

**LE ROLE DU COMITE D'AUDIT DANS LA
PROFESSIONNALISATION DE L'AUDIT INTERNE AU SECTEUR
PUBLIC A LA LUMIERE DE LA BONNE GOUVERNANCE : CAS DES
ENTREPRISES ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS (EEP)**

**THE ROLE OF THE AUDIT COMMITTEE IN THE
PROFESSIONALIZATION OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC
SECTOR IN LIGHT OF GOOD GOVERNANCE : CASE OF PUBLIC
ENTERPRISES AND INSTITUTIONS (PEI)**

BELARAJ ASMAE

Doctorante, FSJES - Souissi

Université Mohammed V de Rabat

Laboratoire de Recherche en Management des Organisations, Droit des Affaires et

Développement Durable

+212650201953

asmae.belaraj@um5s.net.ma

OUKASSI MUSTAPHA

Enseignant chercheur, FSJES - Souissi

Université Mohammed V de Rabat

Laboratoire de Recherche en Management des Organisations, Droit des Affaires et

Développement Durable

m.oukassi@um5s.net.ma

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3683342>

Résumé

Un effort significatif a porté sur la redéfinition des organes de gouvernance au sein des établissements du secteur public au Maroc, par la mise en place des comités d'audit qui ont pour objectifs d'enrichir la qualité du processus d'audit interne, jouant ainsi un rôle fondamental dans le maintien d'une fonction d'audit interne compétente, indépendante, et en phase avec les attentes des parties prenantes et les mutations au sein de l'organisation.

La présente contribution constitue un cadre d'analyse des interactions entre l'audit interne et le comité d'audit, elle a pour objet de rappeler l'intérêt de la création des comités d'audit au secteur public et passer en revue son impact sur l'indépendance de l'auditeur interne.

Dans une optique disciplinaire de la gouvernance publique, cet article expose le contexte et le cadre normatif pour la création des comités d'audit au secteur public, met en particulier l'accent sur l'efficacité de ces organes, donnant ainsi un aperçu sur les principaux leviers d'action des comités d'audit et les déterminants de leur efficacité dans le secteur public.

Mots clés : Comité d'audit ; audit interne ; gouvernance publique ; secteur public ; nouveau management public.

Abstract

A significant effort has been made to redefine internal governance bodies in public sector institutions in Morocco, by setting up audit committees which aim to enrich the quality of the audit process, thus playing a fundamental role in maintaining a competent, independent, internal audit function and in line with the expectations of stakeholders on the one hand and the mutations within the organization on the other.

This contribution is a framework for analyzing the interactions between the internal audit and the audit committee. Its purpose is to recall the interest of the creation of audit committees in the public sector and to review its impact on the independence of the internal auditor.

From a disciplinary perspective of public governance, this article sets out the context and the normative framework for the creation of audit committees in the public sector, places particular emphasis on the effectiveness of these bodies, giving an overview of the main levers of action for audit committees and the determinants of their effectiveness in the public sector.

Keywords : Audit committee ; internal audit ; public governance ; public sector ; new public management.

Introduction

Le rôle d'un comité d'audit au sein d'une organisation est crucial. Il consiste principalement en un suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, du processus de l'élaboration de l'information financière et l'indépendance des commissaires aux comptes, ainsi que le suivi des missions de l'audit interne.

Les établissements du secteur public au Maroc ont fait l'objet de multiples restructurations touchant à leurs modes de gouvernance et de gestion. La réforme du contrôle financier de l'Etat sur les établissements et entreprises publics datant de 2004 reste la réforme phare qu'a connu le secteur ces dernières années, compte tenu de la modulation qu'elle a introduite et l'incitation à la modernisation des modes de gouvernance et de gestion de ces organismes.

La simple existence du comité d'audit n'est pas garante de l'efficacité de ce mécanisme. En effet, son impact peut être modéré par certains facteurs.

Les administrations publiques accusent un retard concernant le développement de comités d'audit efficaces qui assurent le suivi de l'efficacité de l'audit interne¹. Peu d'établissements publics avaient mis en place un comité d'audit interne indépendant et s'étaient dotés d'une charte d'audit.

Les organisations du secteur public ont une surveillance indépendante limitée. Bon nombre de leurs auditeurs internes font un travail remarquable en l'absence d'un comité d'audit chargé de s'assurer que les résultats de leurs travaux sont correctement pris en compte, évalués et traités par les dirigeants.

Les comités d'audit sont moins courants dans le secteur public. De plus, leur qualité et leur composition ont beaucoup évolué entraînant ainsi des menaces significatives par rapport à l'indépendance de l'audit interne.

Sur le plan international, le comité d'audit est fortement reconnu comme un élément primordial dans le système de gouvernement des organisations. En effet, l'adoption et l'usage des comités d'audit ont fait l'objet de nombreuses recommandations dans le cadre de rapports professionnels ou de commissions réglementaires (Treadway, 1987 ; Cadbury, 1992,...). Egalement, une panoplie de recherches empiriques traitant de ce mécanisme s'est développée. Eu égard l'importance d'une telle structure, il semble pertinent d'examiner la portée de la création des comités d'audit dans les établissements du secteur public au Maroc.

¹ RITTENBERG, L. E. (2016) « Interagir avec le comité d'audit : Un pas en avant pour l'audit interne » Fondation de la recherche de l'IIA. (CBOK 2015).

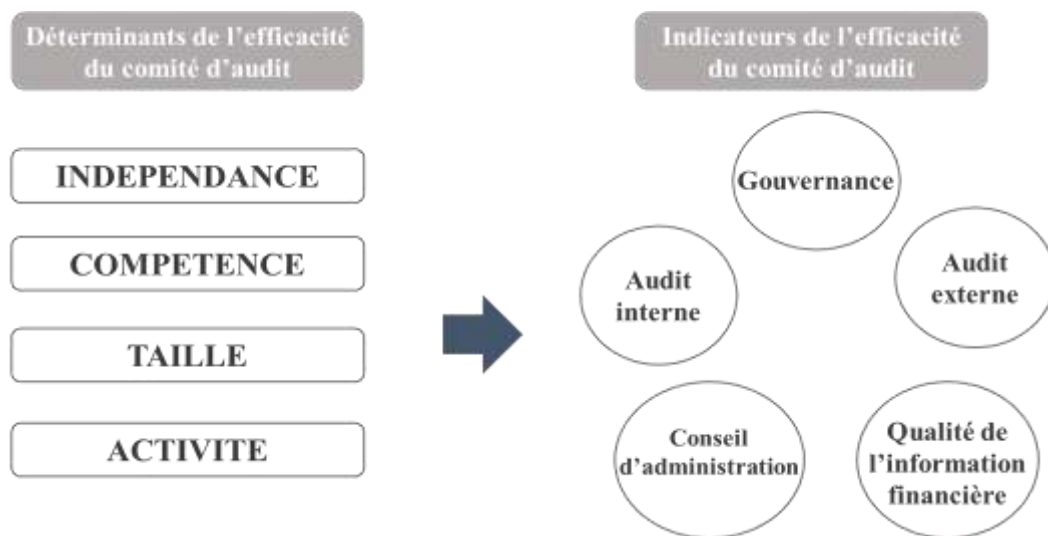
L'hypothèse centrale sous-jacente à ce travail de recherche se présente comme suit : « Il existe une relation positive entre la qualité de l'audit interne et l'efficacité des comités d'audit grâce à l'indépendance, à l'orientation, à l'expertise et à la diligence de leurs membres. »

L'objectif de ce papier est de tenter d'apporter des éléments de réponse à la problématique suivante :

Dans quelle mesure peut-on accroître l'efficacité des comités d'audit au secteur public ?

Le modèle conceptuel qui ressort de ce travail de recherche peut être schématisé ainsi :

Figure 1 : Les déterminants et les indicateurs de l'efficacité du comité d'audit



Source : Elaboré par les auteurs

Ce travail de recherche vise à examiner l'importance du rôle de contrôle exercé par le comité d'audit sur l'efficacité de l'audit interne au secteur public. Plus précisément, nous cherchons à déterminer l'influence de certaines caractéristiques du comité d'audit sur la qualité de l'audit interne.

Cet article tend à analyser l'efficacité du comité d'audit et son rôle dans la professionnalisation de l'audit interne au secteur public en répondant aux principales questions ci-dessous :

- Quel est le statut du comité d'audit dans une organisation ?
- Comment le comité d'audit doit-il être organisé ?
- Quelles sont les compétences dont doivent disposer les membres du comité d'audit ?
- Comment peut-on évaluer l'efficacité du comité d'audit ?

- A quel point le service d'audit interne répond-il aux besoins du comité d'audit ?
L'audit interne fait-il l'objet d'une surveillance adéquate de la part du comité d'audit et bénéficie-t-il de son soutien ?

91% des participants à une étude sur l'analyse de l'efficacité du comité d'audit réalisée par le cabinet d'audit et de conseil Grant Thornton en 2016, ont estimé que le comité d'audit qui possède les compétences et l'expertise nécessaires est qualifié de « confirmé » pour remplir son rôle efficacement².

L'un des nombreux défis pour le comité d'audit est de veiller à ce que les membres du comité apportent le bon mélange des compétences et de l'expertise de plus, qu'ils restent à jour avec les changements pertinents, alors que l'évaluation indépendante, et l'analyse comparative par rapport aux autres comités de vérification peuvent jouer un rôle majeur dans l'amélioration de l'efficacité.

Au niveau de cette contribution, nous allons dédier une première partie à la présentation de notre ancrage théorique relatif à la notion du comité d'audit. Le deuxième point sera consacré à l'émergence des comités d'interne dans le secteur public au Maroc tout en mettant en lumière au niveau d'une troisième section, leurs différentes interactions avec les autres parties prenantes ainsi que leur impact sur la gouvernance, sur l'audit interne, sur l'indépendance de l'auditeur interne, sur l'audit externe, sur le fonctionnement du conseil d'administration, sur la qualité de l'information financière publiée, sur la qualité du contrôle interne, et sur le travail de l'auditeur externe. Finalement, une dernière partie portera sur les déterminants de l'efficacité des comités d'audit interne au secteur public.

1. Fondements théoriques des comités d'audit

Le comité d'audit est un comité permanent du conseil d'administration d'une organisation, formé souvent d'administrateurs externes et chargé des faits reliés à la production de l'information financière et à l'audit (Spira, 1999). En particulier, le champ de responsabilités de cette structure inclut trois domaines souvent évoqués dans une littérature normative des comités d'audit (Verschoor 1993, Wolnizer 1995), notamment la supervision du processus de préparation des états financiers, la surveillance de la fonction audit interne et du système de contrôle interne et la supervision de l'auditeur externe.

1. 1. Théorie de l'agence et comités d'audit

La séparation contrôle/propriété dans l'organisation moderne engendre des conflits d'intérêts actionnaires dirigeants. Selon la théorie de l'agence, les actionnaires agissent en tant que

² Étude sur l'analyse de l'efficacité du comité d'audit réalisée par le cabinet d'audit et de conseil Grant Thornton en 2016.

principal et délèguent la gestion de leurs sociétés aux dirigeants (agent). Or, ces derniers n'agissent pas souvent dans l'intérêt des actionnaires d'où le besoin d'un système de contrôle des dirigeants. Cette demande de contrôle peut se matérialiser par le recours à l'audit (Wallace, 1980), la nomination d'administrateurs externes (Fama et Jensen, 1983) et l'usage du comité d'audit. Dans ce cadre, Pincus et al. (1989) préconisent que les comités d'audit sont volontairement employés dans des situations de coûts d'agence élevés pour améliorer la qualité des flux d'informations de l'agent vers le principal. C'est ainsi que les comités d'audit sont perçus comme un mécanisme de contrôle destiné à réduire les coûts d'agence et l'asymétrie informationnelle (Kalbers et Fogarty, 1998). Les travaux traitant du comité d'audit sous cette perspective, avaient pour objectif fondamental de déterminer les caractéristiques des sociétés qui ont introduit volontairement cette structure. Les variables testées par ces chercheurs concernent, entre autres, les coûts d'agence des fonds propres et ceux de la dette et la qualité d'audit externe.

Toutefois, les résultats mitigés qu'ils ont produits suggèrent que la réduction des coûts d'agence n'est pas la seule incitation pour la formation volontaire des comités d'audit et fournissent un support limité à l'explication du phénomène d'adoption et du fonctionnement des comités d'audit par la théorie de l'agence.

1. 2. Théorie institutionnelle et comités d'audit

Vu le pouvoir explicatif faible de la théorie de l'agence, d'autres chercheurs ont proposé l'étude de la création et du fonctionnement des comités d'audit sous la perspective institutionnelle (Kalbers et Fogarty, 1998 ; Zaman, 2002).

Cette théorie, remontant aux années 80 (Dimaggio et Powell, 1983), a pour fondement que les organisations adoptent des structures en réponse à des attentes externes à l'organisation. Les perspectives institutionnelles suggèrent ainsi que les organisations effectuent des changements dans leurs structures et leurs pratiques dans la recherche de la légitimité et de la conformité plutôt que la réalisation des avantages attendus (Kalbers et Fogarty 1998). Dans la recherche comptable, par exemple, la théorie institutionnelle a été utilisée pour examiner la comptabilité comme symbole de légitimité.

L'adoption et le fonctionnement des comités d'audit ont été également examinés en se basant sur cette perspective, dans la mesure qu'elle suggère que le comité d'audit, tout comme la comptabilité, peut exercer une influence sur et être influencé par une multiplicité d'agents : institutions et processus (Zaman, 2002).

Les sources de pression normative exercée sur les organisations proviennent de l'Etat, des organismes réglementaires et de la profession. Cette perspective permet donc de mettre en valeur le rôle des organismes professionnels et réglementaires dans la promotion des comités d'audit (Zaman, 2002).

2. L'émergence des comités d'audit dans le secteur public au Maroc

Le comité joue un rôle important dans l'appréciation des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques assurant la production des informations comptables et financières dans les meilleures conditions.

Les textes qui régissent la mise en place d'un comité d'audit au secteur public sont :

- La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes ;
- Le Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance des Entreprises et Etablissements Publics (EEP) ;
- La circulaire de Monsieur le Premier Ministre n°13/2002 du 16 septembre 2002 relative au fonctionnement des Conseils d'administration, Conseils de surveillance et autres organes délibérants des Entreprises et Etablissements Publics ;
- La circulaire de Monsieur le Chef du Gouvernement n°3/2012 du 19 mars 2012 relative à la gouvernance des Etablissements et Entreprises Publics.

2.1. La loi n°69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes

La loi n° 69-00 a introduit de nouveaux modes opératoires tels que le comité d'audit issu de l'Organe de Gouvernance et a également consacré la contractualisation des relations entre l'Etat et l'EEP pour favoriser une meilleure visibilité, une transparence et une responsabilité accrues auprès des différents acteurs concernés.

2.1.1 L'article 14 du Dahir n°1-03-195 du 16 ramadan 1424 (11 novembre 2003) portant promulgation de la loi n°69-00

Cet article stipule que « les organismes soumis au contrôle d'accompagnement doivent instituer un comité d'audit. Le comité d'audit est composé, outre le contrôleur d'Etat, de deux à quatre membres nommés par le conseil d'administration ou par l'organe délibérant parmi les membres non-dirigeants ou de mandataires nommément désignés par eux à cet effet. Le comité d'audit est habilité, à travers les opérations d'audit, à apprécier la régularité des opérations, la qualité de l'organisation, la fiabilité et la bonne application du système

d'information ainsi que les performances de l'organisme. Il a pour mission de faire prescrire et réaliser, aux frais de l'organisme, les audits internes et externes ainsi que les évaluations qui lui paraissent nécessaires.

Il peut, en outre, inviter tout expert indépendant à participer à ses travaux. Le comité d'audit adresse directement au directeur de l'organisme un rapport retraçant le résultat de chaque intervention effectuée ainsi que les recommandations qu'il estime utiles pour l'amélioration de la gestion et la maîtrise des risques économiques et financiers de l'organisme. Ce rapport est soumis au conseil d'administration ou à l'organe délibérant ».

2.1.2. L'article 11 de la loi 69-00 : Comités émanant de l'organe délibérant

Selon cet article : « L'organe délibérant des établissements et entreprises publics peut instituer, selon le cas, des comités spécialisés, notamment un comité d'audit, un comité d'orientations stratégiques ainsi que tout autre comité spécialisé.

Ces comités rendent compte à l'organe délibérant de leurs activités et de leurs avis ou recommandations.

L'organe délibérant fixe, dans des chartes établies à cet effet, notamment la composition, les attributions et le mode de fonctionnement des comités qui exercent leurs activités sous sa responsabilité. Il peut faire appel, s'il l'estime nécessaire, à des experts indépendants pour faire partie de ces comités ».

2.2. Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance des Entreprises et Etablissements Publics (EEP)

Le code des bonnes pratiques de gouvernance des EEP publié en mars 2012 recommande aux organes de gouvernance d'instituer des comités spécialisés à l'instar de ce qui se pratique au niveau international, tout en leur laissant le choix de fixer le nombre, la structure et l'organisation de ces comités. Ce code prévoit la création et la dynamisation des comités spécialisés, en particulier le comité d'audit, qui est l'émanation de l'Organe de Gouvernance de l'EEP et a pour mission :

- d'examiner le projet d'arrêté des comptes sociaux, des comptes consolidés, le cas échéant, et d'évaluation des risques ;
- d'informer l'Organe de Gouvernance des risques économiques, financiers et opérationnels ;
- d'apprécier à travers les opérations d'audit, la régularité des opérations, la qualité de l'organisation, la fiabilité et la bonne application du système d'information ainsi que les performances de l'organisme ;

- de faire prescrire et de réaliser, aux frais de l'organisme, les audits externes ainsi que les évaluations qui lui paraissent nécessaires. Le Comité d'Audit peut s'il le souhaite, solliciter des audits internes ou des expertises externes ou inviter tout expert indépendant à participer à ses travaux.

Les responsables financiers et comptables des EEP peuvent être invités à participer aux travaux mais ne peuvent pas être membres. Dans ce cadre :

- Le Comité d'Audit doit être composé d'un nombre impair de membres non exécutifs ou d'experts, ayant une bonne connaissance des spécificités comptables et financières de l'activité de l'EEP et disposant de l'objectivité et de la liberté de jugement nécessaires pour la réalisation de leurs missions ;
- Le Comité d'Audit peut se réunir chaque fois que nécessaire et au minimum 3 fois ;
- Le comité d'audit établit un rapport retraçant le résultat de chaque intervention effectuée et les conclusions des rapports des différents organes externes et internes de contrôle, d'inspection et d'audit ainsi que les recommandations qu'il estime utiles pour l'amélioration de la gestion et la maîtrise des risques économiques et financiers de l'EEP. Ce rapport est soumis à l'Organe de Gouvernance afin de lui permettre d'assurer ses missions de contrôle de la gestion et de vérification de la fiabilité et de la clarté des informations ;
- Le Comité d'Audit veille à l'intégrité de l'information financière, à la pertinence et à la permanence des méthodes comptables utilisées lors de l'arrêté des comptes ;
- Le Comité d'Audit s'assure que tous les instruments de gestion existent, couvrent toutes les activités de l'EEP et sont convenablement appliqués ;
- Le Comité d'Audit tient compte des travaux d'audit réalisés par l'audit interne de l'EEP dont le plan d'action est du ressort du management ;
- Le Comité d'Audit s'implique activement dans le choix de l'auditeur ou du Commissaire aux Comptes de l'EEP ;
- Il est recommandé que le Comité d'audit propose à l'Organe de Gouvernance la rotation, tous les 2 mandats, de l'auditeur externe chargé de l'examen des comptes, sans pour autant que cela manque aux règles de la concurrence qui doivent toujours prévaloir dans le choix dudit auditeur.

3. Le comité d'audit : rôle, attributions et règles de fonctionnement

3.1. Rôle, missions et attributions réglementaires du comité d'audit

Le comité d'audit est une émanation du conseil d'administration dont la présence est nécessaire pour superviser la qualité de l'audit. Sur le plan normatif, la création du comité d'audit, a fait l'objet initialement de plusieurs recommandations sous forme de codes de « bonne gouvernance », avant d'être érigées au rang légal par la loi SOX (2002) aux Etats-Unis et la 8^{ème} directive (2006) en Europe.

Le comité d'audit a pour mission d'examiner les projets d'arrêtés des comptes sociaux, des comptes consolidés et d'évaluation des risques. Il informe l'organe de gouvernance des risques économiques, financiers et opérationnels et apprécie la régularité des opérations, la qualité de l'organisation, la fiabilité et la bonne application du système d'information ainsi que les performances de l'EEP.

Le comité est chargé d'apprécier le dispositif du contrôle interne en l'occurrence la régularité des opérations, la qualité de l'organisation, la fiabilité du système d'information et de gestion ainsi que les performances de l'organisme.

Selon les codes de bonne gouvernance et les différentes réglementations, le comité d'audit est chargé de :

- suivi du processus d'élaboration de l'information financière;
- suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, d'audit interne, et le cas échéant, de gestion des risques de l'organisation ;
- 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.

Il a pour missions donc de :

- apprécier, à travers les opérations d'audit, la régularité des opérations, la qualité de l'organisation, la fiabilité et la bonne application du système d'information ainsi que les performances de l'organisme ;
- apprécier la qualité des procédures et l'efficacité du dispositif du contrôle interne, notamment en matière de couverture des risques et de conformité à la réglementation en vigueur permettant de garantir la qualité de l'information financière fournie ;
- apprécier les principes et méthodes comptables et l'intégrité de l'information financière diffusée en s'assurant de la pertinence et de la cohérence des normes comptables appliquées lors de l'établissement des comptes ;

- examiner la cohérence du dispositif de gestion des risques (la cartographie des risques) et apprécier l'importance des risques, notamment ceux relevés dans les rapports des auditeurs internes et externes ;
- donner son avis sur le choix des auditeurs comptables et financiers externes et sur les termes de référence des audits comptables et financiers et tout autre audit décidé par le Comité ;
- superviser le déroulement des missions d'audit ;
- réceptionner, analyser et commenter les rapports d'audit et valider les travaux effectués, la méthodologie de la gestion des risques, la charte d'audit et le plan d'audit annuel ;
- examiner les plans d'action et les rapports d'audit ;
- émettre un avis sur les conditions de désignation, de révocation et de rémunération de l'auditeur externe ;
- participer (le Comité ou certains de ses membres) aux réunions de l'établissement tenues avec les auditeurs externes ;
- examiner les commentaires et des recommandations de l'auditeur externe ;
- émettre des recommandations sur toutes les opérations se rapportant à l'organisation et ses activités ;
- assurer le suivi de la bonne exécution des stratégies de maîtrise des risques prioritaires et de la mise en place des recommandations d'audit en coordination avec la Direction ;
- informer l'organe de gouvernance des risques économiques, financiers et opérationnels

Le comité d'audit peut prescrire et réaliser, aux frais de l'organismes, les audits internes et externes ainsi que les évaluations qui lui paraissent nécessaires. Il peut, en outre, inviter tout expert indépendant à participer à ses travaux.

Ce comité établit un rapport sur ses travaux qu'il adresse au directeur de l'organisme et soumet au conseil d'administration ou à l'organe délibérant.

Les organes de contrôle sont :

- **le ministre des finances** : approbation de divers actes stratégiques (budgets, états prévisionnels, organigramme...) ;
- **le contrôleur d'Etat** : visa préalable (contrôle préalable), suivi de la gestion et des performances (contrôle d'accompagnement) ;
- **le commissaire du gouvernement** : intervient dans le cadre des contrôles conventionnel et contractuel ;

- **le trésorier payeur** : il vérifie la régularité et signe conjointement avec la direction (contrôle préalable).

3.2. Composition, rattachement et règles de fonctionnement du comité d'audit

La composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Comité sont fixées conformément aux dispositions précitées ainsi qu'aux principes définies dans la charte du comité d'audit. Cette charte fixe les modalités de convocation et de délibération, désigne le responsable chargé d'assurer le secrétariat du comité et précise les différents reportings à établir par le comité et par le secrétaire du comité. Le secrétariat du comité est assuré généralement par l'entité chargée de l'audit interne ou du contrôle interne.

L'élaboration et la diffusion de cette charte permettent aux organes de gouvernance et de gestion d'apprécier le rôle et les responsabilités du comité et aux membres de celui-ci de mieux honorer leurs engagements.

Les membres du comité d'audit sont désignés pour une durée déterminée par l'organe délibérant parmi les membres non dirigeants. L'organe délibérant choisit le président du comité d'audit parmi les membres de ce dernier. Ces membres sont tenus de :

- jouer pleinement leur rôle d'organe apportant une réelle valeur ajoutée à la l'établissement ;
- réaliser leurs interventions sur la base de règles professionnelles et conformément aux objectifs arrêtés ;
- avoir l'indépendance de décision et d'action, une propension au travail d'équipe et faire preuve de disponibilité et d'assiduité aux réunions ;
- remplir l'obligation de rendre compte à l'organe de gouvernance qui les nomme ;
- accepter l'évaluation de leur propre action au sein du comité ;
- s'assurer que leurs positions motivées font l'objet de décisions formelles, correctement transcrites aux procès-verbaux des réunions du comité.

Par ailleurs, les membres du comité ainsi que les personnes invitées à ses réunions sont tenues à l'obligation du secret professionnel. Ils ne doivent révéler à des tiers aucune information qu'ils rencontrent à l'occasion de l'exercice de leurs responsabilités et dont ils peuvent tirer profit.

4. Les comités d'audit au sein des EEP au Maroc

A fin 2014, le nombre des EEP dotés de comités d'audit s'élève à 116. En fonction du type de contrôle, ce nombre se répartit comme suit :

Tableau n°1 : EEP dotés de comités d'audit à fin 2015

Type de contrôle	Nombre	%
Contrôle préalable	66	57
Contrôle d'accompagnement	22	19
Contrôle conventionnel	26	22
Contrôle spécifique	2	2

Source : Rapport de la cour des comptes - « Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance », juin 2016

Ces comités d'audit ont pour mission d'examiner le reporting financier, d'assurer la veille des risques et du contrôle interne ainsi que le suivi des audits externes. Ils assurent la surveillance et l'évaluation de la mise en œuvre du dispositif du contrôle interne, de la gestion des risques et de la conduite de l'activité de l'audit. Ils veillent également à l'intégrité de l'information financière diffusée par l'établissement en s'assurant de la pertinence et de la cohérence des normes comptables appliquées pour l'établissement des comptes individuels et consolidés.

Le tableau ci-dessous fait état des comités spécialisés dans les grands EEP à fin 2015.

Tableau n°2 : Comités spécialisés dans les grands groupes publics (à fin 2015)

Organismes	Comité d'audit
OCP*	X
ONEE	X
ONCF**	X
ADM	X
RAM	X
ONDA	X
ANP	X
SODEP**	X
TMSA	X
HAO	X
CDG	X
CAM	X
CIH	X
ONHYM	X

Source : Rapport de la cour des comptes - « Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance », juin 2016

* En raison de la composition du conseil d'administration de l'OCP par des ministres, l'entreprise a mis en place trois comités internes composés de ses cadres (Strategic Committee, Management Committee et Operational Committee).

**Le Comité d'Audit intègre la gouvernance, et devient "Comité d'Audit et de Gouvernance"

A la lecture du tableau ci-dessus, on relève les constats suivants :

- toutes les grandes entreprises publiques se sont dotées de comités spécialisés. Elles disposent toutes de comités d'audit et la majorité est en train d'instituer les comités de stratégie et d'investissements et ceux des nominations et de rémunération ;
- certains comités sont un vrai espace de débats pour préparer les sessions des conseils d'administration ;

- certains EEP ont récemment mis en place des comités spécialisés mais qui ne sont pas encore opérationnels ;
- l'évaluation du système de gouvernance n'est pas encore érigée en préoccupation majeure. La majorité des grandes entreprises ne se sont pas encore dotées de comités de gouvernance. Certaines ont intégré la dimension gouvernance parmi les attributions d'autres comités.

La fréquence des réunions de ces comités d'audit se présente comme suit :

Tableau n°3 : Cadence des réunions des comités d'audit en fonction du mode de contrôle financier à fin 2015

	aucune réunion	une réunion	deux réunions	trois réunions et plus
Contrôle préalable	11	25	15	15
Contrôle d'accompagnement	3	11	6	2
Contrôle conventionnel	3	5	17	1
Contrôle spécifique	1	0	1	-
Total	18	41	39	18
%	16%	36%	34%	16%

Source : Rapport de la cour des comptes - « Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance », juin 2016

A travers ces informations, il ressort que des efforts importants ont été déployés pour inciter les EEP à se doter des comités d'audit en raison de leur importance dans la maîtrise des risques, le suivi des travaux d'audit interne et externe et la consolidation de la fiabilité des informations publiées par les organismes publics. Les comités spécialisés relevant des organes de gouvernance sont en train d'intégrer la gouvernance des EEP.

Dans les grands groupes, ces comités sont en train d'être implémentés dans les structures de gouvernance pour devenir des organes importants dans la prise de décision par les conseils d'administration ou de surveillance.

5. Déterminants de l'efficacité du comité d'audit

La simple existence du comité d'audit n'est pas nécessairement équivalente à l'efficacité ni au fait que le conseil d'administration compte sur ce comité pour améliorer sa capacité de contrôle (Menon et Williams, 1994). Partant d'une telle présomption, plusieurs études ont examiné les déterminants de l'efficacité du comité d'audit et leur impact sur le degré d'accomplissement des missions assignées à cette structure.

L'efficacité est la compétence avec laquelle le comité d'audit exécute ses responsabilités spécifiques de supervision, notamment la revue de l'établissement des états financiers, de l'audit externe et du contrôle interne (Kalbers et Fogarty, 1993). Selon ces auteurs, cette qualité du comité d'audit est fonction des types et de l'étendue du pouvoir dont il dispose. Les

principaux types de pouvoir, qui contribuent positivement à l'efficacité du comité d'audit, sont la diligence des membres et l'appui institutionnel que trouve le comité dans l'organisation³. En se basant sur l'étude de Kalbers et Fogarty (1993), plusieurs études empiriques se sont intéressées à l'efficacité du comité d'audit, appréhendée surtout par son influence sur la qualité de l'information financière. Les résultats suggèrent que la qualité d'information financière est positivement corrélée avec :

- l'indépendance des membres du comité d'audit (Beasley et al. 2000 ; Abbott et Parker, 2000 ; Abbott et al. 2004 ; Bédard et al. 2004) ;
- les connaissances et l'expérience financières et comptables des membres (McMullen et Raghunandan, 1996, Abbott et al. 2004 ; Bédard et al. 2004) et ;
- la fréquence des réunions des comités d'audit qui est une mesure de la diligence des membres (Abbott et Parker, 2000, Abbott et al. 2004).

Par ailleurs, l'indépendance et la compétence des membres sont considérées par certains chercheurs comme facteurs déterminants de l'efficacité du comité d'audit, entre autres, dans ses relations avec les auditeurs. En effet, en disposant de telles qualités, le comité d'audit fournit plus de support à l'auditeur externe dans les situations de conflit avec les gestionnaires (DeZoort et Salterio, 2001).

Le comité d'audit doit être efficace pour améliorer la qualité de l'audit et in fine, de protéger le patrimoine des actionnaires. Pour évaluer l'efficacité du comité, plusieurs études ont mis en évidence des liens de corrélation entre les « déterminants de l'efficacité » du comité d'audit et les « indicateurs de l'efficacité » du comité (DeZoort et al., 2002 ; Bédard et Gendron, 2010).

La majorité des recherches empiriques se focalisent sur quatre mesures de l'efficacité du comité d'audit suivantes : l'indépendance, la compétence financière, la taille, et l'activité.

5.1. L'indépendance du comité d'audit

Un administrateur est indépendant lorsqu'il n'entretient aucune relation de quelque nature que ce soit avec l'organisation, qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement.

Un auditeur a pour rôle de garantir la qualité de l'information financière, émise par le dirigeant à destination des utilisateurs des états financiers. De Angelo (1981) identifie l'indépendance de l'auditeur comme la caractéristique fondamentale pour mener un audit de qualité. L'indépendance est donc synonyme d'intégrité dans les états financiers.

³ Le support institutionnel inclut une charte écrite, une reconnaissance informelle suffisante par les autres parties (dirigeants et auditeurs), des rapports pertinents et en temps opportun (Kalbers et Fogarty 1993).

Ainsi, le comité d'audit doit être indépendant pour être efficace. Avoir un comité d'audit indépendant a été recommandé par des textes normatifs (Treadway, 1987 ; BRC, 1999), ensuite imposé par des textes réglementaires (loi SOX, 2002 ; 8ème directive européenne, 2006). La loi SOX (2002) aux Etats-Unis oblige que les membres du comité d'audit soient entièrement indépendants, alors que la 8ème directive européenne (2006) stipule qu'un tiers des membres du comité d'audit soit indépendant.

Des études américaines (Menon et Williams, 1994 ; Beasley et Saltério, 2001 ; Klein, 2002) ont montré qu'un comité d'audit composé d'un nombre élevé d'indépendants, limitent la latitude managériale.

5.2. La compétence financière du comité d'audit

Selon De Angelo (1981), la compétence joue un rôle important dans la garantie de l'indépendance, elle est la seconde dimension de la qualité d'audit. Le rapport américain BRC (1999) indique que les membres du comité d'audit doivent disposer d'une expérience et d'une formation en matière de comptabilité et finance afin de pouvoir superviser la qualité de l'information comptable.

La SEC⁴ définit un expert financier comme une personne qui possède l'intégralité des caractéristiques suivantes :

- Une compréhension des principes comptables;
- Une expérience de l'audit, de l'analyse et de l'évaluation des états financiers;
- Une compréhension du contrôle interne en matière d'information financière.

La loi SOX (2002) et la 8ème directive européenne (2006) exigent la présence au minimum d'un membre compétent en matière financière au sein du comité d'audit, pour être efficace. L'étude empirique américaine de Beasley et Saltério (2001) considère que le comité d'audit ne pourra constituer un mécanisme de surveillance efficace que s'il respecte certaines règles de composition notamment la compétence.

5.3. L'activité du comité d'audit

Aucune réglementation (loi SOX, directive européenne) n'a précisé clairement le nombre de réunion annuel du comité d'audit. Néanmoins, aux Etats-Unis, le rapport Treadway (1987) considère qu'un comité d'audit doit avoir une fréquence de réunion relativement conséquente pour être efficace. Il indique que les réunions doivent être périodiques, portant discussion des états financiers trimestriels et annuels du comité d'audit avec les administrateurs internes

⁴ Securities and Exchange Commission, communément appelée la Securities and Exchange Commission, souvent abrégée en « la SEC », est l'organisme fédéral américain de réglementation et de contrôle des marchés financiers.

(directeurs financiers, auditeurs internes) et externes (commissaires aux comptes). Dès lors, un comité d'audit « actif » se réunit au minimum 4 fois dans l'année. Selon Menon et Williams (1994), un comité d'audit actif est celui qui a une fréquence de réunions suffisamment soutenue.

5.4. La taille du comité d'audit

Elle est représentée par le nombre des membres constituant le comité d'audit. La loi américaine SOX (2002) et la 8ème directive européenne (2006) n'ont pas imposé de règle relative à la taille du comité. Néanmoins, les différents codes de « bonne gouvernance » stipulent que le comité d'audit doit être composé d'au moins trois membres pour assurer le contrôle approprié.

L'ensemble de ces constats suggère que l'efficacité du comité d'audit dépend de la structure de cet organe. Elle est donc fonction de l'indépendance, de la compétence et de la diligence de ses membres.

6. Les indicateurs de l'efficacité » du comité d'audit

Les études empiriques (principalement anglo-saxonnes) se focalisent sur trois principaux niveaux de contributions du comité d'audit : la qualité de l'audit interne, la qualité de l'audit externe, et la qualité de l'information financière. Ils correspondent aux missions assignées aux comités d'audit par les textes normatifs et réglementaires en matière de bonne gouvernance des entreprises.

6.1. Les contributions du comité d'audit à la fonction d'audit interne

Selon DeZoort (1997), les missions du comité d'audit vis-à-vis de l'audit interne répondent à deux grandes préoccupations :

- la supervision de la fiabilité du système de contrôle interne ,
- la revue du programme d'audit interne.

6.1.1. Impact sur la fiabilité du contrôle interne

Le rapport BRC (1999), le rapport Smith (2003) comme le rapport Treadway (1987) préconisent que la responsabilité de supervision du comité d'audit consiste à assurer qu'un système de contrôle interne efficace soit conçu et appliqué dans l'organisation. D'ailleurs, la création d'un comité d'audit est recommandée comme une solution pour faire face aux difficultés que peuvent rencontrer le conseil d'administration pour s'assurer de l'existence et la maintenance d'un système de contrôle adéquat.

Par ailleurs, l'existence d'un comité d'audit peut être une mesure de la qualité du système de contrôle interne (Collier, 1996). En fait, le comité d'audit est susceptible d'améliorer

l'efficacité des contrôles internes par la supervision des travaux d'audit interne et externe. De plus, les résultats de DeZoort (1997) dévoilent l'importance du rôle de l'évaluation du système de contrôle interne pour les membres du comité d'audit.

Les codes de bonne gouvernance recommandent d'adopter le référentiel américain de contrôle interne, établi par le COSO⁵, qui a pour objectif de limiter les risques de communication financière inappropriée. Ce n'est que suite aux exigences de divulgation obligatoire introduites par la SOX (2002) sur les faiblesses du contrôle interne, et sur l'évaluation par le management, que se sont développées les études américaines visant à décrire le rôle du comité d'audit sur la fiabilité du système de contrôle interne (Krishnan et Visvanathan, 2009; Zhang et al., 2007). Toutefois, la recherche empirique traitant de l'association entre l'efficacité du système de contrôle interne et le comité d'audit est très limitée à l'exception de l'étude récente de Krishnan (2005). Ce dernier examine l'association entre certains aspects de la gouvernance et la qualité du système de contrôle interne. Ses résultats empiriques indiquent, entre autres, que les organisations disposant d'un comité d'audit sont moins susceptibles d'avoir des problèmes de contrôle interne. Un tel résultat suggère que le comité d'audit forme une composante importante de l'environnement de contrôle (Krishnan, 2005).

Ces recherches mettent en avant l'indépendance et la compétence financière des membres du comité d'audit comme facteurs clés préventifs des faiblesses du contrôle interne. Nous pouvons donc prédire que les établissements disposant d'un comité d'audit sont moins susceptibles d'avoir des problèmes au niveau du système de contrôle interne.

6.1.2. Impact sur la structure d'audit interne et l'indépendance de l'auditeur interne

Les travaux de recherches consacrés aux interactions entre le comité d'audit et les services d'audit interne s'intéressent principalement à l'efficacité du comité à limiter la dépendance hiérarchique⁶ du responsable audit interne envers la direction, ce qui optimise l'objectivité des de l'évaluation du système de contrôle interne. Raghunandan et al. (2001) suggèrent qu'un comité d'audit indépendant et actif est de nature à protéger l'indépendance de l'auditeur interne.

Le comité d'audit, constitué d'administrateurs indépendants, peut renforcer l'indépendance, l'intégrité et l'efficacité des activités d'audit par une surveillance indépendante des plans et des conclusions de l'audit interne. En principe, l'audit interne devrait être fonctionnellement

⁵ Le COSO (Committee of sponsoring organizations) de la Treadway commission constitue aujourd'hui une référence quasi mondiale en matière de contrôle interne.

⁶ La dépendance hiérarchique du responsable audit interne envers la direction est contraire avec la recommandation de l'institut des auditeurs internes (IIA), qui précise que la fonction d'audit interne doit rendre compte au comité d'audit sur les aspects fonctionnels, mais au directeur général sur le plan administratif (Dezoort, 1997).

rattaché au Conseil d'Administration ou au comité d'audit, et administrativement à la direction générale. Afin d'obtenir une assurance raisonnable s'agissant du travail d'audit accompli, le comité d'audit :

- apprécie et approuve la charte d'audit interne au moins une fois tous les deux ans. La charte doit être revue afin de s'assurer qu'elle est en adéquation avec les modifications survenues dans les dispositions prises par l'organisation en matière de finances, de gestion des risques et de gouvernance, et qu'elle reflète l'évolution des pratiques professionnelles en audit interne ;
- analyse et approuve les plans de travail annuels proposés par l'audit interne selon une approche fondée sur les risques, et formule des recommandations au sujet des projets d'audit interne ;
- évalue le budget et la dotation en personnel du programme d'audit interne et conseille l'organe de gouvernance sur les augmentations et les diminutions du budget demandé pour le programme d'audit interne et sur toute spécialité supplémentaire qui serait nécessaire, et évalue si cette dernière doit être apportée sous forme de postes permanents ou de recours à des consultants ;
- examine les rapports d'audit interne et autres communications à la direction et les plans d'action de la direction et en assure le suivi afin de formuler des recommandations sur l'audit interne ;
- analyse le plan stratégique d'audit interne, les objectifs du programme d'audit interne ainsi que les mesures de performance et les résultats de l'audit interne, et apporte des contributions sur ces sujets ;
- veille à ce que l'activité d'audit soit conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne établies par l'Institut des auditeurs internes (IIA) ;
- s'assure que la fonction d'audit interne est soumise à un examen externe d'assurance qualité tous les cinq ans, analyse les résultats de l'examen externe d'assurance qualité pratiqué de manière indépendante et suit la mise en œuvre des plans d'action visant à l'application des recommandations formulées.

La supervision de la fonction d'audit interne constitue une des responsabilités majeures assignées au comité d'audit. Pour exercer efficacement son rôle, l'auditeur interne doit être indépendant et objectif. Toutefois, étant donné qu'il est employé par la direction, l'auditeur

interne se trouve dans une situation de conflit entre sa dépendance hiérarchique de la direction et l'indépendance que requiert sa fonction (BRC⁷, 1999).

A cet égard, le comité d'audit peut renforcer l'indépendance de l'auditeur interne, en étant un cadre approprié à la révélation de tout dysfonctionnement découvert au niveau de la gestion interne de l'organisation (Braiotta, 1999). Dans ce sens, plusieurs recommandations ont été émises afin de renforcer l'interaction entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit. La commission Treadway (1987), par exemple, recommande que le comité d'audit revoit la nomination et le virement de l'auditeur interne.

En outre, l'interaction entre le comité d'audit et l'auditeur interne se matérialise par d'autres actions, notamment, les réunions établies avec l'auditeur, la revue des propositions et des résultats d'audit interne et l'accès privé attribué à l'auditeur interne (Raghunandun et al, 2001). Le meilleur canal de communication direct avec l'auditeur interne peut être des réunions privées permettant à ce dernier de s'exprimer librement et indépendamment des dirigeants et de se prononcer sur des faiblesses, particulièrement celles relatives aux dirigeants (Braiotta, 1999).

Nous pouvons donc prévoir que la présence d'un comité d'audit renforce l'indépendance de la fonction d'audit interne.

6.2. La contribution du comité d'audit à la fonction d'audit externe

Le comité d'audit évalue et contrôle l'indépendance du commissaire aux comptes et le caractère indépendant de ses recommandations, ainsi que toute question soulevée par celui-ci ou par tout autre certificateur externe. Il peut influencer un certain nombre de facteurs se rapportant à l'auditeur externe. Ceci inclut la nomination, le changement et la rémunération des auditeurs, le contenu et l'étendue du programme d'audit ainsi que l'indépendance de l'auditeur et la résolution de n'importe quel conflit entre auditeurs et gestionnaires. D'ailleurs, l'origine des recommandations pour l'établissement des comités d'audit était souvent les défaillances constatées dans l'efficacité des travaux de l'auditeur externe (Turley et Zaman, 2002).

DeZoort et Salterio (2001) constatent que l'indépendance et l'expertise comptable des membres du comité d'audit favorisent le soutien de l'opinion de l'auditeur externe. Carcello et Neal (2000) soutiennent l'hypothèse selon laquelle l'émission d'un rapport d'audit assorti

⁷ Blue Ribbon Committee (BRC) on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (1999), *Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees*, New York, NY: New York Stock Exchange and NASD.

de réserves dans la formulation de son opinion est sans risque de perte de son mandat en présence d'un comité d'audit.

A cet égard, dans une étude portant sur l'impact de certains mécanismes de gouvernance sur le processus d'audit, Cohen et al (2002) montrent que 75% des auditeurs externes questionnés indiquent que leurs discussions avec le comité d'audit ou le conseil ont le plus grand impact sur l'évaluation du risque d'audit⁸ et sur la phase de planification d'audit. Ces discussions peuvent suggérer des points constituant des zones de risque qui affecteront le programme de planification en terme d'étendue d'audit. En fait, le comité d'audit est un élément important de l'environnement de contrôle et sa présence signale aux auditeurs un risque de contrôle⁹ réduit (Collier, 1996).

De ce fait, l'implantation d'un comité d'audit permet d'assurer un meilleur contrôle réduisant le risque de contrôle et plus généralement le risque d'audit ce qui réduit donc l'étendue des travaux d'audit externe planifiée (Bradbury et al, 2003).

La loi SOX (2002) précise que les prérogatives des comités d'audit consistent à arbitrer tous conflits avec la direction sur l'opinion d'audit, à s'assurer que l'auditeur externe dispose d'un budget d'honoraires suffisant, à surveiller son indépendance en limitant et en pré- approuvant toute activité parallèle de consultation, et à diriger le processus de sélection-congédiement le concernant.

Broye (2009) considère qu'un audit externe plus poussé vient compléter le travail en interne d'un comité d'audit, ce qui se traduit par des honoraires plus importants. Sous cet angle, un comité efficace devrait donc occasionner une hausse du coût de l'audit externe. Aux Etats-Unis, diverses études empiriques mettent en évidence une relation positive entre l'efficacité du comité d'audit et les honoraires d'audit externe (Abbott et al., 2003 ; Krishnan et Visvanathan, 2009).

Partant de ces constats, on peut admettre que les comités d'audit sont amenés à avoir un impact sur la planification de l'étendue des travaux d'audit et plus particulièrement sur les heures d'audit planifiées. De ce fait, les travaux d'audit externe planifiés sont plus limités en présence du comité d'audit.

⁸ Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte de fait d'erreurs significatives. Il est le produit de trois risques : risque inhérent, risque lié au contrôle, risque de non détection (ISA 400).

⁹ La norme internationale d'audit ISA 400 définit le risque de contrôle comme étant le risque qu'une erreur significative dans un solde de compte ou dans une catégorie de transactions ne soit prévenue ou détectée et corrigée au temps voulu par le système comptable et de contrôle interne.

6.3. Les contributions du comité d'audit à la qualité de l'information financière

Une des responsabilités majeures attribuées au comité d'audit est la supervision du processus d'établissement des états financiers. Par ailleurs, la revue de diverses études, investiguant l'association entre le comité d'audit et la production de l'information comptable, met en évidence que la présence d'un comité d'audit contribue d'une manière significative à l'amélioration de la qualité de l'information financière divulguée.

McMullen (1996) a démontré que l'existence du comité d'audit est associée à une fréquence plus faible d'erreurs et d'irrégularités dans les états financiers. Au regard de l'ensemble de ses travaux empiriques relatifs aux entreprises non financières, il est possible de prédire que l'instauration du comité d'audit aura une influence amélioratrice sur les états financiers d'un établissement public.

Klein (2002) considère le comité d'audit comme un élément important dans le processus de reddition des comptes. Selon les cadres conceptuels anglo-saxons (du FASB et de l'IASB)¹⁰, la qualité de l'information financière se décline en quatre principales caractéristiques : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Ces deux cadres considèrent la « fiabilité¹¹ » comme une caractéristique qualitative fondamentale, car l'information fournie dans les états financiers doit être exempte d'erreurs.

La fiabilité de l'information financière est mesurée par la littérature par l'absence :

- de fraude dans les états financiers publiés: la fraude est une anomalie intentionnelle dans l'intention de tromper les tiers en violant les règles comptables. Aux Etats-Unis, les présomptions de fraude font l'objet d'une enquête, suivie d'une plainte de la SEC ;
- des manipulations du résultat comptable: elles sont pratiquées à travers des régularisations comptables appelées « la gestion du résultat »¹².

Abbott et al. (2000) confirment la contribution efficace d'un comité 100% indépendant, qui serait un facteur de réduction de la fraude. Les résultats des études de Klein (2002), Xie et al. (2003), et Bédard et al. (2004) montrent que l'indépendance, la compétence financière et

¹⁰ Le FASB (Financial Accounting Standards Board) est l'organisation compétente pour établir les normes comptables américaines US GAAP (United States Generally Accepted accounting principles ou Principes Comptables Généralement Acceptés américains). L'IASB (International Accounting Standards Board) est l'organisation chargée de bâtir les normes comptables IAS/ IFRS (International accounting standards ou normes comptables internationales /International Financial reporting standards ou normes d'informations financières internationales).

¹¹ Elle repose sur l'absence d'erreurs et de biais significatifs dans l'information communiquée et la présentation d'une image fidèle de l'entreprise (Obert, 2006).

¹² Elle désigne un panel de techniques comptables utilisées par les dirigeants pour façonner le contenu ou la forme des états financiers publiés à leurs avantages, tout en respectant les lois et les normes comptables en vigueur dans le but d'influencer les parties prenantes de l'entreprise (Jeanjean 2001).

l'activité apparaissent comme des attributs efficaces du comité d'audit à l'encadrement rigoureux des pratiques opportunistes visant à gérer le résultat comptable.

Comme le suggèrent les constatations et les résultats des études antérieures, la présence du comité d'audit -l'œil supervisant tout le processus- limiterait éventuellement les erreurs qu'elles soient intentionnelles ou non au niveau des états financiers. Il est donc possible de prédire que la présence d'un comité d'audit minimise le risque d'erreurs au niveau des états financiers.

6.4. Les contributions du comité d'audit sur le fonctionnement du conseil d'administration

Le comité d'audit peut assister le conseil d'administration dans les responsabilités relatives à l'établissement des états financiers, à la structure du contrôle interne, au système de gestion de risques et aux fonctions d'audit interne et externe.

La formation d'un comité d'audit peut alléger le travail des administrateurs externes de deux manières. D'une part, les administrateurs externes, non membres du comité d'audit, peuvent se décharger de leurs devoirs fiduciaires en comptant sur les opinions du comité d'audit portant sur les états financiers. D'autre part, l'indépendance et l'intégrité des contrôles peuvent être améliorées, étant donné que les auditeurs externes et internes rendent compte à un sous ensemble du conseil formé seulement d'administrateurs externes.

Avec la création du comité d'audit, le conseil opte également pour la spécialisation des tâches, il serait plus efficace dans ses réunions, en organisant le travail des administrateurs. Le comité d'audit lui fournit un minimum d'assurance sur la qualité des états financiers qu'il est chargé d'approuver et sur l'efficacité du système de contrôle interne en place. Particulièrement, le conseil administration est responsable non seulement vis à vis des dirigeants mais aussi vis à vis des autorités réglementaires. Il est tenu de veiller à l'intégrité et à la crédibilité de l'information financière publiée.

En somme, la présence du comité d'audit renforcerait davantage le contrôle effectué par le conseil. L'activité du conseil au niveau s'avère plus efficace en présence du comité d'audit.

Conclusion

Le travail que nous avons mené correspond à une phase essentielle de notre projet de recherche, dans la mesure où cela nous a permis d'appréhender l'apport des comités d'audit au sein des EEP marocains. L'objectif de notre recherche était de mettre en exergue l'impact éventuel de la création du comité d'audit sur certains éléments du système de gouvernance des établissements du secteur public. Plus particulièrement, nous avons examiné l'effet de la présence de comité d'audit sur le fonctionnement du conseil d'administration, la qualité de l'information financière produite et du contrôle interne et sur les fonctions d'audit interne et externe.

Ce développement théorique avait pour objet de mettre en exergue l'effet bénéfique qu'aurait éventuellement la mise en place du comité d'audit sur certains aspects de la gouvernance. Toutefois, l'étendue de cet impact dépend de certains facteurs, entre autres, ceux relatifs aux caractéristiques du comité d'audit, au pouvoir dont il dispose et aux relations qu'il entretient avec les autres parties. En effet, la simple existence du comité d'audit ne signifie pas nécessairement qu'il est efficace dans son travail. Dans ce sens, la présence de certaines caractéristiques du comité d'audit (indépendance, compétence...) peut contribuer à l'efficacité de ce dernier.

La fonction d'audit interne fait partie d'un large système de gouvernance où le comité d'audit peut avoir un impact sur la fiabilité de cette fonction à travers le contrôle et la surveillance qu'il est censé exercer. Le comité d'audit peut dynamiser le service d'audit interne en faisant en sorte que le responsable de l'audit interne se livre à une réflexion plus globale et stratégique, au-delà de l'assurance, pour réaliser des missions de conseil à valeur ajoutée et répondre aux attentes. Cela permettra au comité d'audit de tirer le meilleur parti des informations transmises par l'audit interne.

Le comité d'audit en tant qu'émanation de l'organe de gouvernance constitue l'interface du conseil avec les auditeurs internes et externes, il a pour objectif de renforcer la crédibilité des états financiers, de protéger l'indépendance des auditeurs internes et externes, et de superviser les travaux de l'audit interne et du dispositif de contrôle interne. Une panoplie de recherches et études dans le cadre des rapports professionnels, académiques ou encore des commissions réglementaires ont soulevé le caractère crucial des relations entre ces trois dispositifs en vue d'une gouvernance effective.

Le comité d'audit en sa qualité de comité spécialisé du conseil d'administration est chargé de superviser toute information délivrée par l'audit interne et l'audit externe. La littérature académique considère le comité d'audit comme un mode d'appréciation de la qualité de l'audit (DeAngelo, 1981) et comme un mode de communication entre les auditeurs (internes et externes) et le conseil d'administration (Kalbers, 1992).

Au terme des études empiriques réalisées sur les contributions du comité d'audit, il apparaît que cet organe de supervision est susceptible d'améliorer à plusieurs endroits la qualité d'audit tant interne qu'externe, ainsi que la qualité de l'information financière publiée dans les états financiers des établissements publics.

Cette contribution a pu être observée, en ce qui concerne la prévention des faiblesses du contrôle interne, la limitation de la dépendance hiérarchique du chef audit interne envers la direction, la protection de l'opinion de l'auditeur externe, la limitation de la diffusion d'une information de mauvaise qualité. Les travaux ont jusqu'ici privilégié l'indépendance et la compétence comme caractéristiques fondamentales de l'efficacité du comité d'audit.

La professionnalisation des auditeurs internes publics et le partenariat entre gestionnaires, comité d'audit, auditeurs internes et auditeurs externes sont les clefs qui permettront à la fonction d'audit de jouer son rôle à l'égard du principal défi à relever pour le secteur public marocain dans les prochaines années une meilleure maîtrise de la dépense publique sans affecter la qualité du service public due aux citoyens.

Nous pouvons dans ce cadre constater au niveau du secteur en question des progrès significatifs tant au niveau de la mise en place de l'arsenal réglementaire qu'au niveau de l'évolution des esprits, quant à la nécessité d'infuser les bonnes pratiques de gouvernance auprès de l'ensemble des acteurs et des parties prenantes du secteur des EEP. Les corps et entités chargés du contrôle, de l'audit et de l'évaluation sont eux aussi concernés par ces évolutions et sont appelés à rendre efficaces leurs interventions.

A cet égard, le contrôle financier, ayant la vocation d'être permanent et modulable et ayant fait l'objet d'une réforme basée sur les principes de la Corporate Governance, est appelé à renforcer son intervention dans le sens d'un accompagnement et d'une surveillance efficaces qui tiennent compte du modèle de gouvernance, d'équilibre et de croissance de chaque EEP d'un côté, et des enjeux d'équilibre et de soutenabilité des finances publiques, d'un autre côté. Dans cette mouvance, il semble que le Ministère de l'Economie et des Finances (observatoire du secteur des EEP) caractérise une mutation de l'administration publique et une modernisation de son action : il passe d'un tuteur financier (contrôle) à un conseiller financier (accompagnement).

Enfin, cet article a proposé un cadre d'analyse des relations et des interactions qui existent entre l'audit interne et le comité d'audit, ainsi que les conditions d'efficacité de ces organes, afin de se soutenir mutuellement et de répondre efficacement aux attentes des différentes parties prenantes de l'organisation.

Principales références bibliographiques

- ABBOTT L. J., S. PARKER, G. F. Peters (2004), "Audit Committee Characteristics and Financial Restatements:", *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, Vol 23(Mars),n°1, pp. 69-88.
- ABBOTT L. J., S. PARKER (2000) "The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud", *Managerial Finance* n° 26 (11), pp. 55-67.
- ABBOTT L. J., S. PARKER (2000) "Auditor selection and audit committee characteristics", *Auditing: a Journal of Practice and Theory* n°19 (2), pp. 47-66.
- BEASLEY M.S, J. V.CARCELLO, D. R. HERMANSON, P. D. LAPIDES (2000), "Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms" *Accounting Horizons*, n°14 (December), pp. 441-454.
- BÉDARD J. C., K. M JOHNSTONE (2004), "Earning Manipulation Risk, Corporate Governance Risk and Auditors' Planning and Pricing Decision", *The Accounting Review* n°79 (April), pp. 277-304.
- BÉDARD J., S. MARRAKCHI CHTOUROU, L. COURTEAU (2004), « The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management », *Auditing: a journal of practice and theory*. Vol. 23 (Sep.), No. 2; pp. 13-36.
- BÉDARD J. & GENDRON Y. (2010). « Strengthening the financial reporting system : Can audit committees deliver? *International Journal of Auditing* », 14, 2, p.174-210.
- BLUE RIBBON COMMITTEE (BRC) on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (1999), *Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees*, New York, NY: New York Stock Exchange and NASD.
- BRADBURY M., N. B. REDMAYNE et S. F. Cahan (2003), "An Examination of the Effect of Political Costs and Corporate Governance on Audit Effort: Evidence from the New Zealand Public Sector Using Audit Hour Data", *2003 AFAANZ Annual Conference Brisbane*, Queensland, 6-8 July.
- BRAIOTTA L. (1999), *The audit committee handbook*, Yd Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- CADBURY COMMITTEE (1992), « Report of the committee on the financial aspects of corporate governance ». London : Professional Publishing Ltd.
- CHAKER S. & YOUSSEF S. (2018). « La relation entre l'audit interne et le comité d'audit », *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit (RCCA)*, « Numéro 6 : Septembre 2018 ».
- CHARREAUX G., J.-P. PITOL-BELIN (1990), *Le conseil d'administration*, Vuibert Gestion, Paris.
- Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance des Entreprises et Etablissements Publics (EEP).
- COHEN J. R., D. M. Hanno (2000), Auditors consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, n°19 (Fall), pp. 133-146.
- COLLIER P.A. (1996), "The rise of the audit committee in UK quoted companies: a curious phenomenon", *Accounting, Business and Financial History*, n°6 (2), pp. 121-140.
- COUR DES COMPTES, « Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance », juin 2016.
- DEZOORT F. T (1997), "An investigation of audit committees' oversight responsibilities", *Abacus* n°33(September), pp. 208-227.
- DEZOORT F. T., S. SALTERIO (2001), "The effects of corporate governance experience and audit knowledge on audit committee members' judgments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* n°20 (September), pp. 31-47.

- DEZOORT F.T., D. R HERMANSON, D. S. ARCHAMBEAULT et S. A REED (2002), “Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature”, *Journal of Accounting Literature*, n° 21, pp.38-54.
- DIMAGGIO P., W. POWELL (1983), “The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields”, *American Sociological Review*, n° 48(2), pp. 147-60.
- FAMA E., M. JENSEN (1983), « Separation of ownership and control », *Journal of Law and Economic* (June), pp. 301-325.
- KALBERS L., J.T. Fogarty (1998), “Organization and economic explanations of audit committee oversight”, *Journal of Managerial Issues* n° 10: 2 (summer), pp. 129-150.
- KALBERS L., J.T. Fogarty (1993), “Audit committee effectiveness: An empirical investigation of the contribution of power”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* n°12 (spring), pp. 24-49.
- KRISHNAN J. (2005), “Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis ”, *The accounting review*, Vol.80 (Avril), N° 2; pg. 649-676.
- Loi 69 - 00 relative au contrôle financier de l’Etat sur les établissements publics et autres organismes.
- MCMULLEN, D. A., Raghunandan (1996), Enhancing audit committee effectiveness, *Journal of Accountancy* 182 (August): 79-81.
- MCMULLEN, D.A. 1996. Audit committee performance: an investigation of the Consequences associated with audit committees. *Auditing: a journal of Practice & Theory* 15(spring): 87-103.
- MENON K., J. D. WILLIAMS (1994), “The use of audit committees for monitoring”, *Journal of Accounting & Public Policy* n°13, pp. 121-139.
- PINCUS K, M. RUSBARSKY et J. Wong, (1989), “Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms”, *Journal of Accounting & Public Policy*, n° 8, pp. 239-265.
- RAGHUNANDAN K., [W. J. Read](#), D. [Rama](#) (2001), “Audit committee composition, "gray directors," and interaction with internal auditing”, *Accounting Horizons* n°15: 2(June), pp. 105-118.
- RITTENBERG, L. E. (2016) « Interagir avec le comité d’audit : Un pas en avant pour l’audit interne » Fondation de la recherche de l’IIA. (CBOK 2015).
- SMITH COMMITTEE (2003), *Audit Committee -Combined Code Guidance*, Financial Reporting Council, London [http:// www.frc.org.uk/publications](http://www.frc.org.uk/publications).
- SPIRA, L. F. 1999. Ceremonies of governance: Perspectives on the role of the audit committee. *Journal of Management and Governance* 3: 231-260.
- TREADWAY COMMISSION, (1987), *Report of the national commission on fraudulent financial reporting*, Washington, DC: National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- TURLEY S., M. ZAMAN (2002), “Global Presence yet No Difference: Corporate Governance Effects of Audit Committees”, *Critical Perspectives on Accounting Conference*, Baruch College, City University of New York, April 2002.
- VERSCHOOR, C.C. (1993), “Benchmarking the audit committee”, *Journal of Accountancy* n°176 (September), pp. 59-64.
- WALLACE W. (1980), *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*, Sarasota, FL: American Accounting Association.
- WOLNIZER, P.W. (1995), “Are audit committees red herrings?” *Abacus* n°31 (March), pp. 45-66.
- ZAMAN M. (2002), Globalisation of Corporate Governance: An Alternative Framework for Conceptualising Innovation and Effects. *Critical Perspectives on Accounting Conference*, City University of New York, April.