

Les Déterminants de l'Indépendance De l'Auditeur

El Azhary Najah

Laboratoire de Recherche: Finance, Banque et marchés financiers)
Université Mohamed V de Rabat, FSJES Salé/Maroc

Taouab Omar

Professeur Encadrant

doi: 10.19044/esj.2016.v12n34p158 [URL:http://dx.doi.org/10.19044/esj.2016.v12n34p158](http://dx.doi.org/10.19044/esj.2016.v12n34p158)

Abstract

The financial failures and economic crisis that took place in many nations of the world didn't exclude Morocco from countries that must reinforce governance mechanisms so as to be more performant. In fact, the effort must focus not only on the creation of governing authorities inside organizations, but also by preparing a good framework enabling them to exercise their role in the best conditions of impartiality and independence. It's through this vision that this article attempts to present conspicuously the measures that have to be taken into consideration for more realistic independence of two governing authorities, namely, the internal audit and legal audit.

Keywords: Internal auditor, legal auditor, independence, governance, objectivity

Résumé

Les incidents financiers ayant eu lieu dans de nombreux pays du monde n'ont pu exclure le Maroc des contrées dont le renforcement des mécanismes de gouvernance constitue la clef de voute de performance. En effet, le renforcement de ces mécanismes consiste non seulement en la création des instances de gouvernance au sein des organisations, mais encore, en la préparation d'un bon cadre de travail leur permettant d'exercer leur rôle dans les meilleures conditions d'impartialité et d'indépendance. C'est dans cette optique que cet article tâchera à présenter de manière explicite les mesures à devoir adopter pour une indépendance plus réaliste de deux principales instances de gouvernance, à savoir : l'audit interne et l'audit légal.

Mots clés : Auditeur interne, auditeur légal, indépendance, gouvernance, objectivité

Introduction

La série des crises financières qui se sont succédées au cours de la dernière décennie, conjuguée au manque de transparence constaté dans la communication des états financiers produits par les entreprises, et notamment celles dont le résultat constitue un levier de croissance économique, a battu en brèche le système existant, et a poussé les différentes parties prenantes à repenser les modes de gestion de leurs organisations et à créer des instances de gouvernance qui auront comme objectif ultime l'instauration des bonnes pratiques de gouvernance, qui permettent d'assurer leur pérennisation et les protègent des modes de gestion inefficients.

Par ailleurs, la répartition des responsabilités au sein des organisations, notamment entre les apporteurs de capitaux, que sont les actionnaires et les personnes amenées à diriger l'entreprise, à savoir les directeurs, a favorisé la prolifération de certaines pratiques pathologiques et frauduleuses au sein de celle-ci, et a accentué par conséquent les conflits d'intérêts entre eux. C'est dans cette optique que le gouvernement d'entreprise a apparu, afin de balayer ces comportements malsains et pour garantir ainsi un fonctionnement optimal.

D'ailleurs, les instances de gouvernance formant le gouvernement d'entreprise sont constituées principalement du conseil d'administration (CA), du comité d'audit qui constitue l'émanation du CA, des auditeurs internes et des auditeurs externes.

En effet, un système bien gouverné consiste non seulement en la création de ces instances de gouvernance au sein des organisations, mais encore, en l'instauration d'un bon cadre de travail leur permettant d'accomplir leur mission dans les meilleures conditions de transparence et d'objectivité. Lesquelles constituent indéniablement le gage de fiabilisation et de réduction de l'asymétrie informationnelle, et un signal efficace d'une bonne culture de transparence.

Ceci étant, l'objectivité et l'impartialité des auditeurs internes et externes marocains, préconisées par les différents référentiels en la matière, sont considérées comme étant la pierre angulaire de l'indépendance de ceux-ci et l'instrument efficient d'un système bien gouverné.

A ce titre, il est communément admis qu'un rattachement des auditeurs internes au plus haut niveau hiérarchique, qui est le directeur général, constituera la solution optimale qui débouchera absolument sur l'indépendance et l'objectivité de ces derniers.

Néanmoins, ce rattachement au plus haut niveau quoique favorise à l'auditeur de se montrer transversalement en tête de l'organisation et de se

distinguer des autres services en affirmant sa compétence sur toutes les fonctions, peut contraindre son impartialité, lorsque les anomalies relevées et les recommandations préconisées s'avèrent être controversées à l'égard des intérêts du directeur général.

Quant aux auditeurs légaux ou commissaires aux comptes marocains, leur indépendance peut se voir transgresser notamment suite au mode de leur rémunération, qui dépend directement des mandats, la réalisation des activités périphériques au profit des mêmes firmes auditées, l'augmentation de la concurrence entre les cabinets d'audit et le nombre de mandats obtenus chez une même société.

A cet effet, quel rattachement doit avoir la fonction audit interne pour qu'elle puisse porter des jugements professionnels objectifs sur les processus audités? Et quels scénarii faut-il adopter pour augmenter l'impartialité du commissaire aux comptes et fiabiliser son principal rôle consistant à certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ?

Pour résoudre cette problématique, nous allons aborder de prime abord le rôle et le fonctionnement de l'audit interne et de l'audit légal avant d'appréhender la lecture théorique des principaux facteurs d'indépendance des auditeurs. Secundo, il s'avère primordial de mener une étude en vue de vérifier la validité des hypothèses posées sur la base de ces facteurs d'indépendance. Lesquelles constituent les solutions optimales à devoir adopter pour l'instauration d'un système bien gouverné.

Cadre d'analyse et formulation des hypothèses

Rôle et fonctionnement de l'audit interne

La fonction Audit Interne n'a vu le jour au Maroc qu'à partir de la fin des années 80, et ce, suite à une volonté gouvernementale croissante dont la visée ultime est d'instaurer et de renforcer la transparence et des pratiques de la bonne gouvernance au sein des organisations formant le tissu économique marocain. En effet, en dépit du contexte marocain qui est resté à l'abri des crises et récessions économiques ayant eu lieu au niveau mondial, du fait notamment de son statut économique peu développé et moins ouvert à l'international, le Maroc a cherché à se prémunir contre ces aléas économiques qui constituent bel et bien les principaux effets de la mondialisation.

D'ailleurs, le secteur des entreprises publiques a été le pionnier et le premier adopteur de l'Audit Interne, ainsi, cette discipline a participé à la bonne gestion des deniers publics et a favorisé une meilleure ouverture à l'international.

Les objectifs escomptés derrière sa création avaient pour principale visée d'assainir les états financiers de ces entreprises, suite aux

recommandations formulées par les bailleurs de fonds dans le cadre du Plan d'Ajustement Structurel (PAS).

Cette fonction s'est généralisée par la suite aux autres secteurs économiques, afin de pouvoir implémenter et développer les bonnes pratiques de gouvernance à l'ensemble des organisations marocaines.

A cela s'ajoute, la nécessité de protéger les intérêts de ceux qui investissent leurs talents et leurs capitaux au bénéfice de tous, dans un contexte de globalisation des marchés et de concurrence exacerbée.

Quant au référentiel régissant le métier de l'audit interne, celui-ci présente des particularités eu égard aux autres fonctions de contrôle. D'ailleurs, au Maroc comme aux autres pays, ce métier est régi par des documents normatifs internationaux, élaborés par l'IIA (Internal Institute of Auditors), ce qui lui donne la qualité d'une profession normée à l'échelle internationale.

Les normes formant ce référentiel définissent l'audit interne comme étant 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 ⁽¹⁾.

Il l'aide 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.

En effet, ce référentiel élaboré par l'Institut des Auditeurs Internes Américains (IIA), ² comprend deux typologies de normes distinctes, à savoir:

(1) Les normes de Qualification : Celles-ci définissent la mission, les pouvoirs et les responsabilités des auditeurs, et insistent sur l'objectivité et l'indépendance comme conditions sine qua non de la réussite de la fonction Audit Interne.

(2) Quant aux normes de Fonctionnement, elles insistent en premier lieu sur une bonne gestion de l'activité d'audit interne, à travers notamment une meilleure planification des missions. A cet effet, les missions à planifier doivent tenir compte de l'évaluation des risques, afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

¹ Cette définition est reprise du cadre de référence d'audit interne de l'Institut Français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI).

² L'institut des auditeurs internes (ou Institute of internal auditors en anglais (IIA)) est un organisme dédié à l'établissement des standards professionnels d'audit interne. Il regroupe des membres de 165 pays, et a pour missions principales d'adapter le cadre de référence des pratiques professionnelles et l'organisation de l'IIA aux changements que connaît cette profession, via un comité de pilotage. Il est voué également à la défense et la promotion des valeurs que les professionnels de l'audit interne apportent à leurs organisations....

Ainsi, ces normes sont le plus souvent complétées par des normes de Mise en Œuvre pour les missions d'Assurance et celles de Conseil.

En se fixant comme but ultime la participation à la création de la valeur ajoutée dans leurs organisations, les auditeurs internes tentent de faire de leur activité la locomotive de développement de celles-ci. En effet, cette activité assiste l'organisation dans l'atteinte de ses objectifs, à travers notamment une approche systématique et méthodique d'évaluation et d'amélioration des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise.

Par ailleurs, l'audit interne aide les différentes structures à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié, en évaluant son efficacité et son efficience, et en encourageant son amélioration continue, comme le stipulent les normes internationales.

Dans cette optique, les entreprises passent le plus souvent par des audits opérationnels, tournés vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place, et des audits financiers, plus orientés vers l'information financière, la fiabilité des procédures comptables de contrôle interne et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Néanmoins, cette instance de gouvernance est souvent freinée quant à la réalisation de sa mission, du fait de sa dépendance hiérarchique des responsables audités, ou même lorsqu'elle est rattachée directement au plus haut niveau hiérarchique. En effet, ce blocage est souvent aperçu quand les audits programmés ne vont pas avec les objectifs personnels de ces responsables, ou aboutissent éventuellement à la révélation de certaines anomalies cachées par ces derniers.

En effet, la dépendance de l'audit interne aux structures auditées ou au plus haut niveau hiérarchique semble avoir un évident impact sur l'impartialité des auditeurs internes, et menacera indéniablement l'atteinte des objectifs des organisations. Ce constat ne va assurément que désorienter leur vision à long terme et compromettre la fiabilité et la pertinence de l'information financière.

D'ailleurs, des études ont montré que la dépendance de l'audit interne au comité d'audit lorsqu'il existe ou au conseil d'administration peut être un palliatif à l'impartialité de l'auditeur, et permettra de ce fait à ce dernier de porter des jugements professionnels objectifs.

Dans sa relation avec la fonction Audit Interne, le comité d'audit est tenu de faire une analyse critique du contrôle interne et superviser les travaux des auditeurs internes. Il peut bel et bien se positionner sur les questions d'indépendance des auditeurs internes et résoudre toutes les problématiques qui leur sont liées.

Par ailleurs, comme expliquaient **Gendron et Bédard** (2006), l'efficacité du comité d'audit provient beaucoup plus des processus

informels, en catalysant les échanges hors réunions et en facilitant par ce biais la résolution anticipée des conflits entre les auditeurs et la direction. Selon **DeZoort** (1997), le comité d'audit a deux préoccupations majeures vis-à-vis de la fonction Audit interne, il s'agit entre autres de : (1) superviser la fiabilité du système de contrôle interne, (2) atténuer la dépendance hiérarchique des auditeurs internes vis-à-vis du pouvoir exécutif, notamment par une revue des plans d'audit. Dans les années 1990, les recherches empiriques sur ces axes se sont intéressées de prime abord à décrire les interactions entre les auditeurs internes et le comité d'audit et à analyser les perceptions des premiers vis-à-vis du second, et ce, suite aux enquêtes et entretiens menés avec des professionnels. Ce n'est que récemment que se sont développées les études sur données d'archives, en réponse notamment aux exigences de divulgation, introduites par la loi SOX sur les faiblesses du contrôle interne (section 302), et sur l'évaluation qui en est faite par le management (section 404). D'ailleurs, une étude de cas britannique, effectuée par **Turley et Zaman** (2007), a révélé l'importance cruciale du comité d'audit, dans la mesure où ce dernier est considéré comme un relai spontané d'information pour le responsable de l'audit interne, surtout en cas de conflit avec le reporting financier, ou de découverte d'un excès de la part d'un cadre dirigeant. Dans la même veine, afin d'augmenter la capacité formelle du comité d'audit, **Kalbers et Fogarty** (1993) montrent, en particulier, que deux types de pouvoirs sont nécessaires à une contribution efficace du comité, l'un est de type organisationnel, consistant en une légitimité institutionnelle assortie d'un pouvoir de décision et de sanction. Dans ce cadre, le comité doit être formellement nommé par le conseil d'administration et doté d'une autorité en vertu d'une charte de fonctionnement.

L'autre pouvoir est de nature individuelle, découlant notamment de la diligence et l'expertise des membres du comité. A cet égard, plusieurs études déterministes tendent à montrer que la composition du comité d'audit en termes d'indépendance et d'expertise financière influence la nature et l'intensité de ses relations avec l'Audit Interne.

Dans la présente étude, nous proposons de tester sur la base d'un échantillon d'entreprises marocaines, l'impact de la dépendance hiérarchique de l'audit interne au comité d'audit sur l'objectivité et l'impartialité de l'auditeur interne. De ce fait, nous allons vérifier la validité de l'hypothèse suivante: **Hypothèse 1** : Il existe une relation positive entre le rattachement de la fonction Audit Interne au comité d'audit et l'impartialité et l'objectivité du jugement de l'auditeur interne.

Rôle et fonctionnement de l'audit légal

Les scandales financiers ayant eu lieu dans les années 90 ont poussé les organisations à l'échelle mondiale et notamment au Maroc à redéfinir le rôle du commissaire aux comptes et à renforcer davantage son indépendance.

En effet, cette instance de gouvernance est considérée comme étant l'un des mécanismes qui permettent de discipliner les dirigeants et d'atténuer les conflits d'agence les opposant aux propriétaires de la firme ou actionnaires. Dans cette optique, l'auditeur légal est un agent mandaté par les actionnaires pour contrôler et certifier les informations comptables et financières produites par les gestionnaires ou dirigeants, afin de les empêcher à détourner toute la richesse de la firme à leur profit.

L'auditeur devient alors un élément non négligeable dans la relation d'agence, dont la régulation s'étend aux autres stakeholders de la firme. Il sera confronté de ce fait à une multiplicité de mandants, qui l'ont engagé pour contrôler la régularité, la sincérité et la fidélité de l'information diffusée par le dirigeant ; Et va être rémunéré par l'entité contrôlée et non pas par ses mandants, ce qui le rend de plus en plus dépendant de cette entité. Au Maroc, le métier d'auditeur légal ou commissaire aux comptes est régi par le dahir N° 1-92-139 du 14 rejeb 1413 (8 janvier 1993) portant promulgation de la loi n° 15-89, réglementant la profession d'expert-comptable et instituant un ordre des experts comptables. En effet, selon ce dahir, l'expert-comptable ou l'auditeur légal est celui qui a pour rôle de réviser, d'apprécier et d'organiser les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est seul habilité à:

- Attester la régularité et la sincérité des bilans, des comptes de résultats et des états comptables et financiers;
- Délivrer toute autre attestation donnant une opinion sur un ou plusieurs comptes des entreprises ou des organismes;
- Exercer la mission de commissaire aux comptes.

Il peut aussi:

- Exercer les fonctions de commissaire aux apports;
- Analyser et organiser les systèmes comptables;
- Ouvrir, tenir, redresser, centraliser, suivre et arrêter les comptabilités;
- Donner des conseils et avis et entreprendre des travaux d'ordre juridique, fiscal, économique, financier et organisationnel se rapportant à la vie des entreprises et des organismes.

L'indépendance de l'auditeur légal au Maroc se trouve freinée suite à l'existence de plusieurs facteurs pouvant reléguer son opinion au degré de sa non-crédibilité. En effet, parmi les facteurs relatifs au cabinet, nous pouvons citer : la réalisation d'un important chiffre d'affaires auprès d'un seul client, ceci place l'auditeur dans une situation de monopole bilatéral avec ce dernier

(De Angelo, 1981b). D'ailleurs, par une rupture de la relation, chaque partie peut imposer des coûts réels à l'autre.

Son impartialité est réduite également à cause du nombre de mandats détenus et de la taille de la firme d'audit. En effet, l'ancienneté de l'auditeur légal peut favoriser la création d'un terrain d'entente et une connivence entre le mandataire et l'entité contrôlée, ce qui va impacter impérativement la fiabilité de l'information financière.

L'existence d'incompatibilité et le mode de nomination des mandataires sont des éléments non négligeables qui vont à l'encontre de l'indépendance de l'auditeur. En effet, bien que la réalisation des activités périphériques par les cabinets d'audit génère des économies d'échelle pour les entreprises clientes, en leur favorisant une réduction des coûts des prestations, et en leur offrant de meilleurs conseils de la part des professionnels qui les connaissent déjà, ce cumul de fonctions risque d'affecter le rapport de force dirigeant-auditeur, et remettra indéniablement en cause l'impartialité de l'auditeur légal. D'autres facteurs constituent des entraves à l'indépendance de l'auditeur, ils sont soit liés à l'auditeur tels que : l'expérience, la compétence et le sens d'éthique, soit liés aux relations auditeur-audité, notamment la situation financière de l'audité, le mode de rémunération de l'auditeur, appels d'offres, concurrence... Ou encore des facteurs liés aux mécanismes incitatifs externes, à savoir : le contrôle de qualité externe, la mise en place des comités d'audit, sanctions professionnelles...

Afin de pallier les insuffisances freinant l'indépendance de l'auditeur légal marocain, un certain nombre de mesures s'avèrent être primordiales et décisives pour une meilleure fiabilisation de l'information comptable. Lesquelles seront examinées tant sur le plan théorique qu'à travers une étude sur le terrain, selon une méthodologie hypothético-déductive. En effet, il existe une littérature abondante sur les facteurs déterminants de l'indépendance de l'auditeur légal. Nous tenons à nous focaliser sur trois solutions parmi d'autres, ayant trait à augmenter l'impartialité et l'objectivité du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa fonction. Ces solutions toucheront bien évidemment les facteurs d'indépendance relatifs au cabinet d'audit, nous citons entre autres, l'interdiction aux commissaires aux comptes de réaliser des missions de conseil ou des activités périphériques pour les sociétés qu'ils auditent, la réglementation de la concurrence entre les cabinets, la réduction de la durée du mandat et la rotation des associés sur le dossier.

Pour mieux cerner ces facteurs d'indépendance, nous tenons de prime abord à présenter une revue de littérature, qui sera déclinée en hypothèses de recherche.

Missions de conseil ou activités périphériques

Deux visions s'affrontent pour expliquer la nature de la relation entre les missions de conseils et la qualité de l'audit.

- Les auteurs Gleason et Mills (2011) estiment que les activités de conseil ont un fort impact sur l'altération de l'objectivité de l'auditeur. En effet, ces auteurs considèrent que la marge supplémentaire fournie par les services de conseil nuit à l'indépendance de l'auditeur et à la qualité de l'audit. Cette nuisance peut être à la fois subtile et évidente, du fait que l'objectif ultime du cabinet d'audit est la maximisation de son profit, ses ressources sont mobilisées pour maintenir ou augmenter celui-ci (Bamber et Iyer, 2007). De ce fait, une situation d'intérêts réciproques entre les deux parties peut se développer et correspondra plus à une relation commerciale client-fournisseur qu'à une relation contrôleur-contrôlé, susceptible de créer un biais dans le jugement de l'auditeur et entraîner une perte d'objectivité et d'impartialité.

Par ailleurs, des études empiriques faites par Krishnan et al. (2005) tendent à vérifier l'impact de la tenue des activités périphériques et de conseil sur l'indépendance perçue des auditeurs (mesurée par l'ERC : Earning Response Coefficient) et ont conclu qu'en 2001, les utilisateurs perçoivent les honoraires de conseil comme menaçant l'indépendance de l'auditeur.

Une autre étude menée sur des entreprises en Australie, par Wines (1994) a conclu que les entreprises qui payent des honoraires de conseil reçoivent souvent des certifications sans aucune réserve.

- D'autres auteurs tels que Dopuch et al (2003) les opposent et trouvent que ces services sont inoffensifs, voire bénéfiques à la qualité de l'audit. Ils n'altèrent pas l'indépendance des auditeurs et peuvent même améliorer la qualité des états financiers.

L'argument principal donné est que les services de conseil engendrent un risque qualifié de "réputationnel" (Dopuch et al, 2004). Dans ce cadre, les auditeurs doivent soit renforcer les contrôles et vérifications et être plus vigilants, voire intransigeants à l'égard des processus audités, ce qui pourra développer une meilleure indépendance de fait ; Soit renoncer aux services de conseil afin d'éviter tout impact négatif sur leur réputation.

Arvind et Prani(2013) ont donné une autre explication en guise de défense de cette deuxième vision, laquelle est préconisée par les professionnels comptables et financiers. Ils considèrent que les services de conseil fournis aux sociétés peuvent permettre à l'auditeur de mieux cerner son activité, et vont générer un transfert de compétences permettant à ce dernier d'améliorer la qualité de l'audit, et celle des états financiers par conséquent.

En outre, Ghosh et al (2009) ont étudié la relation entre l'indépendance en apparence et le ratio d'honoraires d'audit sur un large

échantillon et ont conclu qu'il n'y a pas un véritable lien entre les honoraires de conseil et l'indépendance en apparence des auditeurs (mesurée par le : Earning Response Coefficient).

La concurrence entre les cabinets

- Certains auteurs tels que Kunitake et White (1986) estiment qu'une concurrence intensive entre les auditeurs peut les conduire à accepter des méthodes comptables non autorisées et ainsi diminuer la qualité de leur opinion.

Wotruba (1990) pense que l'augmentation de la concurrence conduit à un comportement moins éthique, en prenant comme base d'étude la concurrence entre étudiants, qui une fois apprennent qu'ils sont en concurrence et qu'une récompense monétaire en dépendra, leur niveau d'éthique baisse.

Shockley (1982) rajoute de sa part que les utilisateurs de l'information financière tels que les banquiers et les actionnaires constatent une diminution de l'indépendance de l'auditeur au fur et à mesure que le marché de l'audit devient fortement compétitif. D'ailleurs, l'accroissement de la concurrence peut compromettre l'indépendance de l'auditeur légal, dans la mesure où un système tacite de récompenses peut se développer par les cabinets d'audit, lequel valorise les aspects commerciaux de la profession au détriment de ses composantes essentielles. Ainsi, l'auditeur sera confronté à de fortes pressions de la part des dirigeants, et se trouvera à cet effet incité à réduire l'étendue de ses interventions ou à produire une opinion favorable sans réserve à l'entreprise.

2.3 La durée du mandat

- Park (1990) a conclu suite à une étude, que les dirigeants ayant reçu des réserves sur les états de synthèse ont tendance à changer d'auditeurs de façon plus fréquente que ceux qui ont des comptes annuels certifiés sans aucune observation.

Au Maroc, le mandat du commissaire aux comptes est de 3 ans renouvelables, alors qu'il est renouvelable tous les ans aux Etats-Unis.

Pigé (1998) déclare que "le montant des honoraires perçus par les commissaires aux comptes dans le cadre d'un mandat de six ans ou de 3ans renouvelables est beaucoup plus important que les honoraires perçus dans le cadre d'un renouvellement annuel".

Deis et Giroux (1992) constatent qu'au fur et à mesure que la durée du mandat de l'auditeur augmente, la véracité de son opinion et son niveau d'indépendance perçue baissent. En effet, l'allongement de la durée de la relation entre un auditeur et son client, rend le premier auditeur nommé de

plus en plus complaisant et prêt à mettre en place des techniques de révision de moins en moins innovantes.

La rotation des associés sur le dossier

- En 2002, la loi Sarbanes-Oxley a instauré une obligation de changer de responsable de contrôle des comptes tous les cinq ans. En effet, les adeptes de cette mesure estiment qu'au bout de quelques années, l'auditeur risque d'être moins intègre et moins impartial quant aux diligences à devoir déployer et à la démarche à préconiser pour accomplir sa mission.

Ainsi, la distance à devoir exister pour avoir une relation optimale entre un contrôleur et un contrôlé a tendance à s'estomper avec le temps.

- Siegel (1999) trouve qu'au contraire, la rotation des associés sur un dossier ne constitue nullement une véritable solution à la problématique de l'indépendance perçue de l'auditeur. Il considère que la rotation a un prix couteux dans la mesure où les nouveaux auditeurs trouvent énormément de difficultés quant à la compréhension de l'activité et des opérations de l'entreprise qu'ils commencent à auditer. D'ailleurs, les erreurs sont généralement commises durant les 2 premières années suivant la nomination. De ce fait, la rotation des associés sur le même dossier d'audit légal peut engendrer un coût supplémentaire et une mauvaise réputation pour le cabinet.

La revue de littérature présentée ci-dessus nous a permis de formuler certaines hypothèses qui doivent faire l'objet de vérification sur le terrain, afin de pouvoir proposer quelques solutions favorisant plus d'indépendance à l'auditeur légal. En effet, nos hypothèses de recherche seront formulées comme suit :

H2 : L'interdiction aux cabinets d'audit de fournir des missions de conseil aux sociétés qu'ils audient permet d'augmenter l'indépendance de l'auditeur légal.

H3 : L'examen par roulement périodique des comptes des sociétés permet de faire face aux effets néfastes de la concurrence et d'augmenter l'indépendance de l'auditeur.

H4 : Le renouvellement annuel du mandat du commissaire aux comptes permet d'augmenter son impartialité et son indépendance.

H5 : Le changement du responsable du contrôle des comptes tous les cinq ans permet d'augmenter son impartialité et son objectivité.

Méthodologie

Techniques d'échantillonnage

Les auditeurs internes

Après avoir consulté l'Association Marocaine des Auditeurs Internes (AMACI), nous n'avons pas pu statuer sur l'effectif des auditeurs internes à

date d'aujourd'hui. Nous avons procédé à cet effet à la mise en place d'un sondage aléatoire et à l'administration d'un questionnaire sur un échantillon aléatoire de 90 individus.

Les auditeurs légaux ou Commissaires aux Comptes :

D'après le Conseil Nationale de l'Ordre des Experts Comptables, la population des auditeurs légaux commissaires aux comptes s'élève en 2016 à 580 individus. A cet effet, nous avons mis en place un sondage aléatoire et administré un questionnaire sur un échantillon de 120 individus.

Cet échantillon garantit un taux d'erreurs associé à son degré de représentativité de 7,97% et un taux de précision sur les mesures de 12,5%.

Cela signifie d'une part que sur 100 individus prélevés de manière aléatoire, approximativement 8 individus ne sont pas véritablement représentatifs de la population étudiée.

Déroulement de la démarche empirique

Afin de vérifier la validité des hypothèses précitées, nous avons opté pour l'utilisation d'une approche hypothético-déductive. Cette méthode consiste à vérifier sur le terrain la validité ou non d'une proposition théorique.

De ce point de vue, le recueil des données fera l'objet d'une démarche quantitative, basée sur des questionnaires, comme nous l'avons mentionné ci-dessous.

L'élaboration et l'administration du questionnaire :

Afin de pouvoir traiter l'ensemble des idées et hypothèses susmentionnées, nous avons procédé à l'élaboration de deux questionnaires, lesquels toucheront à l'ensemble des hypothèses que nous souhaitons valider. L'un de ces questionnaires est destiné aux auditeurs internes et l'autre est pour les auditeurs légaux.

Cette première version a été administrée en face à face auprès de deux professionnels du domaine. Les remarques et observations issues de cette première phase nous ont permis de corriger des incompréhensions ou imprécisions dans certaines formulations, et de les rendre plus claires aussi bien pour les répondants que pour nous-mêmes.

La dernière version a été envoyée et administrée auprès des auditeurs internes et des auditeurs légaux. En effet, l'administration des questionnaires s'est déroulée par l'envoi aux auditeurs les liens relatifs aux questionnaires (Voir Annexe n°1 et 2), qui a été suivi des relances afin de pouvoir recevoir le maximum de réponses de la part de la cible.

Le questionnaire destiné aux auditeurs internes contient 17 questions, traitant les différents volets relatifs à l'indépendance de l'auditeur interne.

Quant au questionnaire destiné aux auditeurs légaux, celui-ci contient 21 questions, traitant 4 propositions en faveur de l'indépendance de l'auditeur légal.

L'exploitation des différents volets du questionnaire va nous permettre de valider ou de réfuter nos hypothèses de recherche.

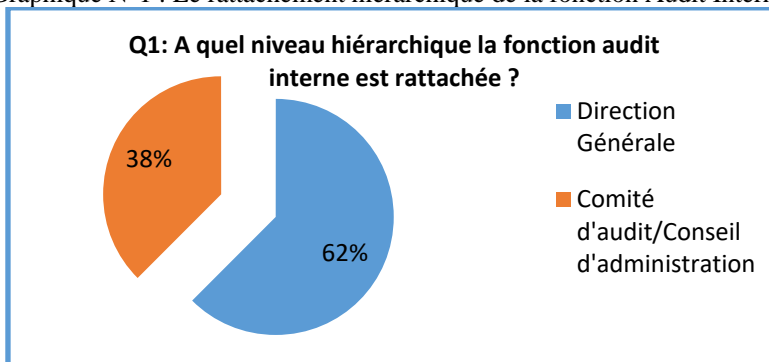
Résultat de la recherche

Sur la base de l'échantillon interrogé, nous avons reçu 60 réponses de la part des auditeurs internes et 75 de la part des auditeurs externes, soit des taux de réponse respectifs de 67% et 62.5%.

Auditeurs internes

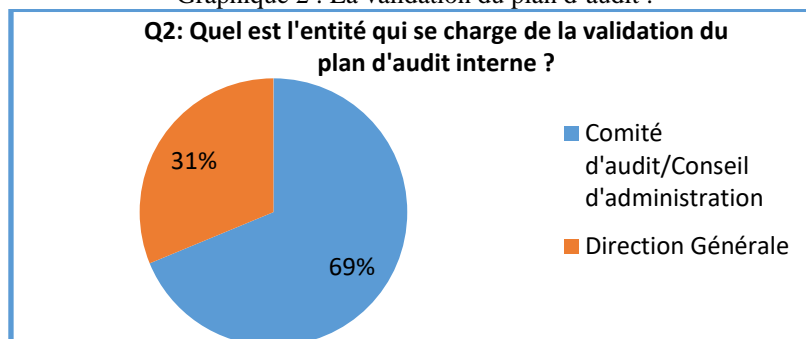
La lecture des réponses des différents répondants nous a permis de dégager, comme l'illustre le graphique ci-dessus, que 62.5% des entités Audit Interne sont rattachées hiérarchiquement à la Direction Générale, tandis que 37,5% sont rattachées au comité d'audit.

Graphique N°1 : Le rattachement hiérarchique de la fonction Audit Interne :



En ce qui concerne la validation du plan d'audit, il a été dégagé, comme indiqué au niveau du graphique ci-après que 68.8% des plans d'audit sont validés par la Direction Générale, tandis que 31,2% sont validés par le comité d'audit ou le conseil d'administration.

Graphique 2 : La validation du plan d'audit :



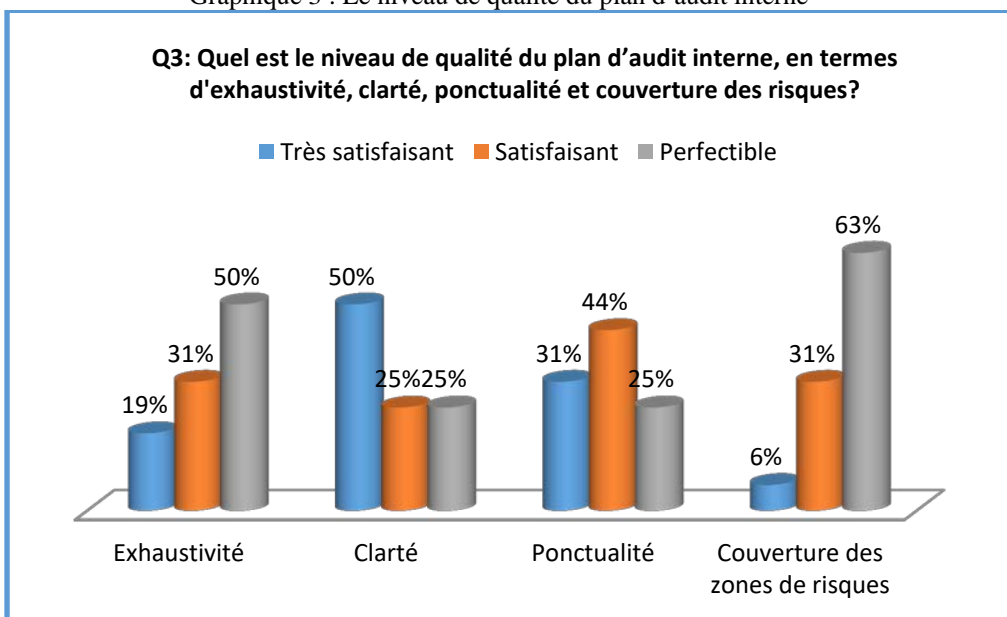
- Quand le plan d’audit est validé par la Direction Générale, la qualité du plan semble être moins satisfaisante, notamment en termes d’exhaustivité du plan et de sa couverture des zones de risques. Le niveau de qualité augmente lorsque sa validation est déléguée au comité d’audit ou au conseil d’administration.

D’ailleurs, la lecture de la présentation graphique ci-dessus nous a permis de dégager que pour les entités dans lesquelles le rattachement hiérarchique et la validation du plan dépendent de la Direction Générale, 50% des auditeurs trouvent que l’exhaustivité du plan reste perfectible étant donné que les directeurs omettent de programmer des missions qui vont à l’encontre de leurs intérêts personnels, tandis que le reste estime que le plan est exhaustif.

Par ailleurs, 63% des auditeurs internes trouvent que les missions programmées ne permettent pas de couvrir l’ensemble des zones de risques, tandis que 37% ne voient aucune négligence par rapport aux risques inhérents.

Quant à la clarté et la ponctualité du plan, elles sont jugées par la majorité des auditeurs comme étant satisfaisants.

Graphique 3 : Le niveau de qualité du plan d’audit interne



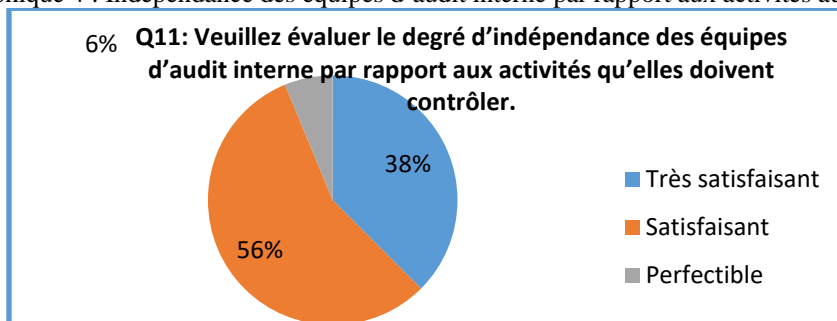
En outre, 50% des répondants estiment que la première version du plan d’audit n’est pas toujours validée quand la Direction Générale se charge de sa validation (Q4 et Q5) ; Et ce, suite aux conflits d’intérêts qui peuvent exister entre le porteur du plan et les intérêts personnels du Directeur Général. Contrairement aux entités Audit Interne pour lesquelles la validation du plan dépend du comité.

De même, 30% des auditeurs appartenant aux entités dans lesquelles l'Audit Interne dépend de la Direction Générale voient que le plan n'est pas totalement exécuté, et ne respecte pas le calendrier convenu au préalable (Q6 et Q7).

56.3% des auditeurs internes estiment que le rattachement de l'entité Audit Interne au comité d'audit permettra d'augmenter la pertinence, le niveau de qualité ainsi que l'étendue des missions d'audit, compte tenu du secteur d'activité de l'entité et de sa complexité (Q9, Q10).

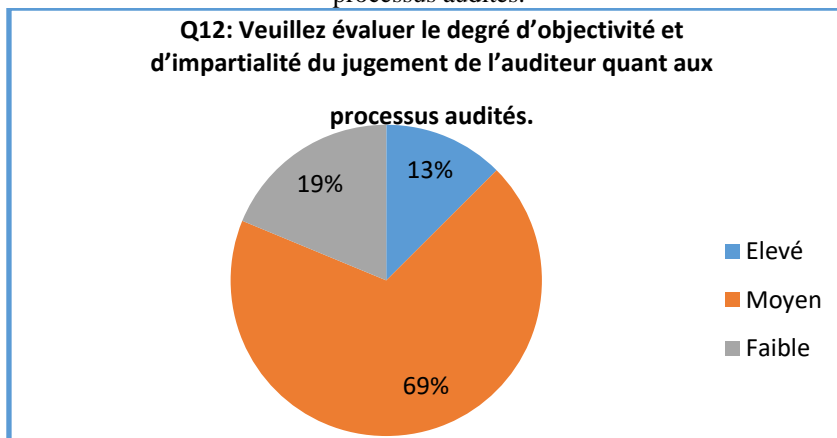
Le degré d'indépendance des auditeurs internes par rapport aux activités auditées est estimé être satisfaisant pour 93.80% des répondants, tandis que 6.20% supposent que ce volet nécessitera davantage de concentration(Q11).

Graphique 4 : Indépendance des équipes d'audit interne par rapport aux activités auditées



Quant au degré d'objectivité et d'impartialité du jugement de l'auditeur par rapport aux processus audités, il est jugé être moyen pour 69% des auditeurs internes lorsque la fonction Audit Interne est rattachée à la Direction Générale, cette évaluation tend vers la hausse quand le rattachement hiérarchique dépend du comité. Ci-après le graphique illustrant le taux de réponse :

Graphique 5 : Objectivité et impartialité du jugement de l'auditeur interne quant aux processus audités.



Pour ce qui est de la réceptivité de l'Audit Interne par rapport aux demandes de contrôles spécifiques émanant du comité d'audit, 60% des répondants estiment que lorsque l'Audit Interne dépend de la Direction Générale, la réceptivité a tendance à diminuer, et le comité trouve des contraintes quant à l'accomplissement de son rôle de supervision du contrôle interne et d'atténuation de l'indépendance hiérarchique de l'auditeur (Q13, Q14 et Q15).

Tandis que 40% des auditeurs trouvent que les contrôles spécifiques hors programme proposés par le comité d'audit sont pris en compte par l'entité Audit Interne suite à la négociation de leur pertinence.

Pour le cas des entités Audit Interne ayant un rattachement hiérarchique à la Direction Générale, 50% des auditeurs interrogés affirment qu'ils ne détiennent pas des indicateurs de performances pour l'évaluation de leur département, et que cette fonction n'apporte pas une réelle valeur ajoutée à l'organisation ; D'ailleurs, sa présence et ses contrôles restent superficiels (Q16 et Q17).

La moitié restante considère qu'une véritable maîtrise de l'activité et une réelle valeur ajoutée est créée suite à la collaboration du Département Audit Interne et du comité d'audit, ce qui débouchera indubitablement sur l'atteinte des objectifs des organisations, et sur l'instauration des bonnes pratiques de gouvernance.

L'analyse des résultats de la présente étude nous a permis de confirmer notre première hypothèse (H1), consistant à considérer le rattachement hiérarchique de la fonction Audit Interne au Comité d'Audit comme étant le gage de l'indépendance de l'auditeur interne, et la meilleure équation permettant d'atteindre les objectifs des organisations et de créer de la valeur ajoutée.

Auditeurs légaux ou Commissaires aux Comptes

Réalisation des activités périphériques :

La lecture des réponses des 75 répondants nous a permis de dégager, comme l'illustre le graphique ci-dessous, que 50% des auditeurs légaux réalisent des missions de conseil à leurs clients, portant sur plusieurs volets, tels que le conseil fiscal, des missions de restructuration....

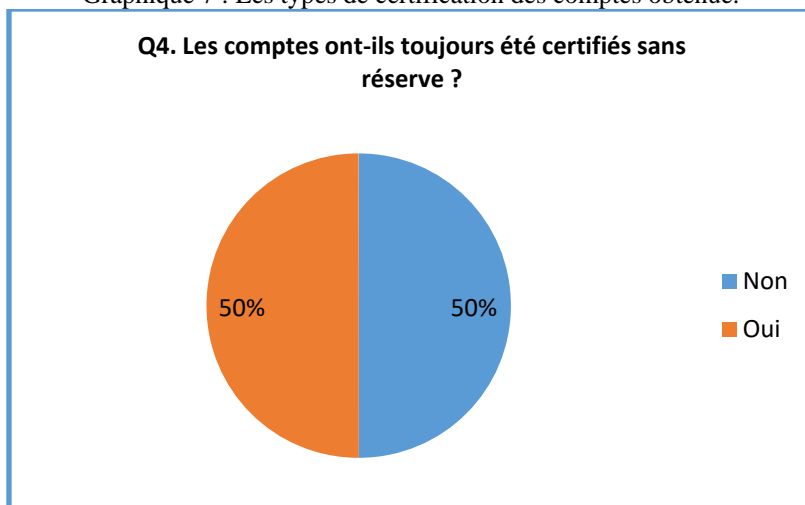
Pour l'autre moitié, seules les missions de commissariat aux comptes qui sont facturées aux clients audités.

Graphique 6 : Réalisation des missions de conseil par les CAC.



Sur la base de la Question N°4, nous avons pu constater que 50% des comptes des sociétés sont certifiés sans réserves tel que mentionné dans la présentation graphique ci-après. Ce taux correspond aux sociétés bénéficiant des missions de conseil. Tandis que pour les 50% restant, la certification dépend des anomalies relevées dans les comptes.

Graphique 7 : Les types de certification des comptes obtenue.



La certification sans réserves est délivrée pour certaines de ces sociétés suite à des freins limitant l'indépendance de l'auditeur légal (Q5). D'ailleurs, les auditeurs interrogés affirment qu'une réserve émise ne jouera ni en faveur du renouvellement de leur mandat ni en faveur d'un honoraire additionnel payé au titre des services de conseil ainsi fournis.

Par ailleurs, 60% de ces auditeurs ont affirmé que l'interdiction de réalisation des activités périphériques à l'entité auditée permettra plus d'indépendance à l'auditeur légal (Q6), étant donné que la combinaison des 2

activités empêche l’auditeur d’émettre des réserves sous peine de diminution de son chiffre d’affaires.

Cette même catégorie trouve que l’interdiction aux commissaires aux comptes de fournir des missions de conseil permettra à ceux-ci d’étendre davantage leurs travaux sur les comptes, et de se comporter avec plus d’intégrité quant à la formulation de leurs opinions (Q7).

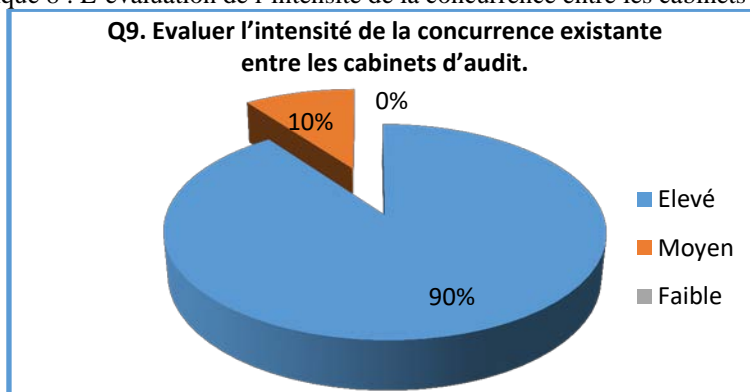
Pour ce qui est de l’autre catégorie qui représente 40% de la population ciblée, celle-ci voit en l’activité de conseil un outil d’accompagnement perpétuel, permettant d’éviter les risques inhérents et d’être plus performant. D’ailleurs, elle considère qu’un cabinet en charge des deux missions pourra mieux évaluer l’impact de certaines opérations particulières sur les comptes de la société (Q8).

La recherche menée pour ce volet ayant trait à trouver un meilleur compromis entre les activités de conseil et l’indépendance de l’auditeur légal, nous a permis de valider notre hypothèse (H2), consistant à considérer l’interdiction aux cabinets d’audit de fournir des missions de conseil aux sociétés qu’ils audient un des outils incontournables au service de l’indépendance de l’auditeur légal.

La concurrence entre les cabinets

La concurrence entre les cabinets est évaluée par 90% des interrogés comme étant élevée, et par 10% comme étant moyenne (Q9).

Graphique 8 : L’évaluation de l’intensité de la concurrence entre les cabinets d’audit :



La lecture des réponses de la question 10 permet de déceler que 88,90% de la population ciblée estime que la concurrence entre les cabinets a des retombés négatifs et conduit à des comportements moins éthiques.

D’ailleurs, il a été affirmé que l’intensité de la concurrence oblige les cabinets à pratiquer des prix plus bas, au détriment de la qualité des prestations, et conduira de ce fait à la négociation de l’opinion sur les comptes ;

Autrement dit, certains cabinets sont amenés à certifier les comptes sans réserves même si les comptes contiennent des anomalies significatives. Et ce, dans un souci de garder une relation très étroite avec le client et bénéficier du renouvellement de leurs mandats.

Pour les 11,10% restants, ceux-ci trouvent que la concurrence n'a aucune influence sur la qualité des travaux.

Par ailleurs, 50% des répondants à la question Q11 trouvent que l'indépendance de l'auditeur légal se trouve menacée par l'augmentation de la concurrence, et l'étendue des travaux sur les comptes se retrouve réduit (Q12), ce qui favorise inévitablement la production d'une opinion favorable sans réserves à l'entreprise(Q13).

Pour faire face aux effets néfastes de la concurrence, l'examen par roulement périodique est considéré par 44,40% des auditeurs comme étant une bonne pratique mais qui reste non suffisante.

Selon cette catégorie, faut-il bien que l'Ordre des Experts Comptables réalise davantage des missions d'audit qualité, et que ces missions soient rémunérées par l'État ou par d'autres instances de réglementation.

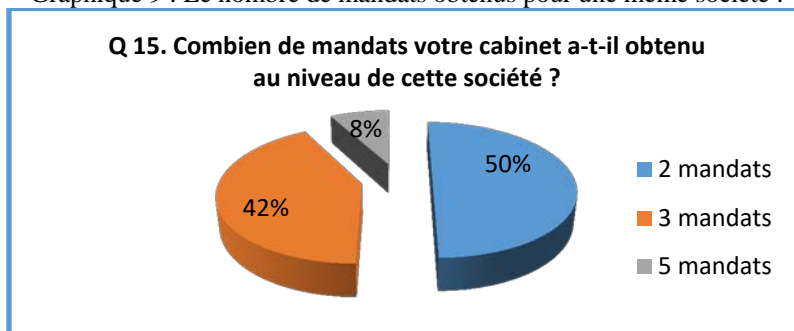
Tandis que 55,60% des interrogés définissent la rotation comme étant la clé de voûte d'indépendance des cabinets vis-à-vis des clients, et un moyen efficace de lutte contre ces conséquences non désirables(Q14).

A cet effet, les réponses avancées par les auditeurs interrogés ne viennent que conforter et confirmer notre position (Hypothèse : H3), qui considère que l'examen par roulement périodique des comptes des sociétés est un des outils efficaces permettant de faire face aux effets néfastes de la concurrence et d'augmenter l'indépendance de l'auditeur.

La durée du mandat

La présentation graphique ci-dessous démontre que 50% des cabinets interrogés ont affirmé que pour une même société, ils ont réalisé 2 mandats ; 42% ont confirmé la réalisation de 3 mandats pour une seule société ; Et 8% ont pu réaliser 5 mandats(Q15).

Graphique 9 : Le nombre de mandats obtenus pour une même société :



En réponse à la question n°16, il a été noté que 81,8% des auditeurs légaux trouvent que la véracité de l'opinion du Commissaire aux Comptes est susceptible d'être remise en cause quand celui-ci passe une longue durée dans l'audit d'une même société. Tandis que 18,20% des répondants ne voient pas d'impacts négatifs sur les comptes suite à la succession de plusieurs mandats d'audit en faveur d'une même société.

D'ailleurs, afin de pouvoir affirmer ou infirmer notre 4ème hypothèse, nous avons demandé dans le même questionnaire aux auditeurs de ce qu'ils pensent d'un renouvellement annuel du mandat du commissaire aux comptes(Q17).

La réponse à cette interrogation révèle que 50%des interrogés ne sont pas d'accord avec un mandat d'un an, ils estiment que ce n'est pas suffisant pour une bonne connaissance de l'entreprise et une meilleure capitalisation sur cette connaissance.

Tandis que l'autre moitié voit du renouvellement annuel la façon idoine pour une réelle indépendance perçue de l'auditeur, et la manière la plus bénéfique à la fois pour le cabinet et pour le client. En effet, d'après ces auditeurs, l'allongement de la durée du mandat de l'auditeur rend celui-ci de plus en plus complaisant, et l'oblige à déployer des méthodes de contrôle moins efficaces et moins détectives d'anomalies.

La réponse aux interrogations posées ci-dessus conforte globalement notre 4ème hypothèse qui voit en le renouvellement annuel du mandat du commissaire aux comptes un outil parmi d'autres, permettant d'augmenter l'impartialité et l'indépendance du commissaire aux comptes.

La rotation des associés sur le dossier

Dans l'optique d'un renouvellement annuel ayant dépassé la durée d'audit de 5ans, les diligences d'audit déployées pour contrôler les comptes ne restent plus les mêmes et les auditeurs deviennent de plus en plus dépendants de leurs clients, c'est un constat qui a été avancé par 63,60% des auditeurs interrogés.

Parallèlement, 36,40% des répondants ne voient pas d'impact significatif du renouvellement cumulé ayant dépassé 5ans sur l'étendue des travaux d'audit(Q18).

Dans le même contexte, la 1ere catégorie estime qu'il y a une forte probabilité de négliger les risques potentiels menaçant l'activité, suite à un automatisme dans la conduite des travaux(Q19).

Afin de pallier ces insuffisances, 70% de la population interrogée estime que le changement du responsable de contrôle des comptes tous les cinq ans permettra d'augmenter l'impartialité et la rigueur de l'auditeur légal (Q20 et Q21).

Pour synthétiser, il est nettement apparent d'affirmer la pertinence de l'hypothèse N°4, qui considère le changement du responsable du contrôle des comptes tous les cinq ans une des meilleures façons permettant d'augmenter l'impartialité et l'objectivité de l'auditeur légal.

Conclusion

En guise de conclusion, le gain de l'indépendance de l'auditeur interne et l'instauration d'un bon climat de transparence et de gouvernance au sein des organisations marocaines passent absolument par le rattachement de celui-ci au comité d'audit et par son indépendance complète de sa hiérarchie. En d'autres termes, il est à affirmer que le conseil d'administration pouvait être mieux informé sur l'état du gouvernement d'entreprise si le service Audit Interne était rattaché au comité d'audit lorsqu'il existe, ou directement au conseil d'administration.

S'agissant des auditeurs légaux ou commissaires aux comptes, il est indéniable de signaler que le renforcement de leur indépendance nécessite impérativement de leur interdire de réaliser des missions de conseil aux sociétés qu'ils auditent, et qu'un examen par roulement périodique des comptes des sociétés soit effectué afin de faire face aux effets néfastes de la concurrence entre les cabinets d'audit. Par ailleurs, le renouvellement annuel du mandat du commissaire aux comptes, ou encore, le changement du responsable du contrôle des comptes tous les cinq ans, s'avèrent être des gages d'indépendance de la fonction et des signaux efficaces de la bonne gouvernance.

Ces mesures proposées participeront à la réduction de l'asymétrie informationnelle au niveau des états financiers, et s'inscrivent bien évidemment en cohérence avec les pratiques de bonne gouvernance et de transparence que le gouvernement marocain tente de généraliser sur l'ensemble des organisations formant son tissu économique.

References:

1. Campana, M. J. (1998). Indépendance et responsabilité des commissaires aux comptes en Europe. *REVUE FRANÇAISE DE COMPTABILITE*, 49-55.
2. Lord, A. T., & DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 215-235.
3. Piot, C., & Kermiche, L. (2009). À quoi servent les comités d'audit?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15(3), 9-54.
4. MIKOL A. et STANDISH P. (1996). Incompatibilité, multiservices et indépendance du contrôleur légal, une analyse comparée

- France/Grande-Bretagne. Actes du XVII^e congrès de l'AFC, 1031-1040.
5. Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: from watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7), 550-571.
 6. Nekhili, M., Masmoudi, W., & Nehkili, D. C. (2009). *Choix de l'auditeur externe, honoraires d'audit et gouvernance des entreprises françaises* (No. 1090501). Université de Bourgogne-CREGO EA7317 Centre de recherches en gestion des organisations.
 7. Bécour, J. C., & Bouquin, H. (1996). *Audit opérationnel: efficacité, efficience ou sécurité*. Economica.
 8. Xie, B., Davidson, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee. *Journal of corporate finance*, 9(3), 295-316.
 9. Gendron, Y., & Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 211-239.
 10. DeZoort, F. (1997). An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *Abacus*, 33(2), 208-227.
 11. Turley, S., & Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(5), 765-788.
 12. Kalbers, L. P., & Fogarty, T. J. (1993). Audit committee effectiveness: An empirical investigation of the contribution of power. *Auditing*, 12(1), 24.
 13. Gleason, C. A., & Mills, L. F. (2011). Do Auditor-Provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Reserves?. *Contemporary Accounting Research*, 28(5), 1484-1509.
 14. Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 1-24.
 15. Krishnan, J., Sami, H., & Zhang, Y. (2005). Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of auditor independence?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 111-135.
 16. Wines, G. (1994). Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: a note. *Accounting & Finance*, 34(1), 75-86.
 17. Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2004). Contingent rents and auditors' independence: Appearance vs fact. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 11(1), 47-70.

18. Kunitake, W. K., & White, C. E. (1986). Ethics for independent auditors. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1(3), 222-231.
19. Shockley, R. A. (1982). *Perceptions of audit independence: A conceptual model*. 126-143.
20. Park, S. H. (1990). Competition, independence and audit quality: The Korean experience. *International Journal of Accounting*, 25(2), 71-86.
21. Pigé, B. (1998). Performance, audit et gouvernement d'entreprise. *Annales Congrès AFC*. 228-241.
22. Siegel, H. (1999). The CPA: Never underestimate the value of a good reputation. *The CPA journal*, 69(9), 18.
23. Deis Jr, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting Review*, 462-479.
24. Ghosh, A. A., Kallapur, S., & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369-385.
25. Patel, A., & Prasad, P. (2013). Auditor Independence, Audit Fees Lowballing, and Non-Audit Services: Evidence from Fiji. *Global Journal of Business Research*, 5(2), 103-120.
26. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary accounting research*, 19(4), 573-594.
27. Pichet.(2009). Le gouvernement d'entreprise dans les grandes sociétés cotées : De la convergence des pratiques à l'émergence des principes de bonne gouvernance. Thèse de doctorat. 482.
28. Mandzila, E. E. W. (2004). *LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE ET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE* (Doctoral dissertation, UNIVERSITE PARIS XII VAL de MARNE).
29. Gonthier-Besacier, N. (1996). Contribution à l'analyse de l'information transmise par les rapports d'audit», Thèse de Doctorat, Paris IX, Dauphine, sous la direction de Colasse B.
30. Bennecib F. (2004). De l'efficacité du Co-commissariat aux comptes. Thèse de Doctorat, Paris IX, Dauphine, sous la direction de Casta.
31. Prat dit Hauret, C. (2000). *L'indépendance du commissaire aux comptes: cadre conceptuel et analyse empirique* (Doctoral dissertation, Bordeaux 4).
32. Mandzila, E. E. W. (2006). Audit interne et gouvernance d'entreprise: lectures théoriques et enjeux pratiques. *Euromed-Marseille Ecole de Management*.

33. Bertin, É., Jaussaud, J., & Kanie, A. (2002). Audit legal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison France/Japon. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 8(3), 117-138.
34. IFACI (2013). Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne.1-255.
35. Pigé, B. (2000). Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise: le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 6(2), 133-151.
36. Olivier, L. E. M. A. N. T. (2003). l'audit interne, édition e-theque.
37. Pigé, B. (2009). *Audit et contrôle interne*. EMS.
38. Jacques, R. E. N. A. R. D. (2003). l'audit interne: ce qui fait débat. *Paris, Edition Maxima*.
39. Mikol, A. (2015) . Audit et commissariat aux comptes Ed. 12.
40. Francis Lefebvre. 2015/2016. Mémento Audit et commissariat aux comptes 2015/2016 : Guide de l'auditeur et de l'audité.
41. Lacolare, V. 2010. Pratiquer l'audit à valeur ajoutée.
42. CGEM, Ministère des Affaires Economiques et Générales. 2008. Code Marocain de la bonne gouvernance
43. Le dahir N° 1-92-139 du 14 rejeb 1413 (8 janvier 1993) portant promulgation de la loi n° 15-89 réglementant la profession d'expert-comptable et instituant un ordre des experts comptables au Maroc.