

La Contribution De La Commission D'audit Au Renforcement De La Qualité De L'audit Interne

The Contribution Of The Audit Committee To Strengthening The Quality Of The Internal Audit

Si Mohamed Bouaziz, (*Enseignant-chercheur*)

Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)

Faculté des sciences juridiques économiques et sociale

Université IBN ZOHR

TARIK MAALEMI, (*PhD Student*)

Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)

Faculté des sciences juridiques économiques et sociale

Université IBN ZOHR

Résumé : Notre thème porte sur l'identification de la contribution d'un comité d'audit efficace à l'amélioration de la qualité de l'audit interne. Dans ce qui suit, nous allons essayer de tester ces démonstrations mentionnées dans la littérature dans notre contexte marocain.

Notre recherche est basée sur une approche méthodologique qui s'appuie à la fois sur une approche théorique et une investigation pratique (étude de terrain). La méthodologie de recherche est basée sur une connexion entre la théorie et le terrain. Elle implique des stratégies qui permettent de combiner les aspects théoriques et la collecte de données à travers des choix méthodologiques.

La construction d'une méthodologie propre au chercheur est possible. Elle doit représenter l'objet théorique et empirique de la recherche, et répondre à ses objectifs et contraintes.

Mots-clés : comité d'audit; l'audit interne.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.7581721>



1. Introduction

Le comité d'audit est un mécanisme de gouvernance essentiel dans le processus de surveillance de la qualité de l'information financière, dans le but exprès de suivre les questions relatives à l'élaboration et au contrôle de l'information comptable et financière. Compte tenu de son rôle central de supervision, sa mise en place est obligatoire dans les sociétés cotées au Maroc.

L'étude théorique du concept d'audit nous permet de constater de prime abord que la fonction de ce mécanisme est loin de faire l'unanimité parmi les chercheurs, bien qu'il soit défini comme : « l'ensemble des travaux menés conformément à des normes, par un professionnel compétent et indépendant, et conduisant à exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états internes d'une entreprise par référence à un système comptable bien déterminé » (OECT, 2006).

En pratique, le début des années 1980 a marqué la naissance du concept de qualité de l'audit. La diversité des services offerts par les différents cabinets internationaux ne serait, en effet, pas étrangère à son développement dans le monde comptable. En y regardant de plus près, cette notion recouvre en fait deux dimensions : professionnelle et académique.

Dans ce chapitre, nous avons abordé l'ensemble de ces notions mentionnés ci-dessus. La première section sera consacrée au concept du comité d'audit, qui représente le socle de notre recherche. Puis, dans la deuxième section, nous aborderons le concept d'audit, plus précisément celui de l'audit interne, ainsi que le concept de qualité de l'audit.

2. l'essor des comités d'audit : revue de la littérature

A la fin de cette section, il nous semble essentiel de nous attarder sur la notion de qualité de l'audit, un concept clé dans notre étude. On observe dans la pratique, que ce serait la pluralité des services que l'audit pourrait rendre aux diverses parties prenantes de l'entreprise qui a donné naissance au concept de qualité d'audit. Cependant, l'ambiguïté alternative associée à la qualité d'audit nécessite de mieux mettre l'accent sur la définition de ce concept. Il a de nombreuses définitions qui se réfèrent généralement à deux dimensions principales, à savoir la compétence et l'indépendance.

2.1 Définition de la qualité d'audit

La notion de la qualité est définie selon l'ISO 9000, comme « l'aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques d'un objet (produit, service...) à satisfaire des exigences ». Elle est utilisée pour caractériser un objet, un travail ou une personne. Ainsi d'un point de vue de la sociologie du travail, la notion de qualité est souvent associée à la qualification. En effet, Musselin et Paradeise (2002) constatent que les qualités professionnelles, rattachées à la personne, sont globalement désignées comme des qualifications. En d'autres termes, la conceptualisation de la qualité du travail correspond à l'ensemble des connaissances et des diplômes d'un travailleur, ainsi que son expérience professionnelle et ses qualités personnelles et morales qui le qualifient pour un poste dans une entreprise.

La qualité de l'audit interne se distingue, par rapport à d'autres domaines de services, par sa dimension normative. Cette profession est très réglementée. En pratique, les professionnels ont défini un ensemble de principes pour mener à bien une mission de "bonne qualité". La définition proposée par les praticiens est en adéquation avec celle proposée par les chercheurs.

2.2 La qualité d'audit : point de vue des praticiens

La qualité de l'audit est régie par le degré de conformité aux règles prescrites. De ce point de vue, un service d'audit est considéré comme étant de haute qualité lorsqu'il répond aux normes de référence. Il s'agit généralement de normes de structure ou de processus, mais plus rarement de normes de résultat.

Plusieurs principes sont définis par les différentes autorités professionnelles. L'intégrité, l'impartialité, l'indépendance, le conflit d'intérêt, la compétence, la confraternité et la discrétion sont définies comme des principes fondamentaux de comportement. A partir de ces principes, la qualité de l'audit s'avère liée aux qualités personnelles et professionnelles de l'intervenant. Ce dernier certifiera les comptes de la société contrôlée conformément à ces principes. Il détectera les fraudes existantes dans les comptes à condition qu'il soit compétent et indépendant. Ces dimensions doivent correspondre à la fois à la capacité réelle de l'auditeur à réaliser la mission et à la perception des utilisateurs des états internes. Cela " légitime " l'engagement de l'auditeur auprès des parties prenantes auprès des parties prenantes (Power, 1994).

2.3 La qualité d'audit : point de vue des chercheurs

L'efficacité de l'audit externe nécessite la réunion de deux attributs fondamentaux qui déterminent la qualité : la compétence et l'indépendance avec leurs dimensions réelles et perçues. Cette définition est en adéquation avec la littérature académique.

Dans son article fondateur, DeAngelo (1981) décrit la qualité de l'audit de la manière suivante : « l'appréciation par le marché de la probabilité qu'un auditeur va conjointement détecter une anomalie ou irrégularité significative dans les comptes de l'entité auditée et la mentionner et publier dans son rapport ». Les chercheurs dans le domaine de la finance font recours à la définition de DeAngelo.

Cette définition renvoie simultanément à la dimension de la compétence correspondant à la détection d'une anomalie par l'auditeur et celle de son indépendance lui en conférant la révélation.

3. Les indicateurs de la qualité d'audit

3.1 La compétence de l'auditeur

Selon Flint (1988), les auditeurs doivent avoir des connaissances, une formation, une expérience et des qualifications suffisantes pour exercer leurs fonctions. L'ensemble de ces éléments contribue à la détection des irrégularités. Il avance aussi que : « La compétence nécessite une compréhension de la nature, la structure, les institutions et le droit de la société dans laquelle est appliquée (Flint, 1988, p. 48) ... et en ce qui concerne les audits particuliers, elle suppose une connaissance de l'activité tout en respectant la conduite de la performance ou de l'information (p. 49) ».

Il existe deux variables principales qui déterminent la compétence de l'auditeur. Il s'agit de la compétence des personnes qui composent l'équipe d'audit : de l'associé à l'assistant ; et la compétence technologique du cabinet, c'est-à-dire sa capacité à disposer des ressources nécessaires pour comprendre et maîtriser le système d'information de l'entreprise auditée. Cependant, la normalisation croissante dans les domaines de la comptabilité, du contrôle interne et de l'audit a progressivement transformé la notion de compétence en une notion de conformité aux normes applicables.

Richard (2006) distingue compétences techniques et relationnelles. Au-delà des connaissances théoriques, procédurales et d'environnement, l'auditeur bénéficie d'habiletés relationnelles notamment des aptitudes de coopération et communication avec autrui. L'intensité de la relation entre l'équipe dirigeante et les auditeurs explique l'échange fluide du savoir tacite (Richard, 2006). A ce propos, Herrbach (2000) souligne l'importance des relations interindividuelles entre les auditeurs.

En parallèle à ces deux dimensions, réside une autre cognitive. En effet, l'auditeur devra posséder des capacités intellectuelles nécessaires à l'analyse et la formulation d'un avis objectif tout en respectant la déontologie de la profession. Baril et al. (1998) ont étudié l'identification et l'articulation des aptitudes et attitudes nécessaires à la « pensée critique ».

Selon Bertin (2004), la compétence est " le fruit d'une construction commune entre l'auditeur, le cabinet d'audit et l'entreprise auditée ". Elle apparaît comme résultant non seulement du fait de savoir comment agir, mais aussi du fait de vouloir agir et de pouvoir agir.

3.2 L'indépendance de l'auditeur

L'indépendance est une composante importante de la qualité de l'audit. Selon Manita et Chemangui (2007, p. 4), « l'indépendance garantit que les conclusions auxquelles parviennent les auditeurs sont exemptes de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes au sein de l'entreprise ». Flint (1988) la qualifie comme « un concept complexe ». Lee et Stone (1995, p 1170) considèrent un auditeur comme indépendant s'il est physiquement et mentalement capable de vérifier puis de rapporter de manière objective et impartiale son opinion.

La littérature et la réglementation s'accordent sur la distinction entre deux dimensions de l'indépendance : réelle (en esprit) et perçue (en apparence). L'indépendance réelle signifie que l'auditeur doit avoir un état d'esprit lui permettant d'exprimer son avis sans subir d'influences susceptibles de compromettre son jugement professionnel. Il agira avec intégrité tout en faisant preuve d'objectivité et d'esprit critique.

Concernant l'indépendance perçue, elle réside dans la nécessité d'esquiver les faits et les circonstances qui menaceraient la confiance des utilisateurs internes. L'auditeur évitera tous les faits et circonstances spécifiques qui pourraient conduire à juger que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit

critique d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit ont été compromis. Selon Lee et Stone (1995), elle est assurée si l'auditeur maîtrise ses relations avec la direction de l'entité auditée.

Mautz et Sharaf (1961) soulignent la nécessité d'une indépendance à trois niveaux, à savoir l'indépendance dans la programmation, l'enquête et le rapport :

Indépendance dans la programmation des travaux d'audit (programming independence) requérant pour l'auditeur la décision unilatérale du programme d'audit à mettre en place.

Indépendance d'investigation (investigative independence) qui exige une liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulation par d'agents externes.

Indépendance dans le reporting (reporting independence) stipulant une liberté dans la communication des résultats de travaux menés par l'auditeur et de son opinion.

4. la contribution du comité d'audit à l'amélioration de la qualité d'audit interne

Le champ de recherche concernant les comités d'audit a connu un développement en ne s'insérant pas uniquement dans la simple présence d'un comité d'audit en traitant sa relation avec la qualité de l'information financière, mais tend bien évidemment, vers la mesure de son efficacité.

4.1 Le comité d'audit et l'audit externe

Le rôle du comité d'audit vis-à-vis de l'auditeur externe est plus formalisé que vis-à-vis de l'auditeur interne. La raison en est simple : l'auditeur externe reste la clé de voute du processus de certification, et son indépendance une question de qualité essentielle, alors que l'auditeur interne agit davantage comme une fonction de soutien à ce processus, dont l'indépendance formelle n'est pas une priorité.

Le comité d'audit dispose de plusieurs outils pour promouvoir la qualité de l'audit externe. En effet, ces prérogatives, initialement recommandées par les groupes de travail, ont reçu un statut légal par la SOX (section 301) aux Etats-Unis. Elles comprennent la médiation de tout conflit avec la direction au sujet de l'opinion d'audit, l'assurance que l'auditeur externe dispose d'un budget d'honoraires adéquat, le contrôle de l'indépendance de l'auditeur externe en limitant et en approuvant au préalable toute activité de consultation parallèle, et la direction du processus de sélection/décharge de l'auditeur externe.

4.2 Relation du comité d'audit avec la fonction d'audit externe

Il apparaît que le comité d'audit est un organe qui permet de renforcer l'indépendance des auditeurs externes. Cependant, l'audit externe est également un mécanisme qui fournit des informations pour aider le comité d'audit dans ses principales tâches (Compernelle, 2009). Un élément influençant la capacité de l'auditeur externe à résister aux pressions de l'entité auditée, en cas de jugements divergents sur le traitement de certaines transactions, est le degré de maturité des structures de gouvernance en place, et en particulier la présence et l'implication du comité d'audit (Beattie et al., 2000 ; Awadallah, 2007).

Le comité d'audit, à travers son existence et ses interventions directes, tend donc à protéger l'indépendance de l'auditeur externe. Sori et al. (2008), soulignent l'indépendance et l'activisme du comité d'audit comme un moyen de renforcer l'indépendance de l'auditeur externe.

Selon Compennolle (2009), le comité d'audit est un organe clé pour renforcer l'indépendance de l'auditeur externe, mais d'un autre côté, l'auditeur externe est également chargé de fournir des informations au comité d'audit pour l'aider à accomplir ses tâches. Cet auteur conteste également l'idée que le jugement étroit du comité d'audit rassure et protège l'auditeur externe dans le cas où ce dernier rencontrerait des difficultés à assurer l'objectivité de ses opinions.

Conformément à (Bradbury et al., 2003), l'existence de comités d'audit au sein de l'entreprise permet un contrôle efficace en réduisant le risque d'audit, ce qui minimise la quantité de travail prévue par l'auditeur externe. La loi Sarbanes-Oxley (section 202) exige, entre autres, que le comité d'audit soit chargé directement de surveiller les auditeurs externes de l'entreprise et de superviser leur travail (y compris la résolution de tout différend entre la direction et les auditeurs concernant les rapports internes).

Le comité d'audit peut donc être considéré comme un intermédiaire qui aide à résoudre les conflits entre les auditeurs externes et la direction (Stewart et Munro, 2007). En raison de ce rôle, l'auditeur externe est fréquemment entendu en dehors de la présence de la direction.

Le comité d'audit doit arbitrer les conflits entre l'auditeur et la direction tout en protégeant l'indépendance du premier. La pression de la direction peut être importante pour valider certaines options, notamment lorsque l'auditeur a une relation contractuelle forte avec l'entreprise auditée. Des travaux expérimentaux (mises en situation avec questionnaires) ont cherché à identifier les facteurs qui incitent les membres du comité d'audit à se ranger du côté de l'auditeur dans une situation de conflit.

Ils suggèrent qu'un rôle actif dans le domaine des affaires, une expérience en matière de gouvernance ou une expertise comptable des individus favorisent le soutien de l'auditeur externe (DeZoort et Salterio, 2001 ; DeZoort et al., 2003a, 2003b, 2008). L'étude de Knapp (1987), portant sur 179 membres de comités d'audit américains montre que la propension à soutenir l'auditeur est plus forte chez les individus qui sont également en charge d'une société cotée en bourse (question de réputation). DeZoort et Salterio (2001) explorent davantage la question des antécédents individuels à travers un cas où l'auditeur invoque la priorité de la substance économique sur la forme dans le traitement d'une opération.

En ce qui concerne les membres des comités d'audit canadiens, ils constatent que l'expérience en tant qu'administrateur indépendant et le niveau de connaissances spécifiques en matière d'audit favorisent le soutien de l'auditeur, mais également que les personnes ayant une expérience en tant que dirigeants d'entreprise sont plus susceptibles de soutenir le point de vue de la direction. Plus tard, les matériaux expérimentaux administrés aux États-Unis par DeZoort et al. (2003a, 2003b, 2008) semblent montrer que les membres du comité d'audit ayant le titre d'expert-comptable (Certified Public Accountant) supportent davantage les ajustements proposés par l'auditeur externe, surtout depuis la SOX.

Cependant, une étude de Cohen et al (2002) a révélé que les auditeurs externes percevaient les comités d'audit comme inefficaces et ayant un rôle limité. Gibbins et al (2001, 2005, 2008) ont constaté que tant les auditeurs externes que les entités contrôlées considèrent le comité d'audit comme sans importance dans leurs relations. Ces résultats sont nuancés par l'expertise, l'expérience et l'indépendance des membres du comité d'audit (DeZoort et Salterio 2001 ; Zhang et al. 2007).

Par ailleurs, il est possible de remettre en question l'influence que la présence d'un comité d'audit peut avoir sur la planification et l'exécution de la mission de l'auditeur externe. En effet, l'existence, et plus encore l'indépendance, d'un comité d'audit tend à conduire à un renforcement de la diligence raisonnable mises en œuvre par l'auditeur externe (Taurigana et Mangena 2008 ; Stewart et Munro 2007).

Toutefois, si les auditeurs sont conscients que des comités d'audit forts diminuent le risque de fraude de la part de la direction, ils n'utilisent pas cette connaissance pour réduire le nombre d'heures consacrées à l'évaluation du risque de fraude (Asare et al. 2003).

Enfin, l'auditeur externe, en rendant compte au comité d'audit des questions fondamentales soulevées par le contrôle légal, y compris les principales faiblesses du contrôle interne liées au processus d'information financière, aide le comité d'audit dans l'exercice de ses fonctions (Bertin et Godowski, 2012).

Compernelle (2009) avance également l'idée que le comité d'audit peut permettre de rassurer l'auditeur externe « dans un contexte où il est difficile d'être sûr de l'objectivité de l'opinion de l'auditeur [...], s'assurer que les membres du comité d'audit ont un jugement proche du sien peut sécuriser, rassurer le commissaire aux comptes ».

4.3 La place du comité d'audit dans le processus d'audit externe

La mission du comité d'audit est de maintenir l'intégrité du processus d'audit. Il est considéré comme un vecteur de qualité du processus, à condition qu'il remplisse toutes ses obligations envers les auditeurs internes et externes. Sa fonction principale est de superviser le système d'audit et de contrôle interne et également d'être un interlocuteur privilégié dans les relations entre l'auditeur externe et la société auditée. La fiabilité du système de contrôle interne représente le pilier d'un processus d'audit de qualité dans les grandes structures.

En effet, dans les grandes organisations, l'augmentation des transactions pousse les auditeurs externes à baser leur approche d'audit sur les systèmes d'information. En réalité, il est impossible d'auditer l'intégralité des opérations réalisées par l'entreprise.

Les normes d'audit imposent à l'auditeur de vérifier la crédibilité du système de contrôle interne avant de définir une stratégie d'audit pour chaque cycle d'activité de l'entreprise. Un système de contrôle interne fiable et correctement appliqué permet de limiter le risque d'erreurs dans les enregistrements comptables, et donc de limiter l'étendue des tests à effectuer pour la validation de la totalité des postes des états internes (Moussamir, Aouina, 2020).

Les rencontres entre auditeurs et administrateurs ont lieu principalement lors des réunions du comité d'audit. Elles peuvent également avoir lieu en dehors de ces réunions, de manière plus informelle (Gendron et Bédard, 2006 ; Turley et Zaman, 2007).

Ces réunions informelles peuvent avoir lieu plus tôt dans le processus d'audit, à la demande des administrateurs. En effet, les administrateurs deviennent alors plus actifs dans le processus d'audit. Les réunions avec le comité d'audit pourraient alors constituer une phase supplémentaire du processus d'audit, une phase de discussion entre les différentes parties concernées.

4.4 Le comité d'audit et le processus de sélection-remplacement de l'auditeur

Une autre grande prérogative du comité d'audit est d'intervenir dans le processus de sélection, et plus encore de révocation, de l'auditeur externe. Cette intervention est un écran de protection destiné à mettre l'auditeur à l'abri des pressions managériales en empêchant les changements opportunistes. Les principes de gouvernance exigent que le comité d'audit soit, au minimum, consulté sur la sélection d'un cabinet d'audit par la direction générale.

En France, le rapport Bouton (2002, p. 13) prévoit que le comité d'audit « pilote » la procédure de sélection, la 8^e directive indique qu'il « recommande » au conseil d'administration un cabinet d'audit. Aux États-Unis, La réglementation a toutefois durci cette prérogative : la loi SOX (section 301) rend le comité d'audit responsable de la sélection, mais aussi du non-renouvellement du mandat de l'auditeur externe.

Puisque le comité doit prendre ses décisions en tenant compte de la qualité de l'audit, il est important d'identifier les critères de perception de cette qualité. L'expérience de Knapp (1991) porte sur les deux composantes de la qualité de l'auditeur : la détection et la révélation. Elle suggère que la probabilité de détecter une anomalie est sensible à l'ancienneté de l'auditeur, "elle suit une courbe d'apprentissage", atteignant un pic après quatre à sept ans et diminuant ensuite à mesure que la mission devient plus routinière. D'autres recherches ont par la suite suggéré que l'auditeur peut développer des compétences relatives, notamment par le biais d'une spécialisation sectorielle.

Sur le plan empirique, l'indépendance du comité d'audit semble être significativement associée à l'embauche d'un auditeur de qualité dans plusieurs études (Abbott, Parker, 2000 ; Lee et al, 2004 ; Lennox, Park, 2007 ; Chen et al, 2005). Selon les travaux de Abbott et Parker (2000) aux États-Unis et Chen et al (2005) en Australie, la qualité d'audit est appréciée par la propension à être audité par un spécialiste du secteur d'activité. Cette complémentarité peut être expliquée par le fait que les administrateurs externes exigent des services d'audit de qualité afin de protéger leurs intérêts.

Cela s'apprécie également d'après Lee et al (2004), par une tendance à sélectionner un cabinet d'audit plus réputé suite à une démission. Cela s'explique enfin dans la volonté d'éviter les liens d'affiliation entre dirigeants et auditeur.

Dans ce cadre, Lennox et Park (2007) examinent le rôle que peuvent jouer les anciens des grands cabinets lorsqu'ils occupent des postes dans les directions financières des entreprises cotées.

En se basant sur 189 changements d'auditeurs sur la période (1995-2000), ils constatent qu'une entreprise a plus de chances d'obtenir le poste si l'un de ses anciens est directeur général (CEO), directeur interne (CFO), contrôleur ou trésorier ; mais ils montrent que l'indépendance et l'activité du comité d'audit réduisent la propension à engager un auditeur ayant cette affiliation.

En ce qui concerne les renvois d'auditeurs, les études fournissent également une multitude d'informations sur l'action des comités d'audit. Lennox (2002) aborde les congédiements abusifs dits de shopping d'opinion, et observe que les comités impliqués dans une telle manœuvre ont tendance à la désapprouver. Mais une analyse plus poussée montre également que la désapprobation entraîne un taux de départ plus élevé des membres indépendants du comité d'audit, ce qui suggère soit l'élimination des personnes "gênantes" par la direction, soit la démission des personnes qui ne souhaitent pas être associées à une décision manifestement opportuniste.

D'autres études utilisant des données d'archives mettent l'accent sur l'indépendance, mais aussi sur l'expertise financière, pour prévenir les révocations abusives d'auditeurs.

Les changements d'auditeurs décrits comme " suspects " par Archambeault et DeZoort (2001) sont moins probables lorsque le niveau d'indépendance et d'expertise financière du comité d'audit augmente. Selon Carcello et Neal (2003), la probabilité d'une révocation de l'auditeur après l'émission d'une réserve de continuité d'exploitation diminue avec l'indépendance du comité d'audit, alors que le niveau d'expertise financière ne joue pas ce rôle. Lee et al. (2004), prévoit que la probabilité de démission de l'auditeur « signe de résistance aux pressions managériales » diminue avec l'indépendance et l'expertise du comité d'audit.

Chen et Zhou constatent que le comité d'audit est généralement efficace dans le processus de sélection et de révocation de l'auditeur externe. Cependant, des enquêtes de terrain dans des contextes moins tendus viennent nuancer ces conclusions.

En particulier, Gendron et Bédard (2006) rapportent des difficultés, selon plusieurs membres du comité d'audit, à faire face à des situations de changement d'auditeur : la relation de confiance entre l'auditeur et le directeur interne conduit alors à une " zone inconfortable " pour l'action du comité d'audit.

4.5 Les comité d'audit et les honoraires d'audit

Le rôle du comité d'audit en matière de diligence et d'honoraires d'audit reste en théorie ambigu. Afin de promouvoir la qualité de l'audit, il est possible qu'il exige des diligences plus importantes de la part des auditeurs externes afin de mieux couvrir certaines zones de risque ou de réduire les seuils d'audit. Du point de vue de l'auditeur externe, la présence d'un comité d'audit représente une garantie de la qualité du contrôle interne et du processus de Reporting interne. Plus cette garantie est importante, Plus le travail du comité est considéré comme efficace.

En présence de membres indépendants possédant une expertise financière, l'auditeur serait donc porté à accorder une plus grande confiance à la fiabilité des informations comptables, à envisager moins de

risques et à avoir un besoin limité d'examen externe. Selon les normes professionnelles, les auditeurs doivent évaluer le risque d'anomalies significatives, afin de déterminer le programme d'audit.

À cette fin, ils doivent acquérir une connaissance de l'entreprise et de son environnement, en particulier de sa gouvernance d'entreprise et de la qualité de son contrôle interne. Lorsque le risque est limité, cela se traduit par un travail d'audit moins important, et donc des honoraires d'audit moins élevés. Ce scénario implique donc un effet de substitution entre le contrôle effectué par le comité d'audit et le travail de l'auditeur externe.

Dans cette optique, Felix et al (2001) ont montré que plus la contribution de l'audit interne est importante, plus les honoraires d'audit sont faibles. En d'autres termes, la qualité de l'audit interne apparaît comme un substitut à l'effort de l'audit externe.

Cependant, la relation inverse peut être observée du côté de la demande d'audit. La présence d'un comité d'audit au sein de l'entreprise devrait renforcer les exigences de contrôle externe et l'effort d'audit. Le comité d'audit, qui souhaite obtenir des garanties sur la qualité de l'information comptable, demandera souvent un travail d'audit particulièrement approfondi, ce qui se traduira par des honoraires plus élevés. Ceci devrait être d'autant plus vrai que le comité est efficace.

En outre, le comité peut veiller à ce que les cabinets ne procèdent pas à des réductions excessives de leurs honoraires. L'IFA (2004) recommande explicitement que les membres du comité reçoivent un relevé du détail des honoraires qui leur sont versés par la société afin de s'assurer que "ce montant est suffisant pour leur permettre de faire leur travail convenablement".

En d'autres termes, le comité doit veiller à ce que les heures facturées soient telles que la qualité de l'audit ne soit pas compromise. En particulier, il est susceptible de soutenir les auditeurs si la direction exerce des pressions pour réduire le montant de ces honoraires.

La loi SOX (section 301) attribue même au comité d'audit la responsabilité directe de la rémunération de l'auditeur externe. De ce point de vue, un comité efficace devrait donc conduire à une augmentation du temps de travail et des honoraires. Mais le comité d'audit a également pour mission d'optimiser les programmes de contrôle interne et externe.

En renforçant l'environnement d'audit et la fiabilité du contrôle interne, un scénario de substitution partielle des tâches est possible, entraînant une réduction de l'effort et du coût de l'audit externe. La relation entre les comités d'audit et les honoraires d'audit est donc sujette à une double interprétation : complémentarité (positive) ou substitution (négative) des mécanismes de contrôle.

4.6 Le comité d'audit et les services non-audit

En plus de la relation d'audit entre l'auditeur et le client, une série de prestations de conseil sont fournies par l'auditeur. Ces services ont été largement critiqués comme étant un obstacle à l'indépendance de l'auditeur et sont considérés comme une source de dépendance économique. Cependant, pour les défenseurs de ces pratiques, appelées « services de non-audit », ils les considéraient comme des gains

de compétence qui supplanteraient la perte d'indépendance, ainsi, l'auditeur, par ses interventions parallèles de consultant, serait plus à même d'identifier les zones de risques et de détecter les irrégularités (Piot, Kermiche, 2009).

Sur le plan empirique, le débat fait rage et le fait que les services non-audit représentent une menace pour la qualité de l'information financière est loin d'être prouvé. Les positions prises par les autorités boursières nord-américaines incitent le comité d'audit à limiter ces activités parallèles afin de préserver l'indépendance de l'auditeur. En vertu de la SOX (section 202), le comité doit approuver au préalable tous les services fournis par l'auditeur externe.

Tirant parti de cette exigence de divulgation, Abbott et al (2003b) montrent que la part des honoraires non-audit dans le total des honoraires reçus du client diminue en présence d'un comité d'audit totalement indépendant ; la présence d'un expert interne, le niveau d'activité du comité restent toutefois des facteurs non déterminants. Lee et Mande (2005) élargissent cette étude à un échantillon plus important, et leurs résultats sont moins probants : l'indépendance et l'expertise semblent n'avoir aucun effet sur les honoraires non-audit (en pourcentage des honoraires d'audit ou en valeur absolue).

D'un point de vue méthodologique, il semblerait que la relation négative entre l'efficacité du comité d'audit et les honoraires non-audit soit remise en cause par des modèles plus sophistiqués, qui tiennent compte de la codétermination des missions d'audit et de conseil.

A cet égard, Mitchell Van der Zahn et Tower (2006) trouvent, pour les entreprises cotées à Singapour en 2001, que l'efficacité du comité d'audit n'a plus d'effet réducteur sur les honoraires non-audit après avoir contrôlé cette forme d'endogénéité. Dans une approche plus ciblée, Abbott et al. (2007) concluent, dans l'une de leurs recherches, qu'un comité d'audit efficace permet de lutter contre la dépendance économique de l'auditeur externe.

Dans l'ensemble, la capacité d'un comité d'audit à limiter les activités de conseil de l'auditeur externe n'a pas encore été démontrée empiriquement, notamment après correction des biais méthodologiques dans la codétermination des différentes sources d'honoraires. Cependant, les études disponibles sont peu nombreuses et essentiellement américaines, des investigations dans d'autres pays, où la culture du conseil est moins marquée, seraient intéressantes.

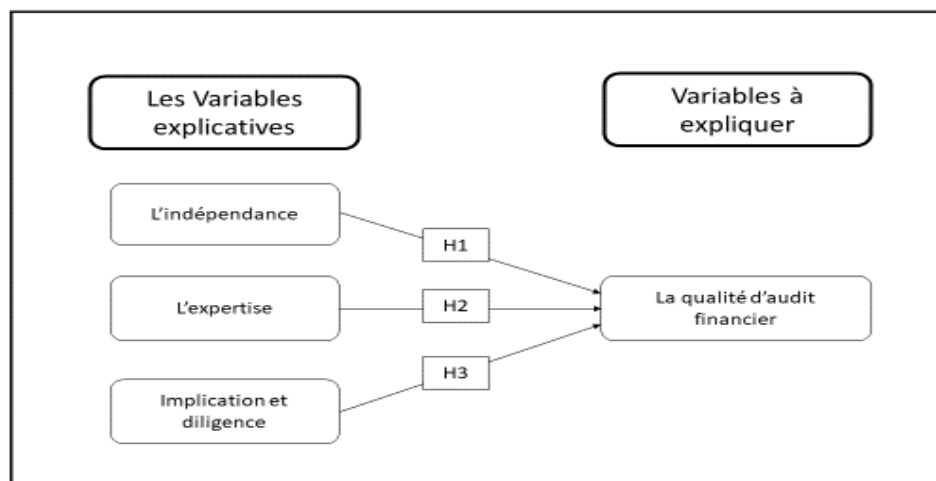
5. Modèle conceptuel et hypothèse de recherche

5.1 Le modèle conceptuel

En se basant sur des études antérieures, nous avons formulé un modèle hypothétique de recherche Figure 1 qui intègre La qualité de l'audit comme une variable dépendante et le comité d'audit comme une variable indépendante. Ainsi, le modèle comprend quatre concepts, une dimension relative à la qualité de l'audit et trois concepts relative aux caractéristiques du comité d'audit qui sont l'indépendance, l'expertise ainsi que l'implication et diligence.

Par conséquent, le modèle donne une vue d'ensemble presque complète de la contribution du comité d'audit à l'amélioration de la qualité de l'audit interne.

Figure 1 : cadre conceptuel - présente le cadre de recherche examiné dans cette étude.



Source : Elaboré par nous-même.

Sur la base d'une revue de littérature, nous avons formulé des hypothèses sur la contribution du comité d'audit à l'amélioration de la qualité de l'audit interne. Nous cherchons à déterminer comment les caractéristiques du comité d'audit contribue à améliorer la qualité de l'audit interne. Cela nécessite la formulation des hypothèses sur les relations entre les variables indépendantes et la variable dépendante.

5.2 Formulation des hypothèses de recherche

5.2.1 L'indépendance du comité d'audit et la qualité d'audit

Dans la logique de la théorie de l'agence, la création de comités d'audit au sein des conseils d'administration apparaît comme la garantie d'une certaine indépendance. Le comité d'audit doit en effet agir dans l'intérêt des actionnaires et il est souvent appelé à remettre en question les choix effectués par la direction. Selon le rapport du Blue Ribbon Committee (BRC), l'indépendance est une qualité essentielle pour que les comités d'audit puissent remplir leur rôle de surveillance. En effet, le rapport indique que plusieurs études récentes ont établi une corrélation entre l'indépendance du comité d'audit, le degré de surveillance et le niveau de fraude aux états internes.

De nombreuses études antérieures utilisent le pourcentage d'administrateurs externes comme mesure de l'indépendance, telles que Marrakchi et al (2001) et Bradbury et al (2006). Ces travaux constatent en effet que les comités d'audit majoritairement ou exclusivement composés d'administrateurs externes sont plus indépendants que les autres comités. Sur le plan empirique, un comité d'audit parfaitement indépendant est susceptible de réduire le comportement discrétionnaire des dirigeants (Bédard et al., 2004).

Dans ce cas, l'indépendance du comité d'audit peut entraîner des diligences importantes de la part des commissaires aux comptes et donc des honoraires plus élevés (Abbott et al., 2003). Sur la base d'un échantillon de 258 entreprises, Carcello et al (2002) constatent une relation positive entre la proportion d'administrateurs indépendants au sein du conseil et les honoraires d'audit.

En approfondissent la question du background des individus à travers un cas où l'auditeur invoque la primauté de la substance économique sur la forme pour le traitement d'une opération. DeZoort et Salterio (2001) constate sur des membres de comité d'audit canadiens que les administrateurs indépendants favorisent le soutien de l'auditeur.

Les études de Carcello et Neal (2000) montrent que la tendance à émettre une réserve de continuité d'exploitation augmente avec l'indépendance du comité d'audit, après avoir contrôlé les déterminants habituels d'une telle opinion. En Espagne, Pucheta-Martinez et de Fuentes (2007) constatent que l'indépendance du comité d'audit est positivement associée à la probabilité d'émettre une réserve pour erreur ou non-conformité comptable.

Plusieurs études constatent que l'indépendance du comité d'audit semble être significativement associée à l'embauche d'un auditeur de qualité (Abbott, Parker, 2000 ; Lee et al, 2004 ; Lennox, Park, 2007 ; Chen et al, 2005).

Selon (Abbott et Parker, 2000 ; Chen et al. 2005), avoir un auditeur de qualité s'apprécie par la proportion d'être audité par un spécialiste du secteur d'activité. Dans ce contexte, Lennox et Park (2007), montrent que l'indépendance du comité d'audit réduit la propension à engager un auditeur portant un lien d'affiliation avec la direction.

Enfin, Archambeault et DeZoort (2001) montrent que les changements d'auditeurs considérés comme " suspects " sont moins probables lorsque le niveau d'indépendance du comité d'audit augmente. Quant à (Carcello et Neal 2003), la probabilité de révocation de l'auditeur après l'émission d'une réserve de continuité d'exploitation diminue avec l'indépendance du comité d'audit. Dans le même esprit, la probabilité d'une démission de l'auditeur « un signe de non-résistance aux pressions de la direction » diminue avec l'indépendance du comité d'audit en place (Lee et al. 2004).

Nous formulons donc l'hypothèse suivante :

H1 : L'indépendance impacte positivement la qualité d'audit interne

5.2.2 L'expertise du comité d'audit et la qualité d'audit

Bien que les recherches sur le thème de la compétence soient encore moins nombreuses que celles sur l'indépendance, elles se développent rapidement car cette deuxième caractéristique joue un rôle indispensable dans la qualité du travail du comité d'audit. Pour s'acquitter de leur responsabilité de surveillance du contrôle interne et de l'information financière, les membres du comité d'audit sont tenus de disposer de l'expertise nécessaire, principalement en comptabilité et en finance, comme le prévoient Yang et al (2005) et Carcello et al (2006).

Selon l'étude de Bédard et al (2004), il existe trois aspects liés à l'expertise des membres du comité d'audit : l'expertise financière, l'expertise en matière de gouvernance et, enfin, l'expertise spécifique au niveau de l'entreprise.

La Securities and Exchange Commission (SEC) considère comme critères de compétences l'expertise dans les domaines de la gouvernance, des connaissances spécifiques à l'entreprise ou de la comptabilité financière avec un titre d'expert-comptable ou par l'expérience et la responsabilité dans la préparation des états internes le travail de directeur interne.

Selon Braiotta (1999), les membres du comité d'audit doivent posséder certaines compétences en comptabilité et dans les domaines connexes. De même, Price Waterhouse (1993) et Arthur Andersen (1994) indiquent que l'expertise des membres du comité d'audit en matière de comptabilité, de contrôle interne et d'audit est essentielle à l'efficacité du comité.

Dans une situation de conflit, les membres du comité d'audit ayant une expérience en matière de gouvernance ou une expertise comptable favorisent le soutien de l'auditeur externe (DeZoort et Salterio, 2001 ; DeZoort et al, 2003a, 2008). De même, DeZoort et al (2001) ont constaté que l'expérience comptable et la connaissance de l'audit des membres du comité d'audit sont positivement liées à la probabilité que ces membres soutiennent l'auditeur lors des discussions avec les dirigeants de l'entreprise. D'après Archambeault et DeZoort (2001), plus le niveau de compétence financière du comité d'audit s'accroît plus les changements douteux d'auditeur sont réduits. Ainsi que pour (Lee et al. 2004), la probabilité de démission de l'auditeur « signe de non-résistance aux pressions managériales » diminue avec l'expertise du comité d'audit en place. Par contre, Chen et Zhou (2007) montrent que l'expertise financière du comité d'audit est associée à un congédiement plus rapide.

Enfin, La mauvaise supervision des auditeurs externes est susceptible d'entraîner de mauvaises performances, des poursuites judiciaires et une perte de réputation (Abbott et Parker, 2000). Face à cette situation, les études portant sur l'effet des caractéristiques du comité d'audit sur le niveau des honoraires d'audit supposent une relation positive entre l'expertise financière et comptable et les honoraires d'audit (Hay, 2013).

Nous formulons donc l'hypothèse suivante :

H2 : L'expertise a un impact positif sur la qualité d'audit interne.

5.2.3 Implication et diligence du comité d'audit et la qualité d'audit

Le comité d'audit, au-delà de sa composition, doit apparaître comme étant impliqué et très attentif dans sa fonction basée sur le suivi et le contrôle. En effet, cette idée a été initialement énoncée dans le rapport (Treadway, 1987), de nombreux comités d'audit ont été considérés comme de simples organes " cosmétiques " sans que l'on puisse apprécier l'activité réelle et les efforts déployés par un comité d'audit afin de garantir une information financière de qualité. D'un point de vue opérationnel, les chercheurs ont

réussi à mobiliser deux types de variables à cet effet, à savoir le nombre de réunions tenues par le comité d'audit et l'autre basé sur sa taille.

Le niveau d'activité du comité d'audit est généralement évalué par le nombre annuel de réunions, bien que cet indicateur reste peu pertinent pour évaluer l'étendue du travail effectué, car un comité d'audit qui ne tient pas de réunions est moins susceptible de contribuer efficacement au processus d'audit.

Dans ce sens, Beasley et al., (2000) montrent que les comités d'audit des entreprises qui ont commis des fraudes ont tenu moins de réunions que ceux des mêmes secteurs d'activité où la fraude n'a pas été révélée. Ils ont constaté que les comités d'audit des entreprises ayant commis des fraudes ne se réunissaient qu'une fois par an, contre trois à quatre fois pour les autres.

Selon les résultats d'une étude menée auprès d'auditeurs australiens (Stewart et Munro, 2007), la présence et l'activité du comité d'audit sont susceptibles d'entraîner une progression des heures de travail des associés et des responsables de mission, et donc une augmentation des honoraires.

A ce propos, Lennox et Park (2007) trouvent en effet qu'un cabinet a plus de chances d'obtenir une mission lorsque l'un de ses anciens employés est Directeur Général, Directeur Interne, Contrôleur ou Trésorier. Ces auteurs indiquent que l'activité du comité d'audit permet de réduire la propension à embaucher un auditeur ayant cette affiliation.

Concernant la taille du comité d'audit, Bedard et al (2004) soutiennent également qu'il est important d'augmenter le nombre de membres du comité d'audit pour garantir un contrôle plus efficace du processus comptable et interne.

En outre, Chen et Zhou (2007) montrent que l'activité et la taille du comité d'audit paraissent encourager l'embauche d'un Big Four. De leur côté, Pucheta-Martinez et de Fuentes (2007) constatent en Espagne que la taille du comité d'audit est positivement associée à la probabilité d'une réserve pour erreur comptable ou non-conformité.

Nous formulons donc l'hypothèse suivante :

H.3 : L'implication et diligence à un effet positif sur la qualité d'audit interne.

6. Positionnement épistémologique et méthodes de recherche

6.1 Choix d'une approche

Dans notre étude, étant donné que nous partons des connaissances sur le comité d'audit et sa contribution à l'amélioration de la qualité de l'audit interne dans d'autres contextes. Nous enrichissons ces connaissances avec celles constituées à travers notre enquête afin de construire un modèle, dont certaines des relations qu'il met en évidence doivent être testées à partir des données collectées auprès des professionnels sélectionnés dans notre échantillon.

En résumé, l'approche hypothético-déductive qui est la nôtre dans cette recherche et qui s'inscrit dans une stratégie de recherche basée sur la logique déductive et une approche quantitative, se justifie d'autant plus qu'il existe des connaissances bien établies sur le phénomène étudié même si elles sont faites dans un autre contexte que le nôtre.

6.2 Méthodes de recherche

Kothari (2004), souligne que les méthodes de recherche comprennent les techniques utilisées pour mener des recherches, y compris les outils de collecte et d'analyse des données. Pour distinguer les méthodes de recherche de la méthodologie, on peut considérer que les premières font partie de la seconde.

Pour ce dernier, « lorsque nous parlons de méthodologie de recherche, nous ne parlons pas seulement des méthodes de recherche, mais nous considérons également la logique qui sous-tend la méthode... et nous expliquons pourquoi nous utilisons une méthode particulière et pas d'autres ». Ces méthodes de recherche peuvent généralement être classées comme qualitatives ou quantitatives, comme expliqué ci-dessous.

Khan (2012) distingue trois types d'approches de recherche : quantitative, qualitative et mixte.

6.3 Le choix entre la méthode qualitative et la méthode quantitative

Les deux méthodes de recherche, quantitative et qualitative, présentent des avantages et des inconvénients. Malgré tout, les deux approches de la recherche se complètent (Taylor, 2005). L'approche quantitative garantit la facilité et la rapidité de la recherche et peut couvrir un large éventail de situations.

Par ailleurs, une approche quantitative permet d'analyser les données à l'aide de méthodes statistiques, car il est plus facile de généraliser les résultats. En outre, Maree (2007) affirme que les résultats d'une approche quantitative sont fondés sur des valeurs numériques et des conclusions logiques plutôt que sur des interprétations qui peuvent permettre de reproduire et de comparer les résultats avec ceux d'autres études. Cette approche est critiquée pour sa nature statique et rigide et son inefficacité à évaluer la signification des actions des personnes (Khan, 2012).

Même si l'approche qualitative est longue et coûteuse, elle nous permet de contrôler à la fois les résultats et le rythme du processus de recherche tout en échappant aux problèmes liés à la rigueur et à l'objectivité.

En outre, cette approche permet d'expliquer des phénomènes complexes, de formuler des théories ainsi que de proposer des hypothèses pour tester ces phénomènes. Toutefois, cette approche présente un inconvénient majeur qui tient au fait qu'un petit groupe de répondants ne peut être considéré comme représentatif.

Afin de relever le défi du choix, quelques chercheurs ont recommandé une combinaison des deux approches connues sous le nom d'approche mixte (Amaratunga et al., 2002).

6.4 L'approche de recherche mixte

L'approche mixte permet d'utiliser à la fois des approches quantitatives et qualitatives dans une étude donnée (Morse & Niehaus, 2009). Suivant cette approche, le chercheur commence par une approche quantitative ou qualitative.

Cette méthode est employée lorsque l'approche qualitative est utilisée pour formuler des hypothèses qui sont ensuite testées par une approche quantitative ou bien dans des situations

où l'approche quantitative est d'abord appliquée pour fournir les bases de l'analyse qualitative (Bryman & Bell, 2007).

6.5 Choix d'une méthode

Compte tenu des objectifs de cette étude, ainsi que de la nature et des relations entre les variables étudiées, et de la nécessité de mener une enquête et de tester une hypothèse, nous avons donc adopté l'approche quantitative.

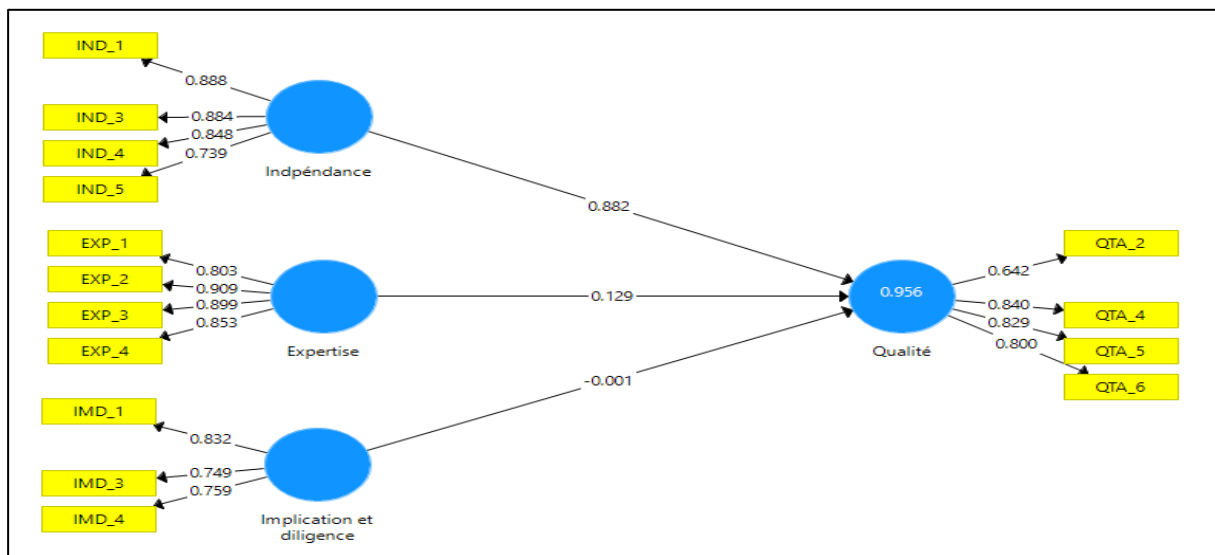
Cela permettrait de tirer des inférences et des conclusions sur les relations entre les variables étudiées. En outre, l'approche quantitative a été choisie dans la mesure où l'étude vise à identifier et à analyser la variation de la variable dépendante expliquée ou prédite par la variable indépendante.

7. Méthodologie et outils statistique adaptés

7.1 Analyse de la fiabilité des items (validité convergente)

En vue de tester la fiabilité des items, on a effectué une analyse factorielle confirmatoire, comme le montre le tableau suivant.

Figure 2 : Test de fiabilité après élimination des items non fiables extrait du Smart PLS 3



Source : élaboration par nous même

Les charges factorielles des items doivent être égales ou supérieures à 0,7 (Hair et al, 2010) (Chin 1998). Ces tests ont été réalisés en utilisant l'algorithme PLS avec 500 rééchantillons.

La figure ci-dessous montre la deuxième phase de test de fiabilité après élimination des items non fiables par l'algorithme PLS.

Les éléments liés aux critères de fiabilité des instruments de mesure permettent de vérifier que les données recueillies reflètent la réalité. On appelle fiabilité d'un instrument de mesure sa capacité à reproduire des résultats similaires s'il était envoyé plusieurs fois à la même population. Elle correspond à la cohérence entre des items censés mesurer le même concept.

7.2 Fiabilité et validité des variables (validité discriminante)

Pour vérifier la fiabilité de l'instrument de mesure utilisé dans cette recherche, on a utilisé le test de fiabilité composite (CR : composite Reliability), l'alpha de Cronbach et l'AVE (Average Variance Extracted). Les résultats obtenus pour la fiabilité des construits montrent que les construits sont fiables. En effet, toutes les variables ont un alpha de Cronbach supérieur à 0,7, un CR supérieur à 0,7 et un AVE supérieur à 0,5, à l'exception de la variable d'implication et diligence qui a un alpha de Cronbach égal à 0,6902, mais qui sera considérée comme fiable puisque le CR est supérieur à 0,7 et l'AVE supérieur à 0,5. Le tableau 8 présente les résultats de ce test.

Tableau 1 : Fiabilité et validité des variables

	Alpha de Cronbach	Fiabilité composite	AVE
Indépendance	0.8607	0.9064	0.7088
Expertise	0.8888	0.9235	0.7515
implication et diligence	0.6902	0.8237	0.6096
Qualité d'audit	0.7881	0.8617	0.6115

Source : élaboration par nous même

La détermination de la validité discriminante signifie qu'un concept est unique et regroupe des phénomènes qui ne sont pas représentés par d'autres concepts du modèle. Deux mesures sont effectuées en vue d'évaluer la validité discriminante de notre modèle conceptuel, le critère de Fornell Larcker présenté dans le tableau 9 et le Cross-Loadings dans le tableau 10. Pour le critère de Fornell Larcker (1981), une variable latente est censée expliquer la variance de ses propres indicateurs de manière plus efficace que la variance des autres variables latentes. L'AVE d'une variable latente doit être supérieure aux corrélations au carré entre la variable latente et toutes les autres variables. (Chin, 2010 ; Chin 1998b ; Fornell Larcker, 1981).

Tableau 2 : Critère de fornell-Larcker

	Expertise	implication	Indépendance	Qualité
Expertise	0.8669			
Implication	0.7446	0.7808		
Indépendance	0.7163	0.6879	0.8419	
Qualité	0.7598	0.7014	0.9735	0.7820

Source : élaboration par nous même

Dans le cas du Cross-Loading, la charge d'un item sur la variable latente qui lui est attribuée doit être supérieure à la charge de toutes les autres variables latentes.

Les résultats de l'évaluation du critère de Fornell-Larcker sont présentés dans le tableau 9 avec la racine carrée de l'AVE des construits en diagonale et les corrélations entre les construits en position off-diagonale. On compare les valeurs de chaque construit à toutes les valeurs de corrélation de la colonne des construits. De manière générale, nous constatons que les racines carrées des AVE de tous les

construits sont supérieures aux corrélations de ces construits avec les autres variables latentes du modèle conceptuel, ce qui indique que tous les construits sont uniques.

L'objectif de la présente étude était d'expliquer l'impact d'un comité d'audit efficace sur l'amélioration de la qualité d'audit interne. Après la collecte des données on a dû faire une analyse des résultats à travers le logiciel SmartPLS. Dans cette partie on va présenter les résultats finaux obtenus.

7.3 L'indépendance du comité d'audit et la qualité d'audit interne (H1)

Les résultats de notre étude montrent que l'indépendance du comité d'audit a un effet positif sur la qualité d'audit interne, ceci peut s'expliquer par le fait qu'un comité indépendant favorise le soutien de l'auditeur en cas des situations conflictuelles avec les dirigeants, il supporte l'émission d'un rapport avec réserve ainsi qu'il permet d'engager un auditeur de qualité (compétent) n'ayant pas un lien d'affiliation avec la direction (indépendant).

Cette hypothèse proposait l'existence d'une relation positive entre l'indépendance du comité d'audit et la qualité de l'audit interne. Selon les analyses, les estimations obtenues montrent une corrélation positive entre ses deux variables ($\beta_1 = 0,8821$) alors que la p-value montre que cette dernière est égale à 0,0000 ($<0,05$), ce qui implique une relation significative entre les deux variables. Par conséquent, il est conclu que l'hypothèse (H1) est validée.

7.4 L'expertise du comité d'audit et la qualité d'audit interne (H2)

Les résultats trouvés par notre étude montrent que l'expertise du comité d'audit a un impact positif sur la qualité d'audit ce qui est conforme aux conclusions des études précédentes (DeZoort et Salterio, 2001 ; DeZoort et al, 2003a, 2008). Ceci revient au fait que les membres des comités d'audit sont tenus de disposer de l'expertise nécessaire, principalement en comptabilité et en finance, afin s'acquitter de leur responsabilité de surveillance du contrôle interne et de l'information financière.

Cette hypothèse proposait l'existence d'une relation positive entre l'expertise du comité d'audit et la qualité de l'audit interne. Selon les analyses, les estimations obtenues montrent une corrélation positive entre ses deux variables ($\beta_1 = 0,1285$) alors que la p-value montre que cette dernière est égale à 0,0389 ($<0,05$), ce qui implique une relation significative entre les deux variables. Par conséquent, il est conclu que l'hypothèse (H2) est validée.

7.5 L'implication et la diligence du comité d'audit et la qualité d'audit interne (H3)

Selon les résultats de notre enquête, l'implication et la diligence du comité d'audit a un impact positif sur la qualité de l'audit, ce qui est cohérent avec les conclusions d'études antérieures (Chen et Zhou (2007)). Cela s'explique par le fait que les membres du comité d'audit sont tenus de posséder l'implication et la diligence nécessaires, principalement en comptabilité et en finance, pour assumer leur responsabilité de surveillance du contrôle interne et de l'information financière.

8. Conclusion

Cette dernière partie a concrétisé la phase finale de notre travail en validant le modèle de recherche et les hypothèses associées. Il a donc été l'occasion de justifier notre démarche d'analyse empirique, de présenter nos résultats et de les discuter.

La première section a été consacrée pour une analyse descriptive de notre échantillon, nous avons commencé par une répartition de l'échantillon selon le profil professionnel, une répartition à la base de la fonction, l'entité d'appartenance et les années d'expérience des individus. Ensuite, nous avons présenté l'échantillon à la base d'une répartition selon le profil personnel des individus qui repose sur le sexe, la formation et l'âge.

Dans la deuxième section, nous avons testé nos hypothèses de recherche afin de les confirmer ou les infirmer. Commencant par l'analyse du module de mesure à travers les tests de fiabilité des items (validité convergente) ainsi que la fiabilité et la validité des variables (validité discriminante). Ensuite, nous avons traité une analyse des résultats du modèle structurel, à travers un test des hypothèses et un examen de la capacité de prédiction du modèle et les relations entre les variables latentes. Enfin, une dernière étape, a été consacrée pour la discussion des résultats obtenus.

A l'issue de ce chapitre, et au regard de notre question de départ, à savoir : Dans quelle mesure un comité d'audit efficace contribue-t-il à améliorer la qualité de l'audit interne ? Nous avons constaté qu'un comité d'audit efficace (indépendant, avec des membres ayant une expertise comptable et financière) contribue positivement à l'amélioration de la qualité de l'audit interne.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] ALCOUFFE, S et al. (2013). « Contrôle de gestion interactif ». Paris : édition Dunod.
- [2] ACHOURI S. & OUBAL K. (2020) « Le contrôle interne comme outil d'appui à la gestion axée sur les résultats au Maroc », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Juin 2020, Vol 4 : no 2.
- [3] BERTIN, E. (2007), « Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international ». Paris : édition d'Organisation.
- [4] CABANE, P. (2018), « Manuel de gouvernance d'entreprise ». 2ème édition. Paris : Édition : EYROLLES.
- [5] ABELA, C. MITCHELL, J. (2014) « L'optimisation du pouvoir de l'audit interne dans le secteur public ». IAI Canada, 10 septembre 2014.
- [6] MOUTAHADDIB, A. TAYAZIME, J. (2021), « La transformation Digitale de L'administration Publique au Maroc : La Perception des usagers Particuliers ». Journal Of Business And Economics. Volume 9 : no 1 et 2. P. 72.
- [7] MOUHSINE, R. (2016), « Mohammed VI dénonce les tares de l'administration marocaine ». TELQUEL, 14 octobre 2016.
- [8] OUELLET, N. (2012), « L'audit de la gouvernance : au service d'une plus grande transparence ». Télescope, vol. 18, no. 3
- [9] OURZIK, A. (2005) « Gouvernance et modernisation de l'administration ». 22 juillet 2005.
- [10] RHIATI, Z. JOUAMAA, Y. (2021) « L'administration publique marocaine à l'ère du nouveau management public », Revue Internationale des Sciences de Gestion. Janvier 2021, Vol 4 : no 1.
- [11] ZINEB, M. KHAROUFI, M. (2005) Rapport thématique : Gouvernance et développement participatif.