la notion de développement durable », Mondes en développement, 2003/1 (no 121), pp : 1-21.

⁶ Corinne Gendron et Jean-Pierre Revéret, (2000), « Le développement durable », In Économie et Sociétés, Série F, n° 37, « Développement » -I, 9/2000, pp : 111-124.

terme sans épuiser les ressources de la future génération et qui apporte une stratégie « gagnant-gagnant » aux différentes parties prenantes. Le développement durable une démarche qui intègre trois (03) sphères : l'économie, le social et l'environnement.

La durabilité de l'entreprise est question contemporain de l'organisation moderne. Cette durabilité au sens des utilitaristes s'assimile à la pérennité financière, contrairement pour les tenants du référentiel durable, la durabilité exige qu'une entreprise ait une forte intention d'acquiescer un objectif ou une stratégie socio-environnementale qui sert de toile de fond à ses stratégies d'entreprise et concurrentielle. Dans ce constat, deux courants s'imposent : un courant du référentiel financier et un autre courant du référentiel durable. Dans le premier la responsabilité repose aux profits des actionnaires et récuse toute autre responsabilité. Alors que le deuxième affirme l'existence d'une responsabilité morale des entreprises à l'égard de la société et des générations futures¹.

Aujourd'hui la performance de l'entreprise a acquis une nouvelle inquiétude de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). Cette notion de RSE était la réflexion de Bowen en 1953, en tant que conséquence de l'intégration de valeurs recherchées globalement par les composantes de la société, au-delà des objectifs économiques poursuivis par les actionnaires et des obligations légales qui contraignent leurs décisions : les intérêts de l'entreprise et les intérêts de la société convergent à terme². Cette responsabilité repose sur sept (07) principes fondateurs, il s'agit de ³:

- La redevabilité,
- La transparence,
- Le comportement éthique,
- Le respect de l'intérêt des parties prenantes,
- Le respect du principe de légalité,
- Le respect des normes internationales de comportement,
- Le respect des droits de l'Homme.

¹ Mathieu Annelise, (2005), Développement durable et entreprises : du concept à la typologie, XIV^{ième} Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS), Pays de la Loire, Angers, du 06 au 09 juin 2005, pp : 01-27.

² José Allouche et al, (2004), Responsabilité sociale des entreprises : La mesure détournée ?, 15^{ème} congrès de l'AGRH - La GRH mesurée, Montréal, Septembre 2004, pp : 01-22.

³ Daniel Glaesner, (2013), Améliorer la performance de son organisation, 46^{ème} conférence du Réseau Habitat et Francophonie, GATINEAU (Canada), du 16 au 19 juin 2013, pp : 01-22.

Il en est de même, la RSE semble avoir une influence positive à la performance traditionnelle (performance financière), l'adoption d'une RSE au sein de l'entreprise peut attirer les investisseurs et rapporter plus de capitaux¹.

La RSE une démarche volontaire dont le management doit répondre aux demandes et attentes des parties prenantes. L'adoption du RSE au sein de l'entreprise améliore sa performance, elle reflète un comportement socialement responsable tout en améliorant la relation entre les différentes parties prenantes². Et pourtant, ce n'est plus facile de mettre en œuvre des indicateurs de la RSE afin de garantir une entreprise socialement responsable³.

Par ailleurs, il existe un impact positif entre la RSE et les profits en matière de hausse productivité totale et par les gains en termes d'image. Autrement dit, une relation ambiguë se manifeste entre les indicateurs de la RSE et la performance financière. Au-delà, l'adoption de la RSE présente un amortisseur en cas de choc négatif pour l'entreprise, notamment celui mettant en cause sa réputation et par conséquent elle couvre le risque de réputation et sauvegarde le profit à long terme⁴.

La notion RSE dans son ensemble repose principalement sur l'éthique de l'entreprise vis-à-vis les différentes parties prenantes, c'est-à-dire de gérer les contradictions potentielles entre les intérêts économiques et les attentes sociales des différents stakeholders tout en suivant un comportement responsable dans la recherche des profits de ses actionnaires, puisque l'entreprise elle-même a l'obligation morale de répondre équitablement aux demandes de toutes ses parties prenantes : actionnaires, consommateurs, riverains, société civile en général, pouvoirs publics, etc⁵. Il s'agit donc de trouver un équilibre entre les profits et l'intérêt global de l'ensemble des parties prenantes.

A ce stade, nous pouvons dire que la RSE est étroitement liée aux parties prenantes, ce qui nous pousse de signaler la théorie des parties prenantes (TPP). Selon Freeman, la TPP est : « tout individu ou groupement d'individus qui contribue, volontairement ou non, à créer de la valeur, qui en est le bénéficiaire et qui en assume les risques »⁶.

¹ José Allouche et Patrice Laroche, (2005), Responsabilité sociale et performance financière des entreprises : une synthèse de la littérature, Colloque "Responsabilité sociale des entreprises : réalité, mythe ou mystification?", Mar 2005, Nancy, France, pp : 01-44.

² McWilliams. A et D. Siegel, (2001), « Corporate social responsibility : A theory of the firm perspective », Academy of Management Review, N° 26 : 1, pp : 117-127.

³ Nicolas Berland, (2007), **A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage**, Les enjeux du développement durable, L'Harmattan 2007, France, pp : 41-64.

⁴ Amina Béji-Bécheur, (2014), « La responsabilité sociale des entreprises du luxe : de l'image à la fabrique de normes », De Lassus C. et Briot E. Marketing du luxe, aux éditions EMS, France, pp : 45-67.

⁵ Mourad Attarça et Thierry Jacquot, (2005), La représentation de la Responsabilité Sociale des Entreprises : une confrontation entre les approches théoriques et les visions managériales, XIV^{ième} Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS), Pays de la Loire, Angers, du 06 au 09 juin 2005, pp : 01-26.

⁶ Guillaume ROBAA, (2015), **Le décalage entre la communication sociétale et les pratiques de l'entreprise : le cas de l'intérim**, Thèse de doctorat présentée et soutenue le 16 octobre 2015, Université de Toulon, p : 54.

2. La performance globale une attente des parties prenantes

La notion des stakeholders ou parties prenantes se porte par une différenciation de définition pour tous les auteurs, ces différences reflètent les controverses en ce qui concerne les droits attribués aux parties prenantes¹. Le tableau ci-dessous présente les principales définitions autour les parties prenantes de façon chronologique.

Tableau III-3 : Définitions des parties prenantes

Auteurs	Définition proposée
Stanford Research Institute (1963)	« les groupes sans le support desquels l'organisation cesserait d'exister »
Rhenman et Stymne (1965)	« groupe qui dépend de l'entreprise pour réaliser ses buts propres et dont cette dernière dépend pour assurer son existence »
Sturdivant (1979)	1 - « individus qui sont affectés par les politiques et pratiques de l'entreprise et qui considèrent avoir un intérêt dans son activité » 2 - « tout groupe dont le comportement collectif peut affecter directement l'avenir de l'organisation, mais qui n'est pas sous le contrôle direct de celle-ci »
Freeman et Reed (1983)	- « groupes qui ont un intérêt dans les actions de l'entreprise » - sens restreint : « groupe ou individu dont l'entreprise dépend pour assurer sa survie »
Freeman (1984)	« individu ou groupe d'individus qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels »
Hill et Jones (1992)	« les participants possédant un droit légitime sur l'entreprise »
Evan et Freeman (1993)	« groupes qui ont un intérêt ou un droit sur l'entreprise »
Clarkson (1994)	« encourent un risque en ayant investi une forme de capital, humain ou financier dans une firme »
Clarkson (1995)	« personnes ou groupes qui ont, ou revendiquent, une part de propriété, des droits ou des intérêts dans l'entreprise et dans ses activités »
Mitchell, Agle et Wood (1997)	« possèdent au moins un de ces trois attributs : le pouvoir, la légitimité et l'urgence »
Charreaux et Desbrières (1998)	« agents dont l'utilité est affectée par les décisions de la firme »
Kochan et Rubinstein (2000)	« apportent des ressources critiques, placent quelque chose de valeur en jeu et ont suffisamment de pouvoir pour affecter la performance de l'entreprise »
Post, Preston et Sachs (2002)	« individus et éléments constitutifs qui contribuent de façon volontaire ou non à la capacité de la firme à créer de la valeur et à ses activités et qui en sont les principaux bénéficiaires et/ou en supportent les risques »

Source : Samuel Mercier et Jean-Pascal Gond, *ibid*, p : 05.

Les relations entre l'entreprise et ses stakeholders sont multiples et différentes, il s'agit des relations suivantes² :

-Relations nécessaires et compatibles : actionnaires, direction, partenaires ;

¹ Samuel Mercier et Jean-Pascal Gond, (2005), « La théorie des parties prenantes », Cahier du FARGO, n° 1050502, Mai 2005, pp : 01-14.

² Salma Damak Ayadi, (2003), La théorie des parties prenantes : théorie empirique ou théorie normative ?, Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique, pp : 01-18.

Chapitre III La qualité d'audit externe mécanisme de gouvernance et de performance des entreprises

-Relations nécessaires mais incompatibles : syndicats, salariés, gouvernement, clients, fournisseurs, prêteurs, organisations ;

-Relations contingentes et compatibles : public en général, organisations connectées dans des associations communes ;

-Relations contingentes mais incompatibles : ONG

Dans ce contexte, la RSE constitue à travers une gouvernance d'entreprise orientée vers les parties prenantes, une réponse aux attentes du comportement citoyen de l'entreprise. Ainsi que, les principes de cette théorie (moraux et éthiques) engagent un dialogue entre l'entreprise et toutes ses parties prenantes¹.

Luc (2001), expose une approche de la RSE consiste sur cinq (05) positions pour trois (03) questions fondamentales comme l'indique le tableau suivant :

Tableau III-4 : Les différentes approches de la RSE selon Leduc (2001)

	Est-ce que l'entreprise est un acteur social ?	Qu'est-ce que la responsabilité sociale de l'entreprise ?	Quelles sont les motivations concernant la RSE ?	Orientation sociale de l'entreprise
Fondamentalisme	Non	N'existe pas.	Aucune, l'objectif de l'entreprise est de faire du profit.	
Intérêt personnel de l'entreprise	Non	Responsabilités légales ou contractuelles. Autres types d'activités : intégrées seulement si elles génèrent des profits.	Ces activités pourraient contribuer à la rentabilité de l'entreprise.	
Théorie du contrat social	Oui	Entreprise ajustant son comportement afin de répondre aux valeurs et aux règles de la société.	L'entreprise doit répondre aux demandes des parties prenantes.	
Théorie des parties prenantes (stakeholder)	Oui	Gestion des relations avec les différentes parties prenantes.	L'entreprise doit répondre aux demandes des parties prenantes.	
Responsabilité de gérance (stewardship)	Oui	Contribution de l'organisation afin de « construire un monde meilleur ».	L'entreprise doit répondre aux demandes des parties prenantes.	

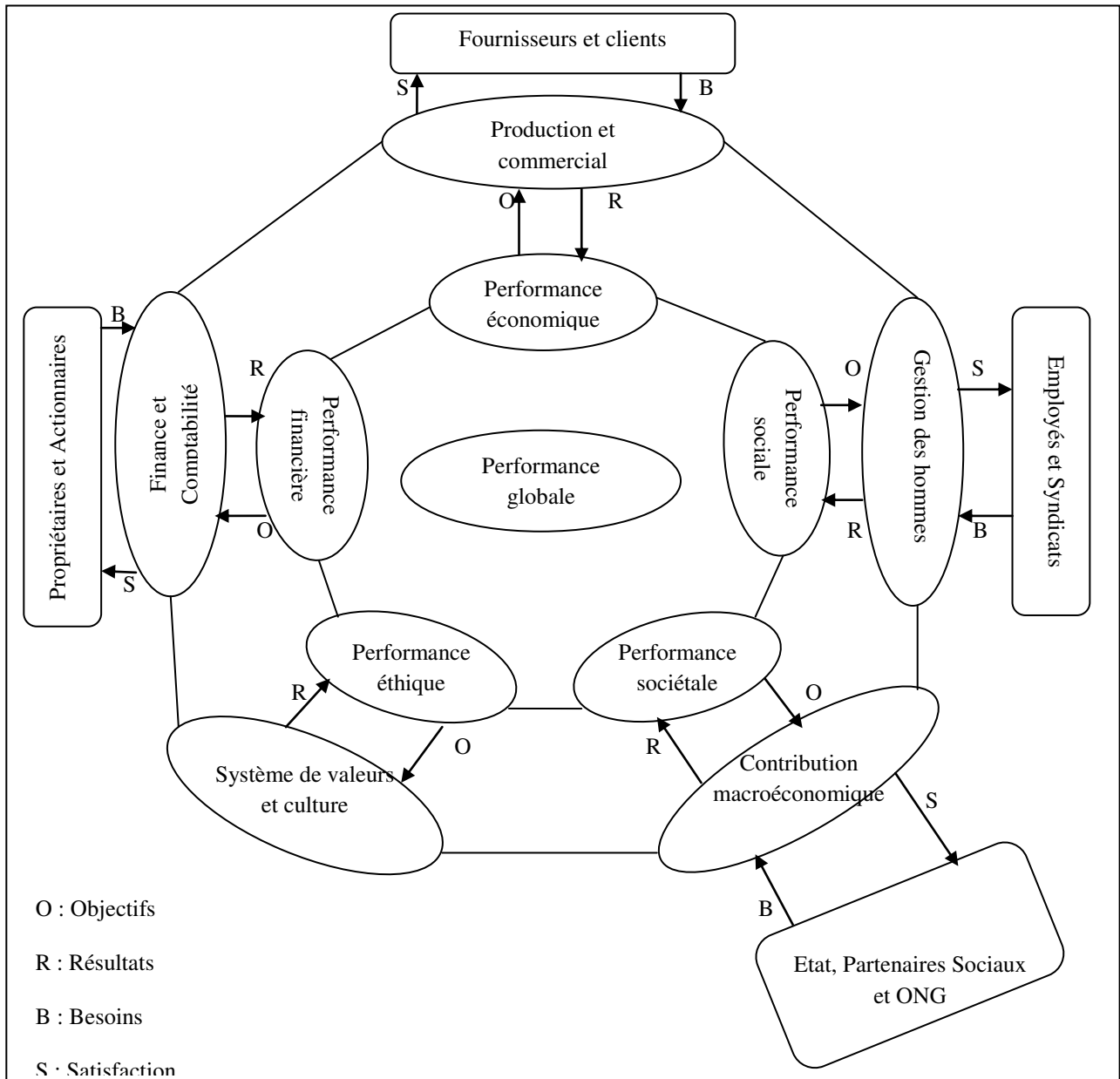
Source : Diane-Gabrielle Tremblay et David Rolland, (2004), **Responsabilité sociale d'entreprise et finance responsable : Quels enjeux ?**, Presses Universitaires du Québec, Québec (CANADA), p : 20.

A partir de cette approche en haut, la RSE comme étant le pilier de la performance d'entreprise repose sur la prise en compte de l'intérêt des différentes parties prenantes de l'entreprise. Dans ce sens, le nouveau concept de la performance est de répondre aux demandes des parties prenantes autrement dit elle doit protéger les intérêts des parties prenantes.

¹ Guillaume ROBAA, (2015), op.cit, p : 53.

La performance globale se définit comme étant : «une agrégation de performance économique, sociale et environnementale»¹. C'est-à-dire qu'elle répond aux objectifs de la responsabilité sociale de l'entreprise. La performance globale pour l'entreprise moderne devra être un composite systémique de cinq performances : performance financière, performance économique, performance sociale, performance sociétale, et performance éthique², comme indiquées dans le schéma ci-dessous.

Figure III-9 : Systémique de la performance globale de l'entreprise



Source : Hicham Attouch, (2008), *ibid*, p : 64.

¹ Pierre Baret, (2006), **Responsabilité sociale de l'entreprise**, de boeck, Belgique, p : 06.

² Hicham Attouch, (2008), « La performance globale de l'entreprise revisitée », *REVUE Des économies nord Africaines*, N°5, pp : 49-70.

Donc, la performance globale consiste sur une prise en considération des différentes parties prenantes. De ce fait, la performance globale ne peut être évaluée qu'à partir de la prise en compte des intérêts de toutes les parties prenantes (stakeholders). L'évaluation de la performance s'ajoute aux critères économiques, les incidences sociales sur les différentes parties prenantes au niveau interne (salariés) et niveau externe (clients, fournisseurs, collectivité)¹.

Un autre concept qui a été apparu en 1979 par Carroll de la performance sociale d'entreprise². Selon Clarkson (1995)³: la performance sociale est d'utiliser un système basé sur les relations de l'entreprise avec les individus et les groupes concernés par ses activités et ses objectifs.

Wood (1991) a critiqué le modèle de Carroll, et de sa part a proposé un modèle de la responsabilité sociale d'entreprise qui consiste sur trois (03) dimensions⁴: la motivation, les actions et les résultats. En général, ce modèle répond à trois points : en premier, les niveaux de la performance sociale qui sont légitimes dans le monde des affaires, la responsabilité vis-à-vis de la société et la discrétion managériale. En deuxième, les processus de réactivité sociale de l'entreprise, incluant la veille environnementale, la gestion des parties prenantes ainsi que les problèmes sociales. En troisième, la politique de l'entreprise et ses impacts sur les actionnaires et sur la société en général. Donc, en matière de RSE, il existe deux approches fondamentales celle de Carroll (1979) et l'autre de Wood (1991)⁵ :

La première décrit que l'entreprise a quatre (04) types de responsabilité :

- des responsabilités économiques (elle doit être profitable) ;
- des responsabilités légales (elle doit respecter les lois et les règlements ...) ;
- des responsabilités éthiques (elle doit agir en respectant les principes moraux de la société...) ;
- des responsabilités philanthropiques (elle doit agir en accord avec les attentes en matière de charité de la société et de prendre en conscience le côté humanitaire lors de son activité).

¹ José NGIDJIMA et Vincent LAGARDE, (2015), La stratégie d'entreprise responsable est-elle pertinente dans un pays peu développé et instable ? Approche par les performances des coopératives minières en RD Congo, XVes Rencontres du RIUESS, La créativité de l'Économie sociale et solidaire est-elle soluble dans l'entrepreneuriat ?, Reims, 27-29 mai 2015, pp : 01-14.

² Carroll, A. B, (1979), « A Three-Dimensional Model of Corporate Performance », *Academy of Management Review*, N° 4, pp : 497-505.

³ Clarkson, M. B. E, (1995), « A stakeholder framework for analysing and evaluating Corporate Social Performance », *Academy of Management Review*, N°20 : 1, pp : 92-117.

⁴ Wood, D. J, (1991), « Corporate Social Performance Revisited », *Academy of Management Journal*, Vol.16, 691-718.

⁵ Marie-Pascale Senkel, (2009), « La divulgation d'informations « RSE » par les prestataires de services logistiques européens : Une analyse comparative du site Internet et du rapport d'activité », *Marché et organisations*, 2009/1 (N° 8), pp : 173-200.

Chapitre III La qualité d'audit externe mécanisme de gouvernance et de performance des entreprises

La deuxième précise la première approche de Carroll, en intégrant trois niveaux de responsabilité de l'entreprise : responsabilité au niveau institutionnel, au niveau des activités et enfin au niveau individuel. Autour de cette prise en compte des parties prenantes par la RSE, les questions suivantes s'imposent sur la pratique du RSE entre les parties prenantes ¹:

-La question des statuts des savoirs pluriels et de leur mise en relation (juxtaposition, conflit et/ou réflexivité croisée) : savoirs d'expérience, savoirs académiques, savoirs de métiers, etc.

-La question des formes inter-organisationnelles qui déplace celle des frontières organisationnelles, et notamment la relation entre « intérieur » et extérieur ».

-La question du statut de l'action comme support central des formes inter-organisationnelles.

-La question de la gouvernance comme révélateur d'asymétries concernant les ressources cognitives, matérielles, symboliques, etc.

-La question du changement en actes comme n'étant pas pliable sur celle du changement d'attitudes et de représentations.

-La question des cultures plurielles et de leurs relations.

La performance d'entreprise est liée à la création de la valeur ajoutée pour les parties prenantes (actionnaires, clients, investisseurs actuels et potentiels, ...). On aperçoit que les parties prenantes sont la première préoccupation de l'entreprise.

Selon Mitchell, Agle et Wood (1997), les parties prenantes sont : « Les personnes, les groupes, les voisinages, les organisations, les institutions, les sociétés et même l'environnement naturel sont généralement pensées pour qualifier comme des parties prenantes réelles ou potentielles »².

Selon M. Augustin de Romanet : « Les modes de gouvernance des entreprises peuvent avoir, par leur conformation, tendance à privilégier soit les propriétaires, soit les clients, soit les salariés, rarement l'environnement il faut bien le dire. Si l'on néglige un quelconque de ces facteurs, on s'aperçoit que les incidences à long terme sont extrêmement négatives »³.

Dans ce constat, les parties prenantes jouent un rôle très important dans l'élaboration de la stratégie de l'entreprise et sa performance globale. Les dirigeants ont pour rôle de maximiser la valeur de l'entreprise, autrement dit la richesse des actionnaires, ces derniers sont les propriétaires de l'entreprise⁴.

¹ Nicolas Postel et al, (2011), **La responsabilité sociale de l'entreprise : Nouvelle régulation du capitalisme ?**, Presses Universitaires du Septentrion, France, p : 122.

² Ronald K. Mitchell and al, (1997), « Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience : Defining the Principle of Who and What Really Counts », *The Academy of Management Review*, Vol. 22, N° 4 (Oct., 1997), pp : 853-886.

³ Amélie Rafael, (2013), **Performance et gouvernance de l'entreprise**, Les éditions des journaux officiels, Paris, p : 19.

⁴ Christophe Germain et Stéphane Trébucq, (2004), La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions, *Semaine sociale Lamy*, 18 octobre 2004, n° 1186, pp : 35-41.

Les propriétaires et dirigeants doivent avoir une vision stratégique, cette vision permet d'accroître les succès de l'entreprise et nécessite une meilleure performance¹. Ainsi que, les dirigeants doivent avoir un esprit RSE, c'est-à-dire qu'ils sont censé de prendre compte des objectifs de la RSE pour la durabilité de l'entreprise et son développement à long terme.

Toutefois, l'entreprise a une responsabilité par les décisions prises et les actions mises en œuvre, cette responsabilité doit aussi se rendre visible par l'information que l'entreprise transmet aux diverses parties prenantes. Comme toute responsabilité, celle-ci repose sur la prise en compte de l'éthique dans les relations avec les autres. En effet, le comportement des managers ont des répercussions directes sur leurs subordonnés, et ainsi, sur les résultats de l'entreprise².

Freeman (1984), a suscité l'intégration des intérêts de l'ensemble des parties prenantes ayant un lien direct ou indirect avec l'entreprise de façon explicite³. Dans ce contexte, la RSE consiste sur une approche normative où l'activité de l'entreprise est sujette au jugement moral des parties prenantes. Dans ce sens, elle ne doit pas se limiter uniquement sur des dispositions réglementaires, mais aussi sur des questions de moralité et de l'éthique⁴.

La profession comptable a pris sa part de ce nouveau concept de performance globale. Il s'agit donc du point de vue de la communication externe d'éléments d'information, et notamment pour les sociétés cotées, la problématique des formats de reddition des comptes et de leur ouverture vers de nouvelles parties prenantes reste des sujets cruciaux qui sont largement débattus dans la communauté comptable qu'elle soit professionnelle ou académique⁵.

Ainsi que, la profession comptable dans cette nouvelle logique doit prendre en compte la vérification et la certification des informations non financières comme une dimension stratégique intégrant les parties prenantes dans les indicateurs de comptabilité. Pour ce faire, la profession comptable devra être en mesure de collaborer et de proposer de nouveaux outils, de nouveaux indicateurs synthétiques susceptibles d'intégrer aux tableaux de bord de gestion la dimension développement durable⁶.

¹ Jean-Marie Nkongolo-Bakenda, (1994), « L'association entre la manifestation de la vision stratégique des propriétaires-dirigeants de PME et la performance de leur entreprise », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 7, n° 1, 1994, pp : 35- 61.

² Malika AHMED ZAID- CHERTOUK, (2011), Performance financière et performance sociale dans les entreprises publiques algériennes, Conférence (ST), Universidad Politécnica de Valencia & Ciriec-Espana Valencia, 21-22 October 2011, pp : 01-15.

³ R.Edwasrd Freeman, (2010), **Strategic Management: A Stakeholder Approach**, Cambridge University Press, UK, pp : 38-46.

⁴ Gibson K, (2000), «The moral basis of Stakeholder Theory», Journal of Business Ethics, vol. 26, N° 3, pp : 245- 257.

⁵ Dominique Wolff et al, (2009), Projet d'intégration du développement durable au tableau de bord des PME par une adaptation du SD 21000, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-19.

⁶ Idem.

III-2 : la gouvernance d'entreprise : Concepts, théories et mécanismes

La gouvernance est un concept qui était évolué à partir des années 1980 autour de la problématique des intérêts. La gouvernance joue un rôle de négociateur des différents intérêts de l'entreprise, elle sert à améliorer la prise de décision, la création de richesse et la répartition de la valeur. La gouvernance demeure un sujet de débat des chercheurs à travers le temps, elle est liée à plusieurs autres questions d'éthique et de valeur. Dans ce sens, ce passage présente les concepts, les théories et les mécanismes de la gouvernance.

III-2-1 : Gouvernance d'entreprise : Concepts et définitions

La gouvernance peut prendre plusieurs définitions, comme elle est de multiples utilisations. Nous nous intéressant à la gouvernance d'entreprise, dans ce qui suit nous allons présenter un ensemble de définitions sur la gouvernance d'entreprise.

1. Evolution du concept de la gouvernance

Le mot « gouvernement » ou « gouvernance », semble être un ensemble des institutions, des règles et des pratiques qui légitiment l'espace discrétionnaire de ceux qui sont appelés à orienter la dynamique du pôle¹.

Le mot « gouvernance » est un terme français ancien qui a été utilisé au XIII^e siècle comme équivalent de « gouvernement » c'est-à-dire l'art ou la manière de gouverner. Puis, à partir de 1478, pour désigner certains territoires du Nord de la France, avant de s'appliquer aussi, dans un contexte purement domestique, à la charge de gouvernance. Au XIV^e siècle il était passé dans la langue anglaise, donnant naissance au terme « governance » qui veut dire l'action ou la manière de gouverner. Le mot anglais « governance » a été remis à l'honneur dans les années 1990 par des économistes et politologues anglo-saxons et par certaines institutions internationales comme : l'ONU, la Banque mondiale et le FMI, encore pour désigner l'art ou la manière de gouverner, mais avec deux préoccupations supplémentaires ; d'une part, bien marquer la distinction avec le gouvernement en tant qu'institution ; d'autre part, promouvoir un nouveau mode de gestion des affaires publiques fondé sur la participation de la société civile à tous les niveaux (national, mais aussi local, régional et international)².

Aujourd'hui le terme « gouvernance » porte sur de multiples significations et se prête à de multiples usages. Il est ainsi associé à tout type de politique publique ou privée et décliné en fonction des différentes échelles territoriales d'intervention³.

¹ Pierre-Yves Gomez, (2008), « La gouvernance des pôles de compétitivité : Impasses théoriques et reformulation de la spécificité des pôles », Revue française de gestion, 2008/10 (n° 190), pp : 197-209.

² Olivier Paye, (2005), « La gouvernance : D'une notion polysémique à un concept politologique », Revue Études internationales, vol. 36, n° 1, 2005, pp : 13-40.

³ BOUTALEB Kouider, (2012), « La problématique de la gouvernance locale : le cas de l'Algérie vu à travers les éléments synthétisés d'une enquête auprès des parties prenantes », Revue économie et Management, N°11, Novembre 2012, pp : 50-61.

2. Définition de la gouvernance d'entreprise

La notion « gouvernance » est un large sens que celui de l'entreprise, elle peut concerner une question de pouvoir, un ordre politico-économique, ou bien une logique hybride d'une articulation Etat, marché et société civile¹. La gouvernance dans ce sens, concerne la capacité étatique à répondre aux demandes sociales².

La gouvernance aujourd'hui au sens de la mondialisation s'intéresse à diverses formes : économique, financière, technologique, écologique. Elle offre un cadre de réflexion utile pour analyser les processus de régulation du système économique et politique international dans un cadre de développement durable³. Loin de la notion précédente, la gouvernance au sens des firmes depuis les années 70 fait l'objet des travaux quasiment tous focalisés sur la problématique de l'incidence des conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants sur la création de valeur actionnariale (*shareholder value*). L'apparition de la valeur actionnariale s'inscrit également dans un contexte caractérisé par des scandales financiers et des dérives dans le fonctionnement des grandes firmes (Enron, Vivendi, France Telecom, Worldcom, Maxwell...) qui ont affecté les intérêts non seulement des actionnaires, mais des autres parties prenantes, en particulier les salariés et les retraités⁴.

Jensen et Meckling (1976) a défini la gouvernance comme étant : « les moyens par lesquels les investisseurs financiers en général et les actionnaires en particulier peuvent s'assurer de la rentabilité de leur investissement »⁵. La notion de gouvernance peut être utilisée comme un analyseur pour rendre compte de certaines inflexions des modes d'exercice du pouvoir dans les sociétés contemporaines, et plus précisément des techniques de gouvernement classiques au sens fonctionnel «gouvernement »⁶.

De manière générale, la gouvernance peut se définir comme étant : « l'ensemble des mécanismes de régulation d'un système économique et social en vue d'assurer des objectifs communs (sécurité, prospérité, cohérence, ordre, continuité du système, développement durable »⁷. Dans cette optique, il ne faut pas confondre le concept « gouvernement » comme étant « gouvernance ». Le « gouvernement désigne les institutions officielles de l'Etat et le pouvoir coercitif légitime dont elles ont le monopole. Quant à la « gouvernance », a trait à l'évolution des modes de gouvernement, à l'ensemble des relations de pouvoir dans une

¹ Catherine Baron, (2003), « La gouvernance : débats autour d'un concept polysémique », Droit et société, 2003/2 (n°54), pp : 329-349.

² Par Isabelle Lacroix et Pier-Olivier St-Arnaud, (2012), « La gouvernance : tenter une définition », Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, N° 3, Automne 2012, pp : 19-37.

³ Géraldine Froger, (2006), « Significations et ambiguïtés de la gouvernance dans le champ du développement durable », Mondes en développement, 2006/4, n° 136, pp : 11-28.

⁴ Nacer-Eddine Sadi et Françoise Moulin, (2014), « Gouvernance coopérative : un éclairage théorique », Revue internationale de l'économie sociale : Recma, n° 333, 2014, pp : 43-58.

⁵ Ali DARDOUR, (2009), **L'influence de la gouvernance et de la performance sur la rémunération des dirigeants : Le rôle des réseaux sociaux dans les entreprises françaises cotées**, Thèse de doctorat, Université de Toulouse, p : 85.

⁶ Jacques Chevallier, (2003), « La gouvernance, un nouveau paradigme étatique ? », Revue française d'administration publique, 2003/1, n°105-106, pp : 203-217.

⁷ Marc Hufty et al, (2007), **Jeux de gouvernance: Regards et réflexions sur un concept**, KARTHALA Editions, Paris, p : 29.

société, ainsi qu'aux modes d'arbitrage entre les différents acteurs détenteurs de pouvoir, elle implique donc une nouvelle organisation du pouvoir ou une nouvelle façon de gouverner la société. Et par conséquent le « gouvernement » est un acteur parmi d'autres de la « gouvernance »¹.

L'OCDE a défini la gouvernance comme étant : « la manière dont la société résout ses problèmes et satisfait ses besoins collectivement »². Cette définition, rend compte d'un ensemble d'acteurs entrant dans le processus de gouvernance d'entreprise. Quant à Charreaux (1997), il a défini la gouvernance d'entreprise comme : « le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire »³.

Le terme gouvernance d'entreprise peut revêtir comme définition : « un concept, plutôt qu'un instrument spécifique et individuel. Elle inclut le débat sur la gestion adéquate et les structures de contrôle d'une entreprise. De plus, elle intègre les règles relatives aux relations de pouvoir entre les actionnaires, le conseil d'administration, la direction et ce qui n'est pas le moindre des aspects les autres acteurs, tels que les employés, les fournisseurs, les clients et le public au sens large »⁴. Par ailleurs, la gouvernance d'entreprise peut être définie comme : « le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Le conseil d'administration est responsable de la gouvernance de son entreprise. Le rôle des actionnaires dans la gouvernance consiste à nommer les administrateurs et les vérificateurs aux comptes, et à s'assurer qu'une structure appropriée de gouvernance soit en place. Les responsabilités des administrateurs consistent notamment à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise, à assurer la direction nécessaire pour mettre ceux-ci en vigueur, à superviser la gestion des affaires, et à faire rapport aux actionnaires sur leurs fonctions d'administrateurs. Les actions du conseil d'administration sont assujetties aux lois, aux réglementations ainsi qu'aux actionnaires lors de la réunion générale »⁵.

En générale, la gouvernance d'entreprise est considérée comme étant l'ensemble des règles permettant aux actionnaires de s'assurer que l'entreprise, dont ils détiennent des parts, sont dirigées en conformité avec leurs propres intérêts. Donc, il s'agit ici la prise en compte de deux (02) aspects: le premier concerne le contrôle des dirigeants par les actionnaires, quant le deuxième est relatif aux principes de gestion des entreprises (principes qui doivent les actionnaires connaître). En effet, la gouvernance d'entreprise repose aux questions de la

¹ Marc Hufty et al, op.cit, p : 30.

² Vincent Simoulin, (2003), « La gouvernance et l'action publique : le succès d'une forme simmélienne », Droit et société, 2003/2, n°54, pp : 307-326.

³ Charreaux .G, (1997), **Vers une théorie du gouvernement des entreprises** dans G. Charreaux, **Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits**, Economica, Paris, p.421-469.

⁴ Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement/ Banque Mondiale, (2005), Guide 2 : Comment élaborer et mettre en œuvre un code de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise ?, Global Corporate Governance Forum, Volume 1 exposé, Washington, p : 01.

⁵ BOUCHIKHI Aicha et BENDIABDELLAH. A, (2008), « Gouvernance des entreprises publiques : Quel rôle pour l'état actionnaire ? », La revue de l'Économie & de Management, N° 7, Avril 2008 : Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociale de l'Entreprise, pp : 01-12, p : 04.

direction d'entreprise, les actionnaires et les autres parties prenantes, il s'agit donc de garder les grands équilibres de l'entreprise, de surveiller les dirigeants et de limiter les fraudes comptables comme le cas des grandes sociétés (Enron, WorldCom, Vivendi, ...).

Est considérée meilleure toute pratique de gouvernance contribuant à un accroissement de la valeur, ainsi que la bonne pratique en matière de gouvernance est celle qui réduit l'asymétrie de l'information des partenaires de la firme pour pouvoir imposer leur discipline¹.

La gouvernance des organisations de façon générale se définit comme étant « les règles du jeu managérial prenant la forme de mécanismes et d'institutions »². En résumé des nombreuses définitions de la gouvernance d'entreprise, les composantes clefs de la bonne gouvernance des entreprises semblent être les suivantes³:

- Obligation de rendre compte;
- Efficience et efficacité;
- Intégrité et équité ;
- Responsabilité;
- Transparence.

Par ailleurs, au niveau organisationnel, il existe deux modèles distincts : le modèle shareholders et le modèle stakeholders. Selon le premier l'entreprise s'intéresse uniquement à sa responsabilité envers ses actionnaires. In contrario, le deuxième va plus loin des actionnaires, il prend en compte les autres parties prenantes (les employés, les sous-traitants, les clients, l'environnement proche de l'entreprise, ...) qui ont droit d'accès aux comptes de l'entreprise⁴.

Dans ce contexte, la gouvernance renvoie à l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, c'est-à-dire, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire. Elle s'intéresse aux mécanismes de fonctionnement et de contrôle qui régissent la prise de décisions dans les sociétés. L'objectif de la gouvernance d'entreprise devrait être de favoriser la maximisation

¹ Wirtz Peter, (2004), « Meilleures pratiques de gouvernance, théorie de la firme et modèles de création de valeur : Une appréciation critique des codes de bonne conduite », Cahier de FARGO, n°1040401, avril 2004, pp : 01-24.

² ROSSIGNOL Jean-Luc, (2010), **La gouvernance juridique et fiscale des organisations**, Editions TEC & DOC Lavoisier, Paris, p : 15.

³ BOUTALEB Kouider, (2008), « La problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie », La revue de l'Économie & de Management, N° 7, Avril 2008 : Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociale de l'Entreprise, pp : 01-16. (SP)

⁴ Rubinstein Marianne, (2002), « Le débat sur le gouvernement d'entreprise en France : un état des lieux », Revue d'économie industrielle, vol. 98, 1er trimestre 2002, pp : 7-28.

de la valeur des sociétés dans l'intérêt de toutes les parties prenantes (stakeholders)¹. Les principes de gouvernement selon l'OCDE, ont été définis comme les suivants² :

-Le régime de gouvernement d'entreprise devrait concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec l'état de droit et clairement définir la répartition des compétences entre les instances chargées de la surveillance, de la réglementation et de l'application des textes.

- Un régime de gouvernement d'entreprise doit protéger les droits des actionnaires et faciliter leur exercice.

- Un régime de gouvernement d'entreprise doit assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers. Tout actionnaire doit avoir la possibilité d'obtenir la réparation effective de toute violation de ses droits.

- Un régime de gouvernement d'entreprise doit reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels qu'ils sont définis par le droit en vigueur ou par des accords mutuels, et encourager une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité des entreprises financièrement saines

- Un régime de gouvernement d'entreprise doit garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise, notamment la situation financière, les résultats, l'actionnariat et le gouvernement de cette entreprise.

- Un régime de gouvernement d'entreprise doit assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance effective de la gestion par le conseil d'administration, ainsi que la responsabilité et la loyauté du conseil d'administration vis-à-vis de la société et de ses actionnaires.

Dans son guide, la conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (2006), a présentée les principales recommandations traitant la gouvernance, il s'agit de l'information financière, les informations non financières diverses, l'information relative aux assemblées générales, au calendrier et aux moyens d'information, et de l'information relative au respect des codes, locaux ou autres de gouvernance d'entreprise. Dans ce qui suit nous présentons un résumé sur les informations financières et non financières liées à la gouvernance d'entreprise, selon ce guide :

¹ BOUHANNA Ali, Bouhanna A. BENDIABDELLAH, (2008), « L'Éthique de la gouvernance », Gouvernance d'entreprise, Ethique des affaires et responsabilité sociales de l'entreprise, La revue de l'Economie & de Management, N°07, pp : 01-10, p : 02.

² OCDE, (2004), Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, OCDE, Paris, pp : 17-24.

En matière de l'information financière ¹:

- Les entreprises devraient publier leurs résultats financiers et résultats d'exploitation.
- Les responsabilités du conseil d'administration concernant la communication d'informations financières devraient être rendues publiques.
- Les entreprises devraient publier des informations détaillées sur les opérations importantes réalisées avec des parties apparentées.

En matière des informations non financières ²:

-Concernant les objectifs de l'entreprise : ces derniers devraient donner lieu à publication.

-Concernant la structure du capital social et les droits des actionnaires :

-Toutes les parties intéressées devraient être pleinement informées de la structure véritable du capital social. Toute modification de la participation d'investisseurs importants devrait être rendue publique dès que l'entreprise en a connaissance.

-Concernant de modification des droits de contrôle et opérations portant sur des actifs importants :

-Il faudrait publier les règles et procédures régissant l'acquisition de droits de contrôle d'entreprises sur les marchés de capitaux et les opérations extraordinaires telles que les fusions et les ventes d'ensembles importants d'actifs sociaux.

-Pour protéger les actionnaires minoritaires, il faudrait appliquer le principe de l'égalité d'information, de sorte que tous les actionnaires soient également informés.

-Concernant les structures et les politiques de gouvernance :

-La composition du conseil d'administration devrait être divulguée, en particulier la proportion d'administrateurs participant ou non à la gestion et les affiliations (directes ou indirectes) que l'un quelconque des administrateurs non dirigeants pourrait avoir avec l'entreprise. Dans le cas où se poseraient des problèmes dont les autres parties intéressées pourraient estimer qu'ils remettent en cause l'indépendance des administrateurs ne participant pas à la gestion, les entreprises devraient indiquer pourquoi ces problèmes n'influent pas sur le rôle de gouvernance des administrateurs non dirigeants en tant que groupe.

-Concernant les administrateurs et les cadres stratégiques :

-Le nombre et le type des postes détenus par chaque administrateur ainsi que les tâches qui y sont associées devraient être divulgués (le nombre des postes, la politique administrative de recrutement, la rémunération, les primes, les caisses de retraite les attributions d'actions et

¹ Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement, (2006), Guide des bonnes pratiques en matière d'informations sur la gouvernance d'entreprise », Nations Unies, New York et Genève, pp : 03-05.

² Ibid, pp : 07-25.

tous autres avantages, financiers ou non, ainsi que les dépenses remboursées, les contrats d'administrateurs, les conflits d'intérêts impliquant les administrateurs,...). Ainsi que les informations sur les types d'apprentissage et de formation suivis par les administrateurs, les informations sur les modalités d'évaluation des résultats obtenus par le conseil d'administration.

-Au sens de la planification de la succession, le conseil d'administration devrait faire savoir s'il a établi ou non un plan de succession pour les cadres occupant des postes clefs et d'autres administrateurs, afin qu'il y ait une stratégie de continuité des opérations.

-Concernant les questions importantes des parties intéressées, et la politique environnementale et sociale : Le conseil d'administration devrait faire savoir s'il existe ou non un mécanisme protégeant les droits d'autres parties ayant un intérêt dans l'entreprise. Dans le même contexte, le conseil d'administration devrait, pour démontrer son sens des responsabilités environnementales et sociales, faire connaître la politique menée et les résultats obtenus en la matière, ainsi que les incidences de cette politique et de ses résultats sur la pérennité de l'entreprise.

-Concernant les principaux facteurs de risque prévisibles : Le conseil d'administration devrait donner des informations et des assurances appropriées concernant ses objectifs, ses systèmes et ses activités en matière de gestion des risques. Il devrait rendre publiques les dispositions prises pour déceler et atténuer les effets négatifs des activités à risque. Il devrait aussi rendre compte des systèmes de contrôle interne conçus pour atténuer les risques. Cette information devrait porter aussi sur les mécanismes de constatation des risques.

-Concernant l'indépendance des vérificateurs externes des comptes :

-Le conseil d'administration devrait se déclarer persuader que les vérificateurs des comptes sont indépendants et que leur compétence et leur intégrité n'ont en aucune manière été compromises. La procédure suivie pour nommer les vérificateurs externes et pour traiter avec eux devrait donner lieu à publication.

-Les informations rendues publiques devraient porter sur les éléments suivants: sélection et agrément des vérificateurs externes, conditions imposées relatives à la rotation des associés d'un cabinet d'audit, durée de la relation avec le vérificateur actuel (par exemple, savoir si un même cabinet d'audit a été recruté pendant plus de cinq ans et s'il y a eu une rotation des associés de ce cabinet), personne chargée des relations avec le cabinet d'audit, autres tâches éventuellement assurées par les vérificateurs et pourcentage du montant total des honoraires versés au cabinet d'audit qui correspondent à des tâches autres que de vérification

-Concernant la fonction de vérification interne des comptes : les entreprises devraient communiquer des informations sur la portée des tâches et des responsabilités associées à la fonction de vérification interne des comptes, ainsi que sur le niveau le plus élevé au sein de la direction de l'entreprise, auquel le titulaire de la fonction de vérification interne doit faire rapport. Lorsqu'il n'y a pas de fonction de vérification interne, les entreprises devraient en faire connaître les raisons.

III-2-2 : Théorisation de la gouvernance d'entreprise

Les problèmes de la gouvernance d'entreprise ont été traités par plusieurs théories. Dans cette section nous allons présenter quelques théories qui font part de notre sujet d'étude, en basant sur les relations dirigeants, actionnaires et autres parties prenantes de l'entreprise.

1. Théorie des droits de propriété :

La théorie des droits de propriété est une approche néoclassique des institutions. Elle a été développée en 1932 par Berle et Means dans leur ouvrage «The Modern Corporation and Private Property », leur objectif était la séparation de la propriété du contrôle dans les grandes sociétés par actions américaines¹. Ils ont observé que la propriété et le contrôle dans la grande société étaient souvent séparés et demandent si ceci avait des ramifications de politique publique et organisationnelle².

Les droits de propriété définissent l'utilisation économique des ressources ou des biens et ses limites, les périmètres de l'usage, et la portée des règles autrement dit le degré du respect des droits³.

Selon Demsetz (19657), les droits de propriété ont pour fonction de constituer un modèle incitatif à une plus grande internalisation des externalités économiques. Les tendances doubles pour la structure de propriété se reposer avec des individus et pour la mesure de la propriété d'un individu s'accorder avec la minimisation de tous les coûts⁴.

Dans le cadre de la gouvernance, cette théorie fonde que les propriétaires exercent le droit de contrôle des décisions inhérentes à la fonction de propriété, sous des mécanismes qui permettent d'aligner les intérêts du dirigeant sur ceux des créanciers résiduels (actionnaires ou créanciers financiers) insistant sur la préservation de la propriété du capital financier⁵.

Selon cette théorie, les actionnaires par le biais de leurs droits de propriété ont un pouvoir légal pour contrôler les dirigeants qui sont de caractère opportuniste. Les dirigeants sont tenus à maximiser la richesse actionnariale, mais ils cherchent toujours à se bénéficier des profits personnels à l'égard des profits des actionnaires. Cela est dû par une faute de surveillance du comportement des dirigeants par les propriétaires et qui engendre un échec à la gouvernance d'entreprise.

¹ Mizruchi, Mark S., (2004), « Berle and Means revisited: The governance and power of large U.S. corporations », *Theory and Society*, Vol. 33, n°5, pp : 579-617.

² Williamson Oliver E., (1988), « Corporate Finance and Corporate Governance », *The Journal of Finance*, vol. 43, n° 3, july, pp : 567-591.

³ Christian Barrère, (2001), « Pour une théorie critique des droits de propriété », *Actuel Marx*, n°29, pp : 11-45.

⁴ Harold Demsetz, (1967), « Toward a Theory of Property Rights », *The American Economic Review*, Vol. 57, N° 2, Papers and Proceedings of the Seventy-ninth Annual Meeting of the American Economic Association, pp : 347-359.

⁵ Céline CHATELIN et Stéphane TRÉBUCQ, (2003), Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : Un essai de synthèse, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, CREFIGE – Université de PARIS-DAUPHINE, 20-21 mars 2003, pp : 01-25.

2. Théorie de l'agence / Théorie positive de l'agence :

La gouvernance d'entreprise consiste sur une relation d'agence. Jensen Et Meckling (1976), ont défini la relation d'agence comme : « un contrat par lequel un mandant (principal) engage un mandataire (agent) afin de prendre des décisions en son nom et d'agir pour son compte. Chacune de ces deux parties légitimée par son propre intérêt, cherche à maximiser sa fonction d'utilité en essayant d'exploiter les lacunes liées à l'incertitude, à l'absence de contrôle direct, et à l'asymétrie d'information »¹.

La théorie positive de l'agence (TPA) est une théorie intégrée des organisations, visant à réunir deux courants de recherche distincts : la recherche de tradition économique centrée sur le fonctionnement des marchés et celle associée aux champs de la psychologie, de la sociologie, du comportement organisationnel, de l'anthropologie et de la biologie, visant à expliquer le comportement humain, tant sur le plan individuel que social².

Le problème d'agence est un élément essentiel de la vue contractuelle de la société. Dont le problème d'agence repose sur la séparation de la gestion et de la finance, ou encore entre le propriétaire et le contrôle³.

La théorie de l'agence de Jensen et Meckling (1976), concerne toute relation entre mandataire et mandant⁴. Selon Fama & Jensen (1980), l'entreprise est conçue comme est un « nœud de contrats » entre la firme et ses principaux partenaires (créanciers, dirigeants)⁵, autrement dit un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le Principal) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. En présence de l'asymétrie de l'information et de la divergence des intérêts, la relation d'agence est problématique dans la mesure où l'agent est susceptible de tirer profit de ces situations au détriment du Principal⁶. Donc les problèmes d'asymétries de l'information de l'incomplétude des contrats engendrent des coûts d'agence entre les parties (agent/principal) où chacun entre eux cherche à maximiser son profit et son bien-être.

¹ Hamrouni Amal et Faten Lakhil, (2010), La transparence de l'entreprise et la structure de propriété : Cas des entreprises françaises, Crise et nouvelles problématiques de la valeur, 31^{ème} Congrès de l'AFC, NICE, May 2010, pp : 01-29, p : 04.

² Charreaux Gérard, (2000), « La théorie positive de l'agence : positionnement et apports », Revue d'économie industrielle, vol. 92, 2e et 3eme trimestres 2000, Économie des contrats : bilan et perspectives, pp : 193-214.

³ SHLEIFER Andrei and VISHNY Robert. W, (1997), « A Survey of Corporate Governance », The Journal of Finance, Vol.LII, N°2, pp : 737-783.

⁴ Darine BAKKOUR, (2013), « L'approche contractuelle du concept de gouvernance », Revue Etudes & Synthèses, ES n°2013-04, pp : 01-14.

⁵ Fama, E.F. et Jensen, M.C. (1983), « Agency Problems and Residual Claims », Journal of Law and Economics, Vol.26, n° 2, pp : 327-349.

⁶ Darine BAKKOUR, (2013), « Un essai de définition du concept de gouvernance », Etudes & Synthèses ES, n°2013-05, pp : 01-40.

Dans ce contexte, le rôle du dirigeant (agent) est la maximisation de la richesse de l'actionnaire (principal), en nécessitant le contrôle du dirigeant afin de limiter l'expression de son opportunisme¹.

Plusieurs théories sont fondées sur la théorie de l'agence comme la théorie de l'intendance. Cette dernière est centrée sur les motivations des dirigeants et s'intéresse à étudier les relations entre les acteurs, à partir des différentes hypothèses comportementales celles du paradigme dominant².

Cette théorie trouve une confrontation avec les nouvelles préoccupations de la responsabilité sociale ou sociétale de l'entreprise. Dont cette dernière, doit prendre en compte l'intérêt des différentes parties prenantes et non seulement à la création de la valeur actionnariale.

3. Théorie des coûts de transaction :

L'espace économique est lieu de contrats entre différents agents y compris l'institution pratiquant des échanges et des transactions caractérisés par l'opportunisme des agents et une rationalité limitée mesurés par le coût de transaction ou bien le coût d'opportunité³.

L'objectif des mécanismes de la gouvernance repose dans la minimisation des coûts, tant implicites qu'explicites à l'égard des relations contractuelles des parties prenantes. Selon Williamson (1985), La théorie des coûts de transaction avance que la forme organisationnelle retenue pour organiser une transaction doit permettre de minimiser la somme des coûts de production et de transaction (coûts de planification, d'adaptation et de pilotage des tâches, se répartissant entre les coûts ex ante - rédaction, négociation et mise en œuvre des contrats - et les coûts ex post - renégociation, adaptation inefficace aux variations de l'environnement)⁴.

La théorie des coûts de transaction s'intéresse à expliquer la diversité des formes d'organisation et le déroulement des transactions en déterminant la nature des transactions et les structures de gouvernance. Et pour objectif de minimiser les coûts de transaction induits par les échanges qui sont principalement les coûts liés à la recherche de l'information sur les prix, la qualité, la disponibilité des produits, la négociation et le contrôle de l'exécution du contrat⁵.

¹ Stéphane TRÉBUCQ, (2003), La gouvernance d'entreprise héritière de conflits idéologiques et philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, CREFIGE - Université de PARIS - DAUPHINE, 20-21 mars 2003, pp : 01-22.

² Davis J.H and al, (1997), « Toward a Stewardship Theory of Management », Academy of Management Review, vol. 22, n° 1, pp : 20-47.

³ Brousseau Eric, (1989), « L'approche néoinstitutionnelle des coûts de transaction », Revue française d'économie, vol. 4, n°4, pp : 123-166.

⁴ Jérôme BARTHELEMY, (1999), L'externalisation : Une forme organisationnelle nouvelle, Communication à la 8^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Ecole Centrale Paris, 26-28 mai 1999, pp : 01-19.

⁵ Barjolle Dominique et Chappuis Jean-Marc, (2000), « Coordination des acteurs dans deux filières aoc : Une approche par la théorie des coûts de transaction », Économie rurale, N°258, Les signes officiels de qualité. Efficacité, politique et gouvernance, pp : 90-100.

Compte tenu des actifs, le choix de la structure de gouvernance dépend de la spécificité des actifs¹. En précisant, « L'économie des coûts de transaction maintient que le principal facteur responsable de la différence des coûts de transaction résulte d'une variation du degré de spécificité des actifs »².

Selon Williamson (2000), l'approche de coût de transaction à l'organisation économique a progressé par une série d'étapes donnant trois (03) attributs à la transaction : la fréquence, l'incertitude et la spécificité des actifs³.

Les attributs des transactions sont les déterminants des coûts de transaction et considérés comme élément essentiel pour l'arbitrage entre les modes de gouvernance qui sont le marché, les formes hybrides et la firme⁴.

Selon La Théorie des Coûts de Transaction (TCT), il existe un mode de gouvernance optimal parmi les solutions réalisables pour une transaction donnée, il s'agit soit de la firme, soit du marché, soit d'une forme intermédiaire. Or, pour un même type de transaction, différents modes de gouvernance coexistent simultanément⁵.

4. Théorie des parties prenantes :

La théorie des parties prenantes (TPP) est une théorie managériale mais aussi normative en éthique organisationnelle, elle estime que les dirigeants ont des obligations envers les parties prenantes et non seulement les actionnaires⁶.

Le concept des parties prenantes en français ou stakeholders en anglais désigne l'ensemble des agents ou acteurs ou personne qui ont droit à l'information ou au contrôle et participent directement ou indirectement à l'activité de l'entreprise.

La notion des parties prenantes remonte aux années 1960 et faisait une nouvelle question de recherche. Freeman (1984) est le fondateur de cette notion. Il a proposé une vision stratégique de la firme avec son environnement en termes de parties prenantes, cette nouvelle approche stratégique intègre dans le management stratégique de nouvelles variables de la société et non seulement les actionnaires ou les concurrents⁷.

¹ Boissin Olivier, (1999), « La construction des actifs spécifiques : une analyse critique de la théorie des coûts de transaction », Revue d'économie industrielle, vol. 90, 4^e trimestre 1999, pp : 7-24.

² Boissin Olivier, (1999), Ibid, p : 09.

³ Williamson Oliver E., (2000), « Contract and Economic Organization », Revue d'économie industrielle, vol. 92, 2^e et 3^eme trimestres 2000, Économie des contrats : bilan et perspectives, pp : 55-66.

⁴ Michel Ghertman, (2003), « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Revue française de gestion, 2003/1, n°142, pp : 43-63.

⁵ Guillaume CHANSON, (2003), Analyse positive et normative de l'externalisation par la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence, XII^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Les Côtes de Carthage, 3-4- 5 et 6 juin 2003, pp : 01-20.

⁶ Samuel MERCIER, (2001), L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature, XI^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec, 13-14-15 juin 2001, pp : 01-24.

⁷ Acquier .A et Aggeri .F, (2008) « Une généalogie de la pensée managériale sur la RSE », Revue française de Gestion, n° 1, pp : 131-157.

Dans ce contexte, il nous convient de signaler *la théorie d'externalisation*. Selon cette théorie, l'externalisation est le fait de révéler une activité à un prestataire extérieur après l'avoir réalisée en interne, ce phénomène n'est pas nouveau puisque plusieurs entreprises ont s'externalisé dans différentes activités, peu sensible (informatique, logistique), opérationnelles (production, logistique, marketing,...) et des activités de support (informatique, services généraux, administration et finance, ...)¹.

La TPP, est mentionnée par le modèle contractuel partenarial de Charreaux, en présentant l'entreprise comme un nœud de contrat entre les différentes parties prenantes. Ces dernières supportent aussi un risque résiduel et contribue à la création de la valeur par le partage et la répartition d'une partie de la rente².

Les parties prenantes sont des acteurs susceptibles d'avoir une incidence sur le fonctionnement de l'organisation. Elles ont ou peuvent revendiquer une part de propriété, de droits ou d'intérêts³. Les parties prenantes ont une légalité de droit et de fait⁴, elles ont accès à l'information de l'entreprise. Et par conséquent, elles sont concernées par la prise de décision des directeurs et propriétaires dont le principe est de partager les intérêts.

En résumé des différentes théories, Charreaux (2004), a définit les théories micro de la gouvernance qui sont traduites dans un cadre d'efficience en vu que les mécanismes d'un système de gouvernance contribuent à l'amélioration de l'efficience de la firme. Au sens du paradigme de l'efficience, la gouvernance d'entreprise repose sur deux modèles relevant de deux courants : courant disciplinaire et courant cognitif⁵. Dans le tableau en bas, nous présentons ces théories micro de la firme sous l'angle des deux approches disciplinaire et cognitive.

¹ Jérôme Barthélémy, (2004), « Comment réussir une opération d'externalisation », Revue française de gestion, 2004/4, n° 151, pp : 9-30.

² Gérard CHARREAUX, (2011), « Quelle théorie pour la gouvernance? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale », Cahier du FARGO, n° 1110402, Version 1, Avril 2011, pp : 01-26.

³ Denis Chabault, (2011), « L'apport de la théorie des parties prenantes à la gouvernance des pôles de compétitivité », Vie & sciences de l'entreprise, 2011/1, N° 187, pp : 39-57.

⁴ Phillips R. A., et al, (2003), « What stakeholder theory is not », Business Ethics Quarterly, vol.13, n°4, pp : 479-502.

⁵ CHARREAUX Gérard, (2004), « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », Cahier du FARGO n° 1040101, Version révisée - Décembre 2004, pp : 01-57.

Tableau III-5 : Les théories micro de la gouvernance de la firme

Théories de la Disciplinaires	Disciplinaires		Cognitives	Synthétiques
	Actionnariale	Partenariale		
Théories de la firme support	Principalement théories positive et normative de l'agence	Principalement théories positive et normative de l'agence, étendues à plusieurs parties prenantes	Théorie comportementale Théorie évolutionniste Théorie des ressources et des compétences	Tentatives de synthèse entre théories disciplinaires et cognitives
Aspects privilégiés dans la création de valeur	Discipline et répartition Réduire les pertes d'efficience liées aux conflits d'intérêts entre dirigeants et investisseurs financiers. Seuls les actionnaires sont créanciers résiduels.	Discipline et répartition Réduire les pertes d'efficience liées aux conflits d'intérêts entre les différentes parties prenantes, notamment avec les salariés. Plusieurs catégories de créanciers résiduels.	Aspect productifs cognitifs Créer et percevoir de nouvelles opportunités	Dimensions disciplinaires et cognitives
Type d'efficience	Efficience statique contrainte Vision actionnariale de l'efficience et de la propriété	Efficience statique contrainte Vision partenariale de l'efficience et de la propriété	Efficience dynamique contrainte Dimension productive cognitive	Efficience dynamique contrainte Dimensions productives cognitives et disciplinaires
Critère d'efficience	Valeur actionnariale	Valeur partenariale	Capacité à créer une rente organisationnelle de façon durable par l'innovation notamment	Capacité à créer une rente organisationnelle de façon durable par l'innovation et la résolution des conflits
Définition du système de gouvernance	Ensemble des mécanismes permettant de sécuriser l'investissement financier	Ensemble des mécanismes permettant de pérenniser le nœud de contrats et d'optimiser la latitude managériale	Ensemble des mécanismes permettant d'avoir le meilleur potentiel de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation	Ensemble des mécanismes agissant simultanément sur les dimensions disciplinaires et cognitives du processus de création/répartition de la valeur.

Source : CHARREAUX Gérard, (2004), op.cit, p : 18.

La vision disciplinaire de Charreaux vise à la création de la valeur. Dans ce sens, les actionnaires contribuent à ajouter de la valeur en surveillant les dirigeants. Leurs connaissances et compétences apportées aux dirigeants contribuent de même à la compréhension des stratégies de l'entreprise. Le courant disciplinaire s'intéresse au profit des actionnaires mais aussi de l'ensemble des parties prenantes contractantes à l'entreprise. L'aspect cognitif met en évidence la prise des décisions des dirigeants et leurs orientations en reposant sur l'hypothèse de la rationalité des acteurs et le comportement opportuniste au milieu des conflits d'intérêts. Cette approche cognitive, permettra d'augmenter l'innovation et la production de façon durable.

III-2-3 : Les parties de la gouvernance d'entreprise :

La gouvernance d'entreprise est la réunion de plusieurs acteurs internes et externes à l'entreprise. Dans ce contexte, nous devons présenter qui sont les parties question de la gouvernance d'entreprise et quels sont leurs rôles.

1. Le conseil d'administration :

Le conseil d'administration est un organe de contrôle et de décision. Selon la théorie positive de l'agence la mission du CA est de surveiller et d'inciter les dirigeants à créer de la valeur pour les actionnaires. Selon cette théorie, le conseil d'administration doit être composé principalement par des administrateurs externes, pour contrôler l'espace discrétionnaire des dirigeants¹.

La composition du CA se diffère d'une entreprise à l'autre, plus généralement un président du CA et d'autres membres. Le président du CA joue un rôle vital au sein de la société au travers des règles et des normes relatives à la divulgation, le contrôle, la conformité avec la considération du critère de l'indépendance². Il a pour principaux rôles les suivants³ :

- Approuver les règlements généraux, les orientations stratégiques, le plan d'affaires et les budgets qui en découlent, tout en s'assurant que la direction y donne suite ;
- S'assurer que la gestion de l'entreprise est effectuée avec économie, efficacité et efficience ;
- Surveiller l'intégrité financière : s'assurer de la qualité de l'information financière et des mécanismes de divulgation, approuver les états financiers et attester de leur fiabilité, s'assurer de l'efficacité du contrôle interne ;
- S'assurer de la mise en place d'un système intégré de gestion des risques ;

¹ Wiem Elmanaa Madani, (2009), Théorie de l'agence et composition du conseil d'administration dans les entreprises familiales : Apports et limites, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-18.

² André Laurin, (2008), « La fonction de président de conseil d'administration », Le droit de savoir, Février 2008, pp : 01-08.

³ Le conseil d'administration : rôles et responsabilité, Collège des administrateurs de sociétés, via le site web : http://bel.uqtr.ca/1809/1/CARôlesResponsabilités_2009.pdf , consulté le 10/09/2016 à 10 :00.

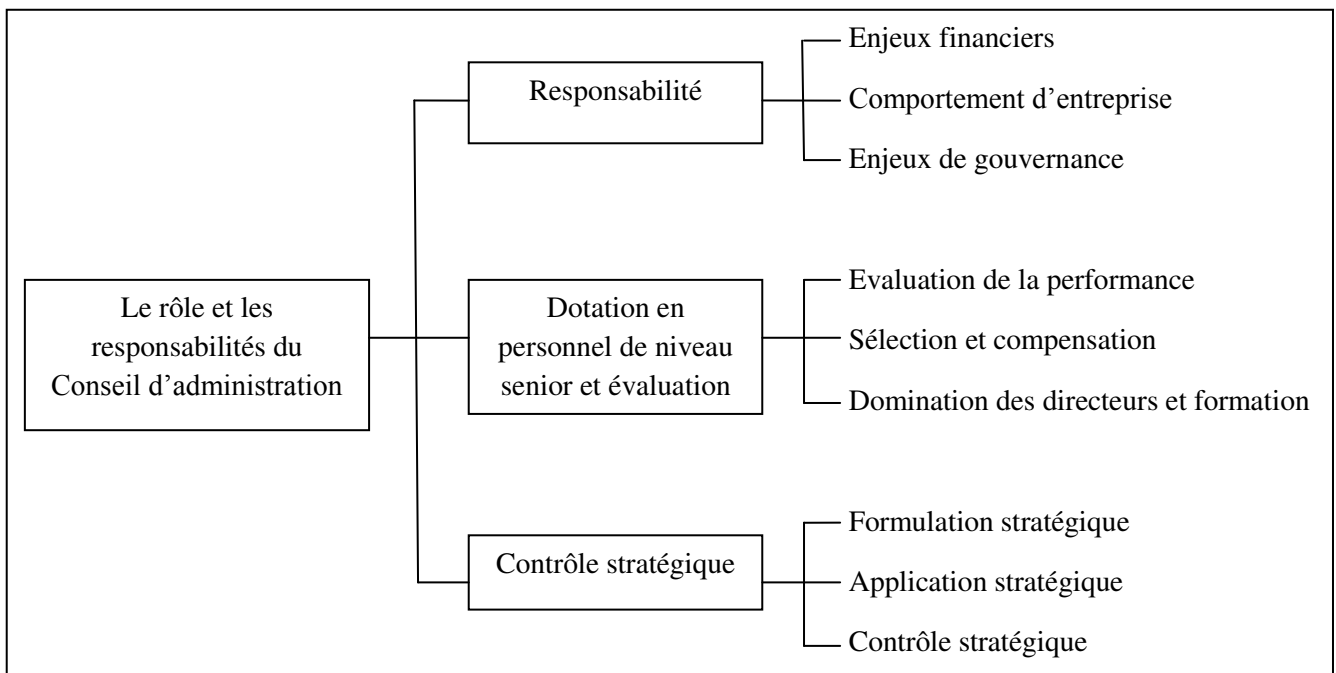
-Élire et pourvoir à la nomination du président et des membres du conseil, du président de l'entreprise ainsi que des autres hauts dirigeants, déterminer leurs responsabilités et la portée de leur autorité ;

-Constituer les comités du conseil et en établir les mandats ;

-Déterminer la rémunération des hauts dirigeants et les critères de l'évaluation de leur performance. Faire rapport aux actionnaires sur la performance de l'entreprise.

Généralement le rôle et les responsabilités du CA sont résumés dans le schéma ci-dessous, il s'agit de trois (03) grandes préoccupations : *in primo* sa responsabilité vis-à-vis les questions financières de l'entreprise, son comportement par rapport aux attentes internes et externes, et l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. *Secundo* les questions relatives au personnel y compris les dirigeants et l'évaluation de la performance d'entreprise. *Tertio*, le contrôle des stratégies de l'entreprise, il s'agit de veiller à leur formulation, leur application et le contrôle continu sur leur exécution.

Figure III-10 : Le rôle et les responsabilités du conseil d'administration



Source : Antonio Davila and al, (2012), **Performance measurement and management control : Global issues**, Emerald Group Publishing Limited, UK, p : 08.

Le conseil d'administration peut prendre quatre (04) formes selon sa composition et son intervention au sein de la société, à savoir ¹:

-Le conseil d'administration dominant : c'est en faveur des administrateurs, et c'est eux qui définissent et orientent les stratégies.

¹ Pearce, J. et S.A. Zahra, (1992), «Board Composition from a Strategie Contingency Perspective», Journal of Management Studies, vol. 29, n° 4, pp : 411-438.

- Le conseil d'administration participatif : les dirigeants sont les dominants, à moins que les administrateurs gardent leur rôle dans la détermination stratégique.

-Le conseil d'administration contrôleur : les dirigeants dominent et le conseil d'administration est chargé de contrôle.

-Le conseil d'administration formel : le conseil d'administration est caractérisé par la domination des dirigeants et marqué par l'absence de son activité et son contrôle.

2. La direction générale

La fonction direction générale regroupe l'ensemble des postes de management global de l'entreprise ou d'une partie de l'entreprise. Elle se caractérise par la prise en charge d'une double responsabilité à la fois stratégique et opérationnelle ¹:

En amont, les cadres de direction assurent la définition de la stratégie (les objectifs et moyens) pour l'entreprise ou une partie de l'entreprise (unité, filiale, etc).

En aval, ils supervisent et gèrent les moyens (organisationnels, techniques, humains, financiers, logistiques, etc.) pour réaliser les objectifs assignés.

La gestion opérationnelle de la direction d'entreprise consiste plus particulièrement à l'évolution des résultats financiers. La direction d'entreprise dirige les opérations journalières en se basant sur les objectifs stratégiques fixés par le conseil d'administration et son analyse des données du «terrain». Le contrôle des activités opérationnelles fait également partie de ses prérogatives, notamment au moyen du suivi d'indicateurs de performance. La direction générale est plus proche des processus opérationnels et souvent mieux informée que le conseil sur la marche des affaires. Le partage des informations avec le conseil et la collaboration avec ce dernier sont donc essentiels².

En général, les principales tâches et responsabilités de la direction sont les suivants³ :

- développement des aspects opérationnels de la stratégie ;
- mise en application de la stratégie ;
- gestion des opérations courantes ;
- actualisation des données financières ;
- transmission des informations, notamment financières, au conseil d'administration ;
- communication sur les aspects opérationnels ;

¹ Association Pour l'Emploi des Cadres (Apec), Direction d'entreprise, via le site web : <https://cadres.apec.fr>, consulté le 18/09/2016 à 20 :00.

² Florent Ledentu et Nathalie Brender, (2012), **Gouvernance d'entreprise : Quels défis pour les PME**, Fédération des entreprises romandes, Genève, p : 27.

³ Ibid, p : 28.

- contrôle de la performance des activités.

3. Le comité d'audit

Le comité d'audit comme nous l'avons défini dans le précédent chapitre, est un organe composé d'administrateurs et/ou membre de conseil d'administration. Il s'en charge d'une mission de surveillance. Le comité d'audit ne doit cependant en aucune façon se substituer au management qui conserve toute la responsabilité des processus sous-jacents, et notamment du processus d'élaboration de l'information financière et de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques au sein de l'entité¹.

Les comités d'audit jouent un rôle essentiel dans la création d'un contexte propice à des audits de qualité. Ils créent un contexte favorisant la tenue d'un dialogue ouvert entre la direction de l'entreprise et les auditeurs dans une culture d'intégrité, de respect et de transparence.

La mission du comité d'audit s'inscrit dans le cadre des compétences et pouvoirs reconnus aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance. Elle n'implique pas un suivi quotidien des missions qui lui ont été fixées dans la mesure où elle s'inscrit par nature dans un cadre délimité par le temps et les moyens. Les comités d'audit sont concernés par la notion de surveillance active des domaines qui relèvent de la compétence, lui permettre d'intervenir à tout moment jugé nécessaire ou opportun².

Sur la base des informations qu'il reçoit, ce suivi amène le comité d'audit, à détecter des signaux d'alerte dans le cadre de sa mission, à s'en entretenir avec la direction générale et à transmettre le cas échéant l'information au conseil. Il ne lui appartient donc pas de se substituer à la direction générale pour intervenir directement s'il a connaissance d'un dysfonctionnement ou d'un risque de dysfonctionnement. Par ailleurs, le comité d'audit peut, dans le cadre de ses missions, se saisir de toute question qu'il juge utile ou nécessaire et demander à la direction générale toute information³.

Le comité d'audit doit se conformer aux prescriptions légales qui encadrent son périmètre d'intervention autour des quatre missions, à savoir⁴:

- suivi du processus d'élaboration de l'information financière
- suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société
- suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.
- examen et suivi de l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée

¹ Club des présidents de comité d'audit, (2015), Guide des bonnes pratiques pour les comités d'audit & Modus Operandi, KPMG et IFA, Paris, p : 05.

² Olivier Poupart-Lafarge, (2010), **Rapport final sur le comité d'audit**, AMF, France, p : 08.

³ Idem.

⁴ Club des présidents de comité d'audit, op.cit, p : 05.

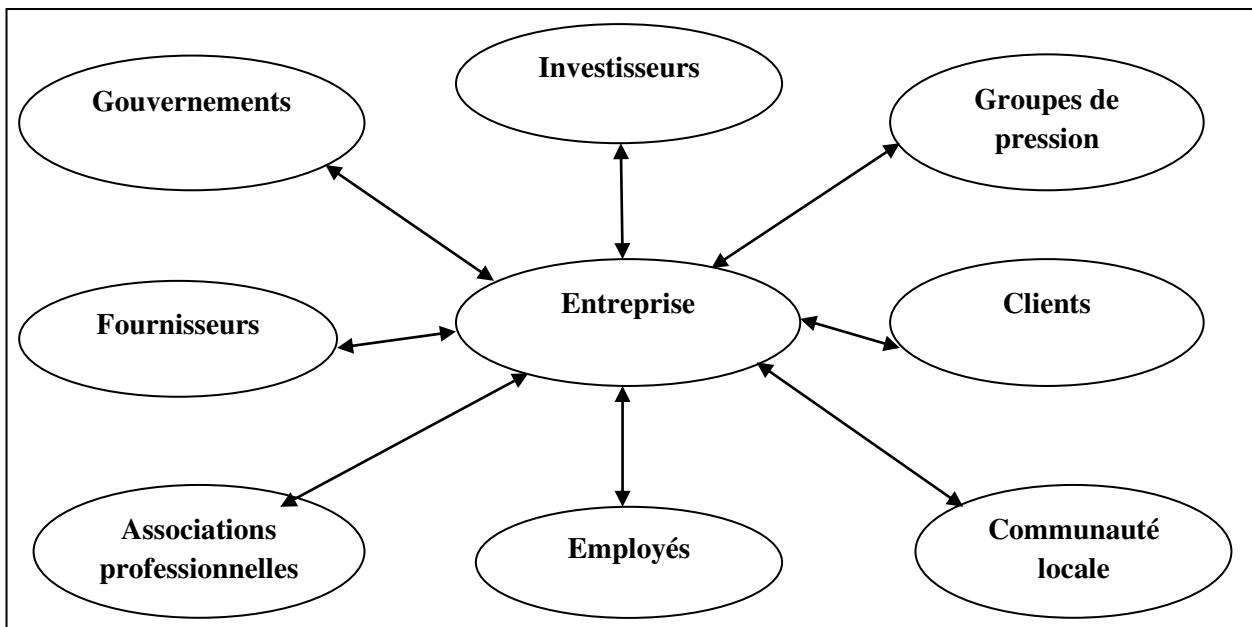
Au-delà des missions légales ainsi définies, le Conseil peut décider de confier au comité d'audit des missions complémentaires, en particulier les suivantes¹ :

- suivi de l'audit interne
- revue des informations prévisionnelles
- examen des opérations de fusion / acquisition / cession
- examen de la politique financière
- revue de l'information non financière
- suivi du dispositif de gestion du risque de fraude

4. Les parties prenantes

Comme nous l'avons déjà évoqué dans la théorie des parties prenantes en haut, les parties prenantes ou les stakeholders sont un ensemble de personnes ayant droit et participe à la survie de l'entreprise. Les parties prenantes peuvent comme définition : « Une partie prenante est un individu ou groupe d'individus qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels ». Le schéma suivant présente l'ensemble des parties prenantes qui s'intéressent à l'entreprise. Les parties prenantes n'ont pas uniquement un intérêt financier mais aussi des intérêts non financiers principalement les questions sociales, sociétales et environnementales.

Figure III-11 : Les parties prenantes



Source : Donaldson T et Preston L. E, (1995), « The Stakeholder Theory of the Corporation : Concepts, Evidence and Implications », Academy of Management Review, Vol. 20, n° 1, pp : 65-91, p : 69.

¹ Club des présidents de comité d'audit, op.cit, p : 05.

A partir de ce schéma nous pouvons classer les parties prenantes en parties internes et externe à l'entreprise, chacun suivant sa relation et son intérêt. Dans ce qui suit, nous présentons les types de ces parties prenantes.

4.1. Les parties prenantes internes

Il existe deux catégories des parties prenantes internes : les actionnaires (shareholders) et les salariés.

- **Les actionnaires** : L'actionnaire est une personne physique ou morale qui détient des actions dans une entreprise. L'actionnaire est donc copropriétaire de la société en détenant une part du capital social de la société¹. L'actionnaire a droit à recevoir un dividende, a le droit de voter à l'assemblée générale des actionnaires (sauf le cas des particuliers des actions sans droit de vote) et a droit, en cas de liquidation de l'entreprise, à un boni de liquidation².

L'actionnariat, peut être considéré comme interne ou externe, interne lorsque les actionnaires ont un lien personnel et professionnel direct avec l'entreprise (familial, salarié), externe dans tous les autres cas (particulier, institutionnel, industriel et public), est généralement défini en 6 catégories distinctes³:

-**Familial** : la majorité des actions est détenue par les membres d'une même famille, et transmises d'une génération à l'autre,

-**Salarié** : il s'agit des actions qui sont achetées par le salarié ou offertes par l'entreprise en complément de salaire,

-**Particulier** : ce type représente environ 4 millions d'actionnaires appelés "petits porteurs" investissant de façon individuelle dans des sociétés,

-**Institutionnel** : cela correspond aux investissements réalisés par des fonds de pensions (caisses de retraites privées) qui privilégient avant toute chose une rentabilité forte et rapide,

-**Industriel ou d'entreprise** : il s'agit de l'entrée au capital d'une entreprise par une autre entreprise qui partage généralement le même secteur d'activité,

-**Public** : lorsque l'Etat ou les collectivités territoriales possèdent des parts dans des entreprises qui ont généralement trait au service public.

¹ Le dictionnaire juridique du droit français, Définition de l'actionnaire, via le site web : <http://dictionnaire-juridique.jurimodel.com> , consulté le 21/09/2016 à 15 : 00.

² Les Echos.fr, Lexique financier, Actionnaire, via le site web : <http://www.lesechos.fr> , consulté le 21/09/2016 à 16 : 00.

³ Lexique Debitoor, Actionnaire -Que ce qu'un actionnaire ?, via le site web : <https://debitoor.fr> , consulté le 20/09/2016 à 16 : 00.

La typologie actionnariale envisage plusieurs responsabilités à l'actionnaire, il peut être à la fois dirigeants c'est-à-dire salarié et propriétaire. Donc, il exerce de multiples fonctions au sein de l'entreprise comme il peut avoir des liens familiaux le cas de l'entreprise familiale¹.

Par ailleurs, l'actionnaire aujourd'hui doit contribuer à la responsabilité sociale de l'entreprise, autrement dit il doit avoir un comportement responsable et s'engager à des investissements socialement responsables².

-Les salariés : le salarié est souvent appelé comme un travailleur ou un employé. Le terme « travailleur » est utilisé pour désigner une personne qui fournit des services dans le cadre de la relation de travail dans des conditions de dépendance ou de subordination³. La définition du salarié se fonde sur le critère de participation à un service organisé pour intégrer les tâches ou missions exécutées sur instruction ou ordre émanant d'un employeur qui a la possibilité de contrôler, et s'il y a lieu de sanctionner disciplinairement les manquements⁴.

Les salariés sont des acteurs essentiels au fonctionnement de l'entreprise, ils mettent en œuvre la démarche de prévention dans l'entreprise. Leur connaissance pratique leur confère un rôle important notamment pour identifier les risques et les échecs de l'entreprise, ils peuvent suggérer des améliorations et proposer des mesures préventives adaptées à leur activité.

Le salarié représente un capital humain indispensable qui se trouve au cœur des stratégies de l'entreprise. Les salariés au sein de l'entreprise sont jugés par leurs compétences qui interviennent à des niveaux formels et informels⁵. Les salariés sont considérés comme un moyen de développement pour l'entreprise et un engagement de sa responsabilité et son image sociale⁶.

4.2. Les parties prenantes externes

Les parties prenantes externes sont nombreuses et ont de différents objectifs et intérêts vis-à-vis l'entreprise. Dans ce passage nous allons citer les parties prenantes externes fondamentales auxquelles l'entreprise est concernée.

- Les clients : les clients sont des personnes qui reçoivent des biens et services de la part de l'entreprise en lui versant un montant ou une somme d'argent. Par le biais de cette transaction une relation marchande est créée entre les deux (02) parties permet une interaction qui revêt de multiples formes : selon le consommateur (client ou non), son niveau d'implication, ponctuel

¹ José Allouche et Bruno Amann, (2005), « L'actionnaire dirigeant de l'entreprise familiale », Revue française de gestion, n°141, pp : 109-130.

² Roland Pérez, (2002), « L'actionnaire socialement responsable », Revue française de gestion, n° 141, pp : 131-151.

³ BIT (Bureau International de Travail), (2005), La relation de travail: cinquième question à l'ordre du jour, International Labour Organization, Genève, p : 22.

⁴ Jacques Barthélémy, (2010), **Évolution du droit social: Une tendance à la contractualisation mais un rôle accru des droits fondamentaux du travailleur**, Edition Lamy (Wolters Kluwer), France, p : 305.

⁵ Christian Defélix, (2005), « Définir et reconnaître les compétences des salariés dans les organisations : La négociation invisible », Négociations, n° 4, pp : 7-20.

⁶ Philippe Bernoux, (2004), « Des salariés acteurs de l'entreprises », Economie & Humanisme, n° 370, pp : 36-39.

ou inscrit dans la durée, le caractère proactif ou réactif de la sollicitation ou encore le degré de maturité du marché¹. Les clients de l'entreprise sont exigeants et soucieux en matière de prix, du service, de qualité et du comportement de l'entreprise.

La relation marchande engendre une fidélisation entre le fournisseur (l'entreprise) et ses clients². Cette fidélisation est liée à la confiance entre le fournisseur et le client, vu que ce dernier est conscient aux questions éthiques, environnementales et sociales. Par ailleurs, les clients s'intéressent aussi de la divulgation de l'information par l'entreprise pour assurer sa continuité et sa survie.

- **Les créanciers** : Un créancier est un bénéficiaire d'un engagement de l'entreprise. Il existe plusieurs types de créanciers de l'entreprise, on distingue les suivants :

-les banques ;

-les autres institutions financières y compris les assurances ;

-les organismes sociaux et la sécurité sociale ;

-les fournisseurs.

Ces créanciers cherchent à garantir leurs gains avec l'entreprise, en termes de remboursement de des sommes empruntées, le paiement des agios, des intérêts, et des cotisations, ou bien le paiement contre des biens et services fournis, etc.

- **Les ONG** : les organisations non gouvernementales principalement les associations sont présentées pour défendre des différents intérêts, tel que la protection de l'environnement, le respect des critères sociales, protéger les consommateurs, etc.

- **Les collectivités locales et gouvernement** : sont une autorité qui a le pouvoir de responsabilité et de prise de décision³. Les collectivités locales fournissent des services publics (infrastructures, sécurité, éducation, ...). Ils attendent de l'entreprise le paiement des impôts, taxes et cotisations sociales. Ainsi, ils s'intéressent à l'efficacité de l'entreprise en matière d'embauche de la main d'œuvre et la contribution à la lutte contre le chômage.

¹ Isabelle Denevaud et Olivier Chatin, (2009), **L'ADN de l'entreprise innovante : Comment accroître les capacités créatives des entreprises**, Pearson Education France, Paris, p : 71.

² Véronique Des Garets et al, (2003), « La relation entreprises-clients : de la fidélité à la dépendance », Revue française de gestion, n° 144, pp : 23-41.

³ Desmarais Céline et Jameux Claude, (2001), « L'encadrement dans les collectivités locales : de la responsabilité à la responsabilisation », Revue Politiques et management public, vol. 19, n° 3, pp : 101-119.

III-2-4 : Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise, suite des scandales financiers qui ont ébranlé les sociétés américaines comme le cas Enron et WorldCom ont donné lieu à renforcer la gouvernance des entreprises, compte tenu que la cause principale de ces évènements était centrée autour des dysfonctionnements de mécanismes de la gouvernance dans ces sociétés. La gouvernance d'entreprise, comme le définit Charraeux (1997), est un ensemble de mécanisme. Dans ce contexte, on peut définir deux (02) types de mécanismes de gouvernance : mécanismes internes et mécanismes externes.

Le régime de gouvernance d'entreprise doit reconnaître les intérêts des parties prenantes et leur contribution à la réussite à long terme de l'entreprise. Toutefois, il y'a un croisement entre les deux critères intentionnalité/spontanéité et spécificité/non-spécificité du mécanisme et cela permet de construire une typologie des mécanismes de gouvernement¹. Cette typologie est identifiée dans le tableau ci-dessous.

Tableau III-6 : Typologie des mécanismes de la gouvernance

	Mécanismes spécifiques	Mécanismes non spécifiques
Mécanismes intentionnels	<ul style="list-style-type: none"> -Contrôle direct des actionnaires (assemblée) -Conseil d'administration -Systèmes de rémunération, d'intéressement -Structure formelle -Auditeurs internes -Comité d'entreprise -Syndicat « maison » ... 	<ul style="list-style-type: none"> -Environnement légal et réglementaire -Syndicats nationaux -Auditeurs légaux -Associations de consommateurs ...
Mécanismes spontanés	<ul style="list-style-type: none"> -Réseaux informels de confiance -Surveillance mutuelle des dirigeants -Culture d'entreprise -Réputation auprès des salariés ... 	<ul style="list-style-type: none"> -Marchés des biens et des services -Marché financier (dont prises de contrôle) -Intermédiation financière -Crédit interentreprises -Marché du travail -marché politique -Marché du capital social -Environnement « sociétal » -Environnement médiatique -Culture des affaires -Marché de la formation ...

Source : Charraeux. G, (1999), *ibid*, p : 87.

¹ Charraeux. G, (1999), Le rôle de la confiance dans les systèmes de gouvernance des entreprises, Les colloques n°97, Confiance et rationalité, Dijon (France), 5-6 mai 1999, pp : 81-98.

Selon Charreaux, la gouvernance est centrée autour de la confiance entre les différents acteurs qui sont de nature interne ou externe. Le contrôle des dirigeants était l'idée de Berle et Means (1932), afin de discipliner les dirigeants qui sont d'ailleurs un comportement opportuniste, dans une tentative de protéger l'intérêt des actionnaires¹.

1. Mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise

Les mécanismes internes permettent de réduire les conflits d'intérêts entre plusieurs parties : entre managers et propriétaires, propriétaire et créanciers et apporteurs de capitaux vis-à-vis les autres parties prenantes de l'entreprise². Les mécanismes internes de la gouvernance consistent sur le contrôle des dirigeants selon les acteurs soit par un modèle shareholders ou stakeholders.

1.1. Le contrôle des dirigeants par les shareholders

La théorie de l'agence a défini clairement la position des actionnaires et des dirigeants en identifiant les problèmes d'agence entre les deux acteurs. En ce sens, le contrôle des dirigeants consiste sur trois (03) principaux mécanismes : le conseil d'administration (CA), l'assemblée générale (AG) et le commissaire aux comptes (CAC).

-Conseil d'administration : La taille et la composition du CA est très importante pour discipliner les dirigeants. Les CA de grande taille sont les plus préférables parce qu'ils apportent de nombreuses avantages notamment en matière de compétences³. La composition du conseil selon la proportion d'administrateurs internes et externes permettant de déterminer l'efficacité de contrôle et de surveillance. Néanmoins, le manque des administrateurs externes peut influencer l'efficacité du CA⁴, car il existe une influence positive entre la performance et le pourcentage d'administrateurs externes, par le biais de la présence de membres externes indépendants qui sont essentiellement guidés par la protection des intérêts des actionnaires. Les entreprises dont la composition des conseils d'administrations est dominée par un plus grand nombre d'administrateurs externes ont tendance à avoir une meilleure performance financière⁵. Donc, il est question de mettre en causalité le lien entre la qualité du conseil d'administration et la performance d'entreprise et vice versa⁶.

Le CA, pour être efficace, doit simultanément inclure, pour des raisons d'information, des administrateurs internes (membres de l'équipe dirigeante) et, pour garantir son indépendance, des administrateurs externes indépendants, spécialistes du contrôle. Le conseil

¹ Boujenoui Ameer et al, (2004), « Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada », Finance Contrôle Stratégie, Vol.7, n° 2, pp : 95 -122.

² Kose John and Lemma W. Senbet, (1998), « Corporate Governance and Board Effectiveness », Journal of Banking & Finance, Vol.22, n°4, pp : 371-403.

³ Laurence Godard et Alain Schatt, (2005), « Caractéristiques et fonctionnement des conseils d'administration français : Un état des lieux », Revue française de gestion, n°158, pp : 69-87.

⁴ Godard. L et Schatt .A, (2000), « Quelles sont les caractéristiques optimales du conseil d'administration », La Revue du Financier, n°127, pp : 36-47.

⁵ Charbel SALLOUM et Nehmé AZOURY, (2008), «Détrousse Financière et Gouvernance d'Entreprise Approche Empirique », Revue Libanaise de Gestion et d'Economie, Vol. 1, Issue 1, pp : 122-164.

⁶ Laurence GODARD et Alain SCHATT, (2004), « Les déterminants de la Qualité des conseils d'administration français », Cahier du FARGO, n° 1040603, pp : 01-23.

d'administration intervient en incitant les dirigeants à être performants, soit par les systèmes de rémunération (bonus, stock-options...), soit en menaçant de les évincer. De façon générale, le CA joue trois (03) rôles fondamentaux ; il discipline les dirigeants au service des actionnaires, il facilite la création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes, et considéré comme un instrument cognitif aidant à la création de compétences ¹. Le CA peut avoir quatre (04) principaux rôles, comme un organe de contrôle et de gestion des conflits d'intérêts en surveillant les dirigeants, en ratifiant des décisions managériales et leur mise en œuvre, ainsi leur conformité aux attentes des actionnaires et des parties prenantes. Comme un organe de liaison ou d'interface traduit par l'obtention des ressources stratégiques nécessaires pour la survie de l'entreprise. Comme centre de ressources et de conseil, en matière d'assistance des dirigeants lors des choix stratégiques. Et comme un organe d'administration et de prise de décision puisqu'il est considéré comme une partie managériale et complément de l'équipe de la direction². Ces rôles sont justifiés par un ensemble de théories (voire le tableau III-7) et ressorties de différentes disciplines et différents courants.

Tableau III-7 : Principales perspectives théoriques pour l'analyse du CA

Dimension	Rôle du CA	Fondement disciplinaire	Principaux auteurs
Théorie de l'agence	Assurer la relation entre les actionnaires et les dirigeants en s'assurant que les seconds agissent dans l'intérêt des premiers	Économie	Jensen & Meckling (1976) Fama (1980) Jensen & Fama (1985)
Théorie de l'hégémonie managériale	Fiction légale sans réelle substance Au mieux, conseille les dirigeants	Théorie des organisations	Mace (1971) Lorsch & McIver (1989)
Théorie de la dépendance externe	Étendre les frontières de l'entreprise Réduire l'incertitude de l'environnement	Sociologie	Pfeffer (1972 & 1973) Pfeffer & Salancik (1978) Zald (1967)
Théorie des parties prenantes	Assurer la relation entre les dirigeants et l'ensemble des parties prenantes en assurant les arbitrages nécessaires	Théorie des organisations	Freeman (1983) Evan & Freeman (1990)
Théorie de l'intendance	Assure l'intendance des actifs de l'organisation	Théorie des organisations	Donaldson (1990) Davis et al. (1997)
Perspective cognitive	Apporter des compétences et expertises managériales Elargir le spectre de la perception des dirigeants	Psychologie cognitive	Rindova (1999) Forbes & Milliken (1992)

Source : Karoui Lotfi et Khelif Wafa, (2007), Ibid, p : 05.

¹Gérard Charreaux, (2000), «Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance », Revue du Financier, n°127, pp : 6-17.

² Karoui Lotfi et Khelif Wafa, (2007), Formes d'activation des conseils d'administration dans les PME : Une étude exploratoire dans le contexte français, XVI^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS), Montréal, 6-9 Juin 2007, pp : 01-24.

L'impact du contrôle de l'actionnaire est justifié par le courant des droits de propriété, dans ce sens le propriétaire est identifié comme la personne qui a droit au rendement résiduel¹. Par ailleurs, les actionnaires doivent contrôler les dirigeants, leurs comportements et leurs décisions dans les investissements de l'entreprise². Selon le courant cognitif, le CA est lieu de confrontation entre les administrateurs et les dirigeants où ils échangent leurs connaissances et compétences³. D'un autre angle, le CA joue un rôle de contrôleur des dirigeants en termes de recrutement, de rémunération et de révocation et par conséquent un élément actif à la stratégie de l'entreprise⁴.

-L'assemblée générale : L'assemblée générale est une réunion des actionnaires d'une société, qui se tient au moins une fois par an. Elle a pour objectif principal de présenter aux actionnaires le déroulement et l'achèvement des activités de la société. Dans ce sens on distingue, l'assemblée générale ordinaire (annuelle), l'assemblée générale extraordinaire, l'assemblée spéciale. A cette occasion, les gestionnaires de la société présentent les comptes annuels afin qu'ils soient approuvés par les membres de l'assemblée.

Les AG sont appelées pour se prononcer plusieurs fonctions : l'orientation de la politique future de la société, l'approbation des comptes, des dividendes, l'affectation des résultats financiers, ainsi que la nomination des administrateurs et des commissaires aux comptes. Les attributions de cet organe peuvent être classées en quatre groupes⁵:

- elle nomme et, le cas échéant, révoque les administrateurs et / ou les membres du conseil de conseil de surveillance et nomme le commissaire aux comptes ;
- elle statue sur toutes les questions relatives aux comptes annuels de l'exercice écoulé et sur le vote des organes d'administration ;
- elle statue après approbation des comptes, sur la répartition des bénéfices ;
- elle ne participe pas, en principe, à l'administration de la société.

-Le commissaire aux comptes (auditeur légal) : Le commissaire aux comptes comme nous l'avons défini en premier chapitre est un auditeur légal a pour mission de certifier les comptes de l'entreprise en vue d'exprimer une opinion sincère sur la qualité des états financiers de l'entreprise.

¹ Sophie MIGNON, (2000), « La pérennité des entreprises familiales : un modèle alternatif à la création de valeur pour l'actionnaire ? », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 3, N° 1, pp : 169 - 196.

² Édith Ginglinger, (2002), « L'actionnaire comme contrôleur », Revue française de gestion, n° 141, pp : 37-55.

³ Nathalie Del Vecchio, (2010), « Réseaux de conseils d'administration et adoption de pratiques de gouvernance d'entreprise », Revue française de gestion, n° 202, pp : 145-161.

⁴ Alain-Charles Martinet, (2002), « L'actionnaire comme porteur d'une vision stratégique », Revue française de gestion, n°141, pp : 57-76.

⁵ Eustache EBONDO WA MANDZILA, (2004), **La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise**, Thèse de doctorat, Université de Paris XII Val de Marne, présentée et soutenue publiquement le 29 septembre 2004, p : 25.

Le commissaire aux comptes ne peut intervenir à la gestion de l'entreprise, il a juste pour rôle de contrôler, certifier et exprimer une opinion, ainsi d'informer l'assemblée générale des actionnaires et les membres du CA sur la situation financière de l'entreprise, ainsi d'alerter toute situation illégale menaçant la survie de l'entreprise.

Le commissaire aux comptes communique des informations non seulement comptables et financières mais aussi des informations de gestions et extra-financières, comme par exemple les informations de nature juridique ou économique et parfois même stratégique selon sa compétence.

1. 2. Le contrôle des dirigeants par les salariés

Pour qu'il soit clair le rôle des salariés comme mécanisme interne de contrôle des dirigeants, nous devons signaler le rôle du comité d'entreprise. Le comité d'entreprise est une instance qui représente le personnel au sein de l'entreprise composé des salariés. A partir de constat, le comité d'entreprise est nécessaire tant pour l'employeur que pour le salarié à travers une coordination en matière de pouvoir, de financement, de fonctionnement, etc.

Le comité d'entreprise a un rôle consultatif intégré dans le processus de la prise de décision, il a droit à la documentation initiale fournie après chaque élection, aux informations périodiques (Le rappel annuel d'ensemble, information comptable annuelle, d'autres informations trimestrielles et semestrielles), il est consulté pour plusieurs questions (durée et aménagement du temps de travail, les congés, l'hygiène et la sécurité, les conditions de travail, la formation professionnelle, d'autres attributions diverse et socioculturelles)¹.

Les salariés sont considérés comme des apporteurs de ressources selon Charreaux et Desbrières (1998), et contribue de leur part à la création de valeur comme ceux des actionnaires, dirigeants et créanciers². Selon Eustache Ebondo.W (2004), il existe deux (02) niveaux de justification de contrôle des dirigeants par les salariés : juridique et financier³. La justification juridique repose sur la reconnaissance de l'existence de personnel à travers un ensemble de dispositions règlementaires et législatives relatives à l'institutionnalisation des comités d'entreprise, la participation des salariés à l'actionnariat salariale, et la participation des salariés dans l'amélioration de l'entreprise. Quant à la justification financière, le salarié n'est pas considéré comme un capital humain seulement, mais aussi comme un porteurs de capitaux au travers l'apparition et le développement de l'actionnariat salarié. Dans ce sens, le salarié porte double rôle à la structure et au contrôle de la gouvernance d'entreprise en tant que capital humain et apporteur de fonds propres.

¹ UNSA, Le comité d'entreprise : Rôle et attributions, pp : 32-48, via le site web : <http://unsa-general.a3w.fr/Donnees/Structures/81066/Upload/195031.pdf> , consulté le 30/09/2016 à 18:00.

² Gérard CHARREAUX et Philippe DESBRIÈRES, (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, N° 2, juin 1998, pp : 57 - 88.

³ Eustache Ebondo WA Mandzila, (2004), op.cit, p : 28.

Selon le même auteur, la participation des salariés au contrôle des dirigeants se fait en deux (02) modes : leur participation au processus de prise de décision et leurs processus de contrôle des dirigeants. Leur participation à la prise de décision revient à la présence du comité d'entreprise qui a droit à l'information comme nous l'avons mentionné en haut. Ce comité permet par ses représentants une représentation consultative obligatoire au conseil d'administration ou conseil de surveillance et peut prendre une position statutaire au niveau de la structure de l'entreprise et participe au vote du CA ou au conseil de surveillance.

Or, le contrôle des dirigeants par les salariés est le fait que le comité d'entreprise a le droit à plusieurs contrôles. S'il trouve des situations non conformes il peut demander en justice un expertise de gestion, comme il peut déclencher des procédures d'alerte s'il a connaissance dans une certaine situation. Le dirigeant de sa part doit fournir des informations et des explications au profit du comité d'entreprise à travers l'assistance d'un expert comptable ou d'un CAC. Une autre participation des salariés, celle de la forme actionnaire-salarié dont le salarié comme étant un apporteur financier peut contrôler le comportement des dirigeants et limiter leur caractère opportuniste et discrétionnaire et par conséquent protéger les intérêts des actionnaires. Néanmoins, le contrôle efficace des salariés dépend de leur statut au sein de l'entreprise (administrateurs élu ou salarié actionnaire), leur indépendance vis-à-vis des dirigeants, leur niveau d'investissement en double capital (humain et financier), on peut rajouter même leur compétence dans certains domaines pour pouvoir détecter toute défaillance ou erreurs en cas d'évènements anormaux.

1. 3. Le contrôle des dirigeants par les autres parties prenantes

Lorsque les parties prenantes interviennent dans la gouvernance d'entreprise, elles doivent avoir accès en temps opportun et de façon régulière à des informations pertinentes, suffisantes et fiables. Ainsi que, les parties prenantes, y compris les salariés au niveau individuel et les organes qui les représentent, doivent pouvoir faire état librement auprès du conseil d'administration et des autorités compétentes de leurs inquiétudes concernant d'éventuelles pratiques illicites ou contraires à l'éthique, et une telle intervention ne doit pas compromettre l'exercice de leurs droits¹. Le contrôle des dirigeants n'est pas exercé seulement par les actionnaires et salariés, mais aussi par des autres parties prenantes principalement : les banques, les clients et fournisseurs, et l'Etat. L'ensemble des contrôles de ces partenaires est résumé dans le tableau ci-dessous.

¹ OCDE, (2015), Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OCDE : Rapport de l'OCDE aux ministres des Finances et aux gouverneurs des banques centrales du G20, OCDE (septembre 2015), p : 45.

Tableau III-8 : Le contrôle des dirigeants par les parties prenantes

Les contrôleurs	Mécanismes de contrôle	Types de contrôle	Mode de fonctionnement
Actionnaires	Marché financier, prises de contrôle, fusions acquisitions, AGO, CA, CAC	- prises de contrôle, contrôle financier, contrôle stratégique	Vente de titres, remplacement des dirigeants, refus d'avaliser certaines décisions, révocation, fixation de la rémunération, refus de voter, audit des comptes
Salariés	Comité d'entreprise, délégués du personnel	Contrôle des actions, des décisions ou du comportement	Possibilité d'alerter les tribunaux, grève
Banques	Comité de crédit ou Conseil d'administration	Diagnostic global, ratios comptables	Refus d'octroyer le crédit, surveillance des comptes, prise et importance des garanties, rationnement du crédit
Les pairs	Surveillance mutuelle des dirigeants	Evaluation du dirigeant par les performances réalisées	Recrutement des dirigeants venus de l'extérieur ou de l'intérieur
Etat	Fisc, COB (Autorité des marchés financiers), CAC	Contrôle fiscal, comptable et financier	Refus de subventions, augmentation de prise de participation, ouverture du capital
Clients	Marché des biens et services	Contrôle qualité	Changement de produits ou services
Fournisseurs	Contrôle des clients	Contrôle de la solvabilité	Retrait du marché, raccourcissement des délais de crédit fournisseurs

Source : Eustache Ebondo WA Mandzila, (2004), op.cit, p : 35.

Ce tableau montre les différentes parties prenantes ayant intérêt avec l'entreprise et qui s'intéressent de sa politique et ses actions dans différents domaines. Les dirigeants sont sous une surveillance que se soit à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise. Cette situation discipline les dirigeants et limite leur propension à adopter des attitudes contraires aux intérêts des partenaires de la firme.

2. Mécanismes externes de la gouvernance d'entreprise :

Les mécanismes externes de la gouvernance sont définis au niveau des marchés. Pour Charreaux (1994), les mécanismes externes de contrôle de la gouvernance comprennent le marché des biens et services, le marché du travail, le marché financier et l'environnement légal, réglementaire et politique. La prise de contrôle de ces acteurs rendre l'entreprise plus responsable, en respectant les normes d'équité, de transparence, de protéger les actionnaires et les autres parties prenantes¹.

2.1. Le marché des biens et des services

La survie de l'entreprise dépend de la stratégie adoptée par ses dirigeants, autrement dit le dirigeant qui opte une stratégie qui génère ses propres intérêts au détriment des intérêts de l'entreprise rendre cette dernière moins compétitive² et ne peut assurer ses contrats vis-à-vis des actionnaires et des autres parties prenantes. Ce risque de dégradation de sa concurrence limite l'opportunisme des dirigeants. De même, Jensen (1993), a soutenu que les marchés de biens et services sont fatals à agir malgré que leur mise en œuvre semble lente³.

2.2. Les marchés internes et externes de travail des dirigeants

Il existe une distinction généralement effectuée du marché du travail entre marché interne et marché externe. En interne, il s'agit de la structure de recrutement, de rémunération et d'expérience et de compétence des dirigeants marqué par une surveillance mutuelle entre dirigeants. Alors qu'en externe, le marché offre une libre circulation de capital humain et permet d'optimiser les ressources managériales⁴. Le rôle du marché des dirigeants suppose de tenir compte des interactions potentielles entre les mécanismes à l'intérieur du système de gouvernance des entreprises⁵. Selon Fama (1980), le marché des dirigeants représente un principal mécanisme de contrôle, compte tenu les dirigeants améliore la gestion pour maximiser leur réputation et leur valeur dans le marché. Selon cet auteur, la domination de ce marché dépend de la structure de l'entreprise⁶.

¹ Adetunji Babatunde and Olawoye Olaniran, (2009), « The effects of internal and external mechanism on governance and performance of corporate firms in nigeria », *Corporate Ownership & Control*, Vol. 7, n° 2, pp : 330-344.

² Demsetz .H, (1983), « The Structure of Ownership and Theory of The Firm », *Journal of Law and Economics*, Vol.26 (june), pp : 375-390.

³ M.C. Jensen, (1993), « The modern Industrial Revolution , Exit, and the Failure of the Internal Control Systems », *The Journal of Finance*, N°3, pp : 831-880.

⁴ Isabelle Meutelet Allemand , (2008), **Contribution à la théorie de la gouvernance : le marché des dirigeants, mécanisme particulier de gouvernance des entreprises**, Thèse de doctorat, soutenue le 13 juin 2008, Université de Bourgogne, p : 36.

⁵ Ibid, p: 45.

⁶ E.F.Fama, (1980), « Agency problems and the theory of the firm », *Journal of Political Economy*, Vol.2, pp : 288-307.

2.3. Le marché financier

En brève échéance, pour Manne .H.G (1965), le libre fonctionnement du marché financier constitue un contrôle plus démocratique et plus efficace. Si la firme est mal gérée par ses dirigeants, les actionnaires ont la possibilité de vendre leurs actions et leurs titres ce qui baisse la valeur de l'entreprise. Cette pression au niveau du marché financier inciterait les dirigeants à gérer conformément aux intérêts des actionnaires¹. Dans ce sens, ² les dirigeants vont améliorer la gestion de l'entreprise afin d'éviter le surendettement en vue de minimiser le risque financier et la faillite, pour ne pas s'exposer à un rationnement du capital de la part des créanciers et à des crises en interne de l'entreprise.

III-3 : Contribution de la qualité d'audit externe à la gouvernance et la performance de l'entreprise

La qualité d'audit externe est un moyen de fiabilisation de l'information. Le CAC est un acteur très important pour l'entreprise, il assure la qualité de l'information financière et même non financière à travers l'utilisation des différents rapports ayant un lien avec des chiffres comptables ou des montants financiers. Dans ce sens, la qualité d'audit externe est susceptible d'influencer la gouvernance et la performance de l'entreprise en une seule fois. Compte tenu que la bonne gouvernance engendre la performance d'entreprise. Par ailleurs, l'audit légal influence la performance d'entreprise s'il est combiné à la gouvernance.

III-3-1 : La coopération contrôle interne, audit interne et audit externe à la gouvernance de l'entreprise

L'audit externe, l'audit interne et le contrôle interne aide l'entreprise à contrôler et valider les systèmes d'information. Les informations sont essentielles pour le pilotage de l'organisation, elles contribuent à la réduction de l'asymétrie d'information entre les parties prenantes ce qui diminue les conflits et les rapports de force au sein de l'entreprise source parfois d'inefficacité et d'inefficience.

Comme nous l'avons défini en premier chapitre, le contrôle interne est un processus de contrôle qui a pour vocation de surveiller le système d'information de l'entreprise. Il a pour rôle la protection et le sauvegarde du patrimoine de l'entreprise et assure la qualité de l'information comme un premier appui de contrôle à l'intérieur de l'entreprise.

1. L'apport du contrôle interne :

Le contrôle interne pour Nguyen. H. T (1999), peut être désigné comme un : « ensemble des actions conduites par la direction générale avec la participation du personnel sous la supervision du conseil d'administration, pour satisfaire aux obligations de rentabilité, de

¹ Henry G. Manne, (1965), « Mergers and the Market for Corporate Control », The Journal of Political Economy, Vol. 73, N° 2, pp : 110-120.

² Jensen M.C. et Ruback R.S. (1983), « The Market of Corporate Control: The Scientific Evidence », Journal of Finance Economics, Vol.11, pp : 5-50.

conformité juridique et de transparence des opérations en réduisant les risques d'échec dans la réalisation des objectifs »¹.

A partir de cette définition, il semble très claire que le contrôle interne est un élément essentiel de la gouvernance d'entreprise puisqu'il relie en même temps, la direction de l'entreprise et le personnel sous la surveillance du conseil d'administration. Le contrôle interne est un processus de pilotage comptable et financier de l'entreprise, il permet de prévenir les erreurs et les fraudes, de les limiter autant qu'il est possible, de déceler leur réalisation et donc d'intervenir. Dans ce sens, il répond aux besoins des acteurs tant internes qu'externes de l'entreprise

Néanmoins, le contrôle interne d'entreprise de sa part fait l'objet d'une évaluation par un auditeur qui examine la fiabilité des informations issues des systèmes d'information. Car, le contrôle interne n'est pas totalement parfait, il peut subir des risques d'erreurs, de fraudes, d'insuffisances, d'inefficience, d'incohérence, d'inconsistance.

2. L'apport de l'audit interne :

L'audit interne est l'un des outils de contrôle et de surveillance, il maîtrise les risques de l'entreprise et aide à la prise de décision par l'équipe dirigeante en mettant à sa disposition des informations fiables et crédibles.

L'audit interne est une source d'efficacité lorsqu'il soit indépendant, objectif, compétent, et performant. La fonction d'audit interne joue un rôle fondamental dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. D'ailleurs, l'audit interne est un outil de pilotage du système de contrôle interne, il sert à évaluer les risques y provenant et à vérifier sa qualité. Donc, la relation entre l'audit interne et le contrôle interne repose sur l'efficacité du système de contrôle interne par la présence de la fonction de l'audit interne qui permet en effet, un meilleur pilotage. Autrement dit, la présence d'un dispositif de pilotage efficace, permet de détecter et corriger au moment opportun toutes les défaillances qui touchent les autres composantes du contrôle interne et qui peuvent affecter l'efficacité globale du système².

Dans ce sens, l'audit interne attribue trois (03) missions principales³: une mission opérationnelle en s'appuyant sur l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures. Une mission financière, il ne s'agit non plus d'une mission de certification des comptes, mais plutôt une coordination avec l'auditeur externe en matière de fiabilité des informations financières, de fiabilité des procédures de contrôle interne comptable, ainsi qu'à la protection

¹ Nguyễn Hồng Thai (1999), **Le contrôle interne : mettre hors risques l'entreprise**, L'Harmattan, Paris, p : 102.

² CHEKROUN Meriem, (2013-2014), **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, Thèse de doctorat, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, p : 195.

³ Mohammed Chérif MADAGH et Samira Rym MADAGH, (2012), L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques, Colloque national sur la gouvernance des entreprises en tant que mécanisme pour réduire la corruption financière et administrative, le 6 -7 mai 2012, Université de Mohamed Khider, Biskra, pp : 01-14.

des actifs matériels, humains et financiers. Une mission stratégique, où l'auditeur interne intervient aux orientations stratégiques de l'organisation en identifiant les risques associés aux objectifs stratégiques soulignés.

Etant la fonction de l'audit interne est rattachée à la direction générale de l'entreprise, il est considéré donc, comme un partenaire de la direction en fonction de toutes ses activités¹. La théorie de l'agence ne considère pas l'audit interne comme un mécanisme ou un système de gouvernance d'entreprise. Néanmoins, les scandales financiers et principalement l'affaire du cabinet d'audit Enderson et la société Enron, ont donné lieu à un nouveau rôle à la fonction de l'audit interne comme réducteur de l'asymétrie de l'information par la présence d'un comité d'audit ou par son rattachement au conseil d'administration².

3. L'apport de l'audit externe :

L'audit externe se positionne comme étant l'audit de l'audit. C'est-à-dire, l'audit externe est l'évaluateur de la crédibilité des informations présentées dans les rapports élaborés par l'auditeur interne.

L'audit externe, est une fonction indépendante de l'entreprise, chargée de certifier l'exactitude des informations comptables et financières présentées dans les comptes et les états financiers de l'entreprise. L'auditeur interne peut compléter les travaux de l'auditeur externe. Selon la norme professionnelle de l'audit interne 2050 : « le responsable de l'auditeur interne doit partager les informations et coordonner avec les prestataires internes et externes de service »³. En ce sens, il existe un lien de coordination entre les travaux de l'auditeur interne et l'auditeur externe et vise vers ça.

Cette collaboration permet d'éviter la duplication des tâches se dupliquent. Parmi les moyens d'y parvenir, se trouve la possibilité d'établir en commun du planning d'intervention afin de minimiser les dérangements causés par les deux audits et d'éviter les visites successives dans les mêmes services. Ainsi que, les deux parties peuvent s'échanger les programmes, dossiers de travail et rapports. Néanmoins, une compréhension mutuelle des techniques et des méthodes est nécessaire pour que l'enrichissement souhaité ait lieu⁴.

4. Contrôle interne, audit interne, audit externe et gouvernance : Quelle interaction?

La gouvernance d'entreprise repose sur un ensemble des systèmes de contrôle visant à renforcer la confiance entre les dirigeants, les propriétaires (actionnaires) et les différentes parties prenantes. Au travers, les exigences de la loi SOX (2002) et LSF (2003) qui servent à renforcer le processus de contrôle interne de l'entreprise et à améliorer la fiabilité de

¹ Bou-Raad, G, (2000), « Internal auditors and a value-added approach : the new business regime », *Managerial Auditing Journal*, Vol.15, N°4, pp : 182-186.

² Eustache EBONDO WA MANDZILA, (2004), *op.cit*, p : 92.

³ The institute of internal auditors, Normes pour la pratique professionnel de l'audit interne, via le site web : <http://www.theiia.org>, consulté le 23/09/2016 à 21 : 00.

⁴ Sourour Ammar, (2007), Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne, Conférence Audit interne et gouvernance d'entreprise, IAE Tours, 13 septembre 2007, p : 12.

l'information. Ainsi que de nouvelles obligations d'informations des dirigeants envers les actionnaires et le marché disposant que le président du CA ou le conseil de surveillance doit rendre compte dans son rapport des procédures et méthodes de contrôle interne mises en place par l'entreprise en vue d'assurer la fiabilité des informations financières.

L'audit interne hiérarchiquement rattaché au CA ou conseil de surveillance, fait l'objet de consultation pour s'assurer de l'efficacité du système de contrôle interne. Selon Gramling, Malleta, Schneider et Church (2004), la gouvernance d'entreprise consiste sur quatre (04) éléments essentiels, il s'agit de l'audit externe, du comité d'audit, du management et de l'audit interne¹. Dans le même contexte, le contrôle interne et l'audit interne représentent deux mécanismes de régulation des comportements des acteurs, et se définissent comme acteurs de gouvernance d'entreprise par leur contribution à réduire l'asymétrie de l'information en se rattachant au CA et/ou comité d'audit.

Toutefois, l'audit interne était toujours un point de débat des chercheurs envers sa crédibilité puisqu'il appartient à l'entreprise et enchaîné dans sa hiérarchie. Ainsi que la possibilité d'existence d'un lien ou d'une relation de partenariat entre l'audit interne et la direction qui juge la préservation de l'objectivité des auditeurs interne², cette situation doute la confiance des travaux de l'auditeur interne.

Au-delà, faire recours à un auditeur externe demeure de plus en plus indispensable pour s'assurer de la crédibilité des informations figurées dans les rapports de l'audit interne, compte tenu le CAC utilise et consulte les travaux et documents établis par l'auditeur interne.

III-3-2 : L'effet de la qualité d'audit externe sur la gouvernance d'entreprise

Comme le suggère la théorie de l'agence, l'audit externe est un mécanisme de gouvernance par le fait d'atténuer l'asymétrie de l'information, de résoudre les conflits d'agence et de réduire les coûts d'agence³.

1. La qualité de l'information financière et la gouvernance :

La comptabilité est un processus qui engendre une information comptable et financière pour satisfaire les besoins internes et externes et créer de la valeur pour l'entreprise. L'information comptable joue un rôle très important dans le processus de gouvernance, il s'agit de résoudre les conflits d'intérêts entre personnes (les dirigeants d'un côté, les actionnaires de l'autre), ainsi que l'analyse des systèmes d'information et de contrôle des entreprises et de leurs dirigeants, dont le processus de collecte de l'information permet par lui-même d'assurer le

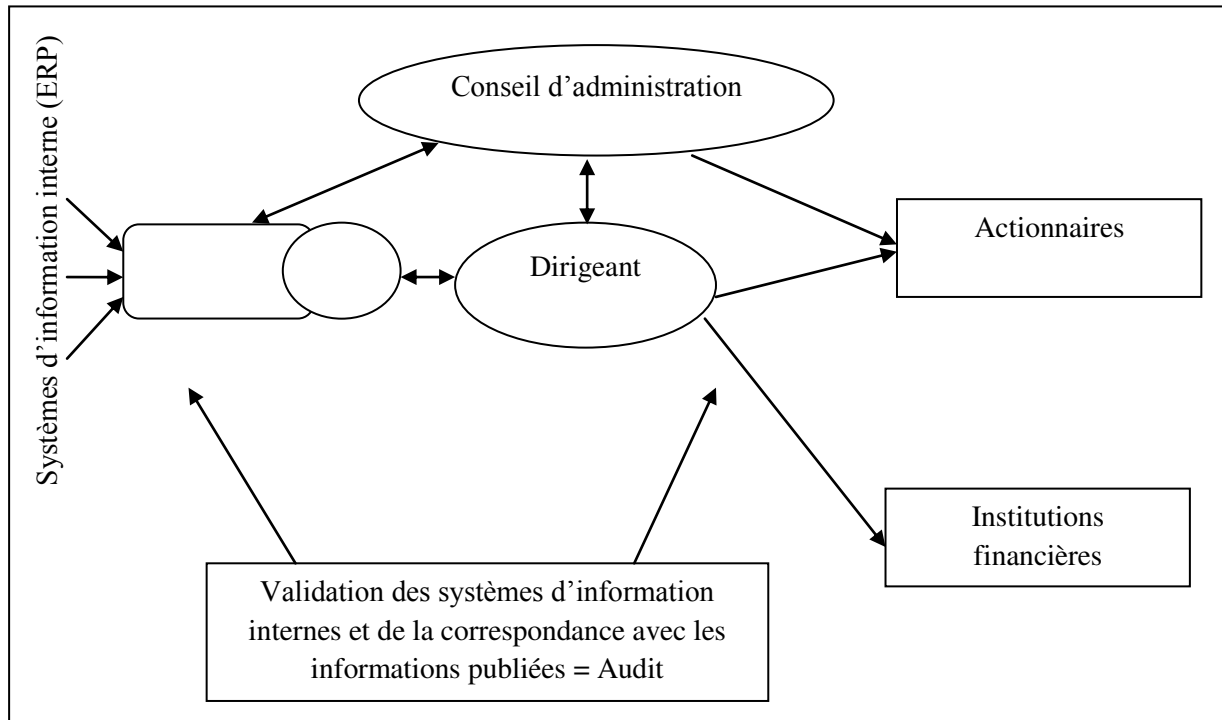
¹ Gramling, A.A et al, (2004), « The role of the internal audit function in corporate governance : a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research », Journal of Accounting Literature, Vol.23, pp : 194-244.

² Louisemane Beaubrun-Saint-Preux, (2014), « Relation de Partenariat entre l'Audit Interne et la Direction et Objectivité des Auditeurs Internes », Cahier de recherche, N° 2014-08, pp : 01-25.

³ Jensen M.C. and Meckling W. H, (1976), « Theory of the firm, managerial behavior agency costs and ownership structure », Journal of Financial Economics, Vol. 3, n°4, pp : 305-360.

contrôle du contrôleur¹. Dans ce contexte, le besoin d'une confirmation externe quant à la qualité de l'information financière est essentiel (voire la figure III-12). Afin de protéger les intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes, les mécanismes de gouvernance d'entreprise exerce un contrôle rigoureux sur les dirigeants², cela vient du fait que les dirigeants sont opportunistes et peuvent privilégier leurs intérêts au détriment des actionnaires et des stakeholders ce qui réduit la valeur de l'entreprise.

Figure III-12 : L'intervention de l'audit à la fiabilisation de l'information



Source : Carole Beau et Benoît Pigé, (2007), Ibid, p : 63.

D'après ce schéma, nous observons que l'audit est un mécanisme de gouvernance puisqu'il assure la fiabilité et la pertinence de l'information publiée par l'entreprise. Ainsi que les dirigeants sont au centre de préoccupations de la gouvernance d'entreprise, car ils jouent un rôle fondamental dans le processus de création et de répartition de la valeur³. En ce sens, l'audit permet de servir l'information financière au profit des dirigeants, des actionnaires et des autres parties prenantes.

Dès lors, la comptabilité est une partie de base de la structure organisationnelle, elle permet à réduire les coûts d'agence par le biais que l'audit des comptes est un mécanisme de dédouanement et que le contrôle budgétaire réduit les latitudes discrétionnaires des

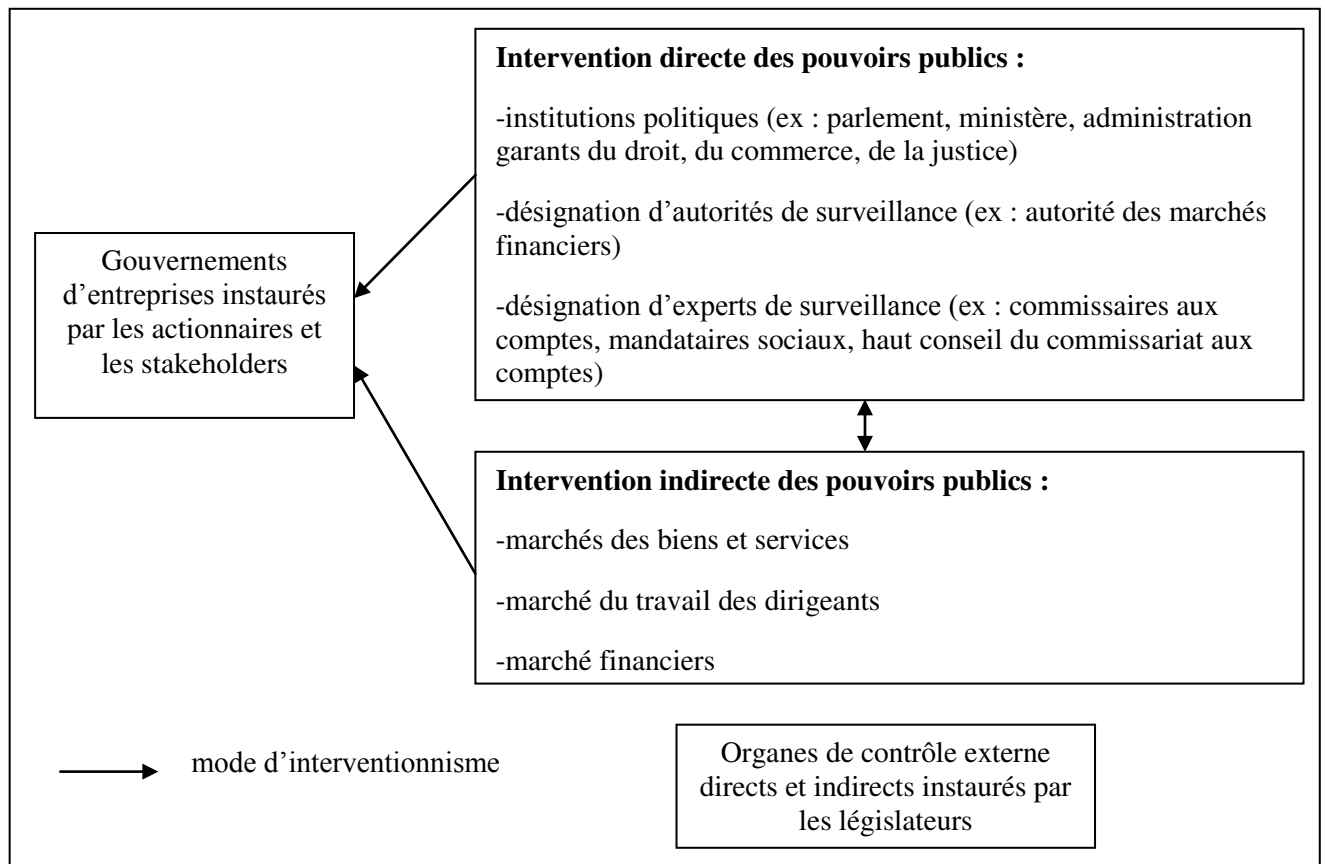
¹ Carole Beau et Benoît Pigé, (2007), « La normalisation de l'information comptable dans le processus de gouvernance », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/3 (Tome 13), pp : 57-76.

² Velury. U and al, (2003), « Corporate governance and the selection of industry specialist auditors », Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol.21, pp : 01-35.

³ Gérard CHARREAUX et Philippe DESBRIÈRES, (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, N° 2, juin 1998, pp : 57 - 88.

dirigeants¹. L'audit externe comme les autres mécanismes de gouvernance d'entreprise (voir la figure III-13) doivent assurer que les actionnaires minoritaires de leur part reçoivent une information fiable sur la valeur de la firme, de même que les dirigeants et les actionnaires dominants prendre en compte la valeur des actionnaires minoritaires dans les investissements². Par ailleurs, l'audit externe n'est pas considéré comme étant un mécanisme un mécanisme important qui sert à parfaire une bonne gouvernance d'entreprise en fiabilisant l'information transmise par les dirigeants aux différents utilisateurs³.

Figure III-13 : L'organisation et le fonctionnement des mécanismes de gouvernance institutionnels



Source : Elisabeth Genaivre, (2006), **Ethique et gouvernance d'entreprises en France : Le rôle des administrateurs indépendants dans les gouvernements des firmes du CAC 40**, Editions Publibook, Paris, p : 42.

Dans une étude empirique menée par Dumontier. P, Chtourou. S et Ayedi. S (2006), il existe une relation entre la demande de la qualité d'audit externe et certaines structures de gouvernance d'entreprise comprenant les détenteurs de blocs, les institutionnels,

¹ Jensen Michael .C, (1983), « Organization Theory and Methodology », The Accounting Review, Vol. LVIII, N° 2, pp : 319-339.

² Robert M. Bushman and Abbie J. Smith, (2003), « Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance », Economic Policy Review, Vol.9, N°01, pp : 65-87.

³ O'Sullivan. N and Diacon .S.R, (1999), « Internal and external governance mechanisms : evidence from the UK insurance industry », Corporate Governance : An International Review, Vol.7, N°4, pp : 363-373.

l'endettement et la présence des administrateurs externes indépendants¹. D'après ce constat, la qualité d'audit externe comme étant un mécanisme de gouvernance repose sur relation complémentaire par rapport des autres instances et organes de contrôle.

2. La qualité d'audit externe, l'éthique, l'indépendance et la transparence :

Le concept éthique est relatif à la gouvernance d'entreprise, il s'agit des principes moraux, d'un comportement psychologique ou d'un ensemble de règles ou de normes déontologiques que les parties de la gouvernance doivent respecter. Dans cette logique, il est nécessaire de donner quelques définitions sur l'éthique :

La définition de Sabatier (1996) est que « L'éthique s'apparente à la déontologie, c'est-à-dire à un ensemble de règles normées appliquées à un domaine professionnel. La profession d'administrateur doit chercher à s'organiser, en se donnant un statut codifié ou tout au moins des usages précisant les devoirs de ses membres. Implicitement sont associées des sanctions disciplinaires en cas de dérives par rapport aux textes »².

L'éthique selon Goyard-Fabre (1996), « fait par essence partie des lois, c'est-à-dire qu'elle doit permettre de définir le comportement des administrateurs dans les gouvernements d'entreprises, toutes attitudes non-conformes devant être assorties de sanctions. Ces obligations ont un caractère impératif, et peuvent contraindre l'expression des administrateurs. Pour autant, la loi permet de définir leur champ de liberté, et de générer la notion de devoir à l'égard de leurs gouvernements d'entreprises et des tiers »³.

Pour Bourricaud (1996), « L'éthique met en avant la moralité des administrateurs. Elle correspond au point de passage entre la morale subjective basée sur la volonté, la raison, et la morale effective édictée dans des lois ou règles déontologiques portant sur les statuts, missions, et responsabilités des administrateurs »⁴.

De même Chatel (1996), exprime que « L'éthique contribue à valoriser le capital humain des administrateurs. Il devient un actif spécifique à développer sur la base du sens du devoir, de la loyauté, de l'honnêteté, dans le but de mettre leurs compétences en management à disposition de leurs gouvernements d'entreprises. C'est un outil de communication visant à minimiser les conflits d'agence, et d'orientation des comportements pour inciter les administrateurs à prendre des décisions correspondant à un management cohérent, et répondant aux exigences légales »⁵.

¹ Pascal Dumontier et al, (2006), « La qualité d'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien », Association Francophone de la Comptabilité (AFC), Tunis, pp : 01-22.

² Elisabeth Genavre, (2006), op.cit, p : 20.

³ Idem.

⁴ Idem.

⁵ Idem.

L'entreprise est en mesure d'améliorer son image éthique en adoptant un comportement éthique. Le caractère éthique ou non éthique du comportement de l'entreprise est alors « fonction de sentiment d'approbation ou désapprobation que l'individu qui énonce le jugement moral perçoit comme étant ressenti au niveau sectoriel (associations), institutionnel (le milieu des affaires en général), sociétal (culture globale) ou international (droit naturel) »¹.

Le maintien de la gouvernance d'entreprise repose sur l'indépendance des administrateurs tant internes qu'externes comme l'indique le schéma ci-dessous. L'indépendance est un indicateur d'éthique qui réduit les conflits entre les actionnaires et les parties prenantes, qui maximise la valeur de l'entreprise et qui assure la réalisation de ses stratégies voire sa performance au travers l'utilisation des outils de mesure comme le tableau de bord.

Par ailleurs, l'indépendance et la transparence sont la majeure préoccupation des normes, et d'ailleurs les normes IAS/IFRS sont utilisées comme mesures de cette problématique indépendance/transparence, or en termes de gouvernance des codes ont été élaborés afin de protéger les actionnaires contre les comportements opportunistes des dirigeants. Ces instances de normalisation renforcent l'indépendance et la transparence, notamment après le sillage de l'affaire Enron².

La transparence de l'information représente une partie intégrante de la gouvernance d'entreprise. Le commissaire aux comptes intervient directement à la surveillance du comportement de l'entreprise et intervient directement comme étant un mécanisme de contrôle externe et de gouvernance d'entreprise à côté des autres mécanismes (voire le schéma en bas). Son intervention repose donc sur l'assurance de l'éthique des administrateurs.

La qualité des états financiers est un moyen qui réduit les conflits d'intérêts entre les dirigeants et les actionnaires. Dans cette optique une forte relation intervient entre la gouvernance d'entreprise et l'information comptable et financière publiée. D'ailleurs, la qualité de la gouvernance d'entreprise peut se traduire par une performance comptable et boursière plus élevée³.

A partir de ce constat, nous pouvons dire que la question de la gouvernance d'entreprise repose sur la qualité de l'information financière. Etant donné, que la qualité de la divulgation de l'information comptable satisfait les besoins d'investisseurs en renforçant la confiance et la transparence de l'entreprise⁴. Toutefois l'éthique de la profession comptable engendre la qualité des chiffres comptable. Car, les dirigeants de l'entreprise peuvent falsifier les

¹ Michel Dion, (2007), **L'éthique de l'entreprise**, Les Editions Fides, Québec, p : 26.

² Dominique Bessire, (2009), Normes comptables, normes prudentielles et normes de gouvernance : la colonisation du monde vécu par les systèmes techniques, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-25.

³ Jean Ndongo Obama, (2013), « L'impact de la Qualité de la Gouvernance sur la Rentabilité Durable des Entreprises Familiales dans le Contexte du PED : Le Cas du Cameroun », Rapport de Recherche du FR-CIEA N° 51/13, pp : 01-37.

⁴ Lobna Loukil et Mohamed Triki, (2008), L'analyse de l'impact des mécanismes de gouvernance sur le niveau de divulgation volontaire : Cas des sociétés tunisiennes non financières, la Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy (France), 28-29 et 30 Mai 2008, pp : 01-53.

informations financières afin de manipuler l'intention des investisseurs par une interprétation voulue des chiffres comptables¹. Selon la théorie comptable positive (TCP), de Watts et Zimmerman (1986), les dirigeants sont opportunistes et utilisent toutes les facultés que leur offre les règles comptables afin d'altérer les chiffre comptable qui leurs conviennent pour atteindre leurs objectifs personnels². En dépit de cette justification, la qualité d'audit externe est un facteur d'éthique puisqu'elle garantit l'indépendance du CAC qui assure de sa part la fiabilité et la pertinence de l'information comptable et financière. Cela améliore la transparence des informations et renforce la confiance entre les différents utilisateurs de ces informations.

III-3-3 : L'apport de la qualité d'audit externe sur la performance de l'entreprise

La qualité d'audit externe assure une information financière de haute qualité permettant à une meilleure prise de décision par les managers de l'entreprise.

1. Impact de la qualité d'audit externe sur la performance financière d'entreprise

Les dirigeants ont un comportement discrétionnaire et opportuniste, en ce sens ils peuvent déformer, dissimuler et même falsifier les résultats comptables. Cette situation illégale peut altérer l'information financière et en contre partie mène à des mauvaises décisions voire des échecs pour l'entreprise.

L'information comptable et financière est un moyen de contrôle des allocations de richesses et des ressources de l'entreprise, un moyen de signalisation des efforts déployés, et une identification des contrats. Cette information doit être de bonne qualité pour répondre aux différents objectifs et aux besoins des utilisateurs dans le but d'une meilleure prise de décisions. L'intervention de l'auditeur externe est très utile pour stabiliser la confiance dans l'information financière en assurant la régularité, la sincérité et l'image fidèle de l'information financière établie et diffusée par l'entreprise.

La qualité d'audit externe réduit le phénomène des informations asymétriques entre les dirigeants, les actionnaires mais aussi à l'égard des parties prenantes. L'audit externe est une autorité indépendante et compétente vise à assurer la crédibilité de l'information produite. La qualité d'audit externe est liée de la qualité de l'information comptable divulguée³, ce rapport contribue positivement à la performance financière de l'entreprise. La qualité d'audit porte alors un impact positif au niveaux des manipulations discrétionnaire des managers et plus particulièrement dans leurs méthodes comptables pour des investissements intangibles. Les

¹ Godfrey, J.M et al, (1999), « Political cost influences on income smoothing via extraordinary item classification », Accounting & Finance vol.39, n° 3, pp : 229-253.

² Kaoutar Kandou et Denis Cormier, (2016), « Gestion comptable et réelle des résultats et mode de financement des fusions-acquisitions », Chaire Cahier de recherche, 2016-05, 01-43.

³ Velury. U and al, (2003), « Corporate governance and the selection of industry specialist auditors », Revue of Quantitative Finance and Accounting, Vol.21, pp : 01-35.

auditeurs en assurant une haute qualité d'audit encouragent les entreprises qu'ils audient à communiquer leur dépense intangible pour préserver leur réputation¹.

En effet, la qualité de l'audit externe affecte la gestion des résultats comptables en fonction de la bonne réputation de l'auditeur externe et la durée de mandat ou l'ancienneté de l'auditeur externe avec son client². Donc, une qualité d'audit externe par la présence de ses variables améliore la gestion des résultats comptables et aide les analystes financiers à mieux élaborer leurs analyses et leurs résultats. D'un autre côté, selon une étude empirique menée par Ramond. O, BATSCH. L et CASTA. J. F (2007), les normes IFRS engendrent un impact sur la performance financière, compte tenu des caractéristiques informationnelles en termes de valeur-relevance et d'utilité, dont font preuve, sur les marchés financiers, en s'appuyant sur les trois mesures du résultat comptable (résultat net, opérationnel et comprehensive income), ces derniers sont associées de manière significative au rendement boursier d'une entreprise sur les marchés³. Dans ce sens, les caractéristiques qualitatives de l'information comptable accroissent le degré de la qualité des informations contenues dans les états financiers de l'entreprise et aidant à la prise de décision⁴. Cependant, la performance financière dépend des résultats comptables et financiers, et plus précisément sur leur interprétation.

Dans cette logique, les méthodes comptables utilisées ont un impact significatif sur les résultats divulgués dont s'appuient les analystes financiers. Puisque la comptabilisation en IFRS consiste sur l'évaluation en juste valeur, cette méthode peut influencer la performance financière qui se calcule d'ailleurs à partir des données comptables⁵. Ainsi que, les normes IFRS ont amélioré la comptabilisation des immobilisations incorporelles en accroissant la qualité de leur contenu informatif notamment en matière de traitement comptable du goodwill et des actifs incorporels totaux valorisés selon les normes IFRS⁶.

Seul le CAC qui peut justifier leur fiabilité et leur pertinence, en certifiant les états financiers de l'entreprise. Par ailleurs, les normes internationales sont une sorte de performance pour les entreprises vu qu'elles permettent d'atteindre un niveau de confiance élevé, de même avoir recours à des commissaires aux comptes s'inscrit dans la même logique. Par le biais de cette nécessité, l'externalisation de la fonction comptable joue un rôle central quant au

¹ Triki-Damak, S. and Halioui, K, (2013), « Accounting treatment of R&D expenditures and earnings management : An empirical study on French listed companies », *Global Business and Economics Research Journal*, vol.2, n°1, pp : 50-71.

² Fatma Zehri, (2006), *La place de l'audit externe dans la gestion des résultats comptables : Cas des entreprises tunisiennes*, Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), May 2006, Tunisia, pp : 01-17.

³ Olivier RAMOND et al, (2007), « Résultat et performance financière en normes IFRS : Quel est le contenu informatif du comprehensive income ? », *Cahier de recherche n° 2007-04*, pp : 01-38.

⁴ Bruno Colmant et al, (2013), **Les normes IAS-IFRS: une nouvelle comptabilité financière**, Pearson Education France, Montreuil, p : 56.

⁵ Pascal Barneto et Georges Gregorio, (2011), *Normes IFRS et mesure de la performance : Etude comparative auprès des établissements bancaires européens*, Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France, pp : 01-35.

⁶ Sandrine Boulerne et Jean-Michel Sahut, (2014), « Les normes IFRS ont-elles amélioré le contenu informationnel des immatériels? Le cas des entreprises françaises cotées », *IPAG Business School, Working Paper n°2014-262*, pp : 01-34.

développement et performance de l'entreprise. Car, l'organisation cherche toujours des prestations de meilleure qualité sur le marché ce qui lui permet d'être performante¹.

2. Impact de la qualité d'audit externe sur la performance globale d'entreprise :

La qualité d'audit externe est un outil de prise de décision par le CA, elle offre aux membres du CA la pertinence et la transparence de l'information financière. La qualité d'audit externe améliore le contrôle interne comme étant un système de contrôle interne qui maîtrise les risques et aide les managers à prendre des décisions opérationnelles. Au-delà, de l'audit interne, comme développé en haut, lorsqu'il est rattaché du CA ou du comité d'audit peut contribuer à limiter les dysfonctionnements et réduire la partialité des informations émises par les services de comptabilité de l'entreprise. Il est important que l'audit interne soit amélioré par la contribution de l'audit externe pour maximiser la valeur de l'information offerte.

La performance globale consiste à la réunion de la performance financière et des préoccupations du développement durable. En matière de la performance financière, la qualité d'audit externe constitue une garantie de la crédibilité des informations divulguées dans les rapports et permet aux investisseurs de faire confiance aux informations comptables et financières communiquées.

La qualité d'audit externe empêche les malversations financières issues des éléments discrétionnaires des dirigeants et renforce l'éthique l'un des piliers de la gouvernance d'entreprise. En effet, la bonne réputation de l'auditeur externe et de mécanismes internes de la gouvernance telle que l'indépendance du CA affecte significativement la performance d'entreprise². La contribution de la qualité d'audit externe dans la performance globale semble être indirecte du fait que la qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance. Dans cette logique, sa contribution à la gouvernance permet d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

D'un autre côté la performance globale s'inscrit dans un cadre de RSE permettant d'intégrer une dimension comportementale et morale. Cependant, l'éthique est la base principale de cette démarche, il s'agit de l'éthique de l'entreprise d'une part et de l'auditeur externe d'une autre part. Le comportement de l'auditeur représente un élément de base de la qualité d'audit, dans cette logique son éthique reflète ses actions étant donné que l'auditeur joue le rôle de décideur³. L'éthique de l'auditeur représente son comportement responsable et objectif, dont il doit avoir l'esprit d'indépendance et répondre aux attentes légales, des règles et des principes en vue d'exprimer une opinion fiable, pertinente et sincère sur les états financiers ce qui va accroître la qualité de l'information comptable et financière.

¹ Abdelaziz Jmal et Khamoussi Halioui, (2011), La décision d'externalisation de la fonction comptable : Facteurs explicatifs dans le contexte tunisien, Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France, pp : 01-30.

² Fodil Adjaoud et al, (2007), La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise : Interactions et effet sur la performance, 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité et Environnement, Poitiers, mai 2007, pp : 01-22.

³ David P. Donnelly and al, (2003), « Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior : An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics ». Behavioral Research in Accounting, Vol. 15, N° 1, pp : 87-110.

Chapitre III La qualité d'audit externe mécanisme de gouvernance et de performance des entreprises

A ce stade, nous pouvons dire que la qualité d'audit externe peut améliorer à la fois la performance financière et la performance globale de l'entreprise (tableau III-9), en intervenant par deux éléments principaux, il s'agit de la qualité de l'information et de l'éthique. En ce sens, la qualité d'audit externe est une étape importante que l'entreprise doit assurer pour améliorer la qualité de ses informations publiées et son image éthique afin de répondre aux besoins et attentes des investisseurs.

Tableau III-9 : Effet de la qualité d'audit externe sur la performance d'entreprise

	Performance financière	Performance globale
Qualité d'audit externe	<ul style="list-style-type: none">- Justifier la crédibilité des états financiers en IFRS-Fiabiliser les résultats divulgués-Améliorer la rentabilité financière-Améliorer la décision financière	<ul style="list-style-type: none">-Renforcer l'éthique de l'entreprise-Améliorer la gouvernance d'entreprise-Améliorer l'image de l'entreprise-Prise en compte des faits économiques (auditer la juste valeur)

Source : Conception personnelle.

III-3-4 : Le Trio Qualité d'audit externe, Gouvernance et Performance d'entreprise

D'après ce qui précède en haut, la qualité d'audit externe a pu prouver sa contribution à la gouvernance et la performance d'entreprise. Ce passage, fait l'objet d'un développement de triple relation (qualité d'audit externe, gouvernance et performance d'entreprise) en vue de justifier les facteurs communs et les majeurs variables dépendants de ce trio.

1. La performance de l'entreprise et ses interactions

L'approche économique et financière de la performance répond aux attentes des propriétaires et des dirigeants de l'entreprise. Car pour eux la création de valeur se fonde sur la croissance de l'activité, ou sur des raisons plutôt financières comme la politique de dividendes en fonction des investissements futurs ou la préférence des financements externes. L'approche financière est traduite par des documents comptables et extra-comptables, dont les états financiers sont le principal repère de la santé financière de l'entreprise, dans ce sens les manager s'appuient sur des indicateurs comptables et financiers relevant des informations comptables et financières pour évaluer la performance financière.

Avec l'apparition du développement durable et la nouvelle exigence de RSE, la performance globale de l'entreprise devient le meilleur indicateur de la performance d'entreprise devant le tiers. La performance globale peut être considérée comme une convention entre l'entreprise et les parties prenantes. Cette convention est une co-construction des règles et des individus. Les règles définissant cette mesure doivent être construites et partagées par tous les acteurs¹. La

¹ Gomez P-Y, (1997), **Economie des conventions et sciences de gestion**, in Simon Y. et Joffre P (dir), Encyclopédie de gestion, Economica, Paris, pp : 1060-1072.

performance globale répond à trois (03) catégories du développement durable : l'économie, le social et l'environnement, qui proviennent d'une approche financière ou non financière¹.

Nous pouvons dire donc, que la performance globale est composée de trois piliers essentiels : économique, social et environnemental, mais aussi d'une performance financière. Car les actionnaires ont toujours ambition d'accroître leurs profits et de s'intéresser aux questions financières plutôt que non financière. Néanmoins, avec les nouvelles exigences sont censés de prendre en compte les dimensions du développement durable, voire mettre en place une stratégie RSE à l'intérieur de l'entreprise.

La performance non financière ou performance globale est de passer d'une performance pour les actionnaires (shareholders) à une performance pour les parties prenantes (stakeholders). C'est-à-dire de maximiser les profits pour les actionnaires, mais ces derniers doivent aussi avoir un esprit responsable envers les autres parties prenantes. Ainsi que la performance globale consiste à protéger l'intérêt global de l'ensemble des parties prenantes à travers une approche multidimensionnelle. Il s'agit d'améliorer l'image de l'entreprise dans le monde et d'apporter une qualité globale de ses activités et ses transactions.

La performance au sens de la RSE se fonde sur l'éthique et le moral puisque la RSE s'exerce au bénéfice de l'ensemble des parties prenantes. L'approche de la RSE par les parties prenantes s'accorde sur deux points essentiels qui orientent leur vision : le premier est que les actionnaires ne constituent pas le seul groupe pour le bénéfice duquel l'entreprise œuvre, et dont la maximisation du profit ne doit pas constituer l'objectif unique de l'entreprise. Le deuxième point consiste que les parties prenantes devraient être traitées par priorité selon leur pouvoir, leur légitimité et l'urgence de leurs demandes, et par conséquent l'approche des parties prenantes prend une vision plutôt stratégique².

Au-delà, la qualité d'audit externe peut donc intervenir dans ce sens de garantir la réalité et la crédibilité des transactions de l'entreprise au compte des différentes parties prenantes qui s'intéressent à l'information divulguée.

2. L'impact de la gouvernance sur la performance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise est un mécanisme de la performance d'entreprise. En effet, les variables de la gouvernance principalement : l'actionnariat du dirigeant, la présence des actionnaires minoritaires, la présence des actionnaires majoritaires, le pouvoir des créanciers, le rôle du conseil d'administration et la rotation des dirigeants peuvent influencer la performance d'entreprise³.

¹ Reynaud E, (2003), Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique ?, Journée de l'Association Internationale de Management Stratégique (AIMS) sur le thème du développement durable, 15 Mai 2003, Angers, pp : 01-15.

² Moez Ben Yedder et Férid Zaddem, (2009), « La Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE), voie de conciliation ou terrain d'affrontements? », Revue multidisciplinaire sur l'emploi, le syndicalisme et le travail (REMEST), vol. 4, N° 1, pp : 84-103.

³ Abdelwahed Omri, (2003), « Systèmes de gouvernance et performance des entreprises tunisiennes », Revue française de gestion, 2003/1, n° 142, pp : 85-100.

Selon une étude menée par Khanchel. I (2009), le pouvoir discrétionnaire du dirigeant peut améliorer la performance d'entreprise. D'une part compte tenu de la théorie de l'intendance, les dirigeants sont de bons intendants de l'entreprise, dans ce sens leurs intérêts convergent avec ceux des actionnaires ce qui améliore la performance. D'autre part, la discrétion managériale a un effet positif sur la performance comptable des firmes¹.

La fonction d'un mécanisme de gouvernance ou bien un système de gouvernance est le fait de contribuer à améliorer l'efficacité de la firme. Ainsi l'explication de mécanismes tels que le conseil d'administration ou les offres publiques d'achat hostiles, est d'assurer une meilleure discipline des dirigeants, ce qui contribue à accroître l'efficacité de la firme en lui permettant de créer un avantage de valeur².

Dans cette optique, la gouvernance d'entreprise engendre l'atteinte de l'efficacité et l'efficacité les deux composantes de la performance d'entreprise, ce qui lui permet d'être un mécanisme de performance de l'entreprise. Donc, la gouvernance d'entreprise sert à améliorer la performance de l'entreprise à travers l'assurance du bon fonctionnement des systèmes de gouvernance d'entreprise. Ainsi de garantir, l'égalité et la sécurité entre les participants internes et externes de la gouvernance. Par ailleurs, la politique financière devient un moyen pour résoudre les conflits qui existent entre dirigeants, actionnaires et créanciers caractérisés par des divergences d'objectifs et des asymétries d'information³. Dans cette logique, la politique financière de l'entreprise et le mode d'investissement et de financement influence les décisions financières et donc mettre en jeu la performance d'entreprise. Toutefois, si nous signalons une autre forme de propriété du dirigeant- actionnaire ou l'actionnariat des dirigeants, dans ce cas la maximisation de l'intérêt et de la valeur est commun et donc moins de conflits d'intérêts qui se traduit par des prises de décisions plus en moins responsables⁴.

Dans un autre angle, l'actionnariat salarié peut créer de la valeur actionnariale du fait que la possession de quelques actions pour un salarié puisse le motiver, et entraîner une création de valeur supplémentaire. En outre, les salariés qui possèdent des actions, bénéficient de conditions particulièrement avantageuses et attractives, et par conséquent les risques de pertes financières sont considérablement réduits, d'autant plus qu'ils disposent d'avantageuses formules d'abondement⁵. Néanmoins, il existe d'autres critères qui peuvent avoir un impact sur la performance d'entreprise tel que l'utilisation d'options sur actions pour la rémunération des dirigeants qui a été justifiée par la théorie de l'agence du fait de l'hétérogénéité des intérêts des dirigeants et des actionnaires d'une part et d'autre part du fait que toutes les

¹ Imen Khanchel, (2009), « Le rôle du pouvoir discrétionnaire du dirigeant dans l'amélioration de la performance : Cas des entreprises tunisiennes », La Revue des Sciences de Gestion, 2009/3, n° 237-238, pp : 95-103.

² Ahmed Naciri, (2006), **Traité de gouvernance corporative: théories et pratiques à travers le monde**, Presses Université Laval, Canada, p : 60.

³ Gérard Charreaux, (2006), « Théorie financière et stratégie financière », Revue française de gestion, 2006/1, n° 160, pp : 109-137.

⁴ Thierry POULAIN-REHM, (2003), « Stock-options, décisions financières des dirigeants et création de valeur de l'entreprise : le cas français », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 6, N° 3, pp : 79 -116.

⁵ Stéphane TREBUCQ, (2002), « L'actionnariat salarié dans les entreprises familiales du SBF250 : un outil de création de valeur ? », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 5, N° 4, pp : 107 - 135.

décisions des dirigeants ne peuvent être directement observées par les actionnaires. Cependant cela, incite les dirigeants à prendre des décisions qui maximisent la valeur de la firme et porte davantage à la performance financière¹.

Charreaux (2009) a évoqué deux principaux leviers cognitifs et disciplinaires pour la création de valeur, le premier non financier relatif aux compétences dont l'entreprise dispose en matière de production de marketing et même de la gestion des connaissances et des compétences des ressources humaines. Alors que le deuxième est influencé par une approche contractuelle des théories de l'agence et des coûts de transactions². Selon ce levier « une entreprise est plus performante si elle sait mieux résoudre les conflits d'intérêts associés à la coopération avec les différentes parties prenantes à son activité, entre dirigeants et actionnaires, mais aussi entre elle-même et ses clients, fournisseurs et salariés »³. En s'appuyant sur la vision juridico-financière de la gouvernance, l'actionnaire joue un rôle cognitif dans la structure de propriété et considéré comme un élément de performance par l'intermédiaire de sa fonction de surveillance et son droit actionnarial de décision⁴.

Par ailleurs, la valeur actionnariale est un facteur d'évaluation de la performance d'entreprise en tenant compte des mesures comptables et par l'indicateur du taux de rentabilité des capitaux propres plus précisément le ratio Résultat net/capitaux. Ou à travers, les indicateurs de la rentabilité économique par le ratio Résultat économique/ (Capitaux propres + dettes financières) permettent de mesurer la rentabilité obtenue de l'ensemble des capitaux investis par les investisseurs financiers. Ou bien par des ratios de marge (de profitabilité) tels que le ratio Résultat net/Ventes voire des ratios représentant l'effort d'investissement, Capital (Investissement/Ventes)⁵. Egalement, la valeur partenariale des différents acteurs peut créer la performance d'entreprise à travers les mesures comptables des ventes et charges, ou comme entendu ventes d'opportunité et coût d'opportunité qui font les indicateurs d'évaluation de la valeur partenariale⁶.

Au sens de la performance globale, la gouvernance consiste sur l'effet comportemental qui correspond à la gouvernance comportementale, dont cette dernière résulte d'une rationalité parfaite et substantielle. Cette dimension se justifie par des courants comportementaux comme présenté dans le tableau ci-dessous, mettant plusieurs disciplines à ce sens de comportement⁷. De même un nouveau paradigme s'est émergé celui de la finance comportementale qui se traduit par le mode d'évaluation comptable et la cotation de

¹ Denis CORMIER et al, (1999), « L'octroi d'options sur actions aux dirigeants et la performance financière de la firme : une étude canadienne », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 2, N° 2, pp : 25 - 49.

² Gérard Charreaux, (2009), « Concilier finance et management : Un problème d'architecture organisationnelle », Revue française de gestion, n° 198-199, pp : 343-368.

³ Ibid, p : 346.

⁴ Gérard Charreaux, (2002), « L'actionnaire comme apporteur de ressources cognitives », Revue française de gestion, n° 141, pp : 77-107.

⁵ Hervé Alexandre, Gérard Charreaux, (2004), « L'efficacité des privatisations françaises : Une vision dynamique à travers la théorie de la gouvernance », Revue économique, Vol. 55, pp : 791-821.

⁶ Gérard Charreaux, « La valeur partenariale : vers une mesure opérationnelle... », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007/1, Tome.13, pp : 7-45.

⁷ Gérard Charreaux, (2005), « Pour une gouvernance d'entreprise « comportementale » Une réflexion exploratoire... », Revue française de gestion, 2005/4, n° 157, pp : 215-238.

l'entreprise portant impact sur les décisions financières et les mesures de performances des dirigeants d'entreprises comme des gestionnaires de fonds¹.

Tableau III-10 : Les principaux courants comportementaux

	Finance comportementale	Économie comportementale	Courant comportemental « droit et économie »	Courant comportemental en management stratégique
Objectif	Expliquer les anomalies des marchés financiers Une extension récente vers la finance d'entreprise visant à mieux comprendre les décisions financières	Mieux comprendre les comportements économiques en intégrant, notamment, les apports des psychologies cognitive et sociale.	Avoir une meilleure théorie explicative du droit, notamment de son caractère paternaliste.	Comprendre l'influence des biais cognitifs sur les décisions des dirigeants.

Source : Gérard Charreaux, (2005), op.cit, p : 223. (Modifié par les soins de l'auteur).

Dès lors la performance d'entreprise est influencée par une approche comportementale, autrement dit l'entreprise doit adopter un comportement cognitive dans tous les stades, notamment dans ses décisions financières et sa contribution économique.

3. Les points communs entre Qualité d'Audit Externe, Gouvernance et Performance d'entreprise

Afin de résumer la complexité du phénomène de la qualité d'audit externe et son influence sur la gouvernance et la performance d'entreprise. Il y ait lieu d'émerger un ensemble de points communs qui relie la contribution de la qualité d'audit externe au profit de la gouvernance et la performance d'entreprise.

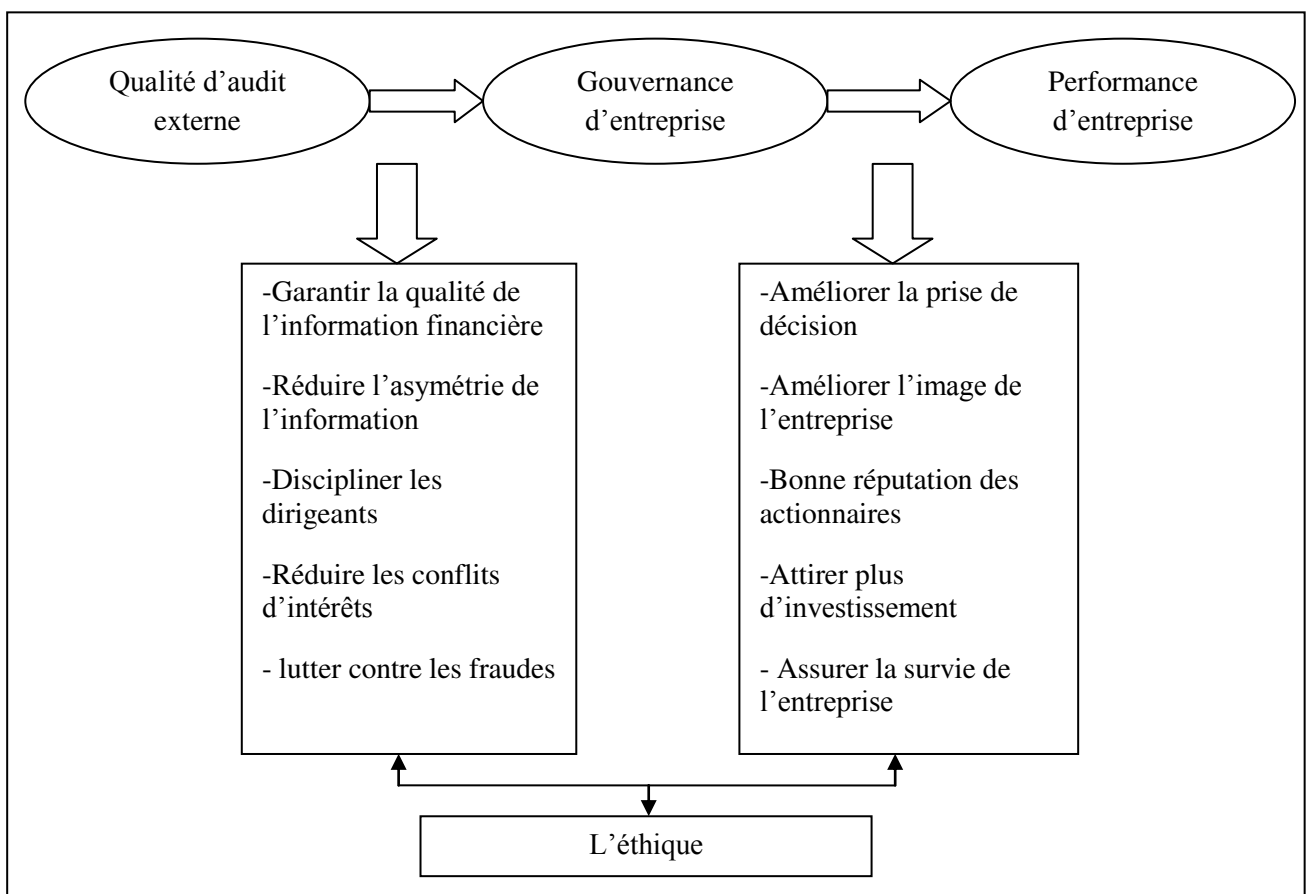
1. L'éthique : L'éthique est un facteur principal quant à la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise. Le CAC doit être indépendant à son client, il intervient comme étant le contrôleur des contrôleurs, il doit en effet, discipliner les managers et renforcer l'éthique et le comportement des responsables à l'intérieur de l'entreprise. Dans ce contexte, il garantit la fiabilité et la sincérité des informations financières contenues dans les états financiers de l'entreprise. Et par conséquent, il assure une relation de confiance entre l'entreprise et ses parties prenantes. Cette confiance qui parvient de l'indépendance de l'auditeur justifie la confiance de son opinion exprimée vis-à-vis la qualité de l'information

¹ Michel Albouy et Gérard Charreaux, (2005), « La finance comportementale ou l'émergence d'un nouveau paradigme dominant ? », Revue française de gestion, 2005/4, n° 157, pp : 139-143.

qu'il a audité¹, ce qui permet à la qualité d'audit d'être à la fois un mécanisme de gouvernance et de performance.

Un mécanisme de gouvernance du fait qu'elle réduit la tension des intérêts et des problèmes d'agence entre les dirigeants, les actionnaires et au même titre les parties prenantes. Comme, il peut contribuer à la performance d'entreprise par le biais de surestimer sa performance au niveau des marchés financiers et lui donner une bonne réputation. De cette synthèse, nous pouvons proposer un modèle global sur les mécanismes de la qualité d'audit externe sur la gouvernance et la performance d'entreprise (schéma III-14).

Figure III-14 : La coopération entre la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise



Source : conception personnelle.

Ce modèle repose sur un variable commun pour les parties prenantes. Il s'agit de l'éthique de l'entreprise et du comportement de ses différents acteurs internes et externes. Dont, l'éthique est une composante principale du comportement de ces acteurs et un résultat attendu entre eux.

¹ Richard. C, (2003), « L'indépendance de l'auditeur pairs et manques », Revue Française de Gestion, Vol. 20, n°147, pp : 119-131.

2. Les parties prenantes :

En termes de parties prenantes, la qualité d'audit externe s'intéresse à leur offrir une information financière de haute qualité dont ils peuvent prendre une meilleure décision à base des états financiers certifiés. La qualité d'audit externe répond aux attentes des utilisateurs des états financiers, ces derniers sont très soucieux de la qualité informationnelle offerte. Ces parties prenantes peuvent être internes (CA, comité d'audit, direction générale, ...) et/ou externes (investisseurs, administrations publiques, fournisseurs, clients, ...). En ce sens, l'auditeur externe doit instaurer une relation de confiance vis-à-vis les parties prenantes de l'entreprise. La certification des comptes dans son aspect légal permet de garantir la fiabilité des informations communiquées à l'ensemble des tiers et parties prenantes de l'entreprise et par conséquent la qualité de la communication du CAC avec les parties prenantes renforce le sens de la transparence et de confiance.

Au-delà de la théorie de l'agence qui considère que l'audit externe est un mécanisme de gouvernance, il permet de réduire les problèmes d'agence entre les dirigeants et les actionnaires en premier temps. L'apparition de la RSE a rendu l'audit externe une étape informative importante pour les autres parties prenantes. La gouvernance d'entreprise donc, s'appuie sur les mécanismes de la qualité d'audit externe pour garantir la transparence et l'éthique et contrôler le comportement de l'entreprise avec ses parties prenantes.

La prise en compte des parties prenantes en termes de performance se traduit par le comportement de la RSE. L'entreprise vise à être aux mesures des attentes sociales et environnementales de ses parties prenantes. Donc l'entreprise ne se soucier pas uniquement de sa rentabilité et sa croissance qui sont de nature économique mais aussi sur des questions sociales et environnementales et pour satisfaire ses parties prenantes, elle veille à contrôler l'impact de ses activités sur son environnement interne et externe. Ainsi que, l'entreprise sert toujours à améliorer son image et assurer la transparence. La qualité d'audit externe dans cette thématique peut faire l'objet d'un intermédiaire vis-à-vis les parties prenantes en leur transmettant la crédibilité des informations financières et non financières en matière des incorporels et principalement le capital humain.

La contribution de la comptabilité à la RSE peut s'envisager par l'offre d'une information sociale et d'exprimer les rapports de la RSE pour la performance organisationnelle et même stratégique¹. Donc, l'auditeur externe peut réduire les risques extra-financiers et les coûts y afférents. La qualité d'audit externe permet la création de valeur en améliorant le comportement de l'entreprise et sa relation avec ses parties prenantes en prenant en compte la qualité informationnelle du capital immatériel et du goodwill.

¹ Marc Bollecker et al, (2006), Le comportement socialement responsable des entreprises : Une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunisia, pp : 01-19.

Conclusion du chapitre :

En guise de conclusion de ce chapitre, la qualité d'audit externe a pu approuver son importance au sein de l'entreprise comme un mécanisme de gouvernance et de performance d'entreprise. Le rôle de la qualité d'audit externe au sein du processus de la gouvernance d'entreprise repose en grande partie à réduire l'asymétrie de l'information entre les différentes parties prenantes et donc réduire les conflits d'intérêts et les coûts d'agence. Ainsi que la qualité d'audit externe offre une information financière de haute qualité, ce rôle lui permet d'être un élément de confiance entre l'entreprise et les différentes parties prenantes.

La qualité d'audit repose sur l'éthique, il exerce le rôle du contrôleur au sein de l'entreprise ce qui discipline le comportement des différents acteurs ayant un lien avec les rapports financiers de l'entreprise et notamment l'opportunisme des dirigeants. Comme il protège les intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes. Il porte donc, davantage à améliorer la gouvernance d'entreprise et contribue au même titre à une meilleure prise de décision.

Au sens de la performance de l'entreprise, la qualité d'audit peut intervenir à l'améliorer en fiabilisant l'information financière et extra-financière. Coté performance financière, la qualité d'audit externe permet d'assurer une information financière de haute qualité dont l'entreprise et les différents utilisateurs ont besoins. Coté performance globale, la qualité d'audit externe sert à offrir une information non financière pertinente et fiable à l'égard des différentes parties prenantes. Plus généralement, la qualité d'audit externe renforce l'éthique de l'entreprise et par conséquent contribue à sa réputation. Par ailleurs, la qualité d'audit externe comme un mécanisme de gouvernance permet d'améliorer la performance d'entreprise si cette dernière est combinée à la gouvernance d'entreprise.

Chapitre IV

*Etude d'un échantillon sur le rôle de
la qualité d'audit externe dans le
pilotage de la performance
d'entreprise*

Introduction du chapitre

Afin de tester nos hypothèses, nous avons réalisé une étude empirique sur un échantillon de commissaires aux comptes, experts comptables et directeurs des services comptables et financiers.

Ce chapitre a pour but de mettre l'aspect théorique en pratique, afin d'identifier le rôle de la qualité d'audit externe dans la performance d'entreprise. Pour réaliser cette étude empirique, nous avons élaboré un questionnaire orienté vers les professionnels exerçant la comptabilité et l'audit. Il s'agit de cibler deux (02) catégories : préparateurs des états financiers au sein des entreprises, et Commissaires aux comptes et experts comptables.

Ainsi que nous avons réalisé des interviews avec ces professionnels. Avec les préparateurs des états financiers, car ils sont concerné par l'élaboration et la divulgation de l'information comptable et financière, de plus, ils sont considérés comme étant des cadres dans les entreprises où ils ont connaissance aux différentes utilisations et utilités de l'information financière.

Et avec ceux des commissaires aux comptes et experts comptables puisque sont responsable de la certification des états financiers et de la qualité de l'information financière. Ces derniers sont présents dans cette étude d'un taux de 60%. Nous avons concentré sur leur participation, car ils maîtrisent deux (02) métiers à la fois, la comptabilité et l'audit.

Pour atteindre l'objectif souligné, ainsi de confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous avons déterminé un plan de travail empirique. Ce plan, consiste à la définition de la méthodologie du travail empirique (phases de préparation du questionnaire, l'échantillon de l'étude, les voies de communication avec les membres de l'échantillon, la distribution et la récupération des questionnaires, et la présentation de la structure du questionnaire). Identifier les outils et les méthodes statistiques utilisés dans cette étude, ainsi les premiers tests nécessaires avant de commencer au traitement et analyse des résultats. Tester les hypothèses de la recherche pour finalement conclure les résultats et tirer des recommandations.

IV-1 : Méthodologie de la recherche empirique

Afin de cerner notre sujet de recherche et atteindre l'objectif souligné, nous avons utilisé un questionnaire comme outil de recherche qui a été distribué sur deux catégories de professionnels. La première catégorie représente les directeurs des services comptables et financiers des entreprises algériennes, quant à la deuxième catégorie, il s'agit des commissaires aux comptes (CAC) et experts comptables (EC). Dans cette section, nous présentons les étapes de préparation du questionnaire, les conditions de la distribution et la structure du questionnaire et les voies de communication.

IV-1-1 : La préparation du questionnaire

Pour compléter notre étude théorique qui vise à définir la qualité d'audit externe et sa contribution dans la performance d'entreprise sous plusieurs variables et différents facteurs y signalés dans la partie théorique de notre thèse. Nous avons trouvé utile d'accéder à un outil efficace celui du questionnaire. Le questionnaire est l'un des meilleurs outils de la recherche scientifique. Dans ce sens, nous avons préparé un questionnaire pour la collecte des données et des informations de notre recherche empirique. La préparation de notre questionnaire a été passée par deux étapes : une étape primaire et une étape finale.

Préparation primaire

Dans cette étape nous avons commencé à collecter à élaborer le questionnaire suivant notre problématique de recherche et les hypothèses de l'étude à partir des différentes ressources (ouvrages, articles, thèse de doctorat, ...) des études antérieures précéder dans le cadre théorique de cette recherche.

Lors la constitution du questionnaire nous avons respecté les principes méthodologiques dans la structure des axes et des questions y rattachées, il s'agit de rendre comptes des points suivants :

- la fiabilité des questions;
- la lisibilité des questions,
- la clarté des questions et de leurs réponses,
- la correspondance des questions par rapport aux hypothèses et objectifs de la recherche,
- la concordance et le classement des questions.

Le questionnaire a contenu aussi des questions variées sous formes de réponses uniques ou libres comme il conçoit deux (02) types d'Items (fermés et ouverts), afin d'assurer l'atteinte de l'objectif de cette recherche en partageant l'expérience avec les différents répondants et pour faciliter le traitement et l'analyse des résultats acquises.

Cette préparation était le premier essai pour notre questionnaire, ensuite il y avait eu des consultations avec des spécialistes dans le domaine tant académiciens que professionnels afin d'éviter d'éventuelles erreurs techniques ou méthodologiques.

Préparation finale

Nous avons conçu notre questionnaire suivant des questions qui correspondent aux hypothèses de notre étude. Dans un premier temps nous avons élaboré deux (02) questionnaires le premier destiné vers les entreprises et le deuxième pour les commissaires aux comptes et les experts comptables, après une première distribution nous avons remarqué que les deux catégories des répondants peuvent répondre aux mêmes questions et peuvent avoir les mêmes connaissances à différents niveaux. Pour cela nous avons décidé d'intégrer les deux questionnaires dans un seul en vue d'unifier la distribution qui prend le même objectif.

Pour ce questionnaire unifié acquis nous avons consulté de nombreux spécialistes afin d'évaluer et suggérer des améliorations dans le but de clarifier et simplifier la lecture et la compréhension du questionnaire. Comme nous avons essayé le plus possible d'éviter la répétition des questions et le conflit des idées dans ce questionnaire.

Finalement et après l'avis des spécialistes dans le domaine que nous avons consulté, notre questionnaire a subi de modifications et de réorganisation afin que les items soient cohérents et précis avec les objectifs de cette étude. Nous avons obtenu un questionnaire (voir annexe 01), prêt à être distribué officiellement aux personnes ciblées à notre étude (CAC, EC, et directeurs des services de comptabilité et de finance et managers au sein des entreprises algériennes).

Ce questionnaire répond à l'ensemble des besoins de notre étude afin de tester nos hypothèses et répondre à notre problématique. Il réunit les éléments essentiels permettant de cibler les réponses essentielles qui conduisent à des résultats fiables et sincères. Les questions apparaissent claires et simplifiées ouvrant l'accès à donner des observations ou des suggestions afin d'enrichir l'interprétation et la synthèse des résultats. Dans ce questionnaire nous avons respecté les règles de l'art en procédant à un arbitrage académique (des enseignants en statistique, comptabilité et finance) et professionnel (CAC et EC).

Dans ce questionnaire on peut trouver plusieurs types de questions figurées dans les axes ayant but de faire un état des lieux global. Couvrant un cadre informationnel sur la personne contactée, des questions générales sur son niveau et sa spécialité de l'étude, son expérience, ainsi que sur sa capacité professionnelle dans le domaine d'audit reflétant sa connaissance en matière des normes internationales de comptabilité et de l'audit d'une part et le système comptable financier (SCF) et les normes algériennes d'audit (NAA) d'une autre part. Ainsi que d'autres questions qui concernent directement les hypothèses de la recherche en visant à définir la qualité d'audit ses composantes, ses variables et son impact sur la performance d'entreprise.

IV-1-2 : Echantillon de l'étude

La réalisation de l'étude empirique nous a demandé un travail de terrain qui repose sur la distribution de nos questionnaires destinés à un échantillon divers composé de personnes concernées par le sujet de notre recherche principalement des commissaires aux comptes, des experts comptables et des responsables de la comptabilité et de la finance d'entreprise.

1. Délimitation de l'étude :

Afin de cerner notre étude nous nous prenons compte de quatre aspects importants qui concernent : l'espace, le temps, les ressources humaines ciblées et l'objectivité.

Limites spatiales

Notre étude a eu lieu dans trois différentes régions du pays, à savoir, l'ouest de l'Algérie (les wilayas de Mostaganem, Oran, Mascara, Sidi bel abbés, Ain Témouchent et Tlemcen), le centre (les wilayas d'Alger, Boumerdes et Bouira), l'est (les wilayas de Mila, Constantine, Sétif, Bordj Bouariridj et Msila).

Limites temporelles :

Le champ spatial de la réalisation de cette étude a duré dix (10) mois de l'année (2016), cette période s'étalait du décembre 2015 jusqu'à octobre 2016.

Limites humaines :

Cette étude s'intéresse aux réponses et observations en premier temps des commissaires aux comptes et experts comptables exerçant en Algérie. En deuxième temps de directeurs des services comptabilité & finance des entreprises algériennes.

Limites objectives :

Notre étude a porté importance au sujet de l'audit externe et la qualité d'audit externe, sur la normalisation de la profession comptable en Algérie et son rapport avec la qualité de l'information financière. De même, l'impact de la qualité d'audit externe définie par plusieurs caractères sur la performance d'entreprise.

2. Les interviews

D'autre part, nous avons passé des interviews qui nous ont permis de d'approfondir et préciser les réponses reçues des répondants, ainsi de consulter des documents de travail importants qui renforcent la fiabilité et la qualité des informations. Par ailleurs, ces interviews nous permettaient d'élargir nos connaissances en matière d'audit externe et la qualité de l'information financière. La majorité des interviews que nous avons assisté étaient avec des auditeurs externes (CAC et EC) et ont duré de 30 minutes à 1 heure selon leur disponibilité. Ainsi que nous avons contacté des commissaires aux comptes et des cadres des entreprises ayant lien avec les services comptables et financier via les réseaux sociaux où nous avons

partagé les connaissances et les expériences que nous l'avons trouvé très utiles afin de construire une argumentation raisonnable compte tenu des résultats attendus.

3. Résultats de la distribution du questionnaire

Nous avons distribué 160 questionnaires par différentes voies de distribution : main à main, par email et par les réseaux sociaux, et ce par nous même et à travers l'aide de nos collègues et amis. Ainsi que nous avons assisté des entretiens avec les personnes concernées afin d'enrichir et améliorer nos informations et échanger les connaissances. Nous avons pu récupérer 82 questionnaires de l'ensemble de la population. Après avoir traité nos questionnaires nous avons éliminé 02 questionnaires du fait que les réponders n'ont pas répliqué sur l'ensemble des questions. Dans ce cas notre étude se limite à 80 questionnaires, le tableau suivant conclut le détail des résultats de notre enquête.

Tableau IV-1 : Résultats de la distribution des questionnaires

Questionnaires	Main à mains	E-mail	Réseaux sociaux	Totaux	Pourcentage
Distribués	52	50	58	160	100%
Reçus	41	15	26	82	51,25%
Non reçus	11	34	33	78	48,75%
Rejetés	00	00	02	02	01,25%
A traiter	41	15	24	80	50%

Source : conception personnelle.

Notre échantillon représente 50% de l'ensemble de la population de 160 questionnaires distribués, donc nous avons récupéré la moitié des questionnaires distribués que nous irons par la suite les traiter. Cette distribution concerne deux (02) catégories des professionnels : Commissaires aux comptes et experts comptables, et préparateurs des états financiers. Le tableau suivant présente les résultats de la distribution par catégorie.

Tableau IV-2 : Résultats de la distribution du questionnaire par catégorie

Questionnaires	reçus	non reçus	Total
Catégorie			
Préparateurs des états financiers	32	65	97
CAC/EC	48	15	63
Total	80	80	160

Source : conception personnelle.

Selon ce tableau, la participation des préparateurs des états financiers représente 40%, et la participation des commissaires aux comptes et experts comptables prend la part majoritaire d'un taux de 60%. Ce qui représente 81,25% des questionnaires non reçus par les préparateurs des états financiers, et 18,75 des questionnaires non reçus de la part des CAC et EC.

IV-1-3 : Design du questionnaire

Notre questionnaire se compose de quatre axes, le premier axe représente l'identification des informations générales de la personne sollicitée, le deuxième se concentre à mesurer de la qualité de l'information financière en vertu des normes internationales IFRS et ISA, le troisième fait l'objet d'identifier les composantes de la qualité de l'audit externe et leur influence sur la valeur de l'audit, quant aux quatrième axe sert à définir l'impact de la qualité d'audit sur la gouvernance et la performance d'entreprise.

Ce questionnaire est composé de deux parties dont la totalité des items est de 42. Une partie concerne l'identification de l'échantillon de l'étude, or la deuxième partie contient des items inspirés des études antérieurs évoquées dans le cadre théorique de cette thèse. Les items de la deuxième partie ont atteint un nombre de quarante sept (36), subdivisé comme suit :

- quinze (13) items pour le premier axe,
- vingt (13) items pour le deuxième axe,
- et douze (10) items pour le troisième axe.

1. Structure de la première partie du questionnaire

La première partie composée de 06 items, englobe des informations de base de l'échantillon de l'étude, il définit leurs caractéristiques en matière de leur niveau, leur spécialité, la fonction qu'ils occupent, leur expérience acquise, le degré de formation en normes internationales IFRS et ISA (NAA) et leur maîtrise de l'outil informatique et des logiciels spécialisés dans la comptabilité et l'audit.

2. Structure de la deuxième partie du questionnaire

La deuxième partie repose sur trois axes définis comme suit :

Le premier axe de 13 items, s'intéresse à la normalisation internationale de la comptabilité et de l'audit (IFRS, ISA et NAA), il a pour but d'identifier l'application des normes de comptabilité et de l'audit en Algérie et leur connexion avec les normes internationales en termes d'IFRS et ISA, ainsi que de constater la tendance de cette application sur la qualité de l'information financière des états financiers.

Le deuxième axe de 13 items, cherche à comprendre les différentes composantes de la qualité d'audit externe, il se concentre sur la définition des variables influant le caractère qualitatif de la mission d'audit externe. Il relie la qualité d'audit avec plusieurs aspects, techniques, méthodologiques et managériales.

Le troisième axe de 10 items, est consacré pour mesurer le lien entre la qualité d'audit externe et la performance d'entreprise. Il vise à identifier l'impact de la qualité d'audit externe sur les mécanismes de la gouvernance d'entreprise compte tenu que cette dernière est combinée à la gouvernance d'une part. D'autre part, il fait l'objet de mesurer l'étendue de l'influence de la qualité d'audit externe sur la performance financière et globale de l'entreprise.

L'architecture de ce questionnaire vise à répondre à l'ensemble des enjeux de notre enquête afin de servir des informations plus exhaustives et rendre le questionnement plus clair et lisible au profit des répondants.

IV-2 : Outils et traitement des données

Pour atteindre l'objectif de cette recherche nous devons traiter les données et les informations reçues dans un logiciel de traitement qui nous facilite l'interprétation et l'analyse des résultats. Pour en faire nous avons choisi d'utiliser le logiciel SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) version 20 (V.20).

IV-2-1 : Outils et méthodes statistiques utilisés

En utilisant le logiciel statistique SPSS, nous avons procédé à la réalisation de plusieurs méthodes et tests statistiques afin de traiter et analyser nos données.

1. Outils et méthodes de traitement statistique des données :

Afin de traiter les données et les informations de nos questionnaires récupérés, nous avons fait recours à l'utilisation d'un logiciel de traitement statistique SPSS. SPSS signifie Statistical package for the Social Sciences, est un logiciel très complet et intégré pour réaliser la totalité des tests statistiques habituellement utilisés en sciences sociales.

Ainsi que nous avons utilisé le logiciel Microsoft Office Excel version 2007, dans le classement et le transfert des données des questionnaires.

2. Les tests statistiques utilisés :

A travers l'utilisation du logiciel SPSS, nous avons procédé à quelques méthodes statistiques que nécessite notre étude, à savoir :

- Le coefficient d'Alpha Cronbach : est un test qui permet de savoir la stabilité du questionnaire (the reliability), c'est-à-dire si ce questionnaire aura des autres redistributions sur l'échantillon dans les mêmes conditions donnera les mêmes résultats.

-Les pourcentages : sont utilisés pour mesurer les répétitions des catégories de variable

-Le test de normalité de Kolmogorov-Smirnov (Z), ce test est utilisé afin de préciser la nature de la répartition empirique.

-Les coefficients de corrélation de Spearman (Spearman correlation), pour tester la validité interne (internal validity) de paragraphes des axes du questionnaire.

- Le test de Mann Whitney également appelé test de rangs de Wilcoxon, utilisé pour les données non paramétriques ou du test t à deux (02) échantillons indépendants.

-Le test de Chi carré (Chi square test), est un test statistique conçu pour déterminer s'il existe une différence statistique entre deux (02) distributions de fréquences.

-Le test du signal (signal test), utilisé pour savoir si la moyenne du degré de réponse à atteint un degré de neutralité ou non.

3. Résultats des tests du questionnaire

3.1. Quantification des données :

Nous avons quantifié les réponses pour les items des axes selon l'échelle de Likert (2-5), c'est-à-dire de donner un nombre à chacun des choix de réponses comme présenté dans les tableaux ci-dessous. Il s'agit des réponses oui / non pour le premier axe. Pour le deuxième et troisième axe : tout à fait d'accord, d'accord, neutre, pas d'accord et tout à fait pas d'accord.

Tableau IV-3 : Le degré de l'échelle de Likert pour le premier axe

La réponse	Non	Oui
Le degré	0	1

Source : Conception personnelle.

Donc nous avons donné le degré 0 pour la réponse « Non » et le degré 1 pour la réponse « Oui », et cela en considérant que la réponse « Non » comme négative et la réponse « Oui » comme positive.

Tableau IV-4 : Le degré de l'échelle de Likert pour le deuxième et troisième axe

La réponse	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Tout à fait pas d'accord
Le degré	4	3	2	1	0

Source : Conception personnelle.

Le deuxième et troisième axe ont contenu des réponses en cinq (05) propositions quantifiées en cinq degrés de 4 à 0, et cela pour définir la dégradation des réponses en considérant le degré 4 comme le plus positif et 0 comme le plus négatif.

3.2. Stabilité du questionnaire (Reliability):

Avant de commencer le traitement des données, nous avons réalisé le test de stabilité du questionnaire par la méthode du coefficient Alpha de Cronbach (Cronbach's Alpha Coefficient), ce test signifie que si le questionnaire se redistribuer sur l'échantillon plusieurs fois dans les mêmes circonstances et conditions donnera les mêmes résultats.

Le coefficient Alpha de Cronbach sur les items selon l'échelle de Likert qui sont de 38 items nous a donné une valeur de 0,792, qui est jugée comme étant acceptable, puisque suivant ce coefficient les valeurs sont acceptées à partir de 0,60. Les résultats de ce test sont montrés dans les tableaux qui suivent ci-dessous.

Tableau IV-5 : Stabilité du questionnaire (Alpha de Cronbach)

Alpha de Crobach	Nombre d'items
0,797	36

Source : Conception personnelle, élaborée en fonction du logiciel SPSS

Pour détailler les résultats, le tableau ci-dessous est un tableau récapitulatif qui nous résume le coefficient Alpha de Cronbach dans chacun des axes du questionnaire.

Tableau IV-6 : Stabilité du questionnaire par axe

N°	Axe	Nombre d'items	Alpha de Cronbach
1	01	13	0,631
2	02	13	0,768
3	03	10	0,726
	Total	36	0,797

Source : Conception personnelle, élaborée en fonction du logiciel SPSS

Selon le tableau en haut, le coefficient Alpha de Cronbach pour le premier axe est égal à 0,631 ce qui signifie la stabilité des 13 items. Pour le deuxième axe qui est de 20 items le coefficient Alpha est égal à 0,768 donc nous constatons la stabilité des 13 items de cet axe. Quant au troisième axe la stabilité des 10 items est égale à 0,726 reflétant leur stabilité.

Donc l'intervalle de la valeur « Alpha de Cronbach » est comprise entre 0,631 et 0,768 pour les axes du questionnaire. Ainsi que la valeur de l'ensemble des paragraphes du questionnaire a atteint la valeur de 0,797 c'est-à-dire qu'elle est proche à 1, ce qui nous a poussé à continuer la réalisation des analyses disponibles dans ce logiciel.

3.3. Test de validité interne (Internal Validity)

Pour tester la validité interne des axes du questionnaire, nous avons tenté un test de corrélation, plus précisément le test de corrélation de Spearman, les résultats de ce test sont démontrés dans les tableaux suivants au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

1. Validité interne du premier axe :

Le tableau IV-07 présente les résultats de validité interne pour le premier axe selon le test de corrélation « Spearman » au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

Tableau IV-7 : Coefficient de corrélation (Spearman) du premier axe

N°	Paragraphe	Coefficient de corrélation	Valeur significative (Sig)
01	Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ?	0,280	0,012
02	Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ?	0,476	0,000
03	Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ?	0,234	0,037
04	Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ?	0,502	0,000
05	Le système comptable financier SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ?	0,294	0,008
06	Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ?	0,442	0,000
07	Est-ce-que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ?	0,588	0,000
08	Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie ?	0,500	0,000
09	Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ?	0,421	0,000
10	Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ?	0,340	0,002
11	L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier?	0,350	0,001
12	L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ?	0,360	0,001
13	Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ?	0,359	0,001

Source : Conception personnelle, élaborée en fonction du logiciel SPSS

Selon le test de corrélation de Spearman, l'intervalle de ce coefficient pour l'ensemble des paragraphes du premier axe est entre 0,234 et 0,588, dont la valeur significative Sig est entre 0,000 et 0,037, en général elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

2. Validité interne du deuxième axe :

Le tableau IV-08 présente les résultats de validité interne pour le deuxième axe selon le test de corrélation « Spearman » au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

Tableau IV-8 : Coefficient de corrélation (Spearman) du deuxième axe

N°	Paragraphe	Coefficient de corrélation	Valeur significative (Sig)
01	La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit	0,691	0,000
02	La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC	0,501	0,000
03	Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribuent à la qualité d'audit externe	0,516	0,000
04	Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe	0,599	0,000
05	La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC	0,359	0,001
06	La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises	0,383	0,000
07	La qualité du processus d'audit affecte significativement la qualité d'audit externe	0,414	0,000
08	Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence	0,752	0,000
09	La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit	0,396	0,000
10	L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit	0,274	0,014
11	Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affectent la qualité d'audit externe	0,359	0,001
12	Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC	0,369	0,001

13	La présence de deux (02) CAC accroître l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe	0,284	0,011
----	---	-------	-------

Source : Conception personnelle, élaborée en fonction du logiciel SPSS

Selon le test de corrélation de Spearman, l'intervalle de ce coefficient pour l'ensemble des paragraphes du premier axe est entre 0,752 et 0,274, dont la valeur significative Sig est entre 0,014 et 0,000, en général elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

3. Validité interne du troisième axe :

Le tableau IV-09 présente les résultats de validité interne pour le troisième axe selon le test de corrélation « Spearman » au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

Tableau IV-9 : Coefficient de corrélation (Spearman) du troisième axe

N°	Paragraphe	Coefficient de corrélation	Valeur significative (Sig)
01	La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement	0,395	0,000
02	Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons	0,252	0,024
03	La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise	0,478	0,000
04	La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante	0,527	0,000
05	La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers	0,402	0,000
06	La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports	0,539	0,000
07	La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs	0,473	0,000
08	La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts	0,228	0,042

	et améliore la réputation de l'entreprise		
09	La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise	0,369	0,001
10	La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise	0,624	0,000

Source : Conception personnelle, élaborée en fonction du logiciel SPSS

Selon le test de corrélation de Spearman, l'intervalle de ce coefficient pour l'ensemble des paragraphes du premier axe est entre 0,624 et 0,228, dont la valeur significative Sig est entre 0,042 et 0,000, en général elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

3.4. Test de normalité de la répartition

Afin de préciser la nature de la répartition, nous avons utilisé le test de normalité de Kolmogorov Smirnov (Z), les résultats de ce test sont présentés dans le tableau ci-dessous pour l'ensemble de paragraphes des axes du questionnaire.

Tableau IV-10 : Test de normalité (Z)

N°	Paragraphe	Coefficient de Kolmogorov Smirnov (Z)	Valeur significative Sig
01	Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ?	0,540	0,000
02	Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ?	0,526	0,000
03	Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ?	0,540	0,000
04	Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ?	0,372	0,000
05	Le système comptable financier SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ?	0,536	0,000
06	Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ?	0,517	0,000
07	Est-ce-que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ?	0,507	0,000
08	Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession	0,512	0,000

	du CAC en Algérie ?		
09	Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ?	0,496	0,000
10	Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ?	0,449	0,000
11	L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier?	0,539	0,000
12	L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ?	0,533	0,000
13	Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ?	0,540	0,000
14	La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit	0,383	0,000
15	La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC	0,347	0,000
16	Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe	0,361	0,000
17	Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe	0,366	0,000
18	La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC	0,469	0,000
19	La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises	0,431	0,000
20	La qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe	0,475	0,000
21	Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence	0,310	0,000
22	La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit	0,416	0,000
23	L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit	0,461	0,000
24	Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe	0,484	0,000
25	Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC	0,463	0,000
26	La présence de deux (02) CAC accroître	0,463	0,000

	l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe		
27	La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement	0,440	0,000
28	Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons	0,539	0,000
29	La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise	0,443	0,000
30	La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante	0,446	0,000
31	La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers	0,457	0,000
32	La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports	0,405	0,000
33	La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs	0,485	0,000
34	La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise	0,469	0,000
35	La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise	0,463	0,000
36	La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise	0,366	0,000

Source : Conception personnelle, élaborée en fonction du logiciel SPSS

Selon ce tableau, la valeur significative Sig = 0,000 pour tous les paragraphes du questionnaire, donc elle est inférieure à la valeur critique $\alpha = 0,05$. Dans ce cas si sig est inférieure au risque α (0,05) nous pouvons dire que la répartition n'est pas normale et par conséquent nous allons suivre des tests non paramétriques dans les sections qui suivent.

IV-2-2 : Description statistique de l'échantillon d'étude

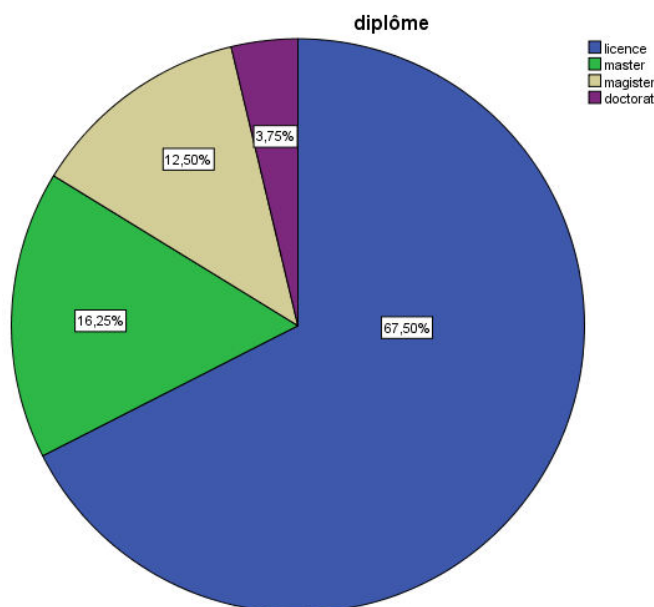
Dans ce qui suit nous allons faire une description statistique de l'ensemble de l'échantillon de l'étude en matière des caractéristiques personnelles et professionnelles.

1. Répartition de l'échantillon selon le niveau académique**Tableau IV-11 : Le niveau académique de l'échantillon**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
licence	54	67,5	67,5	67,5
master	13	16,3	16,3	83,8
Valid magister	10	12,5	12,5	96,3
doctorat	3	3,8	3,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

Selon ce tableau, la répartition des répondants selon leur niveau académique montre que 67,5% ont un diplôme de licence, ceux qui ont master sont présents par un taux de 16,3%, pour les porteurs d'un diplôme de magister sont de 12,5%, tandis que les titulaires d'un diplôme de doctorat ne représentent que 3,8%. Ces résultats sont bien montrés schématiquement dans le diagramme circulaire ci-dessous.

Figure IV-1 : Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon le niveau académique

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

2. Répartition de l'échantillon selon la spécialité académique

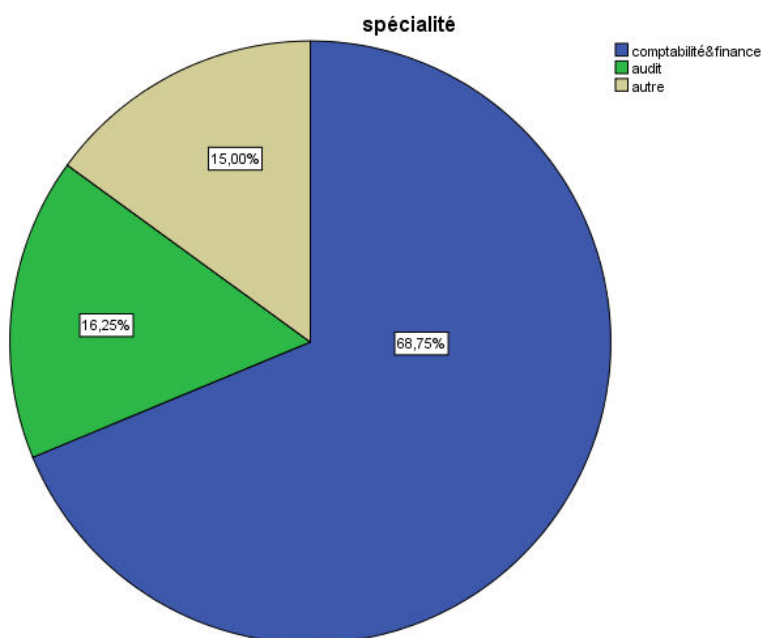
Tableau IV-12 : la spécialité académique de l'échantillon

		spécialité			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	comptabilité&finance	55	68,8	68,8	68,8
	audit	13	16,3	16,3	85,0
	autre	12	15,0	15,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

La spécialité académique pour la majorité des répondants se concentre sur comptabilité & finance en 68,8%, suivie par la spécialité audit avec un taux de 16,3%, d'autres spécialités ont fait part à environ 15% principalement en économie et management. Selon le diagramme circulaire suivant, la part majoritaire de la spécialité académique des répondants se base sur « comptabilité & finance », suivie par « audit ». Cela se traduit par un taux élevé des spécialistes dans le domaine et qui peuvent contribuer significativement à cette étude.

Figure IV-2 : Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon la spécialité académique



Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

3. Répartition de l'échantillon selon la fonction occupée

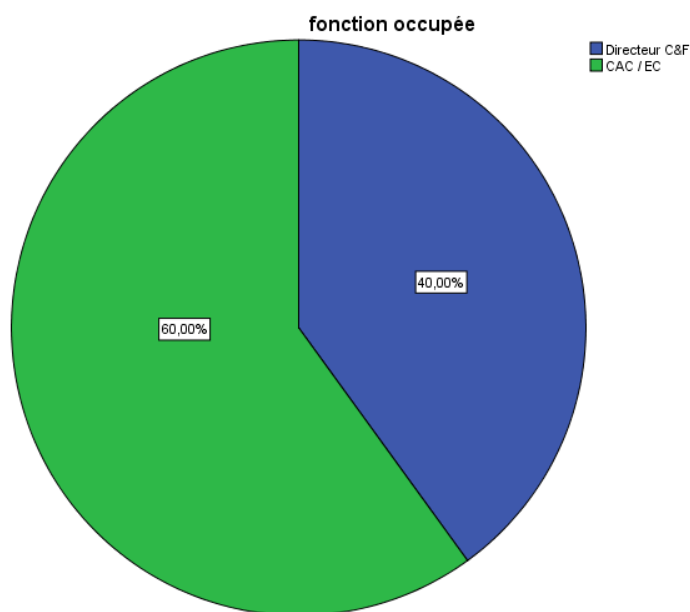
Tableau IV-13 : la fonction occupée des répondants

		fonction occupée			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Directeur C&F	32	40,0	40,0	40,0
	CAC / EC	48	60,0	60,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

Notre échantillon se subdivise en deux catégories de répondants, des commissaires aux comptes et experts comptable, et des directeurs des services comptabilité & finance, ces derniers représentent un taux de 40% de l'ensemble de l'échantillon. Alors que, les CAC et EC font 60% de l'échantillon. Dont leur intervention prend la part majoritaire des réponses comme l'indique le schéma en bas.

Figure IV-3 : Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon la fonction occupée



Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

4. Répartition de l'échantillon selon l'expérience acquise

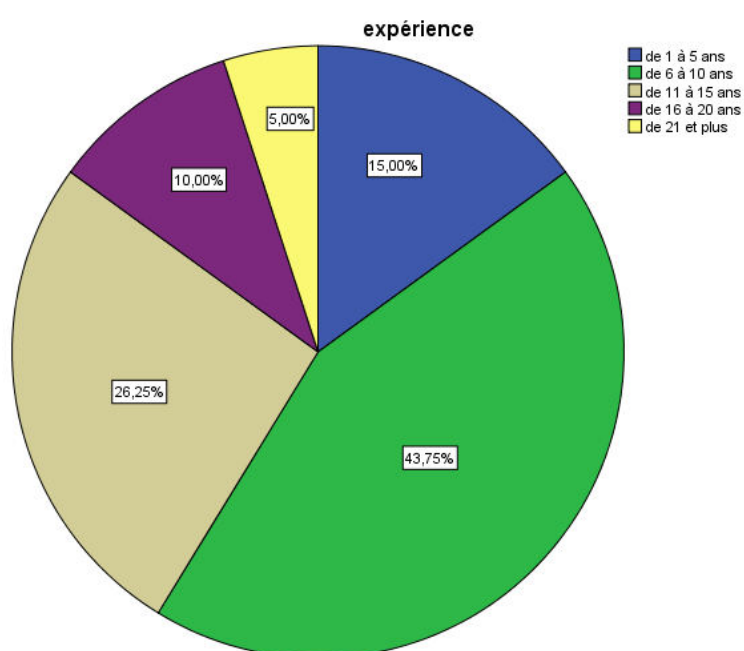
Tableau IV-14 : L'expérience des répondants

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid de 1 à 5 ans	12	15,0	15,0	15,0
de 6 à 10 ans	35	43,8	43,8	58,8
de 11 à 15 ans	21	26,3	26,3	85,0
de 16 à 20 ans	8	10,0	10,0	95,0
de 21 et plus	4	5,0	5,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

Ce tableau montre que les répondants ayant de 1 à 5 ans sont de 15% de l'échantillon, ceux qui ont de 6 à 10 ans représentent 43,8% de l'ensemble de l'échantillon par ce taux ils prennent la part majoritaire des interrogés, les répondants de 11 à 15 ans s'interviennent avec un taux de 26,3%, pour ceux qui ont une expérience entre 16 à 20 ans sont de 10% et pour ceux expérimentés de 21 ans et plus représentent un taux de 5%. L'historgramme ci-dessous montre que la majorité des répondants ont une expérience entre 10 ans à 15 ans à la moyenne, dont on peut compter sur leurs réponses et leurs recommandations.

Figure IV-4 : Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon l'expérience acquise



Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

5. Répartition de l'échantillon selon leur connaissance en termes des normes comptable internationales (IFRS) et le système comptable financier (SCF)

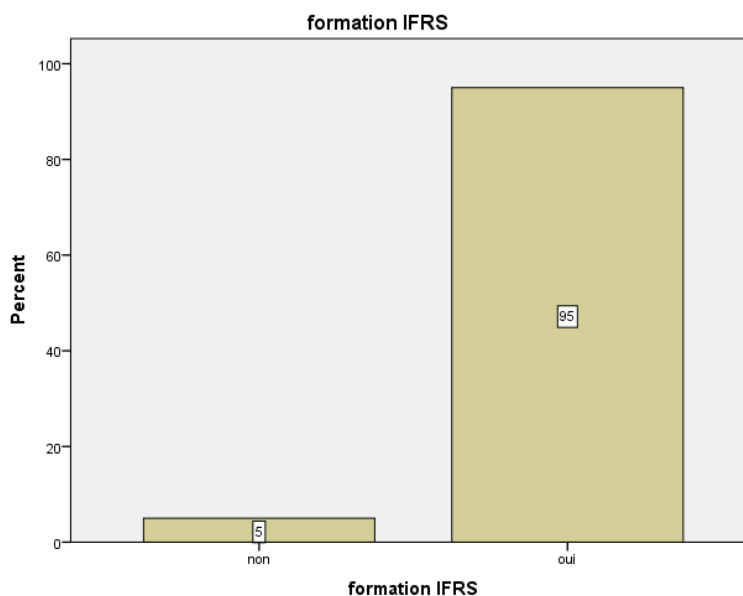
Tableau IV-15 : Formation en matière des normes IFRS et SCF

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid non	4	5,0	5,0	5,0
Valid oui	76	95,0	95,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

Nous constatons selon ce tableau que la quasi-majorité des répondants ont eu une connaissance sur les normes comptables internationales (IFRS) et le système comptable financier (SCF). 95% ont répondu par oui en ce qui concerne l'accès à la formation en matière des normes IFRS et SCF, tandis que seulement 5% n'ont pas eu une mise à jour de leurs connaissances, ce taux est concerné par les directeurs ou responsables des services comptables & financiers, en général cela revient aux circonstances et conditions économiques et financières des entreprises. Par conséquent la totalité des CAC et EC ont bénéficié des formations en normes IFRS et SCF, le schéma suivant montre la répartition en formation sur les normes IFRS et SCF de l'ensemble de l'échantillon.

Figure IV-5: Histogramme sur la répartition de l'échantillon en matière de formation en normes IFRS et SCF



Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

6. Répartition de l'échantillon selon leur connaissance en termes des normes d'audit internationales (ISA) et les normes d'audit algériennes (NAA)

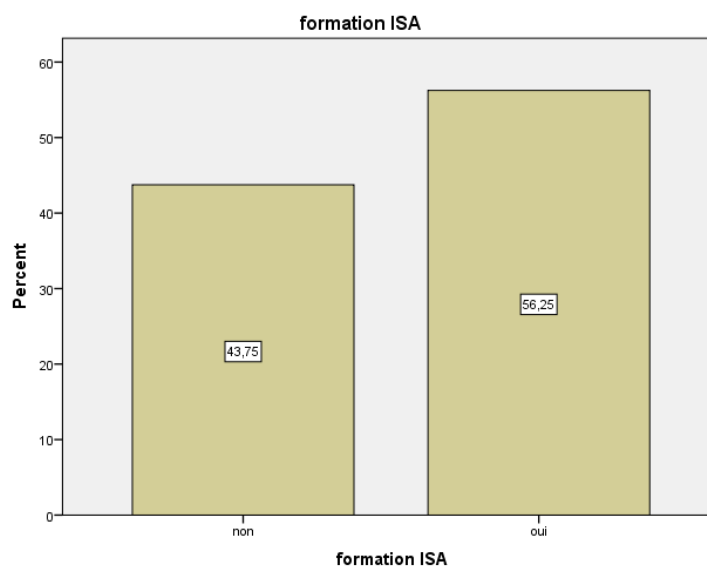
Tableau IV-16 : Formation en matière des normes ISA et NAA

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid non	35	43,8	43,8	43,8
Valid oui	45	56,3	56,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

D'après ce tableau 56,3% des répondants ont bénéficié de formation en matière des normes d'audit internationales (ISA) et des normes d'audit algériennes (NAA), contre 43,8% qui n'ont pas connaissance sur ces normes d'audit. Par ailleurs, sont les CAC et EC qui ont eu accès à la formation en normes ISA et NAA, tandis que les directeurs ou responsables des services comptables & financiers des entreprises ne sont pas concernés par ce type de connaissance en matière des normes d'audit. Le schéma qui suit nous montre la répartition de l'échantillon en matière de formation en normes d'audit, on considère la part majoritaire de cette répartition concerne seulement les CAC et EC de notre échantillon.

Figure IV-6: Histogramme sur la répartition de l'échantillon en matière de formation en normes ISA et NAA



Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

IV-2-3 : Description statistique des axes de l'étude

Dans cette partie nous allons déterminer une description statistique des items concluent dans les trois (03) axe du questionnaire, ainsi d'interpréter et d'analyser les résultats de chaque paragraphe.

1. Axe 01 : La qualité de l'information financière en vertu de l'application des normes internationales IFRS et ISA

Le premier axe du questionnaire intitulé : « La qualité de l'information financière en vertu de l'application des normes internationales IFRS et ISA », contient 13 items, dont les réponses portent deux propositions (Oui ou Non). Le tableau suivant est un tableau récapitulatif de l'ensemble des résultats obtenus pour le premier axe, il définit les fréquences et les pourcentages de chaque item de cet axe.

Tableau IV-17 : Fréquences et pourcentages du premier axe

N°	Paragraphe	Fréquence		Total	Pourcentage(%)		Total
		Oui	Non		Oui	Non	
01	Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ?	77	03	80	96,2	03,8	100
02	Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ?	71	09	80	88,7	11,3	100
03	Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ?	76	04	80	95	05	100
04	Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ?	35	45	80	43,7	56,3	100
05	Le système comptable financier SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ?	74	06	80	92,5	07,5	100
06	Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ?	69	11	80	86,3	13,7	100
07	Est-ce-que les normes NAA	67	13	80	83,7	16,3	100

	sont conformes aux normes ISA ?						
08	Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie ?	68	12	80	85	15	100
09	Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ?	65	15	80	81,2	18,8	100
10	Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ?	57	23	80	71,2	28,8	100
11	L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier?	75	05	80	93,7	06,3	100
12	L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ?	73	07	80	91,2	08,8	100
13	Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ?	76	04	80	95	05	100

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

D'après le tableau ci-dessus :

-le paragraphe n°01 « Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ? », 96,2% des répondants trouvent la pratique comptable s'est améliorée lors l'adoption des normes comptables. Alors que seulement 3,8% des répondants ne partage pas cette idée à cause de plusieurs échecs, ce pourcentage revient en grande partie aux directeurs des services comptables et financiers.

-Concernant le deuxième (02) paragraphe « Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ? ». La plupart des professionnels par un pourcentage de 88,7%, sont pour que l'adoption du système comptable financier à faciliter la lecture des états financiers. Tandis que 11,2% n'ont pas constaté une grande différence dans la lecture des états financiers entre le SCF et l'ancien plan comptable (PCN).

-le troisième paragraphe (03) « Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ? ». La majorité des professionnels par un taux de 95% ont constaté que le SCF a permis de faire des états de comparaisons en matière des états financiers de l'entreprise et plusieurs entreprises si ces dernières suivent les mêmes méthodes et estimations comptables. Or, seulement 5% qui n'ont pas trouvé une grande amélioration en matière de comparaison des états financiers établis selon le SCF.

-Le paragraphe n°04 « Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ? ». 43,7% qui ont exprimé leur accord que les informations présentées dans les états financiers sont transparentes, pertinentes et reflètent l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise. En revanche, 56,3% qui ont révélé le contraire et cela revient aux insuffisances en matière de l'application correcte du SCF au niveau des entreprises.

- le cinquième (05) paragraphe « Le système comptable financier SCF a-t-il aidé le CAC à émettre son opinion ? ». 92,5% de l'ensemble des professionnels valident que le SCF facilite la lecture des états financiers et par conséquent il leur a aidé à formuler leur opinion en matière des états financiers. Contrairement aux autres répondants de 7,5% qui ont exprimé qu'il n'existe pas un lien entre le SCF et l'opinion de l'auditeur externe.

- Pour le paragraphe n°06 «Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ? ». Un taux de 86,3% des répondants qui défend que les normes algériennes d'audit (NAA) sont complémentaires aux normes internationales IFRS car la comptabilité sert à faciliter le contrôle, ainsi que le CAC certifie des états financiers sophistiqués, donc sa mission doit être aussi normalisée. Contre 13,7% des répondants qui ne trouvent aucun lien de complémentarité entre les normes NAA et les normes IFRS.

-Le paragraphe n°07 « Est-ce que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ? ».83,7% des interrogés ont exprimé que les normes NAA sont en grande partie conformes aux normes d'audit internationales ISA. Tandis que, 16,3% ont répondu par « Non », et ce taux revient à la catégorie des directeurs comptables et financiers puisqu'ils n'ont pas connaissance dans le domaine d'audit.

-Le paragraphe n°08 « Les normes NAA sont-elles adaptables à la profession du CAC en Algérie ? », 85% des répondants défend que les normes NAA sont adaptables à la profession du CAC algérien. Or, 15% ne sont pas pour que les NAA conviennent à la mission du CAC car il faut tenir compte au contexte économique algérien et le tissu des entreprises en matière de PME/PMI.

-Le paragraphe n°09 « Est-ce que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ? ». Un taux de 81,2% des professionnels encourage que les normes NAA contribuent à la qualité de l'information financière. En revanche, 18,8% ne comptent pas seulement sur la normalisation d'audit pour garantir la qualité de l'information financière mais aussi sur les normes comptables et

financières IFRS ainsi que d'autres critères hors les normes de comptabilité et de l'audit externe.

- Le paragraphe n°10 « Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ? ». 71,2% des répondants ont exprimé que les normes NAA actuelles concluant : NAA 210, NAA 300, NAA 500, NAA 505, NAA 510, NAA 560, NAA 580, et NAA 700, sont aux attentes du CAC et répondent à ses préoccupations. Contre un taux de 28,8% qui voient qu'il s'agit non seulement des ces huit (08) normes, mais d'autres normes aussi à adopter et qui les complètent.

-Le paragraphe n°11 « L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier? ». Une majorité des professionnels qui représente un taux de 93,7% ont exprimé que les normes du rapport du CAC algérien parallèlement aux normes NAA contribuent de façon significative à l'amélioration du rapport de l'auditeur externe (CAC). Seulement 6,3% qui sont contre et s'interrogent sur la présence de deux normes de rapport au même temps.

-Concernant le paragraphe n°12 « L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC? ». 91,2% des professionnels interrogés confirment que l'évaluation selon la juste valeur peut influencer l'opinion du CAC puisque ce dernier doit avoir une large connaissance non seulement dans le domaine de comptabilité et de l'audit mais aussi en économie, mathématiques financières, etc. d'autres répondants qui représentent un taux de 8,8% ne voient pas que l'évaluation comptable en juste valeur influence l'opinion exprimée par l'auditeur.

-Quant au dernier paragraphe (n°13) de cet axe « Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ? ». 95% des professionnels sont optimistes que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit et la profession du CAC. Ceux qui voient le contraire représentent seulement 5% de l'ensemble de l'échantillon.

2. Axe 02 : La qualité de l'audit externe comme étant la valeur de l'audit

Le deuxième axe du questionnaire intitulé : « La qualité d'audit externe comme étant la valeur de l'audit », de sa part contient 13 items, dont les réponses sont : tout à fait d'accord, d'accord, neutre, pas d'accord et tout à fait d'accord. Les résultats de cet axe sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau IV-18 : Fréquences et pourcentages du deuxième axe

N°	Paragraphe	Fréquence / Pourcentage	Le degré					Total
			Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Tout à fait pas d'accord	
01	La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit	Fréquence	28	50	02	00	00	80
		Pourcentage (%)	35	62,5	02,5	00	00	100
02	La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC	Fréquence	30	48	01	01	00	80
		Pourcentage (%)	37,4	60	01,3	01,3	00	100
03	Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe	Fréquence	34	45	01	00	00	80
		Pourcentage (%)	42,4	56,3	01,3	00	00	100
04	Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe	Fréquence	44	36	00	00	00	80
		Pourcentage (%)	55	45	00	00	00	100
05	La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC	Fréquence	07	70	03	00	00	80
		Pourcentage (%)	08,8	87,4	03,8	00	00	100

06	La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises	Fréquence	13	64	02	01	00	80
		Pourcentage (%)	16,2	80	02,5	01,3	00	100
07	La qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe	Fréquence	4	73	01	02	00	80
		Pourcentage (%)	05	91,3	01,3	02,4	00	100
08	Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence	Fréquence	30	45	04	01	00	80
		Pourcentage (%)	37,4	56,3	05	01,3	00	100
09	La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit	Fréquence	09	65	05	01	00	80
		Pourcentage (%)	11,2	81,2	06,3	01,3	00	100
10	L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit	Fréquence	03	64	08	05	00	80
		Pourcentage (%)	03,7	80	10	06,3	00	100
11	Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe	Fréquence	01	67	08	03	01	80
		Pourcentage (%)	01,3	83,6	10	03,8	01,3	100
12	Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC	Fréquence	05	72	02	01	00	80
		Pourcentage (%)	06,2	90	02,5	01,3	00	100

13	La présence de deux (02) CAC accroître l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe	Fréquence	03	74	03	00	00	80
		Pourcentage (%)	03,8	92,4	03,8	00	00	100

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

Le tableau ci-dessus nous montre les résultats suivants :

-Le premier paragraphe « La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit ». La majorité des répondants d'un taux de 97,5% sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que la maîtrise des risques d'audit est l'un des indicateurs de la qualité d'audit externe. Tandis que seulement 2,5% qui ont répondu par neutre.

-Le paragraphe n° 02 « La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC ». Un taux de 97,4% des répondants sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que les normes internationales d'audit (ISA) renforcent l'éthique du CAC, ce qui engendre un audit de qualité. Or uniquement 02,6% qui sont neutres ou pas d'accord.

-Le paragraphe n°03 « Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe ». La plupart des réponses est d'accord et/ou tout à fait d'accord que les services d'audit externe sont susceptibles d'être améliorés à travers les normes d'audit internationales (ISA) par un taux de 89,7%. Contre un taux de 01,3% où la réponse est neutre.

-Le paragraphe n°04 « Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe ». 55% des répondants ont déclaré tout à fait d'accord et 45% d'accord consécutivement que l'indépendance est un élément essentiel du CAC, ainsi qu'il s'agit d'une indépendance totale vis-à-vis l'entreprise auditée.

-Le paragraphe n°05 « La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC ». 96,2% des interrogés sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que le CAC doit être compétent en termes des savoirs techniques et technologiques, ce qui contribue à la qualité d'audit externe. Nonobstant, 03,8% ont répondu par « neutre ».

-Le paragraphe n°06 « La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises ». Un taux de 96,2% de l'ensemble des répondants sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que les connaissances et les expériences acquises par le CAC contribuent à la qualité d'audit externe et définissent le niveau de sa compétence. Tandis que, 02,5% et 01,3% sont neutres et pas d'accord de façon consécutive.

-Le paragraphe n°07 « La qualité du processus d'audit affecte significativement la qualité d'audit externe ». 96,3% ont déclaré d'accord et/ou tout à fait d'accord que le processus d'audit est très important afin de déterminer la qualité d'audit externe. Contrairement à ceux qui ont répondu par neutre et pas d'accord par 1,3% et 2,4% consécutivement.

-Le paragraphe n°08 « Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence ». 93,7% de l'échantillon sont consécutivement tout à fait d'accord et d'accord que l'esprit critique, l'indépendance et la compétence sont trois (03) éléments essentiels pour le jugement professionnel du CAC. D'autres répondants sont neutres par un taux de 05% et pas d'accord par un taux de 01,3%.

-Le paragraphe n°09 « La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit ». 92,4% des répondants sont tout à fait d'accord et/ou d'accord que le jugement professionnel du CAC est très important, et sert à déterminer la qualité du processus d'audit et de l'audit externe en général. Nonobstant, 06,3% et 01,3% sont neutres et pas d'accord de façon successive.

-Pour le paragraphe n°10 « L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit ». 83,7% sont tout à fait d'accord et/ou d'accord que l'équipe de travail du cabinet d'audit peut influencer la qualité d'audit offerte par le cabinet d'audit. D'autres ont répondu par neutres et pas d'accord par un taux de 10% et 06,3% consécutivement.

-Concernant le paragraphe n°11 « Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe ». 84,9% sont tout à fait d'accord et/ou d'accord que l'indépendance de l'auditeur externe influence ses honoraires qu'il reçoit de l'entreprise auditée et cela affecte la qualité d'audit externe. Ceux qui ont répondu par neutre représentent un taux de 10%, ceux qui ne sont pas d'accord représentent 03,8% de l'ensemble de l'échantillon, pour seulement 01,3% qui sont tout à fait pas d'accord.

-Le paragraphe n°12 « Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC ». 96,2% des interrogés sont tout à fait d'accord et/ou d'accord que le Co-commissariat aux comptes contribue positivement à la qualité d'audit car il permet l'obtention d'une information de qualité. Or, 02,5% sont neutres, alors que seulement 01,3 qui ne sont pas d'accord.

-Le dernier paragraphe, « La présence de deux (02) CAC accroît l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe ». un taux de 96,2% pour ceux qui sont tout à fait d'accord et/ou d'accord que l'indépendance s'accroît en présence de deux (02) CAC dans un mission d'audit externe, car l'un contrôle l'autre. Ceux qui sont neutres représentent seulement 03,8% de l'ensemble des répondants.

3. Axe 03 : La qualité d'audit externe et ses mécanismes sur la gouvernance et la performance d'entreprise

Le troisième axe du questionnaire intitulé : « La qualité d'audit externe et ses mécanismes sur la gouvernance et la performance d'entreprise », contient 10 items, dont les réponses sont : tout à fait d'accord, d'accord, neutre, pas d'accord et tout à fait d'accord. Le tableau suivant montre les résultats de cet axe.

Tableau IV-19 : Fréquences et pourcentages du troisième axe

N°	Paragraphe	Fréquence / Pourcentage	Le degré					Total
			Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Tout à fait pas d'accord	
01	La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement	Fréquence	17	62	00	01	00	80
		Pourcentage (%)	21,3	77,4	00	01,3	00	100
02	Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons	Fréquence	05	75	00	00	00	80
		Pourcentage (%)	06,3	93,7	00	00	00	100
03	La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise	Fréquence	08	69	00	03	00	80
		Pourcentage (%)	10	86,2	00	03,8	00	100
04	La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante	Fréquence	08	67	02	02	01	80
		Pourcentage (%)	10	83,7	02,5	02,5	01,3	100

05	La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers	Fréquence	06	69	02	03	00	80
		Pourcentage (%)	07,5	86,2	02,5	03,8	00	100
06	La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports	Fréquence	23	56	00	01	00	80
		Pourcentage (%)	28,7	70	00	01,3	00	100
07	La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs	Fréquence	08	70	02	00	00	80
		Pourcentage (%)	10	87,5	02,5	00	00	100
08	La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise	Fréquence	03	70	07	00	00	80
		Pourcentage (%)	03,8	87,4	08,8	00	00	100
09	La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les	Fréquence	14	64	02	00	00	80
		Pourcentage (%)	17,5	80	02,5	00	00	100

	rapports de l'entreprise							
10	La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise	Fréquence	36	44	00	00	00	80
		Pourcentage (%)	45	55	00	00	00	100

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

A partir des résultats du tableau IV-19, nous pouvons tirer ce qui suit :

-Le paragraphe n°01 « La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement ». 98,7% des répondants sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que l'audit des états financiers élaborés selon les normes internationales IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement. Contre seulement 01,3% des répondants qui ne sont pas d'accord.

-Le paragraphe n°02 « Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons ». La majorité des répondants d'un taux de 93,7% sont d'accord que la certification des états financiers élaborés en normes IFRS aide les analystes financiers à faire des états de comparaison des informations. De même 06,3% des répondants sont tout à fait d'accord avec cette question.

-Le paragraphe n°03 « La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise ». 96,2% des répondants sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que la qualité d'audit externe contribue à la réduction des coûts car elle réduit les risques et par conséquent elle améliore la performance d'entreprise. Tandis que seulement 03,8% des répondants ne sont pas d'accord.

-Le paragraphe n°04 « La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante ». la plupart des interrogés d'un pourcentage de 93,7% sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que la qualité d'audit externe contribue à améliorer la performance globale si elle améliore la performance financière de l'entreprise, car cette dernière est intégré à la performance globale. Or, d'autres répondants sont neutres, pas d'accord et tout à fait pas d'accord, d'un taux de 02,5%, 02,5% et 01,3% consécutivement.

-Le paragraphe n°05 « La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers ». Une majorité de 93,7% des interrogés ont répondu par d'accord et/ou tout à fait d'accord que la qualité d'audit externe assure la fiabilité des informations financières et non financières contenus dans l'état annexes des états financiers élaborés par l'entreprises. Tandis que 02,5% sont neutres et 03,8% ne sont pas d'accord.

-Le paragraphe n°06 « La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports ». 98,7% de l'ensemble de l'échantillon ont déclaré d'accord et/ou tout à fait d'accord que la qualité d'audit traduit les ressources humaines et incorporelles en informations financières et cela contribue à la mesure du capital immatériel. Contre seulement 01,3% des interrogés qui ont exprimé leur désapprobation.

-Le paragraphe n°07 « La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs ». 97,5% des répondants expriment leur approbation en d'accord et/ou tout à fait d'accord que la qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise par le biais d'assurer une information financière de haute qualité que cherchent les investisseurs et donc apporter plus de capitaux à l'entreprise. Contrairement à 02,5% des répondants qui sont neutres.

-Le paragraphe n°08 « La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise ». Un taux de 91,2% des personnes interrogées sont d'accord et/ou tout à fait d'accord que la qualité d'audit externe réduit les conflits d'intérêts entre les différentes parties prenantes et améliore la réputation de l'entreprise en interne et en externe, ce qui lui permet d'être un mécanisme de gouvernance d'entreprise. Or 08,8% des interrogés ont répondu par « neutre ».

-Pour le paragraphe n°09 « La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise ». 97,5% des personnes interrogées ont déclaré d'accord et/ou tout à fait d'accord que la qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes (actionnaires, dirigeants, autres), puisque elle certifie la réalité et la crédibilité des informations élaborés par l'entreprise dans ses rapports. Contre seulement 02,5% des répondants qui ont exprimé leur avis neutre.

- Le dernier paragraphe du premier axe « La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise ». 45% et 55% des répondants sont d'accord et tout à fait d'accord de façon consécutive que la qualité d'audit externe assure l'éthique, ce dernier est un élément essentiel de la gouvernance et de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), puisque l'éthique renforce la confiance entre les différentes parties prenantes et améliore l'image de l'entreprise ce qui contribue à l'atteinte de la performance.

IV-3 : Test des hypothèses de la recherche

Afin de tester nos hypothèses nous avons fait recours à l'utilisation des pourcentages, des fréquences et de la moyenne de chaque item, ainsi que nous avons utilisé des tests non paramétriques qui conviennent aux données selon l'échelle de Likert, à savoir le test de Chi carré, le test de Mann Whitney et le test du signal.

IV-3-1 : Test de la première hypothèse

La première hypothèse est intitulée : « La normalisation internationale de comptabilité et de l'audit externe permet de garantir la fiabilité des états financiers et la qualité de l'information financière ». Pour répondre à cette hypothèse nous avons posé 13 questions intégrées dans le premier axe du questionnaire « La qualité de l'information financière en vertu de l'application des normes internationales IFRS et ISA ». Ce dernier se concentre sur l'application des normes internationales en matière des normes internationales de l'information financière (IFRS) adoptées par le système comptable financier SCF et des normes internationales d'audit (ISA) figuré dans les normes algériennes d'audit (NAA) et leur impact sur la qualité de l'information financière.

Nous avons utilisé la moyenne et les pourcentages, pour l'interprétation des réponses des différents items du premier axe, ainsi que le test de Chi carré pour la validation de l'hypothèse.

H0 : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que la normalisation internationale de comptabilité et de l'audit externe permet de garantir la fiabilité des états financiers et la qualité de l'information financière au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

H1 : Il existe une différence statistiquement significative que la normalisation internationale de comptabilité et de l'audit externe permet de garantir la fiabilité des états financiers et la qualité de l'information financière au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

- Si la valeur significative (Sig) est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. On accepte l'hypothèse nulle et on rejette l'hypothèse alternative
- Si la valeur significative (Sig) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. On accepte l'hypothèse alternative et on rejette l'hypothèse nulle.

Le tableau suivant nous résume les pourcentages et la moyenne de chacun des paragraphes du premier axe : « La qualité de l'information financière en vertu de l'application des normes internationales IFRS et ISA ».

Tableau IV-20 : La moyenne et les pourcentages du premier axe

N°	Paragraphe	Pourcentage (%)		La moyenne arithmétique	Pourcentage de la moyenne arithmétique
		Oui	Non		
01	Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ?	96,2	3,8	0,96	32
02	Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ?	88,7	11,3	0,89	30
03	Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ?	95	05	0,95	32
04	Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ?	43,7	56,3	0,44	15
05	Le système comptable financier SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ?	92,5	07,5	0,93	31
06	Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ?	86,2	13,7	0,86	29
07	Est-ce-que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ?	83,7	16,3	0,84	28
08	Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie ?	85	15	0,85	28
09	Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ?	81,2	18,8	0,81	27
10	Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ?	71,2	28,8	0,71	24
11	L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier?	93,7	06,3	0,94	31
	L'évaluation en juste valeur				

12	influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ?	91,2	08,8	0,91	30
13	Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ?	95	05	0,95	32
Σ	Axe 01	84,87	15,13	0,85	28

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

A partir du tableau IV- 20, nous tirons les suivants :

-La moyenne du paragraphe n°01 « Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ? » égale à 0,96 du degré global qui égale à 1. Ainsi que le pourcentage de la moyenne égale à 32% qui inférieur au degré moyen (50%), ce qui représente 96,2% des professionnels qui sont d'accord que l'adoption des normes comptables internationales (IAS/IFRS) améliore la pratique comptable, et 03,8% des professionnels qui ne sont pas d'accord. Cette divergence revient à plusieurs causes, à savoir :

- La non homogénéité de certaines normes comptables internationales avec le contexte économique algérien,
- Les difficultés d'adaptation des entreprises avec le système comptable financier (SCF),
- La non prise de toutes les normes comptables internationales par le système comptable financier (SCF),
- Le manque de formations des comptables des entreprises.

-La moyenne du paragraphe n°02 « Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ? » égale à 0,89 du degré global qui égale à 1, et le pourcentage de la moyenne est de 30% du degré moyen (50%). Ce qui représente 88,7% des professionnels qui sont d'accord que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers, et 11,3 pour ceux qui ne sont pas d'accord. Cela a été le résultat de plusieurs facteurs :

- La non préformation de la majorité de comptables des entreprises avant l'application du SCF,

-Il s'agit de ne pas savoir appliquer correctement les méthodes et estimations comptables,

-Les difficultés d'application du SCF sur certaines opérations notamment pour les entreprises de taille moyenne (PME).

- Pour le paragraphe n°03 « Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ? », sa moyenne égale à 0,95 du degré global qui égale à 1, ainsi que le pourcentage de cette moyenne est 32%

du degré moyen (50%). Cela signifie que 95% des professionnels sont d'accord que le SCF aide à faire des états de comparaison entre les exercices de l'entreprise même, et entre cette dernière et d'autres entreprises. Tandis que 05% des professionnels ne sont pas d'accord. Cela revient pratiquement aux mêmes causes des deux derniers paragraphes.

-Le paragraphe n°04 « Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ? », la moyenne égale à 0,44, donc inférieur à 0,5 pour le degré global (01), et d'un pourcentage de la moyenne de 15% seulement du degré moyen (50%). Ce qui signifie que la majorité des professionnels d'un taux de 56,3% ne sont pas d'accord que les informations financières contenues dans les états financiers sont transparentes, pertinente et reflètent l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise. Par contre 43,7% sont d'accord avec la transparence, la pertinence et l'image fidèle des informations financières des états financiers. Cette distinction est la cause des mêmes causes des paragraphes en haut, de plus d'autres professionnels ont ajouté les suivants :

-La possibilité des fausses manipulations comptables de la part des directeurs comptables & financiers, ce qui nécessite une révision extérieure qui confirme ou infirme la transparence, la pertinence et l'image fidèle des informations financières contenues dans les états financiers de l'entreprise,

-La possibilité d'erreurs humaines dans le contrôle interne de l'entreprise et par conséquent des informations divulguées.

- Le paragraphe n°05 « Le système comptable financier SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ? » sa moyenne égale à 0,93 du degré global qui égale à 01, dont son pourcentage est de 31% du degré moyen (50%), ce qui signifie que 92,5% des professionnels sont d'accord que le système comptables financiers (SCF) a aidé le CAC à émettre son opinion et 07,5% qui ne sont pas d'accord.

Le SCF a pu aider le CAC à formuler son opinion car il a facilité la lecture des états financiers, et permet de faire la comparaison entre les informations financières des états financiers.

-Le paragraphe n°06 « Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ? ». La moyenne de ce paragraphe est égale à 0,86 du degré global qui égale à 01 et d'un pourcentage de 29% du degré moyen (50%), cela veut dire que 86,2% des professionnels sont d'accord que les normes d'audit algériennes (NAA) sont complémentaires aux normes internationales IFRS, et 13,7% des professionnels ne sont pas d'accord.

Certains professionnels ne trouvent pas un lien fort entre les normes d'audit algériennes NAA et les normes internationales IFRS prises par le système comptable financier (SCF). D'autres ont exprimé qu'il est nécessaire que la mission d'audit externe doit être normalisée dorénavant que la comptabilité est normalisée. Selon la majorité des professionnels, si les deux (02) professions (Comptabilité et audit externe) sont normalisées, cela renforce la qualité de l'information financière.

-Le paragraphe n°07 « Est-ce-que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ? ». La moyenne de ce paragraphe égale à 0,84 de l'ensemble du degré global qui égal à 01, et d'un pourcentage de moyenne de 28% du degré moyen (50%). Ce qui représente 83,7% des professionnels qui sont d'accord que les normes d'audit algériennes (NAA) sont conformes aux normes d'audit internationales (ISA), et 16,3% des professionnels qui ne sont pas d'accord.

La majorité des professionnels ont exprimé que les normes d'audit algériennes (NAA) sont inspirées des normes d'audit internationales (ISA) et en grande partie conforme à ceux internationales, sauf qu'il s'agit d'adopter d'autres normes dans l'avenir.

-Le paragraphe n°08 « Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie ? ». La moyenne de ce paragraphe est 0,85 du degré global qui égal à 01, et d'un pourcentage de la moyenne de 28% du degré moyen (50%). C'est-à-dire que 85% des professionnels sont d'accord que les normes NAA adoptées sont adaptables à la profession du CAC algérien, et 15% qui sont contre.

La majorité des professionnels ont exprimé leur accord en termes d'adaptabilité des normes algériennes d'audit (NAA) et la nature de la profession du CAC algérien, et que ces normes facilitent la mission d'audit externe et protègent le CAC.

-Le paragraphe n°09 « Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ? ». La moyenne pour ce dernier est égale à 0,81 parmi le degré global qui égal à 01, ainsi que le pourcentage de la moyenne pour ce paragraphe est de 27% du degré moyen (50%), ce qui signifie que 81,2% des professionnels sont d'accord que les normes NAA permet de garantir une information financière divulguée de haute qualité. Or 18,8% des professionnels ne sont pas d'accord, et que cela revient selon ces derniers, que les normes seules ne peuvent permettre d'assurer la qualité de l'information financière.

Pour la majorité des professionnels les normes NAA sont susceptibles de garantir la qualité de l'information financière en parallèle avec les normes IFRS prises par les SCF, et non seulement par les normes d'audit algériennes NAA.

-Le paragraphe n°10 « Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ? », sa moyenne égale à 0,71 de l'ensemble du degré global (01), et d'un pourcentage de moyenne qui atteint 24% du degré moyen (50%). Cela représente 71,2% des professionnels qui ont exprimé leur accord que les normes NAA actuelles répondent aux attentes et préoccupation du CAC algérien. Par contre, 28,8% ne sont pas d'accord. Ces derniers ont remis en cause que les normes NAA actuelles ne sont pas suffisantes, et qu'il s'agit d'autres normes aussi doivent voir le jour, pour compléter les présentes normes (NAA 210, NAA 300, NAA 500, NAA 505, NAA 510, NAA 560, NAA 580, et NAA 700).

-Le paragraphe n°11 « L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier? ». La moyenne de ce paragraphe égale à 0,94 qui très proche au degré global qui égal à 01, où le pourcentage de la moyenne est de 31% parmi le degré moyen (50%). Qui se traduit par 93,7% des professionnels qui voient que l'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA, améliorent le rapport financier. Contrairement à 06,3% qui ne sont pas d'accord.

Pour la majorité des professionnels l'existence de deux (02) types de normes du rapport encourage la qualité de ce dernier et contribue à la qualité de l'information financière certifié par l'auditeur externe. Par ailleurs, la question qui se pose est pourquoi en Algérie il existe deux (02) types de normes de rapport, si les deux (02) servent aux mêmes objectifs et traitent le même sujet (rapport du CAC). Comme nous l'avons dit que cela revient pour renforcer la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC, ou bien parce que les normes du rapport du CAC ont été mises en vigueur avant l'adoption des normes NAA et plus précisément la norme (NAA 700 : Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers).

-Le paragraphe n°12 « L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ? ». Ce paragraphe est de moyenne qui égale à 0,91 de l'ensemble du degré global qui égal à 01, son pourcentage est de 30% du degré moyen (50%). Il s'agit donc, de 91,2% qui voient que l'évaluation en juste valeur influence l'opinion du exprimé par le CAC, et 08,8 qui ne sont pas d'accord.

Pour la grande majorité des professionnels, il existe un impact de la juste valeur sur la formulation de l'opinion du CAC, car la juste valeur prendre en considération les faits économiques dont le CAC doit avoir des connaissances en économie et en bourses et d'autres domaines contrairement à l'évaluation en coût historique, ce qui nécessite d'être vigilant et plus compétent pour se forger son opinion. Ainsi que les normes d'audit internationales ISA a pris en considération l'audit de ce type d'évaluation dans la norme ISA 540 qui détermine l'audit des estimations comptables en juste valeur.

-Le paragraphe n°13 « Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ? ». La moyenne du paragraphe égale à 0,95 du degré global qui égal à 01, et d'un pourcentage de moyenne qui est de 32% du degré moyen (50%). Ce qui signifie que 95% des professionnels sont d'accord et optimistes que l'application des normes d'audit NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit algériens à l'échelle internationale. Sauf 05% qui ne sont pas d'accord, selon ces derniers il reste beaucoup à faire pour habilitier les cabinets d'audit algériens à l'international.

La grande majorité des professionnels sont optimistes que l'application des normes NAA permet aux cabinets d'audit algériens à s'internationaliser à la rigueur des grands réseaux internationaux, puisqu'il existe déjà le réseau KPMG en Algérie.

-En général, la moyenne du premier axe pour l'ensemble des questions qu'il intègre égale à 0,85 qui est approximative au degré global qui égal à 01, ainsi que le pourcentage moyen est de 28% du degré moyen (50%), en signifiant que 84,87% des professionnels en grosso modo sont d'accord avec les questions de cet axe, tandis que 15,13% qui ont exprimé leur désaccord envers les questions posées.

Pour confirmer ces résultats, nous avons utilisé le test de Chi carré (Chi square), afin de tester s'il existe une différence statistiquement significative pour l'ensemble d'items du premier axe. Les résultats de ce test sont présentés dans le tableau IV-21.

Tableau IV-21 : Résultats du test de Chi carré (Chi2)

N°	Paragraphe	Valeur de Chi 2	Valeur significative Sig
01	Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ?	68,450	0,000
02	Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ?	48,050	0,000
03	Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ?	64,800	0,000
04	Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ?	1,250	0,264
05	Le système comptable financier SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ?	57,800	0,000
06	Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ?	42,050	0,000
07	Est-ce-que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ?	36,450	0,000
08	Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie ?	39,200	0,000
09	Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ?	31,250	0,000
10	Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ?	14,450	0,000
11	L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier?	61,250	0,000
12	L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ?	54,450	0,000

13	Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ?	64,800	0,000
Σ	Axe 01	107,750	0,000

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

Selon le tableau ci-dessus, les résultats du test sont les suivants :

-Pour le premier paragraphe « Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ? ». La valeur de Chi 2 s'élève à 68,450, donc elle est significative. Ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut améliorer la pratique comptable.

-Le paragraphe n°02 « Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ? ». La valeur de Chi 2 a atteint 48,050, ce qui veut dire qu'elle est significative. Et la valeur significative (Sig) est égale 0,000, donc elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Dans ce cas, la règle prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers.

-Le paragraphe n°03 « Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ? ». La valeur de Chi 2 pour ce paragraphe est de 64,800, donc significative. Ainsi que sa valeur significative (Sig = 0,000), elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Et selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative. On doit accepter l'hypothèse alternative qu'il existe une différence statistiquement significative que le SCF aide réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises.

-Le paragraphe n°04 « Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ? ». Sa valeur de Chi 2 égale à 1,250, donc moins significative. De ce fait la valeur significative (Sig = 0,264), elle est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Et selon la règle qui prévoit d'accepter l'hypothèse nulle et de rejeter l'hypothèse alternative. On doit accepter l'hypothèse nulle qu'il n'existe pas une différence statistiquement significative que les informations présentées dans les états financiers ont le sens de transparence, de pertinence et reflètent l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise.

-Le paragraphe n°05 « Le système comptable financier SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ? ». La valeur de Chi 2 pour ce paragraphe égale à 57,800, donc elle est plus significative. La valeur significative (Sig = 0,000), elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle dans ce cas, prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que le système comptable financier SCF a aidé le CAC à émettre son opinion.

-Le paragraphe n°06 « Pensez-vous que? ». La valeur de Chi 2 a atteint 42,050, donc admise comme significative. La valeur significative (Sig = 0,000), elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que les normes d'audit algériennes (NAA) sont complémentaires aux normes comptables et financières (IFRS).

-Le paragraphe n°07 « Est-ce-que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ? ». Sa valeur de Chi 2 est de 36,450, ce qui veut dire significative. Ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que les normes d'audit algériennes (NAA) sont conformes aux normes d'audit internationales (ISA).

-Le paragraphe n°08 « Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie ? ». La valeur de Chi 2 pour ce paragraphe égale à 39,200, admise comme significative. Et par conséquent la valeur significative (Sig = 0,000), elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que les normes d'audit NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie.

-Le paragraphe n°09 « Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ? ». Pour ce paragraphe la valeur de Chi 2 égale à 31,250 et acceptée comme significative. Et la valeur significative (Sig = 0,000), donc elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que les normes d'audit NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité.

-Le paragraphe n°10 « Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ? ». La valeur de Chi 2 pour ce dernier a atteint 14,450. Ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), donc elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui indique de rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que les normes d'audit NAA actuelles mises en vigueur répondent aux attentes du CAC.

-Le paragraphe n°11 « L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier ? ». La valeur de Chi 2 s'élève à 61,250, elle est significative. Dont, la valeur significative (Sig = 0,000), donc elle est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique de rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que l'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier.

-Le paragraphe n°12 « L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ? ». Pour ce dernier la valeur de Chi 2 a atteint 54,450, elle est admise comme significative. Et la valeur significative (Sig = 0,000), donc inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique de rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que l'évaluation en juste valeur influence l'opinion exprimée par le CAC.

-Le paragraphe n°13 « Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ? ». Sa valeur de Chi 2 s'élève à 64,800, donc elle est plus significative. Ce qui engendre une valeur significative (Sig = 0,000), cette dernière est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle dans ce cas prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative. Nous acceptons donc l'hypothèse alternative que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale.

De façon générale, la valeur de Chi 2 pour l'ensemble d'items du premier axe « La qualité de l'information financière en vertu de l'application des normes internationales IFRS et ISA » égale à 107,750, elle est donc plus significative. Ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Alors que la règle dans ce cas prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et accepter l'hypothèse alternative. Le résultat indique qu'il existe une différence statistiquement significative que Les normes internationales IFRS prise par le SCF et les normes d'audit NAA inspirées des normes d'audit internationales ISA ont un impact sur la qualité de l'information financière.

Résultat de l'hypothèse 01 : Selon les résultats du test de Chi carré (Chi 2) pour le premier axe, il existe une différence statistiquement significative que la normalisation internationale de comptabilité et de l'audit externe permet de garantir la fiabilité des états financiers et la qualité de l'information financière. Ce qui confirme et prouve la validité de la première hypothèse.

IV-3-2 : Test de la deuxième hypothèse

La deuxième hypothèse est intitulée : « La qualité de l'audit externe dépend de certaines qualités humaines et professionnelles du commissaire aux comptes qui valorise la mission d'audit externe ». Pour répondre à cette hypothèse nous avons engagé 13 questions dans le deuxième axe du questionnaire « La qualité d'audit externe comme étant la valeur de l'audit ». Ce dernier repose sur la définition des différentes variables et composantes qui déterminent la qualité d'audit externe, inspirés de la littérature académiques et professionnelle et qui suppose un ensemble de facteurs qui caractérisent le CAC lui-même et sa mission d'audit.

Nous avons utilisé la moyenne et les pourcentages, pour l'interprétation des réponses des différents items du deuxième axe, ainsi que le test de Mann Whitney pour la validation de l'hypothèse.

H₀ : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que la qualité de l'audit externe dépend de certaines qualités humaines et professionnelles du commissaire aux comptes qui valorise la mission d'audit au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

H₁ : Il existe une différence statistiquement significative que la qualité de l'audit externe dépend de certaines qualités humaines et professionnelles du commissaire aux comptes qui valorise la mission d'audit au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

- Si la valeur significative (Sig) est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. On accepte l'hypothèse nulle et on rejette l'hypothèse alternative
- Si la valeur significative (Sig) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. On accepte l'hypothèse alternative et on rejette l'hypothèse nulle.

Le tableau en bas nous résume les pourcentages et la moyenne de chacun des paragraphes intégrés dans le deuxième axe : « La qualité d'audit externe comme étant la valeur de l'audit ».

Tableau IV-22: La moyenne et les pourcentages du deuxième axe

N°	Paragraphe	Le degré					La moyenne arithmétique	Pourcentage de la moyenne arithmétique
		Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Tout à fait pas d'accord		
01	La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit	35	62,5	02,5	00	00	03,33	55
02	La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC	37,4	60	01,3	01,3	00	03,34	56
03	Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe	42,4	56,3	01,3	00	00	03,41	57
04	Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe	55	45	00	00	00	03,55	59
05	La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC	08,8	87,4	03,8	00	00	03,05	51
06	La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises	16,2	80	02,5	01,3	00	03,11	52
07	La qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe	05	91,3	01,3	02,4	00	02,99	50
	Le jugement professionnel du CAC	37,4	56,3	05	01,3	00	03,30	55

08	repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence							
09	La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit	11,2	81,2	06,3	01,3	00	03,01	50
10	L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit	03,7	80	10	06,3	00	02,81	47
11	Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe	01,3	83,6	10	03,8	01,3	02,80	47
12	Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC	06,2	90	02,5	01,3	00	03	50
13	La présence de deux (02) CAC accroître l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe	03,8	92,4	03,8	00	00	03	50
Σ	Axe 02	20,27	74,31	03,86	01,46	00,1	03,13	52

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

A partir de ce qui exposé dans le tableau IV-22, nous pouvons tirer les résultats suivants :

-Le paragraphe n°01 « La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit », est d'une moyenne qui égale à 3,33 du degré global de 04, et le pourcentage de la moyenne égal à 55%. Ce qui signifie que la majorité des professionnels sont d'accord que la qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit. Ils ont ajouté que les risques pendant le processus d'audit sont parmi les grands défis que l'auditeur externe doit faire face, il s'agit de trois (03) types essentiels du risque : le risque lié au contrôle, le risque inhérent et le risque de non détection. Ainsi qu'il ont référé la norme ISA 315, qu'il s'agit de prendre en compte les risques à caractère significatif et identifier le seuil de signification. Ainsi qu'ils ont signalé un autre type de risque celui qui est lié à l'outil informatique, le risque informatique avec le développement technologique peut influencer le processus d'audit, ce qui engendre un impact sur la qualité d'audit externe. Au-delà, le CAC doit avoir certaines connaissances en termes

des logiciels de comptabilité et d'audit pour qu'il puisse rendre compte. Selon les mêmes interrogés, un CAC qui a pu minimiser ces risques, sa mission est réussie.

-Le paragraphe n°02 « La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC ». La moyenne de ce paragraphe égale à 03,34 de l'ensemble du degré global qui égal à 04, et le pourcentage de cette moyenne est de 56%. Cela représente que la majorité des professionnels sont d'accord que la normalisation internationale d'audit en termes des normes d'audit NAA inspirées des normes d'audit internationales ISA, renforce l'éthique de l'auditeur.

L'application des normes d'audit, permet au CAC de devenir plus motivés et sensé d'assumer sa responsabilité professionnel. Notamment en présence du code déontologique parallèlement avec les normes internationales ISA, de même la norme ISA 200, qui définit les règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers. Ces exigences rendre l'éthique de l'auditeur plus renforcé.

-Le paragraphe n°03 « Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe ». La moyenne de ce paragraphe égale à 03,41 parmi le degré global qui égal à 04 pour l'échelle de likert selon le cas de notre étude. Ainsi que le pourcentage de la moyenne est de 57%, ce qui signifie que la plupart des professionnels sont d'accord que les normes internationales permettent d'améliorer la qualité des services d'audit externe, ce qui contribue à la qualité d'audit externe. L'application des normes internationales sert à unifier le langage d'audit dans le sphère des CAC et EC, de protéger ces derniers et d'améliorer la pratique d'audit externe. Cela contribue positivement aux services offerts par les professionnels indépendants aux entreprises audités.

Compte tenu que la mission de l'auditeur externe est sophistiquée, les rapports d'audit ont tendance à avoir une valeur en matière des informations financières qu'ils contiennent, concernant l'opinion du CAC sur les comptes annuels, les informations légales et spécifiques.

-le paragraphe n°04 « Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe ». Ce paragraphe est de moyenne de 03,55 du degré global qui égal à 04. Ainsi que le pourcentage de la moyenne égal à 59%. Cela veut dire que la majorité des professionnels interrogés sont d'accord le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe. Autrement dit que l'indépendance du CAC est un élément fondamental dans la mission d'audit externe.

Selon les professionnels, le CAC est un professionnel légalement indépendant, mais parfois il s'agit d'avoir certaines qualités humaines et cognitives qui reposent à son esprit psychologique et son comportement éthique. Donc, l'indépendance de l'auditeur externe ne se traduit pas seulement par l'indépendance de son cabinet d'audit vis-à-vis l'entreprise auditée, mais aussi elle revient à son éthique.

-La moyenne du paragraphe n°05 « La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC » est égale à 03,05 de l'ensemble du degré global qui est de 04. Ainsi que le pourcentage de la moyenne pour ce paragraphe a atteint 51%, ce qui représente une majorité des professionnels qui sont d'accord que la qualité d'audit externe dépend des compétences techniques et technologiques du CAC. L'auditeur externe doit avoir des connaissances lui permet d'être à la hauteur d'assurer un audit de qualité. Ces connaissances dépendent de son cursus académique et professionnel dans le domaine de la comptabilité et de l'audit, ainsi que d'autres domaines hors ce dernier.

Selon les professionnels interrogés, ces connaissances ne sont pas limitées ou stagnantes, mais doivent être développées et actualisées à travers les formations, les assises, les congrès et les séminaires. Par ailleurs, il revient au CAC de connaître ses points faibles et points forts pour qu'il renforce ses capacités et combler les insuffisances.

-Le paragraphe n°06 « La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises ». La moyenne de ce dernier est égale à 03,11 du degré global qui égal à 04. Le pourcentage de cette moyenne est de 52%, signifiant que la majorité des professionnels sont d'accord que la qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises. C'est-à-dire que la compétence de l'auditeur externe consiste principalement aux connaissances et expériences qu'ils possèdent.

Les professionnels ont exprimé que les connaissances qu'ils acquissent lors de leur formation initiale ne sont pas suffisantes pour assurer leurs compétences. Mais, il s'agit plutôt d'en développer à travers l'expérience. Ainsi que l'expérience dépend du temps sacrifié dans le domaine d'audit et de la quantité des missions d'audit et des entreprises fréquentées. Selon eux, le CAC en fur et à mesure du temps il peut acquérir des connaissances qu'il n'a pas eu dans sa formation initiale.

-Le paragraphe n°07 « La qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe ». La moyenne de ce paragraphe est égale à 02,99 du degré global qui égal à 04. Et par conséquent d'un pourcentage de la moyenne qui est de 50%. Dans ce cas, la majorité des professionnels interrogés sont d'accord que la qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe. Les professionnels ont déclaré leur approbation que le bon déroulement du processus d'audit peut influencer la mission d'audit externe et l'opinion exprimée dans le rapport final.

Le processus d'audit dépend des phases closes, et que chaque phase est susceptible d'avoir des risques ou des anomalies significatives que le CAC doit les prendre en considération. Selon la majorité des professionnels, le CAC doit être attentif lors le processus d'audit, pour que son opinion soit appropriée.

-Le paragraphe n°08 « Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence ». Ce paragraphe est de moyenne qui égale à 03,30 du degré global qui égal à 04. Ainsi que son pourcentage de moyenne est de 55%. Ce qui représente une majorité des professionnels qui sont d'accord que le jugement professionnel du CAC dépend de son esprit critique, son indépendance et sa compétence.

Selon les professionnels interrogés, l'esprit critique du CAC est très important dans le jugement professionnel. Il s'agit d'avoir une conscience envers les risques significatifs lors la planification et la réalisation de l'audit. Ainsi qu'il soit indépendant et compétent en plus de son esprit critique pour que ses décisions fondées soient justes et fiables.

-Le paragraphe n°09 « La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit ». La moyenne de ce paragraphe égale à 03,01 du degré global qui égal à 04. Et d'un pourcentage de la moyenne qui est de 50%. Cela signifie que, la plupart des professionnels sont d'accord que la qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit.

Les professionnels ont exprimé que le jugement professionnel est fondamental pendant le processus d'audit. Il permet au CAC à mieux conduire son audit et conclure des résultats justes. Ainsi que le jugement professionnel doit être raisonnable et documenté tout au long de la mission d'audit externe.

-le paragraphe n°10 « L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit ». La moyenne de ce paragraphe est égale à 02,81 du degré global qui égal à 04, et d'un pourcentage de la moyenne qui est de 47%. Une majorité des professionnels est d'accord que l'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit.

Les professionnels soutiennent que l'équipe de travail du cabinet d'audit peut améliorer ou dévaloriser la qualité d'audit externe. Selon eux, l'équipe de travail doit être bien formée et à la hauteur de faire des visites et des révisions au sein des entreprises et avoir le maximum de compétences et d'expériences ce qui contribue à la qualité d'audit externe.

-le paragraphe n°11 « Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe ». Ce paragraphe est de moyenne qui égale à 02,80 du degré global qui égal à 04. Le pourcentage de la moyenne est de 47%. Ce qui reflète une majorité des professionnels interrogés sont d'accord que les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe.

Les professionnels ont exprimé que les honoraires du CAC peuvent avoir un impact sur la qualité d'audit externe. Selon la même source, c'est au CAC de demander le prix du service et ce prix ne peut satisfaire l'entreprise auditée, où elle pourra chercher d'autre CAC. Ainsi que dans la plupart des cas une relation d'ambition s'établie entre les deux (02) partie (CAC et son client) où le CAC s'habitue à avoir plus d'honoraire versé à son compte et par conséquent, l'entreprise ne peut supporter ces honoraires ce qui engendre des conflits. Devant cette situation, il se peut exister une concurrence dans le marché des CAC. Selon ces professionnels

le paiement des honoraires à travers un barème reste la meilleure solution qui satisfait les deux parties.

-Le paragraphe n° 12 « Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC ». La moyenne de ce paragraphe est égale à 03 de l'ensemble du degré global qui est égal à 04. Ainsi que le pourcentage de la moyenne est de 50%. Ce qui signifie que la majorité des professionnels expriment leur avis d'accord que la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC se renforce par le Co-commissariat aux comptes.

Selon les professionnels, le Co-commissariat aux comptes sert à améliorer la qualité de l'information financière puisqu'il s'agit de quatre (04) yeux qui observent lors du processus d'audit. Donc, le Co-commissariat aux comptes permet d'améliorer l'efficacité de l'audit tout en limitant les risques, ce qui fiabilise les résultats obtenus.

-le paragraphe n°13 « La présence de deux (02) CAC accroît l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe ». La moyenne de ce dernier paragraphe est égale à 03 du degré global qui est égal à 04. Atteignant un pourcentage de la moyenne qui est égal à 50%. Donc, la majorité des professionnels interrogés sont d'accord que le Co-commissariat aux comptes accroît l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe.

Comme nous l'avons dit dans le paragraphe précédent, la présence de deux (02) CAC représente un double regard (04 yeux au même temps). Les professionnels expriment que le Co-commissariat aux comptes réduit la possibilité de dépendance entre le CAC et l'entreprise ce qui donne plus de confiance à l'audit.

-Le tableau IV-21, nous montre que la moyenne du premier axe entier est égale à 03,13 du degré global qui est égal à 04, et 52% pour le pourcentage de cette moyenne. Ce qui veut dire que la plupart des professionnels sont d'accord que la mission d'audit externe doit être de haute qualité, et que l'atteinte de cette qualité dépend de nombreux variables qui concernent tantôt l'auditeur lui-même et tantôt sa mission. Ainsi qu'il faut tenir compte de l'environnement interne et externe qui paraît compliqué et changeant en termes des nouvelles lois, nouvelles normes, etc.

Et pour confirmer ces résultats, nous avons utilisé le test de Mann Whitney pour tous les paragraphes du premier axe et l'axe entier afin de savoir s'il existe ou non des différences statistiquement significatives. Les résultats de ce test sont présentés dans le tableau IV-22.

Tableau IV-23 : Résultats du test de Mann Whitney

N°	Paragraphe	Valeur de Mann Whitney (U)	Valeur significative Sig
01	La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit	443,000	0,000
02	La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC	671,000	0,265
03	Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe	493,500	0,002
04	Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe	424,000	0,000
05	La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC	631,000	0,019
06	La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises	540,500	0,001
07	La qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe	676,500	0,067
08	Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence	420,000	0,000
09	La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit	761,000	0,919
10	L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit	687,500	0,257
11	Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe	745,500	0,731
12	Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC	699,000	0,193
13	La présence de deux (02) CAC accroître l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe	729,500	0,408
Σ	Axe 02	335,000	0,000

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

D'après les résultats du test de Mann Whitney exposés dans le tableau ci-dessus, nous pouvons conclure les suivants :

-Le paragraphe n°01 « La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit ». La valeur de Mann Whitney (U) a atteint 443,000, donc considéré comme significative, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit.

-Le paragraphe n°02 « La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC ». La valeur de Mann Whitney (U) égale à 671,000, ce qui signifie qu'elle n'est pas significative. Sa valeur significative (Sig = 0,265) est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit d'accepter l'hypothèse nulle et de rejeter l'hypothèse alternative, nous acceptons l'hypothèse nulle : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que la normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC.

-Le paragraphe n°03 « Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe ». La valeur de Mann Whitney (U) égale à 493,500, acceptée comme significative, et pas conséquent la valeur significative (Sig = 0,002) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe.

-Le paragraphe n°04 « Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe ». La valeur de (U) égale à 424,000, en admettant comme significative. Et en conséquence la valeur significative (Sig = 0,000) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe.

-Le paragraphe n°05 « La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC ». La valeur de (U) pour ce paragraphe égale à 631,000, admise comme significative. Ainsi que la valeur significative (Sig = 0,019) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC.

-Le paragraphe n°06 « La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises ». Sa valeur de (U) s'élève à 540,500, donc elle est significative. Et par conséquent la valeur significative (Sig = 0,001) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises.

-Le paragraphe n°07 « La qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe ». La valeur de (U) pour ce paragraphe est de 676,500, donc moins significative, ce qui engendre une valeur significative (Sig = 0,067) supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit d'accepter l'hypothèse nulle et de refuser l'hypothèse alternative, nous acceptons l'hypothèse nulle : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que la qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe.

-Le paragraphe n°08 « Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence ». La valeur de (U) égale à 420,000, donc admise comme significative. Ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence.

-Le paragraphe n°09 « La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit ». Pour ce paragraphe la valeur (U) égale à 761,00, elle n'est pas significative. Et la valeur significative (Sig = 0,919) supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit d'accepter l'hypothèse nulle et de refuser l'hypothèse alternative, nous acceptons l'hypothèse nulle : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit.

-Le paragraphe n°10 « L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit ». La valeur (U) de ce paragraphe égale à 687,500, elle explique moins de signification. Pour la valeur significative (Sig = 0,257), est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit d'accepter l'hypothèse nulle et de rejeter l'hypothèse alternative, nous acceptons l'hypothèse nulle : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que l'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit.

-Le paragraphe n°11 « Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe ». Ce dernier sa valeur de (U) égale à 745,500, donc elle n'est pas significative. La valeur significative (Sig = 0,731), elle est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit d'accepter l'hypothèse nulle et de rejeter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse

nulle : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe.

-Le paragraphe n°12 « Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC ». Ce paragraphe est de valeur (U) qui égale à 699,00, elle est moins significative, ce qui engendre une valeur significative (Sig = 0,193), donc supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui indique d'accepter l'hypothèse nulle et de rejeter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse nulle : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC.

-Le dernier paragraphe (n°13) « La présence de deux (02) CAC accroître l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe » est de valeur (U) qui s'élève à 729,500, donc elle n'est pas significative. Elle résulte une valeur significative (Sig = 0,408), cette dernière est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Et selon la règle qui indique d'accepter l'hypothèse nulle et de rejeter l'hypothèse alternative, nous acceptons l'hypothèse nulle : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que la présence de deux (02) CAC accroître l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe.

Malgré que les paragraphes (02, 07, 09, 10, 11, 12, 13) ne sont pas statistiquement significatifs, la valeur (U) pour l'ensemble des paragraphes du deuxième axe égale à 335,000, donc elle est significative et résulte une valeur significative (Sig = 0,000) qui est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Selon la règle qui prévoit de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative, le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative qu'il s'agit de nombreux variables qui déterminent la qualité d'audit externe, et valorisent la mission d'audit externe.

Résultat de l'hypothèse 02 : Selon les résultats du test de Mann Whitney (U) pour le deuxième axe, il existe une différence statistiquement significative que la qualité de l'audit externe dépend de certaines qualités humaines et professionnelles du commissaire aux comptes qui valorise la mission d'audit externe. Ce qui confirme et prouve la validité de la deuxième hypothèse.

IV-3-3 : Test de la troisième hypothèse

La troisième hypothèse est intitulée : «La qualité de l'audit externe contribue à la gouvernance de l'entreprise et opine à sa performance». Pour répondre à cette hypothèse nous avons établi 10 questions dans le deuxième axe du questionnaire « La qualité d'audit externe et ses mécanismes sur la gouvernance et la performance d'entreprise». Ce dernier axe présente l'impact de la qualité d'audit externe sur la gouvernance et la performance d'entreprise. Nous visons à travers ce troisième axe montrer si la qualité d'audit externe influence la performance d'entreprise directement et/ou indirectement à travers sont impact sur la gouvernance d'entreprise.

Nous avons utilisé la moyenne et les pourcentages, pour l'interprétation des réponses des différents items du deuxième axe, ainsi que le test de des signes ou test de signal à travers la loi binomiale, pour la validation de l'hypothèse.

H0 : Il n'existe pas une différence statistiquement significative que la qualité de l'audit externe contribue à la gouvernance de l'entreprise et opine à sa performance au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

H1 : Il existe une différence statistiquement significative que la qualité de l'audit externe contribue à la gouvernance de l'entreprise et opine à sa performance au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

- Si la valeur significative (Sig) est supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. On accepte l'hypothèse nulle et on rejette l'hypothèse alternative
- Si la valeur significative (Sig) est inférieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. On accepte l'hypothèse alternative et on rejette l'hypothèse nulle.

Le tableau IV- 24, nous résume les pourcentages et la moyenne de chacun des paragraphes intégrés dans le deuxième axe : « La qualité d'audit externe et ses mécanismes sur la gouvernance et la performance d'entreprise».

Tableau IV-24 : La moyenne et les pourcentages du troisième axe

N°	Paragraphe	Le degré					La moyenne arithmétique	Pourcentage de la moyenne arithmétique
		Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Tout à fait pas d'accord		
01	La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement	21,3	77,4	00	01,3	00	03,19	53
02	Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons	06,3	93,7	00	00	00	03,06	51
03	La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise	10	86,2	00	03,8	00	03,03	50
04	La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante	10	83,7	02,5	02,5	01,3	02,99	50
05	La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers	07,5	86,2	02,5	03,8	00	02,98	50
	La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en							

06	ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports	28,7	70	00	01,3	00	03,26	38
07	La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs	10	87,5	02,5	00	00	03,08	51
08	La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise	03,8	87,4	08,8	00	00	02,95	49
09	La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise	17,5	80	02,5	00	00	03,15	52
10	La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise	45	55	00	00	00	03,45	57
Σ	Axe 03	16,01	80,71	01,88	01,27	00,13	03,11	52

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

A partir du tableau IV-24, nous concluons ce qui suit :

-Le premier paragraphe « La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement ». La moyenne de ce paragraphe égale à 03,19 du degré global qui égal à 04. Ainsi que le pourcentage de la moyenne est de 53%, cela signifie que la majorité des professionnels sont d'accord que la qualité d'audit externe des états financiers établis en normes IFRS porte un changement significatif sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement.

Pour ces professionnels, le changement des ratios revient en premier temps aux normes IFRS qui a changé la structure du bilan et l'application des nouvelles méthodes d'évaluation comptables. Pour les ratios de la structure, il s'agit des ratios d'équilibre financier (FRN, BFR) et des ratios de liquidité/solvabilité (FDR et le ratio de la structure d'endettement) pour l'endettement. Il se produit des ratios causatifs comme (ratios du fond de roulement IAS/IFRS, ratios d'actifs courants, ratios d'actifs non courants, ratios de passifs courants, ratios de passif non courants, etc) et des ratios consécutifs comme (ratios de rentabilité opérationnelle, ratios du taux d'autofinancement, ratios du coût d'endettement, etc). En deuxième temps, c'est aux CAC de certifier la fiabilité des informations financières pour y atteindre des ratios financiers justes relatifs à la structure du bilan et de l'endettement, c'est-à-dire le patrimoine de l'entreprise et le droit des tiers.

-Le paragraphe n°02 « Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons ». La moyenne de ce paragraphe égale à 03,06 du degré global qui égal à 04, et le pourcentage de cette moyenne est de 51%. Cela représente une majorité de professionnel qui est d'accord que les états financiers élaborés en normes IFRS et certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons.

Selon les professionnels interrogés, les normes d'informations financières internationales (IFRS), ont porté plusieurs changements sur les états financiers. Ce qui a mené à des changements et des ajustements méthodologique de l'analyse financière. Ainsi qu'il s'agit d'intégrer d'autres aspects dans le diagnostic financier comme par exemple : intégration de l'endettement hors bilan, dépréciation de l'écart d'acquisition, etc. Selon eux l'information financière présentée dans ces états financiers élaborés en normes IFRS est plus comparable, ainsi que les états financiers certifiés par le CAC donne plus de réalité économique, ainsi qui aide à la prise de décision.

-Le paragraphe n°03 « La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise ». Ce dernier est d'une moyenne qui égale à 03,03 de l'ensemble du degré global qui égal à 04. Ce qui produit un pourcentage de la moyenne de 50%. Cela veut dire que la majorité ont exprimé leur accord que la qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise ».

Selon ces professionnels, la qualité d'audit externe permet de réduire les risques, notamment les risques bancaires. Par exemple si les états financiers sont certifiés et que l'auditeur exprime son opinion favorable envers les états financiers de l'entreprise cela aide cette dernière à se bénéficier des crédits octroyés par les banques. Donc minimiser les risques va engendrer la réduction des coûts que l'entreprise peut subir et par conséquent améliorer sa situation financière ce qui contribue à la performance.

D'autres sont allés plus loin, où ils considèrent que l'audit peut réduire même les coûts des conflits d'intérêts interne (entre les dirigeants et les employés), ainsi que les coûts des conflits d'intérêts externe (entre les dirigeants et les autres parties prenantes à l'externe), car selon eux l'audit fait une mission de confiance pour toutes les parties concernées par l'information financière.

-Le paragraphe n°04 « La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante ». La moyenne de ce paragraphe est égale à 02,99 parmi le degré global qui égal à 04. Et d'un pourcentage de moyenne qui a atteint 50%. Ce qui signifie qu'une majorité des professionnels interrogés sont d'accord que la qualité d'audit externe améliore la performance globale par le fait d'améliorer la performance financière.

Les professionnels ont exprimé que la qualité d'audit externe la performance financière de l'entreprise par le fait de minimiser les risques, fournir des informations financières qui aident et facilitent aux analystes financiers d'élaborer leurs rapports, crédibiliser les informations contenues dans les états financiers en confirmant leurs caractéristiques qualitatives. Donc, la performance financière est une composante de la performance globale de l'entreprise qui prend en compte d'autres aspects extra-financiers (économique, sociaux, environnementaux). Cette relation d'intégrité de l'information financière contribue à la performance globale d'entreprise.

-Le paragraphe n°05 « La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers ». La moyenne pour ce dernier égale à 02,98 du degré global qui égal à 04. Le pourcentage de cette moyenne est de 50%. Cela est interprété qu'une majorité des professionnels est d'accord que la qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers.

Ces professionnels ont exprimé que le CAC ne certifie pas seulement les comptes annuels de l'entreprise, mais aussi il d'autres informations qui sont de nature non financière, comme par exemple le rapport de gestion où le CAC élabore un rapport qui décrit des informations de gestion (personnel, politique de paiement, politique de recrutement, etc). Ainsi dans les annexes des états financiers, des informations explicatives des méthodes, des résultats, les plans futurs. Comme par exemple : les comptes prévisionnels concernant ses activités, ses moyens et ses ressources. Un état sur les ressources humaines engagées. Ses utilisations technologiques et d'autres perspectives sociales et environnementales.

-Le paragraphe n°06 « La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports ». La moyenne de ce dernier est égale à 03,26 de l'ensemble du degré global qui égal à 04. Le pourcentage de la moyenne est de 38%, ce qui signifie une minorité des professionnels interrogés ne sont pas d'accord que la qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports. Alors que la grande majorité est d'accord que la qualité d'audit externe permet de mesurer le capital immatériel de l'entreprise.

Pour ces professionnels, le CAC s'engage à certifier des immobilisations incorporelles, telles que les ressources humaines, les logiciels, les R&D, etc. Dans ce sens, il traduit des informations qualitatives à des informations quantitatives, autrement dit, il interprète les immobilisations incorporelles de façon générale et le capital humain en particulier en langage de chiffre.

-Le paragraphe n°07 « La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs ». La moyenne de ce paragraphe est égale à 03,08 du degré global qui égal à 04 et un pourcentage de la moyenne qui atteint 51%. Cela signifie que la majorité des professionnels ont déclaré leur accord que la qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs.

Ces professionnels ont exprimé que la qualité d'audit externe permet d'assurer une information financière de haute qualité. D'ailleurs, selon eux la mission de l'auditeur interne est de garantir la qualité de l'information financière pour les différents utilisateurs des états financiers de l'entreprise. Il s'agit en particulier des actionnaires et des investisseurs (actuels et potentiels), ces derniers cherchent toujours à verser leurs capitaux dans un milieu certain et qui contient peu de risque. Donc, une information financière de haute qualité sert à attirer plus d'investisseurs et plus de capitaux à l'entreprise, ce qui permet d'atteindre une situation financière équilibré, ainsi de dépendre à l'autofinancement et minimiser l'endettement extérieur.

-Le paragraphe n°08 « La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise ». La moyenne pour ce paragraphe égale à 02,95 du degré global qui égal à 04. Et le pourcentage de cette moyenne est de 49%. Ce qui représente une majorité des professionnels qui sont d'accord que la qualité d'audit externe est l'un des mécanismes de la gouvernance d'entreprise.

Selon les professionnels, le rapport du CAC aide les propriétaires (associés ou actionnaire) à contrôler leurs fonds. Ainsi que l'auditeur externe peut assister au conseil d'administration de l'entreprise qu'il audite et cela contribue à sa gouvernance. Par ailleurs, les normes d'audit internationales ont pris en compte le contact de l'auditeur externe avec les gouverneurs de l'entreprise dans la norme ISA 260 (Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise), où il doit communiquer ses responsabilités envers l'audit des états financiers et matière des travaux d'audit, du calendrier de réalisation de sa mission, de son opinion, de communiquer des observations importantes, ainsi d'échanger les informations et les intérêts qui peuvent être utiles au regard du contrôle.

-Le paragraphe n°09 « La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise ». La moyenne du paragraphe est égale à 03,15 du degré global qui égal à 04. Ainsi un pourcentage de la moyenne qui est de 52%. Représentant une grande majorité des professionnels qui sont d'accord que la qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise.

Les professionnels ont accordé que l'audit externe répond aux besoins des différents utilisateurs de l'information financière contenue dans les états financiers : actionnaires, dirigeants, personnel, investisseurs potentiels, Etat, etc. les attentes en matière d'informations ne consistent pas seulement en informations financières, mais aussi d'autres informations non financières que nous avons évoqué en haut. En effet, la qualité d'audit externe assure la fiabilité et la pertinence des informations financières et non financières au profit des différentes parties prenantes et par conséquent crée un lien de confiance entre ces parties prenantes et l'entreprise.

-Le dernier paragraphe (n°10) « La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise ». Ce paragraphe est de moyenne qui égale à 03,45 du degré global qui égal à 04, et le pourcentage de cette moyenne s'élève à 57%. Représentant que la majorité totale des professionnels sont d'accord que la qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de responsabilité sociale d'entreprise (RSE) et donc permet d'atteindre la performance globale de l'entreprise.

Ces professionnels ont ajouté que la qualité d'audit externe renforce l'éthique, il s'agit de discipliner les dirigeants et les préparateurs des états financiers, car il effectue une mission de contrôle des états financiers élaborés ce qui réduit les abus et les actes illégaux par les responsables.

D'autre part, l'éthique est un élément essentiel de la performance globale qui prend en compte la responsabilité sociale de l'entreprise. Cette dernière nécessite de présenter une image de responsabilité envers son environnement interne et externe. La qualité d'audit externe en permet d'aboutir cette image en réduisant les conflits et améliorant la réputation de l'entreprise. Par ailleurs, parlant de la RSE, c'est de s'intéresser plutôt aux informations non financières que l'audit externe assurent aux parties prenantes. Il s'agit de justifier la réalité des politiques et investissements environnementaux engagés par l'entreprise, comme par exemple sa position envers la fiscalité sur la pollution, les moyens qu'elle met en place en matière de protection de l'environnement, etc. il en va de même de justifier ses perspectives environnementales figurés dans les comptes prévisionnels de l'entreprise. Il revient donc, au CAC de traduire ces informations non financière en chiffre.

En ce qui concerne la moyenne du troisième axe entier, elle est égale à 03,11 du degré global qui égal à 04, et le pourcentage de cette moyenne a atteint 52%. Ce qui signifie que la majorité des professionnels sont d'accord que la qualité d'audit externe influence la gouvernance et la performance d'entreprise à travers les différents mécanismes de l'audit externe. La qualité d'audit externe donc, une étape très importante pour l'entreprise, elle permet d'améliorer sa gouvernance et contribue à sa performance.

Pour confirmer ces résultats, nous avons utilisé le test des signes (test de signal), pour savoir s'il existe des différences statistiquement significatives ou non pour tous les paragraphes du troisième axe. Les résultats de ce test présentés dans le tableau ci-dessous. Il s'agit de comparer la moyenne de chaque paragraphe avec la valeur empirique (02) selon l'échelle de Likert utilisé, qui signifie le degré de neutralité ou de désapprobation, au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

H0 → les réponses ne se diffèrent pas au degré de neutralité (02) au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

H1 → les réponses se diffèrent au degré de neutralité (02) au niveau de signification $\alpha = 0,05$.

Tableau IV-25 : Résultats du test des signes

N°	Paragraphe	Valeur significative Sig	Degré d'approbation
01	La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement	0,000	Réalisé
02	Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons	0,000	Réalisé
03	La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise	0,000	Réalisé
04	La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante	0,000	Réalisé
05	La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers	0,000	Réalisé
06	La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports	0,000	Réalisé
07	La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs	0,000	Réalisé
08	La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise	0,000	Réalisé
09	La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise	0,000	Réalisé
10	La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise	0,000	Réalisé
Σ	Axe 03	0,000	Réalisé

Source : Conception personnelle en fonction du logiciel SPSS

D'après le tableau IV-25, nous pouvons tirer les conclusions suivantes :

-La moyenne des réponses pour le paragraphe n°01 « La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement » égale à 03,19, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°02 « Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons» égale à 03,06, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°03 « La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise» égale à 03,03, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°04 « La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante» égale à 02,99, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°05 « La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers » égale à 02,98, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°06 « La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports » égale à 03,26, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°07 « La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs » égale à 03,08, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°08 « La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs » égale à 02,95, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°09 « La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise» égale à 03,15, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise.

- La moyenne des réponses pour le paragraphe n°10 «La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise» égale à 03,45, donc elle est supérieure au degré de neutralité qui est 02, ainsi que la valeur significative (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. La règle indique d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Donc, nous acceptons l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise.

-Ainsi que la moyenne des réponses pour l'ensemble des paragraphes du troisième axe égale à 03,11, elle est donc supérieure au degré de neutralité (02). Et la valeur significative du troisième axe (Sig = 0,000), supérieure au niveau de signification $\alpha = 0,05$. Dans ce cas, la règle prévoit d'accepter l'hypothèse alternative et de rejeter l'hypothèse nulle. Le résultat est d'accepter l'hypothèse alternative : il existe une différence statistiquement significative que la qualité d'audit externe influence la gouvernance et la performance d'entreprise.

Résultat de l'hypothèse 03 : selon les résultats du test de signal pour le troisième axe, il existe une différence statistiquement significative que la qualité de l'audit externe contribue à la gouvernance de l'entreprise et opine à sa performance. Ce qui confirme et approuve la validité de la troisième hypothèse.

IV-4 : Résultats et discussion

D'après les résultats de l'étude sur l'échantillon des préparateurs des états financiers et des commissaires aux comptes, nous pouvons communiquer les conclusions suivantes.

IV-4-1 : Analyse et synthèse des résultats

Les résultats des hypothèses de cette recherche autour la qualité de l'information financière, la qualité d'audit externe et leurs impact sur la performance d'entreprise, montrent clairement qu'il existe une forte relation entre ces trois (03) concepts.

A partir des résultats empiriques de cette étude, il est nécessaire de conclure les fins suivantes qui semblent être importantes à communiquer :

-La qualité de l'information financière est un produit final qui intéresse toutes les parties qui utilisent les états financiers. La qualité de l'information financière ne peut être atteinte qu'à travers un ensemble de facteurs qui rentrent dans le processus de l'élaboration de cette information financière. Il s'agit en premier temps, d'un référentiel comptable sophistiqué à l'égard des normes comptables internationales (ISA) et des normes internationales de l'information financières (IFRS).

D'après cette étude nous avons constaté que l'existence de ces normes a amélioré la qualité de l'information financière en termes d'uniformité et de comparabilité. Les normes internationales IAS/IFRS pises par le SCF ont permis de transmettre l'information comptable en information financière, caractérisée par la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Cette normalisation de la comptabilité a réduit l'asymétrie de l'information à l'égard des investisseurs.

La juste valeur a exercé de sa part un effet plus significatif dans l'évaluation des actifs et des passifs. En ce sens, les professionnels confrontent une nouvelle méthode d'évaluation comptable qui demande assez de connaissance pour ces professionnels, et qui ne peut être appliquée qu'à présence des marchés financiers actifs. Cette méthode a engendré un point de conflit entre les professionnels, compte tenu que la grande majorité des entreprises algériennes ne sont pas cotées, dont l'évaluation en coût historique résistent de plus en plus, ce qui entrave l'application de la bonne foi des méthodes décrites par les normes internationales IFRS.

Par ailleurs, l'application du SCF qui intègre des normes internationales IAS/IFRS, rend compte à la réalité économique. De plus à l'évaluation en juste valeur, le SCF a permis d'émerger un nouveau changement significatif, celui du principe de la prédominance à la substance sur l'apparence. Ce dernier privilégie la réalité économique des transactions par rapport à leur apparence juridique. Donc le SCF porte davantage pour les entreprises et pour les utilisateurs des états financiers.

D'un autre côté, l'application de ces normes a facilité la lisibilité des états financiers pour les CAC. Ces derniers ont exprimé leur satisfaction vis-à-vis des outils du système comptable financier (SCF), en termes du contenu informationnel, de comparabilité de l'information financière, etc. Ainsi qu'il s'agit d'adopter une approche d'audit qui prend en compte les risques dus des différentes méthodes et évaluations imposées par les normes IFRS, et de renforcer le jugement professionnel en la matière.

En deuxième temps, il s'agit de l'application des normes d'audit algériennes (NAA) inspirées des normes d'audit internationales (ISA) et leur impact sur la qualité de l'information financière. Les normes d'audit internationales (ISA), contribuent à accroître la qualité de l'information financière divulguée par les entreprises. Elles font l'objet d'aider l'auditeur externe à mieux maîtriser les risques qui peuvent parvenir lors sa mission d'audit, et plus précisément lors le processus d'audit.

L'auditeur dans sa mission est à la recherche des risques qui peuvent altérer l'information financière, il doit s'assurer de l'application des lois et règlements comme l'indique la norme ISA 250 (Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers), afin de détecter d'éventuelle non-conformité qui peut conduire à des anomalies significatives dans les états financiers. Ainsi, les risques provenant d'actes de fraudes et de corruption indiquée que l'indique la norme ISA 240, de même le CAC doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives (ISA 315), déterminer le seuil de signification (ISA 320), et concevoir des réponses à ces risques (ISA 330). A ce stade, les normes d'audit aident l'auditeur à détecter les risques au service de valider la qualité de l'information financière établie par les préparateurs des états financiers.

D'ailleurs, il existe un lien de complémentarité entre les normes d'audit internationales (ISA) et les normes d'information financière internationales (IFRS). On distingue cette complémentarité dans la prise en compte des normes d'audit internationales (ISA) l'audit de l'IFRS 13 (Evaluation de la juste valeur) et l'IAS 08 (Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs) par la norme ISA 540 (Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptable en juste valeur et des informations fournies les concernant). Donc, l'auditeur est sensé de suivre une approche d'évaluation de la juste valeur et des autres méthodes d'évaluation en répondant à ce qui est imposé par la norme d'audit (ISA 540).

Les normes NAA actuelles ne sont pas complètes quant à la source d'inspiration des normes d'audit internationales (ISA). Néanmoins, il y'a l'impression d'adopter le reste des normes manquantes en complétant les huit (08) normes NAA existantes à savoir : NAA 210, NAA 300, NAA 500, NAA 505, NAA 510, NAA 560, NAA 580, et NAA 700. Il s'agit des suivantes : NAA 520, NAA 570, NAA 610 et NAA 620.

L'adoption de ces normes est un avantage qui aide les cabinets de commissariat aux comptes et d'expertise comptable en Algérie à s'externaliser. Ces cabinets auront la possibilité de s'évoluer et de s'intégrer dans des réseaux d'audit internationaux, ce qui améliore la qualité des services d'audit externe.

-La qualité d'audit externe est liée à la normalisation internationale de l'audit externe (ISA), d'ailleurs l'objectif de ces normes est de procéder à une mission d'audit de haute qualité. Il s'agit essentiellement de maîtriser les risques survenus lors la mission d'audit. Dont l'auditeur interne est sensé de faire recours aux normes d'audit internationales identifiant la prise en comptes des risques d'audit, à savoir la norme ISA 315 (Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement), ISA 320 (Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un d'audit) et la norme ISA 330 (Réponses de l'auditeur aux risques évalués), ISA 450 (Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit).

De même l'ensemble des normes d'audit internationales (ISA) est le fait de détecter, d'évaluer et de communiquer les différents risques d'anomalies significatives. Ces normes indiquent, la méthodologie de la mission d'audit, la consultation et l'évaluation du contrôle interne, les procédures et les outils à utiliser lors d'une mission d'audit externe, l'utilisation des travaux des autres professionnels, la communication avec les parties concernées par la mission et les travaux d'audit externe.

D'autre part, ces normes ont spécifié une norme qui s'intéresse à la qualité de l'audit, il s'agit de la norme ISA 220 (Contrôle qualité d'un audit d'états financiers). Selon cette norme, l'auditeur doit assumer ses responsabilités envers la qualité d'audit d'états financiers. Donc la qualité d'audit externe revient à la responsabilité du cabinet d'audit, c'est-à-dire l'auditeur externe et son équipe d'audit. Ainsi que cette norme est étroitement liée à l'éthique de l'auditeur, dont l'auditeur externe ou les membres de l'équipe d'audit doivent respecter les règles d'éthique pertinentes.

L'indépendance de l'auditeur externe est un élément essentiel de la qualité d'audit externe, cet élément est imposé par la réglementation et la normalisation. Il s'agit qu'un auditeur externe soit indépendant vis-à-vis l'entreprise qu'il audite, la norme précédente a tenu compte de l'indépendance de l'auditeur externe, notamment en termes des relations clients et de la mission d'audit.

Par ailleurs, l'indépendance de l'auditeur externe revient à lui-même, il s'agit de son comportement et de son esprit psychologique en matière de responsabilité et du maintien de son indépendance vis-à-vis son client. Donc, l'éthique de l'auditeur externe contribue significativement à son indépendance et par conséquent à la qualité d'audit externe.

L'auditeur externe doit être aussi compétent dans son métier, en matière des connaissances techniques et technologiques. Ainsi que la compétence professionnelle de l'auditeur externe dépend de ses connaissances et expériences dans le domaine. Cet élément de la compétence est imposé dans la même norme précédente (ISA 220), où la compétence du personnel professionnel fait part de la confiance dans le système de contrôle qualité du cabinet, ce qui permet à avoir un audit de qualité.

La qualité d'audit externe dépend aussi du processus d'audit, ce dernier représente une étape très importante dans la mission d'audit externe. Dans cette étape, il s'agit de détecter les risques d'anomalies significatives qui peuvent survenir lors ce processus. En ce sens, l'auditeur externe doit utiliser son jugement professionnel lors le processus d'audit. Ce jugement professionnel est un processus de prise de décision par l'auditeur externe. Pour en faire ce dernier doit être indépendant et compétent en possédant des connaissances et expériences professionnelles et personnelles pertinentes.

Ainsi que le jugement professionnel de l'auditeur externe nécessite d'utiliser son esprit critique, qui s'appuie sur l'attention et la vigilance de l'auditeur externe à l'égard des anomalies significative possibles de résulter des erreurs ou de fraude comme l'indique la norme ISA 200. L'esprit critique approprié de l'auditeur externe détermine la qualité de l'audit externe.

De plus, une autre composante est d'importance majeure, celle des honoraires de l'auditeur externe auprès l'entreprise qu'il audite. Les honoraires d'audit externe sont une source de conflits entre le CAC et l'entreprise soumise à son audit. Les honoraires versés au compte de l'auditeur ne peuvent satisfaire l'auditeur externe, ce qui engendre une réduction de la qualité d'audit externe d'une part car l'auditeur externe n'est pas motivé, donc son rendement est réduit en termes de certification des comptes. D'autre part, la concurrence des prix de service d'audit externe dans le marché des auditeurs externes, peut être comme un facteur positif à l'égard des services offerts par les commissaires aux comptes. En ce sens, nous pouvons dire que les honoraires d'audit contribuent de façon significative à la qualité d'audit externe.

Un autre indicateur de la qualité d'audit externe, est celui du Co-commissariat aux comptes dans une mission d'audit externe. La présence de deux (02) commissaires aux comptes renforce l'indépendance du CAC, puisque l'un contrôle l'autre, ce qui réduit la possibilité de manifester un acte illégal. Le cas ou deux (02) commissaires aux comptes certifient les états financiers l'indépendance et la compétence sont renforcées ce qui accroître la qualité de l'information financière divulguée et la qualité d'audit externe en contre partie.

Donc ce qu'il faut retenir, est que la qualité d'audit externe repose sur tout un ensemble de composantes liés l'une à l'autre. Ainsi que la normalisation est un élément indispensable quant à la qualité d'audit externe, car elle regroupe un ensemble de règles, de méthodes, de principes, et de procédures qui favorisent la qualité d'audit externe.

Ainsi que le code déontologique de l'auditeur externe contribue de sa part à l'éthique de l'auditeur externe afin de réduire les faits frauduleux entre le CAC et son client, ainsi d'améliorer le service de l'auditeur externe. Par ailleurs, en termes de qualité d'audit externe, les normes d'audit internationales (ISA) doivent être complétées par la norme internationale de contrôle qualité d'audit ISQC 1 (Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes) et le code déontologique de l'auditeur externe. Le code de déontologie, la norme ISQC 1 à côté de la norme ISA 220, servent à renforcer l'indépendance et l'éthique du CAC, résultant un audit externe de grande qualité.

- Les normes internationales de comptabilité et de l'information financière (IAS/IFRS) ont amélioré la qualité de l'information financière. Les normes internationales IFRS ont changé la structure du bilan et de l'endettement, ce changement à entraîner un impact sur les ratios relatifs. Ainsi que ces normes IFRS ont imposé l'évaluation comptable en juste valeur (Fair value) qui est déjà opposante à l'évaluation selon le coût historique. L'évaluation en juste valeur à apporter un impact sur l'information comptable et financière des états financiers. Le CAC est en défi envers la certification des comptes annuels en présence de ces changements au niveau de l'évaluation des actifs et passifs.

La qualité d'audit externe contribue à améliorer la qualité de l'information financière d'une comptabilisation selon les normes internationales (IAS et ou IFRS). Car les normes internationales d'audit en pris en compte l'audit selon les différentes méthodes et estimations comptables au travers la norme ISA 540. Donc, l'auditeur externe est capable et en mesure de divulguer une information financière de haute qualité. Cette dernière est le produit final que l'entreprise et les différentes parties concernées cherchent obtenir.

En effet, la qualité de l'information financière sert à aider les analystes financiers, les propriétaires et les investisseurs potentiels à prendre la décision. Pour l'entreprise, avoir une information financière de haute qualité permet de réduire les différents risques. Parmi ces risques, les risques financiers et les risques de conflits entre les différentes parties prenantes de l'entreprise. Par conséquent, la qualité de l'audit externe en assurant la qualité de l'information financière va permettre de réduire les coûts que l'entreprise peut subir à l'issue des différents risques. Donc, on peut dire que la qualité d'audit externe améliore la performance financière à travers la divulgation de la qualité de l'information financière qui sert à réduire les coûts d'un côté, et à aider à la prise de décision d'un autre côté.

Par ailleurs, le CAC dans sa mission de certification des états financiers, assure des informations financières et non financières. Car, il existe toujours un lien entre les deux types d'information, où les informations non financières sont traduites en informations financières. Il revient à l'auditeur externe à certifier leur réalité en langage de chiffre. Notamment, en matière des immobilisations incorporelles et plus évidemment les ressources humaines. Ces derniers représentent le capital humain de l'entreprise qui est de nature immatériel, les informations relatives sont présenter dans les rapports de l'entreprise et interpréter en numérique, comme par exemple : le recrutement, les formations, le paiement, les primes, R&D, etc. En ce sens, le CAC s'assure de la fiabilité de ces informations non financières et leur interprétation financière.

De plus, les investisseurs et les différentes parties prenantes s'intéressent à la qualité de l'information financière et non financière. La qualité d'audit externe répond aux besoins des investisseurs en divulguant des informations financières et non financière de grande qualité, ce qui contribue à la création de la richesse à l'entreprise en permettant d'apporter plus de capitaux et de financement.

La qualité de l'audit externe réduit les conflits d'intérêts entre les différentes parties prenantes internes et externes et préserve leurs intérêts. Elle réduit l'asymétrie de l'information à l'égard des parties prenantes, ainsi de réduire les coûts des conflits résultant. Ce qui permet à la qualité d'audit externe d'améliorer la gouvernance d'entreprise.

De même, les normes d'audit internationales (ISA) imposent la communication avec les responsables de la gouvernance d'entreprise au travers la norme ISA 260. Le CAC doit communiquer et échanger les informations avec les responsables de la gouvernance, révéler les risques significatives et les points faibles, ainsi d'assister les réunions de l'assemblée générale et du comité d'audit. Au-delà, la qualité d'audit externe est un outil indispensable à la gouvernance d'entreprise.

L'éthique est une condition indispensable pour le CAC, ainsi qu'un principe de base pour la gouvernance d'entreprise. Le CAC assure sa responsabilité éthique qu'il n'existe pas des risques significatives provenant d'erreurs ou de fraudes, ce qui renforce la gouvernance d'entreprise. Par ailleurs, il certifie et divulgue des informations non financières sur l'entreprise dans le cadre de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), comme par exemple ses politiques environnementales et ses investissements en matière de protection de l'environnement, ses stratégies contre la pollution, etc. De cette manière la qualité d'audit externe fiabilise les actions économiques, sociales et environnementales que l'entreprise s'engage à réaliser. Autrement dit, il contribue à améliorer l'image d'éthique de l'entreprise envers ses différentes parties prenantes.

La qualité d'audit externe donc, contribue à la performance globale à travers plusieurs paramètres. D'abord elle contribue à améliorer la performance financière qui est intégré dans la performance globale. En certifiant et divulguant des informations financières et non financières de qualité au profit des différents utilisateurs. Au travers l'amélioration de la gouvernance d'entreprise compte tenu qu'elle est combinée à la performance d'entreprise. Ainsi en contribuant à la responsabilité sociale d'entreprise (RSE) en faisant preuve de l'éthique de l'entreprise.

A ce stade, nous arrivons à conclure que la qualité d'audit externe apporte une valeur majeure à l'entreprise. Elle prend une position multidimensionnelle dans l'entreprise, elle crédibilise les informations financières et non financières contenues dans ses états financiers, en ce qui concerne son activité, ses investissements, ses engagements et ses perspectives. Elle lui sert à améliorer son image et contribue à sa performance.

IV-4-2 : Les limites de l'étude empirique

Les difficultés rencontrées

Cette recherche comme n'importe qu'elle recherche scientifique ne pourrait être réalisée sans avoir des limites et des insuffisances. Nous tentons d'exposer les limites liées à cette étude dans les points suivants :

-En premier temps, il s'agit du problème de la taille de l'échantillon. Ce problème revient à plusieurs causes :

- Parmi 160 questionnaires distribués, nous avons récupéré que 80 questionnaires à traiter, donc perdre un taux de 50% de l'ensemble des questionnaires distribués,

- La difficulté de récupération des questionnaires main à main, il s'agit de récupérer 41 questionnaires parmi 52 distribués,

- La difficulté de récupération des questionnaires en ligne, nous avons distribué environ 108 questionnaires pour récupérer seulement 41 questionnaires, et 39 questionnaires valides pour le traitement.

-En deuxième temps, les problèmes rencontrés avec les professionnels libéraux en termes de leur indisponibilité au cabinet. Nous avons consacré énormément du temps pour ces professionnels en insistant sur la récupération des questionnaires.

Ainsi qu'il s'agit aussi de faire des interviews avec cette catégorie des professionnel, afin d'échanger les idées et les connaissances. Cette étape a été importante, mais en contre partie ça nous a pris beaucoup de temps, étant les empêchements des commissaires aux comptes et les experts comptables, ce qui a demandé beaucoup de séances tout au long de la période.

-En troisième temps, la difficulté d'accéder aux entreprises, notamment de communiquer avec les préparateurs des états financiers. Dans notre étude nous avons ciblé les directeurs ou responsables des services de comptabilité & finance, car ils possèdent plus d'informations dans le domaine de notre recherche. Effectivement, nous n'avons consulté que 32 préparateurs d'états financiers de l'ensemble de 65 entreprises. Les difficultés sont plusieurs, il s'agit :

- de ne pas répondre aux e-mails que nous avons envoyé,

- de l'indisponibilité de la catégorie ciblée, principalement les directeurs ou responsables des services comptables & financiers,

- de refuser faire des interviews, afin d'expliquer ce qui est présenté dans le questionnaire,

-de ne pas récupérer les questionnaires, que ce soit main à main ou en ligne pour ces entreprises.

-D'autre part, nous avons rencontré des problèmes d'accès à l'information comptable et financière, et aux rapports d'audit externe, cela revient à plusieurs causes pour ces entreprises, parmi ces causes, la non divulgation de l'information en raison de confidentialité. Ainsi que, parfois où il s'agit des filiales, des entreprises annexes dont ils n'ont pas l'information, en demandant de faire recours à l'entreprise mère.

-Un autre obstacle, il s'agit de l'indisponibilité des informations comptables et financières, et d'une compréhension partielle des principes. Dont, certain préparateurs n'ont pas les connaissances essentielles en matière des normes, selon eux la préparation des états financiers se fait par un logiciel de comptabilité, ou faire appel à un comptable agréé. Cela a causé une entrave autour la fiabilité de l'information obtenue.

-Finalement, l'ambiguïté et l'incompatibilité des informations fournies par les deux catégories des professionnels concernant les principes d'évaluation comptable. Ainsi, les difficultés de non application de certaines méthodes d'évaluation comptables comme, l'évaluation en juste valeur au sein des entreprises, où elles utilisent l'évaluation en coût historique. Pour la majorité des professionnels au sein des entreprises (directeurs ou responsables des services comptables & financiers), ils n'ont pas suffisamment de connaissances en termes d'évaluation en juste valeur.

A cet effet, nous nous sommes basés dans la majorité du temps sur les réponses des professionnels libéraux, car ils sont à jour et plus connaisseurs en ce qui concerne les normes internationales (IAS/IFRS), les normes internationales d'audit (ISA), et les normes algériennes d'audit (NAA).

IV-4-3 : Perspectives et recommandations

Durant la réalisation de l'étude empirique, et après la réalisation des résultats de notre recherche, nous avons envisagé plusieurs thématiques de recherches. Nous pouvons donc, suggérer divers perspectives et élargissement des résultats, ces derniers sont résumés dans les points qui suivent :

-L'élargissement de l'échantillon de l'étude entre préparateurs des états financiers, professionnels libéraux (commissaires aux comptes, experts comptables, et comptable agréés), et académiciens (enseignants et chercheurs universitaires) sera très utile afin de renforcer les résultats.

-Consulter d'autres administrateurs de l'entreprise qui peuvent avoir plus d'informations à partager en matière de la relation entre la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise, comme les membres du comité d'audit, les actionnaires, etc.

-Une étude comparative d'un échantillon multi-pays peut enrichir et développer la recherche et permet de mieux officialiser les résultats empiriques de cette recherche. Ainsi de comparer les facteurs d'influence de la qualité d'audit externe et le rapport de celle-ci avec la performance d'entreprise.

-Tenter une étude empirique sur les sociétés cotées en bourses, cela répond aux exigences des normes internationales IFRS, notamment en termes de l'évaluation des actifs et passifs selon la juste valeur, car cette dernière fait un point repère de la qualité de l'information financière.

-Réaliser une étude empirique sur le rôle des comités d'audit au sein de l'entreprise dans la qualité d'audit externe et leur contribution à la gouvernance d'entreprise. Cela permet d'orienter la recherche vers l'amélioration de la qualité d'audit externe.

-Il est nécessaire de faire une étude empirique sur les organes de contrôle de la profession du commissariat aux comptes en Algérie, ce qui conduit à l'amélioration de la qualité d'audit externe.

-En fin, il est possible de faire une étude empirique sur la qualité des cabinets de commissariat aux comptes et d'expertise comptable, en vue de présenter un état des lieux de la qualité des services d'audit sous l'application des normes algériennes d'audit (NAA).

Conclusion du chapitre :

Cette étude empirique fait l'objet d'accentuer le rôle de la qualité d'audit externe dans la performance d'entreprise. Nous nous appuyons alors, sur l'étude de trois (03) principaux paramètres qui sont liés l'un à l'autre et leur contribution à la performance d'entreprise. Il s'agit des suivants :

- la qualité de l'information financière en présence de la normalisation internationale en termes des normes comptables internationale et des normes de l'information financière internationales (IAS/IFRS), et des normes d'audit internationales (ISA) et celle algériennes (NAA).

-La qualité d'audit externe à l'égard des normes d'audit (ISA et NAA) et de comptabilité (IFRS), et l'enjeu de certifier et divulguer une information financière de haute qualité par le CAC.

-L'engagement de la qualité d'audit externe à déterminer la qualité des informations divulguées et sa contribution dans la performance d'entreprise.

Les principaux résultats de cette étude empirique sont résumés comme ce qui suit :

-La majorité des professionnels (préparateurs des états financiers et CAC/EC) ont accordé que l'application des normes comptables et financières internationales en termes des IAS/IFRS, ainsi que les normes d'audit en termes des ISA/NAA, ont amélioré la qualité de l'information financière divulguée par l'entreprise.

-Les résultats ont montré que la qualité d'audit externe s'appuie sur l'application des normes internationales comptables et financières (IAS/IFRS) et ceux de l'audit (ISA/NAA) afin de mettre en état la qualité des informations divulguées par l'entreprise soumise à l'audit. Ainsi que ces normes sont complémentaires les uns aux autres afin d'accomplir la mission d'audit externe et réaliser un audit de grande qualité.

-La qualité d'audit externe offre à l'entreprise et aux différentes parties prenantes une information de haute qualité qui sert à la prise de décision. La qualité d'audit externe contribue à la performance financière, à la gouvernance d'entreprise et à la performance globale de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale

Notre travail avait comme objectif de traiter l'impact des différents mécanismes de la qualité d'audit externe comme étant un contrôle externe sur l'amélioration de la performance d'entreprise. La qualité d'audit externe a pour vocation d'accroître la confiance accordée à la qualité de l'information financière divulguée dans les états financiers de l'entreprise. Dans le cadre de notre étude qui relie la qualité d'audit externe avec la performance d'entreprise, les études sont très rares, voire inexistantes en termes de cette relation. Par ailleurs, il existe une riche littérature en matière des études qui ont entamé le rôle de la fonction du contrôle interne et d'audit interne sur la gouvernance et la performance d'entreprise. À partir de cette constatation, s'établit la contribution de notre travail de recherche.

A l'instar de ce qui précède dans le contenu de cette thèse, et compte tenu de l'aspect théorique et empirique, il convient de résumer nos réflexions sur les principaux résultats de cette recherche qui a comporté quatre (04) chapitres afin de répondre à notre problématique de recherche :

Dans le premier chapitre, nous avons défini un cadre théorique et conceptuel sur la mission de l'audit externe dans le but de présenter les différentes étapes de la mission de l'auditeur externe pour démontrer le processus d'audit, ce chapitre a abordé les différents outils et techniques que le commissaire aux comptes peut les utiliser dans sa mission d'audit, ainsi les approches d'audit externe qui s'inscrivent dans l'approche par phase et l'approche par cycle. De même, nous avons tenté de définir la mission du commissariat aux comptes en Algérie, selon le cadre légal et réglementaire de la loi 01-10 relative à la profession de l'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréée. Cette loi a amélioré la pratique de l'auditeur externe et harmoniser la mission de l'audit externe avec le système comptable financier (SCF).

Dans un deuxième chapitre, nous avons abordé la notion du risque comme étant le point de repère de l'auditeur externe dans sa mission. La maîtrise du risque par l'auditeur externe est très importante pour la réussite de sa mission d'audit. Ce chapitre a évoqué l'approche par les risques que l'auditeur externe doit suivre dans la mission qui lui est confiée et la définition d'un seuil significatif du risque d'anomalie. Dans un contexte de mondialisation, nous avons émergé les grands mécanismes des organismes normalisateurs dans le monde en vue de révéler le rôle de la normalisation du contrôle interne en termes du référentiels de contrôle interne COSO, la loi américaine SOX et celle française LSF dans l'amélioration de la divulgation de l'information comptable et financière.

En deuxième temps, nous avons démontré la contribution des normes internationales (IAS/IFRS) dans l'amélioration de l'information financière et le reporting financier qui permettent l'aboutissement de la qualité informationnelle des états financiers, notamment avec la nouvelle méthode d'évaluation comptable en juste valeur. De plus dans un troisième temps, nous avons invoqué l'importance des normes d'audit internationales (ISA) dans la valorisation de l'audit des états financiers. L'application de ces normes et de plus en plus bénéfiques, elle renforce la qualité d'audit externe d'une part, et elle répond à l'intérêt public

Conclusion générale

et les attentes des différentes parties prenantes intéressées par l'information financière contenu dans les états financiers de l'entreprise.

Par ailleurs, dans le contexte algérien, l'application des normes IAS/IFRS à travers la promulgation de la loi 07-11, relative au système comptable financier (SCF), l'Algérie a adopté les normes comptables et financières internationales (IAS/IFRS) dans le cadre de l'amélioration de la divulgation des informations comptables et financières. Cette adoption est un grand pas vers la modernisation du mode de gestion des entités économiques algériennes vu l'harmonisation du langage comptable avec les normes internationales.

Dans le même contexte, l'Algérie a adopté les normes d'audit internationales (ISA) à travers un nouveau référentiel, celui des normes algériennes d'audit (NAA) qui sont d'ailleurs inspirées par celles internationales. L'adoption de ces derniers ont enlevé l'équivoque et l'ambiguïté des commissaires aux comptes et experts comptable sur la crédibilité de la mission d'audit effectuée sur les états financiers élaborés selon le référentiel SCF, qui s'inspire comme nous l'avons dit du référentiel international (IAS/IFRS), d'autant plus, que les normes comptables et financières internationales IAS/IFRS ainsi que les normes ISA, sont deux référentiels qui se complètent.

Donc, nous pouvons dire que l'adoption des normes d'audit est complémentaire de celle des normes comptables et financières prises par le SCF. Dans ce constat, la qualité de l'information financière est un gage de toute une normalisation de la profession comptable et de l'audit. Il est à signaler que les normes d'audit sont une prescription de la qualité d'audit externe, elles représentent un engagement de l'auditeur externe envers les utilisateurs des états financiers en termes d'assurance de leur fiabilité, crédibilité et transparence.

Au-delà, la qualité d'audit externe est un ensemble de déterminants qui se réunissent et qui concerne la mission de l'auditeur externe et ce dernier lui-même. Il s'agit en général, de l'indépendance de l'auditeur externe, cette indépendance est beaucoup plus liée à son comportement psychosociologique et son esprit éthique qui se traduit dans sa capacité et volonté de découvrir des erreurs et anomalies significatives. Ainsi de sa compétence qui se caractérise par l'expérience et les connaissances acquises, qui reflètent sa capacité de détecter toute erreur, anomalie ou fraude.

D'autres auteurs ont donné une grande importance au processus d'audit, qui consiste sur plusieurs autres déterminants relatifs à l'auditeur externe à savoir, son indépendance, sa compétence et son jugement professionnel. D'ailleurs, le jugement professionnel de l'auditeur externe dépend en grande partie de son éthique et son esprit critique et s'influence par plusieurs autres paramètres tels que les normes IFRS.

Conclusion générale

Parmi les autres déterminants de la qualité d'audit externe selon la littérature académique, le taille du cabinet d'audit, où de nombreux chercheurs en mis en évidence que le cabinet de grand taille a tendance à avoir une meilleure qualité par rapport à celui de moyenne ou petite taille. Dans un autre contexte, l'équipe du cabinet d'audit ou les collaborateurs de l'auditeur externe peuvent impacter négativement la qualité d'audit externe, si ces derniers sont incompetents, ou par le biais de leur socialisme avec les clients du cabinet d'audit.

Cependant, un autre déterminant de la qualité d'audit externe, selon plusieurs chercheurs pet altérer la qualité d'audit externe, celui du durée de mandant entre l'auditeur externe et son client, où il peut créer un lien de dépendance et de socialisme entre les deux partie. Ainsi, parmi les déterminants les plus abordés par les chercheurs, celui des honoraires d'audit. Les honoraires d'audit sont souvent traités comme une entrave vers l'atteinte de la qualité d'audit externe. Du fait que ces honoraires peuvent atténuer l'indépendance de l'auditeur externe et par conséquent la qualité d'audit externe.

En effet, il existe d'autres moyens pour rendre la mission de l'auditeur externe plus efficace et de qualité. Il s'agit du Co-commissariat aux comptes, où la présence de deux (02) commissaires aux comptes renforce l'indépendance et la compétence et en contre partie la qualité d'audit externe. Ainsi, la présence du comité d'audit qui a pour rôle de surveiller le processus d'audit et renforcer l'indépendance du commissaire aux comptes. Comme, il existe des organes de surveillance qui peuvent contribuer à la qualité d'audit externe (H3C en France, PCAOB en USA).

Concernant le troisième chapitre, nous avons essayé d'émerger la relation de la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise en vue de mettre en évidence l'influence des mécanismes de la qualité d'audit externe sur la performance d'entreprise. À cet effet, nous avons consacré toute une littérature sur la gouvernance et la performance d'entreprise afin de comprendre les différents paramètres nécessitant l'utilisation des outs put de la qualité d'audit externe. En termes de la performance financière, la qualité d'audit sert davantage dans le cadre de présenter une information de haute qualité utile dans la prise de décision financière. La performance financière de l'entreprise dépend de l'information comptable et financière au niveau des états financiers de l'entreprise, et qui s'utilise lors l'élaboration des ratios financiers et la budgétisation prévisionnelle.

Aussi bien, il existe un lien étroit entre la qualité d'audit externe et la gouvernance, la qualité d'audit externe réduit l'asymétrie d'information entre les dirigeants, les actionnaires (propriétaires) et les autres parties prenantes, ce qui réduit les conflits d'intérêts. La qualité d'audit externe protège les droits des actionnaires et préserve les intérêts de toutes les parties prenantes. Ainsi que, la qualité d'audit externe est l'un des mécanismes de la gouvernance d'entreprise, il renforce l'éthique par le biais de discipliner les dirigeants en réduisant les fraudes.

Conclusion générale

D'autant plus, la qualité d'audit externe apparaît comme un moyen de confiance envers les différentes parties prenantes. Dans le sens de la performance globale, la qualité d'audit externe repose sur le fait d'améliorer la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), il s'agit de témoigner la crédibilité de ses actions économiques, sociales et environnementales à travers une divulgation financière. Autrement dit, la qualité d'audit externe, certifie que les engagements et les investissements de l'entreprise sont réels et crédibles.

En guise de conclusion, nous reprenons tout d'abord les principaux points de notre étude empirique, qui fait part du quatrième chapitre. Cette étude empirique s'engage à préciser le rôle de la qualité d'audit externe dans la performance d'entreprise au travers l'administration d'un questionnaire et l'assistance d'interviews avec des professionnels de terrain. Notre échantillon concerne deux (02) catégories de professionnels : commissaires aux comptes et experts comptables, et préparateurs des états financiers (directeurs et responsables des services comptables et financiers au sein des entreprises algériennes). A travers 80 questionnaires traités et plus de 30 entretiens effectués, nous concluons les résultats suivants :

Résultats du test des hypothèses :

- La première hypothèse « La normalisation internationale de comptabilité et de l'audit externe permet de garantir la fiabilité des états financiers et la qualité de l'information financière », a été confirmée. Ce qui signifie que la plupart des professionnels ont accordé que les normes comptables et financières internationales (IAS/IFRS) prise par le SCF ont permis de mieux élaborer les états financiers et unifier le langage comptable, ce qui a donné plus de fiabilité aux états financiers établis selon le SCF à l'égard des différentes parties prenantes. De même, les normes algériennes d'audit inspirées des normes d'audit internationales (IAS) vont permettre de garantir la fiabilité des états financiers et la qualité de l'information financière y contenue. Car les normes d'audit internationales (ISA) ont pour objectif de favoriser la mission de l'auditeur externe et renforcer la qualité de l'information financière divulguée. Malgré qu'il existe plusieurs obstacles relatifs à l'environnement économique algérien, du fait que le système comptable financier (SCF) n'intègre pas l'ensemble des normes comptables et financières internationales (IAS/IFRS). Ainsi que les normes algériennes d'audit actuelles ne sont pas complètes, et que l'adoption des normes qui restent se fait en fur et à mesure du temps.

- La deuxième hypothèse « La qualité de l'audit externe dépend de certaines qualités humaines et professionnelles du commissaire aux comptes qui valorise la mission d'audit externe » a été confirmée. Compte tenu que la majorité des professionnels sont d'accord que la qualité d'audit externe dépend de nombreux déterminants tant humains que professionnels du commissaire aux comptes. Il s'agit essentiellement de son indépendance et sa compétence. De plus ces deux déterminants ont une relation avec la qualité du processus d'audit, de sa durée de mandat avec son client, des honoraires versés à son compte. D'un autre angle, ils ont surestimé l'apport de la normalisation internationale de l'audit dans la contribution à la qualité d'audit externe. Selon ces professionnels les normes d'audit internationales (ISA) améliorent la mission de l'audit externe et protègent le commissaire aux comptes. Par ailleurs, la certification de la qualité de l'information financière est la réunion des normes comptables et financières

Conclusion générale

internationales (IAS/IFRS) et des normes internationales d'audit (ISA), puisqu'il existe une complémentarité entre ces normes. Ainsi que, les normes d'audit internationales (ISA) ont pris en compte la comptabilisation et l'évaluation en normes IAS/IFRS, plus précisément l'évaluation en juste valeur.

- La troisième hypothèse « La qualité de l'audit externe contribue à la gouvernance de l'entreprise et opine à sa performance » a été confirmée. C'est-à-dire que la grande majorité des professionnels ont soutenu la contribution positive de la qualité d'audit externe dans la performance d'entreprise. Les mécanismes de la qualité d'audit externe améliorent la performance de l'entreprise à travers trois (03) aspects fondamentaux : la performance financière, la gouvernance et la performance globale. A ce stade, la qualité d'audit externe prend une position multidimensionnelle en s'appuyant sur ces trois aspects qui permet d'atteindre la performance d'entreprise. In primo, il s'agit de produire une information financière de haute qualité au profit des différents utilisateurs des états financiers. In secundo, la qualité d'audit externe réduit l'asymétrie d'information entre les dirigeants, les propriétaires et les autres parties prenantes. In tertio, la qualité d'audit externe améliore la réputation de l'entreprise, en justifiant ses investissements et stratégies engagés par un langage de chiffre. En ce sens, nous pouvons dire que, la qualité d'audit externe contribue et améliore la performance financière, la performance globale et la gouvernance d'entreprise ce qui permet d'aboutir à la performance de l'entreprise.

Résultats de l'étude empirique :

A partir de cette étude, nous pouvons conclure les résultats suivants :

-La qualité d'audit externe est un examen d'assurance qualité qui intéresse toutes les parties utilisatrices de l'information financière contenue dans les états financiers,

-La qualité de l'information financière dépend de toute une normalisation de la comptabilité en termes des normes internationales IAS/IFRS et de l'audit externe en termes des normes internationales (ISA),

-Les normes comptables et financières prises par le système comptable financier (SCF) ont permis d'unifier le langage comptable et d'améliorer la qualité de l'information financière présentée dans les états financiers,

-Les normes algériennes d'audit (NAA) actuelles, sont conformes aux normes d'audit internationales (ISA) et sont aux attentes de l'auditeur externe algérien, sauf que les normes adoptées jusqu'à ce moment (NAA 210, NAA 300, NAA 500, NAA 505, NAA 510, NAA 520, NAA 560, NAA 570, NAA 580, NAA 610, NAA 620 et NAA 700) sont insuffisantes pour répondre à l'ensemble des besoins de l'auditeur externe et sa mission d'assurance qualité,

Conclusion générale

-L'adoption des normes d'audit internationales en Algérie, favorise l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale, à l'égard des grands réseaux d'audit internationaux, ce qui améliore les services de l'auditeur externe et développe le marché de l'audit externe,

-L'application de l'évaluation comptable selon la juste valeur représente une entrave devant l'application de l'ensemble des normes comptables internationales prise par le SCF, car il n'existe pas des grands marchés spécialisés ou des marchés financiers actifs, comme une bourse efficace qui favorisent la concurrence,

-Malgré que le référentiel comptable algérien (SCF) a amélioré la qualité de l'information financière, mais cela n'empêche pas l'occurrence des abus et des fraudes, donc la demande d'un audit des états financiers réduit voire éloigner la possibilité de ces actes illégaux et frauduleux,

-La qualité d'audit externe s'appuie sur l'application et le respect des normes d'audit internationales, mais aussi sur les textes règlementaires, notamment la loi 01-10 qui s'adapte aux normes IAS/IFRS prises par le SCF,

-La normalisation internationale renforce l'éthique de l'auditeur externe et améliore les services offerts par ce dernier,

-La qualité d'auditeur externe nécessite une indépendance totale de l'auditeur externe, ainsi une certaine compétence et qualification de la part de l'auditeur et son équipe d'audit ou ses collaborateurs. Comme il s'agit d'effectuer des formations pour actualiser les connaissances techniques et technologiques,

-Le Co-commissariat aux comptes contribue à la qualité d'audit externe, car il accroît l'indépendance et la compétence dans la même mission d'audit, ce qui renforce l'opinion exprimée dans le rapport d'audit,

-La qualité d'audit externe améliore la performance financière de l'entreprise en lui assurant une information financière de haute qualité, facile à être comparée, ce qui aide les analystes financiers à élaborer les ratios financiers et prendre leur décision financière,

-La qualité d'audit externe produit une information financière de grande qualité, qui réduit l'asymétrie d'information entre les dirigeants, actionnaires, et les parties prenantes internes et externe, et par conséquent réduire les conflits d'intérêts et les coûts de l'agence, ce qui améliore la gouvernance d'entreprise,

-La qualité d'audit externe renforce la crédibilité et la transparence des informations financières et non financières pour les différents utilisateurs des états financiers, notamment les investisseurs actuels et potentiels,

-La qualité d'audit externe aide dans la mesure du capital immatériel en particulier des informations sur les ressources humaines traduites en chiffre comme : les recrutements, les paiements, les formations, R&D, etc.

Conclusion générale

-La qualité d'audit externe contribue à la performance globale de l'entreprise, en certifiant des informations sur ses politiques, investissements et stratégies engagées dans le cadre du développement durable en améliorant son image en termes de responsabilité sociales d'entreprise (RSE).

Les limites de la recherche :

Comme toute recherche scientifique, ce travail de recherche comporte un certain nombre de limites. Ces dernières sont inhérentes au contexte algérien de l'étude. Nous pouvons communiquer les limites suivantes dans le cadre de notre recherche :

-En effet, nous avons rencontré un problème de la taille de l'échantillon, nous nous arrivons à traiter seulement 80 questionnaires de l'ensemble de 160 questionnaires distribués. Ce problème est relatif à la difficulté de récupération des questionnaires main à main du fait de l'indisponibilité des professionnels, ainsi la difficulté de récupérer les questionnaires en lignes (e-mail et réseaux sociaux),

-Nous reconnaissons une autre limite à cette étude: nous avons pris comme échantillon des professionnels libéraux et des professionnels au sein des entreprises dans les départements ou services comptabilité & finance ce qui pose un problème quant à la communication avec ces derniers vu leurs occupations. De plus, les professionnels libéraux (commissaires aux comptes et experts comptable) dans plusieurs temps sont indisponibles au niveau de leurs cabinets d'audit où nous étions parfois dans l'obligation de se traiter avec les collaborateurs.

-Ainsi, les services de comptabilité & finance communiqués sont présents au sein de toutes les entreprises financières, alors que cette étude n'a porté que sur des entreprises algériennes non financières. Cette limite peut être prise en compte à travers d'autres travaux portant sur ce type d'entreprises.

-Une autre limite apparaît et concerne les membres de l'échantillon, dans cette étude nous avons ciblé seulement deux catégories des professionnels, les professionnels libéraux (commissaires aux comptes et experts comptables) et ceux exerçant au sein des entreprises algériennes (directeurs ou responsables des services comptables et financiers). Ce qui a posé des convergences dans les réponses de ces deux catégories de professionnels. Alors que dans la plupart du temps les professionnels au sein des entreprises n'ayant pas assez d'informations en termes d'audit externe, ce qui nous a poussé à prendre en considération leur contribution dans l'aspect comptable et managérial et l'ensemble des aspects pour la deuxième catégorie (commissaires au comptes et experts comptables). Toutefois, la contribution des commissaires aux comptes et experts comptable a porté beaucoup d'avantages à notre étude, vu que ces derniers sont à jour et possédant assez d'informations en matière de la pratique comptable, de l'audit et même managériale.

Conclusion générale

Perspectives et voies de prolongement de la recherche :

A partir de ces limites citées en haut, nous pouvons développer des voies de recherches futures afin de constituer des perspectives de recherche. En ce sens, un ensemble de perspectives et de recommandations sont présentées comme suit :

- Cibler d'autres catégories dans l'échantillon de l'étude entre préparateurs des états financiers, professionnels libéraux (commissaires aux comptes, experts comptables, et comptable agréés), et académiciens (enseignants et chercheurs universitaires), comité d'audit, actionnaires, managers, etc, sera très utile afin de renforcer les résultats.

-Comme une autre voie de recherche, nous pouvons aussi intégrer la contribution du comité d'audit dans la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise. En effet, plusieurs auteurs considèrent qu'il existe un lien étroit entre la qualité d'audit externe et le comité d'audit au sein des entreprises. Il serait donc très intéressant d'étudier l'apport du comité d'audit dans la qualité d'audit externe et son impact sur la qualité de l'information financière divulguée.

-Réaliser une étude comparative multi pays (maghrébins ou autres) peut enrichir et développer la recherche et permet de contribuer positivement à cette recherche. Cela peut donner plus de résultats tant théoriques qu'empiriques.

-Tenter une étude empirique sur les entreprises financières et les sociétés cotées en bourses, cela répond aux exigences des normes internationales IFRS, notamment en termes de l'évaluation des actifs et passifs selon la juste valeur, car cette dernière fait un point repère de la qualité de l'information financière.

-Réaliser une étude empirique sur les organes de contrôle de la profession du commissariat aux comtes en Algérie, ainsi le rapport de la norme ISA 220 et la norme de contrôle qualité ISQC 1, ce qui conduit à l'amélioration de la qualité d'audit externe.

-Un autre aspect de recherche relatif à la collaboration entre l'auditeur interne et l'auditeur externe est considéré comme une perspective de recherche. En effet, la prise en compte des travaux de l'auditeur interne par l'audit externe contribue à améliorer la qualité d'audit externe et la qualité de l'information divulguée.

- Il est nécessaire de réaliser une étude sur la loi 10-01 en matière des normes algériennes d'audit (NAA) inspirées des normes d'audit internationales (ISA). Et le rôle du législateur Algérien de poursuivre la démarche d'harmonisation de la profession d'audit externe en tenant compte la normalisation d'audit dans la réglementation algérienne.

-En fin, il est possible de faire une étude empirique sur la qualité des cabinets de commissariat aux comptes et d'expertise comptable, en vue de présenter un état des lieux de la qualité des services d'audit sous l'application des normes algériennes d'audit (NAA).

Bibliographie

Ouvrages :

1. A.Burlaud, J-Y Eglem et P.Mykita (1995), **Dictionnaire de Gestion**, éditions Foucher, Paris.
2. A.HAMINI, (2001), **L'AUDIT COMPTABLE & FINANCIER**, BERTI Edition, Alger.
3. A.Silem et Alai-Ch.Martinet, (2000), **Lexique de Gestion**, éditions Dalloz, Paris.
4. Ahmed Naciri, (2006), **Traité de gouvernance corporative: théories et pratiques à travers le monde**, Presses Université Laval, Canada.
5. Alain Fernandez, (2013), **Essentiel du tableau de bord**, 4^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris.
6. Alain Mikol, (1999), **Les audits financiers : Comprendre les mécanismes du contrôle légal**, Editions d'Organisation, Paris.
7. ALBERTO Sillero, (2000), **Audit et révision légale**, Edition Eska, Paris.
8. Amélie Rafael, (2013), **Performance et gouvernance de l'entreprise**, Les éditions des journaux officiels, Paris.
9. Amina Béji-Bécheur, (2014), **La responsabilité sociale des entreprises du luxe : de l'image à la fabrique de normes**, De Lassus C. et Briot E. Marketing du luxe, aux éditions EMS, France.
10. Angèle Renaud, (2013), **A quoi sert l'audit environnemental ? Comptabilité sans Frontières**, The French Connection, Canada.
11. Antonio Davila and al, (2012), **Performance measurement and management control : Global issues**, Emerald Group Publishing Limited, UK.
12. Bart Eikelenboom, (2005), **Organizational capabilities and bottom line performance**, Eburon Delft, Amsterdam.
13. Becour Jean Charles, Bouquin Henri, (2008), **Audit Opérationnel, Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance**, 3^{ème} édition, Editions Economica, Paris.
14. Benoît Pigé, (2011), **Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations**, De Boeck, Bruxelles.
15. Bernard Caspar , Gérard Enselme, (2006), **Manuel de comptabilité approfondie et révision**, 9^{ème} édition, LexisNexis, Paris.
16. Bouquin Henri, (2001), **Le contrôle de gestion**, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris.
17. Bouquin Henri, (2008), **Le contrôle de gestion**, 8^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris.
18. Bourguignon A, (2000), **Performance et contrôle de gestion**, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Ed. Economica, Paris.
19. Bruno Colmant et al, (2013), **Les normes IAS-IFRS: une nouvelle comptabilité financière** », Pearson Education France, Montreuil.
20. Casta.J.F et Colasse.B, (2001), **Juste valeur : Enjeux techniques et politiques**, Economica, Paris.
21. Charlotte DISLE et al, (2014), **Introduction à la comptabilité : Manuel et Applications 2014-2015**, DUNOD, Paris.

22. Charreaux .G, (1997), **Vers une théorie du gouvernement des entreprises**, dans Charreaux .G, **Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits**, Economica, Paris.
23. Charreaux.G, **Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits**, Economica, Janvier 1997, p.421-469.Marc Hufty et al, (2007), **Jeux de gouvernance: Regards et réflexions sur un concept**, KARTHALA Editions, Paris.
24. Claude Pinet, (2013), **L'audit de système de management**, Lexitis Editions, Paris.
25. Colasse. B, (2000), **Harmonisation comptable internationale**, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris.
26. Diane-Gabrielle Tremblay et David Rolland, (2004), **Responsabilité sociale d'entreprise et finance responsable : Quels enjeux ?**, Presses Universitaires du Québec, Québec (CANADA).
27. Dov Ogien. (2008), **COMPTABILITE & AUDIT BANCAIRE**, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris.
28. Elie Cohen, (1991), **Gestion financière de l'entreprise et développement financier**, Edition EDICEF, France.
29. Elisabeth Genavre, (2006), **Ethique et gouvernance d'entreprises en France : Le rôle des administrateurs indépendants dans les gouvernements des firmes du CAC 40**, Editions Publibook, Paris.
30. Etienne Barbier, (1999), **Mieux piloter et mieux utiliser L'AUDIT**, MAXIMA, Paris.
31. Flint. D, (1988), **Philonphy and Principles of Auditing** , Macmillan Education, London.
32. Florent Ledentu et Nathalie Brender, (2012), **Gouvernance d'entreprise : Quels défis pour les PME**, Fédération des entreprises romandes, Genève.
33. Francis Lefebvre, (2010), **Audit et commissariat aux comptes 2011-2012**, Mémento pratique, Editions Francis Lefebvre, France.
34. Francis Lefebvre, (2014), **Audit et commissariat aux comptes 2015-2016**, Mémento pratique, Editions Francis Lefebvre, France.
35. Gérards Valin et al, (2006), **CONTROLOR & AUDITOR**, DUNOD, Paris, p : 105.
36. Gomez P-Y, (1997), **Economie des conventions et sciences de gestion**, in Simon Y. et Joffre P (dir), Encyclopédie de gestion, Economica, Paris.
37. Grand B., Verdalle B., (1999), **Audit Comptable et Financier**, Economica, Paris.
38. Grégory HEEM, (2004), **Lire les états financiers en IFRS**, Editions d'Organisation, Paris.
39. Grégory HEEM, (2004), **Lire les états financiers en IFRS**, Editions d'Organisation, Paris.
40. Grégory Wegmann, (2009), **Les tableaux de bord du capital intellectuel**, Bouton O. Et Chernet D. Indicateurs et tableaux de bord, Afnor Editions, France.
41. Hamzaoui Mohamed, (2005), **Audit : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne**, Pearson Education, France.
42. Henir Bouquin, (1992), **La maîtrise des budgets dans l'entreprise**, EDICEF, France.
43. Henri Bouquin, (2005), **Les fondements de contrôle de gestion**, 3^{ème} édition, PUF, Que sais-je ?, France.

44. Hervé HUTIN, (2005), **Toute la finance**, Editions d'Organisations, Paris.
45. Hoarau. Christian, (2008), **Maîtriser le diagnostic financier**, 3^{ème} édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris.
46. Hugues Angot, et al, (2004), **Audit Comptable Audit Informatique**, De Boeck & Larcier, Belgique.
47. Igalens, J., & Peretti, J-M, (2008), **Audit social: Meilleures pratiques, méthodes, outils**, Editions Eyrolles, Paris.
48. Isabelle Denevaud et Olivier Chatin, (2009), **L'ADN de l'entreprise innovante : Comment accroître les capacités créatives des entreprises**, Pearson Education France, Paris.
49. Jacques Barthélémy, (2010), **Évolution du droit social: Une tendance à la contractualisation mais un rôle accru des droits fondamentaux du travailleur**, Edition Lamy (Wolters Kluwer), France.
50. Jacques Renard, (2010), **Théorie et pratique de l'audit interne**, EYROLLES Editions d'Organisation, Paris.
51. Jaques Renard, (2010), **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, Editions d'Organisation Groupe Eyrolles, France.
52. JEAN PAUL LAMY, (1996), **Audit et Certification des Comptes en Milieu Informatisé**, Les Editions d'Organisation, Paris.
53. Jean-Yves Martin, (2002), **Développement durable ? : Doctrines, pratiques, évaluations**, IRD Éditions, Paris.
54. Joël Monéger et Thierry Granier, (1995), **Le commissaire aux compte**, Editions DALLOZ, Paris.
55. Liliane Subilia-Rouge, (2000), **Aspects juridiques de l'audit environnemental : A la lumière des droits suisse et européen**, Librairie Droz, Genève.
56. Lionel Collins et Gérard Valin, (1992), **Audit et contrôle interne Aspects financiers, opérationnels et stratégique**, 4^e édition, DALLOZ, Paris.
57. Mahmoud Zouid, (2014), **Audit Final des Comptes - Commissariat Aux Comptes: Audit Final des comptes dans le cadre d'une mission Commissariat aux comptes**, Editions universitaires européennes EUE, Allemangne.
58. Michael Power, (2005), **La société de l'audit**, Editions la Découverte, Paris.
59. Michel Barabe et Olivier Meller , (2006), **Manageor**, DUNOD, Paris.
60. Michel Dion, (2007), **L'éthique de l'entreprise**, Les Editions Fides, Québec.
61. Mikol A., (2000), **Forme d'audit : L'audit interne encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, Economica, Paris.
62. Moussa CAMARA, (2009), **L'essentiel de l'audit comptable et financier**, L'Harmattan, Paris.
63. Nacer-Eddine Sadi, 2011, **Innovations comptables internationales et analyses des états financiers : Référentiel français et international IAS/IFRS**, Presses universitaires de Grenoble, France.
64. Nguyễn Hồng Thai (1999), **Le contrôle interne : mettre hors risques l'entreprise**, L'Harmattan, Paris.
65. Nicolas Bonnet et al, (2008), **Contrôle interne et système d'information**, 2^{ème} édition, AFAI, Paris.

66. Nicolas Postel et al, (2011), **La responsabilité sociale de l'entreprise : Nouvelle régulation du capitalisme ?**, Presses Universitaires du Septentrion, France.
67. Nicolas VERON et al, (2004), **L'information financière en crise : Comptabilité et capitalisme**, Odile Jacob, Paris.
68. Odile Barbe et Laurent Didelot, (2010), **Maîtriser les IFRS**, 5^e édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris.
69. Olivier Poupert-Lafarge, (2010), **Rapport final sur le comité d'audit**, AMF, France.
70. Paolo Baracchini, (2007), **Guide à la mise en place du management environnemental en entreprise selon ISO 14001**, 3^{ème} édition mise à jour, Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne.
71. Pascal Kerebel, (2009), **Management des risques Inclus secteurs Banque et Assurance**, EYROLLES Editions d'Organisation, Paris.
72. Pascale KROLL, Débora FIORI, (2010), **Les métiers de l'audit - le guide 2010-2011**, Edition L'étudiant, Paris.
73. Pierre Baret, (2006), **Responsabilité sociale de l'entreprise**, de boeck, Belgique.
74. R.Edwarsrd Freeman, (2010), **Strategic Management: A Stakeholder Approach**, Cambridge University Press, UK.
75. Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, (2007), **Comptabilité et audit : Manuel et Applications** », DUNOD, Paris.
76. Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, (2009), **Comptabilité et Audit : Manuel et Applications**, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris.
77. Robert OBERT, (2002-2003), **Synthèse droit et comptabilité : 2. Audit et commissariat aux comptes Aspects internationaux, Manuel & Applications**, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris.
78. Robert OBERT, (2005), **Comptabilité approfondie et révision : MANUEL & APPLICATIONS**, 6^e édition, DUNOD, Paris.
79. Robert OBERT, Marie- Pierre MAIRESSE, (2009), **Comptabilité et Audit : Corrigés du manuel**, 2^e édition, DUNOD, Paris.
80. Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, (2009), **Comptabilité et audit : Manuel et Applications**, 2^e édition, DUNOD, Paris.
81. Robert R. Moeller, (2004), **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**, John Wiley & Sons, Inc, CANADA.
82. Roland Carles, (1999), **Audit et gestion de l'entreprise agricole**, Editions France Agricole, Paris.
83. ROSSIGNOL Jean-Luc, (2010), **La gouvernance juridique et fiscale des organisations** », Editions TEC & DOC Lavoisier, Paris.
84. Selmer Caroline, (2003), **Construire et défendre son budget : Outils, méthodes et comportements**, DUNOD, Paris.
85. Stéphan BRUN, (2005), **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, Gualino éditeur, Paris.
86. Sylvain BOCCON-GIBOD et Eric VILMINT, (2013), **La boîte à outils de L'AUDITEUR financier**, DUNOD, Paris.
87. Tahon Christian, (2003), **Evaluation des performances des systèmes de production**, Hermès science publication, Paris.

88. The Institute of Internal Auditors, (2012), **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne**, IFACI, Paris.
89. Thiery-Dubuisson.S, (2009), **L'audit**, La Découverte « Repères », Paris.
90. Tom Campbell, (2005), **Ethics and Auditng**, ANU E Press, Australia.
91. Vincent Lacolare, (2010), **Pratiquer l'audit à valeur ajoutée**, Afnor, France.
92. Vizzavona Patrice, (1999), **Gestion financière, analyse financière et prévisionnelle**, 9^{ème} édition, BERTI édition, Paris.

Articles

1. Abdelwahed Omri, (2003), « Systèmes de gouvernance et performance des entreprises tunisiennes », Revue française de gestion, 2003/1, n° 142, pp : 85-100.
2. Abderraouf YAICH, (2011), « Dispositions légales applicables au commissariat aux comptes », LA Revue Ccomptable et Financière, N° 92 - Deuxième Trimestre 2011, pp : 27-54.
3. Abdul Halim and al, (2014), « Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable », International Journal of Business and Management Invention, Vol.3, Issue 6, pp : 64-74.
4. Acquier .A et Aggeri .F, (2008) « Une généalogie de la pensée managériale sur la RSE », Revue française de Gestion, n° 1, pp : 131-157.
5. Adetunji Babatunde and Olawoye Olaniran, (2009), « The effects of internal and external mechanism on governance and performance of corporate firms in nigeria », Corporate Ownership & Control, Vol. 7, n° 2, pp : 330-344.
6. Alain Capiez, (2007), « Réseaux d'entreprises et performance », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 20, n° 1, 2007, p. 41-67.
7. Alain SCHATT et Elise GROSS, (2007), « Quelle est l'incidence des normes IAS/IFRS sur les capitaux propres des entreprises françaises ? », R.F.C n°396, Février 2007, pp : 35-39.
8. Alain-Charles Martinet, (2002), « L'actionnaire comme porteur d'une vision stratégique », Revue française de gestion, n°141, pp : 57-76.
9. Alessandro Oberti, (2011), « À l'audit informatique peut-il bien servir ? : Les systèmes informatiques sont rarement sans faille, l'audit informatique permet d'y remédier », magazine BDO, ZOOM 1 /2011, pp : 10-11.
10. Alpaslan Yaşar, (2013), « Big Four Auditors' Audit Quality and Earnings Management : Evidence from Turkish Stock Market », International Journal of Business and Social Science, Vol. 4, N° 17 (Special Issue – December 2013), pp : 153-163.
11. Amel BENYEKHFLEF, (2010), « Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale », Revue du chercheur N° 08, pp : 25-38.
12. Ana PIŞLEAG, (2009), « FINANCIAL AUDIT MANAGEMENT », Review of General Management, Volume 10, Issue 2, Year 2009, pp : 121-128.

13. André Laurin, (2008), « La fonction de président de conseil d'administration », Le droit de savoir, Février 2008, pp : 01-08.
14. Anis Rachma Utary, (2014), «Effect of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit and Audit Quality, Information Technology as Moderator », IJER Serials Publications, Vol. 11, n°3, pp : 689-698.
15. Arezki MAHIOUT, (2015), « Vous avez dit seuil de signification ou seuil de planification ? Comment en France, les normes d'exercice professionnel (NEP) 320 et 450, répondent à cette question », Revue ELMOUDAKIK n°03, Les 4^{èmes} assises du commissariat aux comptes à Tamanrasset, p : 21.
16. Baganoff, Nancy A et al, (2000), « The Changing Role of IS Audit Among the Big Five US-Based Accounting Firms », Information Systems Control Journal, Vol.5, pp : 33-37.
17. Barjolle Dominique et Chappuis Jean-Marc, (2000), « Coordination des acteurs dans deux filières aoc : Une approche par la théorie des coûts de transaction », Économie rurale, N°258, Les signes officiels de qualité. Efficacité, politique et gouvernance, pp : 90-100.
18. Béatrice Ki-Zerbo, (2013), « Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : Comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne ? », Audit & Contrôle internes n°215 - juin-juillet 2013, pp : 16-21.
19. Benoît Harel, (2013), « L'audit interne : une fonction exigeante aux multiples facettes », Revue Audit & Contrôle Internes, N°216, pp : 23-24.
20. Benoît Lavigne, (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », Comptabilité - Contrôle - Audit 2002/1 (Tome 8), pp : 25-44.
21. Benoît LEBRUN, (2011), « La norme IFRS 13 sur l'évaluation à la juste valeur », Revue Française de Comptabilité N°444, pp : 03-04.
22. Bernard COLASSE, (2004), « Harmonisation Comptable Internationale : De la résistible ascension de l'IASC/IASB », Gérer et Comprendre, N°75, pp : 30-41.
23. Bernard Gumb, Christine Noël-Lemaître, (2007), « Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours », Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/2 (Tome 13), p : 97-126.
24. Bernard Gumb, Christine Noël-Lemaître, (2007), « Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours », Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/2 (Tome 13), p. 97-126.
25. Bernard Martory, « Audit social. Pratiques et principes », Revue française de gestion 2003/6 (no 147), p. 235-246.
26. Bernard Paraque et al, (1997), « Évaluation de la performance et maîtrise du risque des entreprises industrielles françaises », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 10, n°3- 4, 1997, pp : 11-38.
27. Bernard Raffournier, (2007), « Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication », Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/3 (Tome 13), pp : 21-41
28. Boissin Olivier, (1999), « La construction des actifs spécifiques : une analyse critique de la théorie des coûts de transaction », Revue d'économie industrielle, vol. 90, 4^e trimestre 1999, pp : 7-24.

29. BOUCHIKHI Aicha et BENDIABDELLAH. A, (2008), « Gouvernance des entreprises publiques : Quel rôle pour l'état actionnaire ? », La revue de l'Économie & de Management, N° 7, Avril 2008 : Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociale de l'Entreprise, pp : 01-12.
30. BOUHANNA Ali, Bouhanna A. BENDIABDELLAH, (2008), « L'Éthique de la gouvernance », Gouvernance d'entreprise, Ethique des affaires et responsabilité sociales de l'entreprise, La revue de l'Economie& de Management, N°07, pp : 01-10.
31. Boujenoui Ameer et al, (2004), « Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada », Finance Contrôle Stratégie, Vol.7, n° 2, pp : 95 -122.
32. Bou-Raad. G, (2000), « Internal auditors and a value-added approach : the new business regime », Managerial Auditing Journal, Vol.15, N°4, pp : 182-186.
33. Bourguignon Annick, (1995), « Peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, Juillet-Août 1995, n°269, pp : 61-66.
34. BOUTALEB Kouider, (2008), « La problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie », La revue de l'Économie & de Management, N° 7, Avril 2008 : Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociale de l'Entreprise, pp : 01-16. (SP)
35. BOUTALEB Kouider, (2012), « La problématique de la gouvernance locale : le cas de l'Algérie vu à travers les éléments synthétisés d'une enquête auprès des parties prenantes », Revue économie et Management, N°11, Novembre 2012, pp : 50-61.
36. Briand. L, (1998), « La révision comptable : Des perspectives à renouveler », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 4, vol.2, pp : 31-44.
37. Brousseau Eric, (1989), « L'approche néoinstitutionnelle des coûts de transaction », Revue française d'économie, vol. 4, n°4, pp : 123-166.
38. Brown.R and Tarca.A, (2005), « A commentary on issues relating to the enforcement of International Financial Reporting Standards in The EU », European Accounting Review, Vol.14, n° 01, pp : 181-212.
39. C. Bessieux-Ollier et al, (2006), « Le capital humain : approche comptable versus approche managériale », Revue internationale sur le travail et la société, Vol.4, N° 2, mai 2006, pp : 25-57.
40. C. Piot et L. Kermiche, (2009), « A quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique », Cahier de Recherche, n° 2009-14 E2, pp : 01-60.
41. CAPRON. M, (1991), « La comptabilité : instrument imparfait mais irremplaçable », Problèmes économiques, n°2223, pp : 03-08.
42. Carey.P and Simnett.R, (2006), « Audit partner tenure and audit quality », Accounting Review, 81 (03), pp : 653-676.
43. Carlos Ramirez, (2003), « Du commissariat aux comptes à l'audit : Les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970 », Actes de la recherche en sciences sociales, 2003/1 (n° 146-147), pp : 62-79.
44. Carole Beau, Benoît Pigé, (2007), « La normalisation de l'information comptable dans le processus de gouvernance », Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/3 (Tome 13), pp : 57-76.

45. Carroll, A. B, (1979), « A Three-Dimensional Model of Corporate Performance », *Academy of Management Review*, 4, pp : 497-505.
46. Catherine Baron, (2003), « La gouvernance : débats autour d'un concept polysémique », *Droit et société* 2003/2 (n°54), pp : 329-349.
47. Céline Michaillesco, (1999), « Une étude empirique des déterminants de la qualité de l'information diffusée par les entreprises françaises au cours de la période 1991-1995 », *Comptabilité - Contrôle – Audit*, 1999/1 (Tome 5), pp : 83-108.
48. Céline Michaillesco, (2009), « Qualité de l'information comptable ». *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica*, pp : 1023-1033.
49. Chaffik Bakkali et al, (2013), « Pour un outil de mesure et de pilotage de la performance des incubateurs », *Management international / International Management / Gestión Internacional*, vol. 17, n° 3, 2013, pp : 140-153.
50. Charbel SALLOUM et Nehmé AZOURY, (2008), «Détresse Financière et Gouvernance d'Entreprise Approche Empirique », *Revue Libanaise de Gestion et d'Economie*, Vol. 1, Issue 1, pp : 122-164.
51. Charles PIOT et Lamy KERMICHE, (2009), « À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique On the usefulness of audit committees ? : A review of empirical research », *Comptabilité –Contrôle- Audit*, Numéro thématique - Décembre 2009, pp : 09-54.
52. Charlotte Disle et Christine Noël-Lemaître, (2007), « La révolution des normes IFRS : Une convergence de la comptabilité vers la finance ? », *La Revue des Sciences de Gestion* 2007/2 (n°224-225), pp : 17-27.
53. Charreaux Gérard, (2000), «La théorie positive de l'agence : positionnement et apports». *Revue d'économie industrielle*, vol. 92, 2e et 3eme trimestres 2000, *Économie des contrats : bilan et perspectives*, pp : 193-214.
54. Charreaux Gérard, (2000), «Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance », *Revue du Financier*, n°127, pp : 6-17.
55. Charreaux Gérard, (2002), « L'actionnaire comme apporteur de ressources cognitives », *Revue française de gestion*, n° 141, pp : 77-107.
56. CHARREAUX Gérard, (2004), « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », *Cahier du FARGO* n° 1040101, Version révisée - Décembre 2004, pp : 01-57.
57. Charreaux Gérard, (2005), « Pour une gouvernance d'entreprise « comportementale » Une réflexion exploratoire... », *Revue française de gestion* 2005/4, n° 157, pp : 215-238.
58. Charreaux Gérard, (2006), « Théorie financière et stratégie financière », *Revue française de gestion* 2006/1, n° 160, pp : 109-137.
59. Charreaux Gérard, (2009), « Concilier finance et management : Un problème d'architecture organisationnelle », *Revue française de gestion*, n° 198-199, pp : 343-368.
60. Charreaux Gérard, « La valeur partenariale : vers une mesure opérationnelle... », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2007/1, Tome.13, pp : 7-45.

61. Chiapello Eve et Karim Medjad, (2007), « Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne », *Revue Sociologie de Travail*, Volume 49, Issue 1, January-March 2007, pp : 46-64.
62. Chiapello. E, (2005), « Les norme comptables comme institution du capitalisme : Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 », *Revue Sociologie du Travail*, Volume 47, Issue 3, July-Septembrer 2005, pp : 362-382.
63. Chiapello.E, (2005), « Les normes comptables comme institution de capitalisme : Une analyse du passage aux normes IRFS en Europe à partir de 2005 », *Sociologie du travail*, Vol.47, pp : 362-382.
64. Christian Barrère, (2001), « Pour une théorie critique des droits de propriété », *Actuel Marx*, n°29, pp : 11-45.
65. Christian Defélix, (2005), « Définir et reconnaître les compétences des salariés dans les organisations : La négociation invisible », *Négociations*, n° 4, pp : 7-20.
66. Christian Hoarau et Robert Teller, (2007), « IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/3 (Tome 13)*, pp : 3-20.
67. Christian Hoarau, (2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », *Revue française de gestion*, 2003/6 (n° 147), pp : 33-47.
68. Christian HOARAU, (2008), « La gestion des résultats comptables : IFRS vs US GAAP », *R.F.C n° 406*, Janvier 2008, pp : 20-22.
69. Christian Prat, DIT HAURET, (2003), « L'indépendance perçue de l'auditeur », *Revue française de gestion 2003/6*, N° 147, p. 105-117.
70. Christophe Germain et al, (2006), « Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales », *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 19, n° 1, 2006, pp : 69-94.
71. Christophe Moussou et Christophe Thibierge, (1996), « Politique financière, Opportunités d'investissement et Actifs incorporels en Europe : Théorie et étude empirique », *Cahier de recherche ESCP*, n° 96-129, pp : 01-28.
72. Chrystelle Richard et Robert Reix, (2002), « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes », *Comptabilité - Contrôle -Audit*, Tome 8, pp : 151-174.
73. Claire GAUZENTE, (2000), « Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume. 3, N° 2, pp : 145 - 165.
74. Clarkson, M. B. E, (1995), « A stakeholder framework for analysing and evaluating Corporate Social Performance », *Academy of Management Review*, 20 : 1, pp : 92-117.
75. Colasse. B, (2011), « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », *Comptabilité-Contrôle-Audit 17(1)*, pp : 157-174.
76. Corinne Bessieux-Ollier et Élisabeth Walliser, (2007), « La transition et le bilan de la première application en France des normes IFRS : le cas des incorporels », *Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/3 (Tome 13)*, pp : 219-245.

77. Corinne Gendron et Jean-Pierre Revéret, (2000), « Le développement durable », In *Économie et Sociétés, Série F, n° 37, « Développement » -I, 9/2000*, pp : 111-124.
78. Cramer, J, (2002), « From Financial to Sustainable Profit », *Corporate Social Responsibility and Environmental Management, N°9*, pp : 99-106.
79. Craswel, A and al, (2002), « Auditor independence and fee independence », *Journal of Accounting and Economics, N° 33*, pp : 253 – 275.
80. Daniel VÎLSĂNOIU, Mihaela ȘERBAN, (2010), « Changing Methodologies in Financial Audit and Their Impact on Information Systems Audit », *Informatica Economică vol. 14, no. 1/2010*, pp: 57-58.
81. Darine BAKKOUR, (2013), « Un essai de définition du concept de gouvernance », *Etudes & Synthèses ES, n°2013-05*, pp : 01-40.
82. Darine BAKKOUR, (2013), « L'approche contractuelle du concept de gouvernance », *Revue Etudes & Synthèses, ES n°2013-04*, pp : 01-14.
83. Daske, H. (2006), « Economic benefits of adopting IFRS or US GAAP. Have the expected costs of equity capital really decreased ? » *Journal of Business Finance and Accounting 33*, pp : 329 -373.
84. David P. Donnelly and al, (2003), « Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior : An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics ». *Behavioral Research in Accounting, Vol. 15, N° 1*, pp. : 87-110.
85. Davidson, R.A. & Neu, D. (1993), « A Note on The Association Between Audit Firm Size and Audit Quality », *Contemporary Accounting Research, Vol: 9, N° 2*, pp : 479-488.
86. Davis J.H and al, (1997), « Toward a Stewardship Theory of Management », *Academy of Management Review, vol. 22, n° 1*, pp : 20-47.
87. DeAngelo Linda Elizabeth, (1981), « Auditor independence, 'Low Balling ', and disclosure regulation », *Journal of Accounting and Economics N°3*, pp : 113-127.
88. DeAngelo.L.E, (1981), « Auditor size and audit quality », *Journal of Accounting and Economics, N°3, (December 1981)*, pp : 183-199.
89. Dechow.P.M and al, (1995), « Detecting earning management », *The Accounting Review, 70*, pp : 193-225.
90. Demsetz .H, (1983), « The Structure of Ownership and Theory of The Firm », *Journal of Law and Economics, Vol.26 (june)*, pp : 375-390.
91. Denis Chabault, (2011), « L'apport de la théorie des parties prenantes à la gouvernance des pôles de compétitivité », *Vie & sciences de l'entreprise 2011/1, N° 187*, pp : 39-57.
92. Denis CORMIER et al, (1999), « L'octroi d'options sur actions aux dirigeants et la performance financière de la firme : une étude canadienne », *Finance Contrôle Stratégie, Vol. 2, N° 2*, pp : 25 - 49.
93. Desmarais Céline et Jameux Claude, (2001), « L'encadrement dans les collectivités locales : de la responsabilité à la responsabilisation », *Revue Politiques et management public, vol. 19, n° 3*, pp : 101-119.
94. Diane Van Gils et al, (2008), « L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques belges », *Pyramides, vol.15*, pp : 95-124.

95. Donaldson T et Preston L. E, (1995), « The Stakeholder Theory of the Corporation : Concepts, Evidence and Implications », *Academy of Management Review*, Vol. 20, n° 1, pp : 65-91, p : 69.
96. DUMONTIER P et B. RAFFOURNIER, (2005), « L'application des IFRS ou l'importance croissante de la juste valeur en comptabilité », *Banque & Marchés*, n° 79, pp : 51-57.
97. E.F.Fama, (1980), « Agency problems and the theory of the firm », *Journal of Political Economy*, Vol.2, pp : 288-307.
98. Ebondo. E et Pigé.B, (2001), « L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », *Comptabilité Contrôle Audit*, t.8, vol.2, pp : 51-67.
99. Édith Ginglinger, (2002), « L'actionnaire comme contrôleur », *Revue française de gestion*, n° 141, pp : 37-55.
100. Eko Suyono et Eko Hariyanto, (2012), « Relationship Between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment With Good Governance: Indonesian Case », *China-USA Business Review*, Vol. 11, N°9, pp : 1237-1245.
101. Élisabeth Bertin et Christophe Godowski, (2012), « Le processus global d'audit : Source de développement d'une gouvernance cognitive ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit 2012/3 (Tome 18)*, pp : 145-184.
102. Élisabeth Longuenesse, (2009), « Le Liban dans la mondialisation », *Recherches sociologiques et anthropologiques (en ligne)*, 40-2, pp : 77-95.
103. Emmanuel OSEIFUAH, (2016), « Determinants of Working Capital Requirements: Evidence from Selected Non-financial Firms Listed on the Johannesburg Securities Exchange », *Journal of Accounting and Management (JAM)*, vol. 6, n°1, pp : 35-45.
104. Epstein, M.J et Roy, M. J, (2004), « How Does Your Board Rate? Now you can use a balanced scorecard to measure and improve corporate board performance », *Strategic Finance*, February 2004, pp : 25-31.
105. Éric Bonin, Jean-Luc Rossignol, (2007), « Le contrôle interne des entreprises de travail temporaire d'insertion. La nécessité d'un diagnostic des processus », *La Revue des Sciences de Gestion 2007/2*, n°224-225, pp : 39-48.
106. Eric CAUVIN et Pierre-Laurent BESCOS, (2005), « Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique », *Finance Contrôle Stratégie -Volume. 8, N° 1*, mars 2005, pp : 5 -25.
107. Eugene F. Fama, (1980), « Agency Problems and the Theory of the Firm », *The Journal of Political Economy*, Vol. 88, N° 2 (Apr 1980), pp : 288-307.
108. Eustache Ebondo et Benoît Pigé, (2002), « L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », *Comptabilité - Contrôle - Audit 2002/2*, Tome. 8, pp : 51-67.
109. Eustache EBONDO WA MANDZILA, Daniel ZÉGHAL, (2009), « Management des risques de l'entreprise : Ne prenez pas le risque de ne pas le faire ! », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2009/3 (n° 237-238), pp : 5-14.

110. Ève Chiapello, (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 1996/2 (Tome 2), pp : 51-74.
111. Ève Chiapello, (2008), « La construction comptable de l'économie », *Idées économiques et sociales*, 2008/2 N° 152, pp : 26-34.
112. Evelyne LANDE, (2005), « La réforme des cadres comptables conceptuels de l'IASB et du FASB : Quelles évolutions ? Quels enjeux ? », *Revue Française de Comptabilité* n° 380, Septembre 2005, pp : 36-41.
113. Evi Octavia and Nor Rasyid Widodo, (2015), « The Effect of Competence and Independence Of Auditors on the Auditquality », *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.6, N° 3, 2015, pp : 189-194.
114. Fama, E.F. et Jensen, M.C. (1983), « Agency Problems and Residual Claims », *Journal of Law and Economics* Vol.26, n° 2, pp : 327-349.
115. Florence Depoers, (2000), « L'offre volontaire d'information des sociétés cotées : concept et mesure », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2000/2, (Tome 6), pp : 115-131.
116. Francis, J.R, (2004), « What do we know about audit quality? », *The British Accounting Review*, vol. 36, pp : 345-368.
117. Franck-Dominique Vivien, (2003), « Jalons pour une histoire de la notion de développement durable », *Mondes en développement* , 2003/1 (no 121), pp : 1-21.
118. Frankel, R and al, (2002), « The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings quality », *The Accounting Review*, Vol. 77 (Supplement), pp : 71-105.
119. Gaëlle Lenormand, Lionel Touchais, « Les IFRS améliorent-elles la qualité de l'information financière ? Approche par la value relevance », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2009/2 (Tome 15), pp : 145-163.
120. Geneviève Causse et Viet Ha Tran Vu, (2012), « Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal : Le point de vue des auditeurs », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2012/3 (Tome 18), pp : 97-143.
121. Génévive CAUSSE, (2002), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG : Son influence dans les pays d'Afrique francophone », *Revue africaine de gestion* N°0, Septembre 2002, pp : 01-16.
122. George-Silviu Cordoş and Melinda-Timea Fülöp, (2015), « Understanding audit reporting changes : Introduction of Key Audit Matters », *Accounting and Management Information Systems* Vol. 14, N°1, pp : 128-152.
123. Géraldine Froger, (2006), « Significations et ambiguïtés de la gouvernance dans le champ du développement durable », *Mondes en développement* 2006/4, n° 136, pp : 11-28.
124. Gérard CHARREAUX et Philippe DESBRIÈRES, (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 1, N° 2, juin 1998, p. 57 - 88.
125. Gérard CHARREAUX, (2011), « Quelle théorie pour la gouvernance? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale », *Cahier du FARGO*, n° 1110402, Version 1, Avril 2011, pp : 01-26.

126. Ghosh.A and Moon.D, (2005), « Auditor tenure and perceptions of audit quality », *The Accountings Review* 80 (02), pp : 585-612.
127. Gibson K, (2000), «The moral basis of Stakeholder Theory», *Journal of Business Ethics*, vol. 26, N° 3, pp : 245- 257.
128. Gilbert Gelard et Benoît Pigé, (2011), « Normalisation comptable internationale et légitimité - Commentaires sur Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité - Contrôle – Audit*, 2011/3 (Tome 17), pp : 85-99.
129. Gilbert GÉLARD, (2006), « Démarche normative et cadre conceptuel », *R.F.C*, N° 393, Novembre 2006, pp : 35-39.
130. Godard. L et Schatt .A, (2000), « Quelles sont les caractéristiques optimales du conseil d'administration », *La Revue du Financier*, n°127, pp : 36-47.
131. Godfrey, J.M et al, (1999), « Political cost influences on income smoothing via extraordinary item classification », *Accounting & Finance* vol.39, n° 3, pp : 229-253.
132. Gramling, A.A et al, (2004), « The role of the internal audit function in corporate governance : a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research », *Journal of Accounting Literature*, Vol.23, pp : 194-244.
133. HAMMAR., S. H, (2016), « Indépendance de l'Auditeur Interne : un Construit Social ou un Mythe », *Revue de Management et de Stratégie*, (2:2), pp.30-47.
134. Harold Demsetz, (1967), « Toward a Theory of Property Rights », *The American Economic Review*, Vol. 57, N° 2, Papers and Proceedings of the Seventy-ninth Annual Meeting of the American Economic Association, pp : 347-359.
135. Hazem Karfoul, Eric Lamarque, (2011), « Proposition d'une mesure de l'efficacité du système de contrôle interne d'un établissement bancaire », *Revue Management & Avenir*, 2011/8 (n° 48), pp : 362-381.
136. Henri BOUQUIN, (2008), « Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ? », *Finance Contrôle Stratégie* - vol. 11, hors série, juin 2008, pp : 177 - 191.
137. Henry G. Manne, (1965), « Mergers and the Market for Corporate Control », *The Journal of Political Economy*, Vol. 73, N° 2, pp : 110-120.
138. Hervé Alexandre, Gérard Charreaux, (2004), « L'efficacité des privatisations françaises : Une vision dynamique à travers la théorie de la gouvernance », *Revue économique*, Vol. 55, pp : 791-821.
139. Hervé Stolowy et al, (2003), « Audit financier et contrôle interne : L'apport de la loi Sarbanes-Oxley », *Revue française de gestion* 2003/6, N°147, pp : 133-143.
140. Hicham Attouch, (2008), « La performance globale de l'entreprise revisitée », *Revue des économies nord Africaines* N°5, pp : 49-70.
141. Higgs, J.L. et T.R. Skantz, (2006), « Audit and nonaudit fees and the market's reaction to earnings announcements », *Auditing: A journal of Practice and Theory* 25 (1), pp : 1-26.
142. Hogdon.C and al, (2009), « Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice : New evidence on the importance of the statutory audit », *The International Journal of Accounting*, Vol.44, pp : 33-55.

143. Hoggarth R.M, (1991), « A perspective on cognitive research in accounting », *The Accounting Review*, vol.66, n°2, pp : 277-290.
144. Houda Affes et Antonello Callimaci, (2007), « Les déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales : choix financier ou opportunisme ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 13, pp : 149-166.
145. Hyeesoo C. et Kallapur S. (2003), « Client Importance, Non audit Services, and Abnormal Accruals », *Accounting Review*; Octobre, Vol. 78 Issue 4, pp.931-955
146. Imen Khanchel, (2009), « Le rôle du pouvoir discrétionnaire du dirigeant dans l'amélioration de la performance : Cas des entreprises tunisiennes », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2009/3, n° 237-238, pp : 95-103.
147. Jacques Chevallier, (2003), « La gouvernance, un nouveau paradigme étatique ? », *Revue française d'administration publique*, 2003/1, n°105-106, pp : 203-217.
148. Jaime Leonardo Henriques et Hanen Khemakhem, (2015), « Les meilleures pratiques en matière de gestion des risques opérationnels : une approche actuelle », *Cahier de recherche 2015-04*, juin 2015, pp : 01.19.
149. Jean Bédard et al, (2002), « La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les États-Unis et la France », *Comptabilité - Contrôle - Audit 2002/3* (Tome 8), pp : 139-168.
150. Jean Bédard et Maurice Gosselin, (2000), « Perspectives de recherche en contrôle », *FINÉCO*, volume 10, pp : 67-96.
151. Jean-François Casta et Alain Mikol, « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », *Comptabilité - Contrôle – Audit*, 1999/3 (Tome 5), pp : 107-121.
152. Jean-François Casta et Olivier Ramond, (2009), « Politique comptable des entreprises », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Article n°86, mars 2009, pp : 1151-1165.
153. Jean-François Casta, (2003), « La comptabilité en " juste valeur " permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ? », *Revue d'économie financière, AEF*, 2003, 2 (71), pp : 17-31.
154. Jean-Frédéric Braillard, (2011), « La révision des comptes : source de valeur ajoutée ! Ou comment maximiser les rapports entre l'entreprise et son réviseur », *magazine BDO, ZOOM 1 /2011*, pp : 04-07.
155. Jean-Marie Nkongolo-Bakenda, (1994), « L'association entre la manifestation de la vision stratégique des propriétaires-dirigeants de PME et la performance de leur entreprise », *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 7, n° 1, 1994, pp : 35- 61.
156. Jensen M.C. and Meckling W. H, (1976), « Thory of the firm, managerial behavior agency costs and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, n°4, pp : 305-360.
157. Jensen M.C. et Ruback R.S. (1983), « The Market of Corporate Control: The Scientific Evidence », *Journal of Finance Economics*, Vol.11, pp : 5-50.
158. Jensen Michael .C, (1983), « Organization Theory and Methodology », *The Accounting Review*, Vol. LVIII, N° 2, pp : 319-339.

159. Jensen.M.C et Meckling.W.H, (1976), « Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, N°3, pp : 305-360.
160. Jérôme Barthélémy, (2004), « Comment réussir une opération d'externalisation », *Revue française de gestion* 2004/4, n° 151, pp : 9-30.
161. José Allouche et Bruno Amann, (2005), « L'actionnaire dirigeant de l'entreprise familiale », *Revue française de gestion*, n°141, pp : 109-130.
162. José Bouaniche, (2007), « L'audit et ses outils informatisés », *La Revue / Mai* 07, pp : 04-09.
163. Julien BATAC et al, (2009), « Évolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local », *Finance Contrôle Stratégie* -volume 12, n° 1, mars 2009, pp : 155-180.
164. Kaoutar Kandou et Denis Cormier, (2016), « Gestion comptable et réelle des résultats et mode de financement des fusions-acquisitions », *Chaire Cahier de recherche*, 2016-05, 01-43.
165. Khalifa AHSINA et al, (2014), « L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca : une étude exploratoire », *La Revue Gestion et Organisation* 6 (2014), pp : 75-83.
166. Khelifa KABRI, (2007), « Comptabilité nationale et économie de marché : Quelles perspectives pour l'économie algérienne ? », *Revue Campus*, n°8, pp : 16-34.
167. Kirk. D, (2005), « Regaining trust », *Journal of Accountancy*, Vol. 200, n°4, pp : 30-32.
168. Klein. A, (2002), « Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management », *auditing : A journal of Practice and Theory*, Vol.10, n°1, pp : 35-52.
169. Knechel.W.R, (2007), « the business risk audit : Origins, Obstacles and opportunities », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, pp : 383-408.
170. Kose John and Lemma W. Senbet, (1998), « Corporate Governance and Board Effectiveness », *Journal of Banking & Finance*, Vol.22, n°4, pp : 371-403.
171. Lamia El Kahri et al, (2014), « La certification qualité et la performance des organisations : Quelles convergences ? Etude de cas au sein de la Nouvelle Société AMADIR dans le grand Agadir », *International Journal of Innovation and Scientific Research* Vol. 11, N° 2, Nov. 2014, pp : 598-610.
172. Laurence GODARD et Alain SCHATT, (2004), « Les déterminants de la Qualité des conseils d'administration français », *Cahier du FARGO*, n° 1040603, pp : 01-23.
173. Laurence Godard et Alain Schatt, (2005), « Caractéristiques et fonctionnement des conseils d'administration français : Un état des lieux », *Revue française de gestion*, n°158, pp : 69-87.
174. Laurent Cappelletti, (2006), « Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2006/1, Tome. 12, pp : 27-43.
175. Laurent Cappelletti, (2006), « Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? », *Comptabilité - Contrôle- Audit* 2006/1 (Tome 12), pp : 27-43.

176. LEE Teck-Heang et Azham Md. Ali, (2008), « The evolution of auditing: An analysis of the historical development », *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.4, N°12, Serial No.43, pp : 01-08.
177. Lee, Tom and Mary Stone, (1995), « Competence and Independence: The congenial Twins Of Auditing? », *Journal of Business Finance and Accounting* , Vol.22, n°8, pp : 1169-1177.
178. Lee.T.A and al, (2008), « The dominant senior manager and the reasonably careful, skillful and cautious auditor », *Critical Perspectives on Accounting*, 19, pp : 677-711.
179. Lennox.C.S, 1999, *Audit Quality and Auditor Size : An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses*, *Journal of Business Finance & Accounting*, 26, pp : 779-805.
180. Li, J. and Lin, J, (2005), « The relationship between earnings management and audit quality », *Journal of Accounting and Finance Research*, Vol.12, n° 1, pp : 01- 11.
181. Louisemane Beaubrun-Saint-Preux, (2014), « Relation de Partenariat entre l'Audit Interne et la Direction et Objectivité des Auditeurs Internes », *Cahier de recherche*, N° 2014-08, pp : 01-25.
182. M.C. Jensen, (1993), « The modern Industrial Revolution , Exit, and the Failure of the Internal Control Systems », *The Journal of Finance*, N°3, pp : 831-880.
183. Marc Lenglet et Benjamin Taupin, (2015), « Grandeur et décadence de la fonction déontologie. Une perspective sur le contrôle interne bancaire et financier », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 22, n°2, Version du 29 juillet 2015, pp : 01-26.
184. Mariam Boukari et Jacques Richard, (2007), « Les incidences comptables du passage des groupes français cotés aux IFRS », *Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/3 (Tome 13)*, pp : 155-169.
185. Marie-Pascale Senkel, (2009), « La divulgation d'informations « RSE » par les prestataires de services logistiques européens : Une analyse comparative du site Internet et du rapport d'activité », *Marché et organisations*, 2009/1 (N° 8), pp : 173-200.
186. McWilliams. A et D. Siegel, (2001), « Corporate social responsibility : A theory of the firm perspective », *Academy of Management Review*, 26 : 1, pp : 117-127.
187. Mehdi NEKHILI et al, (2009), « Choix de l'auditeur externe, honoraires d'audit et gouvernance des entreprises françaises », *Cahier du FARGO n° 1090501*, Université de Bourgogne, pp : 01-34.
188. Michel Albouy et Gérard Charreaux, (2005), « La finance comportementale ou l'émergence d'un nouveau paradigme dominant ? », *Revue française de gestion* 2005/4, n° 157, pp : 139-143.
189. Michel CAPRON, (2006), « Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier », *Revue Management et science sociales* n°68, mai 2006, pp : 115-130.
190. Michel Ghertman, (2003), « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », *Revue française de gestion*, 2003/1, n°142, pp : 43-63.

191. Mihalis.D et Eleftheria.G, (2007), « Changes and implications in the auditing procedure from the implementation of International Accounting Standards and Financial Reporting Standards », *Review of Economic Sciences*, N°11, p : 81-92.
192. Mizruchi, Mark S., (2004), « Berle and Means revisited: The governance and power of large U.S. corporations », *Theory and Society*, Vol. 33, n°5, pp : 579-617.
193. Moez Ben Yedder et Férid Zaddem, (2009), « La Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE), voie de conciliation ou terrain d'affrontements? », *Revue multidisciplinaire sur l'emploi, le syndicalisme et le travail (REMEST)*, vol. 4, N° 1, pp : 84-103.
194. Moizer, P, (1997), « Auditor reputation: the international empirical evidence », *International Journal of Auditing*, Vol.1, n°1, pp : 61- 74.
195. Nacer-Eddine Sadi et Françoise Moulin, (2014), « Gouvernance coopérative : un éclairage théorique », *Revue internationale de l'économie sociale : Recma*, n° 333, 2014, pp : 43-58.
196. Nathalie Crutzen et Didier van Caillie, (2010), « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise : Quelques pistes d'adaptation des outils existants », *Humanisme et Entreprise*, 2010/2, n° 297, pp : 13-32.
197. Nathalie Del Vecchio, (2010), « Réseaux de conseils d'administration et adoption de pratiques de gouvernance d'entreprise », *Revue française de gestion*, n° 202, pp : 145-161.
198. Nathalie Gonthier-Besacier et al, (2012), « Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2012/2 (Tome 18), pp : 33-72.
199. Nelson.M.W and al, (2002), « Evidence from auditors about managers and auditors earnings management decisions », *The Accounting Review*, 77 (sup), pp : 175-202.
200. O'Sullivan. N and Diacon .S.R, (1999), « Internal and external governance mechanisms : evidence from the UK insurance industry », *Corporate Governance : An International Review*, Vol.7, N°4, pp : 363-373.
201. Olga Demtchouk, (2008), « Réductions d'effectifs et performance des entreprises : réaction à l'article d'Éric Séverin », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2008/3 (n°231-232), pp : 97-100.
202. Olivier Paye, (2005), « La gouvernance : D'une notion polysémique à un concept politologique », *Revue Études internationales*, vol. 36, n° 1, 2005, pp : 13-40.
203. Olivier Ramond et al, (2007), « Résultat et performance financière en normes IFRS : Quel est le contenu informatif du comprehensive income ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2007/3 (Tome 13), pp : 129-154.
204. Olivier RAMOND et al, (2007), « Résultat et performance financière en normes IFRS : Quel est le contenu informatif du comprehensive income ? », *Cahier de recherche* n° 2007-04, pp : 01-38.
205. Omri Mohamed Ali Brahim et Akrimi Nesrine Abdelkader, (2014), « Les facteurs d'influence de l'indépendance de l'auditeur externe : Une étude exploratoire auprès des préparateurs de l'information financière tunisiens », *La Revue Gestion et Organisation*, Vol.6, pp : 67-74.

206. Ondrej Zizlavsky, (2014), « The Balanced Scorecard: Innovative Performance Measurement and Management Control System », *Journal of Technology Management & Innovation*, 2014. Volume. 9, Issue 3, pp : 210-222.
207. OULD AMER Smail, (2010), « La normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier », *Revue des Sciences Économiques et de Gestion* n°10 (2010), pp : 27-43.
208. Palmrose, Z. V, (1986), « Audit fees and auditor size: further evidence », *Journal of Accounting Research*, N°24 (1), pp : 97 -110.
209. Par Isabelle Lacroix et Pier-Olivier St-Arnaud, (2012), « La gouvernance : tenter une définition », *Cahiers de recherche en politique appliquée*, Vol. IV, N° 3, Automne 2012, pp : 19-37.
210. Pascal Dumontier et Bernard Raffournier, (1989), « L information comptable pour qui ? Pour quoi ? », *La Revue Française de Gestion*, Mars-mai 1989, pp : 01-09.
211. Paul Valentin NGOBO et Éric STEPHANY, (2001), « Les différences de performance financière entre les entreprises : résultats du marché français », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, N° 1, mars 2001, pp : 89-121.
212. Pearce, J. et S.A. Zahra, (1992), « Board Composition from a Strategic Contingency Perspective », *Journal of Management Studies*, vol. 29, n° 4, pp : 411-438.
213. Pecher.M.E and al, (2007), « It's all about audit quality : Perspectives on strategic-systems auditing », *Accounting, Organizations and Society*, N°32, pp : 463-485.
214. Peter Walton, (2003), « La normalisation comptable internationale : Origine, pratiques et enjeux », *Revue française de gestion*, n° 147, pp : 21-32.
215. Phan Thanh Hai, (2016), « The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities : Empirical Evidence in Vietnam », *International Journal of Business and Management*, Vol. 11, N° 3, pp : 83-94.
216. Philippe Bernoux, (2004), « Des salariés acteurs de l'entreprises », *Economie & Humanisme*, n° 370, pp : 36-39.
217. Phillips R. A., et al, (2003), « What stakeholder theory is not », *Business Ethics Quarterly*, vol.13, n°4, pp : 479-502.
218. Pierre-Yves Gomez, (2008), « La gouvernance des pôles de compétitivité : Impasses théoriques et reformulation de la spécificité des pôles », *Revue française de gestion* 2008/10 (n° 190), pp : 197-209.
219. Piot. C, (2008), « Les déterminants du délai de signature du rapport d'audit en France ». *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (2), pp : 43-73.
220. Rémi Janin et Charles Piot, (2008), « L'influence des auditeurs externes et des comités d'audit sur le contenu informatif des manipulations comptables », *La Revue des Sciences de Gestion* 2008/5, n°233, pp : 23-33.
221. Riadh Manita and Najoua Elommal, (2010), « The Quality of Audit Process : An Empirical Study with Audit Committees », *International Journal of Business*, Vol.15, n°1, pp : 87-99.
222. Riadh Manita, (2008), « La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit », *M@n@gement* 2008/2, Vol. 11, pp : 191-210.

223. Richard. C, (2003), « L'indépendance de l'auditeur pairs et manques », *Revue Française de Gestion*, Vol. 20, n°147, pp : 119-131.
224. Robert K. Larson et Donna L. Street, (2004), « Convergence with IFRS in an expanding Europe : progresse and obstacles identified by large accounting firms survey », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 13, Issue 2 (2004), pp : 89-119.
225. Robert M. Bushman and Abbie J. Smith, (2003), « Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance », *Economic Policy Review*, Vol.9, N°01, pp : 65-87.
226. Robert OBERT, (2011), « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB », *Revue Française de Comptabilité*, n°439, Janvier 2011, pp : 26-30.
227. Robert OBERT, (2011), « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB », *Revue Française de Comptabilité*, N°439, pp : 26-30.
228. Robert OBERT, (2014), « Le rôle du business model dans les états financiers », *Revue Française de Comptabilité* N°473, Février 2014, pp : 12-16.
229. Robert S. Kaplan, (2010), « Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard », *Working Paper*, N° 10-074, Harvard Business School, pp : 01-36.
230. Robert Telle et Samira Demaria, (2006), « L'évaluation des immobilisations corporelles et des immeubles de placement en IFRS : La convention coût historique va-t-elle résister à la juste valeur ? », *Revue Française de Comptabilité*, Ed. comptables-Malesherbes, 2006, mars (386), pp : 40-44.
231. Robson.K, and al, (2007), « Transforming audit technologies : Business risk audit methodologies and the audit field, *Accounting* », *Organizations and Society* N° 32, pp : 409-438.
232. Roland Pérez, (2002), « L'actionnaire socialement responsable », *Revue française de gestion*, n° 141, pp : 131-151.
233. Ronald K. Mitchell and al, (1997), « Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience : Defining the Principle of Who and What Really Counts », *The Academy of Management Review*, Vol. 22, N° 4 (Oct., 1997), pp : 853-886.
234. Rubinstein Marianne, (2002), « Le débat sur le gouvernement d'entreprise en France : un état des lieux », *Revue d'économie industrielle*, vol. 98, 1er trimestre 2002, pp : 7-28.
235. SAIDI Yahia, (2014), « L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise -Avec référence au cas de l'Algérie-», *Revue des Sciences Humaines – Université Mohamed Khider Biskra*, n° 34/35, pp: 50.
236. Samira Demaria et Dominique Dufour, (2007), « Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2007/3 (Tome 13), pp : 195-218.
237. Samuel Mercier et Jean-Pascal Gond, (2005), « La théorie des parties prenantes », *Cahier du FARGO*, n° 1050502, Mai 2005, pp : 01-14.
238. Sandrine Boulerne et Jean-Michel Sahut, (2010), « Les normes IFRS ont-elles amélioré le contenu informationnel des immatériels ? Le cas des entreprises françaises cotées », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2010/1 (Tome 16), pp : 7-32.

239. Sandrine Boulerne et Jean-Michel Sahut, (2014), « Les normes IFRS ont-elles amélioré le contenu informationnel des immatériels? Le cas des entreprises françaises cotées », IPAG Business School, Working Paper n°2014-262, pp : 01-34.
240. Sandrine Frémeaux et Christine Noël-Lemaître, (2009), « Le co-commissariat aux comptes sous le prisme de la sociologie du droit : Des vertus symboliques d'une règle contestée du gouvernement d'entreprise », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2009/3 (Tome 15), pp : 117-140.
241. Schipper, K. (2005), « The Introduction of International Accounting Standards in Europe : Implications for International Convergence », *European Accounting Review* 14 (1), pp : 101-126.
242. Schpper.K, (1989), « Commentary on earnings management », *Accounting Horizons*, Vol. 3, pp : 91-102.
243. SHAFER.W.E and al, (1999), « The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence », *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, Vol.18 (supplement), pp : 85-101.
244. Shawn M. Davis and Dana Hollie, (2008), « The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence », *Behavioral Research in Accounting: Spring*, Vol. 20, N°1, pp : 31-44.
245. SHLEIFER Andrei and VISHNY Robert. W, (1997), « A Survey of Corporate Governance », *The Journal of Finance*, Vol.LII, N°2, pp : 737-783.
246. Siew Hong Teoh and T. J. Wong, (1993), « Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient », *The Accounting Review*, Vol. 68, N° 2 (Apr., 1993), pp : 346-366.
247. Sonda DAOUD BEN ARAB et Sana MASMOUDI MARDESSI, (2015), « Le Management des risques dans les entreprises Tunisiennes Un état des lieux après la révolution », *La Revue Gestion et Organisation*, Vol.7, pp : 106-115.
248. Sophie Giordano-Spring et Monique Lacroix, (2007), « Juste valeur et reporting de la performance : débats conceptuels et théoriques », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2007/3 (Tome 13), pp : 77-95.
249. Sophie MIGNON, (2000), « La pérennité des entreprises familiales : un modèle alternatif à la création de valeur pour l'actionnaire ? », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 3, N° 1, pp : 169 - 196.
250. Sorinel Căpușneanu and al, (2012), « New Dimensions of Performance Measurement », *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol.14, n°2, 2012, pp : 334-347.
251. Soumaya Mejbr et al, (2014), « Quelques répercussions de l'écologie sur le comportement de l'entreprise », *International Journal of Innovation and Applied Studies*, Vol. 7, N° 2 (Aug 2014), pp : 483-496.
252. Srinivasan Krishnamurthy and al, (2006), « Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersen's Indictment on Its Client Firms », *Contemporary Accounting Research* Vol.23 N°2, Summer 2006, pp : 465-90.
253. Stéphane TREBUCQ, (2002), « L'actionnariat salarié dans les entreprises familiales du SBF250 : un outil de création de valeur ? », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 5, N° 4, pp : 107 - 135.

254. Stephen. G and al, (2001), « SEC Auditor Independence Requirements », *Accounting Horizons* Vol 15, N° 4, December 2001, pp : 373-386.
255. Sweeney, A.P. (1994), « Debt-Covenant violations and managers' accounting responses », *Journal of Accounting and Economics*, Vol.17, 281 – 308.
256. Thierry POULAIN-REHM, (2003), « Stock-options, décisions financières des dirigeants et création de valeur de l'entreprise : le cas français », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 6, N° 3, pp : 79 -116.
257. Tiphaine Compernelle, (2009), « La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2009/3 (Tome 15), pp : 91-116.
258. Toufik SAADA, (1998), « Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 1, N° 3, septembre 1998, pp : 159-184.
259. Triki-Damak, S. and Halioui, K, (2013), « Accounting treatment of R&D expenditures and earnings management : An empirical study on French listed companies », *Global Business and Economics Research Journal*, vol.2, n°1, pp : 50-71.
260. Valérie PALLAS, (2006), « Le contrôle interne bancaire est-il toujours pertinent ? », *Finance Contrôle Stratégie - Volume 9*, n° 3, septembre 2006, pp : 135 - 164.
261. Vătuțiu Teodora et Popeangă Vasile Nicolae, (2009), « Informatics Systems For Financial Audit And Revision », *Cod JEL: G: Financial Economics*, 2009, pp : 1085-1086.
262. Velury. U and al, (2003), « Corporate governance and the selection of industry specialist auditors », *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol.21, pp : 01-35.
263. Velury. U and al, (2003), « Corporate governance and the selection of industry specialist auditors », *Revue of Quantitative Finance and Accounting*, Vol.21, pp : 01-35.
264. Véronique Des Garets et al, (2003), « La relation entreprises-clients : de la fidélité à la dépendance », *Revue française de gestion*, n° 144, pp : 23-41.
265. Vincent BIGNON et al, (2004), « Une analyse économique de la « juste valeur » : l'évolution des principes comptables dans la réglementation européenne », *Centre Cournot, Prisme* N°4 mars 2004, pp : 05-37.
266. Vincent Simoulin, (2003), « La gouvernance et l'action publique : le succès d'une forme simmélienne », *Droit et société*, 2003/2, n°54, pp : 307-326.
267. Virginie GALDEMA, (2012), « Performance, efficacité, efficience : Les critères d'évaluation des politiques sociales sont-ils pertinents ? », *CREDOC Cahier de Recherche*, N°299 (Décembre 2012), pp : 01-80.
268. Wai Fong Chua et Stephen L.Taylor, (2008), « The rise and rise of IFRS : An examination of IFRS diffusion », *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 27, Issue 6, November-December 2008, pp : 462-473.
269. Williamson Oliver E., (1988), « Corporate Finance and Corporate Governance », *The Journal of Finance*, vol. 43, n° 3, july, pp : 567-591.

270. Williamson Oliver E., (2000), « Contract and Economic Organization », Revue d'économie industrielle, vol. 92, 2e et 3eme trimestres 2000, Économie des contrats : bilan et perspectives, pp : 55-66.
271. Windsor.C et Warming-Rasmussen.B, (2009), « The rise of regulatory capitalisme and the decline of auditor independance : A critical and experimental examination of auditor's conflicts of interests », Critical Perspectives on Accountig N° 20, pp : 267-288.
272. Wirtz Peter, (2004), « Meilleures pratiques de gouvernance, théorie de la firme et modèles de création de valeur : Une appréciation critique des codes de bonne conduite », Cahier de FARGO, n°1040401, avril 2004, pp : 01-24.
273. Wood, D. J, (1991), « Corporate Social Performance Revisited », Academy of Management Journal, Vol.16, 691-718.
274. Wooten T.C, (2003), « Research about audit quality », CPA Journal, vol. 73, N° 1, pp : 48-64.
275. Zair Wafia, (2013), « Le Balanced Scorecard: Mesurer la performance « avantages et inconvénients » », Revue des sciences économique de gestion et sciences commerciales, N°09/2013, pp : 20-35.
276. Zeynep Turk and Mutlu Yuksel Avcilar, (2009), « The Effects of Perceived Service Quality of Audit Firms on Satisfaction and Behavioural Intentions: A Research on the Istanbul Stock Exchange Listed Companies », Research Journal of Business Management, N°3: 36-46.

Thèses de Doctorat

1. Ali DARDOUR, (2009), **L'influence de la gouvernance et de la performance sur la rémunération des dirigeants : Le rôle des réseaux sociaux dans les entreprises françaises cotées**, Thèse de doctorat, Université de Toulouse.
2. CHEKROUN Meriem, (2013-2014), **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, Thèse de doctorat, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen.
3. Eustache EBONDO WA MANDZILA, (2004), **La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise**, Thèse de doctorat, Université de Paris XII Val de Marne, présentée et soutenue publiquement le 29 septembre 2004.
4. Eya Nidhal Ahlem NOUBBIGH, (2014), **Interdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien**, thèse de doctorat, Université de Tunis, Institut Supérieur de Gestion.
5. Guillaume ROBAA, (2015), **Le décalage entre la communication sociétale et les pratiques de l'entreprise : le cas de l'intérim**, Thèse de doctorat présentée et soutenue le 16 octobre 2015, Université de Toulon.
6. Isabelle Meutelet Allemand , (2008), **Contribution à la théorie de la gouvernance : le marché des dirigeants, mécanisme particulier de gouvernance des entreprises** , Thèse de doctorat, soutenue le 13 juin 2008, Université de Bourgogne.

7. Mohamed BARNIA, (2015), **La Création de Valeur Ajoutée Socio-économique par l'Audit Interne : Cas d'Entreprises Marocaines**, Thèse de doctorat soutenue le 11 Septembre 2015, Le CNAM (Conservatoire National des Arts et Métiers), France.
8. Moulay Ali, (2011-2012), **La performance de l'industrie nationale des ciments à la lumière des théories contractuelles des organisations**, Thèse de doctorat, Université d'Oran.
9. SAHEL Fateh, (2014-2015), **Rôle du système intégré de gestion des coûts dans la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision Cas : Hôtel Sheraton Club Des Pins**, Thèse de doctorat, Université M'hamed Bougara, Boumerdes.
10. Supatcharee Sirikulvadhana, (2002), **Data Mining As A Financial Auditing Tool**, Thesis in Accounting, The Swedish School of Economics and Business Administration.
11. Ziani Abdelhak, (2014), **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise** », Thèse de doctorat, Université Abou Bakr Belkaid Tlemcen.

Colloques et conférences :

1. Abdelaziz Jmal et Khamoussi Halioui, (2011), La décision d'externalisation de la fonction comptable : Facteurs explicatifs dans le contexte tunisien, Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France, pp : 01-30.
2. Abdelkrim BOUHOUCHE, (2015), L'audit assisté par informatique, Revue ELMOUDAKIK n°03, Les 4^{èmes} assises du commissariat aux comptes à Tamanrasset, p : 07.
3. Angèle DOHOU et Nicolas BERLAND, (2007), Mesure de la performance globale des entreprises, Comptabilité et Environnement, May 2007, France, pp : 01-22.
4. Benoit LAVIGNE, (1996), Les états financiers des PME sont-ils seulement utiles pour des fins fiscales ?, Communication présentée au 64e Congrès de l'ACFAS, 16 mai 1996, Université McGill, p : 02.
5. Bernard Gumb, Christine Noël Lemaitre, (2006), Le contrôle interne au travers des représentations que s'en font les dirigeants de Groupe du CAC 40 : Une étude exploratoire, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), May 2006, pp : 01-24.
6. Bernard Raffournier et Alain Schatt, (2011), La relation entre honoraires d'audit et honoraires de conseil des auditeurs dans un contexte post-SOX : Le cas suisse, Congrès annuel de l'A F C, Comptabilités, Economie et Société, May 2011, Montpellier, France, pp : 01-16.
7. Carol LAMBERT et Claude CAZES, (2002), Les vrais problèmes de l'audit, Séminaire Vie des Affaires, 07 juin 2002, Ecole de paris du management, pp : 01-11.
8. Céline CHATELIN et Stéphane TRÉBUCQ, (2003), Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : Un essai de synthèse, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, CREFIGE – Université de PARIS-DAUPHINE, 20-21 mars 2003, pp : 01-25.

9. Charreaux. G, (1999), Le rôle de la confiance dans les systèmes de gouvernance des entreprises, Les colloques n°97, Confiance et rationalité, Dijon (France), 5-6 mai 1999, pp : 81-98.
10. Christophe Germain et Stéphane Trébucq, (2004), La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions, Semaine sociale Lamy, 18 octobre 2004, n° 1186, pp : 35-41.
11. Daniel Glaesner, (2013), Améliorer la performance de son organisation, 46^{ème} conférence du Réseau Habitat et Francophonie, GATINEAU (Canada), du 16 au 19 juin 2013, pp : 01-22.
12. Djamel KHOUATRA, (2004), La normalisation comptable entre un modèle anglo-saxon et modèle continental: le cas de la Roumanie pays en transition vers l'économie de marché, conférence Normes et mondialisation, France, pp : 01-30.
13. Dominique Bessire, (2009), Normes comptables, normes prudentielles et normes de gouvernance : la colonisation du monde vécu par les systèmes techniques, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-25.
14. Dominique Wolff et al, (2009), Projet d'intégration du développement durable au tableau de bord des PME par une adaptation du SD 21000, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-19.
15. Emna Ben Saad et Cédric Lesage, (2007), Des acteurs d'indépendance à un système d'indépendance : Proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur, Comptabilité et Environnement, May 2007, France, pp : 01-26.
16. Emna Ben Saad, Cédric Lesage, (2009), Perception de l'indépendance de l'auditeur : Analyse par la théorie d'attribution, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-26.
17. Eric CAUVIN et Pierre-Laurent BESCOS, (2004), L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : Une étude empirique, communication au congrès Normes et Mondialisation, May 2004, France, pp : 01-17.
18. Fabien Cerruti et Christelle Richard, (2008), Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire, La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, May 2008, France, pp : 01-39.
19. Fatma Zehri, (2006), La place de l'audit externe dans la gestion des résultats comptables : Cas des entreprises tunisiennes, Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), May 2006, Tunisia, pp : 01-17.
20. Fatma Zehri, (2008), Qualité d'audit externe et gestion des résultats comptables : Cas de la Tunisie, La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, May 2008, France, pp : 01-16.
21. Fodil Adjaoud et al, (2007), La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise : Interactions et effet sur la performance, 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité et Environnement, Poitiers, mai 2007, pp : 01-22.

22. Gilles DAVID et Nadia MHIRSI, (2011), Etude exploratoire de la structuration du Co-commissariat aux comptes en France, Comptabilités, Economie et Société, Montpellier, France, pp : 01-30.
23. Grégory Wegmann, (2000), Comparaison de deux modèles complémentaires de tableaux de bord stratégiques : un modèle nord-américain et un modèle suédois, IXI^{ème} Conférence internationale de management stratégique, " Perspectives en management stratégique ", AIMS 2000, Montpellier 24-25-26 Mai 2000, pp : 01-22.
24. Grégory WEGMANN, (2001), Les tableaux de bord stratégique : Une instrumentation du contrôle de gestion stratégique, Concepts, Instrumentation et Enquête, 22^{ème} Congrès de L'AFC, France, pp : 01-27.
25. Guillaume CHANSON, (2003), Analyse positive et normative de l'externalisation par la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence, XII^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Les Côtes de Carthage, 3-4-5 et 6 juin 2003, pp : 01-20.
26. Hamrouni Amal et Faten Lakhel, (2010), La transparence de l'entreprise et la structure de propriété : Cas des entreprises françaises, Crise et nouvelles problématiques de la valeur, 31^{ème} Congrès de l'AFC, NICE, May 2010, pp : 01-29, p : 04.
27. Hassan Lahbari, (2009), La Qualité de l'Audit Externe et la notion de significativité: Etude Exploratoire, Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, p : 08.
28. Henri Bouquin, Michel Fiol, (2007), Le contrôle de gestion : Repères perdus, Espaces à retrouver, Comptabilité et Environnement, May 2007, France, pp : 01-19.
29. Jeannette Bennechib, (2002), Proposition d'un modèle de l'efficacité du Co-commissariat aux comptes dans les sociétés anonymes cotées françaises, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France, pp : 01-19.
30. Jérôme BARTHELEMY, (1999), L'externalisation : Une forme organisationnelle nouvelle, Communication à la 8^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Ecole Centrale Paris, 26-28 mai 1999, pp : 01-19.
31. José Allouche et al, (2004), Responsabilité sociale des entreprises : La mesure détournée ?, 15^{ème} congrès de l'AGRH - La GRH mesurée, Montréal, Septembre 2004, pp : 01-22.
32. José Allouche et al, (2007), Performances et caractéristiques financières comparées des entreprises familiales et non familiales : le rôle modérateur de la cotation en bourse et du degré de contrôle actionnarial, 26^{ème} conférence AIMS, Montréal, du 06 au 09 juin 2007, pp : 01-28.
33. José Allouche et Patrice Laroche, (2005), Responsabilité sociale et performance financière des entreprises : une synthèse de la littérature, Colloque "Responsabilité sociale des entreprises : réalité, mythe ou mystification? ", Mar 2005, Nancy, France, pp : 01-44.
34. José NGIDJIMA et Vincent LAGARDE, (2015), La stratégie d'entreprise responsable est-elle pertinente dans un pays peu développé et instable ? Approche par les performances des coopératives minières en RD Congo, XV^{es} Rencontres du RIUESS,

- La créativité de l'Économie sociale et solidaire est-elle soluble dans l'entrepreneuriat ?, Reims, 27-29 mai 2015, pp : 01-14.
35. Josée St-Pierre et al, (2005), Les indicateurs de performance financière et non financière : Complémentarité ou Substitution ? Etude exploratoire sur des PME manufacturières, Comptabilité et Connaissances, May 2005, France, pp : 01-18.
 36. Kaddouri Amar et Admane Mrizek, (2013), Problématique d'Application du Système Comptable Financier Algérien sur les Entreprises Algériennes, Colloque Nationale : Réalité et Perspectives du Système Comptable Financier dans les PME en Algérie les journées 05-06/05/2013, Université d'El Oued, pp : 01-13.
 37. Karoui Lotfi et Khlif Wafa, (2007), Formes d'activation des conseils d'administration dans les PME : Une étude exploratoire dans le contexte français, XVI^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS), Montréal, 6-9 Juin 2007, pp : 01-24.
 38. Lambert Jerman, (2015), Les enjeux de l'application des normes IAS/IFRS : L'étude des préparateurs des comptes, une perspective de recherche encore inexplorée, 36^{ème} congrès de l'AFC, Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France, pp : 01-28.
 39. Laurent Cappelletti, (2004), La normalisation du contrôle interne: Esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière, 25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Normes et Mondialisation, Orléans 12-14 Mai 2004, p : 27.
 40. Lobna Loukil et Mohamed Triki, (2008), L'analyse de l'impact des mécanismes de gouvernance sur le niveau de divulgation volontaire : Cas des sociétés tunisiennes non financières, la Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy (France), 28-29 et 30 Mai 2008, pp : 01-53.
 41. Lobna LOUKIL, (2010), Conséquences de l'adoption des normes internationales IFRS sur le coût de l'audit financier, 31^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité 10-11 et 12 Mai 2010, Nice, France, pp : 01-39.
 42. M.ZAATRI, (2013), Le Trio Indépendance, Compétence et Confiance, Communication à la deuxième assises, Oran-Algérie, le 04-05 Mai 2013, pp : 01-34.
 43. Malika AHMED ZAID- CHERTOUK, (2011), Performance financière et performance sociale dans les entreprises publiques algériennes, Conférence (ST), Universidad Politécnica de Valencia & Ciriec-Espana Valencia, 21-22 October 2011, pp : 01-15.
 44. Marc Bollecker et al, (2006), Le comportement socialement responsable des entreprises : Une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunisia, pp : 01-19.
 45. Marc Nagels, (2009), Evaluer des compétences ou des performances ? : Une distinction opérationnelle en gestion des ressources humaines, 21^e colloque de l'ADMEE-Europe, 21-23 janvier 2009, N° de la communication C004, Université catholique de Louvain-La-Neuve, Belgique, pp : 01-11.
 46. Marie-Annick Montalan, Béatrice Vincent, (2010), Proposition d'un modèle d'évaluation du capital immatériel pour les organisations transversales à l'hôpital : le

- cas des Equipes Mobiles de Gériatrie (EMG), Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, pp : 01-19.
47. Marine Portal, (2010), La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, pp : 01-31.
 48. Mathieu Annelise, (2005), Développement durable et entreprises : du concept à la typologie, XIV^{ième} Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS), Pays de la Loire, Angers, du 06 au 09 juin 2005, pp : 01-27.
 49. Mohammed Chérif MADAGH et Samira Rym MADAGH, (2012), L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques, Colloque national sur la gouvernance des entreprises en tant que mécanisme pour réduire la corruption financière et administrative, le 6 -7 mai 2012, Université de Mohamed Khider, Biskra, pp : 01-14.
 50. Mouna Hazgui et al, (2010), Les défaillances affectant la qualité de l'audit : Une étude qualitative sur le marché français, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, pp : 01-26.
 51. Mourad Attarça et Thierry Jacquot, (2005), La représentation de la Responsabilité Sociale des Entreprises : une confrontation entre les approches théoriques et les visions managériales, XIV^{ième} Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS), Pays de la Loire, Angers, du 06 au 09 juin 2005, pp : 01-26.
 52. Nacer Eddine Sadi, (2012), Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, Communication au congrès AFC, Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France, pp : 01-30.
 53. Nicolas Berland, (2007), A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage, Les enjeux du développement durable, L'Harmattan, France, pp : 41-64.
 54. Olivier Herrbach, (1999), Qualité et réduction de qualité en audit financier : Le comportement des collaborateurs de cabinets, 20^{ème} Congrès de l'AFC, May 1999, France, pp : 01-19.
 55. Pascal Barneto et Georges Gregorio, (2011), Normes IFRS et mesure de la performance : Etude comparative auprès des établissements bancaires européens, Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France, pp : 01-35.
 56. Pascal Dumontier et al, (2006), La qualité d'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Association Francophone de la Comptabilité (AFC), Tunis, pp : 01-22.
 57. Reynaud E, (2003), Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique ?, Journée de l'Association Internationale de Management Stratégique (AIMS) sur le thème du développement durable, 15 Mai 2003, Angers, pp : 01-15.
 58. Riadh Manita et Makram Chemangui, (2007), Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique, Comptabilité et Environnement, may 2007, France, pp : 01-24.
 59. Riadh Manita, (2009), La qualité du processus d'audit : Une étude empirique sur le marché financier tunisien, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, pp : 01-22.

60. Saidatou Dicko et Hanen Khemakhem, (2008), L'impact attendu de l'adoption des IAS/IFRS sur le marché financier français, La Comptabilité le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, May 2008, France, pp : 01-20.
61. Salma Damak Ayadi, (2003), La théorie des parties prenantes : théorie empirique ou théorie normative ?, Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique, pp : 01-18.
62. Samuel MERCIER, (2001), L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature, Xi^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec, 13-14-15 juin 2001, pp : 01-24.
63. Sophie Audousset-Coulier, (2006), L'influence du gouvernement d'entreprise et du co-commissariat aux comptes sur la détermination des honoraires d'audit des sociétés cotées françaises, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution (s), May 2006, Tunisie, pp : 01-32.
64. Sourour Ammar, (2006), La compétence e l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité, Contrôle, Audit Institution (s), 10-11-12 Mai2006, Tunisie, pp : 01-23.
65. Sourour Ammar, (2007), Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne, Conférence Audit interne et gouvernance d'entreprise, IAE Tours, 13 septembre 2007, p : 12.
66. Stéphane TRÉBUCQ, (2003), La gouvernance d'entreprise héritière de conflits idéologiques et philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, CREFIGE – Université de PARIS-DAUPHINE, 20-21 mars 2003, pp : 01-22.
67. Thierry Bergés, (2002), Les nouvelles technologies de l'information et de la communication : Un nouveau paradigme technologique pour les auditeurs financiers ?, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France, pp : 01-15.
68. Wiem Elmanaa Madani, (2009), Théorie de l'agence et composition du conseil d'administration dans les entreprises familiales : Apports et limites, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pp : 01-18.
69. Wilfried NIESSEN, (2013), Les tableaux de bord, communication présentée le 05/12/2013, Tour & Taxis, Bruxelles, p : 30.

Lois et décrets :

1. Article n°02 du décret exécutif n°11-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes, JO n°11 du 20 février 2011, p : 04.
2. Article n°03 du décret exécutif n°11-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes, JO n°11 du 20 février 2011, p : 04.

3. Article n°04 du décret exécutif n°11-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes, JO n°11 du 20 février 2011, p : 04.
4. Article n°12 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 04.
5. Article n°18 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 05.
6. Article n°2 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 03.
7. Article n°22 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.
8. Article n°23 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.
9. Article n°27 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.
10. Article n°29 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.
11. Article n°31 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 07.
12. Article n°37 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 07.
13. Article n°38 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 06.
14. Article n°38 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 07.
15. Article n°62 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 09.
16. Article n°63 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010, p : 09.
17. Décret exécutif n° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts

- comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, JO n°03 du 15 janvier 1992, p : 66.
18. Décret n°70-173 du 16 novembre 1970 relatif aux obligations et à la mission des commissaires aux comptes des entreprises publiques ou semi-publiques nationales, JO, 9^{ème} année, n° 97 du 20 novembre 1970, p : 1096.
 19. Décret n°80-53 du 01 mars 1980 portant création de l'Inspection générale des finances, JO n°10 du 04 mars 1980, p : 242.
 20. La loi 07- 25 du novembre 2007 portant système comptable financier, article n°42, JO n°74 du 25/11/2007, p : 06.
 21. La loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréé, JO n° 42 du 11 juillet 2010, p : 03.
 22. La loi 80-05 du 01 mars 1980 relative à l'exercice de contrôle par la Cour des Comptes, JO n°10 du 04 mars 1980, p : 242.
 23. La loi 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, JO n°02 du 13 janvier 1988, p : 18.
 24. La loi 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°20 du 01 mai 1991, p : 540.
 25. Le décret exécutif n°11-25 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables, JO n°07 du 02 février 2011, p : 07.
 26. Ordonnance n°08-02 du 24 juillet 2008 portant loi de finances complémentaires pour 2008, article n° 62, JO n°42 du 27 juillet 2008, p : 16.
 27. La loi 07- 11 du novembre 2007 portant système comptable financier, article n°42, JO n°74 du 25/11/2007, p : 06.

Rapports et documents de travail :

1. Audit Cmmittee Institute France, (2011), Les missions du comité d'audit, KPMG S.A, France, p : 01-20.
2. BALL R, (2006), International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors, Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum, pp : 5-27.
3. Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement/ Banque Mondiale, (2005), Guide 2 : Comment élaborer et mettre en œuvre un code de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise ?, Global Corporate Governance Forum, Volume 1 exposé, Washington, p : 01.
4. BIT (Bureau International de Travail), (2005), La relation de travail: cinquième question à l'ordre du jour, International Labour Organization, Genève, p : 22.
5. CCRC (Conseil Canadien sur la reddition des comptes), Rôle du comité d'audit. Via le site web : <http://www.cpab-ccrc.ca> , consulté le 20/09/2016 à 12 :00.
6. CGAP, (2000), Audit externe des institutions de micro-finance Guide pratique, Volume 1, Série « Outil technique » n° 3, France.

7. Club des présidents de comité d'audit, (2015), Guide des bonnes pratiques pour les comités d'audit & Modus Operandi, KPMG et IFA, Paris.
8. Comptables Professionnels Agréés du CANADA, (2014), Surveillance de l'auditeur externe : Indications à l'intention des comités d'audit, Document de travail, CPA, CANADA, Janvier 2014, p : 22.
9. Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement, (2006), Guide des bonnes pratiques en matière d'informations sur la gouvernance d'entreprise, Nations Unies, New York et Genève.
10. Han Donker, (2005), La comptabilité à la juste valeur, CGA magazine, tiré du numéro Septembre-Octobre 2005, via le site web : <http://www.cga-canada.org> , consulté le 29/02/2016 à 21:50.
11. Institut Français des Administrateurs(IFA), (2008), Les comités d'audit : 100 bonnes pratiques, KPMG janvier 2008, France, p : 15
12. Jean Ndongo Obama, (2013), L'impact de la Qualité de la Gouvernance sur la Rentabilité Durable des Entreprises Familiales dans le Contexte du PED : Le Cas du Cameroun, Rapport de Recherche du FR-CIEA N° 51/13, pp : 01-37.
13. L'IAASB, (2013), A Framework for Audit Quality, IFAC, p : 10.
14. L'Institut Canadien des Comptables Agréés et le Conseil Canadien sur la Reddition des Comptes, (2012), Amélioration de la qualité de l'audit : Point de vue Canadien L'indépendance de l'auditeur, document de travail ICCA & CCRC, Canada, Septembre 2012, p : 07.
15. OCDE, (2004), Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, OCDE, Paris.
16. OCDE, (2015), Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OCDE : Rapport de l'OCDE aux ministres des Finances et aux gouverneurs des banques centrales du G20, OCDE (septembre 2015), p : 45.
17. PCAOB, (2013), Standing Advisory Group Meeting : Discussion-Audit Quality Indicators, May 15-16, 2013, p : 03. Via le site web : <https://pcaobus.org> , consulté le 11/08/2016 à 18 :0.
18. Pocket Guide, (2013), COSO 2013 : Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation, pwc, novembre 2013, p : 11.
19. Sylvie MARCHAL et al, (2007), L'impact des normes IFRS sur les données comptables des groupes français cotés, Bulletin de la Banque de France N° 163, Juillet 2007, pp : 27-42.

Sitographie :

1. h.dahraoui.free.fr/aif2/docs/Audit_Fin_Compt/Cours/Evaluation_des_risques.ppt, 03/03/2016.
2. http://bel.uqtr.ca/1809/1/CARôlesResponsabilités_2009.pdf , consulté le 10/09/2016 à 10 :00.
3. http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0031MPACG11.pdf, consulté le 01/10/2015 à 22 :00
4. <http://dictionnaire-juridique.jurimodel.com> , consulté le 21/09/2016 à 15 : 00.
5. <http://disclose.pwc.ch/20/fr/article-focus--06> , consulté le 03/06/2016 à 11:00.

6. <http://fr.issai.org> , consulté le 01/11/2015 à 08:30.
7. <http://fr.slideshare.net/Mirafitia/audit-des-stocks> , consulté le 10/10/2015 à 19:07.
8. <http://fr.slideshare.net/widad12/audit-de-la-paie-et-du-personnel> , consulté le 28/10/2015 à 18:00.
9. <http://gestionfinance.kazeo.com/audit/audit-fiscal,a1782257.html>,
10. <http://maitrebolgot.com/doccs/Audit%20social.pdf> consulté le 14/10/2015 à 17 : 49.
11. <http://mtifour.skyrock.com/3252336664-LA-RESPONSABILITE-DU-COMMISSAIRE-AUX-COMPTES-En-Algerie.html> , consulté le 22/09/2015 à 12:23.
12. <http://unsa-general.a3w.fr/Donnees/Structures/81066/Upload/195031.pdf> , consulté le 30/09/2016 à 18:00.
13. http://www.academia.edu/6844749/AUDIT_FINANCIER_et_COMPTABLE_OHAD_A , le 25/08/2015 à 19 :44.
14. <http://www.actu-environnement.com> , consulté le 23/09/2015 à 12: 03.
15. <http://www.alcodefi.com/attachments/article/287/2015-10-25%20Audit%20des%20comptes%20de%20bilan%20et%20de%20gestion.pdf> consulté le 30/10/2015 à 21 :46.
16. <http://www.auditfinancier.net/category/autres-passifs> , consulté le 28/10/2015 à 19:00.
17. <http://www.auditfinancier.net/category/devises> , consulté le 30/10/2015 à 20:00.
18. <http://www.auditfinancier.net/category/emprunts-et-dettes-financieres> , consulté le 30/10/2015 à 15:52.
19. <http://www.auditfinancier.net/category/immobilisations-financieres> , consulté le 15/10/2015 à 20:50.
20. <http://www.auditfinancier.net/category/impots-et-taxes> , consulté le 30/10/2015 à 18:10.
21. <http://www.auditfinancier.net/category/personnel-et-organismes-sociaux> , consulté le 29/10/2015 à 17:15.
22. <http://www.auditfinancier.net/category/tresorerie> , consulté le 15/09/2015 à 21:17.
23. <http://www.auditfinancier.net/fonds-propres> , consulté le 30/10/2015 à 16:00.
24. <http://www.cab-longuemart.fr/le-controle-qualite-des-commissaires-aux-comptes> , consulté le 17/08/2016 à 20:00.
25. <http://www.cn-onec.dz> , consulté le 18/03/2016 à 21 :00.
26. <http://www.cn-onec.dz> , consulté le 19/06/2016 à 17 :00
27. <http://www.cn-onec.dz/images/NAA-210.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.
28. <http://www.cn-onec.dz/images/NAA505.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.
29. <http://www.cn-onec.dz/images/NAA-560.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.
30. <http://www.cn-onec.dz/images/NAA-580.pdf> , consulté le 01/08/2016 à 13:00.
31. <http://www.crcc-aix.org/fr/la-profession/controle-qualite> , consulté le 17/06/2016 à 19:30.
32. <http://www.devoir-de-philosophie.com/dissertation-audit-des-stocks-206566.html>, consulté le 15/10/2015 à 19 :47
33. <http://www.fasb.org> consulté le 30/07/2016 à 11 :00.
34. <http://www.h3c.org/> , consulté le 17/08/2016 à 20 :00.
35. <http://www.h3c.org/textes/Avis%202012-01.pdf> , consulté le 16/08/2016 à 20 :00.

36. http://www.h3c.org/textes/H3C-Guide_des_controls_periodiques.pdf , consulté le 16/08/2016 à 19:00.
37. <http://www.hec.fr> , consulté le 14/08/2016 à 17h00.
38. <http://www.iasplus.com> , consulté le 24/03/2016 à 22 : 00
39. <http://www.ifaci.com> , consulté le 01/05/2016 à 19 :00.
40. <http://www.ifaci.com> , consulté le 13/06/2016 à 18 :00.
41. <http://www.institut-numerique.org> , consulté le 20/08/2016 à 11 :00.
42. <http://www.institut-numerique.org> , consulté le 20/08/2016 à 13 :00.
43. <http://www.investopedia.com/terms/p/pcaob.asp> , consulté le 17/08/2016 à 21:00.
44. <http://www.journaldunet.com/management/pratique/vie-de-l-entreprise/16918/les-indicateurs-de-performances-d-une-entreprise.html> , consulté le 20/08/2016 à 12:00.
45. <http://www.lesechos.fr> , consulté le 21/09/2016 à 16 : 00.
46. <http://www.master-finance-orleans.org> , consulté le 25/08/2016 à 15 :00.
47. <http://www.nifccanada.ca> , consulté le 02/03/2016 à 18 :00.
48. <http://www.petite-entreprise.net> , consulté le 17/09/2015 à 11:15.
49. <http://www.petite-entreprise.net/P-3174-136-G1-les-indicateurs-de-performance-de-l-entreprise.html> , consulté le 20/08/2016 à 11 :30.
50. <http://www.piloter.org> , consulté le 24/08/2016 à 11:00.
51. <http://www.sales-mkg.org> , consulté le 01/04/2015 à 20:02.
52. <http://www.scribd.com/doc/33148541/L-AUDIT-ET-CONTROLE-INTERNE#scribd> , consulté le 29/10/2015 à 17 :00.
53. <http://www.scribd.com/doc/34275004/Cycle-Client-Vente#scribd> , consulté le 14/03/2015 à 18 :00
54. <http://www.senat.fr/rap/r03-431/r03-43150.html> , consulté le 17/08/2016 à 20:00.
55. <http://www.theiia.org> , consulté le 23/09/2016 à 21 : 00.
56. <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr> , consulté le 25/03/2016 à 19 :00.
57. <http://www.youscribe.com> , consulté le 25/08/2016 à 10 :00.
58. <https://cadres.apec.fr> , consulté le 18/09/2016 à 20 :00.
59. <https://debitoor.fr> , consulté le 20/09/2016 à 16 : 00.
60. <https://fr.scribd.com> , consulté le 01/06/2016 à 14 :00.
61. <https://fr.scribd.com/doc/14214803/commissariat-aux-comptes-en-Algerie-ABDUU-Avril-2009> , consulté le 15/03/2015 à 15 :45.
62. <https://fr.wikipedia.org>
63. https://fr.wikipedia.org/wiki/Audit_qualit%C3%A9 , consulté le 01/03/2015.
64. https://fr.wikipedia.org/wiki/Haut_Conseil_du_commissariat_aux_comptes , consulté le 17/08/2016 à 20:00.
65. <https://na.theiia.org> , consulté le 13/06/2016 à 18 : 15.
66. <https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx> , consulté le 17/08/2016 à 21:00.
67. <https://www.cncc.fr> , consulté le 29/07/2016 à 18 :00.
68. <https://www.cncc.fr/controle-qualite.html> , consulté le 07/03/19:00.
69. <https://www.fichier-pdf.fr/2012/02/09/02-premiere-partie-audit-ennouri> , consulté le 03/03/2014 à 16 :00.
70. <https://www.l-expert-comptable.com/a/529542-la-methodologie-d-audit.html> , consulté le 01/04/2015 à 18:00.

71. <https://www.mataf.net> , consulté le 26/08/2016 à 14 :00.
72. <https://www.procomptable.com> , consulté le 26/08/2016 à 13 :00.
73. <https://www.sec.gov/answers/pcaob.htm> , consulté le 07/03/2016 à 21:00.
74. www.bdo.ru/media/forum/ifac-background-information , consulté le 31/03/2016 à 20:00.
75. www.charteredaccountants.ie , consulté le 24/03/2016 à 21 :49.
76. www.iaasb.org , consulté le 31/03/2016 à 10 :00.
77. www.iasb.org/standards , consulté le 03/02/2016.
78. www.icaew.com , consulté le 01/04/2016 à 11 :00
79. www.ifac.org , consulté le 24/03/2016 à 20 :05.
80. www.investopedia.com , consulté le 24/03/2016 à 19 : 21
81. www.readyratios.com/reference/education/international_federation_of_accountants_ifac.html , consulté le 23/03/2016 à 21:00.

Table des matières

Table des matières

Remerciements	IV
Sommaire	V
<i>Introduction générale</i>	02
Chapitre I : Mission d’audit externe : approche théorique et conceptuelle	13
Introduction du chapitre	14
I-1 : Le cadre général de l’audit.....	15
I-1-1 : Historique et évolution de l’audit.....	15
I-1-2 : Les notions générales du contrôle interne et de l’audit.....	18
I-1-3 : Les principes de l’audit comptable et financier.....	37
I-1-4 : Champ de la mission de l’auditeur externe.....	41
I-2 : Déroulement et méthodologie de la mission d’audit externe.....	43
I-2-1 : A propos de la mission de l’audit externe	43
I-2-2 : Conduite de la mission d’audit externe.....	46
I-2-3 : Organisation de la mission d’audit externe.....	49
I-2-4 : Outils et techniques de la mission d’audit externe.....	69
I-3 : La mission du commissariat aux comptes en Algérie.....	76
I-3-1 : Evolution et définition du commissariat aux comptes en Algérie.....	76
I-3-2 : Particularités du commissariat aux comptes en Algérie.....	81
I-3-3 : Missions et normes du commissaire aux comptes.....	84
I-3-4 : Responsabilités du commissaire aux comptes.....	88
Conclusion du chapitre	90
Chapitre II : La qualité de l’audit externe : Quels enjeux ?	91
Introduction du chapitre	92
II-1 : L’audit externe et le défi du risque d’audit : L’approche par les risques.....	93
II-1-1 : L’auditeur externe et l’information comptable et financière.....	93
II-1-2 : La notion du risque d’audit externe.....	96

II-1-3 : Le risque d’audit dans un milieu informatisé.....	101
II-1-4 : Le caractère significatif du risque d’audit.....	107
II-2 : La normalisation de l’audit externe : Vers une exigence de la qualité d’audit externe.....	109
II-2-1 : Les organismes normalisateurs internationaux.....	109
II-2-2 : La normalisation facteur d’assurance qualité	118
II-2-3 : La normalisation de la profession comptable en Algérie (SCF)	134
II-2-4 : La normalisation de la profession d’audit externe en Algérie (NAA)	137
II-3 : Les indicateurs de la qualité d’audit externe.....	143
II-3-1 : La notion de la qualité d’audit externe.....	143
II-3-2 : L’indépendance et la compétence en tant que déterminants de la qualité d’audit externe.....	150
II-3-3 : Les autres déterminants de la qualité d’audit externe.....	156
II-3-4 : Les critères d’amélioration de la qualité d’audit externe	161
Conclusion du chapitre	168
<i>Chapitre III : La qualité d’audit externe mécanisme de gouvernance et de performance des entreprises.....</i>	169
Introduction du chapitre	170
III-1 : La performance d’entreprise : Revue de littérature	171
III-1-1 : Généralité sur la performance d’entreprise	171
III-1-2 : Les indicateurs et mesures de la performance d’entreprise.....	174
III-1-3 : La performance financière d’entreprise	185
III-1-4 : La performance globale, la RSE et les parties prenantes.....	192
III-2 : La gouvernance d’entreprise : Concepts, théories et mécanismes.....	201
III-2-1 : Gouvernance d’entreprise : Concepts et définitions.....	201
III-2-2 : Théorisation de la gouvernance d’entreprise.....	208
III-2-3 : Les parties de la gouvernance d’entreprise	214
III-2-4 : Les mécanismes de la gouvernance d’entreprise.....	222

III-3 : Contribution de la qualité d’audit externe à la gouvernance et la performance d’entreprise.....	230
III-3-1 : La coopération contrôle interne, audit interne et audit externe à la gouvernance d’entreprise.....	230
III-3-2 : L’effet de la qualité d’audit externe sur la gouvernance d’entreprise.....	233
III-3-3 : L’apport de la qualité d’audit externe sur la performance de l’entreprise.....	238
III-3-4 : Le Trio Qualité d’audit externe, Gouvernance et Performance d’entreprise.....	241
Conclusion du chapitre	248
<i>Chapitre IV : Etude d’un échantillon sur le rôle de la qualité d’audit externe dans le pilotage de la performance d’entreprise</i>	249
Introduction du chapitre.....	250
IV-1 : Méthodologie de la recherche empirique	251
IV-1-1 : La préparation du questionnaire.....	251
IV-1-2 : Echantillon de l’étude.....	253
IV-1-3 : Design du questionnaire.....	255
IV-2 : Outils et traitement des données.....	256
IV-2-1 : Outils et méthodes statistiques utilisés.....	256
IV-2-2 : Description statistique de l’échantillon d’étude	265
IV-2-3 : Description statistique des axes de l’étude.....	271
IV-3 : Test des hypothèses de la recherche.....	283
IV-3-1 : Test de la première hypothèse.....	283
IV-3-2 : Test de la deuxième hypothèse.....	293
IV-3-3 : Test de la troisième hypothèse.....	304
IV-4 : Résultats et discussion.....	316
IV-4-1 : Analyse et synthèse des résultats.....	316
IV-4-2 : Les limites de l’étude empirique.....	322
IV-4-3 : Perspectives et recommandations.....	324
Conclusion du chapitre	325

Conclusion générale	326
Bibliographie	335
Table des matières	370
Liste des abréviations	375
Liste des tableaux	378
Liste des figures	381
Annexes	384

Liste des abréviations

Liste des abréviations :

APB : Auditing Practices Board.

AICPA : American Institut of Certified Public Accountants.

BCBS : Basel Committee on Banking Supervision.

BRI : Banque des règlements internationaux.

CAC : Commissaire Aux Comptes.

CNC : Conseil National de Comptabilité.

CNCC : la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

COSO : Committee of Sponsoring Organisation of tradeway commission.

CPSS : Committee on Payment and Settlement Systems.

EIP : Entité d'Intérêt Public.

FATF : Financial Action Task Force.

FOF : Forum Of Firms.

FSF : Financial Stability Forum.

GAAP : Generally Accepted Accounting Principles.

IAG : International Auditing Guidelines

IAIS : International Association of Insurance Supervisors

IAPC : International Auditing Practices Committee.

IASC : International Accounting Standards Committee.

IAS : International Accounting Standards.

IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board.

IASB : International Accounting Standards Baord.

IAESB : International Accounting Education Standards Board.

IASCF : International Accounting Standards Committee Foundation.

IAudSC : International Auditing Standards Committee.

IESBA : International Ethics Standards Board for Accountants.

IFAC : International Federation of Accountants.

IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.

IFAD : International Forum on Accountancy Development.

IFRIC : International Financial Reporting Interpretation Committee.

IFRS : International Financial Reporting Standards.

IIA : the Institute of Internal Auditors.

IOSCO : International Organisation of Securities Commissions

IPSASB : International Public Sector Accounting Standards Board.

ISA : International Standards on Auditing.

ISAEs : International Standards on Assurance Engagements.

ISRSs : International Standards on Related Services.

ISQCs : International Standards on Quality Control.

NAA : Normes Algériennes d'Audit.

NEP : Normes d'Exercice Professionnel.

OCDE : Organisation de coopération et du Développement Economique.

PCG : Plan Comptable Général.

PIOB : Public Interest Oversight Board.

SAC : Standards Advisory Council.

SAS : Statements of Auditing Standards.

UNCTAD : United Nations Conference on Trade and Development.

Liste des tableaux

Liste des tableaux

N°	Titre du tableau	Page
<i>Chapitre I</i>		
I-1	Evolution des grands cabinets d'audit	17
I-2	Disparités entre Audit externe et Audit interne	34
I-3	audit du cycle Ventes/Clients	61
I-4	Audit des stocks et encours	62
<i>Chapitre II</i>		
II-1	Evolution de l'IASB	111
II-2	Les utilisateurs des états financiers	114
II-3	Les Conseils de l'IFAC et leur fonction	116
II-4	Les composantes du contrôle interne selon les référentiels nationaux	121
II-5	Comparaison entre les normes NAA et ISA	142
II-6	Les connaissances et les capacités de l'auditeur	154
<i>Chapitre III</i>		
III-1	Les approches et le choix des indicateurs subjectifs de la performance	175
III-2	Comparaison entre BSC et le navigateur Skandia AFS	184
III-3	Définitions des parties prenantes	195
III-4	Les différentes approches de la RSE selon Leduc (2001)	196
III-5	Les théories micro de la gouvernance de la firme	213
III-6	Typologie des mécanismes de la gouvernance	222
III-7	Principales perspectives théoriques pour l'analyse du CA	224
III-8	Le contrôle des dirigeants par les parties prenantes	228
III-9	Effet de la qualité d'audit externe sur la performance d'entreprise	241
III-10	Les principaux courants comportementaux	245
<i>Chapitre IV</i>		
IV-1	Résultats de la distribution des questionnaires	254
IV-2	Résultats de la distribution du questionnaire par catégorie	254
IV-3	Le degré de l'échelle de Likert pour le premier axe	257
IV-4	Le degré de l'échelle de Likert pour le deuxième et troisième axe	257
IV-5	Stabilité du questionnaire (Alpha de Cronbach)	258
IV-6	Stabilité du questionnaire par axe	258
IV-7	Coefficient de corrélation (Spearman) du premier axe	259
IV-8	Coefficient de corrélation (Spearman) du deuxième axe	260
IV-9	Coefficient de corrélation (Spearman) du troisième axe	261
IV-10	Test de normalité (Z)	262
IV-11	Le niveau académique de l'échantillon	265
IV-12	La spécialité académique de l'échantillon	266
IV-13	La fonction occupée des répondants	367
IV-14	L'expérience des répondants	268
IV-15	Formation en matière des normes IFRS et SCF	269
IV-16	Formation en matière des normes ISA et NAA	270
IV-17	Fréquences et pourcentages du premier axe	271
IV-18	Fréquences et pourcentages du deuxième axe	275
IV-19	Fréquences et pourcentages du troisième axe	279

IV-20	La moyenne et les pourcentages du premier axe	284
IV-21	Résultats du test de Chi carré (Chi ²)	289
IV-22	La moyenne et les pourcentages du deuxième axe	294
IV-23	Résultats du test de Mann Whitney	300
IV-24	La moyenne et les pourcentages du troisième axe	305
IV-25	Résultats du test des signes	312

Liste des figures

Liste des figures

N°	Titre de la figure	Page
<i>Chapitre I</i>		
I-1	Les 5 piliers du contrôle interne selon le COSO	20
I-2	La pyramide de contrôle	30
I-3	Phase de planification de la mission d'audit	50
I-4	Phase d'évaluation du contrôle interne	53
I-5	Phase de révision et obtention des éléments probants	55
I-6	Phase de reporting	57
I-7	Audit du cycle d'immobilisations	59
I-8	Identification des risques liés à la fonction trésorerie	63
<i>Chapitre II</i>		
II-1	La démarche générale du modèle de risque d'audit	99
II-2	Cadre conceptuel de la qualité d'audit	147
II-3	Interactions auditeurs et parties prenantes	149
II-4	La qualité d'audit selon De Angelo	150
II-5	Conceptualisation de la compétence	155
II-6	Les contributions du comité d'audit	165
<i>Chapitre III</i>		
III-1	La problématique de la performance	171
III-2	Les composantes de la performance	173
III-3	Les tableaux de bord financiers	178
III-4	Les principes du navigateur Skandia AFS	179
III-5	L'arbre du capital intellectuel	180
III-6	Le Balanced Scorecard (adapté de Kaplan et Norton 1998)	183
III-7	Structure du bilan (Pool de Fonds)	186
III-8	Principes d'analyse des performances	187
III-9	Systémique de la performance globale de l'entreprise	197
III-10	Le rôle et les responsabilités du conseil d'administration	215
III-11	Les parties prenantes	218
III-12	L'intervention de l'audit à la fiabilisation de l'information	234
III-13	L'organisation et le fonctionnement des mécanismes de gouvernance institutionnels	235
III-14	La coopération entre la qualité d'audit externe, la gouvernance et la performance d'entreprise	246
<i>Chapitre IV</i>		
IV-1	Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon le niveau académique	265
IV-2	Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon la spécialité académique	266
IV-3	Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon la fonction occupée	267

IV-4	Diagramme circulaire sur la répartition de l'échantillon selon l'expérience acquise	268
IV-5	Histogramme sur la répartition de l'échantillon en matière de formation en normes IFRS et SCF	269
IV-6	Histogramme sur la répartition de l'échantillon en matière de formation en normes ISA et NAA	270

Annexes

Université Abd Elhamid Ibn BADIS -Mostaganem-

Faculté des sciences Economique, Commerciales et de Gestion

Doctorante chercheure : Zaafrane .M

E-mail : dr.zaafranesoria@hotmail.fr



Dans le cadre de la réalisation de notre thèse de doctorat intitulée :

« La Qualité d’Audit Externe Outil de Performance des Entreprises

Etude empirique d’un échantillon des commissaires aux comptes et préparateurs des états financiers en Algérie »

Je vous prie de bien vouloir répondre à notre questionnaire qui a pour objet de comprendre la perception des entreprises, commissaires aux comptes et experts comptables, afin de répondre à notre problématique de recherche

Ce questionnaire est destiné pour recueillir les informations précises sur les avantages et les inconvénients relatifs à la pratique de l’audit externe et son impact sur la performance des entreprises.

Ce questionnaire se compose de quatre (04) thématiques :

- Les variables démographiques et professionnelles des répondants
- La qualité de l’information financière en vertu des normes internationales IFRS et ISA
- La qualité de l’audit externe comme étant la valeur de l’audit
- La qualité de l’audit externe et ses mécanismes sur la gouvernance et la performance d’entreprise

Ce questionnaire comporte une quarantaine de questions variées sous formes de réponses uniques ou libres sous la rubrique « observation » ou mention « à préciser », il conçoit deux (02) types d’Items (fermés et ouverts), afin d’assurer l’atteinte de l’objectif de cette recherche et partager l’expérience avec les différents répondants.

NB : Votre contribution est très utile et précieuse afin de réussir notre travail.

Vos réponses font part d’un cadre de recherche purement scientifique et seront strictement confidentielles

Premier axe : Identification de la personne sollicitée

NB : Prière de mettre (X) dans la rubrique correspondante.

1. Diplôme obtenu :

Licence Master Magister Doctorat

2. Spécialité :

Comptabilité Audit Finance Autre :.....

3. Fonction occupée :

Directeur Comptabilité & Finance Commissaire aux comptes Expert comptable

Autre (à préciser) :

4. Expérience :

Depuis quand vous exercez cette fonction (à préciser):

5. Formations en IFRS :

Avez-vous effectués des formations sur les normes IFRS ?

Oui Non

6. Formations en ISA :

Avez-vous effectués des formations sur les normes ISA ou NAA?

Oui Non

Deuxième axe : La qualité de l'information financière en vertu des normes internationales IFRS et ISA

NB : Prière de mettre (X) dans la rubrique correspondante.

A préciser dans la rubrique « observations », si la réponse est « non ».

Items	Oui	Non	Observations
7. Est-ce-que l'adoption des normes comptables internationales en Algérie peut- elle améliorer la pratique comptable ?			
8. Est-ce-que le SCF a contribué à faciliter la lecture des états financiers ?			
9. Le SCF aide-t-il réellement à faire des comparaisons entre les exercices financiers de l'entreprise elle-même et entre d'autres entreprises ?			
10. Les informations présentées dans les états financiers ont-elles le sens de transparence, de pertinence et reflètent-elles l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise ?			
11. Le SCF a-t-aidé le CAC à émettre son opinion ?			
12. Pensez-vous que les normes NAA sont complémentaires aux normes IFRS ?			
13. Est-ce-que les normes NAA sont conformes aux normes ISA ?			
14. Les normes NAA sont-elles adaptable à la profession du CAC en Algérie ?			
15. Est-ce-que les normes NAA sont suffisantes pour garantir la divulgation d'une information financière de haute qualité ?			
16. Les normes NAA actuelles mises en vigueur répondent-elles aux attentes du CAC ?			
17. L'adoption des normes du rapport du CAC et des normes NAA améliorent-elles le reporting financier?			
18. L'évaluation en juste valeur influence-t-elle l'opinion exprimée par le CAC ?			
19. Etes-vous d'accord que l'application des normes NAA encourage l'externalisation des cabinets d'audit à l'échelle internationale ?			

Troisième axe : La qualité d'audit externe comme étant la valeur de l'audit

NB : Prière de mettre (X) dans la rubrique correspondante.

Items	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Tout à fait pas d'accord
20. La qualité d'audit externe est liée à la maîtrise des risques d'audit					
21. La normalisation internationale d'audit renforce l'éthique du CAC					
22. Les normes d'audit internationales améliorent la qualité des services d'audit externe et contribue à la qualité d'audit externe					
23. Le CAC doit être suffisamment et totalement indépendant pour atteindre la qualité d'audit externe					
24. La qualité d'audit externe dépend de la compétence technique et technologique du CAC					
25. La qualité d'audit externe est relative à la compétence du CAC en matière des connaissances et expériences acquises					
26. La qualité du processus d'audit effectue significativement la qualité d'audit externe					
27. Le jugement professionnel du CAC repose sur son esprit critique, voire son indépendance et sa compétence					
28. La qualité d'audit externe dépend du jugement professionnel pendant le processus d'audit					
29. L'équipe de travail du cabinet d'audit juge sa qualité d'audit					
30. Les honoraires du CAC sont directement liés à son indépendance et par conséquent affecte la qualité d'audit externe					
31. Le Co-commissariat aux comptes renforce la qualité de l'information divulguée dans le rapport du CAC					
32. La présence de deux (02) CAC accroître l'indépendance du CAC et assure la qualité d'audit externe					

Quatrième axe : La qualité de l'audit externe et ses mécanismes sur la gouvernance et la performance d'entreprise

NB : Prière de mettre (X) dans la rubrique correspondante.

Items	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Tout à fait pas d'accord
33. La qualité d'audit externe par la présence des IFRS porte un changement important sur les ratios financiers relatifs à la structure du bilan et à l'endettement					
34. Les états financiers selon les IFRS certifiés par le CAC aident les analystes financiers à faire des comparaisons					
35. La qualité d'audit externe réduit les coûts et contribue à la performance d'entreprise					
36. La qualité d'audit externe améliore la performance globale à travers la performance financière compte tenu cette dernière fait une partie intégrante					
37. La qualité d'audit externe garantit la fiabilité des informations financières et non financières signalées en annexes des états financiers					
38. La qualité d'audit externe contribue à la mesure du capital immatériel traduit en ressources humaines et autres incorporelles par une divulgation financière dans les rapports					
39. La qualité d'audit externe contribue à la création de la valeur et la richesse de l'entreprise en lui assurant la qualité de l'information financière qui attire plus d'investisseurs					
40. La qualité d'audit externe est un mécanisme de gouvernance car elle réduit les conflits d'intérêts et améliore la réputation de l'entreprise					
41. La qualité d'audit externe préserve les intérêts des différentes parties prenantes par le biais de certifier la					

réalité des informations présentées dans les rapports de l'entreprise					
42. La qualité d'audit externe assure l'éthique comme un indicateur de gouvernance et de RSE et donc valide la performance globale de l'entreprise					

Merci de votre participation

Cordialement

المخلص:

الهدف من هذا البحث هو دراسة تأثير جودة التدقيق الخارجي على أداء المؤسسة. جودة التدقيق الخارجي بدورها تعمل على تعزيز جودة و نوعية المعلومة المالية التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية. من هذا المنطلق عدة عوامل تحدد جودة التدقيق الخارجي من بينها مساهمة المعايير المحاسبية و المالية الدولية (IAS/IFRS) و معايير التدقيق الدولية (ISA). في السياق الجزائري، تبني المرجع المحاسبي (SCF) و كذلك المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) سمح بتحسين الممارسة المحاسبية و التدقيق الخارجي و بالتالي جودة المعلومة المالية و التي تساهم في حوكمة و أداء المؤسسة. و هذا ما أكدته الدراسة التطبيقية التي أجريناها على عينة من المهنيين المتخصصين في الميدان.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي، معايير التدقيق، المعايير المحاسبية و المالية الدولية، حوكمة المؤسسة، أداء المؤسسة.

Résumé :

L'objectif de cette recherche est d'étudier l'influence de la qualité d'audit externe sur la performance d'entreprise. La qualité d'audit externe sert à accroître la qualité de l'information financière divulguée dans les états financiers. Dans ce sens, plusieurs déterminants caractérisent la qualité d'audit externe y compris l'apport des normes comptables et financière internationales (IAS/IFRS) et les normes d'audit internationales (ISA). Dans le contexte algérien, l'adoption du référentiel comptable (SCF), ainsi les normes algériennes d'audit (NAA) permet d'améliorer la pratique de la comptabilité et de l'audit externe et par conséquent la qualité de l'information financière qui contribue à la gouvernance et la performance d'entreprise. Ce qui a été confirmé à travers l'étude empirique que nous avons effectué sur un échantillon de professionnels dans le domaine.

Mots clés : audit externe, qualité d'audit externe, normes d'audit, normes comptables et financières internationales, gouvernance d'entreprise, performance d'entreprise.

Abstract :

The objective of this research is to study the influence of the quality of external audit on the performance of company. The quality of external audit serves to increase the quality of the financial information revealed in financial statements. In this sense, several determiners characterize the quality of external audit including the contribution of the international accounting and financial standards (IAS/IFRS) and the international standards of audit (ISA). In the Algerian context, the adoption of the accounting referential (SCF), thus the algerian standards of audit (NAA) allows to improve the practice of the accounting and the external audit and consequently the quality of the financial information which contributes to the governance and the performance of company. What was confirmed through the empirical study that we made on professionals' sample in the domain.

Keywords : External audit, quality of external audit, standards of audit, international accounting and financial standards, governance of company, performance of company.