



Centre des Etudes Doctorales : Sciences Economiques et Gestion
Laboratoire de Recherche : Laboratoire de Recherche et d'Etudes en
Management, Entrepreneuriat et Finance (LAREMEF)

Thèse pour l'obtention du Doctorat
En Sciences Economiques et Gestion

Sous le thème :

**LES PRATIQUES DE L'AUDIT LÉGAL AU MAROC :
EXIGENCES THÉORIQUES ET RÉALITÉS DU TERRAIN**

Présentée et soutenue publiquement par :

Mlle Sara BENMOUSSA

Sous la direction du professeur :

M. Samir ERRABIH

Membres de jury :

Pr. Abdellatif EDDAKIR	P.E.S – ENCG – Fès	Président
Pr. Samir ERRABIH	P.E.S – ENCG – Fès	Directeur de thèse
Pr. Laurent CAPPELLETTI	P.E.S – CNAM – Paris	Suffragant
Pr. Abdellatif MARGHICH	P.E.S – ENCG – Fès	Suffragant
Pr. Abdelouahab AOUAME	P.H – ENCG – Fès	Suffragant
Pr. Youness ZERHOUNI LAQRIB	P.H – FSJES – Meknès	Suffragant

À la mémoire de mes grands-parents...
Vous me manquez terriblement.

À mes très chers parents,

Vous êtes des parents formidables. Tout ce que j'essaie de faire c'est pour voir la fierté et le bonheur dans vos beaux yeux pleins d'amour et d'affection. Quoi que je dises ou je fasse ne suffira pour vous remercier pour vos sacrifices, votre bienveillance, votre soutien, votre patience et votre présence pour moi à chaque instant de ma vie.

Que ce modeste travail soit le symbole de mon grand amour et de ma reconnaissance de vos efforts et de toutes ces années de sacrifice.

Puisse Dieu vous accorder santé, bonheur et longue vie.

À mes deux sœurs Hind et Ghita,

Vous êtes les sœurs les plus adorables au monde. Aucun mot ne peut bien exprimer à quel point je suis fière de vous avoir dans ma vie. Vous avez toutes les deux toujours été là pour moi et vous me comblez à chaque instant de votre amour, votre tendresse et de votre joie de vivre. Je vous aime beaucoup.

À ma tante Meriem,

Ma copine, ma troisième sœur et ma deuxième maman ; tout dépend des situations. Toujours présente pour moi dans les instants les plus importants de ma vie. Je remercie Dieu qui m'a pu offrir la tante la plus géniale et unique au monde.

À mes beaux-frères Karim & Youness,

Quand j'étais petite, je rêvais toujours d'avoir un grand frère. Je remercie Dieu d'avoir exaucé mon rêve d'enfant et de vous avoir mis sur mon chemin. Vous êtes des grands frères protecteurs et bienveillants. Merci de toujours prendre soin de mes sœurs et de toujours être là pour moi aussi.

À mes petits cœurs Mohamed, Aya, Abdelaziz, Zineb, Omar et Nour,

Mes adorables petits neveux et cousins, que Dieu vous protège et vous offre une vie pleine de succès et de réussites.

À mon Directeur de thèse ainsi qu'à l'ensemble de mes professeurs et enseignants,

Merci d'avoir cru en moi et de n'avoir épargner aucun effort durant toutes mes années d'études.

A mes amis d'enfance et amis doctorants devenu des frères et sœurs pour moi

A toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail de recherche.

Mille Mercis...

REMERCIEMENTS

Ce présent travail est le fruit de quatre années de recherche marquées par des périodes de peur, d'hésitation, d'incertitudes mais aussi de motivation et de joie grâce à plusieurs personnes qui n'ont épargné aucun effort pour m'aider et m'encourager à surmonter toutes les difficultés rencontrées pendant ce long voyage.

A cet égard, à la fin de cette magnifique aventure, je voudrais présenter :

- Ma profonde gratitude pour mon professeur encadrant, M. **Samir ERRABIH**, Professeur de l'Enseignement Supérieur à l'ENCG de Fès, d'avoir toujours cru en mes capacités, d'avoir toujours été présent malgré ses nombreuses préoccupations et de m'avoir toujours soutenue, guidée et encouragée. Je vous remercie de m'avoir accordée la confiance et l'honneur de réaliser mes travaux de recherche sous votre direction.
- Mes vifs remerciements pour mes chers professeurs et membres du jury pour leurs orientations et conseils constructifs, pour tous leurs efforts ainsi que pour le temps qu'ils ont accordé à l'évaluation de mon travail de recherche. Un grand merci à :
 - M. **Abdellatif EDDAKIR**, M. **Abdellatif MARGHICH** et M. **Abdelouahab AOUAME**, mes professeurs à l'ENCG de Fès qui m'ont enseignée, guidée et accompagnée durant mes neuf années d'études universitaires avec beaucoup de patience et de pédagogie. J'espère de tout mon cœur avoir été à la hauteur de vos attentes.
 - M. **Laurent CAPPELLETTI** ; Professeur de l'Enseignement Supérieur au CNAM de Paris, et M. **Youness ZERHOUNI LAQRIB** ; Professeur Habilité à la FSJES de Meknès, d'avoir accepté de faire partie des membres du jury. Je suis tellement fière et honorée par votre précieuse présence.
- Ma profonde reconnaissance aux personnes qui m'ont aidée durant mon enquête sur terrain ; l'une des phases les plus dures dans laquelle régnaient plusieurs sentiments de doutes et de désespoir. Un grand merci à :
 - M. **Mohamed BENAMER** ; professeur à l'ENCG de Fès, qui a déployé tout son expertise et son expérience technique en la matière dans la réussite de ma conception finale de mes outils de collecte de données. Je tiens à vous remercier également de m'avoir enseigné durant plusieurs phases de mes études universitaires.
 - M. **Amine BAAKILI** ; président du conseil national de l'OEC, M. **Yassine MAGUIRI**, M. **Mohamed AMOURI** et M. **Nafeh AGOURAM**, présidents des conseils régionaux de l'OEC, d'avoir accepté de participer à mon étude, de m'avoir guidée et conseillée et surtout de m'avoir donnée l'opportunité et l'honneur de vous rencontrer.
 - M. **Abdelkarim BELMHI** et Mme **Lamia BEDRAOUI** ; Senior Manager et Manager chez KPMG SA, pour leur indispensables et précieuses aides et orientations. Merci d'avoir rendu ma période d'étude de terrain pleine d'espoirs et d'encouragements. Je suis fière de vous avoir connu et d'avoir gagné votre respect et votre amitié.

Je tiens aussi à remercier de tout cœur Mme **Hakima LAGHRIM** ; responsable du service de doctorat à la FSJES de Fès ainsi que tous le corps administratif et professoral de l'ENCG de Fès et plus précisément M. **Abderrazzak ABBADI** ; Directeur de l'établissement. Je vous présente tous mon estime et mon profond respect.

Enfin, je tiens à remercier tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail de recherche et à m'excuser auprès des personnes que j'ai oublié de citer.

Merci à vous tous...

RESUMÉ

Les pratiques de l'audit légal au Maroc: Exigences théoriques et réalités du terrain

Pour une bonne prise de décision, les entreprises doivent se baser sur des informations financières de qualité. L'audit légal demeure par conséquent indispensable dans la mesure où il permet de formuler une opinion sur la régularité et la sincérité de leurs comptes financiers.

Par ailleurs la personne qui exerce l'audit légal, ou le commissariat aux comptes, a aussi des obligations et des règles de profession à respecter pour le bon déroulement de sa mission de contrôle. Cela nous pousse à vérifier si ces règles et normes de la profession sont respectées par les commissaires aux comptes travaillant au sein des cabinets d'audit au Maroc et aussi si le déroulement de leurs missions se fait d'une manière conforme à la méthodologie de l'audit légal. Le présent travail de recherche a donc pour objet d'essayer de répondre à la problématique suivante : « ***Dans quelles mesures, le commissaire aux comptes au Maroc, arrive-t-il à respecter les textes de loi et appliquer les normes d'audit pendant le déroulement de ses missions?*** »

Pour répondre à cette problématique, nous avons effectué une étude de terrain auprès des auditeurs (**21 cabinets**) et des audités (**112 entreprises**) dans quatre grandes régions au Maroc (**Casablanca/Settat, Rabat/Salé, Fès/Meknès, Tanger/Tétouan**).

ABSTRACT

Auditing practice in Morocco: Laws and standards requirements and practical reality

For good decision making, companies must rely on high quality financial information. That's why the use of a legal audit becomes essential since it allows to express an opinion about the reality and the sincerity of their financial accounts.

However, the auditor also has obligations and professional rules to comply with for the proper conduct of his control mission. This led us to wonder if these rules and standards are respected by the auditors in Morocco and also if the conduct of their mission is done in a manner consistent with the methodology. Therefore, our research deals with the following issue: " **Does the auditor in Morocco manage to apply the law's requirement and to respect the audit standards during his mission?** "

To address this issue, we carried out a field study with auditors (**21 audit firms**) and audited (**112 companies**) in four regions in Morocco (**Casablanca/Settat, Rabat/Salé, Fez / Meknes, Tangier/Tétouan**).

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Plan à suivre pour l'introduction générale	17
Figure 2 : Design de la recherche	19
Figure 3 : Plan de la thèse	20
Figure 4 : Plan de la Partie I	22
Figure 5 : Plan du Chapitre 1/ Partie I	25
Figure 6 : Plan de la Section 1 / Chapitre 1 / Partie I	26
Figure 7 : Historique de l'évolution de l'audit	27
Figure 8 : Évolution de l'audit au 19 ^{ème} siècle	33
Figure 9 : Évolution des objectifs de l'audit	34
Figure 10 : Apports théoriques sur l'audit (FLINT, CANIBANO ET POWER)	36
Figure 11 : Les assertions de l'audit légal	45
Figure 12 : Plan de la Section 2/ Chapitre 1 / Partie I	50
Figure 13 : Le statut du Commissaire Aux Comptes au Maroc	52
Figure 14 : Le statut du Commissaire Aux Comptes en droit comparé	60
Figure 15 : Plan de la Section 3 / Chapitre 1 / Partie I	70
Figure 16 : Les grands types des normes d'audit légal au Maroc	71
Figure 17 : Normes relatives au comportement professionnel au Maroc	71
Figure 18 : Normes de travail relatives à la certification au Maroc	74
Figure 19 : Normes de travail relatives aux vérifications spécifiques au Maroc	80
Figure 20 : Normes de rapport au Maroc	83
Figure 21 : Les grands types des normes d'audit légal en droit comparé	92
Figure 22 : Normes relatives au comportement professionnel en France	93
Figure 23 : Normes relatives au comportement professionnel au Canada	95
Figure 24 : Normes relatives au comportement professionnel selon les normes ISA	96
Figure 25 : Normes de travail relatives à la certification en France	100
Figure 26 : Normes de travail relatives à la certification au Canada	104
Figure 27 : Normes de travail relatives à la certification selon les normes ISA	106
Figure 28 : Les différentes phases d'une mission d'audit	123
Figure 29 : Plan du Chapitre 2 / Partie I	123
Figure 30 : Plan de la Section 1 / Chapitre 2 / Partie I	124
Figure 31 : Les travaux préliminaires dans une mission d'audit	126
Figure 32 : Le contact avec l'entreprise dans une mission d'audit	131
Figure 33 : L'élaboration du plan de mission	133
Figure 34 : Étapes de l'appréciation du contrôle interne	139
Figure 35 : Les test de l'application et de l'efficacité des procédures	142
Figure 36 : Plan de la Section 2 / Chapitre 2 / Partie I	146
Figure 37 : Tests effectués dans le cadre de l'examen des comptes de l'entreprise	148
Figure 38 : Les types de tests de cohérence	149
Figure 39 : Les types de tests de validation	151
Figure 40 : Les travaux de fin de mission	159
Figure 41 : Plan de la Section 3 / Chapitre 2 / Partie I	169
Figure 42 : Les supports de travail de l'auditeur légal	170
Figure 43 : Les composantes du dossier permanent	172
Figure 44 : Les outils et techniques de travail de l'auditeur légal	178
Figure 45 : Les questionnaires d'audit	178
Figure 46 : Exemple 1 du questionnaire de contrôle interne (QCI)	184
Figure 47 : Exemple 2 du questionnaire de contrôle interne (QCI)	185
Figure 48 : Exemple du questionnaire de fin de mission (extrait)	186
Figure 49 : Les autres outils et techniques de travail	187
Figure 50 : Exemple du Mémoire	188
Figure 51 : Exemple de diagramme de circulation	191
Figure 52 : Signification des symboles du diagramme de circulation	191
Figure 53 : Démarche générale d'une mission d'audit	201

Figure 54 : Plan de la Partie II	204
Figure 55 : Plan du Chapitre 1 / Partie II	206
Figure 56 : Plan de la Section 1 / Chapitre 1 / Partie II	207
Figure 57 : Développement de carrière chez KPMG	214
Figure 58 : Développement de carrière chez DELOITTE	215
Figure 59 : Développement de carrière chez PWC	215
Figure 60 : Développement de carrière chez EY	216
Figure 61 : Développement de carrière chez les grands cabinets d'audit	217
Figure 62 : Développement de carrière chez les petits et moyens cabinets	217
Figure 63 : Interaction entre les démarches de la recherche	220
Figure 64 : Design de triangulation inspiré de Creswell et Clark (2006)	222
Figure 65 : Démonstration de la nature de note étude	222
Figure 66 : Démonstration de la démarche abductive suivi dans notre étude	225
Figure 67 : Plan de la Section 2 / Chapitre 1 / Partie II	226
Figure 68 : Croisement de la variable dépendante (V1) avec autres 7 variables indépendantes	237
Figure 69 : Croisement de la variable dépendante (V3) avec 2 variables indépendantes	238
Figure 70 : Croisement de la variable dépendante (V4) avec 1 variable indépendante	238
Figure 71 : Croisement de la variable dépendante (V5) avec 1 variable indépendante	238
Figure 72 : Croisement de la variable dépendante (V6) avec 3 variables indépendantes	239
Figure 73 : Croisement de la variable dépendante (V7) avec 4 variables indépendantes	240
Figure 74 : Croisement de la variable dépendante (V9) avec 6 variables indépendantes	241
Figure 75 : Croisement de la variable dépendante (V12) avec 3 variables indépendantes	242
Figure 76 : Croisement de la variable dépendante (V13) avec 2 variables indépendantes	243
Figure 77 : Croisement de la variable dépendante (V14) avec 4 variables indépendantes	244
Figure 78 : Croisement de la variable dépendante (V16) avec 2 variables indépendantes	244
Figure 79 : Croisement de la variable dépendante (V18) avec 2 variables indépendantes	245
Figure 80 : Croisement de la variable dépendante (V20) avec 1 variable indépendante	245
Figure 81 : Croisement de la variable dépendante (V21) avec 2 variables indépendantes	245
Figure 82 : Croisement de la variable dépendante (V27) avec 2 variables indépendantes	246
Figure 83 : Croisement de la variable dépendante (V31) avec 1 variable indépendante	246
Figure 84 : Croisement de la variable dépendante (V38) avec 1 variable indépendante	247
Figure 85 : Croisement de la variable dépendante (V39) avec 1 variable indépendante	247
Figure 86 : Croisement de la variable dépendante (V41) avec 1 variable indépendante	247
Figure 87 : Croisement de la variable dépendante (V42) avec 1 variable indépendante	248
Figure 88 : Croisement de la variable dépendante (V45) avec 1 variable indépendante	248
Figure 89 : Croisement de la variable dépendante (V46) avec 1 variable indépendante	248
Figure 90 : Croisement de la variable dépendante (V47) avec 1 variable indépendante	249
Figure 91 : Cadre conceptuel de l'étude mixte	255
Figure 92 : Plan de la Section 3 / Chapitre 1 / Partie II	256
Figure 93 : Combinaison entre l'échantillonnage aréolaire et de convenance	261
Figure 94 : Types de cabinets consultés	278
Figure 95 : Localisation des cabinets	278
Figure 96 : Grades et fonctions des interviewés	279
Figure 97 : Expérience dans le métier des interviewés	279
Figure 98 : Forme juridique des entreprises consultées	284
Figure 99 : Localisation des entreprises par région	284
Figure 100 : Secteurs d'activité des entreprises consultées	284
Figure 101 : Poste des répondants au sein de l'entreprise	285
Figure 102 : Justificatif de remplissage des questionnaires	285
Figure 103 : Plan du Chapitre 2 / Partie II	289
Figure 104 : Plan de la Section 1 / Chapitre 2 / Partie II	290
Figure 105 : Analyse statistique de la région Casablanca – Résumé graphique	294
Figure 106 : Analyse statistique de la région Rabat – Résumé graphique	294
Figure 107 : Analyse statistique de la région Fès/Meknès – Résumé graphique	294
Figure 108 : Analyse statistique de la région Tanger – Résumé graphique	294
Figure 109 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région Casablanca	295
Figure 110 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région Rabat	295

Figure 111 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région Fès/Meknès	295
Figure 112 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région Tanger	295
Figure 113 : Extrait des formes actives du corpus de texte – Région de Casablanca	296
Figure 114 : Extrait des formes actives du corpus de texte – Région de Rabat	296
Figure 115 : Extrait des formes actives du corpus de texte - Région de Fès/Meknès	296
Figure 116 : Extrait des formes actives du corpus de texte - Région de Tanger	296
Figure 117 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de Casablanca	298
Figure 118 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de Rabat	298
Figure 119 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de Fès/Meknès	298
Figure 120 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de Tanger	298
Figure 121 : Analyse statistique du corpus général– Résumé graphique	300
Figure 122 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus	300
Figure 123 : Extrait des formes actives du corpus de texte	301
Figure 124 : Extrait des hapax figurant dans le corpus général	301
Figure 125 : Nuage de mots – Région Casablanca	302
Figure 126 : Nuage de mots – Région de Rabat	302
Figure 127 : Nuage de mots – Région Fès/Meknès	303
Figure 128 : Nuage de mots – Région Tanger	303
Figure 129 : Nuage de mots pour le corpus général	304
Figure 130 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) simple – Région Casablanca	306
Figure 131 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) simple – Région Rabat	306
Figure 132 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) simple – Région Fès/Meknès	307
Figure 133 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) simple – Région Tanger	307
Figure 134 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) - Formes actives – Région Casablanca	307
Figure 135 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) - Formes actives – Région Rabat	307
Figure 136 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) - Formes actives – Région Fès/Meknès	308
Figure 137 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) - Formes actives – Région Tanger	308
Figure 138 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) simple du corpus général	310
Figure 139 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) – Formes actives – Synthèse des 4 régions	310
Figure 140 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) - Région de Casablanca	312
Figure 141 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) – Région de Rabat	312
Figure 142 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) – Région Fès/Meknès	313
Figure 143 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) – Région de Tanger	313
Figure 144 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) – Corpus général	316
Figure 145 : Récapitulation de l'interprétation de l'ADS – Région de Casablanca	318
Figure 146 : Récapitulation de l'interprétation de l'ADS – Région de Rabat	320
Figure 147 : Récapitulation de l'interprétation de l'ADS – Région de Fès/Meknès	322
Figure 148 : Récapitulation de l'interprétation de l'ADS – Région de Tanger	323
Figure 149 : Récapitulation de l'interprétation de l'ADS – Corpus général	325
Figure 150 : Plan de la Section 2 / Chapitre 2 / Partie II	326
Figure 151 : Réponses de la Question 1 (Q1.1.) – Axe I	329
Figure 152 : Réponses de la Question 2 (Q1.2) – Axe I	330
Figure 153 : Réponses de la Question 3 – Axe I	330
Figure 154 : Réponses de la Question 4 – Axe I	331
Figure 155 : Réponses de la Question 5 (Q5.1) – Axe I	331
Figure 156 : Réponses de la Question 6 (Q5.2) – Axe I	332
Figure 157 : Réponses de la Question 7 – Axe I	332
Figure 158 : Réponses de la Question 8 – Axe I	333
Figure 159 : Réponses de la Question 9 – Axe I	333
Figure 160 : Réponses de la Question 10 – Axe I	335
Figure 161 : Réponses de la Question 11 – Axe I	335
Figure 162 : Réponses de la Question 11 – Axe II	336
Figure 163 : Réponses de la Question 12 – Axe II	336
Figure 164 : Réponses de la Question 13 – Axe II	337
Figure 165 : Réponses de la Question 14 – Axe II	337
Figure 166 : Réponses de la Question 15 – Axe II	338
Figure 167 : Réponses de la Question 16 – Axe III	338

Figure 168 : Réponses de la Question 17 – Axe III	339
Figure 169 : Réponses de la Question 18 – Axe IV	339
Figure 170 : Réponses de la Question 19 – Axe IV	340
Figure 171 : Réponses de la Question 20 – Axe IV	340
Figure 172 : Réponses de la Question 21 – Axe IV	341
Figure 173 : Réponses de la Question 22 – Axe IV	341
Figure 174 : Réponses de la Question 23 – Axe IV	342
Figure 175 : Réponses de la Question 24 – Axe IV	342
Figure 176 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V6-V13	344
Figure 177 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V21/V13	345
Figure 178 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V12/V13	347
Figure 179 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V9/V1	349
Figure 180 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V20/V1	351
Figure 181 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V1/V28	353
Figure 182 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V1/V28	355
Figure 183 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V4/V28	357
Figure 184 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V28/V5	358
Figure 185 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V28/V9	360
Figure 186 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V12/V16	362
Figure 187 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V16/V12	364
Figure 188 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V12/V47	366
Figure 189 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V14/V12	368
Figure 190 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V7/V31	370
Figure 191 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V41/V31	371
Figure 192 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V31/V46	373
Figure 193 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V23/V9	375
Figure 194 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V7/V6	377
Figure 195 : Plan de la Section 3 / Chapitre 2 / Partie II	380
Figure 196 : Démarche de discussion des résultats de l'étude qualitative	382
Figure 197 : Modèle conceptuel de l'étude qualitative	390
Figure 198 : Démarche de discussion des résultats de l'étude quantitative	391
Figure 199 : Modèle conceptuel de l'étude quantitative	393
Figure 200 : Rapprochement entre l'étude qualitative et quantitative	394
Figure 201 : Rapprochement des résultats de l'étude mixte	394
Figure 202 : Reprise du cadre conceptuel de l'étude mixte	396
Figure 203 : Modèle conceptuel de l'étude mixte	396
Figure 204 : Reprise du cadre conceptuel de l'étude mixte	408
Figure 205 : Reprise du modèle conceptuel de l'étude mixte (1)	409
Figure 206 : Plan à suivre pour la conclusion générale	412
Figure 207 : Reprise du modèle conceptuel de l'étude mixte (2)	414
Figure 208 : Récapitulation des propositions d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc	415

LISTE DES TABLEAUX

<i>Tableau 1 : Objectifs de la recherche</i>	18
<i>Tableau 2 : Normes de comportement professionnel de l'auditeur au Maroc et en France</i>	98
<i>Tableau 3 : Normes de comportement professionnel de l'auditeur au Maroc et au Canada</i>	98
<i>Tableau 4 : Normes de comportement professionnel de l'auditeur au Maroc et selon ISA</i>	99
<i>Tableau 5 : Normes de de travail au Maroc et en France</i>	108
<i>Tableau 6 : Normes de travail au Maroc et au Canada</i>	108
<i>Tableau 7 : Normes de travail au Maroc et selon ISA</i>	109
<i>Tableau 8 : Normes de rapport au Maroc et en France</i>	116
<i>Tableau 9 : Normes de rapport au Maroc et au Canada</i>	117
<i>Tableau 10 : Normes de rapport au Maroc et à l'international</i>	117
<i>Tableau 11 : Exemple de questionnaire de prise de connaissance générale de l'entreprise</i>	180
<i>Tableau 12 : Premier groupe de variables qualitatives</i>	228
<i>Tableau 13 : Deuxième groupe de variables qualitatives</i>	229
<i>Tableau 14 : Troisième groupe de variables qualitatives</i>	230
<i>Tableau 15 : Quatrième groupe de variables qualitatives</i>	231
<i>Tableau 16 : Premier groupe de variables quantitatives</i>	231
<i>Tableau 17 : Deuxième groupe de variables quantitatives</i>	232
<i>Tableau 18 : Troisième groupe de variables quantitatives</i>	233
<i>Tableau 19 : Quatrième groupe de variables quantitatives</i>	234
<i>Tableau 20 : Synthèse des variables qualitatives et quantitatives retenues et codées</i>	234
<i>Tableau 21 : Synthèse des croisements possibles proposés</i>	249
<i>Tableau 22 : Variables et croisement possible retenus à vérifier</i>	252
<i>Tableau 23 : Caractéristiques des entretiens individuels en recherche qualitatives</i>	263
<i>Tableau 24 : Types et questions posées par axe dans le questionnaire d'enquête (Avant le test)</i>	273
<i>Tableau 25 : Échantillon pour le test des outils de collecte de données</i>	274
<i>Tableau 26 : Résultats des pré-tests des outils de collecte de données</i>	275
<i>Tableau 27 : Types et questions posées par axe dans le questionnaire d'enquête (Après le test)</i>	276
<i>Tableau 28 : Échantillon des cabinets interrogés</i>	277
<i>Tableau 29 : Échantillon des entreprises consultées</i>	280
<i>Tableau 30 : Codage ouvert et axial des données et les variables correspondantes</i>	293
<i>Tableau 31 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de Casablanca</i>	297
<i>Tableau 32 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de Rabat</i>	297
<i>Tableau 33 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de Fès/Meknès</i>	297
<i>Tableau 34 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de Tanger</i>	297
<i>Tableau 35 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de Casablanca</i>	299
<i>Tableau 36 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de Rabat</i>	299
<i>Tableau 37 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de Fès/Meknès</i>	299
<i>Tableau 38 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de Tanger</i>	299
<i>Tableau 39 : La fréquence des formes actives étroitement liées à l'objet de notre étude</i>	301
<i>Tableau 40 : La fréquence des hapax étroitement liées à l'objet de notre étude</i>	302
<i>Tableau 41 : Interprétation du nuage de mots par région</i>	303
<i>Tableau 42 : Caractéristiques du corpus par région</i>	306
<i>Tableau 43 : Thématisation et regroupement des classes contenues dans les dendrogrammes</i>	308
<i>Tableau 44 : Caractéristiques du corpus général</i>	309
<i>Tableau 45 : Interprétation générale de l'AFC par région</i>	314
<i>Tableau 46 : Interprétation approfondie de l'AFC par région</i>	315
<i>Tableau 47 : Tableau croisé – Niveau de professionnalisme * Niveau d'éthique</i>	343
<i>Tableau 48 : Test du Khi-2 – V6/V13</i>	343
<i>Tableau 49 : Mesures symétriques –</i>	343
<i>Tableau 50 : Tableau croisé – Respect du secret professionnel * Niveau d'éthique</i>	344
<i>Tableau 51 : Test du Khi-2 – V21/V13</i>	345
<i>Tableau 52 : Mesures symétriques – V21/V13</i>	345
<i>Tableau 53 : Tableau croisé – Niveau d'indépendance * Niveau d'éthique</i>	346
<i>Tableau 54 : Test du Khi-2 – V12-V13</i>	346

<i>Tableau 55 : Mesures symétriques –V12-V13</i>	346
<i>Tableau 56 : Tableau croisé – Qualité de travail * Compétence</i>	348
<i>Tableau 57 : Test du Khi-2– V9-V1</i>	348
<i>Tableau 58 : Mesures symétriques – V9-V1</i>	348
<i>Tableau 59 : Tableau croisé – Capacité d'organisation, de planification et de supervision * Compétence</i>	350
<i>Tableau 60 : Test du Khi-2 – V20-V1</i>	350
<i>Tableau 61 : Mesures symétriques –V20-V1</i>	350
<i>Tableau 62 : Tableau croisé – Compétence * Expérience dans le métier</i>	352
<i>Tableau 63 : Test du Khi-2 – V1-V28</i>	352
<i>Tableau 64 : Mesures symétriques – V1-V28</i>	352
<i>Tableau 65 : Tableau croisé – Honoraires * Expérience dans le métier</i>	354
<i>Tableau 66 : Test du Khi-2 – V31/V28</i>	354
<i>Tableau 67 : Mesures symétriques –V31/V28</i>	354
<i>Tableau 68 : Tableau croisé –Évolution des techniques de travail * Expérience dans le métier</i>	356
<i>Tableau 69 : Test du Khi-2 – V4/V28</i>	356
<i>Tableau 70 : Tableau croisé –Maîtrise des outils de travail * Expérience dans le métier</i>	357
<i>Tableau 71 : Test du Khi-2 – V28/V5</i>	358
<i>Tableau 72 : Tableau croisé – Qualité de travail * Expérience dans le métier</i>	359
<i>Tableau 73 : Test du Khi-2 – V9/V28</i>	359
<i>Tableau 74 : Tableau croisé – Immixtion dans la gestion * Indépendance</i>	361
<i>Tableau 75 : Test du Khi-2 – V16/V12</i>	361
<i>Tableau 76 : Tableau croisé – Aménagement des réserves * Indépendance</i>	363
<i>Tableau 77 : Test du Khi-2 – V46/V12</i>	363
<i>Tableau 78 : Mesures symétriques –V46/V12</i>	363
<i>Tableau 79 : Tableau croisé – Réserves non justifiées * Indépendance</i>	365
<i>Tableau 80 : Test du Khi-2 – V47/V12</i>	365
<i>Tableau 81 : Mesures symétriques –V47/V12</i>	365
<i>Tableau 82 : Tableau croisé – Objectivité dans les décisions * Indépendance</i>	367
<i>Tableau 83 : Test du Khi-2 – V14/V12</i>	367
<i>Tableau 84 : Mesures symétriques –V14/V12</i>	367
<i>Tableau 85 : Tableau croisé – Conflits et litiges * Honoraires</i>	369
<i>Tableau 86 : Test du Khi-2 – V7/V31</i>	369
<i>Tableau 87 : Tableau croisé – Renouvellement de mandat * Honoraires</i>	370
<i>Tableau 88 : Test du Khi-2 – V41/V31</i>	371
<i>Tableau 89 : Mesures symétriques –V41/V31</i>	371
<i>Tableau 90 : Tableau croisé – Aménagement des réserves * Honoraires</i>	372
<i>Tableau 91 : Test du Khi-2 – V46/V31</i>	372
<i>Tableau 92 : Mesures symétriques –V46/V31</i>	372
<i>Tableau 93 : Tableau croisé – Qualité de travail * Qualité de communication</i>	374
<i>Tableau 94 : Test du Khi-2 – V23/V9</i>	375
<i>Tableau 95 : Mesures symétriques –V23/V9</i>	375
<i>Tableau 96 : Tableau croisé – Conflits et litiges * Niveau de professionnalisme</i>	376
<i>Tableau 97 : Test du Khi-2 – V7/V6</i>	376
<i>Tableau 98 : Mesures symétriques –V7/V6</i>	376
<i>Tableau 99 : Synthèse des vérifications des hypothèses</i>	378
<i>Tableau 100 : Synthèse des résultats de l'analyse qualitative</i>	381
<i>Tableau 101 : Verbatim sur les composants du profil de l'auditeur</i>	382
<i>Tableau 102 : Verbatim sur les composants sur la relation Auditeur-Client</i>	387
<i>Tableau 103 : Synthèse des résultats de l'analyse quantitative</i>	390
<i>Tableau 104 : Recommandations issues du terrain</i>	397
<i>Tableau 105 : Synthèse générale des résultats de l'étude mixte</i>	413

LISTE DES ABREVIATIONS ET DES ACRONYMES

CA	: Chiffre d’Affaires
CAC	: Commissaire Aux Comptes
CGNC	: Code Général de Normalisation Comptable
CI	: Contrôle Interne
CNCC	: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
COSO	: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRCC	: Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes
DAF	: Directeur Administratif et Financier
DG	: Directeur Général
DHS	: Dirhams
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IMMEE	: Industries Métallurgiques, Mécaniques, Électriques et Électroniques
ISA	: International Standards Auditing
ISQC	: International Standards on Quality Control
NCA	: Normes Canadiennes d’Audit
NEP	: Normes d’Exercice Professionnel
OEC	: Ordre des Experts Comptables
PDG	: Président Directeur Général
PME	: Petites et Moyennes Entreprises
QCI	: Questionnaire de Contrôle Interne
RAF	: Responsable Administratif et Financier

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	16
PARTIE I : CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF, NORMATIF ET METHODOLOGIQUE DE L'AUDIT LEGAL	22
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	22
CHAPITRE 1 : CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF ET NORMATIF DE L'AUDIT LEGAL	24
INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE	24
SECTION 1 : Concepts et apports théoriques sur l'audit légal	26
SECTION 2 : Cadre législatif de l'audit légal au Maroc et en droit comparé	50
SECTION 3 : Cadre normatif de l'audit légal au Maroc et en droit comparé	70
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE	119
CHAPITRE 2 : CADRE METHODOLOGIQUE DE L'AUDIT LEGAL	122
INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE	122
SECTION 1: Prise de connaissance générale et évaluation du contrôle interne	124
SECTION 2: Examen des comptes et travaux de fin de mission	146
SECTION 3 : Supports, techniques et outils de l'audit légal	169
CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE	195
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	199
PARTIE II : ÉTUDE EMPIRIQUE SUR L'AUDIT LEGAL AU MAROC – ENQUETE AUPRÈS DES AUDITEURS ET DES AUDITÉS	204
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE	204
Chapitre 1 : CONDUITE METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE EMPIRIQUE	206
INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE	206
SECTION 1 : Cadre épistémologique et choix méthodologique	207
SECTION 2 : Choix des variables et propositions de croisements à vérifier	226
SECTION 3 : Outils d'enquête et présentation de la population étudiée	256
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE	286
CHAPITRE 2 : ANALYSE, INTERPRETATION ET DISCUSSION DES RESULTATS	289
INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE	289
SECTION 1 : Présentation, Analyse et interprétation des résultats de l'étude qualitative	290
SECTION 2 : Présentation, analyse et interprétation des résultats de l'étude quantitative	326
SECTION 3 : Discussion des résultats, synthèse et recommandations	380
CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE	404
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	406
CONCLUSION GENERALE	411

TABLE DES ANNEXES	418
BIBLIOGRAPHIE	449
TABLE DES MATIERES	461

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

Les missions d'audit légal ou de commissariat aux comptes deviennent de plus en plus indispensables dans la mesure où elles permettent d'attester de la fiabilité des états financiers produits par les entreprises. Elles sont conduites par des professionnels **indépendants** qui interviennent pour vérifier, contrôler et effectuer un examen critique sur les comptes produits par l'entité concernée afin d'assurer de leur fiabilité et donc de pouvoir donner leur opinion dans une perspective de **certification**.

Par ailleurs, les sociétés doivent appliquer toutes les règles relatives à la production de leurs états financiers, mais l'auditeur légal a aussi des **obligations** et des **règles** de profession à **respecter** pour le bon déroulement de sa mission de contrôle.

En effet, le métier de l'audit légal n'a pas cessé d'évoluer dans le temps. A nos jours, Il est devenu officiel et normalisée. Ladite normalisation a été renforcée après l'un des scandales financiers les plus connus en **2001** ; la faillite d'**ENRON Corporation** (*société énergétique américaine basée à Houston, Texas*) ainsi que la dissolution d'**Arthur Andersen** (*l'un des géants de l'audit, « Big Five » devenus à nos jours « Big Four »*).

La loi **Sarbane-Oxley** qui insiste sur l'application de la règle de l'*indépendance* pour l'auditeur légal a vu le jour en **2002** en destination des professionnels ; un rappel qu'ils doivent respecter les normes de la profession. Ils ont par conséquent de plus en plus de responsabilités pour rester objectifs et indépendants envers leurs clients.

Ceci nous a interpellé pour savoir si les **commissaires aux comptes** travaillant au sein des **cabinets d'audit** au **Maroc** respectent la **législation** marocaine ainsi que dans le Manuel des **normes** d'audit légal et contractuel et si le déroulement de leur mission se fait, en général, d'une manière conforme à la **méthodologie** de l'audit légal.

A cet égard, nous pouvons ainsi dire que notre recherche tend à **vérifier le respect par les professionnels** de la **réglementation** et des **normes** de la profession ainsi que de la **méthodologie** suivie dans le déroulement des missions.

Ceci nous conduit alors à poser la **problématique de recherche** suivante :

« Dans quelles mesures, le **commissaire aux comptes au Maroc**, arrive-t-il à respecter les **textes de loi** et appliquer les **normes** d'audit pendant le **déroulement** de ses missions? »

Notre problématique débouche sur l'approche ci-après :

Figure 1 : Plan à suivre pour l'introduction générale



Source : Élaborée par l'auteur

1- Questions recherche :

Notre problématique de recherche nous renvoie aux *cinq questions* suivantes :

Question 1 :

L'auditeur légal dispose-t-il d'un **savoir** qui lui permet d'être compétent ?

Question 2 :

La **compétence** de l'auditeur légal est-elle tributaire de son **expérience** dans le métier ?

Question 3 :

L'auditeur légal préserve-t-il son **indépendance** vis-à-vis de ses clients ?

Question 4 :

Les **honoraires** perçus par l'auditeur légal impactent-ils la nature de **relation** avec ses clients ?

Question 5 :

La **communication** entre l'auditeur et l'audité influence-t-elle la **qualité du rapport** ?

2- Objectifs de la recherche

Notre recherche a pour but de nous approcher du métier du commissariat aux comptes pour atteindre un *objectif général* qui est de nous assurer si **l'auditeur légal au Maroc respecte les textes de lois et les normes** relatives à sa profession ainsi que nous assurer du bon **déroulement de sa mission de contrôle**. Afin de réaliser cet objectif, nous allons passer par les *objectifs intermédiaires* suivants concernant le **commissaire aux comptes** au Maroc :

Tableau 1 : Objectifs de la recherche

Objectifs de la recherche	
Savoir :	
-	Si son indépendance peut impacter sa compétence ;
-	S'il arrive à sauvegarder son indépendance vis-à-vis de l'entité qu'il contrôle ;
-	Si son indépendance peut être remise en cause par les honoraires qu'il perçoit ;
-	Si les honoraires impactent en général sa relation avec ses clients .
-	Si l' expérience dans le métier a un impact sur sa compétence .
S'assurer :	
-	S'il dispose d'un savoir lui permettant d'être compétent dans son métier ;
-	Si la communication peut engendrer une qualité de travail satisfaisante ;
-	Si son éthique peut avoir un rôle dans son comportement d'une manière générale ;

Source : Élaboré par l'auteur

3- Intérêt de la recherche

Notre recherche présente un **double intérêt** :

- **Un intérêt théorique :** Enrichir les informations pour les universitaires et les académiciens concernant l'audit légal au Maroc et en droit comparé et ce par la présentation de ses trois aspects ; réglementaire, normatif et méthodologique.
- **Un intérêt pratique :** Essayer d'améliorer la pratique de l'audit légal au Maroc par une étude empirique tendant à vérifier la bonne application des textes de loi, des normes et de la méthodologie pour pouvoir présenter, si nécessaire, des propositions et perspectives d'amélioration.

4- Positionnement épistémologique de la recherche :

Dans le cadre de notre recherche, nous nous plaçons dans une posture épistémologique **pragmatique** ; un paradigme se situant entre le *post-positivisme* et le *constructivisme* qui sont généralement adoptés dans les études mixtes, respectivement, dans celles prédominées par le quantitatif et celles prédominées par le qualitatif. A cet effet, nous nous sommes positionné dans le pragmatisme à raison que nos deux types de recherche (*qualitative et quantitative*), faites simultanément, possèdent le même poids et la même importance dans notre étude mixte.

5- Méthodologie envisagée

La **méthodologie envisagée** pour notre recherche se résume dans les points suivants :

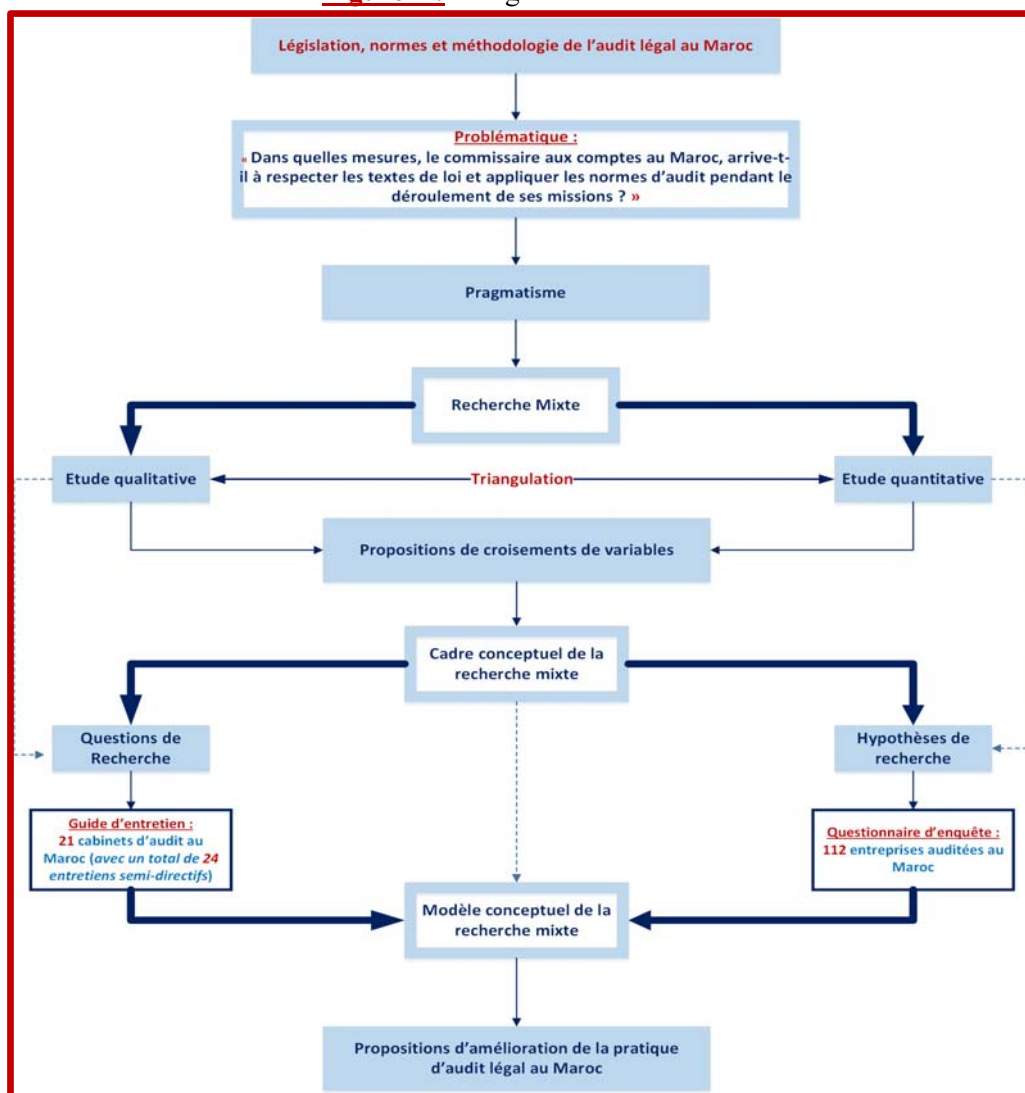
- **Type de recherche :** La recherche **mixte** (*qualitative et quantitative*) ;

- **Population à étudier :** Les *cabinets d'audit* pour l'étude qualitative et les *entreprises auditées* pour l'étude quantitative au **Maroc** ;
- **La démarche de la recherche :** Recherche *descriptive, évaluative et corrélationnelle* dans la mesure où nous comptons approcher notre population afin de décrire et évaluer les différents comportements de ses acteurs et enfin rechercher les liens qui puissent exister entre les différentes variables qui lui sont liées.
- **La nature de l'étude :** Étude *triangulaire* dans la mesure où nos deux études (*qualitative et quantitative*) se font d'une manière simultanée et participent toutes les deux à l'augmentation de la validité de notre recherche.
- **Le raisonnement suivi :** L'*abduction* qui est une combinaison entre l'induction (*adoptée dans les études qualitatives*) et la déduction (*adoptée dans les études quantitatives*).

6- **Design de la recherche :**

Le **design de la recherche** constitue l'architecture de l'étude qui permet d'articuler les principales étapes suivies dans le cadre de toute thèse doctorale. Il se présente comme suit :

Figure 2 : Design de la recherche

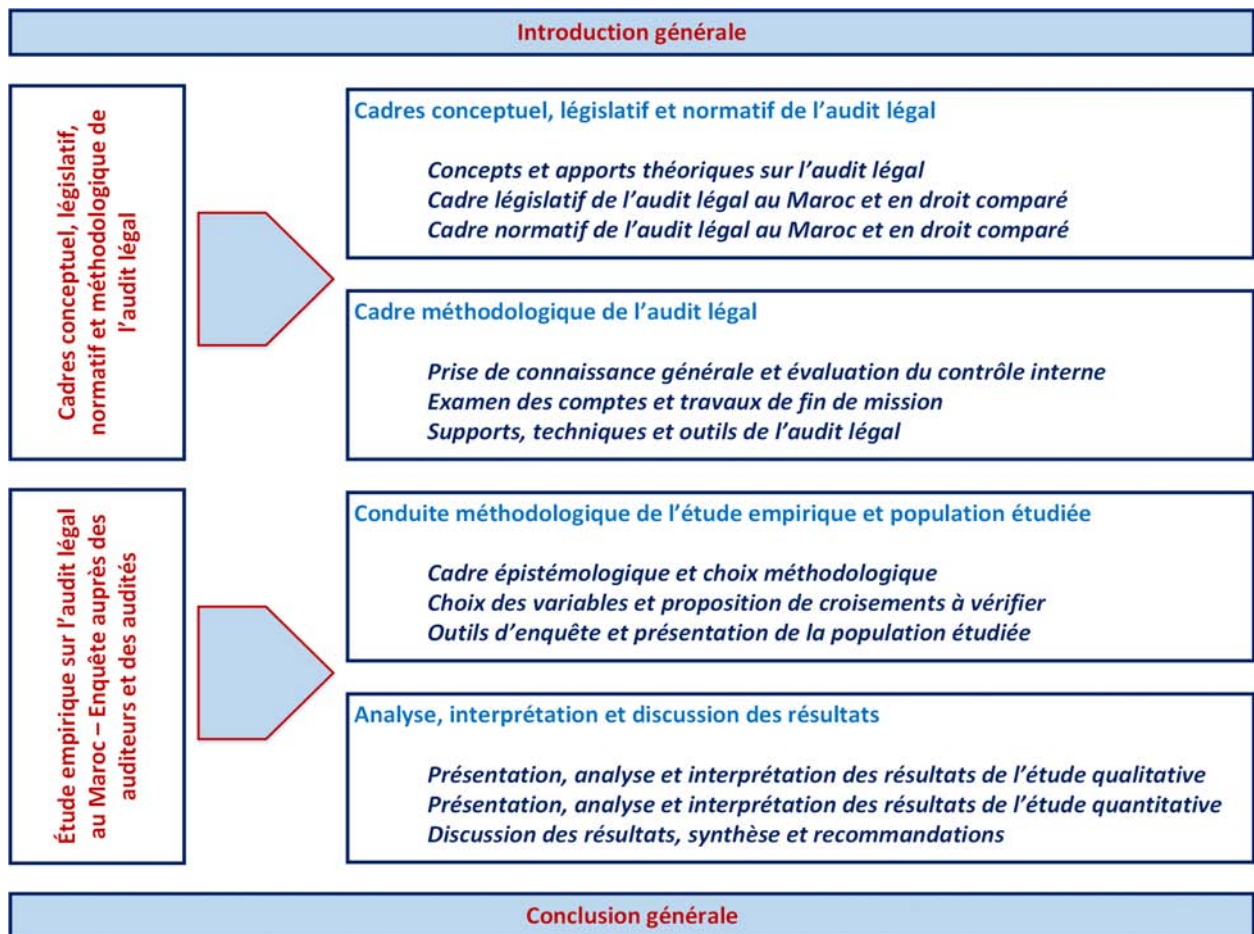


Source : Élaborée par l'auteur

7- Plan de la thèse :

Notre plan de thèse se présente comme suit :

Figure 3 : Plan de la thèse



Source : Élaborée par l'auteur

PREMIERE PARTIE

CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF, NORMATIF ET METHODOLOGIQUE DE L'AUDIT LEGAL

PARTIE I : CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF, NORMATIF ET METHODOLOGIQUE DE L'AUDIT LEGAL

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

L'audit légal, objet de notre présente étude, peut être approché selon quatre grands volets ; il s'agit des cadres conceptuel, législatif, normatif et méthodologique.

En effet, le cadre conceptuel va nous permettre d'aborder et de découvrir l'origine de ce concept ainsi que les étapes par lesquelles il est passé afin qu'il puisse devenir un métier et une profession officielle et soumises à ses propres règles et lois.

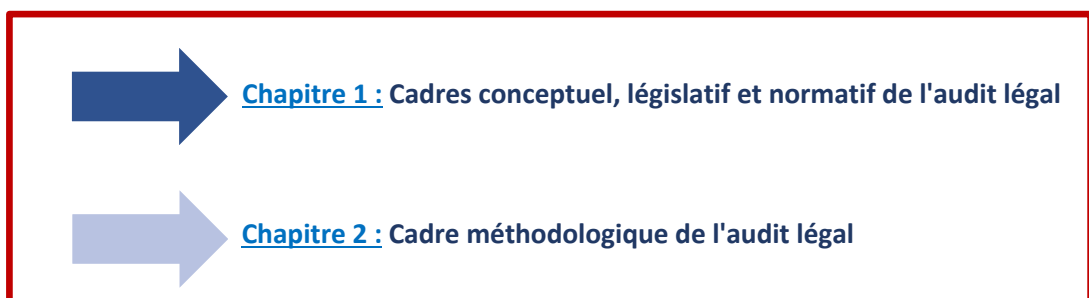
S'agissant du cadre législatif et normatif, ils vont nous permettre de présenter l'ensemble des textes de loi et les normes au Maroc qui abordent le commissariat aux comptes et qui présentent ainsi, par exemple, le statut, les droits et les obligations de l'auditeur légal et également les règles liées à sa profession.

Enfin, pour le cadre méthodologique, il va nous permettre de présenter les étapes et les phases de déroulement des missions d'audit légal d'une manière générale ainsi que les différents supports et outils de travail utilisés par le commissaire aux comptes.

Tout ceci nous conduit à scinder notre première partie en deux grands chapitres ; le **premier chapitre** concernera le **cadre conceptuel, législatif et normatif de l'audit au Maroc** et le **deuxième chapitre**, quant à lui, concernera le **cadre méthodologique de l'audit légal**.

Nous schématisons ainsi le plan de cette première partie comme suit :

Figure 4 : Plan de la Partie I



Source : Élaborée par l'auteur

PREMIER CHAPITRE, PARTIE I

**CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF ET NORMATIF DE
L'AUDIT LEGAL**

CHAPITRE 1 : CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF ET NORMATIF DE L'AUDIT LEGAL

INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE

Toute entreprise présentant les critères du point de vue légal doit faire appel à un auditeur externe qui va vérifier, contrôler et effectuer un examen critique sur ses comptes annuels. Cette obligation va lui permettre de disposer d'informations fiables et susceptibles de donner une image fidèle sur son patrimoine, sa situation financière ainsi que sur ses résultats.

Bien évidemment, l'**audit légal** (ou *commissariat aux comptes*) a connu des évolutions historiques qui l'ont rendu de plus en plus officialisé comme métier. A présent, il s'agit d'une profession soumise à ses propres règles que tout pratiquant doit suivre par contrainte de sanctions judiciaires.

Pour mieux cerner notre sujet de thèse, nous avons jugé nécessaire d'approcher ce concept depuis ses débuts ; même avant d'avoir adopté la nomination « *Audit* ». Il s'agit pour nous de revoir ses origines ainsi que son évolution historique et conceptuelle (*notamment les différents apports théoriques dans le domaine*) afin de comprendre au mieux la raison pour laquelle son apparition dans le monde des entreprises a été nécessaire.

Par ailleurs, il s'agit pour nous d'approcher également ses différents types et risques et de pouvoir distinguer l'audit financier (*légal et contractuel*) de ses autres concepts voisins. Ceci est pour nous une étape indispensable afin de nous faciliter le choix de ou des voies à suivre dans notre recherche d'information sur le thème principal de notre étude.

De même, une connaissance des risques se rapportant à ce métier va nous conduire à connaître ce qui pourrait bien pousser un auditeur légal à émettre une opinion erronée sur les comptes d'une entreprise ; chose qui lui dérivera de son objectif principal de certification. En outre, ceci va nous permettre également de distinguer les moyens qui pourront bien l'aider à identifier ses risques afin de pouvoir émettre l'opinion la plus crédible possible.

Par la suite, une définition des assertions d'audit serait pour nous aussi un moyen de nous approfondir davantage sur l'objectif final de certification des comptes que doit avoir un auditeur légal. Donc, nous avons jugé pertinent d'énumérer les sept autres objectifs qui en découlent.

Finalement, après cette revue globale sur l'audit légal, il va falloir pour nous de creuser dans les différents textes de loi et normes, que ce soit au niveau national ou international, afin de montrer à quoi tout pratiquant de ce métier doit se conformer pour effectuer au mieux sa mission de contrôle des comptes.

Nous avons opté pour cette démarche comparative du Maroc avec l'international car les études de droit comparé ont toujours constitué une base indispensable pour toute science juridique. Il s'agit d'une démarche aussi ancienne que la science du droit elle-même¹. Les bonnes raisons

¹ DAVID, René, JAUFFRET-SPINOSI, Camille, et GORÉ, Marie. *Les grands systèmes de droit contemporains*. Dalloz, 2016.

de l'étudier sont certes multiples, mais la plus simple d'entre elles résulte d'un raisonnement visant l'amélioration du droit en vigueur dans un pays². Rénover le droit des sociétés commerciales ne peut donc être qu'une opération en évolution constante pour assurer le développement économique normal du pays.

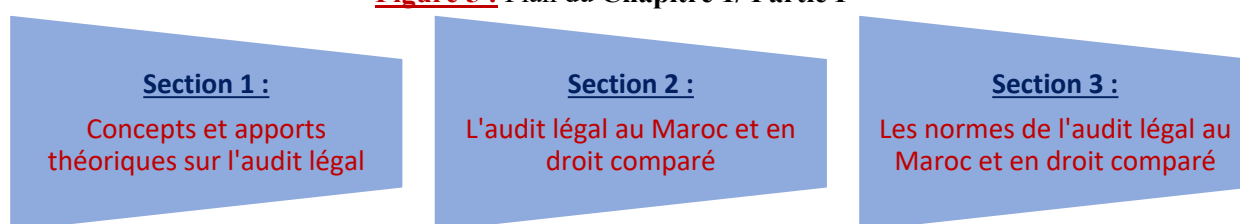
En effet, sur le plan national, le droit comparé permet de comprendre davantage la législation interne. Cette meilleure compréhension pousse le juriste à mieux critiquer la loi et à inciter le législateur à la changer.

En outre, l'observation des différentes institutions voisines fournit incontestablement à l'art législatif une riche matière de projets de lois, avec la possibilité d'adopter des modèles appropriés à l'ensemble des autres institutions juridiques.

Le but serait donc, de rapprocher la réglementation marocaine à celle d'autres pays afin que le Maroc puisse s'inspirer d'autres textes de loi et s'améliorer davantage.

Nous avons à cet effet jugé judicieux de scinder notre premier chapitre de cette partie théorique en trois sections que nous schématisons comme suit :

Figure 5 : Plan du Chapitre 1/ Partie I



Source : Élaborée par l'auteur

² DE FUMICHON, Bruno de Loynes. Introduction au droit comparé. *Comparative Law Journal of the Pacific-Journal de Droit Comparé du Pacifique*, 2013, vol. 2, no Ex Professo, p. 280 p.

SECTION 1 : Concepts et apports théoriques sur l'audit légal

Pour bien comprendre le concept d'audit légal, il est indispensable pour nous de revenir sur son histoire ainsi que sur les différents éléments le recouvrent (*ses types, ses risques, ainsi que ses assertions*).

L'étude de l'histoire d'un concept quelconque permet toujours à un chercheur de se renseigner sur ses origines ainsi que sur les étapes de son évolution afin qu'il puisse bien le saisir et savoir, par conséquent, la raison et le pourquoi de son existence.

C'est la raison pour laquelle nous avons jugé pertinent de débiter notre thèse ainsi que notre partie théorique par une revue synthétique sur l'historique de l'audit et de voir comment il a pu émerger et à quel moment il a pu être baptisé « *audit* ».

Par la suite, il s'agit pour nous de définir ce concept et d'énumérer ses principaux types afin de pouvoir mieux situer notre recherche. En effet, il est judicieux de bien préciser l'audit sur lequel repose notre objet de recherche afin de pouvoir être orienté au fur et à mesure de l'avancement de notre étude.

Enfin, nous allons pouvoir approcher le concept du risque d'audit ainsi que ces différents types pour pouvoir, dans un dernier point, présenter les objectifs partiels liés à l'audit légal (*les assertions d'audit*).

Ceci nous a conduit à développer, dans cette première section, **trois points** principaux que nous schématisons dans la figure suivante qui constitue également le plan de cette première section :

Figure 6 : Plan de la **Section 1 / Chapitre 1 / Partie I**



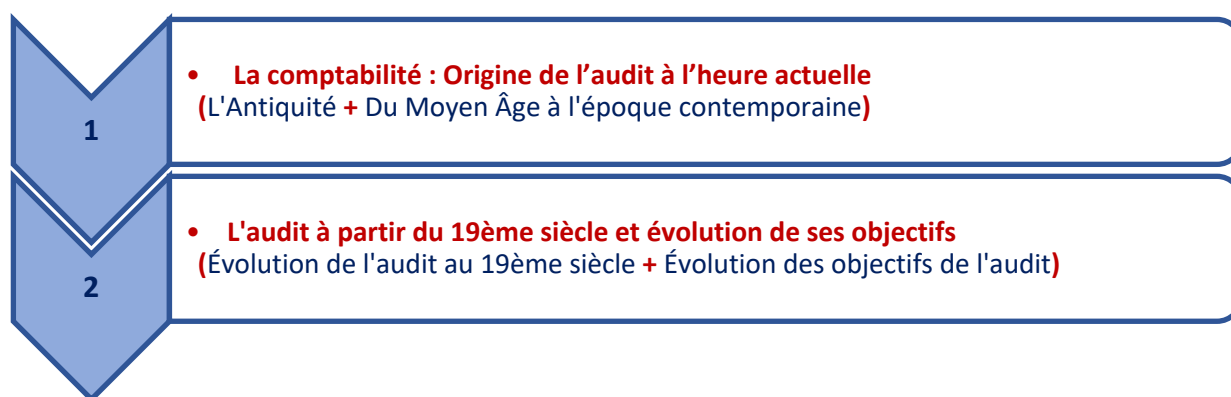
Source : Élaborée par l'auteur

1. Historique de l'audit :

Depuis son émergence, la mission de l'audit ne cesse de se développer en passant de l'approche par les sorties (*vérification exhaustive des transactions et enregistrements comptables*) vers l'approche par les risques (*définition des domaines où les contrôles seront approfondis et identification des cycles d'activité significatifs*)³.

A cet égard, nous schématisons les étapes de cette évolution ainsi que les points que nous allons aborder dans la figure suivante :

Figure 7 : Historique de l'évolution de l'audit



Source : Élaborée par l'auteur

1.1. La comptabilité : origine de l'audit à l'heure actuelle :

L'audit dont nous parlons actuellement est la résultante d'une évolution historique importante. Il y a très longtemps, l'audit n'était pas présent comme étant un concept ou bien ou une profession. Par contre, c'était bien le cas pour la comptabilité qui trouve ses origines dans des périodes très anciennes et « *dans la plupart des cultures du monde qui sont liées à des civilisations éloignées géographiquement et différentes les unes des autres* »⁴.

En effet, de l'Antiquité aux temps modernes, les systèmes d'informations et de comptabilité n'ont pas cessé d'évoluer progressivement pour arriver, depuis le **19ème siècle**, au concept de l'audit ; objet de notre étude. Par conséquent, « *les praticiens d'aujourd'hui, auditeurs externes et internes, sont les héritiers d'une longue tradition de service* »⁵. Nous présentons ainsi les principaux caractéristiques et événements ayant été produits durant **cinq grandes époques** que nous allons regrouper et développer en deux points :

- L'Antiquité ;
- Du Moyen Âge à l'époque contemporaine (*Époque du **Moyen Âge**, de la **renaissance**, **moderne et contemporaine***).

³ CARPENTER, Brian et DIRSMITH, Mark. Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: an extended institutional theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 1993, vol. 18, no 1, p. 41-63.

⁴ VALIN, Gérard. Controlor et Auditor. 2006. (P2)

⁵ *Ibid.* (P2)

1.1.1. L'Antiquité :

L'**Antiquité** est la première période de l'histoire qui se situe entre la préhistoire (**3000 ans avant J-C**) et le Moyen-Âge (**en 476 qui débute juste après l'apparition de l'écriture et la chute de l'empire romain**).

Cette période a marqué le début des systèmes d'information et de comptabilité par ses premiers initiateurs qui sont les Babyloniens et leur **6ème** roi *Hammourabi* qui régnait sur la **Mésopotamie antique** (*l'Irak actuellement*).

En effet, ce dernier avait mis en place un code qui imposait aux marchands d'avoir une preuve de leurs transactions et par conséquent la tenue d'une comptabilité. Le **code d'Hammourabi** stipulait, dans son **article 104** :

« Si le marchand a donné à son agent du blé, de la laine, de l'huile ou quelque autre sorte de marchandises pour les vendre, il en inscrira le prix sur un document cacheté et le remettra au marchand »⁶

Le document dont *Hammourabi* fait allusion dans **son code** était une sorte de *tablette* faite d'argile humide ou les contractants doivent inscrire, à l'aide d'une baguette en bois, leurs noms, les marchandises échangées ainsi que les promesses ayant été faites par chacun des deux parties.

La tablette devait par la suite sécher au soleil. Ce travail était fait pas le *scribe*, l'équivalent mésopotamien du comptable actuel.

Par la suite, et toujours dans l'Antiquité, la comptabilité en **Égypte** s'est développée d'une manière similaire aux mésopotamiens. En effet, au lieu d'utiliser les tablettes d'argile, les Égyptiens utilisaient les *feuilles de Papyrus* (*obtenues des tiges de la plante de Papyrus*) afin d'avoir des transactions plus faciles et plus détaillées.

Concernant la contribution de la **Grèce** à la comptabilité durant cette même période, elle a été matérialisée par l'introduction des pièces de monnaie **600 ans avant J-C**⁷.

S'agissant de la tenue des comptes de tiers à **Rome**, l'enregistrement des transactions se réalisait sur un « *journal appelé l'Adversaria* (*une dénomination faisant allusion aux problèmes de relations entre clients et fournisseurs*) qui devait être recopié sur le *codex accepti et expensi* (*entrée et sorties de trésorerie*) gravé sur la pierre »⁸.

Les comptes publics étaient régulièrement examinés par un membre de personnel de vérification. Les gouverneurs désignaient des *questeurs* (*trésoriers*) ou des *magistrats financiers* pour contrôler la comptabilité de toutes les provinces afin de rendre les comptes verbalement devant une assemblée (*c'est l'équivalent du compte rendu ; le rapport à nos jours*).

⁶ VALIN, Gérard. *Op. Cit.* (P3)

⁷ ALEXANDER, John R. *History of accounting. Association of Chartered Accountants in the United States*, 2002, vol. 341. (P4)

⁸ VALIN, Gérard. *Op. Cit.* (P5)

La période d'Antiquité a été également marquée par d'autres civilisations telles que la **Chine**, le **Japon** et l'**Inde** qui ont eux aussi eu une contribution non négligeable à la comptabilité. Nous pouvons citer comme exemple le cas de la civilisation Chinoise qui a fourni une contribution essentielle dans la formulation des chiffres et aussi en matière de calculs⁹.

1.1.2. Du Moyen Age à l'époque contemporaine :

« Dès le **Moyen âge**, l'Église et les administrations royales ou impériales ont exercé une grande influence dans le développement de la comptabilité, bien avant que les commerçants ne se soucient de tenir un état précis de leur patrimoine »¹⁰. En effet, la comptabilité dans la période médiévale avait comme tâche principale de permettre au gouvernement de surveiller ceux qui se trouvaient dans la partie inférieure de la « pyramide » socio-économique¹¹.

Concernant la **Renaissance**, époque de transition entre le *Moyen Âge (de 476 à 1492)* et les *temps modernes (de 1492 à 1789)*, elle était marquée par la redécouverte de la littérature et des sciences de l'antiquité. Le point de départ de cette période fût la Renaissance italienne.

En effet, les italiens sont reconnus comme les pères de la comptabilité moderne. De plus, ils étaient les premiers à introduire les chiffres arabes pour la suivie des comptes professionnels car les chiffres romains rendaient la tâche très difficile.

Luca PACIOLI était un véritable homme de la Renaissance. Selon lui, un bon commerçant a besoin de trois choses¹² :

- Avoir suffisamment d'argent ou de crédit ;
- Avoir un bon libraire ;
- Avoir un système de comptabilité lui permettant de visualiser ses finances en un coup d'œil.

Il était l'initiateur de la comptabilité en partie double qui consiste à ce que les écritures comptables soient équilibrées (*les entrées sont égales aux sorties*).

Il a également mis en place un journal d'enregistrement des transactions commerciales appelé *mémorandum* et il a incité à la mise en forme des présentations comptables (*journal, bilan, balance...*).

De plus, **PACIOLI** était également derrière le principe de la comptabilité périodique en insistant sur l'établissement des comptes à des dates précises et bien déterminées.

⁹ VALIN, Gérard. *Op. Cit.* (P8)

¹⁰ *Ibid.* (P12)

¹¹ ALEXANDER, John R. History of accounting. *Association of Chartered Accountants in the United States*, 2002, vol. 341. (P6)

¹² John R. ALEXANDER, *Op. Cit.* (P10)

Avec la fin de la Renaissance et le début de l'**époque moderne** (*s'étalant de 1492 à 1789*), nous assistons à un ensemble d'événements conduisant les entreprises à se rendre compte des difficultés d'adaptation des méthodes de contrôle et la contribution à de nouvelles méthodes comptables plus performantes.

A noter également que c'est au cours de cette période qu'on découvrit le calcul différentiel, parallélisme chronologique conceptuel, par les célèbres mathématiciens *Newton* et *Leibniz*. Ceci a conduit à adopter le principe de chronologie des informations comptables. La traçabilité reposait donc sur un découpage par exercice civil¹³.

S'agissant de l'**époque contemporaine** (*s'étalant de 1789 jusqu'à présent*), elle marque la naissance de la profession moderne comptable sous l'appellation de « *Comptable agréé* » en *Ecosse* en **1854**.

Il était temps de se rendre compte que les comptables ont une profession hautement responsable et qui nécessite être reconnue et valorisée. Ainsi, le nom « *CA* » (*Comptable Agréé*) est rapidement devenu un terme reconnu partout où la langue anglaise est pratiquée. Quelques années après, la première société de comptabilité nationale a été créée. Il s'agissait de L' « *American Institute of Certified Public Accountants* » (*Association Américaine des Expert Comptables*).

1.2. L'audit à partir du 19ème siècle et évolution de ses objectifs :

Notre retour sur l'origine de la comptabilité nous conduit à constater que, à l'époque, il n'existait aucune activité de contrôle interne structurée et officielle.

Il est vrai qu'on trouve une forme de vérifications anciennes dans les anciennes civilisations telles qu'en **Babylone**, en **Égypte**, en **Chine** ou encore en **Grèce** où on disposait d'un système d'audit permettant de contrôler les entrées et les sorties ; ainsi que des rapports d'audit oraux d'où provient le terme « *auditeur* » tiré du mot latin « *audire* » qui signifie « *entendre* » (*à noter que des types similaires d'activité de vérification existaient également dans les villes italiennes et aussi en Angleterre*), mais tout ceci n'est pas suffisant pour dire que l'audit était bien présent comme concept et profession.

Toutefois, le premier cabinet d'audit fut fondé au **19ème siècle**, à Londres. Ce dernier s'attachait notamment à détecter les anomalies, les fraudes et les risques au sein des organismes et les secteurs d'activités qu'il examine. C'est à partir de cette époque que les pratiques de contrôle des comptes se sont développées de manière systémique en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. Et depuis, on assiste à une remontée progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement.

Nous allons ainsi développer, au niveau de ce points, les éléments suivants :

- Évolution de l'audit au 19^{ème} siècle ;
- Évolution des objectifs de l'audit.

¹³ VALIN, Gérard. *Op. Cit. (P17)*

1.2.1. Évolution de l'audit au 19^{ème} siècle :

Tout d'abord, l'audit à l'époque a été limité à une vérification détaillée de chaque transaction et ceci rendait la tâche lourde et difficile. Ensuite, entre **1920** et **1960**, on a découvert des techniques d'échantillonnage pour éviter que les auditeurs vérifient toutes les transactions.

Également, durant cette même période, l'approche audit a commencé à avoir de nouvelles caractéristiques telles que le recueil d'éléments probants auprès de sources internes et externes, l'accent mis sur la vérité et la sincérité des états financiers et aussi l'observation physique des éléments de preuve pour les rapprocher aux « *livres de comptes* ».

Juste après **1960** et jusqu'aux années **90**, on assistait à une augmentation du nombre de transactions vu la croissance continue de la taille des sociétés. Les auditeurs se disaient que si le contrôle interne des entreprises est efficace, le degré de vérification sera de plus en plus réduit. Ceci était pour eux une issue pour rendre la tâche plus évidente.

Par ailleurs, en **1980**, les approches des auditeurs ont été réajustées car les systèmes de contrôle interne s'avéraient coûteux. Par conséquent, ils commençaient à utiliser davantage de procédures analytiques.

C'est là quand, au milieu de l'année **1980**, l'audit basé sur les risques est apparu¹⁴. En effet, ce type d'audit consiste à ce que les auditeurs se concentrent sur les domaines les plus susceptibles de contenir des erreurs. Donc, le grand nombre des transactions ne posait plus de problème et la vérification ne se considérait plus comme étant une tâche lourde et impossible à réaliser.

Durant les années **90**, les auditeurs commençaient à utiliser une approche « *Audit autour de l'ordinateur* »¹⁵. L'adoption de ce concept était la résultante de l'introduction des ordinateurs et de la technologie dans le monde des affaires. En effet, plus de **50%** de **500** plus grandes entreprises industrielles disposaient de nombreuses opérations de traitement de données électroniques¹⁶.

Les auditeurs devraient donc s'adapter à ces nouvelles approches puisque l'utilisation des ordinateurs dans les organisations se multipliait de plus en plus et d'une manière continue. De ce fait, on assiste à la naissance du concept « *CAAT - Computer Assisted Audit Techniques* » (les *Techniques de l'audit assisté par ordinateur*) et qui signifie toute utilisation de la technologie pour faciliter la réalisation d'un audit.

Après **2001**, la profession d'audit a commencé à être plus stricte et plus normalisée. La raison de ce changement est principalement dû à la faillite d'**ENRON Corporation** (société énergétique américaine basée à Houston, Texas) et à la dissolution d'**Arthur Andersen** (l'un des géants de l'audit ; les « **Big Five** » devenu à nos jours « **Big Four** ») qui était son auditeur. En effet, cette affaire d'**ENRON** est considérée comme la plus grande faillite de l'audit. Cette

¹⁴ AJAO, Owolabi Sunday, OLAMIDE, Jayeoba Olajumoke, et TEMITOPE, Ajibade Ayodeji. Evolution and development of auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 2016, vol. 3, no 1, p. 032-040. (P4)

¹⁵ *Ibid.* (P5)

¹⁶ *Ibid.*

dernière était causée par les dirigeants de la société qui utilisaient des échappatoires comptables pour cacher des milliards de dettes et incitaient *Andersen* à ignorer ces problèmes de comptabilités à haut risque.

Par conséquent, de nombreux dirigeants d'*ENRON* sont été condamnés à une peine d'emprisonnement. Concernant le cabinet *Arthur Andersen*, il a été reconnu comme coupable par le tribunal américain.

Même après annulation de cette décision par la cour suprême des États-Unis, le cabinet d'audit avait déjà perdu la majorité de ses clients et s'est fait écrasé.

Le retour vers cette affaire est essentiel car ceci va nous conduire à comprendre pourquoi les cabinets d'audit ont davantage de responsabilités pour rester objectifs et indépendants de leurs clients.

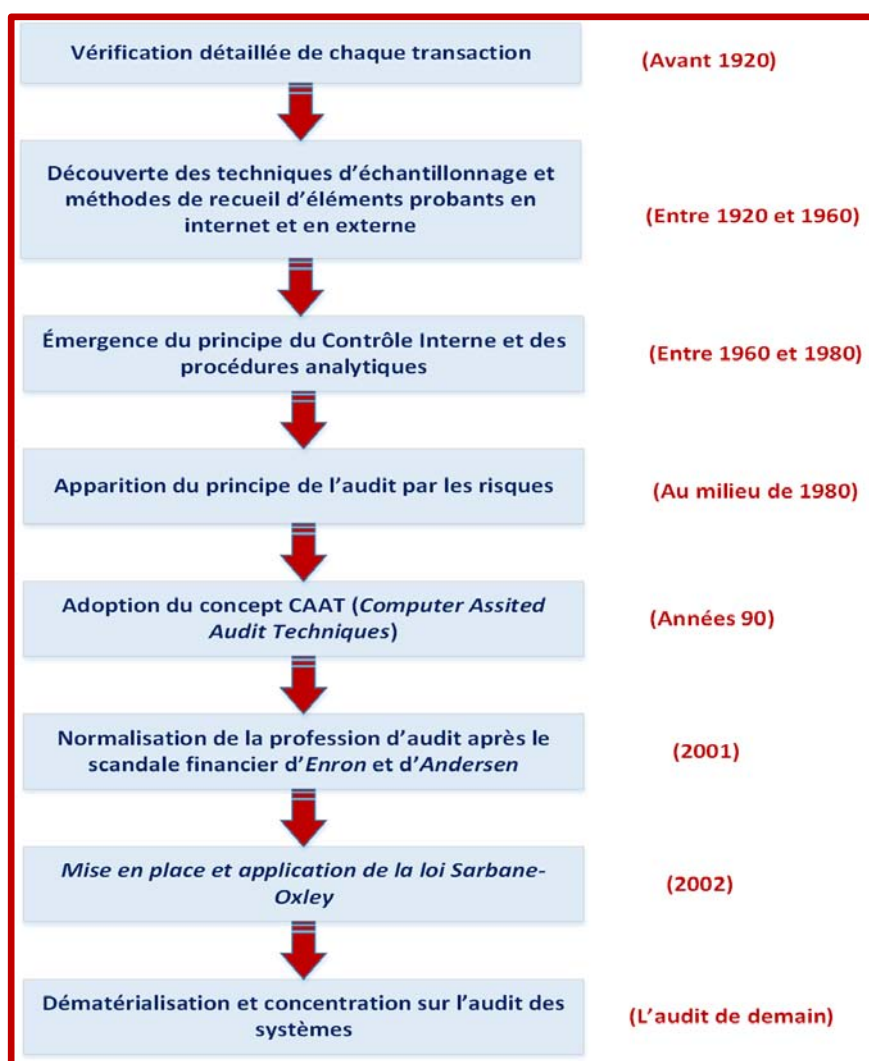
Également, c'est à cause de cette faillite que la loi *Sarbane-Oxley* a commencé être appliquée depuis **2002**. Cette loi énonce les règles relatives à l'indépendance de l'auditeur, insiste sur l'application des normes comptables et sur l'importance du contrôle interne pour empêcher la publication d'états financiers erronés et supervise les cabinets d'audit et leurs procédures.

Finalement, si nous voulons nous projeter un peu plus dans le futur, nous pouvons dire que l'audit de demain sera défini par un logiciel plus sophistiqué doté des mêmes fonctions que les *CAAT* visant à éliminer complètement l'utilisation du support papier et se concentrer davantage sur l'audit des systèmes¹⁷.

Nous pouvons à cet effet schématiser les différentes étapes d'évolution de l'audit légal à partir du **19^{ème} siècle** dans la figure suivante :

¹⁷ AJAO, Owolabi Sunday, OLAMIDE, Jayeoba Olajumoke, et TEMITOPE, Ajibade Ayodeji. *Op. Cit.* (P7)

Figure 8 : Évolution de l'audit au 19^{ème} siècle



Source : Élaborée par l'auteur

1.2.2. Évolution des objectifs de l'audit :

L'audit avait comme objectif de punir les voleurs pour les détournements de fonds afin de protéger le patrimoine. Les rois, les empereurs et les églises désignaient des *clercs* ainsi que des écrivains pour se charger de réaliser les objectifs prédéfinis.

Par la suite, toujours pour finalité de protéger le patrimoine, l'audit visait principalement à vérifier l'honnêteté des personnes chargées des responsabilités fiscales. Il visait donc à réprimer les fraudes et punir les fraudeurs.

C'était un moyen visant à apaiser les esprits en s'assurant que les agents avaient montré la véritable situation financière de l'entreprise. Pour ce fait, on désignait à cette époque des comptables.

Bien plus tard, cette obligation a changé puisque les auditeurs ne sont pas des garants et ne peuvent en aucun cas s'assurer à 100% que le rapport préparé et présenté par les comptables est sans fraude.

Par conséquent, on devait faire preuve de compétence afin de donner un avis sur le point de savoir si les états financiers représentent fidèlement la situation financière de l'entreprise. Donc, pour attester la fiabilité des états financiers historiques et pour échapper aux fraudes, on désignait des professionnels de la comptabilité ou des juristes.

Enfin, jusqu'à la fin du **19^{ème} siècle**, la finalité d'audit était la détection des fraudes sous la demande des pouvoirs publics, ainsi les modes de contrôle se basaient sur la vérification détaillée et exhaustive des pièces comptables.

Donc, pour attester la fiabilité des états financiers historiques et pour échapper aux fraudes, on désignait des professionnels de l'audit et de la comptabilité.

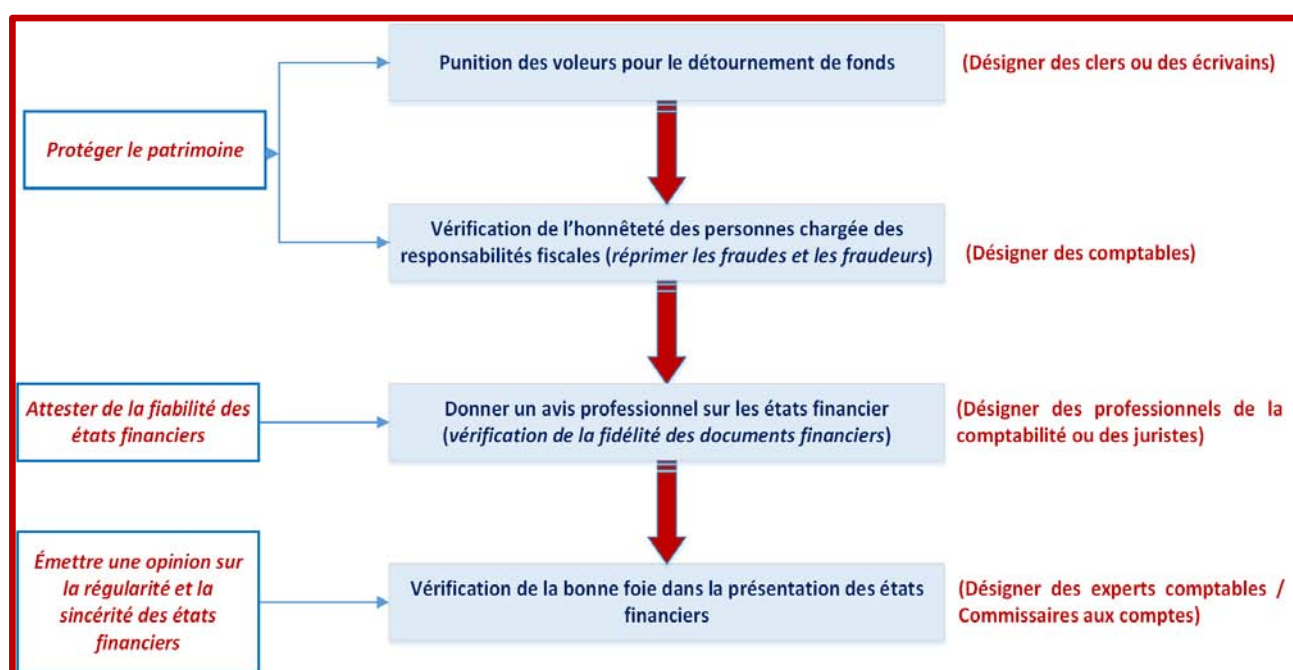
Alors, avec le temps, les auditeurs devraient bien s'efforcer de comprendre leurs rôles qui sont perçus comme en train de changer en raison de l'évolution du monde dans son ensemble.

Nous pouvons constater également que l'évolution de la théorie d'audit a directement influencé les fonctions ainsi que l'ensemble de la pratique des auditeurs.

L'audit présente ainsi, depuis le **19^{ème} siècle à nos jours**, un objectif final qui est d'émettre une opinion sur la régularité et la sincérité qui consiste à l'application de la bonne foi par rapport à la présentation des documents financiers. Des experts-comptables (*commissaires aux comptes*) sont ainsi amenés à réaliser cet objectif ; ils exercent ainsi une lourde responsabilité puisqu'ils doivent émettre un rapport final signé attestant de leur avis sur les états financiers de l'entreprise concernée.

Nous pouvons à cet effet schématiser les différentes étapes d'évolution des objectifs de l'audit dans la figure suivante :

Figure 9 : Évolution des objectifs de l'audit



Source : Élaborée par l'auteur

2. Définition et types de l'audit :

« Auditer signifiait autre fois vérifier les comptes d'une entreprise ; aujourd'hui auditer signifie également étudier une entreprise pour en apprécier les processus ou les comptes (audit financier), pour améliorer les performances (audit opérationnel) ou pour porter un jugement sur la gestion des dirigeants (audit de gestion.) »¹⁸. Ceci nous amène donc à constater qu'il n'existe pas un seul domaine d'audit ainsi que, en plus de ceux-ci cités ci-dessus, il en existe d'autres telles que l'audit, social, fiscal, de qualité...etc.

Malgré la diversité des domaines d'audit, nous avons jugé opportun de se concentrer et de se limiter à un seul domaine qui est l'**audit financier**. Ce dernier présente à son tour deux types (nommés les acteurs de l'audit financier) : L'*audit financier interne* et l'*audit financier externe*.

Certes, il s'agit de deux types dont les missions sont différentes du fait que l'audit externe vise à la certification des comptes contrairement à l'audit interne. Mais « *la méthodologie d'audit entre les deux est commune* »¹⁹.

Au niveau de ce points, nous allons aborder les éléments suivants :

- Définition de l'audit ;
- Types de l'audit financier.

2.1. Définition de l'audit :

Le terme **audit** provient du latin « *audire* » qui signifie écouter, c'est une notion qui est utilisée dans de multiples sens : écouter, vérifier, ou encore dans le sens d'instruction judiciaire. Plusieurs auteurs se sont amenés à définir ce concept mais toutes ces définitions convergent vers un seul objectif qui est *le contrôle et l'émission d'une opinion objective*.

2.1.1. Apports théoriques sur l'audit :

Plusieurs personnes ont tenté d'expliquer le concept de l'audit. **Flint**²⁰, par exemple, a défini l'audit comme étant un *phénomène social* qui a comme valeurs son existence et sa pratique. Il soutient l'existence de l'audit par le fait que les individus ne peuvent pas obtenir eux-mêmes les informations ou l'assurance dont ils ont besoin²¹.

¹⁸ MIKOL, Alain. *Les audits financiers: comprendre les mécanismes du contrôle légal*. Ed. d'organisation, 1999.

¹⁹ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard. *Audit comptable et financier: GENERALITES SUR L'AUDIT FINANCIER ET LA REVISION COMPTABLE*. Economica, 2006. (P30).

²⁰ FLINT, David. *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Macmillan Education, 1988.

²¹ TECK-HEANG, L. E. E. et ALI, Azham Md. The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and auditing*, 2008, vol. 4, no 12, p. 1.

Quant à sa pratique, il l'a scindé entre deux principales conditions : l'existence tout d'abord d'une relation d'engagement entre les deux parties et aussi l'existence d'une indépendance (*physique et morale*) entre ces dernières²².

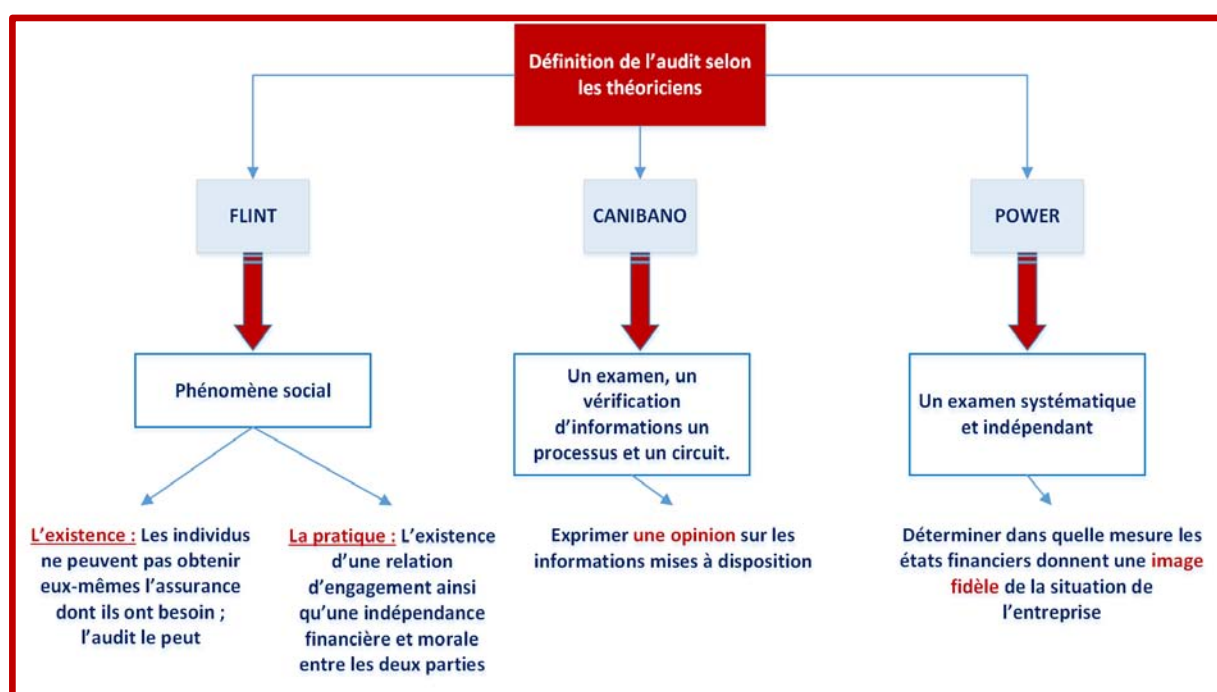
Nous retrouvons également **Cañibano** qui, d'après son livre publié en 1993²³, l'audit signifie un examen, une vérification d'information, un processus et plusieurs circuits ayant pour objet d'exprimer une opinion sur les informations mises à disposition.

Nous pouvons également ajouter l'apport de **Power**²⁴ qui définit l'audit comme un examen systématique et indépendant des livres, comptes, documents et pièces justificatives d'une organisation afin de déterminer dans quelle mesure les états financiers donnent une image fidèle du problème.

Selon lui, il existe des éléments conceptuels essentiels de l'audit ; l'indépendance par rapport au sujet contrôlé, l'aspect technique sous la forme de recherche de preuve et d'examen de documents et l'expression d'une opinion fondée sur ces preuves.

Nous pouvons à cet effet schématiser ces apports dans la figure suivante :

Figure 10 : Apports théoriques sur l'audit (**FLINT**, **CANIBANO** ET **POWER**)



Source : Élaborée par l'auteur

²² POWER, Michael. *The audit society: Rituals of verification*. OUP Oxford, 1997.

²³ CAÑIBANO CALVO, L. *Curso de auditoría contable. Casos practicos*. Editura Piramide, Madrid, 1993. (P49)

²⁴ POWER, M, 1997. *Op. Cit.*

2.1.2. Définition synthétique de l'audit :

Pour résumer tous ces apports et ces définitions présentés ci-dessus, nous pouvons constater que l'audit est un examen critique permettant la vérification des informations présentées par les entités dans leurs comptes annuels et voir dans quelle mesure ils sont réguliers et sincères. Il s'agit d'une partie du processus de contrôle qui garantit la démocratie dans l'entreprise²⁵.

L'audit est donc une forme moderne de la notion de contrôle. Il peut être assigné à différentes appellations telles que « *vérification* », « *inspection* » ou encore « *surveillance* »²⁶. De plus, celui qui exerce la profession d'audit est appelé « *auditeur* », « *vérificateur* », « *réviseur de comptes* » ou bien « *commissaire aux comptes* ».

En effet, auditer c'est écouter les différents acteurs pour comprendre et faire comprendre le système en place ou à mettre en place. Un auditeur ne sanctionne jamais, mais améliore. Il n'essaie pas de donner une connotation négative, mais tend toujours à aider à l'amélioration du système de l'entité qu'il audite.

L'audit est par conséquent un moyen de contrôle et où il y a au moins deux acteurs ; celui qui formule des questions de façon impartiale, et attend des réponses : l'auditeur ; et celui qui répond, et donc accepte le jeu questions-réponses : l'audité²⁷.

À savoir aussi que cet auditeur doit être étranger et externe à l'entité auditée afin d'éviter les conflits d'intérêt. Ceci implique le principe de l'indépendance de jugement. L'audit est donc synonyme d'objectivité, d'efficacité ainsi qu'un outil d'aide à la gestion servant à l'amélioration de la gestion des entreprises.

Tout de même, il n'existe pas un seul type d'audit, mais ce concept agit dans de différents domaines. On parle donc de l'audit interne, de l'audit opérationnel et bien sûr de l'audit financier objet de notre recherche. C'est ce que nous allons développer dans le point qui suit.

2.2. Les types d'audit ;

Il existe trois types d'audit ; l'audit interne, l'audit opérationnel et l'audit financier sur lequel se focalise l'objet de notre étude.

Ce dernier et qui peut être soit interne soit externe et qui, également, dispose de deux formes ; un audit contractuel, réalisé à la demande d'une entité ou d'un individu, pour des fins qui sont définies dans la convention avec l'auditeur et un audit légal ou commissariat aux comptes (*sur lequel porte notre étude*) où l'activité de l'auditeur est exercée dans un cadre légal prédéfini et obligatoire²⁸.

²⁵ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard. *Op. Cit.*

²⁶ VIDAL, Dominique. *Audit et révision légale: DESCF épreuve n°1*. Litec, 2000.

²⁷ MADOZ, Jean-Pierre. 100 questions pour comprendre et agir : l'audit des projets. *Éditions Afnor*, 2003.

²⁸ ELISABETH, BERTIN. *Audit interne: enjeux et pratiques à l'international. éditions d'Organisation*, 2007.

Nous allons à cet effet aborder dans ce point les éléments suivants :

- L'audit financier externe ;
- L'audit financier interne.

2.2.1. L'audit financier externe :

Les informations financières de l'entreprise doivent être valides et vérifiées, c'est la raison pour laquelle il doit exister des instances de contrôle des différentes sortes d'informations émises. C'est là qu'intervient l'audit financier.

Celui-ci consiste, pour une entreprise, à confier à une personne la vérification de l'image fidèle de ses comptes, nécessaires au suivi de son activité, qui doivent être établis conformément à un référentiel comptable identifié par les responsables de cette entité. L'audit consiste donc à comparer ce qui existe et ce qui est prévu²⁹ ; C'est-à-dire comparer les informations obtenues des entités auditées avec les normes de comptabilité.

Cette personne, appelée « *auditeur* » doit respecter une déontologie fixée par des organisations professionnelles reconnues et doit utiliser une méthodologie dont la bonne application est vérifiée par une entité reconnue. Elle doit également être en mesure de définir précisément les caractéristiques de l'entreprise à auditer, les normes qu'il convient de respecter et la notion de conformité³⁰.

Cette notion signifie le seuil à partir duquel une information cesse d'être conforme à une norme. Ceci nous renvoie à la notion de « *seuil de tolérance* » qui est relatif au degré de déviation estimé et de l'importance absolue et relative de cette déviation³¹.

En effet, l'audit financier est considéré comme étant une procédure de contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une entreprise³². Il s'agit du contrôle des comptes sociaux annuels, des comptes consolidés et des informations diffusées aux tiers.

De plus, il peut servir également à une sorte de révision générale du fonctionnement de l'entreprise³³. Son objectif primordial est l'émission d'une opinion sur la qualité de l'information comptable afin de vérifier sa régularité et sa sincérité.

A noter que la régularité renvoie à la conformité à la réglementation et aux principes généralement admis. Il s'agit de règles fixées par la loi (*textes législatifs et réglementaires*) qui imposent des règles de formes, de présentation ou d'évaluation.

Quant à la sincérité, elle renvoie à la bonne foi des dirigeants de l'entreprise. Il s'agit d'une évaluation correcte de valeurs comptables ainsi que d'une appréciation raisonnable des risques

²⁹ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard. *Op. Cit.*

³⁰ LAHYANI, Mohamed. *Audit et contrôle interne. Edition Cabinet Audit & Analyse*, 2012.

³¹ *Ibid.*

³² LAHYANI, Mohamed. *L'audit pour tous, références et analyses. Edition AL MADARISS*, 2007.

³³ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, *et al. Audit et contrôle des comptes*. Publi-Union, 1979.

de la part de ces derniers. Des comptes donc sincères sont des comptes qui renvoient vers l'image fidèle en nous donnant une idée sur les règles et sur leur application et aussi sur la situation de l'entreprise.

Il est à savoir également que la mission de l'auditeur consiste à renforcer la crédibilité des états financiers et à fournir une assurance élevée mais non absolue. Ceci est dû à l'utilisation de techniques et de sondages ainsi que d'éléments probants mises à sa disposition qui le conduisent à des déductions et non pas à des certitudes³⁴.

L'audit financier est exercé par des personnes physiques ou par des sociétés constituées entre elles sous quelque forme que ce soit³⁵. Or, ceux qui exercent cette profession doivent être indépendants de l'entité contrôlée. Si ce contrôle est réalisé par un professionnel interne à l'entité, il ne peut garantir la sincérité et la régularité des informations comptables que pour le besoin de la direction générale. Sa position interne ne lui permet pas de certifier les comptes de l'entreprise à des tiers.

Il n'y a donc que l'audit indépendant qui permet de donner cette certification. L'importance de cette indépendance réside dans la nécessité d'éviter les conflits d'intérêt entre la direction et l'utilisateur. L'avis et la décision de l'auditeur ne doivent pas être influencés par n'importe quelle personne. Le choix par conséquent d'un auditeur étranger et externe à l'entreprise est indispensable.

Les auditeurs financiers sont donc amenés à donner leur avis et leur opinion sous forme de certification sur les comptes en conclusion de leurs travaux de contrôle. Cette conclusion doit permettre de se faire une idée très synthétique des qualités exigées de l'objet audité³⁶. Pour ce, ils peuvent s'appuyer sur l'ensemble des anomalies relevées en se basant sur les écarts par rapport aux normes. Le cumul de ces anomalies doit être analysés par rapport au résultat de l'exercice et au capiteux propres³⁷. Ils pourront ainsi globalement approuver les comptes, émettre des réserves ou refuser de les certifier.

Par ailleurs, il importe de distinguer entre deux formes d'audit financier :

- Un audit financier **contractuel**, réalisé à la demande d'une entité ou d'un individu, pour des fins qui sont définies dans la convention avec l'auditeur. Cet audit vise souvent la certification des comptes aux tiers au moment par exemple d'une introduction en bourse ou d'un appel public à l'épargne ;
- Le commissariat aux comptes ou audit **légal**, prescrite par la loi sur les sociétés, est constitué de deux éléments distincts ; une mission d'audit financier externe ainsi qu'un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge du commissaire aux comptes par

³⁴ AOUM, A. *Audit légal : De la préparation de la mission au rapport final*. Édition Info-Print, 2013.

³⁵ BARBIÈRI, Jean-François. *Commissariat aux comptes*. GLN Joly, 1996.

³⁶ ANGOT, Hugues, FISCHER, Christian, et THEUNISSEN, Baudouin. *Audit comptable, audit informatique*. De Boeck Supérieur, 2004.

³⁷ LAHYANI, Mohamed. *Op. Cit.*

des dispositions légales et réglementaires. La légalité de l'audit repose donc sur le fait que l'activité de l'auditeur est exercée dans un cadre légal prédéfini et obligatoire³⁸.

L'**audit légal**, dénommé « *contrôle légal* », est la forme d'audit sur laquelle porte notre étude. Il comprend une mission d'audit financier conduisant à la certification et à des vérifications spécifiques³⁹.

L'utilisation d'une méthodologie, de techniques et d'outils par l'auditeur sont indispensables pour la bonne conduite de cet examen qui porte sur des informations analytiques, synthétiques, historiques ou prévisionnelles, internes ou externes à l'entreprise ainsi que des informations qualitatives, quantitatives ou techniques. Le principal apport de l'auditeur concerne la crédibilité et la sécurité que l'on peut attacher à ces éléments.

L'opinion du commissaire aux comptes a donc pour objet de garantir aux sociétés qu'un professionnel qualifié a acquis l'assurance de la régularité et de la sincérité des états de synthèse⁴⁰.

Il est à noter également que ce type de contrôle est exercé par des professionnels qui doivent respecter certaines normes et certaines règles de conduite. Nous allons voir ceci plus en détails au fur et à mesure que nous avançons dans notre recherche.

2.2.2. L'audit financier interne :

L'**audit interne** est un service rattaché au conseil d'administration ou au conseil de surveillance. Il s'agit d'une des fonctions support qui a pour rôle d'assister la direction générale. Il doit vivre l'entreprise, être imprégné de sa culture, se sentir concerné par tout ce qui la touche, ses succès comme ses difficultés ou ses échecs⁴¹.

La mission de l'audit interne consiste à analyser tous les risques qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité, susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs fixés par l'organisation. Également, il a comme mission de vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints. En effet, selon le référentiel **COSO**⁴², ces derniers sont liés à l'amélioration de la performance et de la sécurité du patrimoine, à la fiabilité des informations financières et à la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

³⁸ ELISABETH, BERTIN, 2007. *Op. Cit.*

³⁹ MIKOL, Alain. *Formes d'audit. Edition de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, 2000.

⁴⁰ LOUKILI, Adnane. L'opinion du commissaire aux comptes sur les États de synthèse. *Bulletin d'information périodique n°102*, Fév. – Mars 2001.

⁴¹ ELISABETH, BERTIN, 2007. *Op. Cit.*

⁴² *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.*

À son tour, l'audit interne est composé de trois types d'audit ; l'audit opérationnel, financier et de stratégie :

- Le premier consiste à vérifier l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place.
- Le second consiste à s'assurer que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables (*comme nous avons déjà précisé, il ne s'agit pas d'une mission de certification de comptes*).
- S'agissant du troisième type, il vise à identifier les risques associés aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'organisation et à vérifier l'écart entre le prévu et le réalisé.

Donc, en conclusion, l'audit financier interne est synonyme d'efficacité (*audit opérationnel*), régularité (*audit financier*) et management (*audit de stratégie*).

L'auditeur financier interne, contrairement à l'auditeur externe, travaille au sein de l'entreprise. Il veille d'une manière continue au respect des procédures existantes et il participe à la mise en place de recommandations visant à améliorer le système de l'entreprise. Il est donc au service de l'entreprise et « *il lui fournit des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées* »⁴³.

L'auditeur externe, quant à lui, se contente de porter une opinion sur la fiabilité et la sincérité des comptes et le fait de donner son avis et de penser à l'avenir de l'entreprise ne figure pas dans ses objectifs.

Pour conclure, l'audit financier externe a un objectif spécifique que n'a pas l'auditeur interne : **la certification des comptes vis-à-vis des tiers**. Toutefois, l'auditeur interne peut s'assurer, pour la direction uniquement, de la qualité du fonctionnement comptable et des documents émis.

3. Risques et assertions de l'audit légal :

L'auditeur légal a pour objectif premier de limiter le risque d'émettre une opinion erronée sur les comptes soumis à la certification. Il doit donc bien identifier les zones de risques pouvant entacher et impacter son opinion sur les états financiers de l'entité qu'il contrôle. Nous allons à cet égard en présenter les types ; et qui sont en nombre de trois.

Par ailleurs, il convient de clôturer cette section par une énumération des objectifs par lesquels passe l'auditeur légal pour atteindre son objectif final qui est la vérification de la régularité et de la sincérité des comptes de l'entité concernée par le contrôle ; et qui sont en nombre de sept.

⁴³ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard. *Op. Cit. (P30)*

Donc, au niveau de ce point, nous allons aborder les éléments suivants :

- Les **risques** de l'audit légal ;
- Les **assertions** de l'audit légal.

3.1. Les risques de l'audit légal :

L'auditeur légal a intérêt à orienter ses travaux sur les aspects les plus sensibles de l'entreprise et par cela identifier les zones de risques⁴⁴. Le risque d'audit doit faire l'objet d'un suivi tout au long de la mission.

En effet, nous pouvons citer, à titre d'exemple, les éléments suivants qui constituent des facteurs d'augmentation du risque d'audit d'une manière générale :

- La découverte des erreurs multiples ;
- L'absence des pièces justifiant les écritures ;
- La découverte de commissions encaissées par les employés ;
- L'altération des pièces justificatives ;
- La présence d'opérations non expliquées sur les rapprochements des comptes ;
- Les divergences entre le solde des comptes et les confirmations ;
- L'absence des inventaires physiques ;
- Les relations tendues entre l'équipe d'audit externe et le management ;
- Le refus de répondre à certaines demandes d'informations ;
- L'entrave imposée à l'auditeur externe par le management de contrôler certaines activités ou opérations.

Par ailleurs, l'auditeur doit apprécier le **seuil de signification**⁴⁵ lié à ces risques. Il s'agit de la limite au-delà de laquelle une erreur commise de bonne foi par l'entreprise est sans incidence sur l'image fidèle des comptes annuels. Il doit également se fixer un risque d'audit acceptable.

Pour ce, il évalue chacune des composantes de ce dernier ; le **risque inhérent**, le **risque lié au contrôle interne** et le **risque de non détection d'anomalies significatives**.

Le **risque inhérent** correspond à la possibilité qu'une information comptable ou financière inexacte ou insuffisante se produise dans les comptes⁴⁶. Quant au **risque lié au contrôle interne** est le risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la

⁴⁴ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean. L'AUDIT FINANCIER. Paris, PUF, 1994.

⁴⁵ Concept à aborder au niveau du Chapitre 2 de la Partie I.

⁴⁶ OBERT, Robert et MAIRESSE, Marie-Pierre. DSCG 4-Comptabilité et audit-2015/2016-6e éd.: Manuel et Applications. Dunod, 2015.

correction des erreurs en temps voulu. Et pour le **risque de non détection d'anomalies significatives** par le commissaire aux comptes qui peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives⁴⁷.

Nous allons détailler donc ces trois types de risques cités ci-dessus dans au niveau des trois points qui suivent.

3.1.1. Le risque inhérent :

Le **risque inhérent** correspond à la possibilité qu'une information comptable ou financière inexacte ou insuffisante se produise dans les comptes⁴⁸. En d'autres termes, et selon la norme **ISA 200**, il s'agit de « *la possibilité qu'une erreur se produise* »⁴⁹.

Ce risque prend en compte à la fois les éléments ayant un effet sur l'ensemble de l'entreprise et ceux ayant un effet sur les comptes spécifiques⁵⁰. Son estimation consiste à s'assurer de la bonne application des règles et principes éthiques en matière de révélation d'informations financières par le management.

Cependant, il découle de l'environnement du client. Son poids dérive de plusieurs facteurs, tels que la culture et l'intégrité des dirigeants, la taille de l'entreprise, la structure organisationnelle et financière, la complexité des opérations et la turbulence technologique.

En outre, l'importance du risque inhérent oriente la décision de l'auditeur externe quant au recours aux documents produits par l'auditeur interne. Son impact affecte l'objectivité et la performance de l'auditeur interne. Cette importance liée à ce risque suppose un renforcement des tests et des procédures d'audit ainsi que la décision de la planification.

Dans un tel environnement de fort risque inhérent, la probabilité de la présence des erreurs significatives est très élevée. La détection des erreurs nécessite le renforcement des tests pratiqués.

L'auditeur n'a donc aucun pouvoir pour changer le niveau de risques inhérents ; il doit organiser son travail en tenant compte de ces risques qui sont détectés en général dans la phase de préparation⁵¹.

⁴⁷ OBERT, Robert et MAIRESSE, Marie-Pierre, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁸ OBERT, Robert et MAIRESSE, Marie-Pierre, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁹ https://www.ifac.org/system/files/downloads/TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf, Consulté le 14/12/2019.

⁵⁰ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit. (P 167)*

⁵¹ *Ibid.*

3.1.2. Le risque lié au contrôle interne :

Selon la norme **ISA 200**, le **risque lié au contrôle interne** est « *le risque qu'une erreur puisse survenir sans avoir été détectée et corrigée en temps voulu par une procédure de contrôle interne de l'entreprise* »⁵².

Il s'agit du fait que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs en temps voulu. C'est-à-dire un SCI (*système de contrôle interne*) défaillant et insuffisamment efficace.

C'est pour cela, une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet à l'auditeur d'identifier les types d'erreurs possibles par les lacunes du système et de mesurer le risque de survenance des erreurs.

L'auditeur ne peut pas changer le niveau de ce risque mais il peut avoir une influence sur le système de contrôle interne en faisant des recommandations⁵³. De plus, il doit être analysé dans la phase de l'appréciation du contrôle interne.

3.1.3. Le risque de non détection :

La troisième composante d'un risque d'audit est le **risque de non détection d'anomalies significatives** par le commissaire aux comptes.

Ce risque peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives⁵⁴ et est lié à l'importance du programme de contrôle des comptes annuels mis en place par l'auditeur.

En effet, plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non détection⁵⁵.

Toutefois, l'auditeur doit planifier et conduire l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que des circonstances ou des événements laissant à supposer l'existence d'une fraude ou d'une erreur peuvent être détectées. Donc, le risque est totalement contrôlable par l'auditeur à travers les travaux d'audit mis en œuvre⁵⁶.

À noter que le risque de non détection est corrélé au risque inhérent et au risque de contrôle interne ; la faiblesse du risque inhérent et du risque de contrôle interne entraîne une réduction du risque de non détection.

⁵² https://www.ifac.org/system/files/downloads/TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf, Consulté le 14/12/2019.

⁵³ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.* (P 167)

⁵⁴ OBERT, Robert et MAIRESSE, Marie-Pierre, 2015. *Op. Cit.*

⁵⁵ MIKOL, ALAIN. Audit et commissariat aux comptes. *Édition e-thèque*, 2014.

⁵⁶ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.* (P 167)

3.2. Les assertions de l'audit légal :

À travers la réalisation de sa mission, l'auditeur financier a pour objectif final d'émettre une opinion sur la régularité et la sincérité qui consiste à l'application de la bonne foi par rapport à la présentation des documents financiers.

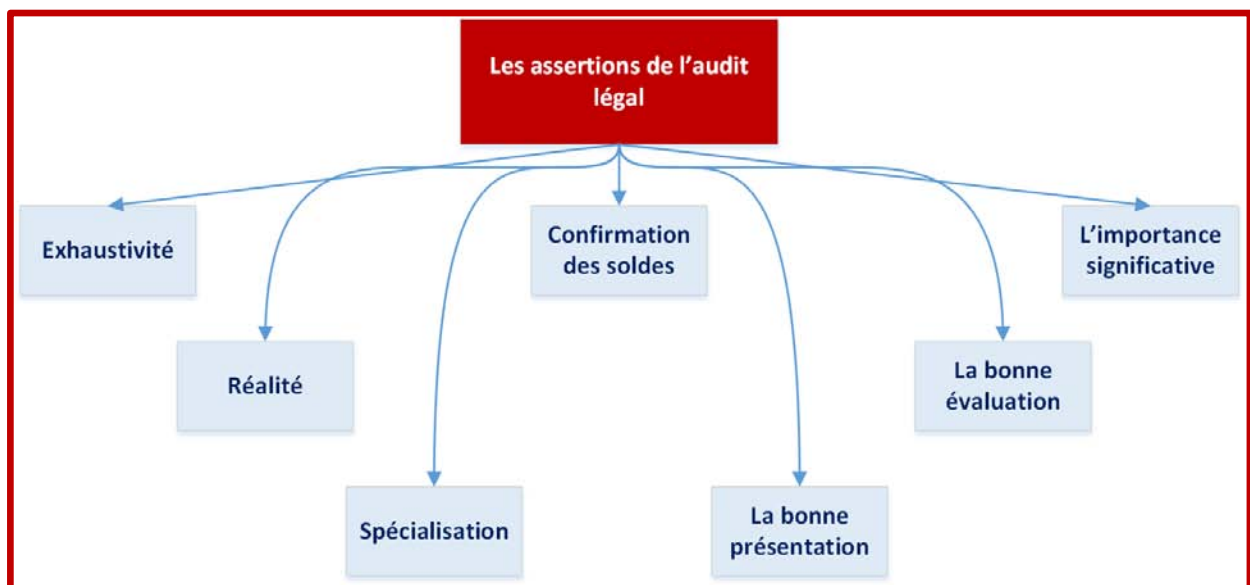
Pour réaliser cet objectif global, l'auditeur doit passer par des objectifs partiels également appelés « *les propositions* » ou les « *assertions* » d'audit et qui sont en nombre de sept.

Selon la **CNCC**, il s'agit de « *l'ensemble des critères explicites ou non retenus par la direction dans la préparation des comptes* »⁵⁷.

Aussi, selon la norme **la Norme d'exercice professionnel (NEP) 315**, Il s'agit de « *critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes* »⁵⁸.

Nous schématisons ainsi ces assertions d'audit, que nous allons vérifier dans les sept point qui vont suivre, dans la figure suivante :

Figure 11 : Les assertions de l'audit légal



Source : Élaborée par l'auteur

⁵⁷ http://www.neo-finance.com/expertise_comptable/guide_examen_limite.html, Consulté le 14/12/2019.

⁵⁸ <https://doc.cncc.fr/docs/nep-315>, Consulté le 14/12/2019.

3.2.1. Exhaustivité :

Il s'agit de vérifier l'enregistrement de toutes les opérations dans les comptes annuels, c'est-à-dire contrôler le dedans et les extrémités.

L'absence de comptabilisation d'une charge ou d'un produit peut relever de la fraude volontaire. Cette proposition a donc pour but de s'assurer qu'aucune opération comptable n'a été oubliée.

Elle permet par conséquent de répondre à la question suivante :

*Toutes les opérations de l'entreprise devant être comptabilisées ont-elles fait l'objet d'un enregistrement dans les comptes ?*⁵⁹

3.2.2. Réalité :

Il s'agit de vérifier l'existence réelle des choses afin d'éviter d'avoir des documents fictifs. L'auditeur doit alors approfondir ses travaux d'audit pour avoir un minimum de confiance.

Cette proposition a donc pour but de s'assurer à ce que tous les enregistrements traduisent une opération réelle. Elle concerne donc à la fois l'opération et sa comptabilisation⁶⁰.

En effet, il ne suffit pas seulement que tout enregistrement traduise un événement qui se soit effectivement produit mais il faut encore qu'il le traduise correctement dans le langage comptable⁶¹.

Nous pouvons citer comme exemples de fraudes liées à la réalité un double enregistrement d'une opération, un paiement d'un salaire d'un employé ne travaillant pas dans l'entreprise, enregistrement d'une acquisition qui n'a pas été faite au profit de l'activité de l'entreprise mais à titre personnel... etc.

En bref, l'enregistrement des opérations ne doit pas être fictif. Si « *l'exhaustivité implique que le réel ne déborde pas sur le comptable, la réalité implique que le comptable ne déborde pas sur le réel* »⁶².

La proposition de la réalité permet donc de répondre à la question suivante :

*Tous les enregistrements portés dans les comptes sont-ils la traduction correcte d'une opération réelle ?*⁶³

⁵⁹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, *et al. Audit et contrôle des comptes*. Publi-Union, 1979. *Op. Cit.* (P 35)

⁶⁰ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. (P 41)

⁶¹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, *et al. Audit et contrôle des comptes*. Publi-Union, 1979. *Op. Cit.* (P 36)

⁶² *Ibid.* (P 36)

⁶³ *Ibid.* (P 35)

3.2.3. Spécialisation :

Il s'agit du principe de la coupure des enregistrements (*les travaux de Cut-off*) qui consiste à rattacher les charges et les produits à l'exercice concerné. Cette proposition a pour but de s'assurer que le principe de séparation des exercices est appliqué.

En effet, il existe par exemple des entreprises qui anticipent des recettes ou retardent l'enregistrement des charges afin de majorer le résultat ou bien qui font le contraire pour le diminuer. C'est la raison pour laquelle que l'auditeur doit s'assurer que les factures ainsi que l'ensemble des documents doivent être enregistrés sur l'exercice concerné⁶⁴.

En d'autres termes, il ne faut qu'aucune opération réalisée pendant l'exercice en cours ne soit rapportée d'un autre exercice ; c'est-à-dire que « *une opération doit affecter les résultats de l'exercice en cours duquel elle a effectivement eu lieu* »⁶⁵.

Ceci nous amène à constater que si l'auditeur arrive à s'assurer que les propositions de l'exhaustivité et de la réalité ont été tous les deux respectées, la proposition de coupure est vérifiée⁶⁶.

Cette assertion permet donc de répondre à la question suivante :

Toutes les opérations enregistrées durant l'exercice concernant-elles la période écoulée et elle seule ? ⁶⁷

3.2.4. Confirmation des soldes :

Il s'agit de la proposition d'existence qui consiste pour l'auditeur à vérifier à ce que tout montant apparaissant au bilan correspond à un actif ou un passif réel.

Elle consiste donc pour lui à vérifier la concordance des soldes des comptes et à contrôler les éléments composants ce solde afin d'obtenir une information objective et indépendante provenant des tiers travaillant avec l'entité (*les fournisseurs, les clients, la banque...*). Ce qui va lui permettre d'avoir un niveau d'assurance élevé quant à l'existence de ces soldes.

En effet, Cette demande est faite par une lettre de confirmation que l'auditeur envoie à un tiers. Ce dernier peut soit répondre positivement (*discordance*) soit négativement (*concordance ; confirmation du solde*) et soit ne pas répondre.

De plus, lors d'une communication de solde, la demande de confirmation est considérée comme « *fermée* » et lors de non communication de solde, elle est considérée comme « *ouverte* ».

⁶⁴ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. (P 42)

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, et al. *Audit et contrôle des comptes*. Publi-Union, 1979. *Op. Cit.* (P 35)

Cette proposition permet alors de répondre à la question suivante :

Tous les soldes apparaissant au bilan représentent-ils des éléments d'actif et de passif ? ⁶⁸

3.2.5. La bonne évaluation :

La proposition d'évaluation des soldes du bilan consiste à ce que toutes les opérations doivent être correctement évaluées avant leur enregistrement.

Elle également pour but de vérifier si une modification de valeur a eu lieu entre la date de l'enregistrement et celle de la clôture du bilan et de s'assurer de sa prise en compte⁶⁹.

L'auditeur peut vérifier, par exemple, les méthodes de valorisation des stocks (*FIFO*, *CMUP*...), s'il existe des provisions pour dépréciation des clients (*créances en souffrance*) et de faire une évaluation des biens importés...

Cette assertion permet donc de répondre à la question suivante :

Les éléments d'actif et de passif sont-ils évalués à leur juste valeur ? ⁷⁰

3.2.6. La bonne présentation :

Une image déformée de la réalité peut aussi être liée à une mal présentation des comptes. Cette dernière se matérialisé, par exemple, par une mauvaise classification des comptes ou bien par un regroupement abusif de plusieurs comptes⁷¹.

La proposition de la bonne présentation consiste donc pour l'auditeur à vérifier que les comptes sont correctement classés et qu'ils présentent un degré de détail suffisant⁷². De même, les opérations doivent être enregistrées dans les comptes appropriés.

La présentation des comptes doit être conforme aux dispositions légales. Elle touche le respect du plan comptable et des autres plans comptables spécifiques et consiste à avoir un manuel des procédures comptables et financières (*obligatoirement*) qui concerne uniquement le département comptable et financier, et ce, pour les entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à **10 MDH HT**.

⁶⁸ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, *et al. Audit et contrôle des comptes*. Publi-Union, 1979. *Op. Cit.* (P 35)

⁶⁹ *Ibid.* (P 38)

⁷⁰ *Ibid.* (P 35)

⁷¹ *Ibid.* (P 39)

⁷² *Ibid.* (P 39)

Cet objectif permet, par conséquent, de répondre à la question suivante :

Les documents financiers sont-ils correctement présentés ?⁷³

3.2.7. L'importance significative :

Une information significative est toute information pouvant éclairer un lecteur externe (*banque par exemple*) sur les comptes de l'entreprise.

Donc, cette proposition renvoie vers le fait que l'auditeur doit s'assurer de l'existence d'élément pouvant conduire à une bonne compréhension des comptes.

De plus, ce principe renvoie vers les seuils de signification ; pourcentages qui varient en fonction de chaque cabinet.

Cette proposition permet à son tour de répondre à la question suivante :

Les documents financiers ont-ils des informations complémentaires qui sont éventuellement significatives ?⁷⁴

⁷³ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, *et al. Audit et contrôle des comptes*. Publi-Union, 1979. *Op. Cit.* (P 35)

⁷⁴ *Ibid.*

SECTION 2 : Cadre législatif de l'audit légal au Maroc et en droit comparé

L'audit financier est défini selon un cadre légal qui doit être bien respecté. La réglementation marocaine a donc prévu plusieurs textes de loi faisant référence à l'audit légal appelé également commissariat aux comptes.

Par ailleurs, dans divers pays, le contrôle des sociétés n'est pas appréhendé de la même manière. La réglementation du commissariat aux comptes diffère d'un Etat à un autre.

Donc, à travers cette section, nous allons présenter, les ressemblances ainsi que les différences entre trois réglementations ; la réglementation **marocaine**, **française** et **canadienne** ; et ce concernant les points que nous avons définis pour le contexte marocain.

Ceci nous a conduit à développer, dans cette deuxième section, **quatre points** principaux que nous schématisons dans la figure suivante qui constitue également le plan de la section :

Figure 12 : Plan de la Section 2/ Chapitre 1 / Partie I



Source : Élaborée par l'auteur

1. Les sociétés assujetties à l'audit légal au Maroc :

Pour être assujetties au contrôle légal, les sociétés au Maroc doivent remplir certaines conditions pouvant être liées à leur statut juridique, leur taille ou bien à des seuils particuliers (*chiffre d'affaires, total bilan, effectif des salariés...*)

Nous avons jugé judicieux de nous concentrer sur les formes de sociétés les plus courantes ; la **société anonyme (SA)** et la **société à responsabilité limitée (SARL)**.

Nous avons par ailleurs constaté que la **société en nom collectif (SNC)**, ainsi que la **société en commandite simple (SCS)** ont les mêmes particularités que la **SARL**, ce qui nous a mené à les ajouter à notre analyse.

1.1. La société anonyme :

Selon la **loi n° 17-95**, modifiée et complétée par la loi 20-05 en 2008, la loi n° 78-12 en 2015 et la loi n° 20-19 en avril 2019, sur les sociétés anonymes :

- Toute société anonyme est tenue de désigner au moins deux commissaires aux comptes dans les sociétés faisant appel au public, les sociétés de banque, crédit, d'investissement, d'assurance, de capitalisation et d'épargne et de désigner au moins un seul commissaire aux comptes dans le reste des sociétés anonymes (**Loi n°17- 95, Art 159**).
- La désignation se fait par les statuts mais également par un acte séparé annexé aux statuts et signé dans les mêmes conditions (**Loi n°17- 95, Art 20**).
- Le commissaire aux comptes doit présenter un rapport à l'assemblée générale ordinaire sur l'accomplissement de sa mission liée à l'exercice écoulé (**Loi n° 17- 95, Art 172**).
- Le dépôt de ce rapport doit se faire au moins 15 jours avant la réunion de l'assemblée (**Loi n°17- 95, Art 174**).

1.2. La société à responsabilité limitée, la société en nom collectif et la société en commandite simple :

Selon la **loi n° 5-96**, modifiée par la loi ° 21-05 en 2006, la loi n° 24-10 en 2011 et modifiée et complétée par la loi n° 21-19 en avril 2019, sur la société en nom collectif, la société en commandite simple, la société en commandite par actions, la société en participation et la société à responsabilité limitée :

- Il doit être désigner au moins un commissaire aux comptes dans la société à responsabilité limitée, dans la société en nom collectif et dans la société en commandite simple, lorsque le chiffre d'affaires de la société dépasse 50 MDH HT à la clôture de l'exercice social (**Loi n°5-96, Art 12 & Art 80**).
- Les associés de la société à responsabilité limitée qui représentent au moins le quart du capital de la société, peuvent désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes même si

le seuil de désignation n'est pas atteint (*Loi n°5-96, Art 80*).

- Le commissaire aux comptes doit communiquer son rapport aux associés au moins 15 jours avant la date de l'assemblée générale (*Loi n°5-96, Art 10 & Art 70*).

2. La réglementation de la profession du commissaire aux comptes au Maroc :

Les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou par des sociétés constituées entre elles sous quelques formes que ce soit.

Ces dernières doivent respecter un grand nombre de règles énumérées par la réglementation marocaine.

En effet, ces règles concernent avant tout le statut du commissaire aux comptes, à cet égard seront évoquées les éléments suivants :

- Son statut ;
- Ses honoraires ;
- Les sanctions auxquelles il doit faire face dans le cas de son non-respect de la loi.

2.1. Le statut du commissaire aux comptes au Maroc :

Pour définir le statut du commissaire aux comptes, il s'agit pour nous d'aborder **quatre principaux éléments** que nous présentons dans la figure suivante :

Figure 13 : Le statut du Commissaire Aux Comptes au Maroc



Source : Élaborée par l'auteur

2.1.1. La nomination du commissaire aux comptes au Maroc :

Selon la **loi n° 17-95**, modifiée et complétée par la loi 20-05 en 2008, la loi n° 78-12 en 2015 et la loi n° 20-19 en avril 2019, sur les sociétés anonymes et la **loi n° 5-96**, modifiée par la loi n° 21-05 en 2006, la loi n° 24-10 en 2011 et modifiée et complétée par la loi n° 21-19 en avril 2019 sur la société en nom collectif, la société en commandite simple, la société en commandite par actions, la société en participation et la société à responsabilité limitée :

- Seules les personnes inscrites sur la liste de l'ordre des experts comptables peuvent exercer les fonctions du commissaire aux comptes (*Loi n°17-95, Art 160 & Loi n°15-89, Art 1*).

- La profession peut s'exercer soit d'une manière indépendante, à titre individuel, ou au sein d'une société d'experts comptables (**Loi n°15-89, Art 4**).
- Pour être inscrit à l'ordre des experts comptable, et exercer par conséquent les fonctions du commissaire aux comptes, il faut respecter un certain nombre de conditions tel que le fait d'être de nationalité marocaine, d'être en régularité avec la loi et d'être titulaire du diplôme national d'expert-comptable ou d'un diplôme reconnu équivalent par l'administration (**Loi n°15-89, Art 20**).
- L'impossibilité d'être désigné comme commissaire aux comptes est liée à un ensemble de contraintes pouvant être d'ordre familial, amical, professionnel ou financier (*indépendance*) (**Loi n°17-95, Art 161**).
- La nomination des commissaires aux comptes se fait à la demande des associés ou actionnaires lors de l'assemblée générale constitutive (lors de la constitution de la société) et lors de l'assemblée générale ordinaire (*au cours de la vie de la société*). Toutefois, lors d'un conflit entre les associés ou actionnaires, c'est le président du tribunal de commerce qui nomme les commissaires aux comptes (**Loi n°17-95, Art 165 & Loi n°5-96, Art 12 & 80**).

2.1.2. La durée de fonction du commissaire aux comptes au Maroc :

Selon la **loi n° 17-95**, modifiée et complétée par la loi 20-05 en 2008, la loi n° 78-12 en 2015 et la loi n° 20-19 en avril 2019 :

- Le ou les commissaires aux comptes sont nommés pour un seul exercice par l'assemblée générale constitutive ; lorsqu'il s'agit de la nomination des premiers commissaires aux comptes (**Loi n° 17- 95, Art 20**).
- Ils sont nommés pour trois exercices par l'assemblée générale ordinaire ; le mandat prend fin à la clôture de la réunion, qui statue sur les comptes, du troisième exercice (**Loi n° 17- 95, Art 163**).
- Dans le cas d'un remplacement du commissaire aux comptes, celui qui le remplace est nommé par l'assemblée ne demeure en fonction que pour le temps qui reste à courir de la mission de celui qui le précède (**Loi n° 17- 95, Art 163**).
- La récusation et le remplacement du commissaire aux comptes ne peut se faire que par un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5% du capital social, pour justes motifs (**Loi n° 17- 95, Art 164**).

2.1.3. Les droits et les attributions du commissaire aux comptes au Maroc :

Selon la loi n° 17-95, modifiée et complétée par la loi 20-05 en 2008, la loi n° 78-12 en 2015 et la loi n° 20-19 en avril 2019 :

- Le commissaire aux comptes doit faire toutes les vérifications et tous les contrôles qu'il juge opportuns et doit se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles (contrats, livres, documents comptables...) (*Loi n° 17- 95, Art 167*).
- Le commissaire aux comptes a le droit de se faire assister par des experts comptables ou collaborateurs de son choix (*Loi n° 17- 95, Art 167*).
- Le commissaire aux comptes a le droit de recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Les pièces propres à la société ne sont obtenues que par décision du président du tribunal (*Loi n° 17- 95, Art 167*).
- Le commissaire aux comptes a le droit d'assister aux réunions du conseil d'administration ou du directoire qui arrêtent les comptes de l'exercice écoulé, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires. Il a le droit également d'assister aux réunions du conseil d'administration et du conseil de surveillance en même temps que les administrateurs ou les membres du conseil de surveillance par lettre recommandée avec accusé de réception (*Loi n° 17- 95, Art 170*).

2.1.4. Les obligations du commissaire aux comptes au Maroc :

Selon la loi n° 17-95, modifiée et complétée par la loi 20-05 en 2008, la loi n° 78-12 en 2015 et la loi n° 20-19 en avril 2019 :

- Le commissaire aux comptes ne doit s'immiscer dans la gestion de l'entité contrôlée (*Loi n° 17- 95, Art 166*).
- Le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance du conseil d'administration ou directoire et du conseil de surveillance un ensemble d'informations qu'il a pu avoir lors de l'exercice de sa mission tel que les contrôles et vérifications et les conclusions (*Loi n° 17- 95, Art 169*).
- Le commissaire aux comptes doit présenter un rapport à l'assemblée générale dans lequel il donne son opinion sur les états de synthèse ainsi que des recommandations (*Loi n° 17- 95, Art 172 & 175*).
- Le commissaire aux comptes est responsable des conséquences dommageables des fautes et négligences commises dans l'exercice de sa fonction. Il doit mentionner dans son rapport les infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire et du conseil de surveillance, sinon il va en être responsable (*Loi n° 17- 95, Art 180*).

- Déontologiquement parlant, le commissaire aux comptes, ainsi que ses collaborateurs, doivent respecter le secret professionnel sur les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions. Cette obligation n'est pas en contradiction avec son devoir d'information vis à vis des organes sociaux. Le secret professionnel est partagé avec les Co-commissaires aux comptes, titulaires ou suppléants, de la même société, le commissaire aux comptes qui succède, les commissaires aux apports, à la fusion et à la transformation, les commissaires aux comptes des sociétés en voie de fusion, scission ou apport partiel d'actifs (*Loi n° 17- 95, Art 177*).

2.2. Les honoraires du commissaire aux comptes au Maroc :

La rémunération du commissaire aux comptes est régie, pour le Maroc, par la **Norme du Budget-Temps et Honoraires** relatifs aux missions de commissariat aux comptes et d'audit contractuel qui est régie à son tour par la loi n°15-89 réglementant la profession d'expert-comptable et instituant un ordre des experts-comptables⁷⁵.

Donc selon cette norme :

- Il existe un barème qui permet de calculer le nombre d'heures de travail sur la base du montant total du bilan hors taxes (*Norme du budget-temps et honoraires, Art 1, Paragraphe 1*) et le montant minimum par heure ne soit pas inférieur à **500 DH** hors taxes (*Norme du budget-temps et honoraires, Art 1, Paragraphe 2*).

Le barème en question se présente comme suit :

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - <i>Total bilan inférieur à 5 millions : 40 heures</i> - <i>Total bilan compris 5 et 25 millions : 40 à 100 heures</i> - <i>Total bilan compris entre 25 et 50 millions : de 100 à 180 heures</i> - <i>Total bilan compris entre 50 et 120 millions : 180 à 280 heures</i> - <i>Total bilan compris 120 et 250 millions : 280 à 400 heures</i> - <i>Total bilan compris entre 250 et 450 millions : 400 à 520 heures</i> - <i>Total bilan compris entre 450 et 700 millions : 520 à 640 heures</i> - <i>Total bilan compris entre 700 et 900 millions : 640 à 750 heures.</i> - <i>Total bilan supérieur à 900 millions : plus de 750 heures (selon l'accord des parties)</i> |
|--|

- Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail de la mission du commissaire aux comptes, nécessite, pour chaque exercice, un nombre d'heures de travail appelé « *Budget-Temps* » (*Norme du budget-temps et honoraires, Art 2*).
- Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et son client. Toutefois, le conseil national peut prévoir, dans une directive, un

⁷⁵ Norme Budget-Temps, Régie par la loi n°15-89 réglementant la profession d'expert-comptable et instituant un ordre des experts-comptables ; promulguée par le Dahir n°1-92-139 du 14 Rajeb 1413 (08 Janvier 1993), Modifié le 17 décembre 2019.

montant horaire moyen minimum de la vacation (*Norme du budget-temps et honoraires, Art 4*).

- Lorsque la mission est confiée à deux ou plusieurs commissaires aux comptes, le Budget-Temps est majoré de 20% pour tenir compte de la charge de travail supplémentaire qu'implique la coordination des travaux (*Norme du budget-temps et honoraires, Art 6*).

2.3. Les sanctions disciplinaires du commissaire aux comptes au Maroc :

Les sanctions disciplinaires pour le Maroc sont élaborées par la loi 15-89 réglementant la profession de l'expert-comptable.

Donc, selon la **loi 15-89** :

- Les experts comptables ainsi les commissaires aux comptes sont sanctionnés pour toute faute professionnelle ou toute contravention aux dispositions législatives et réglementaires (*Loi n° 15- 89, Art 66*).
- Les sanctions disciplinaires sont l'avertissement, le blâme, la suspension et la radiation du tableau (*Loi n° 15- 89, Art 68*).

3. Les sociétés assujetties à l'audit légal en droit comparé :

Comme pour le contexte marocain, nous avons choisi de nous concentrer, pour le cas de la réglementation française, sur les **sociétés anonymes (SA)**, les **sociétés à responsabilité limitée (SARL)** et aussi sur les **sociétés en nom collectif (SNC)** et les **sociétés en commandite simple (SCS)** puisqu'elles ont les mêmes particularités que la **SARL**.

Or, la loi **canadienne** adopte d'autres appellations pour ses sociétés commerciales. Et, après avoir fait des recherches sur ces dites sociétés, nous avons constaté que la société qui se rapproche le plus de la société anonyme pour le **Canada** est la **société par actions**. Cette dernière est la seule qui est dans l'obligation de faire appel à un commissaire aux comptes, dénommé « *vérificateur de comptes* ».

3.1. La société anonyme :

Nous allons présenter les apports des textes de loi concernant la **société anonyme** et son équivalent au Canada (*la société par actions*) au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

3.1.1. En France :

Selon le **code de commerce français** actualisé, et dans ses deux parties ; législative et réglementaire :

- Toute société anonyme est tenue de désigner au moins un seul commissaire aux comptes dans toutes les sociétés anonymes (*Code de commerce français, Art L.225-218*).
- La désignation de ou des commissaires aux comptes se fait par les statuts (*Code de commerce français, Art L.225-16*).
- Le commissaire aux comptes doit présenter un rapport à l'assemblée générale ordinaire sur l'accomplissement de sa mission dans l'exercice écoulé (*Code de commerce français, Art L.225-100*).
- Le dépôt de ce rapport doit se faire au moins 15 jours avant la réunion de l'assemblée (*Code de commerce français, Art R.225-161*).

3.1.2. Au Canada :

Selon la **loi canadienne sur les sociétés par actions** :

- Les sociétés par actions faisant appel public à l'épargne sont dans l'obligation de désigner un vérificateur de comptes. Les autres sociétés peuvent ne pas le nommer (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 163, Ph 1*).
- Le vérificateur doit procéder à l'examen qu'il estime nécessaire pour faire un rapport qu'il doit présenter aux actionnaires nommer (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 169, Ph 1*).

3.1.3. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater qu'il existe deux points de différence entre la loi marocaine et la loi française. En effet, la désignation du ou des commissaires aux comptes se fait, certes, par les statuts pour les deux pays mais, pour le **Maroc**, elle peut se faire également par acte séparé annexé aux statuts et signé dans les mêmes conditions.

S'agissant du second point de différence, il réside dans le fait que, pour la **France**, toutes les sociétés anonymes, quel que soit leur forme, sont dans l'obligation de désigner au moins un seul commissaire aux comptes alors que, pour le cas du **Maroc**, les sociétés faisant appel public à l'épargne, les sociétés de banque, de crédit, d'investissement, de capitalisation, d'assurance et d'épargne, doivent désigner au moins deux commissaires aux comptes.

Concernant la comparaison entre la loi marocaine et la loi canadienne, nous pouvons constater qu'il existe un point de différence qui réside dans le fait que, l'obligation de désigner un vérificateur (*commissaire aux comptes*) au **Canada**, n'est valable que pour les sociétés par actions faisant appel public à l'épargne. Aussi, le délai de dépôt du rapport n'a pas été mentionné.

3.2. La société à responsabilité limitée (SARL) :

Nous allons présenter les apports des textes de loi concernant la **société à responsabilité limitée** au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

3.2.1. En France :

Selon le **code de commerce français** actualisé, et dans ses deux parties ; législative et réglementaire :

- Il doit être désigner au moins un commissaire aux comptes dans la **société à responsabilité limitée**, dans la **société en nom collectif** et dans la **société en commandite simple**, lorsque le chiffre d'affaires de la société dépasse **3 100 000 € HT**, le total de son bilan dépasse **1 550 000 €** et le nombre moyen des salariés est de **5076**. Les associés de la société à responsabilité limitée qui représentent au moins le dixième du capital de la société, peuvent désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes même si les seuils de désignation ne sont pas atteints (*Code de commerce français, Art L.223-27 & R.223-27*).
- Pour la **SNC**, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un associé. Même chose pour la **SCS** puisque les dispositions de la **SNC** lui sont applicables (*Code de commerce français, Art L.221-9 & R.221-5*).
- Le commissaire aux comptes doit communiquer son rapport aux associés au moins **15 jours** avant la date de l'assemblée générale (*Code de commerce français, Art R.221-7 & R.223-18*).

3.2.2. Au Canada :

Après une revue générale des lois concernant les autres types de sociétés au **Canada**, nous avons constaté que la désignation d'un commissaire aux comptes, ou plutôt d'un vérificateur de comptes comme le nomme la loi canadienne, n'est pas obligatoire. Ceci parce qu'ils ne l'ont pas du tout évoqué dans ses textes juridiques. De plus, nous avons également constaté qu'il n'existe pas de sociétés à responsabilité limitée au Canada.

⁷⁶ Code de commerce, Articles L.221-9 et R.221-5 (pour la SNC et la SCS) et Articles R.221-5 et L.223-27 (pour la SARL).

3.2.3. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater qu'il existe deux points de différence entre la loi marocaine et la loi française.

En effet, la première différence réside dans les seuils de désignation. Pour le **Maroc**, il n'existe de seuil que par rapport au chiffre d'affaires qui doit dépasser les **50 MDH HT**, alors que, pour la **France**, les seuils concernent le chiffre d'affaires qui doit dépasser **3 100 000 euro HT** (à peu près équivalent à **34 MDH HT**), le total du bilan qui doit dépasser **1 550 000 euros** (à peu près équivalent à **17 MDH HT**) et le nombre moyen des salariés qui doit dépasser **50**.

S'agissant du second point de différence, il réside dans le pourcentage de représentation des associés souhaitant nommer un commissaire aux comptes malgré que les seuils prédéfinis ne soient pas atteints, dans le capital de la société. Pour le **Maroc**, les associés doivent représenter le au moins le quart du capital, alors que pour la **France**, ils doivent représenter au moins le dixième.

Concernant la comparaison entre la loi marocaine et la loi canadienne, nous pouvons constater que c'est totalement différent. Cette différence réside dans le fait que, au **Canada**, toutes les sociétés, autres que la société par actions faisant appel public à l'épargne, ne sont pas dans l'obligation de nommer un vérificateur de comptes (*commissaire aux comptes*).

4. La réglementation de la profession du commissaire aux comptes en droit comparé :

Les règles de la profession du commissaire aux comptes que nous avons énumérée pour le contexte marocain peuvent varier d'un pays à un autre.

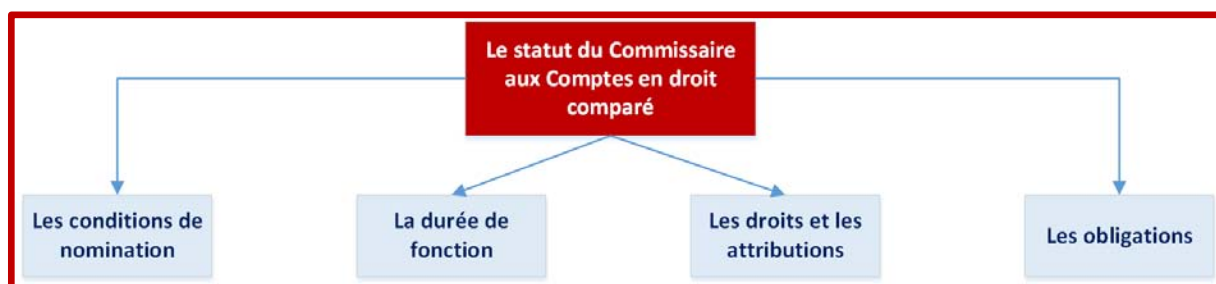
Nous allons, à cet égard, approcher trois éléments, cette fois-ci pour le contexte français et canadien en faisant le rapprochement avec la réglementation marocaine. Il s'agit de :

- Le statut du commissaire aux comptes en droit comparé ;
- Les honoraires du commissaire aux comptes en droit comparé ;
- Les sanctions liées à ce métier en droit comparé.

4.1. Le statut du commissaire aux comptes en droit comparé :

Comme pour le contexte marocain, nous allons voir pour la **France** et le **Canada quatre principaux éléments** constituant le **statut du commissaire aux comptes**, que nous allons aborder dans les points qui suivent, et que nous schématisons comme suit :

Figure 14 : Le statut du Commissaire Aux Comptes en droit comparé



Source : Élaborée par l’auteur

4.1.1. La nomination du commissaire aux comptes en droit comparé :

Nous allons présenter les apports des textes de loi concernant la **nomination du commissaire aux comptes** au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

4.1.1.1. En France :

Selon le **code de commerce français** actualisé, et dans ses deux parties ; législative et réglementaire et le **code de déontologie de la profession des commissaires aux comptes** :

- Seules les personnes et sociétés inscrites sur la liste du Haut conseil des commissaires aux comptes peuvent exercer les fonctions des commissaires aux comptes (*Code de commerce français, Art L.822-1*).
- Pour être inscrit sur la liste du Haut conseil des commissaires il faut remplir un certain nombre de conditions telles que la nationalité, être en régularité avec la loi, le diplôme et le stage professionnel (*Code de commerce français, Art L.822-1-1*).
- L'impossibilité d'être désigné comme commissaire aux comptes pour le contrôle d'une société peut être liée à des incompatibilités résultant des liens personnels, des liens financiers et des liens professionnels et nous pouvons citer, à titre d'exemple, les conjoints (*liées par un pacte civil de solidarité et concubins*) ascendants et descendants parents et alliés jusqu'au 2ème degré (*y compris la filiation adoptive*), ceux qui reçoivent une rémunération, de la part de la société contrôlée autre que celle entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissariat aux comptes ; toute personne ayant un lien familial avec l'un des membres de l'équipe de contrôle légal ou avec l'un des membres de direction de la société de commissaires aux comptes et toute personne ayant un lien financier avec la société (*Code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes, Art 25, 26 & 27*).

- La nomination des commissaires aux comptes se fait à la demande des associés ou actionnaires lors de l'assemblée générale constitutive (*lors de la constitution de la société*) et lors de l'assemblée générale ordinaire (*au cours de la vie de la société*) (*Code de commerce français, Art L.223-29, L.223.35 & L.225-228*).

4.1.1.2. Au Canada :

Selon la **loi canadienne sur les sociétés par actions** :

- Pour être vérificateur, il faut être indépendant de la société, des personnes morales de son groupe ou de leurs administrateurs ou dirigeants (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 161, Ph. 1*).
- Ne peuvent être vérificateurs : Les associés, administrateurs, dirigeant ou employé de la société d'une personne morale de son groupe ou de leurs administrateurs, dirigeant ou employés ; et les propriétaires ou détenant, directement ou indirectement, le contrôle d'une partie importante des valeurs mobilières de la société ou de l'une des personnes morales de son groupe (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 161, Ph. 2*).
- Les actionnaires doivent, à la première assemblée annuelle et à chaque assemblée annuelle subséquente, nommer un vérificateur (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 162, Ph. 1*).
- Le tribunal, peut, à la demande d'un actionnaire ou du directeur, nommer un vérificateur à la société qui n'en a pas et fixer sa rémunération ; le mandat de ce vérificateur se termine à la nomination de son successeur par les actionnaires (ceci n'est valable que pour les sociétés par actions faisant appel public à l'épargne) (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 167, Ph. 1*).

4.1.1.3. Comparaison avec le Maroc :

Malgré les ressemblances entre les conditions de nomination de la loi **marocaine** et celles de la loi **française**, nous pouvons constater toutefois des points de différence.

En effet, pour le **Maroc**, se sont seules les personnes ou sociétés inscrites sur la liste de l'Ordre des Experts Comptables qui peuvent exercer les fonctions du commissaire aux comptes, alors que pour la **France**, ces personnes ou sociétés doivent être inscrites sur la liste du Haut Conseil des commissaires aux comptes.

Ensuite, pour les conditions d'inscription sur ces listes, elles sont à peu près les mêmes. Sauf que, dans la loi **marocaine**, ils ont évoqué l'âge et le fait que, dans le cas de nomination de deux commissaires aux comptes, il est interdit qu'ils parviennent de la même société de commissaires aux comptes ou du même cabinet.

Également, ils ont évoqué dans la loi **française** la condition du fait que le commissaire aux comptes peut être ressortissant d'un Etat membre de l'Union européenne, d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou d'un autre Etat étranger lorsque celui-ci admet

les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes (pour le **Maroc**, le dernier point n'est valable que pour un Etat ayant conclu avec lui cette condition).

Et puis, un autre point de différence, pour le **Maroc**, pour exercer le métier de commissaire aux comptes, il faut avoir un diplôme d'expertise comptable ou bien un diplôme équivalent reconnue par l'administration, alors que, pour la **France**, il faut avoir un diplôme d'expertise comptable certes, mais la personne peut également avoir subi avec succès les épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes et doit absolument avoir accompli un stage professionnel chez un commissaire aux comptes ou personnes agréée par un Etat membre de l'Union européenne pour exercer le contrôle légal des comptes.

Concernant la comparaison entre la loi **marocaine** et la loi **canadienne**, nous pouvons constater que l'indépendance du commissaire aux comptes (*ou vérificateur*) vis-à-vis de la société est indispensable pour les deux pays. Par ailleurs, la réglementation **canadienne** relative à la nomination des commissaires aux comptes est beaucoup moins détaillée que la réglementation marocaine.

4.1.2. La durée de fonction du commissaire aux comptes en droit comparé :

Nous allons présenter les apports des textes de loi concernant la **durée de fonction** au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

4.1.2.1. En France :

Selon le **code de commerce** français actualisé dans sa partie législative :

- Le ou les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices et la fin du mandat prend fin lors de la clôture de la réunion du 6ème exercice qui statue sur les comptes. Dans le cas d'un remplacement du commissaire aux comptes, celui qui le remplace ne demeure en fonction que pour le temps qui reste à courir de la mission de celui qui le précède (*Code de commerce français, Art L.823-3*).
- La récusation et le remplacement du commissaire aux comptes ne peut se faire que par un ou plusieurs actionnaires représentant au moins **5%** du capital social, pour justes motifs (*Code de commerce français, Art L.823-6*).

4.1.2.2. Au Canada :

Selon la **loi canadienne sur les sociétés par actions** :

- Les actionnaires doivent, à la première assemblée annuelle subséquente, nommer un vérificateur dont le mandat expirera à la clôture de l'assemblée annuelle suivante (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 162, Ph. 1 & 3*).
- Dans le cas d'un remplacement (*comblement d'une vacance*) du vérificateur, celui qui le remplace ne demeure en fonction que pour le temps qui reste à courir de la mission de celui qui le précède (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 166, Ph. 4*).
- La récusation et le remplacement du commissaire aux comptes ne peut se faire que par vote des actionnaires (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 166, Ph. 3*).

4.1.2.3. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater qu'il n'existe qu'un seul point de différence entre la loi **marocaine** et la loi **française** sur la durée de fonction sur commissaire aux comptes.

Pour le **Maroc**, son mandat est d'un an pour le cas de nomination de ou des premiers commissaires aux comptes, et trois ans tout au cours de la vie de la société. Alors que pour la **France**, son mandat est de six ans.

Concernant la comparaison entre la loi **marocaine** et la loi **canadienne**, nous pouvons constater qu'il y a deux points de différence. En effet, pour le mandat, il est d'un an seulement pour le **Canada**.

S'agissant du deuxième point de différence, il réside dans le fait que le remplacement d'un commissaire aux comptes, au **Maroc**, se fait par les actionnaires représentant au moins 5% capital social alors que pour le **Canada**, ceci se fait par un vote de tous les actionnaires.

4.1.3. Les droits et attributions du commissaire aux comptes en droit comparé :

Nous allons présenter les apports des textes de loi concernant les **droits et attributions du commissaire aux comptes** au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

4.1.3.1. En France :

Selon le **code de commerce français** actualisé dans ses deux parties ; législative et réglementaire :

- Le commissaire aux comptes doit faire toutes les vérifications et tous les contrôles qu'il juge opportuns et doit se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles (*contrats, livres, documents comptables...*). Il a également le droit de se faire assister par des experts comptables ou collaborateurs de son choix (*Code de commerce français, Art L.823-13*).
- Le commissaire aux comptes a le droit de recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Les pièces propres à la société ne sont obtenues que par décision de justice (*Code de commerce français, Art L.823-14*).
- Le commissaire aux comptes a le droit d'assister aux réunions du conseil d'administration ou du directoire qui arrêtent les comptes de l'exercice écoulé, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires (*Code de commerce français, Art L.823-17*).
- Il a le droit également d'assister aux réunions du conseil d'administration et du conseil de surveillance par lettre recommandée avec accusé de réception (*Code de commerce français, Art RL.823-9*).

4.1.3.2. Au Canada :

Selon la **loi canadienne sur les sociétés par actions** :

- Les administrateurs, dirigeants, employés ou mandataires de la société doivent donner accès au vérificateur à tous les registres, documents, livres... qu'il estime utiles et nécessaires pour effectuer sa mission d'examen et de contrôle (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 170, Ph. 1*).
- Le vérificateur est fondé à recevoir avis de toute assemblée et à y assister aux frais de la société (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 168, Ph. 1*).

4.1.3.3. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater que, par rapport aux droits du commissaire aux comptes, il n'existe aucun point de différence entre la loi **marocaine** et la loi **française**.

S'agissant de la comparaison entre la loi **marocaine** et la loi **canadienne**, le **Canada** n'a pas prévu d'article de loi concernant le fait que les vérificateurs (*commissaires aux comptes*) puissent être assisté par des experts comptables ou collaborateurs de leur choix et concernant le recueil d'informations auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société ; il a par ailleurs donné droit aux auditeurs externes d'utiliser les travaux des auditeurs internes ; selon le **norme canadienne d'audit n°610**.

Nous pouvons ajouter aussi le fait que, dans la loi **canadienne**, il n'a pas été fait allusion à la réunion du conseil d'administration et du conseil de surveillance qui peut être assister par un vérificateur par lettre recommandée avec accusé de réception.

4.1.4. Les obligations du commissaire aux comptes en droit comparé :

Nous allons présenter les apports des textes de loi concernant les **obligations du commissaire aux comptes** au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

4.1.4.1. En France :

Selon le **code de commerce français** actualisé dans ses deux parties ; législative et réglementaire :

- Le commissaire aux comptes ne doit pas s'immiscer dans la gestion de l'entité contrôlée (*Code de commerce français, Art L.823-10*).
- Le ou les commissaires aux comptes doivent porter à la connaissance du conseil d'administration ou directoire et du conseil de surveillance les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés, les postes des états de synthèse auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes, les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications sur les résultats de l'exercice comparé à ceux du précédent exercice et tous faits leur apparaissant délictueux dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission (*Code de commerce français, Art L.823-16*).
- Le commissaire aux comptes relate, dans son rapport, l'accomplissement de sa mission (*Code de commerce français, Art L.225-100*).
- Il donne son opinion sur les états de synthèse et peut soit certifier qu'elles sont régulières, sincères et donnant une image fidèle du résultat et de la situation financière de la société, soit assortissant la certification de réserves, soit refusent la certification (pour les deux cas il doit avoir de justes motifs) (*Code de commerce français, Art R.823-7*).
- Le commissaire aux comptes est responsable des conséquences dommageables des fautes et négligences commises dans l'exercice de sa fonction. Il doit mentionner dans son rapport les infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire et du conseil de surveillance, sinon il va en être responsable (*Code de commerce français, Art L.822-17*).
- Le commissaire aux comptes, ainsi que ses collaborateurs, doivent respecter le secret professionnel sur les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions (*Code de commerce français, Art L.822-15*).

4.1.4.2. Au Canada :

Selon les **normes canadiennes d'audit** et selon le **code de profession canadien** :

- L'auditeur doit communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers. Rien ne lui interdit de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction d'autres points touchant le contrôle qu'il aurait relevés au cours de l'audit (*NCA 265*).
- L'auditeur doit présenter un rapport sur les états financiers et doit donner son opinion (*NCA 700 & 705*).
- Tout professionnel doit respecter le secret de tout renseignement de nature confidentielle qui lui vient à sa connaissance dans l'exercice de sa profession (*Code de profession canadien, Art 60.4*).

4.1.4.3. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater que, par rapport aux obligations du commissaire aux comptes, il n'existe aucun point de différence entre la loi **marocaine** et la loi **française**.

S'agissant de la comparaison entre la loi **marocaine** et la loi **canadienne**, le **Canada** n'a pas prévu d'article de loi concernant la non immixtion dans la gestion ainsi que la responsabilité de l'auditeur vis-à-vis ses fautes et négligences ainsi que celles des administrateurs et des dirigeants de l'entité contrôlée.

Également, la nature de l'opinion que l'auditeur doit présenter dans son rapport, n'est pas définie par les textes de lois canadiens, sauf pour les rapports modifiés selon la norme canadienne d'audit 705 qui en énumère trois types d'opinion ; opinion avec réserves, opinion défavorable et impossibilité d'exprimer une opinion.

4.2. Les honoraires du commissaire aux comptes en droit comparé :

Comme pour le contexte **marocain**, nous allons approcher la réglementation de la profession du commissariat aux comptes du côté des honoraires. Pour la **France**, elle est élaborée par le code de commerce ainsi que par le code de la déontologie de la profession du commissaire aux comptes. Alors que pour le cas du **Canada**, elle est fixée par la loi canadienne sur les sociétés par actions.

Nous allons présenter les apports concernant les **honoraires du commissaire aux comptes** au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

4.2.1. En France :

Selon le **code de commerce français** actualisé dans sa partie réglementaire, le **Code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes**, et la **Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes** :

- La rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés (*Code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes, Art 29*).
- Le montant des honoraires est fixé par un commun accord entre le commissaire aux comptes et l'entité auditée (*Code de commerce français, Art R.823-15 & R.823-17*).
- Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail de la mission du commissaire aux comptes doivent comporter, pour un exercice donné, un certain nombre d'heures. Ce nombre est fixé en fonction du montant total du bilan augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers HT.

La base de référence calculée doit ensuite être rapprochée des fourchettes généralement admises⁷⁷ :

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- Base inférieure à 305 000 euros : 20 à 35 heures- Base comprise entre 305 000 et 760 000 euros : 30 à 50 heures- Base comprise entre 760 000 et 1 525 000 euros : de 40 à 60 heures- Base comprise entre 1 525 000 et 3 050 000 euros : 50 à 80 heures- Base comprise 3 050 000 et 7 622 000 euros : 70 à 120 heures- Base comprise entre 7 622 000 et 15 245 000 euros : 100 à 200 heures- Base comprise entre 15 245 000 et 45 735 000 euros : 180 à 360 heures- Base comprise entre 45 735 000 et 122 000 000 euros : 300 à 700 heures. |
|---|

Le commissaire aux comptes peut déroger à ce barème lorsque, par exemple, la nature de l'activité gonfle artificiellement les chiffres.

Dans ce cas, ils doivent formuler une demande de dérogation adressée à la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes dont il dépend⁷⁸.

⁷⁷ <http://www.crcc-aix.org/fr/la-profession/honoraires>, Consulté le 06/10/2020.

⁷⁸ *Ibid.* Consulté le 06/10/2020.

4.2.2. Au Canada :

Selon la **loi canadienne sur les sociétés par actions**, la rémunération du vérificateur est fixée par les administrateurs (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 162, Ph. 4*). Le législateur est resté muet concernant la nature de cette rémunération.

4.2.3. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater qu'il existe trois points de différence entre la loi **marocaine** et la loi **française**.

En effet, au **Maroc**, les honoraires sont certes fixées selon une fourchette comportant les heures de travail par rapport à une base calculée à travers le montant total du bilan augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers mais le nombre d'heures ainsi que les montants y correspondant sont différents par rapport au cas français.

De même, la loi marocaine stipule qu'au-delà de **900 MDH**, le nombre d'heures est fixé en commun accord entre l'auditeur et l'audité (*plus de 750 heures*).

Aussi, en **France**, ils n'ont pas évoqué la majoration du budget de 20% dans le cas de deux ou plusieurs commissaires aux comptes qui doivent procéder à la coordination de leurs travaux (ce qui est considéré comme un temps de plus).

S'agissant de la comparaison entre la loi **marocaine** et la loi **canadienne**, la réglementation au **Canada** est beaucoup moins détaillée qu'au Maroc. Ils ont juste évoqué le fait que la rémunération se fixe par les administrateurs. Ceci nous ramène à constater qu'elle n'est pas fixée par commun accord avec le commissaire aux comptes.

4.3. Les sanctions disciplinaires du commissaire aux comptes en droit comparé :

Nous allons encore une fois, comme pour le contexte marocain, énumérer les différentes sanctions auxquelles le commissaire aux comptes peut être exposé dans le cas du non-respect des règles de sa profession pour les deux autres législations.

Pour le cas de la **France**, elles sont élaborées par le **code de commerce**. Alors que pour le **Canada**, elles sont élaborées par la **loi canadienne sur les sociétés par actions**.

Nous allons présenter les apports concernant les **sanctions disciplinaires du commissaire aux comptes** au niveau des trois points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

4.3.1. En France :

Selon le **code de commerce** actualisé et dans sa partie législative :

Le commissaire aux comptes s'expose en cas d'infraction de lois et règlements à un ensemble de sanctions notamment l'avertissement, le blâme, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, la radiation de la liste et le retrait d'honorariat (*Code de commerce français, Art L.824-2*).

4.3.2. Au Canada :

Selon la **loi canadienne sur les sociétés par actions** :

Le vérificateur qui commet une infraction encourt une amende maximale de 5 millions de dollars et un emprisonnement maximal de six mois, ou l'une de ces peines (*Loi canadienne sur les sociétés par actions, Art 166, Ph. 4*).

4.3.3. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater deux points de différence entre la loi **marocaine** et la loi **française**.

En effet, au **Maroc**, la suspension est pour une durée maximale de 6 mois alors qu'en France elle ne doit pas excéder 5 ans. En outre, au **Maroc**, le retrait de l'honorariat n'est pas évoqué.

S'agissant de la comparaison entre la loi **marocaine** et la loi **canadienne**, le **Canada** prévoit des amendes et emprisonnement alors que ce n'est pas le cas pour le **Maroc**.

De plus, les sanctions évoquées pour le cas **marocain** ne figurent pas sur les **textes de loi canadiens**.

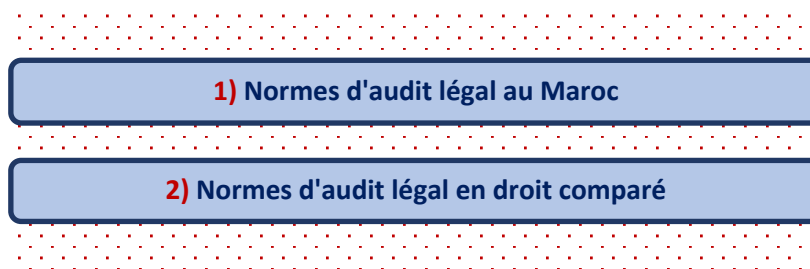
SECTION 3 : Cadre normatif de l'audit légal au Maroc et en droit comparé

Les normes d'audit au niveau national sont définies selon le **manuel des normes d'audit légal et contractuel**. Par ailleurs, comme pour le cadre législatif, les normes relatives à l'audit légal peuvent différer aussi d'un pays à un autre.

A cet égard, au travers d'une approche comparative, nous allons présenter quelques points de ressemblances et de différences entre le cadre normatif de l'audit légal au Maroc et celui de la France, le Canada ainsi qu'à l'international (*normes ISA*).

Ceci nous a conduit à développer, dans cette troisième section, **deux points** principaux que nous schématisons dans la figure suivante qui constitue également le plan de la section :

Figure 15 : Plan de la **Section 3 / Chapitre 1 / Partie I**

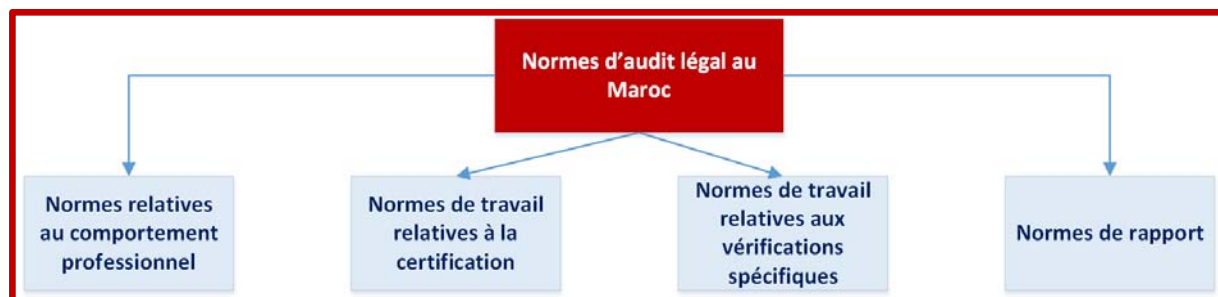


Source : Élaborée par l'auteur

1. Normes d'audit légal au Maroc :

Notre recherche s'accroît sur **quatre types de normes d'audit** figurant dans le manuel d'audit légal et contractuel au **Maroc** et que nous schématisons comme suit :

Figure 16 : Les grands types des normes d'audit légal au Maroc

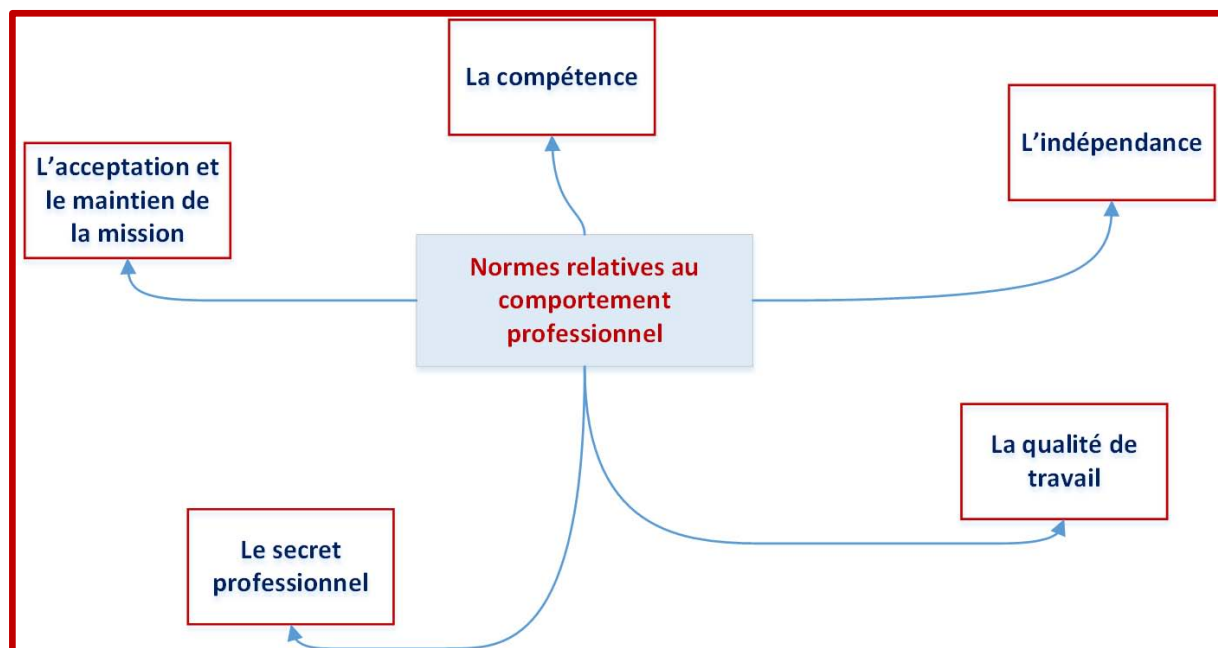


Source : Élaborée par l'auteur

1.1. Normes relatives au comportement professionnel au Maroc :

Nous distinguons, selon le **manuel d'audit légal et contractuel**, **cinq normes relatives au comportement professionnel** que nous schématisons comme suit :

Figure 17 : Normes relatives au comportement professionnel au Maroc



Source : Élaborée par l'auteur

1.1.1. La compétence :

Selon la **norme de comportement professionnel n°110** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes doit posséder des compétences liées à son savoir (*diplômes*), savoir-faire (*expérience*) et savoir être (*attitude et personnalité*).

Ces connaissances doivent être complétées et mises à jour régulièrement par la lecture de revues et d'ouvrages ou bien par la participation à des séminaires professionnels et à des groupes d'études.

Ceci rentre dans le cadre de la *formation permanente* qui va lui permettre d'être homogène quant à son comportement professionnel (*obtention d'un niveau de connaissance identique quant à l'application de ses connaissances*).

En outre, cet approfondissement et actualisation des connaissances est nécessaire puisqu'elle permet de tenir comptes de l'évolution de la législation, des méthodes de travail ainsi que l'acquisition d'informations relatives à un secteur particulier.

La compétence de l'auditeur légal est aussi liée à sa capacité de s'assurer que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité de ceux-ci (*ce qui rentre également dans ses obligations*).

1.1.2. L'indépendance :

Selon la **norme de comportement professionnel n°111** présente dans le Manuel des normes d'audit légal et contractuel, le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité qu'il contrôle et doit être objectif et neutre vis-à-vis sa certification. Cette indépendance s'apprécie à la fois par rapport à son comportement ainsi qu'à son état d'esprit.

En effet, l'auditeur légal doit toujours dénicher et examiner les situations pouvant toucher à son indépendance afin de refuser la mission ou bien de renoncer à la poursuivre. Nous citons à titre d'exemple les liens familiaux et personnels avec le dirigeant, le directeur financier ou bien le chef comptable de l'entreprise auditée car ceci peut influencer sur son objectivité vis-à-vis la certification des comptes.

Il s'agit d'avoir une indépendance économique et morale. En d'autres termes, Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi être libre de tout lien réel qui pourrait être interpréter comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité.

De plus, les collaborateurs et les experts auxquels le commissaire aux comptes fait appel doivent eux aussi remplir les mêmes conditions d'indépendance à l'égard de l'entité contrôlée.

1.1.3. Qualité de travail :

Selon la **norme de comportement professionnel n°112** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, la qualité de travail du commissaire aux comptes est liée à un ensemble de règles et de normes qu'il doit être en mesure de respecter.

Ces normes de qualité sont édictées par l'ordre des experts comptables et elles concernent le fait que l'auditeur légal doit :

- Effectuer ses missions dans les délais légaux et avec un maximum d'efficacité.
- Assurer une supervision permanente des travaux délégués aux collaborateurs auxquels il fait appel.
- N'accepter les missions que s'il est complètement en mesure d'en assurer la responsabilité.

En respectant ces obligations, le commissaire aux comptes serait en mesure d'exercer ses fonctions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec son éthique et ses responsabilités.

1.1.4. Secret professionnel :

Selon la **norme de comportement professionnel n°113** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, et comme nous l'avons déjà abordé, le commissaire aux comptes est obligé de respecter le secret professionnel et de s'assurer également que ses collaborateurs font de même.

1.1.5. Acceptation et maintien des missions :

Selon la **norme de comportement professionnel n°114** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes doit toujours être attentif quant aux critères de choix de ses missions nouvelles et de maintien de ses missions anciennes.

Concernant son acceptation d'une mission nouvelle, l'auditeur légal doit toujours apprécier la possibilité de l'effectuer et doit s'assurer éventuellement de la non existence d'évènements pouvant remettre en cause son maintien par la suite.

Avant cette acceptation, il doit avant tout effectuer une prise de connaissance globale de l'entreprise afin de connaître ses particularités et ses risques important. Elle se fait soit par un simple entretien avec la direction ou bien par des travaux plus importants de collecte d'informations (*cela dépend de la taille de l'entreprise*). L'appréciation des risques peut être liée à, par exemple, la nature du contrôle interne, l'attitude des dirigeants, la compétence du personnel ou la continuité d'exploitation.

Le commissaire aux comptes doit également s'assurer de son indépendance vis-à-vis cette entreprise et du fait qu'il dispose des compétences nécessaires au type d'entreprise concernée.

En outre, le contact avec le commissaire aux compte précédent est primordial car il va lui permettre d'avoir une idée sur la raison pour laquelle on veut le remplacer et aussi sur ses honoraires. Ce dernier a le devoir de communiquer les raisons de son départ.

Il est à noter que, après avoir examiné tous ces éléments, toute acceptation de la mission se manifeste par une lettre d'acceptation qui doit être envoyée à l'entreprise avec la mention « *bon pour acceptation des fonctions du commissaire aux comptes* » et avec la signature du procès-verbal de l'assemblée.

S'agissant des critères du maintien de la mission, ils sont liés au fait que le commissaire aux comptes doit avoir une mise à jour régulière des éléments susceptibles de porter atteinte à son indépendance.

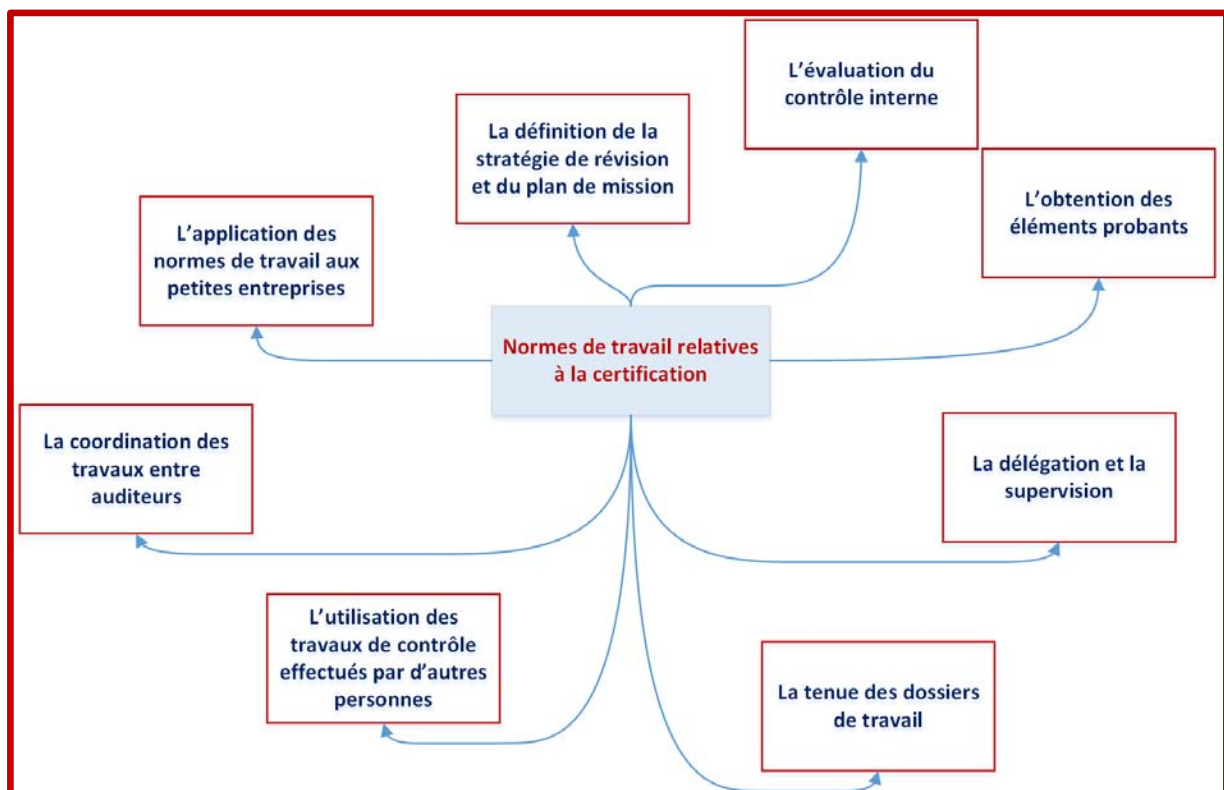
Également, il doit faire attention à la nature des certifications concernant les exercices précédent afin de voir s'il existe des réserves répétées ou bien des refus de certification, d'irrégularités graves ou bien d'honoraires insuffisants. Ceci pourrait conduire le commissaire aux comptes à renoncer à la poursuite de la mission.

De plus, le commissaire aux comptes peut valablement démissionner pour différentes raisons personnelles (*maladie par exemple*). Un préavis suffisant doit être respecté. Mais il ne peut démissionner pour fuir de respecter ses obligations légales.

1.2. Normes de travail relatives à la certification :

Pour bien conduire sa mission de certification, le commissaire aux comptes a besoin des **normes de travail** qui sont, selon le **manuel d'audit légal et contractuel**, en nombre de huit et que nous schématisons dans la figure suivante :

Figure 18 : Normes de travail relatives à la certification au Maroc



Source : Élaborée par l'auteur

1.2.1. Définition de la stratégie de révision et du plan de mission :

Selon la **norme de travail n°2101** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes doit établir un programme général de travail qui doit contenir essentiellement les éléments suivants :

- La présentation de l'entreprise : En mentionnant, par exemple, son activité ainsi que le secteur dans lequel elle opère, ses principaux clients et fournisseurs et aussi la situation économique du secteur d'activité et sa réglementation particulière.
- L'organisation de l'entreprise et ses procédures comptables : En mentionnant, par exemple, les actionnaires, son organigramme général, sa politique financière et commerciale, ses perspectives de développement, l'existence ou pas d'un service d'audit interne et ses méthodes d'évaluation des stocks.
- Les zones de risques pouvant être détectées : Si, par exemple, l'entreprise est en situation financière précaire, son secteur d'activité est en déclin, existence d'une forte rotation du personnel ou s'il y a une absence du service d'audit interne.
- Les seuils de signification pouvant détecter les domaines significatifs : Ces seuils sont déterminés, par exemple, à partir des capitaux propres, du résultat net ou du résultat courant ; et ils permettent d'identifier les erreurs pouvant être considérées comme significatives. Cette identification d'erreurs va lui permettre, à son tour, de dénicher les comptes significatifs pouvant receler des risques de ces erreurs significatives afin de voir leur représentation par rapport aux comptes annuels.
- Les axes principaux des travaux de contrôles : Qui lui donneraient une vision générale sur les éléments qu'il doit contrôler ce qui va lui faciliter la mise en place de son planning de mission.
- L'organisation de la mission : En déterminant tout d'abord le choix des collaborateurs et des intervenants, la répartition de la mission dans le temps (*dates et durées des visites*) et dans l'espace (*le lieu de l'intervention*), les dates des conseils et des assemblées et les délais d'émission des rapports.
- Le budget des honoraires en heures et en dirhams : Afin que les deux parties puissent se mettre d'accord à l'avance sur ses conditions indispensables pour toute mission de commissariat aux comptes.

A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le commissaire aux comptes effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier, d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer, et d'autre part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

1.2.2. Évaluation du contrôle interne :

Selon la **norme de travail n°2102** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le contrôle interne est le noyau dur et le pilier de l'audit. Son évaluation consiste à apprécier l'organisation (*le fonctionnement d'une structure*) ainsi que les procédures (*comment ça doit marcher*).

En outre, un contrôle interne fort a pour incidence un examen des comptes allégés, alors qu'un contrôle interne défaillant oblige l'auditeur d'approfondir son programme d'examen des comptes.

Le commissaire aux comptes apprécie le contrôle interne de l'entreprise en fonction de son objectif de certification des états de synthèse. En conséquence, il ne procédera à une étude et à une évaluation du contrôle interne que pour les systèmes conduisant à des comptes significatifs qu'il a identifiés lors de la phase de planification de sa mission.

L'évaluation du contrôle interne permet d'obtenir l'assurance raisonnable que les opérations exécutées sont conformes aux décisions de la direction et qu'ils reflètent une image fidèle sur la situation de l'entreprise. Elle passe par deux étapes :

- La première consiste à la compréhension des procédures de traitement des données manuelles ou informatisées.
- La deuxième consiste à vérifier le bon fonctionnement des contrôles internes sur lesquels le commissaire aux comptes a décidé de s'appuyer.

Finalement, le commissaire aux comptes doit signaler aux dirigeants les observations obtenues à partir de cette évaluation. Cette communication prendra une forme appropriée, orale ou écrite, en fonction de l'importance relative de ces observations.

1.2.3. Obtention des éléments probants :

Cela concerne l'attitude du commissaire aux comptes qui doit obtenir tout au long de sa mission des éléments probants suffisants pour fonder une assurance raisonnable afin de délivrer sa certification.

Selon la **norme de travail n°2103** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, cela veut dire que l'obtention de ses éléments lui serviront, par exemple, pour le contrôle des comptes car ils vont lui permettre de s'assurer que les dispositions légales et réglementaires ont bien été respectées (*les règles de présentation et d'évaluation comptables, le respect du plan comptable et des principes comptables...*) et aussi de s'assurer de l'appartenance des actifs et des passifs à la société.

En effet, l'auditeur légal doit sélectionner un échantillon sur lequel il va se baser afin d'appliquer ses procédures de vérification. Il dispose à cet effet de diverses techniques de contrôle tel que :

- L'inspection physique : Il s'agit d'un contrôle physique qui peut être effectué, par exemple, sur les immobilisations corporelles ou sur les stocks. Le commissaire aux comptes doit constater que les éléments existent et doit compléter son observation par un nombre de comptages. Cette technique permet, certes, de s'assurer de l'existence d'un actif mais ceci n'est pas suffisant puisqu'il existe d'autres éléments qui doivent être vérifiés par d'autres techniques ; telles que la propriété et la valeur du bien.
- La confirmation directe : Consiste à obtenir directement, auprès des tiers qui entretiennent des relations commerciales ou financières avec la société, des informations sur le solde de leurs comptes avec l'entreprise ou sur des opérations effectuées avec elle. Pour obtenir cette validation de soldes ou d'informations, le commissaire aux comptes envoie des lettres de circularisation. De plus, il est préférable de demander une confirmation de solde ou d'informations à la date de clôture afin que l'élément confirmé soit directement utilisé dans le cadre de la vérification des états de synthèse de clôture. Nous citons parmi les principaux cas utilisés dans le cadre de cette technique ; les immobilisations, les stocks, les créances et les dettes, les titres de participation et les banques.
- L'examen des documents reçus par l'entreprise : Comme par exemple les factures fournisseurs et les relevés bancaires.
- L'examen des documents créés par l'entreprise : Comme par exemple les factures clients, les comptes et les balances.
- Les analyses, estimations et rapprochements effectués entre les informations obtenues et les documents examinés.
- L'examen analytique : il consiste à faire des comparaisons entre les données résultant des états de synthèse et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou d'entreprises similaires et établir des relations entre elles. Il permet aussi d'analyser les fluctuations et les tendances, et d'étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons. C'est une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations ou à partir de l'analyse des variations (*par exemple par les tests de cohérence ou l'examen des balances auxiliaires*).
- Les informations verbales obtenues des dirigeants qui doivent toujours être prises en considérations et que l'auditeur doit s'assurer de leur fiabilité.

Finalement, il est à noter que le commissaire aux comptes est libre de choisir les techniques qui vont lui apporter la valeur probante suffisante en prenant en considération le facteur temps.

Il indique dans ses dossiers les raisons des choix qu'il a effectués qui sont en relation avec les éléments qu'il a relevé dans la phase de la définition de la stratégie de révision et du plan de mission (*par exemple selon la situation financière de l'entreprise, les zones de risques 8de temps que d'autres*). Il lui appartient de déterminer les conditions dans lesquelles il met en œuvre ces techniques ainsi que l'entendue de leur application.

1.2.4. Délégation et supervision :

L'auditeur peut se faire représenter par des collaborateurs ou des auditeurs indépendants car l'audit est généralement un travail d'équipe (*Loi n°17-95, Art 167*). Mais, cette délégation ne signifie pas qu'il ne contrôle pas continuellement, il doit superviser tout au long de la mission en faisant ses notes et ses commentaires ou en signant certaines feuilles de travail établies par les collaborateurs ; ce qui va constituer la preuve effective de cette supervision.

La délégation d'une partie de ses travaux se fait à cause, par exemple, de la complexité et de la taille des entreprises, le volume des travaux par rapport aux délais à respecter, le nombre des entreprises devant clôturer à la même période ou encore à cause des problèmes très complexes qui lui mettent dans l'obligation de faire appel à un spécialiste.

Or, selon la **norme de travail n° 2104** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, il existe un nombre de tâches que le commissaire aux comptes ne doit guère déléguer telles que l'arrêté du programme général du travail ainsi que la supervision de l'exécution de la mission. De plus, le commissaire aux comptes conserve seul la responsabilité directe et entière du contenu de son rapport.

1.2.5. Tenue des dossiers de travail :

Selon la **norme de travail n°2105** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes est dans l'obligation de tenir des dossiers de travail afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du commissaire aux comptes. Ils permettent par ailleurs de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies.

Ces dossiers de travail doivent contenir des documents relatifs à la société et sont considéré comme indispensables quant à l'exécution d'une supervision effective. Ils doivent également comporter les feuilles de travail établies par le commissaire aux comptes et ses commentaires ainsi que les documents recueillis.

En effet, il peut y avoir deux types de dossiers de travail ; un dossier permanent dont les informations sont utilisables tout au long de la durée du mandat et un dossier de l'exercice dont les informations, comme son nom l'indique, sont utilisables uniquement pour un seul exercice.

Finalement, il est à noter que ces dossiers de travail ont un caractère confidentiel. Le commissaire aux comptes doit donc s'assurer de leur préservation tant à l'extérieur qu'à l'intérieur du cabinet.

1.2.6. Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes :

Selon la **norme de travail n°2106.1** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes a le droit d'utiliser les travaux de contrôles effectués par les auditeurs internes et par l'expert-comptable tout en respectant certaines conditions.

Concernant les travaux des auditeurs internes, l'auditeur légal doit tout d'abord s'assurer de l'intégration de ces auditeurs dans une hiérarchie susceptible de fixer leur mission.

De plus, la prise de contact avec les auditeurs doit se faire avant le commencement de la mission afin qu'il puisse avoir une idée sur les travaux qui doivent faire l'objet de contrôle et de se concentrer sur les domaines où les auditeurs internes ont constaté des faiblesses.

En outre, le commissaire aux comptes peut également faire des suggestions pour orienter les auditeurs internes vers les objectifs fixés pour sa mission. Il doit tout de même noter les conclusions faites sur ces travaux dans les dossiers de travail. Sans oublier aussi qu'il doit être en mesure de respecter le secret professionnel à l'égard de ces auditeurs internes.

Donc, la prise en considération des travaux réalisés par les auditeurs internes a pour objectif, pour le commissaire aux comptes, d'apprécier la fonction d'audit interne dans l'entreprise, de s'assurer par des contrôles appropriés de l'adéquation de leurs travaux et leurs conclusions avec les objectifs de sa mission et aussi de conserver une documentation suffisante de leurs travaux.

S'agissant des conditions d'utilisation des travaux de l'expert-comptable, et selon la **norme de travail n°2106.2** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes est tenu de respecter **4 principes fondamentaux** :

- Il faut que ses fonctions ainsi que celui de l'expert-comptable soient entièrement indépendantes.
- Il n'a pas le droit de demander à l'expert-comptable de lui communiquer des informations entrant dans le champ de son secret professionnel.
- L'intervention de l'expert-comptable ne le dégage pas de ses responsabilités.
- Sa relation avec l'expert-comptable doit être basée sur la confraternité et sur la courtoisie et ils doivent s'informer mutuellement de leur démission.

En outre, l'auditeur légal doit apprécier dans quelle mesure les travaux de l'expert-comptable peuvent servir les objectifs de sa mission et être pris en considération. Il est à noter également que sa responsabilité ne peut être partagée et qu'il ne doit faire aucune référence à ces travaux dans son rapport final.

1.2.7. Coordination des travaux entre Co-commissaires aux comptes :

Il s'agit du cas où on a plusieurs auditeurs ou bien lorsque deux cabinets interviennent avec le même client. Les commissaires aux comptes doivent s'informer mutuellement de leurs travaux et confronter leurs conclusions afin d'éviter les doubles emplois ou les omissions.

Selon la **norme de travail n°2107** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, ils doivent préparer le programme de travail, répartir les travaux, s'informer mutuellement sur les travaux effectués et les conclusions à en tirer, constituer des dossiers de travail et enfin effectuer un rapport en commun.

Lorsqu'il y a une équipe commune, un dossier de travail unique sera constitué et classé chez l'un des deux commissaires aux comptes. L'autre pourra prendre une copie. Or, en cas de désaccord entre les Co-commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées.

1.2.8. Application des normes de travail aux petites entreprises :

Selon la **norme de travail n°2108** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, l'auditeur applique les mêmes normes quel que soit la taille de l'entreprise. Par contre, il adapte son approche, sa démarche et le choix de ses techniques en tenant compte de la petite entreprise.

En effet, la petite entreprise a certaines particularités qui peuvent influencer l'approche du commissaire aux comptes d'une manière différente. En effet, il est à noter que, dans les petites entreprises, la prise de connaissance générale est facilitée en raison de la simplicité des structures et des systèmes comptables qui sont moins complexes.

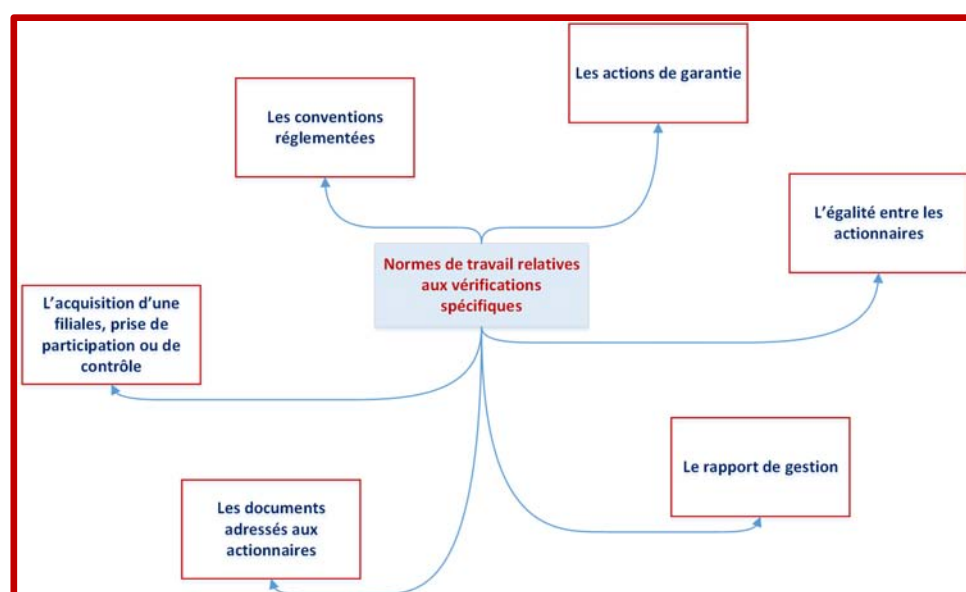
De plus, il existe un nombre limité d'opérations ; donc le contrôle des comptes sera plus aisé. Aussi, l'évaluation préliminaire du contrôle interne est faite par des techniques simplifiées.

Aussi, les petites entreprises peuvent avoir un caractère informel et avoir une absence des éléments fondamentaux du contrôle interne ce qui peut favoriser les possibilités de fraudes ou d'erreurs non détectées. Le commissaire aux comptes doit être très attentif à ce point et doit savoir adapter au mieux sa méthodologie.

1.3. Normes de travail relatives aux vérifications spécifiques :

Le commissaire aux comptes est également tenu à suivre certaines normes de travail qui se rapportent aux vérifications spécifiques. Il s'agit de **six éléments** qu'il est obligatoirement vérifier et que nous schématisons comme suit :

Figure 19 : Normes de travail relatives aux vérifications spécifiques au Maroc



Source : Élaborée par l'auteur

1.3.1. Les conventions réglementées :

L'objectif de cette norme est d'inciter la direction et les dirigeants de la société à être transparents avec les associés lorsqu'il s'agit des opérations qu'ils peuvent conclure.

A noter tout de même que, dans certains cas, les dirigeants peuvent conclure des opérations pour leur intérêt personnel. Le rôle du commissaire aux comptes dans ce cas est de prendre connaissance de ces opérations afin de s'assurer que l'information soit communiquée aux associés et aux actionnaires.

Selon la **norme de travail n°2111** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes est tenu de rédiger un rapport spécial sur ces conventions réglementée et de le présenter à l'assemblée générale. Par ailleurs, il ne va en aucun cas donner son avis sur la nature de ces opérations ; il ne dispose que d'une mission d'information.

En outre, la prise de connaissance d'une convention se fait au fur et à mesure de la mission de l'audit ; il n'a pas à procéder à des recherches systématiques pour en découvrir l'existence. Il doit par contre apprécier son caractère afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une convention réglementée.

Néanmoins, les recherches peuvent se réaliser dans le cas où il rencontre ces opérations car il doit se renseigner sur leurs contenus. Elles peuvent se faire, par exemple, par une rédaction d'une lettre circulaire de demande d'informations sur les conventions que le commissaire aux comptes va adresser aux dirigeants.

1.3.2. Les actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance :

Le commissaire aux comptes doit, selon la **norme de travail n°2112** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, effectuer un contrôle spécifique sur les différentes actions que détiennent les administrateurs ou les membres du conseil de surveillance.

Il doit également vérifier si le nombre d'action exigé n'est pas inférieur au nombre d'actions minimum nécessaire pour assister à l'assemblée générale. Aussi, il doit vérifier s'ils sont réellement propriétaires de ces actions.

Par ailleurs, une fois que le commissaire aux comptes constate des irrégularités liées à la détention de ces actions, il doit obligatoirement en faire mention dans son rapport général et informer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance afin qu'ils puissent apporter de divers régularisations tel que la correction des statuts et la constatation de la cessation des fonctions de l'administrateur ou du membre du conseil de surveillance après le délai de trois mois s'il n'est pas propriétaire des actions.

1.3.3. L'égalité entre les actionnaires :

La **norme de travail n°2113** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, a pour objectif de conduire l'auditeur à vérifier la non existence de rupture d'égalité interdits par la loi et que, dans le cas de leur existence, leur autorisation doit se faire en respectant les dispositions prévues par les textes.

Il s'agit, par exemple, de donner certains avantages particuliers pour quelques actionnaires (*ou bien le cas contraire*), de les empêcher d'accéder aux assemblées d'actionnaires et leur enlever les droits de votes ou bien de ne pas répartir équitablement les dividendes.

Le contrôle de l'égalité des actionnaires se fait tout au long de la mission d'audit qu'effectue le commissaire aux comptes. Il se matérialise par le fait d'accorder les mêmes droits à tous les actionnaires sauf autorisation spécifique prévue par la loi ou les statuts.

1.3.4. Le rapport de gestion :

Le rapport de gestion est un document constituant une preuve que les informations adressées par la direction aux actionnaires sont bonnes et fiables.

Selon la **norme de travail n°2114** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le rôle du commissaire aux comptes est donc de s'assurer de la qualité de ces informations en vérifiant leur régularité. Il doit indiquer les conclusions de ses vérifications dans son rapport général.

Il s'assure à cet effet que ce rapport comprend, par exemple, des informations sur les opérations réalisées, sur les difficultés rencontrées, sur les résultats obtenus, sur l'évolution et les perspectives d'avenir et sur les états de synthèse (*en précisant s'ils ont été modifiés en justifiant la raison et aussi les méthodes d'évaluation retenues*).

1.3.5. Les documents adressés aux actionnaires :

Selon la **norme de travail n°2115** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le rôle du commissaire aux comptes est de s'assurer de la sincérité des documents adressés aux actionnaires qui doivent lui être essentiellement communiqués. Il doit les recevoir avant les actionnaires afin d'y effectuer, si nécessaire, les rectifications possibles.

La vérification de la sincérité de fait en s'appuyant sur la connaissance de l'entreprise et de son secteur d'activité, sur l'expérience acquise lors de l'audit ainsi que sur les commentaires complémentaires et explications qui vont lui être fournis par l'entreprise.

Finalement, le commissaire aux comptes est tenu d'indiquer les conclusions de ses vérifications dans son rapport général.

1.3.6. Acquisition d'une filiale, prise de participation et de contrôle :

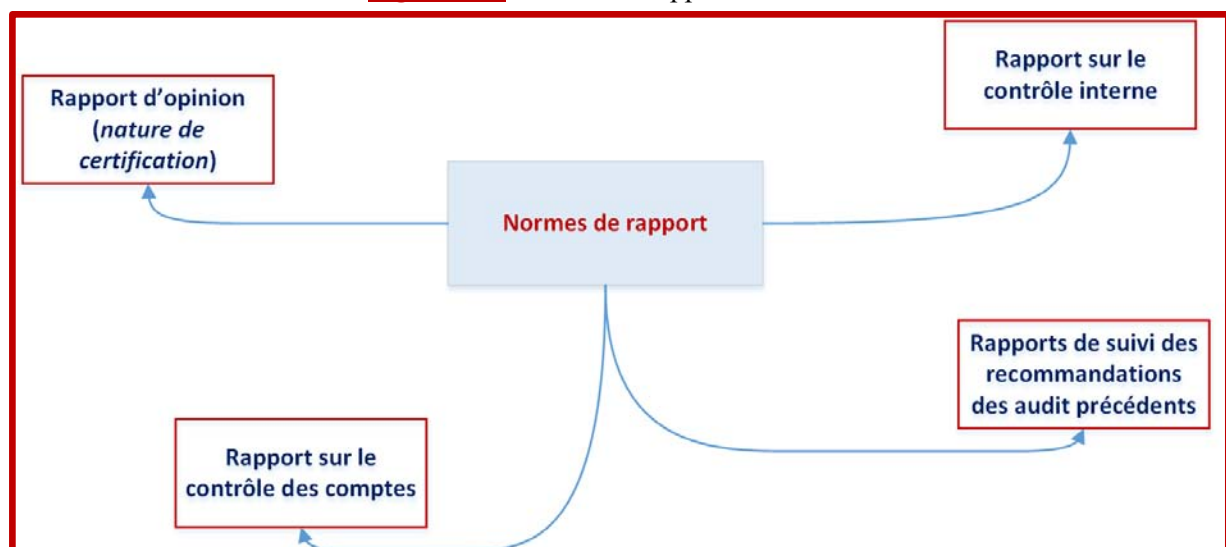
Selon la **norme de travail n°2116** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes est tenu de faire mention dans son rapport de toute acquisition d'une filiale, d'une prise de participation ou de contrôle.

De plus, ces informations doivent figurer dans son rapport ainsi que dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire. Par ailleurs, le commissaire aux comptes doit vérifier si l'information figurant dans le rapport de gestion est complète pour ne pas apporter plus de détails dans son rapport d'audit.

1.4. Normes de rapport :

Le rapport est l'outil final d'un travail d'audit. En effet, les rapports du commissaire aux comptes sont scindés en **quatre rapports**. Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 20 : Normes de rapport au Maroc



Source : Élaborée par l'auteur

Dans certains cas particuliers, l'assemblée générale peut demander à l'auditeur un rapport général ou de synthèse regroupant les quatre rapports cités. Cependant, pour l'élaboration de ses rapports, l'auditeur est tenu de respecter **onze normes** que nous allons énumérer ci-après.

1.4.1. Forme de rapport, destinataire, étendu de la mission et opinion :

Selon la **norme de rapport n°1** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes (*auditeur légal*) est tenu de respecter certaines conditions qui sont liées à :

- **La forme de rapport :** Le rapport du commissaire aux comptes doit être nécessairement écrit et son contenu doit être clair et concis. Il doit contenir l'étendue de ses travaux, les limitations à sa mission, les réserves ainsi que l'opinion finale. En outre, ce rapport doit être daté et doit obligatoirement porter sa signature.

- **Le destinataire** : Le rapport général et le rapport spécial du commissaire aux comptes sont destinés aux associés qui l'ont mandaté. S'agissant des rapports relatifs à des missions spécifiques, ils sont destinés aux associés, conseil d'administration, conseil de surveillance ou gérance, président du conseil d'administration ou directoire...
- **L'étendu de la mission** : Son étendue de mission se manifeste par l'identification de la nature et de l'origine du mandat, des états de synthèse ou autres documents concernés, de l'exercice ou période couverte, du rôle du commissaire aux comptes et sa responsabilité et de la responsabilité des organes de gestion de la société concernée. De plus, le commissaire aux comptes doit mentionner qu'il a bien respecté les normes de la profession et qu'il a procédé à des sondages et vérifications afin d'avoir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comprennent pas d'anomalies significatives.
- **L'opinion** : Dans son rapport général, le commissaire aux comptes doit obligatoirement donner son opinion sur les états de synthèse de la société concernée (*le bilan, le comptes de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires*) afin de vérifier s'ils présentent une image fidèle de la situation financière, du patrimoine, des résultats et des flux de trésorerie de l'exercice tout en précisant s'ils ont été établis conformément aux principes comptables admis au Maroc. Dans le cas d'existence d'anomalie significative, le commissaire aux comptes doit l'enregistrer comme réserve et doit l'exposer dans son rapport tout en mentionnant les conséquences financières ou les incertitudes sur le résultat et sur la situation financière de l'entreprise auditée.

En effet, dans la pratique, on rencontre quatre types d'opinion :

- ***Certification sans réserve*** : Le commissaire aux comptes expose clairement son avis où, l'auditeur estime que les états de synthèse donnent une image fidèle dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable.
- ***Certification avec réserve*** : L'auditeur n'a pas pu donner une opinion sans réserve, cela peut être due à un désaccord avec la direction ou une limitation de l'étendue des travaux d'audit, une ou plusieurs incertitudes affectant les comptes annuels.
- ***Refus de certification*** : Dans ce cas, le commissaire aux comptes a constaté des erreurs, anomalies ou irrégularités dans l'application des règles et principes comptables qui sont suffisamment importantes pour affecter la validité d'ensemble des comptes annuels. Il peut ainsi être dans l'impossibilité d'exprimer une opinion ou être amené à émettre une opinion défavorable (*ou dénis d'opinion*).
- ***Reprise des réserves et refus de certifier de l'exercice précédent*** : Lorsque les motifs ayant entraîné des réserves sur les comptes annuels ou consolidés de l'exercice précédent, ou un refus de certifier, n'existent plus à la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes examine les conséquences éventuelles de cette situation sur les comptes annuels (*ou consolidés*) de l'exercice afin de déterminer s'il doit en faire mention dans son rapport.

1.4.2. Contenu du rapport, présentation et dépôt :

Selon la **norme de rapport n°2** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, l'auditeur légal est tenu également à respecter des normes de rapport liées à :

- **Les informations qu'il contient :** Pour ce qui d'informations devant figurer sur le rapport du commissaire aux comptes, il s'agit des observations relatant des inexactitudes, irrégularités, infractions et insuffisances relevées. Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas d'observation à formuler il en fait mention dans le premier paragraphe de la deuxième partie du rapport, dans les termes suivants :

« Les informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire ou de la gérance) et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels correspondent aux comptes annuels. »

Dans le cas contraire, il en fait mention dans les termes suivants :

« La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire ou de la gérance) et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les observations suivantes : (...) »

- **Sa datation :** La date du rapport coïncide avec la date de la fin des travaux de vérification de la société. Elle engage la responsabilité du commissaire aux comptes pour ce qui concerne les événements survenus jusqu'à cette date. Il doit par ailleurs respecter le délai minimum de 15 jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale pour remettre son rapport. Cependant, l'auditeur doit s'assurer avant émission que les états de synthèse annuels ou consolidés arrêtés par le conseil d'administration ne comportent pas de changement. Dans le cas de changement, il est obligé de procéder aux vérifications complémentaires nécessaires.
- **Sa signature :** Le rapport doit être obligatoirement signé par le commissaire aux comptes ou bien, dans le cas d'une société de commissaires aux comptes, par le représentant de la société et par les commissaires aux comptes membres de cette société qui ont été chargés de la mission. Comme mentionné auparavant, lorsque plusieurs commissaires aux comptes sont chargés de la même mission, le rapport doit être commun et doit être signé par eux tous sans exception. Ce rapport peut contenir des opinions différentes dans le cas de désaccord entre les commissaires aux comptes.
- **Sa présentation à l'assemblée :** Les commissaires aux comptes sont, certes, convoqués à toutes les assemblées mais la loi ne les oblige pas à présenter eux-mêmes leur rapport à l'assemblée générale ordinaire annuelle des actionnaires.
- **Son dépôt au greffe :** La société doit déposer le rapport général du commissaire aux comptes au greffe du tribunal de commerce (en deux exemplaires).
- **Celui relatif aux comptes consolidés :** Le rapport sur les comptes consolidés répond aux mêmes critères d'élaboration et reprend les mêmes formes de certification les comptes

sociaux. Or, les deux rapports doivent être séparés afin de faciliter la diffusion de l'information.

1.4.3. Les chiffres comparatifs :

Selon la **norme de rapport n°3** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, les chiffres de l'exercice précédent doivent être comparés avec ceux de l'exercice en cours.

Mais, lors de la certification, le commissaire aux comptes ne doit pas faire de référence particulière à cette comparaison sauf dans le cas où ses contrôles font apparaître des anomalies dans la reprise des chiffres de l'exercice précédent.

Lors de cette comparaison des chiffres, le commissaire aux comptes prête une attention particulière, par exemple, sur le fait qu'il existe des changements de méthodes, une restructuration de l'entreprise ou un reclassement des intitulés des comptes afin de ne pas faire une comparaison erronée.

1.4.4. Évènements postérieurs à la date de clôture du bilan :

Selon la **norme de rapport n°4** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes doit identifier les événements postérieurs et vérifier leur conformité aux textes législatifs ou réglementaires et en tirer les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion.

1.4.5. Modification des règles et des méthodes comptables :

Selon la **norme de rapport n°5** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes s'assure que la présentation des états de synthèse et les principes comptables ainsi que les méthodes d'évaluation retenues, n'ont pas été modifiés par rapport à l'exercice précédent.

Dans le cas contraire, il fait part dans son rapport général des modifications intervenues, de leur incidence chiffrée et de son avis sur leur bienfondé ou non.

En cas d'absence ou d'insuffisance de cette information, le commissaire aux comptes doit, si l'importance relative le justifie, signaler cette irrégularité sous forme d'observation dans le rapport général.

1.4.6. Continuité de l'exploitation :

Les états de synthèse doivent être établis selon les principes comptables. Parmi ces principes, il y a le principe de continuité de l'exploitation que le commissaire aux comptes doit s'assurer de son respect de la part de la société auditée.

La continuité de l'exploitation est appréciée en tenant compte, lors de l'arrêté des comptes, de tous les éléments pouvant affecter la poursuite de l'activité.

A cet effet, et selon la **norme de rapport n°6**, présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes apprécie si la notion de continuité de l'exploitation a bien été traduite dans les comptes annuels.

Dans le cas où la continuité de l'exploitation ne se traduit pas ou bien un risque de non aboutissement est apparu, l'auditeur doit en tirer les conséquences dans son rapport général et doit le traduire par une opinion de certification avec réserve ou bien de refus de certification.

1.4.7. Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux :

Selon la **norme de rapport n°7** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes, en application de la loi, signale dans son rapport général les irrégularités graves commises par le Conseil d'Administration, la Direction Générale ou d'autres personnes de la société qu'il juge nécessaire de porter à la connaissance des associés.

En effet, ces irrégularités doivent obligatoirement avoir une relation directe avec l'objet de la mission (*doivent être liées au non-respect de la loi et des textes réglementaires*), doivent avoir un caractère significatif se matérialisant par la modification de la présentation ou de l'interprétation de la situation financière et du patrimoine et peuvent tout de même concerner des infractions fiscales commises dans l'élaboration des comptes annuels.

Or, ces infractions fiscales ne doivent pas être confondues avec les vérifications fiscales ; le commissaire aux comptes ne doit mentionner dans son rapport que les irrégularités fiscales qui sont au regard du droit ou des principes comptables et qui ont des conséquences sur les comptes de la société.

1.4.8. Le critère d'importance relative :

Selon la **norme de rapport n°8** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, après avoir observé et constaté une idée sur un fait, le commissaire aux comptes doit apprécier le caractère significatif de cette constatation. Ceci fait référence au seuil de signification que nous avons déjà abordé auparavant.

En effet, il n'existe pas de règles générales relatives à la détermination des seuils de signification ; mais le commissaire aux comptes peut se référer à la doctrine comptable pour les déterminer. Ce principe d'importance permet à l'auditeur de distinguer les constatations qui portent sur des éléments ayant une influence sur le résultat de l'exercice et celles qui n'ont d'influence que sur la présentation des comptes.

1.4.9. Examen limité d'une situation intermédiaire :

Selon la **norme de rapport n°9** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, lorsque le commissaire aux comptes procède à un examen limité d'une situation intermédiaire adressée aux actionnaires, son avis doit indiquer un ensemble d'éléments indispensables.

1.4.10. Rapport spécial sur les conventions réglementées :

Selon la **norme de rapport n°10** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes présente sur les conventions réglementées un rapport spécial, destiné à informer les actionnaires ou les associés appelés à les approuver et qui doit être déposé au siège social quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale ordinaire.

La procédure des conventions réglementées permet, d'une part, la transparence des opérations sociales effectués directement ou indirectement avec les personnes dirigeantes de la société et permet, d'autre part, de prévenir les éventuels abus des dirigeants.

1.4.11. Examen limité et rapports :

Selon la **norme de rapport n°11** présente dans le **Manuel des normes d'audit légal et contractuel**, le commissaire aux comptes peut être appelé à procéder à certaines missions tels que l'examen limité d'états de synthèse, l'examen d'informations financières sur la base de procédures de vérifications convenues, l'examen d'une rubrique des états de synthèse et l'examen des comptes prévisionnels.

Il peut également être appelée à émettre des attestations ou rapports sur les informations financières telles que les états de synthèse condensés.

Nous distinguons à cette effet *six types de rapports d'examen limité* que le commissaire aux comptes doit effectuer en application de la présente norme, il s'agit de :

- **L'examen limité des états de synthèse :** Le rapport d'examen limité des états de synthèse permet de faire comprendre au lecteur la nature des travaux réalisés. Il doit contenir une conclusion écrite exprimée sous la forme d'une assurance négative et les éléments probants réunis à travers elle vont servir à l'auditeur comme référence dont il doit en examiner et évaluer les conclusions. L'auditeur doit évaluer si les informations réunies durant l'examen limité indiquent que les états de synthèse ne donnent pas une image fidèle. Si c'est le cas, il doit décrire les faits affectant cette image et quantifier leur incidence possible sur les états de synthèse.

De plus, rapport d'examen limité des états de synthèse doit être daté à la date de fin de ses travaux. L'auditeur ne doit en aucun cas le dater à une date antérieure à celle à laquelle les états de synthèse faisant objet de cet examen. Selon la présente norme, ce rapport doit obligatoirement comporter :

- Un intitulé ;
- Un destinataire ;
- Une identification des états de synthèse objet de cet examen ;
- Un rappel des responsabilités de l'entité et de l'auditeur ;

- Une référence à cette présente norme ;
 - Une mention indiquant que l'examen se limite à des entretiens et à des procédures analytiques ;
 - Une mention précisant qu'aucun audit et qu'aucune opinion d'audit n'est exprimée ;
 - Une expression d'une assurance négative ;
 - La date du rapport ;
 - L'adresse de l'auditeur ;
 - La signature de l'auditeur.
- **L'examen limité d'informations financières sur la base de procédures de vérifications:**
 Il s'agit d'un examen où l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures faisant appel aux techniques d'audit qui sont définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et les tiers concernés. L'auditeur n'émet aucune opinion dans ce rapport car c'est aux destinataires du rapport d'évaluer ses procédures et ses constatations et de tirer eux-mêmes leurs propres conclusions de ses travaux. Ceci parce qu'ils savent parfaitement les raisons qui les ont motivés à demander ce rapport.

En effet, selon la présente norme, le rapport d'examen limité d'informations financières sur la base de procédure de vérifications doit obligatoirement comporter :

- Un intitulé ;
- Un destinataire ;
- Une identification des informations financières ou non financières soumises à cet examen ;
- Une mention précisant la convention avec le destinataire du rapport ;
- Une mention confirmant que la mission s'est déroulé en application des normes de profession ;
- L'objectif de la mission ;
- La liste des procédures spécifiques mises en œuvre ;
- La description des constatations de l'auditeur ;
- Une mention précisant qu'il ne s'agit pas d'un audit et que s'il s'agissait d'un audit, l'auditeur aurait relevé d'autres points importants ;
- Une mention précisant que ce rapport ne sera lu que par son destinataire ;
- Une mention précisant que les éléments du rapport ne se rapportent pas aux états de synthèses de l'entité ;

- La date du rapport ;
 - L'adresse de l'auditeur ;
 - La signature de l'auditeur
- **L'examen limité d'une rubrique des états financiers** : Il est émis par l'auditeur qui doit examiner une rubrique financière tout en précisant le référentiel comptable sur la base duquel elle est présentée et si elle est présentée conformément à ce référentiel.
- **L'examen limité d'informations financières prévisionnelles** : Il s'agit d'un rapport où l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants lui permettant de savoir si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables et si les informations financières prévisionnelles sont préparées sur la base de ces hypothèses. Il doit également s'assurer que ces informations prévisionnelles sont préparées d'une manière cohérente avec les états financiers historiques tout en respectant les principes comptables.

De plus, si l'auditeur arrive à conclure que les hypothèses sont irréalistes et qu'il n'existe pas de cohérence entre les informations prévisionnelles et les états financiers historiques, il doit refuser ou bien renoncer à poursuivre la mission. Il doit obligatoirement comporter :

- Un intitulé ;
 - Un destinataire ;
 - Une identification des informations financières prévisionnelles présentées ;
 - Une référence aux normes professionnelles et à la présente norme ;
 - Un rappel sur la responsabilité de la direction à l'égard des hypothèses et des informations prévisionnelles ;
 - Une expression d'une assurance négative sur le fait que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;
 - Une opinion sur le fait que ces informations ont été correctement préparées sur la base de ces hypothèses ;
 - Un avertissement sur les risques de non réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles ;
 - La date de rapport (*qui coïncide avec celle de la fin des travaux*) ;
 - L'adresse de l'auditeur ;
 - La signature.
- **Rapport sur les comptes condensés** : Il s'agit d'un rapport qui constitue des états de synthèse qui résument les états de synthèse annuels audités pour informer les lecteurs intéressés uniquement des chiffres clés portant sur la situation financière et sur les résultats

de l'entité. Donc ces états de synthèse sont présentés avec moins de détails que les états de synthèse annuels audités. Pour les lecteurs voulant avoir plus de détails pour une meilleure compréhension des informations présentées doivent lire le rapport sur les états de synthèse audités qui est plus détaillé.

En outre, ce rapport sur les comptes condensés ne contient pas une opinion sur l'image fidèle et sur la régularité et la sincérité des comptes en raison de la présentation résumée de ces derniers. Il doit obligatoirement comporter :

- Un intitulé ;
 - Un destinataire ;
 - Une identification des états de synthèse audités qui sont condensés ;
 - Une référence à la date du rapport d'audit de ces états de synthèse non condensés ainsi qu'au type d'opinion exprimée dans ce rapport ;
 - Une opinion sur la concordance des informations contenues dans les états de synthèse condensés avec les non condensés ;
 - Une mention indiquant que le lecteur doit tout de même lire le rapport sur les états non condensés afin de mieux comprendre les informations présentées dans le rapport, objet de cette présente norme ;
 - La date du rapport ;
 - L'adresse de l'auditeur ;
 - La signature de l'auditeur.
- **Rapport sur une mission de complication** : Il a pour objectif, pour l'expert-comptable jouant le rôle de comptable, d'utiliser les compétences comptables et non celles d'audit en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Aucune assurance, dans ce cas, ne doit être donnée sur les informations financières. La réalisation de ce rapport est conditionnée par une connaissance générale des activités de l'entité et du secteur dans lequel elle opère par le comptable. Bien évidemment, ce dernier doit parfaitement connaître les principes et les pratiques comptable de ce secteur. En outre, la poursuite de la mission du comptable ne doit se faire que s'il reçoit toutes les informations nécessaires. La direction doit donc lui en fournir, elle n'a pas intérêt à refuser et doit lui confirmer de sa responsabilité à l'égard de la présentation correcte des états financiers. Ce rapport doit obligatoirement comporter :
- Un intitulé ;
 - Un destinataire ;
 - Une mention sur le respect des normes professionnels relatives aux missions de complication ;

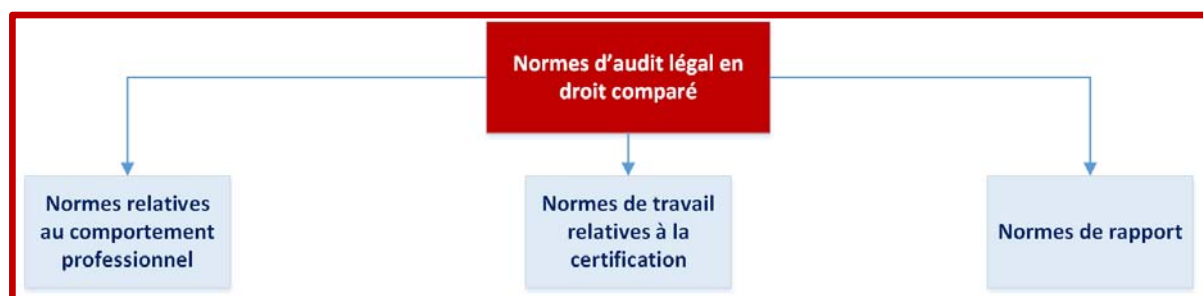
- Une identification des informations financières ;
- Une mention indiquant que la direction est responsable de ces informations financières ;
- Une mention précision qu'il ne s'agit pas d'un audit et donc qu'aucune assurance n'est donnée sur ses informations ;
- La date du rapport ;
- L'adresse du comptable ;
- La signature du comptable.

2. Normes d'audit légal en droit comparé :

Nous allons présenter dans ce point les normes d'audit en **France**, au **Canada** et à l'international qui se rapprochent le plus aux trois types de normes que nous avons énumérer pour le contexte marocain afin de pouvoir distinguer les convergences les divergences entre ces différents pays.

A cet égard, nous allons présenter les normes équivalentes aux normes marocaines et que nous schématisons comme suit :

Figure 21 : Les grands types des normes d'audit légal en droit comparé



Source : Élaborée par l'auteur

2.1. Normes relatives au comportement professionnel en droit comparé :

Comme pour le contexte marocain, nous allons énumérer les règles relatives au comportement professionnel en **France**, au **Canada** mais aussi dans les normes internationales d'audit (**ISA**) dans le but d'une comparaison.

Nous allons donc présenter les apports concernant les **normes relatives au comportement professionnel** au niveau des quatre points suivants :

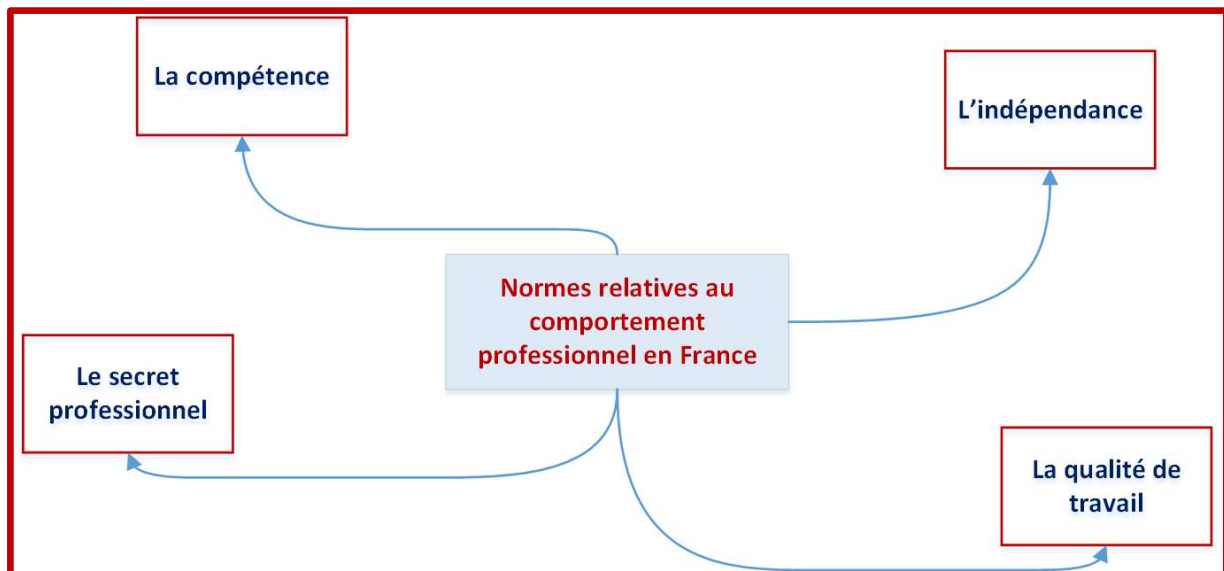
- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Selon les normes internationales d'audit (**ISA**) ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

2.1.1. En France :

Nous avons pu retrouver, pour le cas de la **France**, les normes relatives au comportement professionnel dans le code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes.

A cet effet, nous avons pu recueillir les normes se rapportant à **4 principaux points** que nous schématisons comme suit :

Figure 22 : Normes relatives au comportement professionnel en France



Source : Élaborée par l'auteur

2.1.1.1. La compétence :

Selon l'**article 7 du code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes**⁷⁹, ce dernier doit absolument avoir des compétences théoriques et pratiques se rapportant à son métier.

A noter que ces compétences théoriques rentrent dans le cadre de son « *Savoir* » obtenu lors de ses études universitaires, c'est-à-dire sa formation initiale, mais aussi lors des différentes formations continues à laquelle il peut assister lors de sa vie active.

S'agissant de ses compétences pratiques, elles peuvent rentrer aussi dans son « *Savoir* » mais aussi dans son « *Savoir-être* » et de son « *Savoir-faire* » qui s'acquièrent lors de la confrontation avec le terrain puisque cette dernière permet au commissaire aux comptes de forger sa personnalité d'auditeur et de se familiariser davantage avec les différents aspects du métier.

Par ailleurs, cette compétence exigée pour un auditeur légal doit être mise-à-jour régulièrement ; notamment par la participation aux différentes formations continues que nous avons déjà évoquée ci-dessus.

⁷⁹ Code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes (**Article 7**) <https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-en-vigueur-a/attachments/brochure-code-de-deontologie-04-2017-v3>, Consulté le 20/09/2018.

En outre, le commissaire aux comptes doit toujours veiller à ce que ses collaborateurs disposent de la compétence qui va leur permettre à bien exécuter les différents travaux qu'il pourrait leur confier.

2.1.1.2. L'indépendance :

Selon l'article 5 du **code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes**⁸⁰, ce dernier doit absolument être indépendant de son client afin de ne pas être influencé, d'une manière directe ou indirecte, dans son opinion sur la certification des comptes.

A cet effet, l'auditeur légal est tenu à ne pas avoir de liens personnels, financiers ou professionnels avec l'entité auditée, ses associés, ses salariés ainsi que les membres de son réseau afin de pouvoir exercer sa mission et émettre ses conclusions avec toute objectivité.

2.1.1.3. La qualité de travail :

Selon l'article 7 du **code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes**⁸¹, ce dernier doit faire preuve d'une conscience professionnelle dans l'exercice de chacune de ses missions. Ceci va lui permettre de faire un travail de qualité fait avec diligence et avec le soin approprié.

2.1.1.4. Le secret professionnel :

Selon l'article 9 du **code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes**⁸², ce dernier est tenu de respecter le secret professionnel relatif à l'exercice de son métier.

Il est tenu, à cet égard, à être prudent et discret et donc de ne communiquer aucune information aux personnes qui sont reconnues comme légalement qualifiées pour la connaître.

2.1.2. Au Canada :

Pour le cas du **Canada**, nous avons pu retrouver les normes relatives au comportement professionnel de l'auditeur dans le recueil des **Normes Canadiennes d'audit (NCA)** ainsi que dans le **code de profession canadien**.

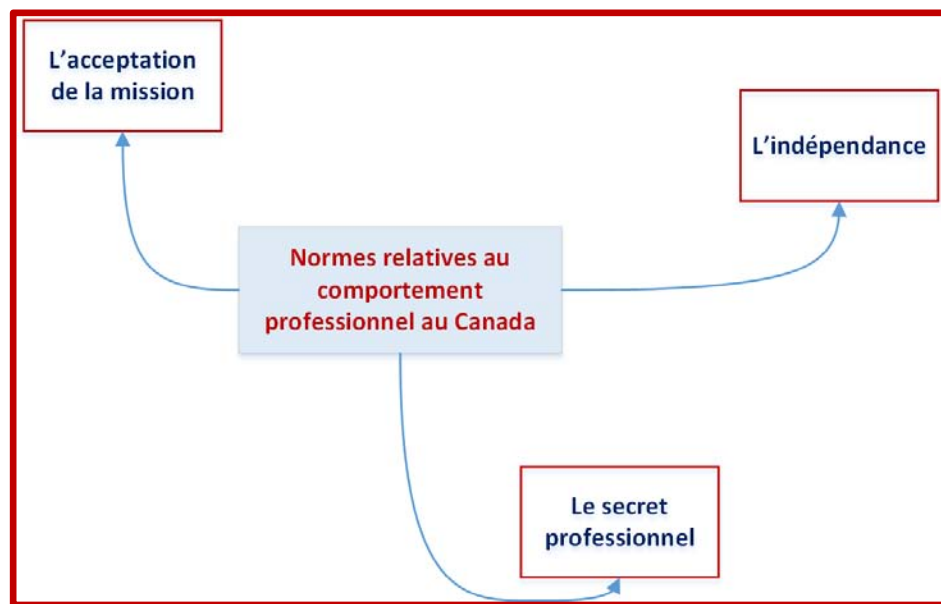
A cet effet, nous avons pu recueillir les normes se rapportant à trois principaux points que nous schématisons comme suit :

⁸⁰ Code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes (**Article 5**) <https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-en-vigueur-a/attachments/brochure-code-de-deontologie-04-2017-v3>, Consulté le 20/09/2018.

⁸¹ *Ibid.* (**Article 7**), Consulté le 20/09/2018.

⁸² *Ibid.* (**Article 9**), Consulté le 20/09/2018.

Figure 23 : Normes relatives au comportement professionnel au Canada



Source : Élaborée par l'auteur

2.1.2.1. L'indépendance :

Selon la **norme canadienne d'audit 200** « *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit* »⁸³, qui, comme son nom l'indique, consiste à ce que l'auditeur soit indépendant dans le suivi de toutes ses missions de contrôle.

Par conséquent, il va exprimer son opinion où il va indiquer si les états financiers des entités contrôlées sont préparés en conformité avec le référentiel d'information financière applicable et ce en toute indépendance et objectivité.

2.1.2.2. Le secret professionnel :

Selon l'**article 60.4 du code des professions canadien**, tout professionnel doit respecter le secret de tout renseignement de nature confidentielle qui lui vient à sa connaissance dans l'exercice de sa profession.

Certes, la notion d'auditeur ou de vérificateur n'a pas été mentionnée mais n'avons jugé correcte d'adopter le respect du secret professionnel comme norme de comportement professionnel lié au métier de l'audit légal vu qu'il s'agit d'une profession également au Canada.

⁸³ <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-200-overall-objectives-of-the-independent-auditor-and-the-conduct-of-an-audit-in-accordance-with-canadian-auditing-standards>, Consulté le 20/09/2018.

2.1.2.3. Acceptation de la mission :

Selon la **norme canadienne d'audit 210 « Accord sur les termes et condition d'une mission d'audit »**⁸⁴, l'auditeur ne doit accepter et conduire n'importe quelle mission que lorsqu'il est sûr de remplir les conditions nécessaires.

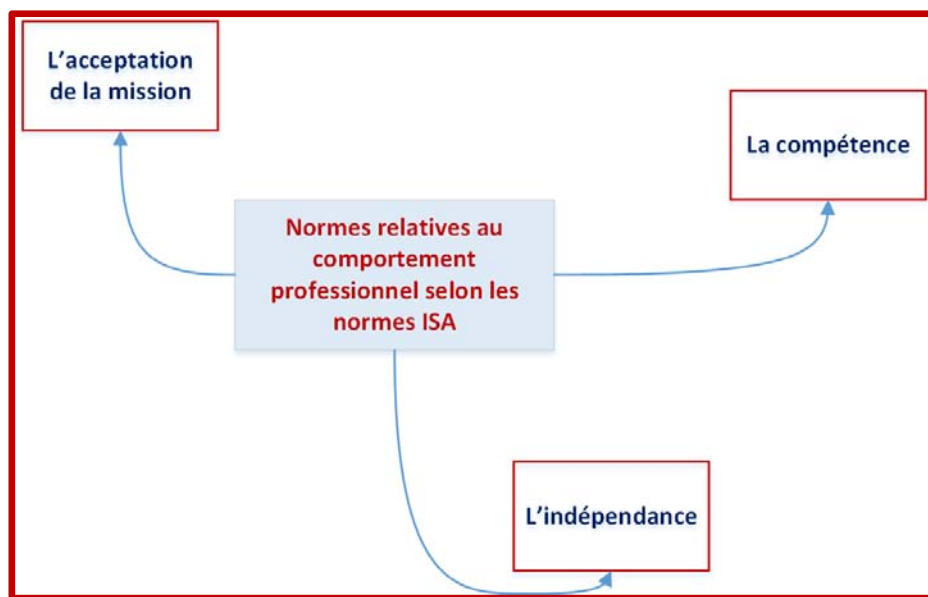
En outre, il doit obligatoirement être en commun accord avec la direction de l'entité objet de contrôle (*ou bien avec les responsables de gouvernance*) sur les termes de la mission d'audit en tenant compte du référentiel d'information financière qui doit être suivis par cette dernière dans la préparation des états financiers.

2.1.3. Normes internationales d'audit (ISA) :

Nous avons parcouru toutes les **normes internationales d'audit (ISA)**⁸⁵ et nous avons décidé, vue leur nombre important, de choisir de nous concentrer sur les normes qui se rapprochent le plus au contexte marocain.

A cet effet, nous avons pu recueillir les normes se rapportant aux trois principaux points que nous schématisons dans la figure suivante :

Figure 24 : Normes relatives au comportement professionnel selon les normes ISA



Source : Élaborée par l'auteur

⁸⁴ <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-210-agreeing-the-terms-of-audit-engagements>, Consulté le 20/09/2018.

⁸⁵ Voir la liste des normes ISA en Annexe I p. 424.

2.1.3.1. La compétence :

Selon la norme **ISA 200** « *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduit d'un audit selon les normes internationales d'audit* »⁸⁶, un auditeur doit faire son jugement professionnel en ayant la formation, la connaissance, l'expérience et donc la compétence nécessaire afin que ce jugement ait un caractère raisonnable.

2.1.3.2. L'indépendance :

La même norme **ISA 200** « *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduit d'un audit selon les normes internationales d'audit* »⁸⁷ indique que l'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables à sa profession dont celle relative à son indépendance vis-à-vis l'entité qu'il contrôle dans le cadre de ses missions d'audit d'états financiers.

2.1.3.3. Acceptation de mission :

Selon la norme **ISA 210** « *Accord sur les termes des missions d'audit* »⁸⁸, un auditeur est obligé de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies et qu'il existe une compréhension réciproque entre lui et la direction (ou le gouvernement de l'entreprise) des termes de la mission d'audit s'il veut l'accepter ou la poursuivre.

2.1.4. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater que la majorité des normes relatives au comportement professionnel au **Maroc** est compatible avec les normes **françaises**.

Toutefois, la seule norme évoquée pour le **Maroc** et qui n'est pas présente pour le cas de la **France** est celle relative à l'acceptation et le maintien de la mission d'audit.

Nous récapitulons ainsi les points de ressemblance entre les normes relatives au comportement professionnel **marocaines** et **françaises** dans le tableau suivant :

⁸⁶ <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 20/09/2018.

⁸⁷ Ibid. Consulté le 20/09/2018.

⁸⁸ Ibid. Consulté le 20/09/2018.

Tableau 2 : Normes de comportement professionnel de l'auditeur au Maroc et en France

Maroc	Équivalence en France
Norme de comportement professionnel n°110 : « Compétence ».	Code de déontologie de la profession du commissaire aux compte, Article n° 7.
Norme de comportement professionnel n°111 : « Indépendance ».	Code de déontologie de la profession du commissaire aux compte, Article n° 5.
Norme de comportement professionnel n°112 : « Qualité de travail ».	Code de déontologie de la profession du commissaire aux compte, Article n° 7.
Norme de comportement professionnel n°113 : « Secret professionnel ».	Code de déontologie de la profession du commissaire aux compte, Article n° 8.
Norme de comportement professionnel n°114 : « Acceptation et maintien de la mission ».	Ø

Source : Élaboré par l'auteur

S'agissant de la comparaison entre les normes **marocaines** et les normes **canadiennes**, nous pouvons également constater qu'il existe trois normes en commun ; l'indépendance, le secret professionnel et l'acceptation de la mission.

Par ailleurs, nous n'avons pas pu trouver une norme qui évoque la compétence ou la qualité de travail. Or, compte tenu de la complexité des systèmes comptables et de l'information financière, il est sans doute primordial que les vérificateurs doivent avoir des compétences et des connaissances afin de comprendre les principaux états financiers⁸⁹.

Nous pensons également qu'il est nécessaire pour un auditeur d'effectuer sa mission avec une conscience professionnelle susceptible de lui permettre de faire un travail de qualité.

Nous récapitulons les points de ressemblance entre les normes **marocaines**, et **canadiennes** dans le tableau suivant :

Tableau 3 : Normes de comportement professionnel de l'auditeur au Maroc et au Canada

Maroc	Équivalence au Canada
Norme de comportement professionnel n°110 : « Compétence ».	Ø
Norme de comportement professionnel n°111 : « Indépendance ».	NCA 200 : « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit ».
Norme de comportement professionnel n°112 : « Qualité de travail ».	Ø
Norme de comportement professionnel n°113 : « Secret professionnel ».	Code des professions canadien, Article 60.4.
Norme de comportement professionnel n°114 : « Acceptation et maintien de la mission ».	NCA 210 : « Accord sur les termes des missions d'audit ».

Source : Élaboré par l'auteur

⁸⁹ CRÊTE, Raymonde, BÉDARD, Jean, et ROUSSEAU, Stéphane. Les vérificateurs et la fiabilité de l'information financière : Les messages de l'environnement institutionnel et juridique. *Les Cahiers de droit*, 2004, vol. 45, no 2, p. 219-294.

S'agissant de à la comparaison entre les normes **marocaines** et les normes **internationales d'audit (ISA)**, nous n'avons pas pu trouver une norme **ISA** qui évoque la qualité de travail ainsi que le secret professionnel.

Nous récapitulons, à cet égard, les points de ressemblance entre les normes **marocaines** et les **normes internationales d'audit** dans le tableau qui suit :

Tableau 4 : Normes de comportement professionnel de l'auditeur au Maroc et selon ISA

Maroc	Équivalence en ISA
Norme de comportement professionnel n°110 : « Compétence ».	ISA 200 : « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduit d'un audit selon les normes internationales d'audit ».
Norme de comportement professionnel n°111 : « Indépendance ».	ISA 200 : « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduit d'un audit selon les normes internationales d'audit ».
Norme de comportement professionnel n°112 : « Qualité de travail ».	Ø
Norme de comportement professionnel n°113 : « Secret professionnel ».	Ø
Norme de comportement professionnel n°114 : « Acceptation et maintien de la mission ».	ISA 210 : « Accord sur les termes des missions d'audit ».

Source : Élaboré par l'auteur

2.2. Normes de travail relatives à la certification en droit comparé :

Comme pour le contexte **marocain**, nous allons énumérer les règles relatives au travail de l'auditeur légal en **France**, au **Canada** mais aussi dans les **normes internationales d'audit (ISA)** dans le but d'une comparaison. Nous avons jugé judicieux de nous concentrer sur les *normes relatives à la certification*.

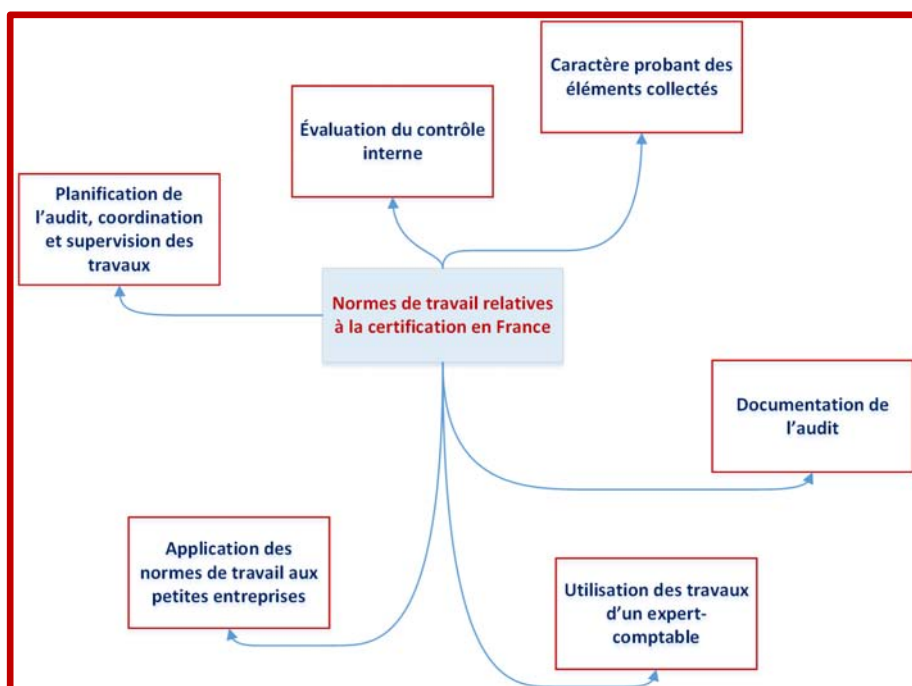
Nous allons présenter les apports concernant les **normes relatives à la certification** au niveau des quatre points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Selon les normes internationales d'audit (**ISA**) ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

2.2.1. En France :

Nous avons pu retrouver, pour le cas de la **France**, les normes de travail dans le **recueil des Normes d'exercice professionnel (NEP)**. A cet effet, nous avons pu trouver les normes se rapportant à six normes que nous schématisons dans la figure suivante :

Figure 25 : Normes de travail relatives à la certification en France



Source : Élaborée par l'auteur

2.2.1.1. Planification de l'audit, coordination et supervision des travaux :

Selon la norme **NEP 300 « Planification de l'audit »**, la certification des comptes réalisée par le commissaire aux comptes fait l'objet d'une planification formalisée dans un plan de mission et dans un programme de travail⁹⁰ qui doivent être établis en tenant compte de l'ensemble des caractéristiques liés à l'entité contrôlée notamment sa forme juridique, sa taille et son activité (**NEP 300, Ph. 9**).

En outre, selon la même norme, l'auditeur procède à cette planification après avoir dépassé l'étape de l'acceptation et du maintien de la mission, qui sont soumis à des règles particulières que nous avons déjà évoqué dans le point précédent, et aussi celle de la prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur et la mise en œuvre des procédures d'audit (**NEP 300, Ph. 7**). Pour le contenu de ce plan de mission, il s'agit essentiellement des points suivants (**NEP 300, Ph. 10 & 11**) :

- L'étendu, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- Les seuils de signification retenus ;
- Les lignes principales du programme de travail ;
- Le nombre d'heures de travail ;
- Les honoraires.

⁹⁰ NEP 300, « Planification de l'audit », <https://doc.cncc.fr/docs/kk>, Consulté le 22/09/2018.

S'agissant de la coordination et la supervision des travaux, ils font partie des aspects généraux de cette planification de la mission présentés dans cette norme.

Pour la coordination, elle consiste à une prise de contact avec les autres experts et auditeurs chargés du contrôle des comptes de cette entité et la supervision concerne les membres de l'équipe auxquels le commissaire aux comptes délègue ses travaux (*NEP 300, Ph. 3*).

La norme **NEP 100** « *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* » a également évoqué ce principe de coordination des travaux dans le cas où la certification des comptes est réalisée par plusieurs commissaires aux comptes ; ce qui oblige les auditeurs à communiquer entre eux et d'établir un rapport commun⁹¹.

2.2.1.2. Évaluation du contrôle interne :

Selon la norme **NEP 315** « *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives* », le commissaire aux comptes est amené à bien connaître son entité, notamment son contrôle interne, pour pouvoir fonder son opinion en tenant compte des risques d'anomalies significatives ainsi que des procédures d'audit mises en œuvre⁹².

A cet effet, l'auditeur doit bien évaluer la nature de l'information comptable ou financière que l'entité dispose dans ses comptes dans le but de s'assurer de son exactitude et de son non contenance d'erreurs ou de fraudes afin que son jugement ne soit pas influencé (*NEP 315, Ph. 4 & 5*).

Pour assurer cette évaluation de la manière la plus correcte et efficace possible, il s'agit aussi pour lui d'effectuer des contrôles de substance ou procédures d'audit (*NEP 315, Ph.7*) dans lesquels il effectue :

- Une inspection dans laquelle soit il fait un contrôle sur pièce (*sous format papier ou électronique*) soit par une inspection et une observation physique des actifs corporels ou bien de la mise en œuvre pratique d'une procédure par l'entité auditée (*NEP 315, Ph. 8 & 9*).
- Des procédures analytiques qui va lui permettre d'apprécier les informations financières en les comparant avec d'autres informations antérieurs, postérieurs ou prévisionnelles de même nature et en calculant et analysant l'ensemble des variations improbables (*NEP 315, Ph. 10*).
- Des tests de détails qui consiste pour lui de contrôler un seul solde ou information fournis dans le compte d'une manière individuelle (*NEP 315, Ph. 11*).

⁹¹ NEP 100, « *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-100-audit-des-c>, Consulté le 22/09/2018.

⁹² NEP 315, « *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives* », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-315>, Consulté le 22/09/2018.

2.2.1.3. Caractère probant des éléments collectés :

Selon la norme **NEP 500** « *Caractère probant des éléments collectés* », tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments probants qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes⁹³.

Selon cette même norme, les éléments probants en question concernent l'ensemble des informations que l'auditeur peut recueillir au cours des exercices précédents, de sa mission actuelle mais aussi dans la phase de prise de connaissance qui s'étend vers l'acceptation ou le maintien de cette dernière (**NEP 500, Ph. 4**).

Ils constituent des éléments de preuve de respect des règles (*l'ensemble des assertions*) de la part de l'entité et pouvant conduire l'auditeur, dans le cas de leur nombre suffisant, à fonder son opinion sur les comptes (**NEP 500, Ph. 5**).

Finalement, pour ce qui sont des moyens de collecte des informations, il peut recourir aux techniques suivantes (**NEP 500, Ph. 10**) :

- Inspection des documents soit internes soit externes (*format papier ou électronique*) ;
- Un contrôle physique des actifs corporels ;
- Une observation physique ;
- Une demande d'information adressée à l'entité (*informations verbales*) ;
- Une demande de confirmation des tiers ;
- Une vérification de calculs ;
- Des procédures analytiques.

2.2.1.4. Documentation de l'audit :

Selon la norme **NEP 230** « *Documentation de l'audit des comptes* », le commissaire aux comptes doit constituer, pour chaque entité qu'il contrôle, un dossier contenant la documentation de l'audit des comptes⁹⁴.

Cette dernière doit être en mesure de permettre à toute personne externe de comprendre plusieurs informations dont la planification de l'audit, la nature des procédures mises en œuvre ainsi que leur étendu, calendrier et caractéristiques (**NEP 500, Ph. 4**).

⁹³ NEP 500, « Caractère probant des éléments collectés », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-500>, Consulté le 22/09/2018.

⁹⁴ NEP 230, « Documentation de l'audit des comptes », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-230-documentati>, Consulté le 22/09/2018.

2.2.1.5. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :

Selon la norme **NEP 630** « *Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité* », le commissaire aux comptes peut recueillir, afin de ne pas perdre du temps, toute information qu'il juge utile à la bonne conduite de sa mission auprès d'autres personnes ayant déjà accompli ces mêmes opérations pour le compte de l'entité auditée dont les travaux réalisés par un expert-comptable⁹⁵. Il doit par conséquent les mentionner dans son dossier d'audit qu'il utilise dans sa mission.

A cet effet, selon cette même norme, l'auditeur doit analyser ce que l'entité concernée a confié à l'expert-comptable afin de sélectionner les éléments jugés pertinents pour sa mission et qui vont lui permettre de fonder son opinion sur les comptes (**NEP 630, Ph. 3 & 4**).

Cette analyse va aboutir, dans le cas de l'insuffisance des données recueillis, à une mise en place de procédures d'audit supplémentaires (**NEP 630, Ph. 5 & 6**).

2.2.1.6. Application des normes de travail aux petites entreprises :

Selon la norme **NEP 911** « *Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices* », le commissaire aux comptes est nommé dans la « petite entreprise » pour un mandat de trois exercices uniquement mais applique les mêmes normes et règles que les autres types d'entreprise⁹⁶.

A noter que, selon cette même norme, la « petite entreprise » présente certaines particularités qu'elle doit avoir et des critères qu'elle ne doit pas dépasser à la clôture de l'exercice social ; tels que le total du bilan de quatre millions d'euros, le chiffre d'affaires de huit millions d'euros et le nombre moyen des salariés au cours de l'exercice de cinquante (**NEP 911, Ph. 1**).

2.2.2. Au Canada :

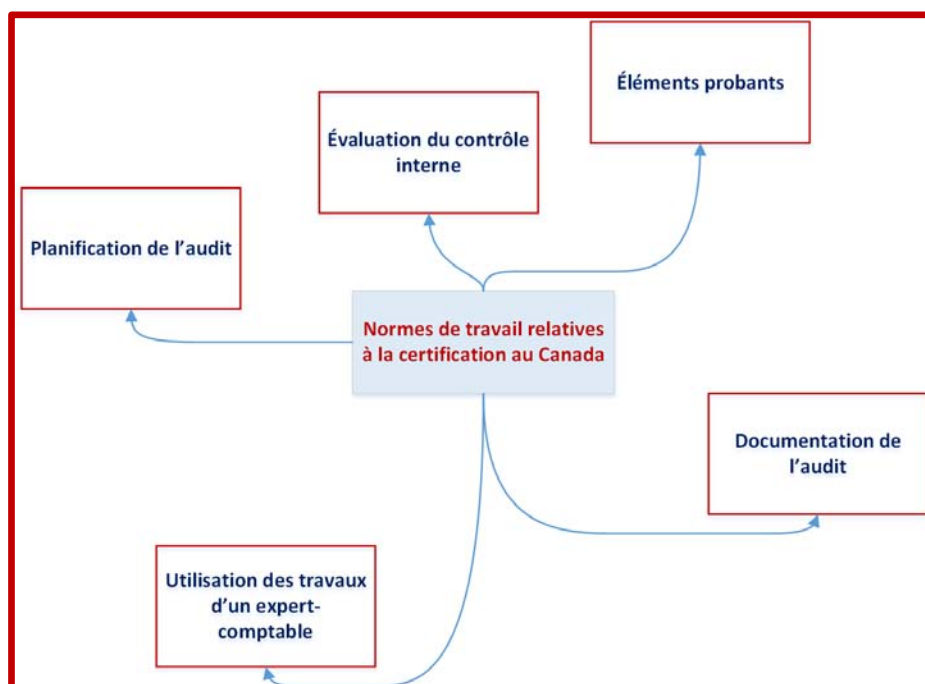
Nous avons pu retrouver, pour le cas du **Canada**, les **normes de travail** dans le **recueil des Normes Canadiennes d'Audit (NCA)**.

A cet effet, nous avons pu trouver les normes se rapportant à cinq principaux points que nous schématisons comme suit :

⁹⁵ NEP 630, « Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-630-utilisation>, Consulté le 22/09/2018.

⁹⁶ NEP 911, « Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-911-mission-du-commissaire-a/attachments/nep-911>, Consulté le 31/10/2020.

Figure 26 : Normes de travail relatives à la certification au Canada



Source : Élaborée par l'auteur

2.2.2.1. Planification de l'audit :

Selon la norme **NCA 300** « *Planification d'un audit d'états financiers* », l'auditeur a pour objectif de définir une stratégie générale d'audit qui se matérialise par une planification de sa mission de contrôle (*élaboration d'un plan de mission*) afin de la conduire d'une manière efficace⁹⁷.

2.2.2.2. Évaluation du contrôle interne :

Selon la norme **NCA 315** « *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives* », l'auditeur doit avoir une bonne compréhension du contrôle interne de l'entité qu'il audite afin de pouvoir bien identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers⁹⁸.

⁹⁷ NCA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-300-planning-an-audit-of-financial-statements#link0>, Consulté le 22/09/2018.

⁹⁸ NCA 315, « Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-315-revised-identifying-and-assessing-the-risks-of-material-misstatement-through-understanding-the-entity-and-its-environment>, Consulté le 22/09/2018.

2.2.2.3. Éléments probants :

Selon la norme **NCA 500** « *Éléments probants* », l'auditeur doit être en mesure d'élaborer et de mettre en œuvre des procédures d'audit susceptibles de lui permettre l'obtention d'éléments probants suffisants afin de pouvoir lui permettre de tirer des conclusions raisonnables et de fonder son opinion⁹⁹.

2.2.2.4. Documentation de l'audit :

Selon la norme **NCA 230**, l'auditeur doit préparer une documentation suffisante susceptible de permettre à un auditeur expérimenté de comprendre les principaux éléments se rapportant la mission de contrôle¹⁰⁰.

2.2.2.5. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :

Selon la norme **NCA 620** « *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix* », l'auditeur peut utiliser des travaux d'un expert de son choix lorsqu'il les juge susceptibles de l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés¹⁰¹.

2.2.3. Normes internationales d'audit (ISA) :

Nous avons parcouru toutes les **normes internationales d'audit (ISA)** et nous avons décidé, vue leur nombre important, de choisir de nous concentrer sur les normes qui se rapprochent le plus au contexte marocain.

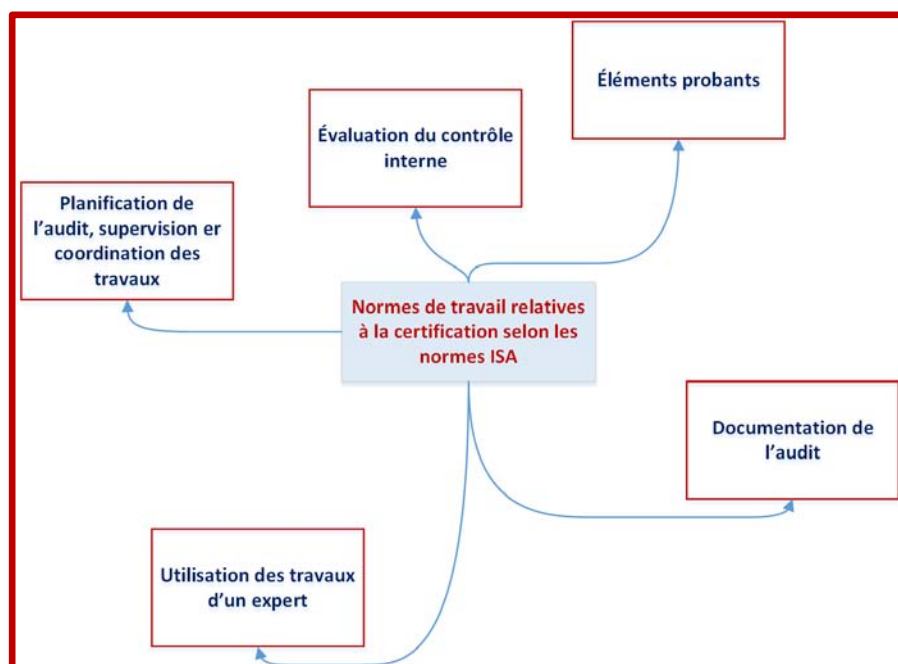
A cet effet, nous avons pu recueillir les normes se rapportant à cinq points principaux que nous schématisons comme suit :

⁹⁹ NCA 500, « Éléments probants », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-500-audit-evidence>, Consulté le 22/09/2018.

¹⁰⁰ Comptables professionnels agréés au Canada (CPA). (2018). Incidences sur les rapports des Normes Canadiennes d'audit (NCA), 2^e édition.

¹⁰¹ NCA 620, « Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-620-using-the-work-of-an-auditors-expert>, Consulté le 22/09/2018.

Figure 27 : Normes de travail relatives à la certification selon les normes ISA



Source : Élaborée par l'auteur

2.2.3.1. Planification de l'audit, supervision et coordination des travaux :

Selon la norme **ISA 300** « *Planification d'un audit d'états financiers* »¹⁰², un auditeur doit planifier sa mission afin qu'elle soit réalisée d'une manière efficace (**ISA 300, Ph. 4**).

Il s'agit pour lui d'une définition d'une stratégie générale d'audit dans laquelle il va définir un ensemble d'éléments comme l'étendue de la mission, le calendrier ainsi que les principales lignes devant figurer dans son programme de travail (**ISA 300, Ph. 9**).

S'agissant de la supervision et de la coordination des travaux par l'auditeur, et selon la même norme, la planification de l'audit va lui faciliter la supervision et la revue des tâches qu'il confie aux membres de son équipe ainsi que la coordination des travaux des auditeurs et des experts (**ISA 300, Ph. 2**).

2.2.3.2. Évaluation du contrôle interne :

Selon la norme **ISA 315** « *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement* »¹⁰³, l'auditeur est tenu de bien connaître son client et de bien évaluer son contrôle interne pour pouvoir identifier les risques d'anomalies significatives afin de fonder son opinion sur les comptes (**ISA 315, Ph. 3**).

¹⁰²

<https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-300-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 20/09/2018.

¹⁰³ Ibid. Consulté le 20/09/2018.

2.2.3.3. Éléments probants :

Selon la norme **ISA 500** « *Éléments probants* »¹⁰⁴, l'auditeur est dans l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, via l'élaboration et la mise en œuvre de procédure d'audit, afin de pouvoir fonder une opinion raisonnable sur les comptes (*ISA 500, Ph. 1*).

2.2.3.4. Documentation de l'audit :

Selon la norme **ISA 230** « *Documentation d'audit* »¹⁰⁵, l'auditeur doit préparer une documentation d'audit dans le cadre de sa mission (*ISA 230, Ph. 1*) afin de pouvoir garder une trace suffisante sur ses travaux et prouver que ses travaux sont conformité avec les normes ISA ainsi qu'avec la législation et la réglementation applicables dans son pays (*ISA 230, Ph. 5*)¹⁰⁶.

2.2.3.5. Utilisation des travaux d'un expert :

Selon la norme **ISA 620** « *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix* »¹⁰⁷, l'auditeur peut se faire aider en utilisant des travaux réalisés par des professionnels pour le profit du même client qu'il contrôle dans la mesure de leur pertinence et leur susceptibilité de l'aider dans son obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (*ISA 620, Ph. 1*).

2.2.4. Comparaison avec le Maroc :

Nous avons pu retrouver, pour le cas de la **France**, des normes traitant les mêmes principes élaborés par les normes **marocaines**.

Ainsi, nous récapitulons ainsi les points de ressemblance entre les normes de travail **marocaines** et **françaises** dans le tableau suivant :

¹⁰⁴ <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-500-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 20/09/2018.

¹⁰⁵ *Ibid.* Consulté le 20/09/2018.

¹⁰⁶ D'autres normes ISA présentent des exigences spécifiques en matière de documentation (*Voir Annexe 2 p. 426*).

¹⁰⁷ IAASB. (2009). Norme ISA 620, « Utilisation par l'auditeur des travaux de l'expert de son choix ».

Tableau 5 : Normes de de travail au Maroc et en France

Maroc	Équivalence en France
Norme de travail n°2101 : « Définition de la stratégie de révision et du plan de mission ».	NEP 300 : « Définition de la stratégie de révision et du plan de mission ».
Norme de travail n°2102 : « Évaluation du contrôle interne ».	NEP 315 : « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives »
Norme de travail n°2103 : « Obtention des éléments probants ».	NEP 500 : « Caractère probant des éléments collectés »
Norme de travail n°2104 : « Délégation et supervision ».	NEP 300 : « Définition de la stratégie de révision et du plan de mission ».
Norme de travail n°2105 : « Tenue des dossiers de travail ».	NEP 230 : « Documentation de l'audit des comptes ».
Norme de travail n°2106 : « Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes ».	NEP 620 : « Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité ».
Norme de travail n°2107 : « Coordination des travaux entre auditeurs ».	NEP 300 : « Définition de la stratégie de révision et du plan de mission ». & NEP 100 : « Audit de comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ».
Norme de travail n°2108 : « Application des normes de travail aux petites entreprises ».	NEP 911 : « Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices ».

Source : Élaboré par l'auteur

Par contre, pour le **Canada**, nous n'avons pas pu trouver des normes équivalentes à celles relatives à la délégation, supervision et coordination des travaux et l'application des normes d'audit aux petites entreprises qui sont évoquées pour le **Maroc**.

Nous récapitulons les points de ressemblance entre les normes **marocaines**, et **canadiennes** dans le tableau suivant :

Tableau 6 : Normes de travail au Maroc et au Canada

Maroc	Équivalence au Canada
Norme de travail n°2101 : « Définition de la stratégie de révision et du plan de mission ».	NCA 300 : « Planification d'un audit d'états financiers ».
Norme de travail n°2102 : « Évaluation du contrôle interne ».	NCA 315 : « Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins d'identification et évaluation du risque d'anomalies significatives »
Norme de travail n°2103 : « Obtention des éléments probants ».	NCA 500 : « Éléments probants »
Norme de travail n°2104 : « Délégation et supervision ».	Ø
Norme de travail n°2105 : « Tenue des dossiers de travail ».	NCA 230 : « Documentation d'audit ».
Norme de travail n°2106 : « Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes ».	NCA 620 : « Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix ».
Norme de travail n°2107 : « Coordination des travaux entre auditeurs ».	Ø
Norme de travail n°2108 : « Application des normes de travail aux petites entreprises ».	Ø

Source : Élaboré par l'auteur

Puis, dans le cadre **des normes internationales**, nous avons pu retrouver toutes les normes de travail équivalentes à celle évoquées dans le contexte **marocain** sauf celle relative à l'application des normes d'audit aux petites entreprises.

Nous récapitulons les points de ressemblance entre les normes **marocaines** et les **normes internationales d'audit** dans le tableau ci-après :

Tableau 7 : Normes de travail au Maroc et selon ISA

Maroc	Équivalence au Canada
Norme de travail n°2101 : « Définition de la stratégie de révision et du plan de mission ».	ISA 300 : « Planification d'un audit d'états financiers ».
Norme de travail n°2102 : « Évaluation du contrôle interne ».	ISA 315 : « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives »
Norme de travail n°2103 : « Obtention des éléments probants ».	ISA 500 : « Éléments probants »
Norme de travail n°2104 : « Délégation et supervision ».	ISA 300 : « Planification d'un audit d'états financiers ».
Norme de travail n°2105 : « Tenue des dossiers de travail ».	ISA 230 : « Documentation d'audit ».
Norme de travail n°2106 : « Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes ».	ISA 620 : « Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix ».
Norme de travail n°2107 : « Coordination des travaux entre auditeurs ».	ISA 300 : « Planification d'un audit d'états financiers ».
Norme de travail n°2108 : « Application des normes de travail aux petites entreprises ».	Ø

Source : Élaboré par l'auteur

2.3. Normes de rapport en droit comparé :

Comme pour le contexte marocain, nous allons énumérer **les règles de rapport** que l'auditeur légal doit respecter en **France**, au **Canada** mais aussi dans les **normes internationales d'audit (ISA)** dans le but d'une comparaison.

Nous allons présenter les apports concernant les **normes relatives au rapport** au niveau des quatre points suivants :

- En **France** ;
- Au **Canada** ;
- Selon les normes internationales d'audit (**ISA**) ;
- Comparaison avec le **Maroc**.

2.3.1. En France :

Nous avons pu retrouver, pour le cas de la **France**, les **normes de rapport** dans le **recueil des Normes d'exercice professionnel (NEP)**.

A cet effet, nous avons pu trouver les normes se rapportant aux points suivants :

- Contenu et forme de rapport et nature de certification ;
- Informations relatives aux exercices précédents ;
- Événements postérieurs à la clôture ;
- Changements comptables ;
- Continuité d'exploitation ;
- Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux ;
- Examen limité des comptes.

2.3.1.1. Contenu et forme de rapport et nature de certification :

Selon la norme **NEP 700 « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés »**¹⁰⁸, le commissaire aux comptes doit établir un rapport les états financiers de l'entité contrôlée qui doit être rédigé sous une forme claire et comporter un ensemble d'éléments tels que le titre, l'organe destinataire, l'opinion, la date et la signature (**NEP 700, Ph. 18**).

S'agissant de la nature de la certification, et selon la même norme, elle peut avoir trois formes :

- **Une certification sans réserve :** Il s'agit du cas où l'auditeur a mené un audit lui permettant d'obtenir une assurance raisonnable lui assurant que les comptes de l'entité ne comportent pas d'anomalies significatives (**NEP 700, PH. 8**).
- **Une certification avec réserve :** Il s'agit du cas où l'auditeur a pu identifier des anomalies significatives non corrigées, que les incidences sur les comptes de ces anomalies sont circonscrites ou que la formulation de la réserve est suffisante pour lui permettre de porter son jugement en connaissance des causes (**NEP 700, Ph. 9**).
- **Refus de certifier :** Il s'agit des mêmes raisons qui peuvent pousser l'auditeur à formuler une certification avec réserve sauf que dans ce cas une formulation de réserves n'est pas suffisante pour lui permettre de fonder son jugement en connaissance des causes (**NEP 700, Ph. 12**).
- **Impossibilité de certifier :** Il s'agit du cas où l'auditeur n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour la formulation de son opinion et aussi lorsque les incidences sur les comptes de ces dernières ne peuvent être clairement circonscrites ou bien lorsque, comme pour le cas précédent, la formulation de réserve n'est pas suffisante pour lui permettre de porter son jugement.

¹⁰⁸ NEP 700, « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700-rapports-du-commissaire-aux-comptes/attachments/nep-700-rapports-du-commissaire-aux-comptes-sur-les-comptes-annuels-et-consolides>, Consulté le 21/09/2019.

2.3.1.2. Informations relatives aux exercices précédents :

Selon la norme **NEP 710** « *Informations relatives aux exercices précédents* »¹⁰⁹, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre des procédures d'audit susceptibles de lui permettre de vérifier la bonne application des textes légaux et réglementaires dans les comptes relatifs aux exercices précédents afin de définir, par conséquent, les incidences des anomalies significatives pouvant être relevées sur la comparabilité de ces exercices avec les comptes de l'exercice écoulé (**NEP 710, Ph. 1, 2 & 3**).

2.3.1.3. Événements postérieurs à la clôture :

Selon la norme **NEP 560** « *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice* »¹¹⁰, le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant d'identifier les événements postérieurs à la clôture de l'exercice (**NEP 560, Ph. 5**).

Pour pouvoir bien les identifier, il doit mettre en œuvre un ensemble de procédures d'audit notamment une prise de connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements, la consultation des procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions, une prise de connaissance des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité, une information auprès des personnes compétentes de l'entité et de la direction sur l'évolution des procès contentieux et litiges et de la survenance de ces événements postérieurs (**NEP 560, Ph. 6**).

2.3.1.4. Changements comptables :

Selon la norme **NEP 730** « *Changements comptables* »¹¹¹, Le commissaire aux comptes doit être en mesure de définir les procédures d'audit lui permettant d'identifier un changement comptable (**NEP 730, Ph. 4**). Il s'agit des changements concernant les méthodes de travail, les corrections d'erreurs, les estimations ou les modalités d'application et les options fiscales (**NEP 730, Ph. 3**).

2.3.1.5. Continuité d'exploitation :

Selon la norme **NEP 570** « *Continuité d'exploitation* »¹¹², Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit pour s'assurer si l'établissement des comptes est fait dans une perspective de continuité d'exploitation (**NEP 570, Ph. 1**).

¹⁰⁹ NEP 710, « Informations relatives aux exercices précédents », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-710-informatio>, Consulté le 21/09/2019.

¹¹⁰ NEP 560, « Événements postérieurs à la clôture de l'exercice », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-560-evenements>, Consulté le 21/09/2019.

¹¹¹ NEP 730, « Changements comptables », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-730-changements>, Consulté le 21/09/2019.

¹¹² NEP 570, « Continuité d'exploitation », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-570-continuite-dexploitation>, Consulté le 21/09/2019.

A cet effet, il apprécie l'appropriation de cette perspective et aussi il détermine s'il existe une incertitude significative liée à des événements susceptible de mettre en cause cette continuité d'exploitation (*NEP 570, Ph. 2*).

2.3.1.6. Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux :

Selon la norme **NEP 9510** « *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressées aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes* »¹¹³, les éventuelles inexactitudes et irrégularités relevées par le commissaire aux comptes peuvent avoir des incidences sur le rapport (*NEP 9510, Ph. 3*).

En effet, et selon cette même norme, les inexactitudes sont des informations qui ne concordent pas avec les comptes ainsi qu'avec les données fournis dans les comptes, pas conformes avec les documents dont elles sont issues, et ni exactes ni sincères (*NEP 9510, Ph. 17*). Quant aux irrégularités, elles résultent de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts (*NEP 9510, Ph. 17*).

2.3.1.7. Examen limité des comptes :

Selon la norme **NEP 2410** « *Examen limité de comptes intermédiaires en application de disposition légales ou réglementaires* »¹¹⁴, le commissaire aux comptes d'une entité peut être conduit à mener, en application des dispositions légales ou réglementaires, un examen limité de comptes condensés, présenté sous forme consolidée (*NEP 2410, Ph. 1*).

Selon cette même norme, l'auditeur doit réaliser cet examen limité des comptes intermédiaires conformément aux textes légaux et réglementaires (*NEP 2410, Ph. 5*) et doit faire preuve d'esprit critique en tenant comptes des situations pouvant conduire vers des anomalies significatives (*NEP 2410, Ph. 6*).

2.3.2. Au Canada :

Nous avons pu retrouver, pour le cas du **Canada**, les **normes de rapport** dans le **recueil des Normes Canadiennes d'Audit (NCA)**.

A cet effet, nous avons pu trouver les normes se rapportant aux cinq points suivants :

- Contenu, forme de rapport et nature de certification ;
- Informations comparatives ;

¹¹³ NEP 9510, « Diligences du commissaires aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressées aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes » , <https://doc.cncc.fr/docs/nep-9510-diligences-du-commissai-5bbe02f0eac1b/attachments/nep-9510>, Consulté le 21/09/2019.

¹¹⁴ NEP 2410, « Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-2410-examen-limite-de-compte>, Consulté le 21/09/2019.

- Événements postérieurs à la clôture ;
- Continuité d'exploitation ;
- Importance relative.

2.3.2.1. Contenu, forme de rapport et nature de certification :

Selon la norme **NCA 700 « Opinion et rapport sur des états financiers »**, l'auditeur est responsable et dans l'obligation de se former une opinion sur les états financiers de l'entité contrôlée dans la bonne forme et le bon contenu¹¹⁵.

2.3.2.2. Informations comparatives :

Selon la norme **NCA 710 « Informations comparatives - Chiffres correspondants et états financiers comparatifs »**¹¹⁶, l'auditeur vérifie la non existence d'anomalies significatives dans les exercices précédents afin de ne pas avoir une comparaison erronée de ces derniers avec les états financiers de l'exercice écoulé.

2.3.2.3. Événements postérieurs à la clôture :

Selon la norme **NCA 560 « Événements postérieurs à la date de clôture »**¹¹⁷, l'auditeur doit avoir une connaissance sur les événements qui surviennent après la date de clôture car ils peuvent avoir une incidence sur les états financiers de l'entité contrôlée.

2.3.2.4. Continuité d'exploitation :

Selon la norme **NCA 570 « Continuité d'exploitation »**¹¹⁸, l'auditeur est responsable d'appliquer l'hypothèse de la continuité d'exploitation lors de la préparation des états financiers qui consiste à s'assurer que l'entité est présumée de poursuivre son activité dans un avenir prévisible.

2.3.3. Normes internationales d'audit (ISA) :

Nous avons parcouru toutes les **normes internationales d'audit (ISA)** et nous avons décidé, vue leur nombre important, de choisir de nous concentrer sur les normes qui se rapprochent le plus au contexte marocain.

¹¹⁵ NCA 700, « Opinion et rapport sur des états financiers », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-daudit/cas-700-forming-an-opinion-and-reporting-on-financial-statements>, Consulté le 21/09/2019.

¹¹⁶ Comptables professionnels agréés au Canada (CPA). Incidences sur les rapports des Normes Canadiennes d'audit (NCA), 2^e édition, 2018.

¹¹⁷ NCA 560, « Événements postérieurs à la clôture », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/canadian-auditing-standards/cas-560-subsequent-events>, Consulté le 21/09/2019.

¹¹⁸ NCA 570, « Continuité d'exploitation », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-daudit/cas-570-going-concern>, Consulté le 21/09/2019.

A cet effet, nous avons pu recueillir les normes de rapport se rapportant aux six points suivants :

- Forme et contenu du rapport et opinion sur les états financiers ;
- Informations comparatives ;
- Événements postérieurs à la clôture ;
- Continuité d'exploitation ;
- Importance relative ;
- Examen limité des comptes.

2.3.3.1. Forme et contenu du rapport, opinion sur les états financiers :

Selon la norme **ISA 700 « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers »**¹¹⁹, l'auditeur doit donner son opinion sur les états financiers qui se base sur les conclusions tirées des éléments probants recueillis lors de l'exercice de sa mission de contrôle et aussi bien l'exprimer dans un rapport écrit (**ISA 700, Ph. 6**).

Ce rapport peut être sous une forme imprimée ou bien sous un support électronique (**ISA 700, Ph. A.18**) et doit contenir un titre indiquant qu'il s'agit du rapport en question, un destinataire approprié, la signature et l'adresse de l'auditeur (**ISA 700, Ph. 21, 22, 47 & 48**).

2.3.3.2. Informations comparatives :

Selon la norme **ISA 710 « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs »**¹²⁰, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants pour s'assurer que les données comparatives qui sont incluses dans les états financiers respectent les exigences du référentiel comptable applicable (**ISA 710, Ph. 5**).

Les procédures d'audit qu'il doit mettre en œuvre consistent à faire un rapprochement entre les données comparatives relevées et les montants des exercices précédents et aussi vérifier si les méthodes comptables utilisées sont similaires à celles appliquées dans l'exercice en cours et si les changements comptables ont été correctement comptabilisés et communiqués (**ISA 710, Ph. 7**).

¹¹⁹ ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-700-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

¹²⁰ ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-710-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

2.3.3.3. Événements postérieurs à la clôture :

Selon la norme **ISA 560** « *Événements postérieurs à la clôture* »¹²¹, l'auditeur doit recueillir des éléments probants lui permettant de déterminer si les événements survenus entre la date des états financiers et celle de son rapport nécessitent d'être ajustés et aussi s'ils ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable et il doit également traiter les événements qui surviennent après la date de clôture et évaluer leur incidence sur l'opinion à émettre dans son rapport (**ISA 560, Ph. 4**).

2.3.3.4. Continuité d'exploitation :

Selon la norme **ISA 570** « *Continuité d'exploitation* »¹²², l'auditeur doit recueillir les éléments probants suffisants lui permettant de s'assurer que l'établissement des états financiers sont fait dans la perspective de continuité d'exploitation et qu'il n'existe aucun événement susceptible de jeter un doute important pouvant mettre en cause ce principe (**ISA 570, Ph. 9**).

2.3.3.5. Examen limité des comptes :

Selon la norme **ISA 2410** « *Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité* »¹²³, l'auditeur effectue la mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires afin d'exprimer une conclusion basée sur cet examen où il exprime qu'il n'a relevé aucun fait montrant que ces informations ne sont pas établies conformément à un référentiel comptable applicable (**ISA 2410, Ph. 9**).

2.3.4. Comparaison avec le Maroc :

Nous pouvons constater que la majorité des normes **marocaines** est compatible avec les normes **françaises**. Or, nous n'avons pas trouvé une norme qui évoque le critère d'importance significative et le rapport spécifique sur les conventions réglementées.

Nous récapitulons ainsi les points de ressemblance entre les normes **marocaines**, et **françaises** dans le tableau ci-après :

¹²¹ ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-560-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

¹²² ISA 570, « Continuité d'exploitation », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-570-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

¹²³ ISA 2410, « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant », http://www.oect.org.tn/tiny_mce/plugins/filemanager/files/ISRE2410.PDF, Consulté le 21/09/2019.

Tableau 8 : Normes de rapport au Maroc et en France

Maroc	Équivalence en France
Norme de rapport n°1 : « Forme de rapport, destinataire, étendue de la mission et opinion ».	NEP 700 : « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ».
Norme de rapport n°2 : « Contenu du rapport, présentation et dépôt ».	NEP 700 : « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés »
Norme de rapport n°3 : « Les chiffres comparatifs ».	NEP 710 : « Informations relatives aux exercices précédents »
Norme de rapport n°4 : « Événements postérieurs à la clôture ».	NEP 560 : « Événements postérieurs à la clôture de l'exercice ».
Norme de rapport n°5 : « Modification des règles comptables ».	NEP 730 : « Changements comptables ».
Norme de rapport n°6 : « Continuité d'exploitation ».	NEP 570 : « Continuité d'exploitation ».
Norme de rapport n°7 : « Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux ».	NEP 9510 : « Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et les informations relevant de rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer les comptes ».
Norme de rapport n°8 : « Critère d'importance relative ».	Ø
Norme de rapport n°9 : « Examen limité d'une situation intermédiaire ».	NEP 2410 : « Examen limité des comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires ».
Norme de rapport n°10 : « Rapport spécifiques sur les conventions réglementées ».	Ø
Norme de rapport n°11 : « Examen limité et rapport ».	NEP 2410 : « Examen limité des comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires ».

Source : Élaboré par l'auteur

Par contre, s'agissant de la comparaison entre les normes **marocaines** et les normes **canadiennes**, nous n'avons pas trouvé plusieurs normes au Canada équivalentes au cas marocain notamment celles relatives au contenu du rapport et son dépôt, aux changements comptables, aux irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux, au rapport spécifique sur les conventions réglementées et à l'examen limité des comptes.

Nous récapitulons les points de ressemblance entre les normes **marocaines**, et **canadiennes** dans le tableau ci-après :

Tableau 9 : Normes de rapport au Maroc et au Canada

Maroc	Équivalence au Canada
Norme de rapport n°1 : « Forme de rapport, destinataire, étendue de la mission et opinion ».	NCA 700 : « Opinion et rapport sur les états financiers ».
Norme de rapport n°2 : « Contenu du rapport, présentation et dépôt ».	NCA 700 : « Opinion et rapport sur les états financiers »
Norme de rapport n°3 : « Les chiffres comparatifs ».	NCA 710 : « Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs »
Norme de rapport n°4 : « Événements postérieurs à la clôture ».	NCA 560 : « Événements postérieurs à la date de clôture ».
Norme de rapport n°5 : « Modification des règles comptables ».	Ø
Norme de rapport n°6 : « Continuité d'exploitation ».	NCA 570 : « Continuité d'exploitation ».
Norme de rapport n°7 : « Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux ».	Ø
Norme de rapport n°8 : « Critère d'importance relative ».	Ø
Norme de rapport n°9 : « Examen limité d'une situation intermédiaire ».	Ø
Norme de rapport n°10 : « Rapport spécifiques sur les conventions réglementées ».	Ø
Norme de rapport n°11 : « Examen limité et rapport ».	Ø

Source : Élaboré par l'auteur

Pour ce qui sont des **normes internationales d'audit**, et comme pour le cas de la France, nous avons pu trouver la majorité des normes **ISA** équivalentes aux normes **marocaines** sauf celles relatives aux irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux, au critère d'importance relative et au rapport spécifique sur les conventions réglementées.

Nous récapitulons les points de ressemblance entre les normes **marocaines** et les **normes internationales d'audit** dans le tableau ci-après :

Tableau 10 : Normes de rapport au Maroc et à l'international

Maroc	Équivalence en normes ISA
Norme de rapport n°1 : « Forme de rapport, destinataire, étendue de la mission et opinion ».	ISA 700 : « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers ».
Norme de rapport n°2 : « Contenu du rapport, présentation et dépôt ».	ISA 700 : « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers »
Norme de rapport n°3 : « Les chiffres comparatifs ».	ISA 710 : « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs »
Norme de rapport n°4 : « Événements postérieurs à la clôture ».	ISA 560 : « Événements postérieurs à la clôture ».
Norme de rapport n°5 : « Modification des règles comptables ».	Ø
Norme de rapport n°6 : « Continuité d'exploitation ».	ISA 570 : « Continuité d'exploitation ».

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 10 (suite) : Normes de rapport au Maroc et à l'international

Maroc	Équivalence en normes ISA
Norme de rapport n°7 : « Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux ».	Ø
Norme de rapport n°8 : « Critère d'importance relative ».	Ø
Norme de rapport n°9 : « Examen limité d'une situation intermédiaire ».	ISA 2410 : « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité ».
Norme de rapport n°10 : « Rapport spécifiques sur les conventions réglementées ».	Ø
Norme de rapport n°11 : « Examen limité et rapport ».	ISA 2410 : « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité ».

Source : Élaboré par l'auteur

CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE

Nous avons pu décomposer le premier chapitre de la partie théorique de notre étude en **trois principales sections**.

Pour **la première section**, nous avons pu aborder les **concepts et les apports théoriques concernant l'audit légal**.

A cet effet, nous avons pu creuser dans son histoire et son origine ce qui nous a conduit à suivre son évolution en tant que concept ainsi que l'évolution de ses objectifs. Ceci a été pour nous, en tant que chercheur, une occasion de bien cerner le concept de l'audit, objet de notre étude, d'une manière, certes générale, mais très constructive.

Au niveau de cette même section, nous avons aussi pu donner une définition de l'audit selon trois théoriciens (*Flint, Cañibano et Power*) ainsi qu'une définition générale. Et enfin, nous avons abordé le point de l'analyse des risques et énumérer les sept assertions d'audit (*réalité, exhaustivité, spécialisation, confirmation des soldes, la bonne présentation, la bonne évaluation et l'importance significative*).

S'agissant de **la deuxième section**, elle concerne **le cadre légal de l'audit** que nous avons pu approcher à la fois pour le **Maroc** mais aussi au niveau international dans une perspective de comparaison.

A cet égard, nous avons pu consulter les législations **française** et **canadienne** et donc déterminer plusieurs points de convergence et de divergence avec notre législation **marocaine**. Nous avons, par conséquent, pu ressortir avec, à titre d'exemple, les différences et les ressemblances suivantes :

- Pour la **France**, toutes les sociétés anonymes, quel que soit leur forme, doivent désigner au moins un commissaire aux comptes ; alors qu'au **Maroc**, d'autres types de sociétés anonymes (*comme par exemple celles faisant appel public à l'épargne ou bien les sociétés de banque*) en doivent désigner au moins deux.
- Pour le **Canada**, seulement les sociétés par actions (*l'équivalent de la société anonyme au Maroc*) faisant appel public à l'épargne sont dans l'obligation de désigner un vérificateur (*commissaire aux comptes*) ; alors qu'au **Maroc**, les sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne ou pas, en plus d'autres types de sociétés (**SARL, SNC, SCS**), sont toutes soumises à l'audit légal.
- Pour la **France**, les sociétés à responsabilité limitée doivent dépasser plusieurs seuils afin d'être assujetties à l'audit légal (*concernant le chiffre d'affaires, le total bilan et le nombre moyen des salariés*) ; alors qu'au **Maroc**, le seuil n'est que par rapport au chiffre d'affaires.
- Pour la **France**, pour être désigné comme commissaire aux comptes, il faut être inscrit sur la liste du *Haut Conseil des Commissaires Aux Comptes* ; alors qu'au **Maroc**, il faut être inscrit sur la liste de *l'Ordre des Experts Comptables*.

- Au **Canada**, la durée de mandat du vérificateur (*le commissaire aux comptes*) est de **1 an** ; alors qu'au **Maroc** elle est de **3 ans**.
- En **France**, parmi les sanctions disciplinaires quant à la non application des règles de la profession, ils ont évoqué le retrait de l'honorariat ; ce qui n'est pas le cas pour le **Maroc**.
- En **France**, et toujours dans le cadre des sanctions, la suspension ne doit pas excéder **5 ans** ; alors qu'au **Maroc**, elle est pour une durée maximale de **6 mois**.
- Au **Canada**, concernant les sanctions disciplinaires, ils ont évoqué des amendes et des emprisonnements ; alors que ce n'est pas le cas pour le **Maroc**.

Nous pouvons ainsi conclure que, malgré les différences avec la **France**, nous pouvons constater qu'il s'agit de la législation la plus proche pour le **Maroc**.

Enfin, pour la **troisième et la dernière section** de ce premier chapitre, elle concerne le **cadre normatif de l'audit légal** au **Maroc** et au niveau international (*comparaison avec la France, le Canada et les normes internationales d'audit*). Nous avons, par conséquent, pu ressortir avec plusieurs **normes marocaines** qui trouvent leur équivalence dans les **normes françaises, canadiennes** et aussi dans les **normes ISA**.

En guise de conclusion, nous pouvons dire que notre pays, que ce soit dans le côté législatif ou normatif, est riche en textes de loi et normes se rattachant à la profession de l'audit légal (*le commissariat aux comptes*). Par ailleurs, il reste toujours ce questionnement qui peut mettre en cause l'application effective de tout ce que nous venons de présenter pour le cas du Maroc.

Ceci nous conduit donc à se poser la question suivante :

« Est-ce que réellement tout ce qui a été énuméré par la **loi** et par le **manuel des normes** est **respecté** et **appliqué** par l'ensemble des **Commissaires Aux Comptes** au **Maroc** ? »

La réponse à cette question se trouve dans la partie empirique de notre recherche au travers d'une enquête menée sur terrain auprès d'un échantillon important de cabinets d'audit et d'entreprises auditées.

DEUXIEME CHAPITRE, PARTIE I

**CADRE METHODOLOGIQUE
DE L'AUDIT LEGAL**

CHAPITRE 2 : CADRE METHODOLOGIQUE DE L'AUDIT LEGAL

INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE

Le cadre méthodologique de l'audit légal, contrairement aux cadres législatif et normatif, demeure le même partout au monde. Par contre, il existe plusieurs approches d'audit dont le choix d'adaptation peut différer d'un cabinet à un autre.

Nous allons à cet effet réserver **les deux premières sections** à la présentation des quatre grandes phases par lesquelles l'auditeur légal passe pour exercer sa mission et que nous pouvons résumer comme suit :

- **La prise de connaissance générale** : Contenant avant tout un ensemble de travaux préliminaires qui déboucheront sur une acceptation de la mission devant être matérialisée par une lettre d'engagement ; ou lettre de mission (*Engagement Letter*). Aussi, c'est au cours de cette première phase que l'auditeur légal commence à avoir ses premiers contacts avec l'entreprise concernée. Il effectue, par ailleurs, ses premières visites et examine tous les éléments ayant un caractère juridique, financier, fiscal et technique qui peuvent apporter des informations lui permettant de mieux remplir sa mission de contrôle¹²⁴.
- **L'évaluation du contrôle interne** : Cette seconde phase consiste pour l'auditeur, dans un premier temps, de comprendre les procédures internes de l'entreprise concernée et de procéder à leur description. Et comme deuxième étape, elle consiste à une vérification des procédures¹²⁵ et à une évaluation préliminaire débouchant sur une définition des points faibles et points forts théoriques de l'entreprise. Tout cela est susceptible de le conduire à voir dans quelle mesure il pourrait s'appuyer sur le contrôle interne pour réduire ses travaux s'enregistrant dans la phase suivante et à donc, en d'autres termes, orienter son programme de contrôle des comptes.
- **L'examen des comptes** : Cet examen nécessite une approche substantive (*test sur les différentes sections*) et une revue analytique qui permet d'identifier les flux financiers significatifs et les variations anormales¹²⁶. Il peut être réalisé par l'examen des documents ou bien la confirmation externe.
- **Travaux de fin de mission** : C'est une phase où l'auditeur procède à un examen d'ensemble des comptes annuels, à une vérification des événements postérieurs à la clôture et à une rédaction de la lettre d'affirmation. Il procède aussi à des vérifications spécifiques et à la rédaction de son rapport général dans lequel il donne son opinion qui débouche sur une certification (*soit pure et simple, soit avec réserves, soit un refus de certification*) ;

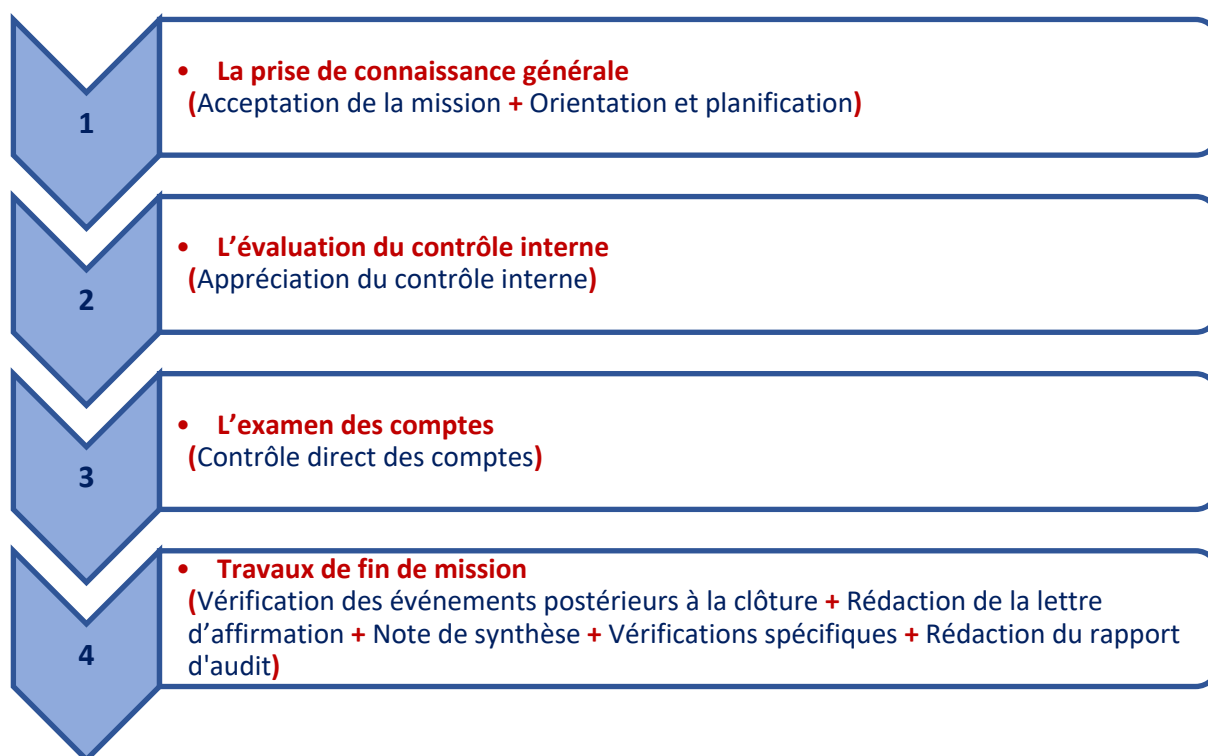
¹²⁴ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 2006. *Op. Cit.*

¹²⁵ VIDAL, Dominique, 2000. *Op. Cit.*

¹²⁶ FALLOUL, Moulay El Mehdi. *L'audit financier*. Éditions universitaires européennes, 2012.

Nous pouvons ainsi schématiser ces étapes dans la figure suivante :

Figure 28 : Les différentes phases d'une mission d'audit

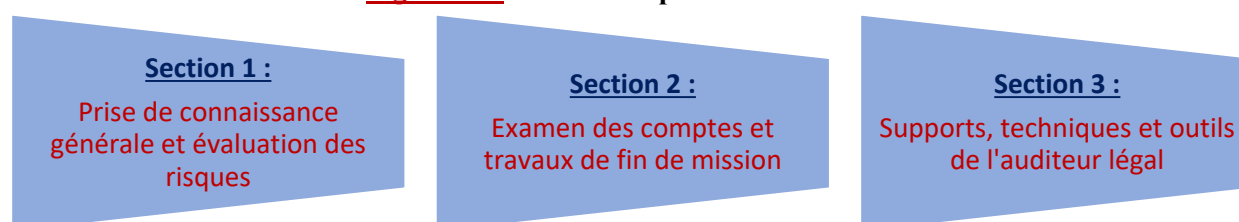


Source : Élaborée par l'auteur

En outre, nous avons jugé opportun de réserver la **troisième section** du chapitre à la présentation des supports et techniques susceptibles de permettre à l'auditeur légal d'effectuer un travail plus efficace et efficient. Il doit à cet égard avoir une bonne connaissance sur ces différents éléments afin qu'il puisse distinguer ceux à utiliser d'une manière à ce qu'ils soient adaptées à la bonne situation.

Les supports sont les différents dossiers de travail qui aident l'auditeur légal à s'organiser dans son travail tels que le dossier permanent, dossier annuels et les feuilles de travail. Pour les outils et techniques, il peut s'agir des questionnaires et entretiens d'audit ou encore le mémorandum, les diagrammes de circulation (*flow-chart*) ainsi que les techniques de sondage. Pour résumer, nos trois sections qui composent ce deuxième chapitre de cette partie théorique se présentent comme suit :

Figure 29 : Plan du Chapitre 2 / Partie I



Source : Élaborée par l'auteur

SECTION 1: Prise de connaissance générale et évaluation du contrôle interne

Comme nous l'avons déjà évoqué, dans le cadre de son travail de contrôle, et d'une manière générale, l'auditeur légal doit passer par quatre phases qui vont le conduire vers une formulation d'une opinion sur les états financiers et donc remplir, par conséquent, sa mission de certification des comptes.

Cette première section concernera les deux premières phases ; **la prise de connaissance générale de l'entreprise et l'évaluation de son contrôle interne.**

En effet, la première phase, « *Prise de connaissance générale de l'entreprise* », passe généralement par trois étapes que nous allons détailler au fur et à mesure de l'avancement de cette première section. Il s'agit de :

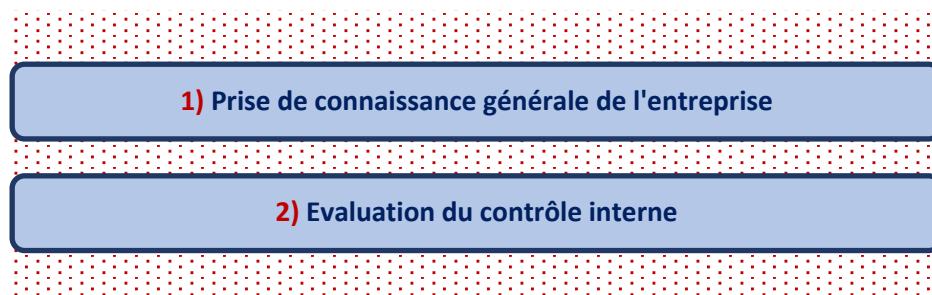
- **Les travaux préliminaires** (*analyse préalable de l'entreprise et acceptation de la mission*) ;
- **Le contact avec l'entreprise ;**
- **Le plan de mission.**

S'agissant de la deuxième phase, « *Évaluation du contrôle interne* », elle passe à son tour généralement par quatre étapes que nous allons également détailler au fur et à mesure de l'avancement de cette première section. Il s'agit de :

- **L'identification des risques liés à l'entreprise ;**
- **La description des procédures internes ;**
- **La vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre ;**
- **Les tests de l'application et de l'efficacité des procédures** qui contiennent :
 - Les **tests de conformité** débouchant sur une **évaluation préliminaire** du contrôle interne.
 - Les **tests de permanence** débouchant sur une **évaluation définitive** du contrôle interne.

Nous schématisons **les deux premières phases d'une mission d'audit** dans la figure suivante qui constitue également le plan de cette première section :

Figure 30 : Plan de la **Section 1 / Chapitre 2 / Partie I**



Source : Élaborée par l'auteur

1. Prise de connaissance générale :

La phase de **prise de connaissance générale** est une étape très importante et indispensable pour toute mission d'audit. Il s'agit d'une photographie de l'entreprise permettant à l'auditeur légal de comprendre au maximum tous les éléments qui la concernent en sa globalité afin qu'il puisse au mieux conduire et planifier sa mission de contrôle et d'élaborer, par conséquent, son rapport d'audit final.

Au cours de cette phase, l'auditeur légal doit prendre connaissance des réalités comptables, juridiques, sociales et fiscales afin de pouvoir faire le lien entre les données comptables et la réalité qu'elles traduisent.

Selon la norme **ISA 310**¹²⁷ :

« L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entité afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entité qui, d'après son jugement, peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit. »

Norme ISA 310

En résumé, cette première phase passe par trois principales étapes :

- La première consiste à effectuer les **travaux préliminaires** (*analyse préalable et acceptation de la mission*).
- La seconde consiste à effectuer les **premiers contacts avec l'entreprise** afin de collecter un maximum d'informations sur cette dernière.
- La troisième consiste à élaborer le **plan de mission** juste après avoir analysé les risques et déterminer les domaines significatifs.

1.1. Les travaux préliminaires :

Toute mission d'audit passe par une analyse préliminaire qui permet d'identifier à priori les principales composantes organisationnelles de l'entité et les risques pouvant être décelés. Cette phase a pour objectif d'orienter au mieux l'organisation de la mission d'audit en l'adaptant aux spécificités de l'entreprise.

Nous distinguons deux étapes qui s'inscrivent au niveau des travaux préliminaires réalisés par l'auditeur légal ; l'**analyse préalable** de l'entreprise et l'**acceptation de la mission** et que nous présenterons dans le schéma suivant :

¹²⁷ https://www.ifac.org/system/files/downloads/TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf, Consulté le 14/12/2019.

Figure 31 : Les travaux préliminaires dans une mission d'audit



Source : Élaborée par l'auteur

1.1.1. Analyse préalable de l'entreprise :

L'analyse préalable de l'entreprise se fait pour plusieurs importants éléments que l'auditeur légal doit indispensablement analyser. Il s'agit de :

- La non incompatibilité de la mission d'audit avec ses objectifs et ses obligations légales
- L'analyse des particularités légales et sectorielles de l'entité auditée
- Le plan comptable qu'elle utilise ainsi que les méthodes comptables qu'elle adopte (*normes nationales ou internationales*)
- Sa réputation d'une manière globale.

En effet, la vérification de **la non incompatibilité de la mission d'audit avec ses objectifs et ses obligations légales** consiste pour un auditeur légal de chercher à collecter un maximum d'informations dans un minimum de temps pour juger si sa mission est réalisable, pour quels délais et pour quel budget. Pour ce fait, il est tenu de s'assurer, par exemple, que :

- Il dispose de la compétence nécessaire lui permettant d'orienter au mieux sa mission (*diplôme, expérience, attitude et personnalité*)¹²⁸ ;
- Cette mission ne lui fait pas, en aucun cas, perdre son indépendance (*économique et morale*)¹²⁹ ;
- Il dispose d'une équipe constituée de personnel qualifié et en nombre suffisant afin d'avoir une répartition la plus optimale possible des tâches ;
- Il dispose du temps nécessaire pour la réalisation de la mission en faisant une revue générale sur l'ensemble des missions déjà acceptées et planifiées de se réaliser durant la même période ;
- Il connaît les raisons de non-renouvellement du mandat de son prédécesseur après avoir pris contact avec celui-ci.

¹²⁸ Manuel des normes d'audit légal et contractuel au Maroc, « Normes relatives au comportement professionnel : La compétence. » *Norme n° 110*.

¹²⁹ Manuel des normes d'audit légal et contractuel au Maroc, « Normes relatives au comportement professionnel : L'indépendance. » *Norme n° 111*.

Par la suite, s'agissant de l'analyse des **particularités légales et sectorielles** de l'entreprise concernée, Il s'agit pour l'auditeur de voir s'il dispose d'informations suffisantes et surtout de l'expérience dans ce secteur afin de pouvoir voir s'il est en mesure d'intervenir. En effet, s'il ne le lui est pas familier, il s'agit pour lui d'évaluer sa capacité d'intervention auprès d'un nouveau secteur d'activité.

Il est à savoir qu'il existe certains secteurs qui requièrent des connaissances spécifiques. Il doit donc être en mesure de lire toute documentation inhérente liée au secteur d'activité dans lequel se situe l'entreprise qu'il est appelé à auditer. L'étude du secteur d'activité doit se faire d'une manière approfondie en évaluant sa réglementation en vigueur ; sa fiscalité et son environnement institutionnel.

L'auditeur légal doit également se documenter sur le cas particulier que constitue l'entreprise avant même d'intervenir sur place¹³⁰. Il est tenu donc de se renseigner et de se référer au **plan comptable relatif au type d'entreprise** ainsi que sur les **normes comptable adoptées par cette dernière** ; nationales, internationales (*IFRS*) ou bien les deux (*Norme ISA 400*)¹³¹.

Le dernier élément à analyser est **la réputation de l'entreprise concernée**. Il est à noter qu'il n'est pas du tout souhaitable d'accepter n'importe quel client. Ceci car un mauvais client, ayant une réputation ainsi qu'une régularité à critiquer, fait courir des risques élevés pour l'auditeur et pour le cabinet¹³².

Ceci nous renvoie à la norme ISA 315¹³³ qui a résumé ces éléments et ces étapes de travaux préliminaires dans le fait que l'auditeur légal doit disposer, à titre d'exemple, des informations générales à propos de l'entreprise concernée sur :

- Le secteur d'activité ;
- L'environnement légal et réglementaire ;
- Le référentiel comptable qu'elle applique et sa conformité avec la nature de l'activité ;
- Les objectifs et les stratégie.

¹³⁰ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

¹³¹ https://www.ifac.org/system/files/downloads/TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf, Consulté le 14/12/2019.

¹³² GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 2006. *Op. Cit.*

¹³³ https://www.ifac.org/system/files/downloads/TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf, Consulté le 14/12/2019.

1.1.2. Acceptation de la mission :

Après avoir effectué l'analyse préalable de l'entité concernée, et avant d'élaborer ses premiers contacts avec celle-ci, l'auditeur légal est tenu d'accepter la mission d'audit après l'avoir jugé réalisable et adéquate avec ses obligations légales.

En d'autres termes, l'objectif de cette étape est de se rendre compte qu'il est en mesure d'accomplir la mission qui lui est proposée¹³⁴. Cette acceptation se concrétise à travers deux principaux éléments ; la détermination des modalités d'intervention et la rédaction de la lettre d'engagement ou, appelée également, la lettre de mission (*Engagement Letter*).

1.1.2.1. Modalités d'intervention :

L'auditeur légal doit avant tout **constituer son équipe de travail** et **préciser le budget** assigné à cette mission de contrôle. Il détermine à cet effet son choix des modalités de son intervention.

Pour la **constitution de l'équipe de travail**, il est à savoir qu'une mission d'audit concerne plusieurs participants¹³⁵. Généralement, « *dans un cabinet de taille importante, on trouve le Partner (associé) qui délègue la mission opérationnelle à un Manager (superviseur ou directeur de mission) qui va s'entourer lui-même d'un Senior (chef de mission), des assistants ou des auditeurs Juniors* »¹³⁶.

En effet, les responsabilités du *Partner* se résument dans les points suivants :

- Il est responsable à l'égard du respect des délais et du budget ;
- Il doit arrêter avec son équipe le plan d'intervention relatif à la mission d'audit ;
- Il doit examiner et approuver les programmes de travail ;
- Il doit conseiller et guider les auditeurs ;
- Il est tenu de superviser les travaux (*contrôler la qualité du travail et la bonne application du cadre normatif et réglementaire de la profession*) ;
- Il est, finalement, responsable de fournir au client tous les résultats obtenus (*la nature de la certification*) ainsi que le rapport final d'audit effectué, tout en respectant les délais.

Quant aux responsabilités du *Manager*, elles se résument comme suit :

- Il est tenu de diriger l'exécution de la mission ;
- Il doit superviser le travail des auditeurs (*seniors et juniors*) ;
- Il doit être en mesure de déterminer les facteurs de risque liés à l'entité contrôlée ;

¹³⁴ MIKOL, Alain. *Méthodologie de l'audit. Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Édition Economica, 2000.

¹³⁵ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard. *Audit Comptable et Financier*. Édition Economica, 1999. *Op. Cit.*

¹³⁶ *Ibid.*

- Il doit mettre au point et valider avec l'entité les constats d'audit.

Pour les responsabilités du *Senior*, elles sont résumées comme suit :

- Il est tout d'abord tenu de diriger, au jour le jour, l'équipe de l'audit ;
- Il est responsable d'administrer et de piloter la mission ;
- Il doit être en mesure de conseiller et de guider les assistants tout en examinant régulièrement leurs travaux ;
- Il doit effectuer un contrôle permanent sur la bonne application des normes de qualité du cabinet ;
- Il est tenu d'évaluer les assistants ;
- Il est responsable de la rédaction du projet de rapport final d'audit.

Et enfin, pour celles de l'auditeur *Junior* ou de l'assistant, elles se résument comme suit :

- Il doit effectuer tous les travaux qu'ils lui ont été confiés par le chef de mission (*le Senior*) ;
- Il doit être en mesure d'analyser et d'apprécier les informations collectées afin de dégager son opinion ;
- Il est tenu de rendre compte, sur des feuilles de travail, toutes les constatations qu'il a effectuées tout en formulant des propositions.

Concernant **la formalisation du budget** assigné à la mission d'audit, elle facilite la communication du commissaire aux comptes (*auditeur légal*) avec l'entreprise contrôlée.

Tout d'abord, elle va permettre à celle-ci de comprendre sur quelle base reposent les honoraires demandés. Ensuite, ce budget va permettre au cabinet d'adapter ses moyens à ses engagements et d'effectuer une analyse des écarts entre le budget estimé et le budget réel.

Les principales informations que comporte le budget, faisant de son élaboration une étape indispensable pour l'auditeur légal afin de bien débiter son intervention de contrôle, sont :

- L'évaluation du temps nécessaire lié à la mission de contrôle afin de pouvoir répartir les tâches relatives à chaque rubrique de contrôles entre les collaborateurs. Ceci car chaque membre de l'équipe de travail doit avoir sa propre répartition du temps qui doit, bien évidemment, tenir compte de la nature du travail à exécuter. Cette répartition doit se faire selon les taux horaires fixés et pratiqués par le cabinet.
- Toutes les informations financières relatives à l'exécution de la mission (*honoraires demandés au client ainsi que les moyens financiers utilisés*).

1.1.2.2. La rédaction de la lettre de mission :

L'acceptation de la mission se concrétise par une rédaction, par l'auditeur légal, d'une lettre de mission ou d'engagement (*Engagement Letter*) dans laquelle il va synthétiser un ensemble d'éléments liés :

- Au contexte de la mission ;
- Aux dates de sa visite à l'entreprise et les délais qu'il est tenu de respecter ;
- Aux méthodes de travail ;
- Aux moyens humains utilisés (*l'équipe de travail*) ;
- Aux obligations que l'entreprise doit respecter (*elle doit par exemple fournir toutes les informations nécessaire au bon déroulement des contrôles*) ;
- À l'enveloppe financière proposée qui rémunère ses services (*ses honoraires*) déterminée dans le budget déjà formalisé.

En d'autres termes, la lettre de mission est une confirmation écrite de tous les éléments relatifs à la mission d'audit qu'il est amené à effectuer. Il y formalisera les « *termes et conditions* » de son intervention. Il s'agit, à cet effet, d'un document indispensable dans lequel le client et le cabinet se mettent d'accord sur un ensemble de tâches à accomplir ainsi qu'une garantie pour les deux parties¹³⁷.

Cette lettre d'engagement doit être signée, lors du premier exercice du mandat, par le commissaire aux comptes et par l'entreprise auditée après avoir, tous les deux, compris et respecter leurs droits et leurs obligations mutuels. S'agissant des exercices suivants, la même lettre de mission est gardée.

Par ailleurs, s'il arrive parfois que les termes et les conditions de la mission soient modifiés, l'auditeur légal pourra envoyer une nouvelle lettre où il va modifier les éléments concernés. Par exemple, une modification de la direction générale, du conseil d'administration ou de l'actionnariat de la société peut l'amener à informer les nouveaux dirigeants sur les nouveaux termes et conditions de sa mission¹³⁸.

¹³⁷ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

¹³⁸ LEJEUNE, Gérard et EMMERICH, Jean-Pierre. *Audit et Commissariat aux comptes : A jour des normes d'exercice professionnel - NEP*. Édition Gualino, 2007. (P 88)

1.2. Le contact avec l'entreprise :

Cette étape permet à l'auditeur légal d'avoir une compréhension d'ensemble de l'entreprise ainsi que de ses domaines significatifs, d'effectuer une analyse des risques pouvant impacter significativement les comptes et d'orienter par conséquent sa mission de contrôle.

Nous distinguons deux éléments qui s'inscrivent au niveau de l'étape du contact avec l'entreprise ; les **étapes** et les **méthodes de collecte des informations**.

Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 32 : Le contact avec l'entreprise dans une mission d'audit



Source : Élaborée par l'auteur

1.2.1. Les étapes de collecte des informations :

Après avoir accepté la mission, l'auditeur légal s'approche de l'entreprise et se focalise sur un but précis : avoir une connaissance générale de celle-ci. Il ne cherche pas à fonder son opinion mais à collecter des informations sur l'entreprise afin de mieux la connaître et de détecter les risques sur l'analyse desquels il orientera sa mission.

Comme nous l'avons déjà évoqué, ces informations peuvent être de nature juridique, technique, commerciale, comptable et financière.

En effet, cette collecte d'informations passe par deux **étapes** :

- La réunion préliminaire ;
- L'étude documentaire ;

La *réunion préliminaire* consiste à une connaissance du contexte de la mission, de l'environnement interne et externe de l'entreprise ainsi que ses spécificités juridiques, organisationnelles, comptables et fiscales.

L'auditeur financier consultera lors de cette étape les derniers comptes annuels de l'entreprise qui lui donneront une première indication sur les principaux ordres de grandeur caractéristiques de la société, les principes et méthodes comptables retenues ainsi que la qualité générale de l'information financière donnée.

S'agissant de l'*étude documentaire*, elle consiste à étudier la description détaillée de l'activité de l'entreprise, son organigramme et de son manuel de procédures comptables. Il s'agit d'une connaissance ainsi qu'une analyse générale du fonctionnement de l'entreprise.

Par exemple, l'analyse de l'organigramme permet de détecter ses points forts et ses points faibles qui peuvent être liés, par exemple, à l'existence d'un service d'audit interne ou pas.

1.2.2. Les méthodes de collecte des informations :

S'agissant des **méthodes** de recueil des informations, il peut s'agir de :

- Les entretiens ;
- La documentation interne ;
- La visite des lieux d'implantation ;
- Le contact avec l'expert-comptable ainsi que les auditeurs précédents.

Les *entretiens* se font avec les principaux responsables qui peuvent faire des déclarations importantes pouvant lui servir à se renseigner davantage sur l'entreprise. Ceci peut l'aider, par exemple, à savoir si l'entreprise dispose d'un service d'audit interne et de la place qu'il occupe dans l'organisation de l'entité afin de pouvoir évaluer l'objectivité de l'opinion des auditeurs internes ainsi que leur qualification professionnelle.

Ces entretiens lui permettront, par conséquent, d'obtenir une connaissance suffisante de l'entreprise, des marchés où elle intervient et l'évolution générale de ceux-ci.

Pour l'une utilisation de la *documentation interne* de l'entreprise, elle constitue un élément précieux pour apprendre à connaître l'entreprise¹³⁹ et qui concerne son aspect comptable, opérationnel et juridique.

Quant à la *visite des lieux d'implantation*, elle permet de comprendre les informations théoriques reçues de la part de l'entité et d'avoir une impression d'ensemble régnant sur celle-ci. Il s'agit, par exemple, de la visite des bureaux et des ateliers de travail.

De plus, concernant les entreprises ayant une activité industrielle, une visite des sites de production et de stockage permet à l'auditeur de forger une première opinion sur certains aspects de l'organisation de l'entreprise.

Enfin, concernant *le contact avec l'expert-comptable et avec les auditeurs précédents* qui étaient chargés du contrôle de cette même entité afin de s'informer davantage sur la mission d'audit et de se faire communiquer, si possible, les travaux réalisés.

A noter que c'est aussi une obligation légale d'après la norme du **comportement professionnel n°114** (*Acceptation et maintien de la mission*¹⁴⁰) qui, parmi ses apports, le fait que l'auditeur doit absolument contacter le commissaire aux comptes précédent, s'il y a lieu; donc indépendamment de sa réputation.

¹³⁹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

¹⁴⁰ Manuel des normes d'audit au Maroc.

1.3. Le plan de mission :

Le plan de mission, ou bien appelé également le plan d'intervention, est un document englobe tous les éléments recueillis à partir de la réunion préliminaire et l'étude documentaire et qui débouchera sur une planification générale en termes de temps et de moyens. Cette troisième étape de la phase de prise de connaissance générale de l'entreprise passe à son tour par trois autres étapes

Nous distinguons quatre éléments qui s'inscrivent au niveau de l'étape de l'élaboration du plan de mission ; le **découpage modulaire de l'entreprise**, l'**analyse des risque**, l'**identification des domaines significatifs** (*définition du seuil de signification*) et l'élaboration du plan de mission.

Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 33 : L'élaboration du plan de mission



Source : Élaborée par l'auteur

1.3.1. Le découpage modulaire de l'entreprise :

Le découpage modulaire de l'entreprise (*ou recensement des cycles*) doit se faire afin que l'auditeur légal ait une revue générale sur ce qui va analyser et sur quel élément il doit se concentrer.

En effet, pour une analyse facilitée et efficace, l'auditeur financier est amené à découper l'entreprise en cycles au sein desquels nous pouvons avoir plusieurs sous-cycles ; appelés en pratique les *ABCOTD* qui se fait à partir de la balance générale des comptes (*Trial Balance*) et varie selon le type d'entreprise objet d'audit¹⁴¹. Ceci serait un moyen d'incitation et de préparation à l'analyse des risques et de définition des domaines significatifs.

Nous distinguons entre, d'une manière générale, le cycle de vente, d'achat, des immobilisations, des stocks, de paie-personnel, des impôts et taxes ainsi que de trésorerie et que l'auditeur va analyser lors de la phase de l'examen des comptes. Ces éléments peuvent être vérifiés par l'auditeur légal au travers d'un ensemble de tests analytiques et de tests de détail lui permettant d'effectuer son analyse d'une manière efficace et efficiente.

¹⁴¹ Information avancée par un interviewé travaillant au sein d'un Big Four (*entretien fait dans le cadre de l'étude empirique faite au niveau de la Partie II de cette présente thèse*).

D'une manière générale, ces vérifications peuvent se faire comme suit :

- **Ventes** : Il effectue un ensemble de contrôles qui peuvent concerner les commandes, les livraisons, la facturation, le système d'enregistrement des factures (*manuel ou automatique*) et les encaissements.
- **Achats** : Il effectue un ensemble de contrôles qui peuvent concerner les commandes, les réceptions, les retours et les factures ainsi que leur règlement.
- **Immobilisations** : Il effectue un ensemble de contrôles qui peuvent concerner les commandes, le suivi des mouvements, les réceptions des factures, les amortissements et les engagements hors bilan (*gages, hypothèques, crédit-bail...*).
- **Stocks** : Il effectue un ensemble de contrôles qui peuvent concerner le suivi des mouvements, l'inventaire physique et la valorisation des stocks.
- **Paie-personnel** : Il effectue un ensemble de contrôles qui peuvent concerner la compétence du personnel, les mouvements du personnel, la préparation de la paie, les paiements et les enregistrements ainsi que les saisies comptables.
- **Impôts et taxes** : Il effectue un ensemble de contrôles qui peuvent concerner la compétence du personnel vis-à-vis de la fiscalité ainsi que le rapprochement régulier entre le chiffre d'affaire déclaré et le chiffre d'affaire comptabilisé.
- **Trésorerie** : Il effectue un ensemble de contrôles qui peuvent concerner les disponibilités, les dépenses et les recettes.

1.3.2. Analyse des risques :

Après être passé par les étapes précédentes, l'auditeur légal est tenu d'identifier les risques liés à l'entreprise. Cette analyse de risques est indispensable lors de cette première phase de sa démarche d'audit car elle lui permet d'orienter la planification de sa mission de contrôle.

Donc, l'auditeur se doit, en même temps qu'il prend connaissance de l'entreprise, effectuer une identification du risque de la mission appelé « risque d'audit »¹⁴².

Il est à savoir que la mise en œuvre de toute mission d'audit repose sur l'appréciation des risques qu'ils sont de nature à engendrer des anomalies significatives pouvant altérer l'appréciation de résultat, de la situation financière ou de la présentation des états de synthèse de l'entreprise¹⁴³.

A cet effet, l'auditeur légal va s'intéresser uniquement aux risques ayant des conséquences financières ainsi qu'une éventuelle incidence sur les états financiers. L'ampleur des travaux est, par conséquent, en relation étroite avec l'importance des risques détectés.

¹⁴² OBERT, Robert et MAIRESSE, Marie-Pierre. *Op. Cit.*

¹⁴³ Ordre des Experts Comptables (*Royaume du Maroc*). Guide pratique d'audit – Aide à la mise en œuvre du référentiel des normes. Réunion du 21 décembre 2004.

En d'autres termes, la connaissance des risques liés à l'entreprise augmente la possibilité d'identifier des risques d'anomalies significatives. Ceci car l'évaluation des risques par le commissaire aux comptes se base sur les seuils de signification définis par ce dernier.

Donc c'est à l'issue de cette identification de risques d'anomalies significatives que l'auditeur obtient les points porteurs de risques qu'il jugera susceptibles de faire objet de contrôles approfondis ou bien seulement de vérifications allégées.

L'existence des risques peut par conséquent conduire l'auditeur légal à renforcer son programme de travail et à aborder la mission dans un état d'esprit nouveau reposant sur cette identification de risques. Il pourra, par exemple, faire appel à des collaborateurs ou à des experts qui peuvent posséder des compétences particulières afin de réduire ces risques à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée liée à la mission.

En effet, ces risques peuvent concerner plusieurs aspects de l'entreprise tels que :

- La situation économique et financière de l'entreprise : Résultat en dégradation, augmentation du besoin en fond de roulement, secteur d'activité en situation économique précaire, existence de nouveaux produits concurrentiels, grève fréquente au sein de l'entreprise impactant l'activité de l'entreprise...
- L'organisation de l'entreprise : Absence de service d'audit interne, rotation importante du personnel, faible ou absence de sensibilisation du personnel au contrôle interne, existence de conflits fréquent lorsqu'il s'agit de société familiale...
- Les principes, les règles et les méthodes comptables : Application inappropriée des principes comptables définis par la loi, hétérogénéité des méthodes comptables lors d'existence des filiales...

1.3.3. Détermination des domaines significatifs :

L'auditeur légal est amené à contrôler l'entreprise puisqu'il s'agit de sa mission principale. Or, ceci ne signifie pas qu'il doit vérifier absolument tous les comptes appartenant à cette entreprise, mais seulement ceux qu'il estime, selon son jugement professionnel, importants pour effectuer ses vérifications.

En d'autres termes, il doit étudier les postes et les opérations dont l'importance est significative et qui sont les plus porteurs de risques¹⁴⁴. C'est la raison pour laquelle il doit déterminer un seuil de signification.

En effet, c'est en fonction de la prise de connaissance de l'entreprise que l'auditeur définit ce seuil qui lui servira tout au long de sa mission pour programmer l'étendue de ses sondages et apprécier la gravité des anomalies éventuellement constatées.

¹⁴⁴ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

De plus, la détermination de ce seuil lui permettra aussi d'éviter les travaux inutiles lors de la recherche d'éléments probants et d'éviter également les longues recherches relatives à des postes dont les erreurs qu'ils peuvent présenter sont inférieures à ce seuil de signification¹⁴⁵.

En outre, ce seuil lui permet de détecter, parmi les informations collectées, celles qu'il estime significatives. Selon l'IFAC, « *une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers* ». Ces erreurs et ces inexactitudes résultent du fait que les états financiers se composent d'informations résultants, par exemple, d'anticipation d'événements futurs ou d'estimations subjectives¹⁴⁶.

Nous pouvons, à cet effet, donner une définition générale du seuil de signification, ou également appelé seuil de matérialité, qui est « *la mesure que fait l'auditeur du montant au-delà duquel une ou plusieurs erreurs ou inexactitudes cumulées affectent les états financiers de telle manière qu'ils ne sont plus réguliers et sincères ou qu'ils ne donnent plus une image fidèle du patrimoine ou du résultat des opérations ou de l'entité concernée* »¹⁴⁷.

Le seuil de signification est, par conséquent, le niveau au-dessous duquel les erreurs ou les risques d'erreurs relevés ne remettent pas en cause la régularité et la sincérité des états financiers que l'auditeur doit contrôler afin de fonder son opinion.

Par ailleurs, la détermination du benchmark du seuil de matérialité se fait, en premier lieu, lors de la planification de la mission. Ceci car, c'est au cours de cette étape que l'auditeur va l'utiliser pour établir le calendrier et l'étendue de ses travaux.

Par la suite, et pendant ses travaux, il va apprécier et ajuster son seuil de signification en fonction des réalités qu'ils présentent. Finalement, en fin des travaux et lors de la certification, il va récapituler les erreurs qu'il a relevées en les rapprochant de ce seuil afin de déterminer leur caractère significatif et de fonder, par conséquent, son opinion ; car, c'est en fonction de ce caractère significatif que la nature de la certification est remise en cause.

S'agissant du calcul du seuil, il est effectué par les professionnels de l'audit en fonction de la nature du secteur d'activité et de la taille des entreprises. L'auditeur légal est donc amené à se baser sur des critères qui peuvent être soit qualitatifs soit quantitatifs.

Pour ce qui sont des éléments quantitatifs, l'auditeur légal doit se baser sur des critères, tels que les capitaux propres, le résultat net, le résultat courant ou le chiffre d'affaire, qu'il va multiplier par des pourcentages spécifiques à chacun de ces critères. Il n'existe pas de norme à respecter à l'égard de ces pourcentages.

Pour ce qui est des critères qualitatifs, ils ont un lien avec la compétence du commissaire aux comptes, son expérience et surtout sa capacité de faire appel à son bon sens et d'exercer son jugement professionnel.

¹⁴⁵ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

¹⁴⁶ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

¹⁴⁷ *Ibid.*

Il doit choisir, en fonction de sa connaissance générale de l'entreprise et de son secteur d'activité, le ou les critères qu'ils lui semblent les plus pertinents et les plus adéquats à sa mission de contrôle tout en justifiant, bien évidemment, son choix.

1.3.4. Le plan de mission :

La phase de prise de connaissance générale de l'entreprise s'achève par l'élaboration du plan de mission qui va regrouper toutes les informations obtenues précédemment. Donc, après avoir approché l'entreprise et avoir obtenu un maximum d'informations utiles pour la conduite de sa mission, l'auditeur est tenu de faire une synthèse regroupant tout ce qui a un rapport avec sa compréhension de l'entité auditée.

Le plan de mission est donc un document de synthèse pouvant prendre des dénominations variées en fonction des cabinets : « plan général d'audit », « programme de travail », « plan d'approche », « memorandum d'approche », « note d'orientation générale » ou « note de planification ».

Son objectif est de résumer les différentes informations obtenues et de préciser les conclusions et les décisions qu'il en tire pour la réalisation de son audit¹⁴⁸. Il s'agit donc d'un document de référence destiné à guider l'auditeur tout au long de sa mission.

Ce programme de travail doit contenir, en général :

- **La présentation de l'entité** : Dénomination, structure, historique, activité, composition du capital...
- **Les chiffres significatifs** : Comparaison avec les concurrents, budgets, réalisations, seuil de signification...
- **Les informations comptables** : Particularité du système comptable, principes comptables suivis, système d'information de gestion...
- **La définition de la mission** : Légale ou contractuelle, les autres réviseurs...
- **Les récapitulatifs des risques** ;
- **L'orientation du programme de travail** : Appréciation du contrôle interne, travaux particuliers, confirmations directes, inventaires physiques...
- **L'équipe de travail** ;
- **Le planning** : Date d'intervention, listes des documents à émettre avec leurs dates limites...

¹⁴⁸ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

Il est à noter que ce plan de mission est évolutif et peut être modifié à tout moment lorsque des éléments nouveaux apparaissent, ce qui peut arriver pratiquement jusqu'à la date de remise du rapport d'audit¹⁴⁹.

2. Évaluation du contrôle interne :

Après la planification, l'auditeur pourra finalement débiter sa mission sur le terrain en commençant par l'évaluation du contrôle interne. L'objectif d'avoir un bon contrôle interne est de faciliter l'exécution de la phase suivante. Ceci car c'est en fonction des résultats obtenus lors de cette étape que l'auditeur juge la manière dont il va procéder à l'examen des comptes.

En d'autres termes, si le contrôle interne de l'entreprise auditée s'avère défaillant, ceci oblige l'auditeur de faire l'examen de manière approfondie. Aussi, un contrôle interne qui permet de s'assurer de la fiabilité des procédures va conduire l'auditeur à procéder à des sondages lui permettant d'éviter le contrôle exhaustif des comptes.

Selon la norme ISA 400 :

*« Le système de **contrôle interne** est l'ensemble des politiques et procédures (contrôles internes) mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, une gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables. »*

Norme ISA 400

En matière de contrôle interne, cette étape a donc pour objectif de¹⁵⁰ :

- Avoir une bonne compréhension du système d'information et du contrôle interne de l'entité contrôlée ;
- Bien évaluer ce système afin de pouvoir l'utiliser comme soubassement de l'opinion de l'auditeur légal sur la conformité des états comptables et financiers de l'entité contrôlée ;
- Mener un ensemble de test afin de s'assurer du bon fonctionnement de ce système.

¹⁴⁹ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

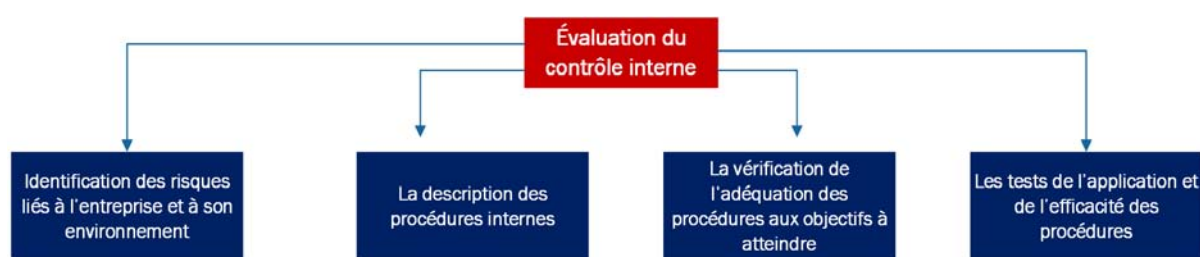
¹⁵⁰ PIGÉ, Benoît. *Audit et contrôle interne-4e édition: De la conformité au jugement*. Éditions EMS, 2017.

Pour évaluer contrôle interne de l'entreprise, l'auditeur passe par **quatre principales étapes** :

- L'identification des risques liés à l'entité et à son environnement ;
- La description des procédures internes ;
- La vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre ;
- Les tests de l'application et de l'efficacité des procédures.

Nous schématisons ainsi ces étapes dans la figure suivante :

Figure 34 : Étapes de l'appréciation du contrôle interne



Source : Élaborée par l'auteur

2.1. Identification des risques liés à l'entreprise et à son environnement :

Comme première étape d'évaluation du contrôle interne, l'auditeur doit avoir une bonne connaissance générale de l'entreprise et de ces procédures de contrôle interne. Il s'agit pour lui de s'assurer de l'existence d'un manuel de procédure au sein de l'entreprise auditée ainsi que de son respect et de son application par cette dernière.

L'auditeur légal doit également évaluer les risques que présentent les états financiers qui ne fournissent pas une image fidèle de l'entreprise et des phénomènes économiques sous-jacents¹⁵¹.

A cet effet, Afin de réaliser ceci, il peut utiliser les procédures d'évaluation de risques suivantes¹⁵² :

- Des enquêtes auprès des dirigeants et des autres employés de l'entreprise ;
- Des revues analytiques ;
- Des observations et inspections ;
- Des visites d'usines ou de sites.

L'évaluation du contrôle interne a pour objectif final d'identifier les points faibles et de défaillance que peut présenter ce système et qui peuvent avoir un impact direct sur la qualité de la présentations des documents comptables¹⁵³.

¹⁵¹ PIGÉ, Benoît, 2017. *Op. Cit.*

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ *Ibid.*

2.2. Description des procédures internes :

L'auditeur doit obtenir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris ses procédures de contrôle interne. Pour comprendre ces procédures, il doit tout d'abord en prouver l'existence afin de pouvoir les analyser une par une.

Pour pouvoir procéder à tout ceci, il doit bien les observer et en comprendre le fonctionnement en s'aider par les entretiens avec le personnel de l'entreprise contrôlée¹⁵⁴.

Il s'agit d'une prise de connaissance de contrôle interne lui permettant d'acquérir une bonne compréhension du circuit de traitement de l'information depuis l'initiation d'une opération jusqu'à sa traduction dans les comptes annuels de l'entreprise¹⁵⁵.

L'auditeur est tenu de faire des observations et des entretiens et de formaliser sa perception des systèmes et des procédures de contrôles mises en place par l'entreprise, selon son secteur d'activité et la structure organisationnelle. Cette formalisation peut se faire sous une forme narrative. Il peut également accompagner cette description narrative par des schémas retraçant les différents flux de transaction ainsi que les contrôles effectués.

S'agissant des transactions complexes, il peut utiliser les organigrammes qui présentent les avantages suivants¹⁵⁶ :

- Faciliter la compréhension et la communication ;
- Aider l'auditeur à vérifier sa compréhension du système ;
- Permettre à l'auditeur d'identifier les procédures de contrôle adaptées.

En effet, l'auditeur n'est pas tenu à évaluer toutes les procédures de l'organisation auditée mais seulement celles que l'auditeur juge suffisamment significatives afin de mériter la vérification de leurs enregistrements corrects. Pour ce, il doit se baser sur les domaines significatifs qu'il a pu identifier lors de l'étape de la prise de connaissance générale. Il s'agit donc d'une approche sélective et non exhaustive des procédures internes de l'entreprise.

De plus, la description des procédures se porte uniquement sur celles ayant une incidence sur les comptes annuels de l'entreprise. Donc, l'auditeur ne s'intéresse pas aux procédures qui concernent le respect des politiques de direction ainsi que l'amélioration des performances, mais uniquement celles qui concernent la protection du patrimoine de l'entreprise ainsi que la fiabilité des informations comptables vue qu'elles présentent une relation directe avec les états financiers annuels.

Par conséquent, lors de l'évaluation du contrôle interne, le commissaire aux comptes ne vérifie par toutes les procédures mais seulement celles sur lesquelles il souhaite s'appuyer pour fonder son opinion¹⁵⁷.

¹⁵⁴ PIGÉ, Benoît, 2017. *Op. Cit.*

¹⁵⁵ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁵⁶ PIGÉ, Benoît, 2017. *Op. Cit.*

¹⁵⁷ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

Les procédures analysées sont des opérations courantes et répétitives tels que les achats, les ventes et les opérations bancaires¹⁵⁸. S'agissant des autres opérations, elles peuvent être vérifiées mais uniquement si l'auditeur juge leur contrôle nécessaire.

Par ailleurs, dans le cadre de la l'audit des états comptables et financiers, l'auditeur doit privilégier la descriptions des systèmes liés aux enregistrements comptables et de suivre, à cet égard, les règles suivantes¹⁵⁹ :

- Il doit mentionner toutes les procédures au fur et à mesure de leur déroulement ;
- Il doit indiquer tous les documents sur lesquels il s'est appuyé ;
- Il doit mentionner les procédures de maintenance de fichiers ou d'édition de rapports ;
- Il doit montrer les flux d'information entre les services de l'entreprise ;
- Il doit indiquer le titre, la position et le nom de la personne qui effectue la procédure (*si possible*).

A l'achèvement de cette étape de description des procédures internes de l'entreprise, l'auditeur doit conformer sa vision faite du système avec la réalité de l'entreprise ; il doit voir s'il a tout pris en compte et si il a tout bien décrit¹⁶⁰.

2.3. Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre :

L'auditeur doit s'assurer que les procédures de contrôle interne contribuent à la couverture d'un objectif de contrôle afin qu'ils puissent avoir un sens ; il doit à cette effet distinguer deux types d'objectifs de contrôle interne qui sont appliqués à l'entreprise¹⁶¹ :

- **Objectifs vitaux** qui conditionnent le fonctionnement de l'entreprise ;
- **Objectifs secondaires** qui permettent de détecter et d'éviter les erreurs non primordiales.

A noter que pour chaque objectif, l'auditeur énumère les procédures concernées et qui y sont liées.

Afin de pouvoir vérifier et de s'assurer de ceci, il peut s'appuyer sur sa connaissances d'entreprises présentant les mêmes caractéristiques que l'entité concernée ou bien de celles qui opèrent dans le même secteur que cette dernière ou qui optent pour la même structure organisationnelle¹⁶².

¹⁵⁸ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁵⁹ PIGÉ, Benoît, 2017. *Op. Cit.*

¹⁶⁰ *Ibid.*

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² PIGÉ, Benoît, 2017. *Op. Cit.*

L'auditeur peut également s'aider par l'utilisation des questionnaires de contrôle interne qui permettent facilement d'identifier les forces et les faiblesses du contrôle interne¹⁶³.

2.4. Tests de l'application et de l'efficacité des procédures :

Dans le cadre de la méthodologie d'audit, l'auditeur est censé de confirmer que les procédures relevées dans la phase de l'appréciation du système de contrôle interne de l'entreprise auditée, tout en cherchant de s'assurer que les procédures analysées sont permanentes et que les contrôles prévus sont effectivement et correctement appliqués.

Pour pouvoir vérifier l'application et l'efficacité des procédures, l'auditeur doit procéder à deux types de tests ; des tests de conformité qui débouchent sur une évaluation préliminaire du contrôle interne et des test de permanence qui débouchent sur une évaluation définitive du contrôle interne.

Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 35 : Les test de l'application et de l'efficacité des procédures



Source : Élaborée par l'auteur

¹⁶³ Point à aborder au niveau de la section suivante.

2.4.1. Les tests de conformité et évaluation préliminaire du contrôle interne :

Après avoir pris connaissance des procédures internes existantes dans l'entreprise, et après avoir procédé à leur description, l'auditeur doit s'assurer de leur conformité à la réalité par l'utilisation de tests dont l'objectif est de « *vérifier l'existence du système est de confirmer que le descriptif représente bien la procédure telle qu'elle est prévue par l'entreprise* »¹⁶⁴.

En effet, les tests de conformité ou d'existence sont les premiers tests effectués par l'auditeur, ils consistent à vérifier l'application d'une procédure de contrôle interne constituant une force pour l'entreprise d'une manière ponctuelle. Pour ce, il doit tester l'ensemble des étapes d'une opération du début jusqu'à la fin.

Ces tests ont donc pour but de confirmer que la description des procédures effectuées lors des entretiens est celle réellement appliquée. Si l'auditeur constate une anomalie, il doit s'assurer, par consultation d'autres documents, qu'il ne s'agit pas d'une erreur dans la description qu'il a réalisée ; sinon, il devra la corriger.

De plus, les tests de conformité peuvent porter sur les éléments suivants :

- Les opérations sont enregistrés dans la période comptable concernée ;
- Les opérations sont présentées conformément à un référentiel comptable identifiée ;
- Les opérations sont autorisés par la direction.

En conclusion, les tests de conformité permettent d'affirmer ou d'infirmer les forces relevées dans la description des procédures de contrôle interne. L'auditeur pourra s'appuyer sur les procédures quand les tests de conformité auront révélé que ces procédures sont correctement et régulièrement appliquées.

À l'inverse, si les tests de conformité sont défavorables, l'auditeur ne pourra pas s'appuyer sur les procédures de contrôle interne et il devra exercer un contrôle approfondi des éléments comptables.

L'utilisation des tests de conformité par l'auditeur l'amènera à distinguer les points forts théoriques (*application correcte d'une procédure*) et les points faibles. Il s'assure par conséquent de la capacité de la conception des procédures à répondre aux objectifs fondamentaux en matière d'information financière. C'est-à-dire la procédure permet d'éviter que les erreurs significatives se produisent, de les détecter et de les corriger.

Pour détecter les points faibles et les points forts théoriques, l'auditeur peut soit procéder à une simple observation en comparant les procédures décrites avec ce qu'il s'applique et ce qu'il existe réellement dans l'entreprise ; ce qui va comporter inévitablement des risques d'oubli. Soit utiliser une autre méthode plus formalisée et plus sûre qui est le questionnaire du contrôle interne contenant un certain nombre de questions tournant autour des principaux points de contrôle interne que l'auditeur est sensé vérifier.

¹⁶⁴ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

Les faiblesses relevées lors de cette évaluation préliminaire du contrôle interne doivent faire objet d'une lettre de recommandation que l'auditeur doit écrire et envoyer à la direction afin que l'entreprise puisse les corriger à l'avenir. S'agissant des forces théoriques relevées, elles doivent être soumises à un autre type de tests appelés tests de permanence.

2.4.2. Les tests de permanence et évaluation définitive du contrôle interne :

Les tests de permanence permettent de vérifier l'application permanente d'une procédure. En effet, la vérification du bon fonctionnement des procédures ne consiste pas uniquement à vérifier que les procédures décrites sont réellement existantes et appliquées par l'entreprise (*par les tests de conformité*), mais de vérifier qu'elles le sont en permanence.

Ces tests ont pour but de vérifier que les procédures constituant les points forts du système font l'objet d'une application effective. Les points forts théoriques ne faisant pas l'objet d'une application permanente sont à ranger dans les faiblesses relevées.

Donc les points forts dégagés lors des tests de permanence sont considérés à la fois théoriques et pratiques. Quant aux points faibles dégagés, considérés précédemment comme points forts théoriques, sont des faiblesses puisqu'ils sont non appliqués en permanence.

Pour mener les tests de permanence, l'auditeur peut procéder à des examens réalisés sur des échantillons importants afin d'avoir l'assurance que les procédures sont respectées en permanence. Il s'agit d'un examen d'application des contrôles qui nécessite la matérialisation de ceux-ci. Il porte sur la présence de visas d'approbation, des rapprochements bancaires mensuels, des pièces justificatives...

En outre, l'auditeur peut également observer l'exécution des tâches menées par le personnel de l'entreprise. Ceci va lui permettre de comprendre facilement la réalisation du contrôle et de s'assurer de sa bonne exécution. Il peut, par exemple, assister à l'inventaire physique des stocks ou aussi vérifier par lui-même la procédure de réception des marchandises.

Finalement, l'auditeur peut aussi procéder à une répétition des tâches par lui-même. Ceci va lui permettre de s'assurer que les résultats qui se présentent devant lui ont fait objet d'un travail réel. Pour faire ceci, il peut reprendre certains calculs en utilisant des méthodes précises telles que les jeux d'essai ou bien certains logiciels d'audit.

Après avoir réalisé les tests de permanence et détecté les points forts appliqués et les points forts non appliqués, l'auditeur peut apporter une appréciation définitive sur le contrôle interne de l'entreprise. Il s'agit d'une synthèse de cette deuxième phase qui permet d'identifier les véritables points forts qui sont à la fois théoriques et pratiques, à prendre connaissance des faiblesses liées à un défaut dans la conception du système et ceux liées à une mauvaise application des procédures.

A cet effet, elle sera matérialisée par une rédaction d'un rapport sur le contrôle interne qui va comprendre l'objet de la mission, l'ensemble des faiblesses détectées ainsi que leur description détaillée et leurs conséquences sur la régularité et la sincérité des comptes, les suggestions et

les actions correctives relatives à l'amélioration des procédures et bien évidemment une description des forces relevées.

Lors de la phase de l'évaluation définitive du contrôle interne, l'auditeur est confronté à trois types d'hypothèses :

- Le contrôle interne est bien conçu et bien appliqué :

➔ L'auditeur jugera dans ce cas que le risque lié au contrôle est fortement réduit ce qui va le conduire à alléger l'étendue de ses contrôles.

- Le contrôle interne est mal conçu :

➔ Le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes est fixé par l'auditeur à un niveau élevé. Ce qui veut dire que le contrôle interne n'est pas en mesure d'identifier et de corriger les anomalies pouvant survenir. L'auditeur devra mettre en place des procédures d'audit complémentaires.

- Le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué :

➔ Le risque de survenance d'anomalies significative demeure à un niveau élevé puisque les procédures de contrôle interne sont mal appliquées.

Donc, nous pouvons conclure que au stade de l'évaluation définitive du contrôle interne, l'auditeur est soit satisfait (*pas d'anomalies et donc forces théoriques et pratiques*), soit non satisfait (*risques et conséquence sur la régularité et la sincérité des comptes et donc faiblesses*).

Dans le premier cas, l'auditeur devra limiter les travaux liés à son programme de contrôle. S'agissant du deuxième cas, l'auditeur devra juger le caractère significatif de l'anomalie. Une fois que la faiblesse jugée significative, ceci aura une incidence sur l'opinion de l'auditeur qui pourrait lui conduire vers une impossibilité de certification. A cet égard, il pourra compenser ces faiblesses par des travaux complémentaires. Il devra tout de même envoyer une lettre de recommandation à la direction contenant ces faiblesses dans le but de leur correction par l'entreprise.

Ensuite, si la correction est faite, l'auditeur devra s'assurer qu'elle est de nature à fiabiliser les comptes annuels. Sinon, il sera tenu de formuler des réserves dans son rapport sur le contrôle interne. Les travaux complémentaires que l'auditeur peut effectuer et qu'ils ont pour but de compenser les faiblesses détectées lors de l'évaluation du contrôle interne se font sous forme de tests (*les tests complémentaires*). Ils consistent à un travail supplémentaire pour lui qui trouve ses fondements dans les défauts de l'organisation et qui va amener l'auditeur parfois à dépasser le projet d'intervention qu'il s'était originellement fixé¹⁶⁵.

¹⁶⁵ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. Op. Cit.

SECTION 2: Examen des comptes et travaux de fin de mission

Dans cette deuxième section, nous allons aborder les deux autres phases de la mission de l'auditeur légal ; l'examen des comptes et les travaux de fin de mission.

L'**examen des comptes** a pour finalité de vérifier si les comptes¹⁶⁶ de l'entité concernée sont conformes à la réglementation en vigueur. Pour ceci, l'auditeur légal doit effectuer des tests de cohérence (*revues de l'information et analyses et comparaisons*) ainsi que des tests de validation (*observation physique, confirmation extérieure, les contrôles sur pièces et les déclarations verbales*).

L'auditeur est tenu de contrôler les comptes annuels de l'entreprise afin de vérifier si les états de synthèse sont réguliers et s'ils reflètent bien l'image fidèle de ses résultats et de sa situation financière. Cet examen est donc un élément important pour vérifier si l'ensemble des chiffres et des informations que contiennent les comptes annuels sont cohérents entre eux¹⁶⁷. Il est tenu donc de faire deux types de tests que nous allons aborder et détailler au niveau de cette deuxième section. Il s'agit de :

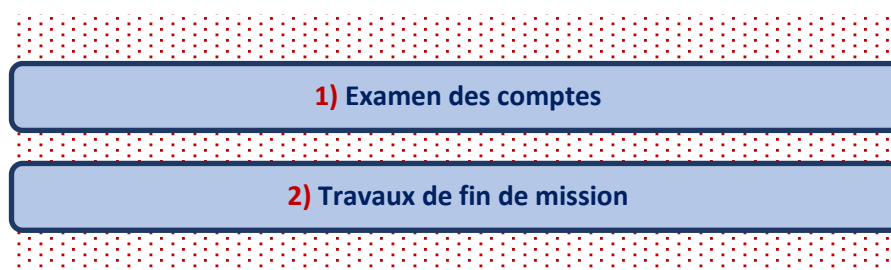
- **Les tests de cohérence ;**
- **Les tests de validation.**

S'agissant de la quatrième et la dernière phase d'une mission d'audit légal ; « *Travaux de fin de mission* », l'auditeur est censé effectuer un ensemble de travaux que nous allons également aborder et détailler au niveau de cette deuxième section. Il s'agit de :

- **Identification des événements postérieurs à la clôture ;**
- **Rédaction de la lettre d'affirmation ;**
- **Rédaction de la note de synthèse ;**
- **Procéder aux vérifications spécifiques ;**
- **Rédaction du rapport d'audit.**

Nous schématisons ainsi le plan de la deuxième section dans la figure suivante :

Figure 36 : Plan de la **Section 2 / Chapitre 2 / Partie I**



Source : Elaborée par l'auteur

¹⁶⁶ Les états de synthèse doivent être mis à la disposition du commissaire aux comptes, pour une société anonyme au Maroc dont le date de clôture est le **31 décembre**, le **15 avril** comme dernier délai (*soit 60 jours avant l'avis de convocation de l'assemblée générale*)¹⁶⁶. Ceci semble logique dans la mesure où une marge de temps est laissée pour l'auditeur afin de faire son examen d'une manière efficace.

¹⁶⁷ LAHYANI, Mounir. *L'audit pour tous : Références et analyses*. Edition Al MADARISS, 2007.

1. Examen des comptes :

Au cours des deux phases précédentes, l'auditeur a pu acquérir une première assurance, jugée provisoire, sur la régularité et la sincérité des comptes par la récolte d'un maximum d'informations sur l'entreprise auditée.

Or, ceci reste insuffisant pour pouvoir certifier les comptes de l'entreprise puisqu'il est obligatoire d'obtenir une assurance définitive et ce en effectuant un examen direct des comptes. En d'autres termes, un minimum de vérifications directes s'imposent afin que l'auditeur puisse donner à son opinion un caractère objectivement raisonnable¹⁶⁸.

Le contrôle direct des comptes revient toujours à justifier un chiffre par une pièce comptable ou par tout autre élément probant¹⁶⁹. Cette troisième phase a donc pour objectif de vérifier que la comptabilité est tenue conformément aux textes en vigueur qu'il s'agisse de l'inventaire, des enregistrements comptables, des documents comptables de base ou des comptes annuels¹⁷⁰.

Il s'agit par exemple d'une comparaison des chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs servant de preuve tels que les factures d'achat et de vente, les bons de commande et de livraison, les relevés bancaires ou les fiches de paie¹⁷¹.

En effet, même si le contrôle interne semble irréprochable, l'auditeur devra effectuer un minimum de contrôles directs des comptes¹⁷² par l'emploi d'un certain nombre de tests de substances. Il s'agit des tests de cohérence et des tests de validation qui sont complémentaires et dont le choix doit être effectué par l'auditeur en fonction du ou des tests qu'il jugera ayant une valeur suffisamment probante lui permettant d'émettre une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes de son client.

Par ailleurs, avant d'entamer les tests de substance, l'auditeur devra élaborer un **programme de contrôle des comptes** en se basant sur les résultats du contrôle interne effectué préalablement.

Donc, si le contrôle interne est satisfaisant (*détection de points forts*), l'auditeur peut se limiter à mettre en œuvre un programme d'intervention minimum reposant sur des contrôles allégés (*en nombre réduit*) ; ce qui veut dire qu'il estime qu'il peut s'appuyer sur les procédures du contrôle interne¹⁷³ puisqu'il les juge fiables.

¹⁶⁸ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

¹⁶⁹ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁷⁰ BARBIÈRI, Jean-François, 1996. *Op. Cit.*

¹⁷¹ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁷² DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

¹⁷³ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

Dans le cas contraire (*détection de points faibles*), il devra procéder à des contrôle étendus¹⁷⁴ (*en nombre important*) ; c'est-à-dire qu'il sera tenu de renforcer ces tests en faisant des sondages plus importants. Il pourrait même modifier son calendrier d'intervention puisque son champ de contrôle sera de plus en plus étendu.

En conclusion, c'est au commissaire au compte de juger la quantité de tests à mener afin d'avoir l'assurance d'avoir étudié le maximum de postes et d'opérations significatives possibles et la plus porteuses de risques¹⁷⁵.

Donc, « *l'objectif du commissaire aux comptes n'est pas de mettre en œuvre le maximum de tests, mais de déterminer le niveau optimum de tests à réaliser ainsi que la meilleure combinaison possible lorsque plusieurs tests concourent à vérifier le même objectif* »¹⁷⁶.

Enfin, au cours de la phase de l'examen des comptes, l'auditeur effectue deux types de tests que nous schématisons comme suit :

Figure 37 : Tests effectués dans le cadre de l'examen des comptes de l'entreprise



Source : Élaborée par l'auteur

1.1. Les tests de cohérence :

Les **tests de cohérence** constituent l'un des aspects principaux de ce que l'on appelle « *l'audit analytique* » ; Il s'agit de l'ensemble des études et de contrôles à caractère d'ensemble effectués par l'auditeur¹⁷⁷.

En effet, ce type de tests a pour but de rechercher les anomalies pouvant exister entre les différentes informations à caractère comptable ou opérationnel. Ils sont fondés soit par simple logique, soit par un raisonnement mathématique¹⁷⁸ et comprennent des revues d'informations ainsi que des ratios et comparaisons obtenus par calcul. Il s'agit d'une technique pouvant apporter à l'auditeur des éléments de preuve qui peuvent être jugés par l'auditeur comme entièrement fiables.

¹⁷⁴ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

¹⁷⁵ *Ibid.*

¹⁷⁶ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

¹⁷⁷ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

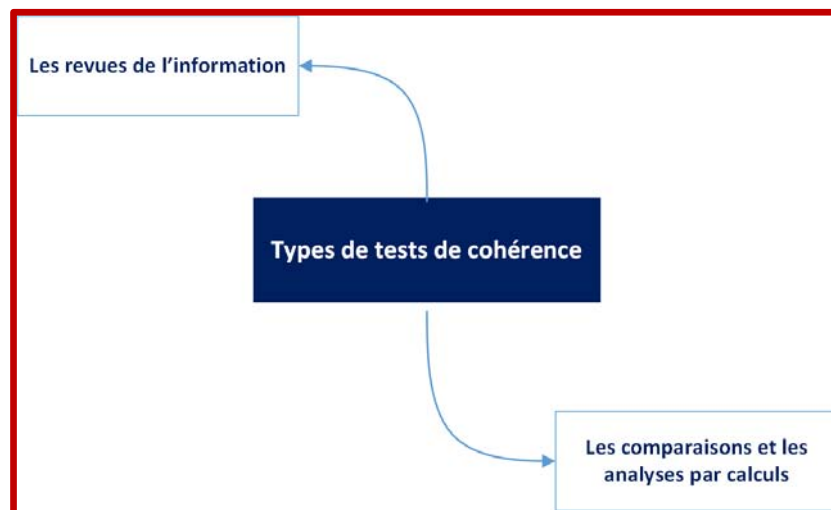
¹⁷⁸ *Ibid.*

Deux types de tests de cohérence peuvent être distingués :

- Les **revues de l'information** ;
- Les **calculs** qui incluent les comparaisons (*absolues et relatives/ratios*) ainsi que les analyses de tendance (*comparaison sur de longues périodes*).

Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 38 : Les types de tests de cohérence



Source : Élaborée par l'auteur

1.1.1. Les revues de l'information :

Les revues de l'information consistent à examiner l'information sur un plan général afin de détecter les incohérences notoires qui pourraient transparaître¹⁷⁹.

L'auditeur a pour objectif, à travers cette technique, de faire une sorte d'inspection des documents et des données qui se rattachent aux comptes sur lesquels porte sa mission de contrôle. Il s'agit d'une revue non approfondie mais plus au moins suffisante pour lui permettre de détecter le ou les informations pouvant avoir un caractère suspect.

Une fois les données extracomptables jugées incohérentes avec la situation de l'entreprise, l'auditeur devra se renseigner sur l'origine de cette anomalie afin de savoir si sa soumission à des contrôles approfondis est nécessaire ou pas.

Toutefois, même dans le cas où aucune anomalie n'est détectée, cette forme de test de cohérence reste insuffisante pour l'auditeur en matière d'obtention d'éléments probants. Il doit bien évidemment la compléter par d'autres techniques afin d'avoir l'assurance raisonnable que les comptes de son client sont sincères et reflétant une image fidèle.

¹⁷⁹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

1.1.2. Les comparaisons et les analyses par calculs :

Les comparaisons et les analyses par calculs est une méthode efficace pour découvrir les erreurs que peuvent présenter les états financiers de l'entreprise audité. Elle consiste à faire des comparaisons entre les données résultant des comptes annuels et les données antérieurs, postérieurs et similaires de l'entreprise, d'analyser les fluctuations et les tendances ainsi qu'étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons¹⁸⁰.

Il s'agit donc d'un examen analytique (*ou procédure analytique*) qui consiste à une comparaison de données, une comparaison avec des prévisions extérieurs et à un examen des interrelation entre les données¹⁸¹.

Cette technique peut être soit sous forme de vérifications par approximation (*contrôler la vraisemblance d'une dotation aux amortissement en appliquant un taux moyen aux valeurs brutes immobilisées*), soit sous forme de contrôles indiciaires ; comparaison absolue des données (*analyse de l'évolution d'un ou de plusieurs variables*) ou relative (*analyse par ratios*).¹⁸²

En effet, la comparaison absolue est une technique qui permet d'analyser les données de l'exercice par rapport à celle des exercices antérieurs ainsi qu'aux données prévisionnelles. Ceci a pour but de vérifier si l'évolution calculée est cohérente et si les objectifs préalablement fixés sont atteints.

En d'autres termes, l'objectif de ce type de comparaison est de « *vérifier la cohérence entre les chiffres des comptes annuels, les réalités traitées en comptabilité ainsi que les chiffres des comptes annuels d'une part, et l'activité de l'entreprise, son passé et les prévisions d'une autre part* »¹⁸³.

En outre, le caractère significatif de la comparaison absolue réside dans la détection d'une certaine logique dans ces évolutions ainsi que dans la non modification des données pouvant être faite dans le but de respect des prévisions.

S'agissant de la comparaison relative, elle consiste à calculer des ratios, tels que les ratios d'exploitation ou de structure de bilan, pour que ensuite les analyser. Cette technique suppose l'existence d'une relation fixe entre une donnée et son élément de référence.

Il est à noter que ces deux techniques de comparaisons sont complémentaires. C'est la raison pour laquelle elles doivent être utilisées conjointement afin d'atteindre un degré de validité absolue.

¹⁸⁰ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁸¹ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

¹⁸² RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

¹⁸³ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

1.2. Les tests de validation :

Les tests de validation consistent à contrôler un élément comptable en le rapprochant de la réalité qu'il traduit¹⁸⁴. Nous distinguons entre les tests de validation des enregistrements (*ou tests de transactions*) et les tests de validation des soldes (*ou validation par recensement*).

Le premier type a pour objectif de vérifier le respect de la réalité, l'exhaustivité et la coupure. Il suppose que les documents de l'entreprise soient bien établis.

Le second consiste à vérifier les éléments constitutifs d'un solde mais ne permettent aucun contrôle des opérations réalisées durant l'exercice, tel que l'acquisition ou la cession des biens, puisqu'il concerne uniquement les éléments qui apparaissent dans le solde à la date de la clôture.¹⁸⁵

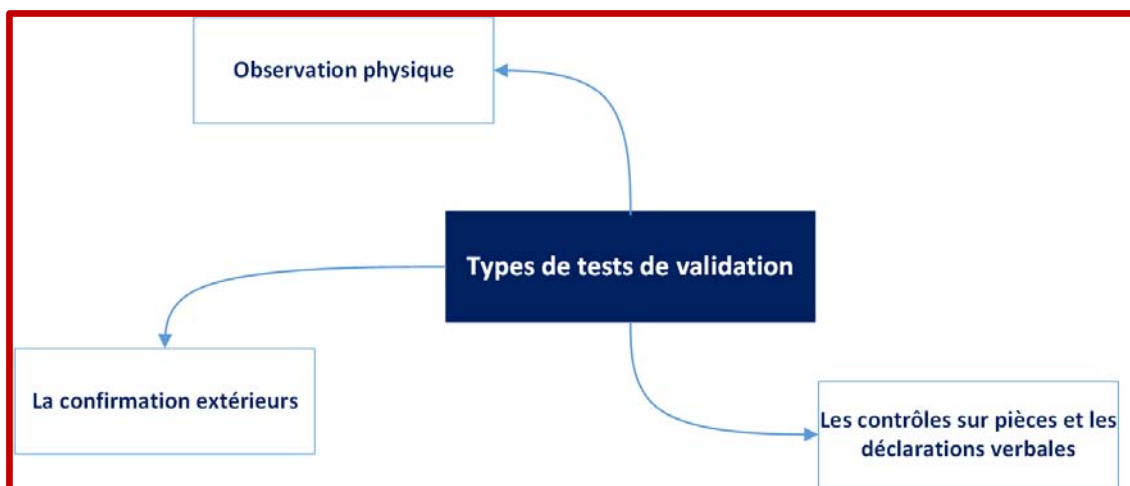
En effet, pour réaliser les tests de validation, l'auditeur peut utiliser plusieurs techniques dont le degré de force probante diffère selon la nature des contrôles.

Il s'agit de :

- L'**inventaire** ou l'**observation physique** ;
- La **confirmation extérieure** ;
- Les **contrôles sur pièces et les déclarations verbales**.

Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 39 : Les types de tests de validation



Source : Élaborée par l'auteur

¹⁸⁴ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

¹⁸⁵ *Ibid.*

1.2.1. L'observation physique :

L'observation physique est une technique qui consiste à vérifier physiquement l'existence matérielle d'un actif¹⁸⁶. Il s'agit d'un contrôle permettant à l'auditeur de s'assurer par lui-même que les éléments comptabilisés existent réellement au sein de l'entreprise auditée. Ceci fait d'elle une technique qui jouit d'une force probante particulièrement élevée¹⁸⁷.

En effet, l'observation physique peut s'appliquer sur tous les éléments d'actifs corporels tel que les immobilisations corporelles et les stocks.

A cet effet, les éléments observés doivent être tangibles et donc visibles à l'œil nu. il s'agit pour l'auditeur de « *s'assurer que les biens figurant dans les comptes existent effectivement et peuvent être identifiés et que tous les biens existants dans l'entreprise et qui lui appartiennent sont effectivement inclus dans les comptes* »¹⁸⁸.

À travers cette technique, le commissaire aux comptes examine un processus et vérifie la façon dont la procédure est exécutée par d'autres personnes¹⁸⁹ (*le personnel de l'entreprise*). Nous pouvons citer à titre d'exemple l'inventaire physique où l'auditeur peut intervenir à trois moments :

- « Avant l'inventaire : *Il s'assure que l'entreprise prévoit les meilleurs moyens pour procéder à l'inventaire.*
- Pendant l'inventaire : *Il s'assure que les moyens prévus sont correctement mis en œuvre.*
- Après l'inventaire : *Il s'assure que les résultats de l'inventaire ont été correctement exploités et que les montants figurant au bilan correspondent à l'inventaire.* »¹⁹⁰

Tout ceci nous amène à conclure que ce n'est pas à l'auditeur de réaliser l'inventaire physique mais il vient seulement s'assurer que les procédures sont respectées et de contrôler les fiches de comptage pour vérifier que tous les stocks ont été comptés et ce en procédant à des sondages sur certains produits afin de refaire certains calculs.

En outre, l'observation physique doit obligatoirement être complétée par une vérification de la qualité des éléments observés¹⁹¹.

A cet égard, le commissaire aux comptes doit être attentif à certains détails comme, à titre d'exemple, les stocks périmés ou dont la date de préemption est très proche, la poussière pouvant être présente sur certains produits ou encore ceux dont l'emballage est abîmé.

¹⁸⁶ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁸⁷ *Ibid.*

¹⁸⁸ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

¹⁸⁹ BARATAY, Christelle. Comptabilité et audit, les carré DSCG 4 . Edition *GUALINO*, 2017.

¹⁹⁰ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

¹⁹¹ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

Néanmoins, il est à noter tout de même que la vue d'un stock ne garantit pas toujours sa qualité. Donc, il ne suffit pas de s'assurer que tous les éléments ont été correctement comptés ; mais il faut également s'assurer qu'ils existent réellement et qu'ils sont en bonne qualité¹⁹².

La limite que nous pouvons retenir de cette technique est que l'auditeur ne peut s'assurer, par une simple observation, que les éléments observés appartiennent réellement à l'entreprise. En effet, cette dernière peut stocker des produits qu'elle avait déjà vendus mais dont la livraison n'a pas encore eu lieu ou bien elle peut garder pour un certain moment des produits appartenant à une autre entité. Aussi, l'auditeur est loin d'être assuré du fait que les stocks ont été correctement valorisés.

C'est la raison pour laquelle que l'observation physique doit être complétée par d'autres techniques car *« elle n'apporte qu'une partie des éléments probants nécessaires au commissaire aux comptes pour fonder son jugement puisque seule l'existence du bien est confirmée »*¹⁹³.

1.2.2. La confirmation extérieure :

Pour obtenir des éléments probants, l'auditeur peut utiliser un autre test de validation réalisé à l'extérieur de l'entité auditée ; il s'agit de la confirmation directe (*ou la circularisation*).

Cette technique possède une grande force probante puisqu'elle va lui permettre de collecter des informations et des documents provenant par l'environnement externe de son client et établit par lui-même. Il s'agit alors d'une forme d'investigation ayant pour but de rechercher des informations à l'extérieur de l'entreprise.

La confirmation extérieure consiste, à cet effet, à faire appel à un tiers qui soit en mesure d'affirmer ou d'infirmer les informations données par l'entreprise¹⁹⁴. Elle a donc pour objectif de faire appel à des informations externes afin de valider les informations internes.

Les personnes interrogées sont sollicitées de confirmer directement des informations, des opérations, des soldes ou de donner à l'auditeur tout renseignement nécessaire pouvant l'aider à porter son opinion sur les états financiers.

Cette confirmation est destinée directement, sans aucun intermédiaire afin de garantir sa fiabilité, au commissaire aux comptes par écrit et concerne des informations pouvant être d'ordre comptable, financier ou autre.

L'auditeur effectuera une sélection des tiers à confirmer. Pour cela, il aura recours aux sondages en se basant sur la qualité des procédures et du contrôle interne et donc en fonction du risque apprécié sur les postes concernés.

¹⁹² MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁹³ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

¹⁹⁴ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

En effet, les types de circularisation diffèrent selon l'identité de la personne interrogée¹⁹⁵. Les éléments pouvant faire objet de confirmation directe peuvent être, par exemple, des immobilisations corporelles, des immobilisations financières, stocks en dépôt chez des tiers, des créances clients, des dettes fournisseurs ou des avocats¹⁹⁶.

Donc nous pouvons distinguer entre :

- « La circularisation des débiteurs et des créanciers : Elle a pour objectif d'obtenir une confirmation des montants qui apparaissent dans les livres de l'entreprise.
- La circularisation juridique : Elle s'adresse à des tiers qui ne sont pas liés à l'entreprise par une créance ou par une dette mais qui sont susceptibles de donner à l'auditeur une assurance sur la validité de certains soldes ou des éléments sur l'existence de certains risques»¹⁹⁷.

Le premier type de circularisation est adressé aux clients, fournisseurs, propriétaire de stocks détenus par l'entreprise, aux banques, aux caisses sociales, à l'administration fiscale, aux prêteurs et aux emprunteurs. Elle peut être soit :

- « **Positive** » :

➔ Où l'auditeur communique au tiers le solde qui apparaît dans les comptes de l'entreprise auditée et lui demande seulement de le confirmer ou pas en justifiant le sien ;

- « **Aveugle** » :

➔ Où l'auditeur demande des détails sur des soldes existant dans les livres de l'entreprise.

S'agissant de la circularisation juridique, elle peut être adressée aux avocats, aux conservateurs des hypothèques et au greffe du tribunal de commerce. Elle vise par ailleurs à détecter l'intégrité des droits réels détenus par l'entreprise ainsi que les risques éventuels qui pourraient menacer son avenir¹⁹⁸.

En outre, nous pouvons distinguer un troisième type de confirmation extérieure ; il s'agit de la confirmation par spécialiste. L'auditeur peut, dans certaines circonstances où il fait face à un problème particulièrement difficile, faire appel à un expert spécialisé en matière juridique, fiscale, ou économique¹⁹⁹.

¹⁹⁵ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

¹⁹⁶ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

¹⁹⁷ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ *Ibid.*

Lette de circularisation banque :

(Banque concernée)

Lieu, date

Messieurs,

A l'occasion de la révision de nos comptes arrêtés 31 Décembre N, nos auditeurs externes (nom, adresse et adresse mail) désirent être mis en possession d'un certificat, donnant les renseignements ci-dessous à cette date :

- Le solde des divers comptes ouverts à notre nom dans votre établissement indiquant les restrictions prévues pour le fonctionnement, si toutefois il y en avait,
- Le montant des intérêts et frais à cette date qui n'auraient pas encore été pris en considération pour déterminer le solde de ces comptes,
- Le détail des emprunts ou des avances qui auraient pu nous être consentis et qui n'auraient pas été remboursés à la date précitée,
- Le détail de toutes opérations non encore liquidées à la même date et comportant de notre part un engagement conditionnel (notamment les effets remis à l'escompte et non échus).
- Le détail des titres détenus chez vous, pour notre compte soit en dépôt libre, soit pour encaissement,
- Le détail de toutes les garanties (nantissement, gage etc. ... que vous pourriez avoir sur nos actifs en spécifiant les titres, effets etc. ...) détenus par vous et sujets à ces garanties,
- Le nom des personnes habilitées à signer, seules ou conjointement, pour le fonctionnement de ces comptes.

Nous vous serions donc très obligés de leur adresser cette pièce aux coordonnées ci-dessus.

Veuillez agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

Signature du directeur
Administratif et financier

Source : Exemple fourni par le cabinet *KPMG* dans le cadre de notre stage de fin d'études

Lette de circularisation fournisseurs :

(Fournisseur concerné)

Lieu, date

Messieurs,

En relation avec la révision de nos comptes arrêtés au 31 Décembre 2016 par nos commissaires aux comptes (nom, adresse et adresse mail) nous vous saurions gré de bien vouloir leur adresser directement par fax ou par e-mail les informations suivantes :

- Le détail des factures en instance non payées à cette date,
- Le détail des prestations effectuées et non encore facturées à cette date.

Nous tenons à vous préciser que la présente demande a uniquement pour objet le contrôle de nos comptes à la date indiquée ci-dessus. Les règlements qui seraient éventuellement intervenus entre cette date et le moment où vous recevrez cette lettre ne sont pas à prendre en considération

Nous vous remercions de votre coopération et vous prions d'agréer l'expression de nos sentiments distingués.

Signature du directeur
Administratif et financier

Source : Exemple fourni par le cabinet *KPMG* dans le cadre de notre stage de fin d'études

1.2.3. Les contrôles sur pièces et les déclarations verbales :

Pour l'obtention d'éléments probants, l'auditeur peut aussi s'appuyer des **contrôle sur pièces** établis sur des documents reçus ou créés par l'entreprise.

Il peut s'agir de factures (*clients et fournisseurs*), relevés bancaires, balances ou tout autres documents justificatifs qui vont lui permettre de vérifier le bienfondé des écritures comptables et de valider certains soldes. Cette technique va donc lui servir à s'assurer de la réalité et de l'exactitude des enregistrements et des soldes.

En effet, le commissaire aux comptes doit vérifier les livres tenus par la personne morale contrôlée dont il examine la conformité aux exigences légales et réglementaires²⁰⁰.

Cependant, il ne vérifie jamais n'importe qu'elle pièce. Il doit effectuer des sondages afin de déterminer des échantillons à contrôler et ce en se basant sur le plan de mission, qu'il avait préalablement établi, ainsi que sur son évaluation définitive du contrôle interne où il avait détecté les postes sur lesquels il devra effectuer des contrôles approfondis.

²⁰⁰ BARBIÈRI, Jean-François, 1996. Op. Cit.

Dans certains cas, lors de son contrôle sur pièces, l'auditeur doit vérifier directement l'exactitude arithmétique d'un document ou d'une information en refaisant les calculs²⁰¹ afin de détecter les erreurs que peuvent contenir la comptabilité (*additions, multiplications ou bien en faisant des reports des soldes d'un mois à un autre*).

Il peut également effectuer des calculs de centralisation (*en comparant le total des comptes auxiliaires clients avec le montant du compte clients au bilan*) ou aussi des calculs d'égalités entre divers documents (*en comparant le total du journal général avec celui des mouvements de la balance*)²⁰². Ces calculs peuvent être utilisés par des logiciels d'audit ou bien par des jeux d'essai²⁰³.

D'autre part, ce test de validation doit être utilisé pour accompagner les deux autres tests que nous avons évoqué ci-dessous ; l'observation physique (*pour vérifier l'évaluation d'un élément d'actif dont l'existence a été vérifiée*) et la confirmation extérieure (*pour compléter ses informations lorsque les demandes reviennent sans réponses ou bien lorsque les réponses sont incomplètes*).

En effet, à titre d'exemple, en cas d'absence de réponse de la part du client, l'alternative tente toutefois de s'appuyer sur des éléments provenant de l'entreprise (*bons de commande, bons de réception, versements d'acomptes, relevés bancaires...*) Donc, l'auditeur doit toujours revenir aux pièces justificatives pour s'assurer de l'exactitude des montants et des méthodes utilisées²⁰⁴.

Or, une preuve interne n'est pas assez probante qu'une preuve externe. Les informations externes sont plus fiables dans la mesure où l'entreprise n'a pas les moyens ni la possibilité de modifier ces informations comme elle peut le faire lorsqu'il s'agit de celles établies par elle-même dans ses documents internes²⁰⁵.

Les manipulations sont donc plus improbables sur les pièces d'origine externe (*factures fournisseurs ou relevés bancaires*) que sur celle d'origine interne (*factures de ventes ou bons de commande/réception*)²⁰⁶.

Finalement, nous pouvons conclure que cette technique détient une force probante assez importante mais pas autant que les autres techniques. Les éléments les plus probants sont ceux qui sont obtenus par observation physique. Ensuite, nous pouvons retrouver ceux obtenus par confirmation extérieure. Le contrôle sur pièces vient donc en troisième lieu.

²⁰¹ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

²⁰² MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

²⁰³ Outils évoqués dans la section 3 de ce présent chapitre.

²⁰⁴ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁰⁵ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

²⁰⁶ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

S'agissant des **déclarations verbales**, elles sont obtenues par des dirigeants et des salariés de l'entreprise à l'issue de divers entretiens que peut effectuer l'auditeur avec eux. Ceci est conditionné par le fait qu'il doit avoir une excellente relation avec son client pour assurer le bon contact avec ce dernier afin qu'il puisse lui fournir le maximum d'informations utiles à sa mission de contrôle.

Cette technique peut être efficace dans la mesure où les informations obtenues peuvent concerner des raisonnements n'ayant pas été mis par écrit comme, à titre d'exemple, le choix d'une durée d'amortissement d'une nouvelle machine, l'évaluation d'une créance douteuse²⁰⁷ ou encore l'utilité d'un produit en stock ainsi que le caractère raisonnable d'une provision²⁰⁸.

Cependant, ce test de validation détient la force probante la plus faible dans l'échelle des éléments de preuve même si elle reste la plus simple et la plus nécessaire des techniques d'audit²⁰⁹.

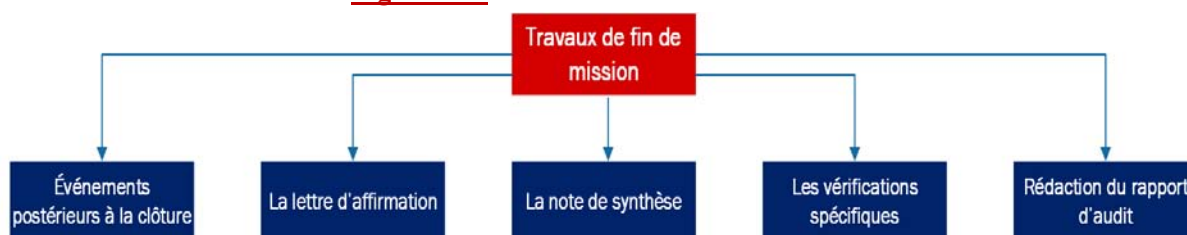
2. Les travaux d'achèvement de la mission :

Avant de formuler son opinion sur les comptes annuels, l'auditeur procède à certain travaux qui doivent lui permettre d'obtenir l'assurance qu'il a obtenu toutes les informations nécessaire à sa mission de contrôle et de certification²¹⁰.

Les travaux d'achèvement de l'audit constituent un examen global qui se fonde essentiellement sur la réflexion de l'auditeur²¹¹. Il s'agit pour lui d'examiner les événements postérieurs à la clôture, d'obtenir la lettre d'affirmation et de faire ses vérifications spécifiques. Tout cela va lui conduire à élaborer une note de synthèse qui va résumer le tout afin qu'il puisse s'en appuyer pour la rédaction de son rapport d'audit.

Nous schématisons les différentes étapes des travaux de fin de mission dans la figure suivante :

Figure 40 : Les travaux de fin de mission



Source : Élaborée par l'auteur

²⁰⁷ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

²⁰⁸ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

²⁰⁹ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

²¹⁰ *Ibid.*

²¹¹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

2.1. L'examen des événements postérieurs à la clôture :

Un certain nombre d'événements peuvent survenir et modifier de manière significative la situation de l'entreprise²¹². Il s'agit des événements postérieurs à la clôture auxquels l'auditeur doit être extrêmement attentif et capable d'en identifier la nature ainsi que le caractère significatif pouvant impacter l'expression de son opinion.

La détection des événements postérieurs à la clôture peut se faire à travers une multitude de moyens. Elle peut se faire, à titre d'exemple, par un entretien avec la direction et les différents responsables sur les événements qui auraient pu se produire, une revue des procès-verbaux du conseil d'administration ou bien une inspection rapide des livres de trésorerie et des déclarations de chiffre d'affaire²¹³.

2.1.1. Les types d'événements :

L'auditeur doit être en mesure de savoir si son opinion changerait si, au moment de la rédaction de son rapport, il connaissait déjà ces événements. Ceci nous amène à conclure qu'il n'existe pas un seul type d'événements postérieurs à la clôture et que ces types diffèrent selon leur nature, leur caractère significatif et donc leur impact sur la certification des comptes.

Nous distinguons donc entre ceux qui n'auraient entraîné aucune modification dans les comptes et ceux l'auraient bien entraînée. Pour le premier cas, même si la connaissance des événements n'entraînent aucune modification, elle pourrait par ailleurs :

- Remettre en cause l'interprétation des utilisateurs financiers sur la situation et les perspectives d'avenir de l'entreprise (*nous citons par exemple la perte d'un important client ou bien la fermeture d'une source d'approvisionnement*)²¹⁴ ; dans ce cas, l'auditeur sera amené à les communiquer à la direction et de s'assurer qu'elle va en informer les actionnaires.
- Ne pas du tout remettre en cause leur interprétation ; dans ce cas, l'auditeur ne les mentionnera pas dans son rapport pour ne pas être considéré comme s'il immisçait dans la gestion de l'entreprise²¹⁵.

S'agissant du second cas où la connaissance impose une modification des comptes, il convient que l'auditeur apprécie leurs conséquences sur les états financiers et prenne éventuellement les mesures nécessaires pour que les lecteurs de ces états aient tous les éléments utiles pour en faire une interprétation non erronée²¹⁶.

²¹² RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²¹³ *Ibid.*

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ *Ibid.*

²¹⁶ *Ibid.*

Les comptes doivent essentiellement être modifiés vu l'importance des changements qui seraient mis en œuvre. Nous citons à titre d'exemple le cas où l'entreprise règle une dette à son fournisseur d'un montant important ou bien lorsqu'un client, jugé comme douteux au préalable, s'avère non douteux et paye soit l'intégralité soit un montant important de sa créance.

2.1.2. Les situations possibles :

L'auditeur, lors de sa détection d'événements postérieurs doit être attentif au moment de la survenue de ces événements. Nous distinguons quatre situations dans lesquelles peuvent survenir des événements importants mais qui ne seront pas jugés de la même manière :

- S'ils se produisent entre la date de clôture et celle des arrêtés des comptes :

➔ Leur interprétation sera la même que celle que nous avons citée au-dessous. C'est-à-dire que l'auditeur doit tout d'abord savoir s'ils se rapportent à des situations ayant une incidence significative et qui vont l'obliger à modifier les comptes de l'entreprise. Ou bien de savoir qu'il s'agit seulement d'événements ne nécessitant aucune modification de sa part et donc devant uniquement être communiqués par la direction aux actionnaires.

- S'ils se produisent entre la date d'arrêt des comptes et celle du rapport général :

➔ Dans ce cas, l'auditeur peut modifier les comptes ou bien se limiter à inviter les dirigeants à donner une information en complément du rapport de gestion²¹⁷.

- S'ils se produisent entre la date du rapport et celle de l'assemblée générale :

➔ L'interprétation sera que le second cas. De plus, dans le cas de non communication de l'information dans le rapport de gestion, l'auditeur peut rédiger une communication complémentaire à son rapport général qui va être lue à l'assemblée²¹⁸.

- S'ils se produisent après la tenue de l'assemblée générale :

➔ Dans ce cas, l'auditeur n'a plus aucune obligation envers les comptes annuels.

2.2. La lettre d'affirmation :

La lettre d'affirmation est un document qui récapitule et complète, à la fin des travaux d'audit, certaines déclarations importantes des dirigeants²¹⁹.

Il s'agit d'une lettre par laquelle la direction confirme avoir mis toutes les informations disponibles à la disposition des vérificateurs et aussi un engagement formel que les comptes et informations communiquées sont exhaustifs, sincères et exacts.

²¹⁷ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ *Ibid.*

C'est donc à travers cette lettre que la direction se reconnaît responsable de toute les informations qu'elle a pu fournir à l'auditeur et de celle qu'elle présente dans ces états financiers.

Comme nous l'avons déjà mentionné, les déclarations verbales font partie des éléments probants que peut obtenir l'auditeur en compléments de ceux qu'il a déjà recueillis. Or, la force probante de ces déclarations reste assez faible. Une preuve sous forme d'un document ou d'une déclaration écrite est plus fiable qu'une déclaration orale²²⁰.

C'est donc d'ici d'où vient la nécessité de l'obtention du commissaire aux comptes de la lettre d'affirmation de la part des dirigeants. Mais il est à noter qu'elle ne peut en aucun cas se substituer aux autres éléments probants²²¹.

Par ailleurs, et d'après la CNCC, si la signature de la lettre d'affirmation est jugée par l'auditeur comme élément probant indispensable, un refus de la direction peut conduire le commissaire aux comptes à formuler une réserve sur les comptes dans son rapport général.

En effet, la lettre d'affirmation est signée par la direction général et consignée par la direction financière et doit être envoyée à l'auditeur à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport général. Or, dans le cas où la date s'avère assez loin de celle du rapport de l'auditeur, une nouvelle lettre de mise à jour s'avère nécessaire.

2.3. L'élaboration de la note de synthèse :

La note de synthèse permet de résumer tous les éléments importants de l'exercice sous contrôle, de justifier les options importants prises et l'opinion finalement émise²²². Elle doit être établie avant la date de la rédaction du rapport puisqu'elle va servir comme support sur lequel va s'appuyer l'auditeur pour formuler son opinion dans le rapport final.

Il est à noter qu'elle ne sert pas en intégralité de base pour la rédaction du rapport général de l'audit mais elle peut contenir des informations qui peuvent servir à l'auditeur comme base aux travaux de l'exercice suivant²²³.

La rédaction de la note de synthèse ne nécessite aucune information nouvelle. Elle se fait sur la base d'informations provenant des feuilles de travail placées dans le dossier d'audit que l'auditeur avait déjà établi lors des différentes phases de sa mission.

Donc chaque point important porte la référence des feuilles de travail où figurent les tests et les informations détaillées qui les justifient²²⁴.

²²⁰ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

²²¹ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

²²² LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

²²³ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

²²⁴ *Ibid.*

Ceci nécessite, par ailleurs, une revue générale de ces papiers avant leur utilisation afin de s'assurer de la qualité et de la fiabilité des informations. Cette revue doit se faire successivement par deux personnes qui doivent apposer leur visa par lequel ils reconnaissent leur validité²²⁵.

Il s'agit, dans un premier temps, de l'auditeur qui a été responsable des travaux réalisés et qu'il connaît donc ce qui a été fait et pourrait savoir détecter les petites erreurs pouvant être commises par lui ou bien par ses collaborateurs. Il va donc essayer d'améliorer la présentation, vérifier que les points en suspens ont été apurés et parfaire l'indexation des différents éléments²²⁶.

Par la suite, la deuxième revue se fera par le signataire du dossier considéré comme bien placé de porter un jugement objectif d'ensemble sur les états financiers puisqu'il ne connaît pas les détails des travaux réalisés²²⁷. Il est à noter que certains auditeurs complètent leur revue par l'utilisation d'un questionnaire de fin de mission²²⁸.

En effet, la note de synthèse doit contenir une évolution de l'activité et des résultats de l'entreprise, le déroulement de la mission, les suites données par l'entreprise aux commentaires et observations précédemment faites par le cabinet, les problèmes rencontrés susceptibles d'avoir une incidence sur l'opinion et les points pour le développement de la mission²²⁹.

Nous présentons à cet effet un plan type²³⁰ d'une note de synthèse :

I-	Contexte, limite et objectifs de la mission
II-	Méthodologie de travail
III-	Revue des comptes
IV-	Synthèse des travaux et recommandations

Le contexte de la mission doit contenir, par exemple, le nom de la société auditée et son statut juridique, la période du déroulement de la mission ainsi qu'un bref aperçu sur les phases par lesquelles est passée la mission de contrôle.

Concernant les limites et les objectifs de la mission, il convient de rappeler, par exemple, qu'il ne s'agit pas d'un contrôle exhaustif mais d'un contrôle par sondage. Il s'agit de faire un rappel également des objectifs liés à la mission (*comme par exemple l'appréciation de la qualité du contrôle interne des principaux processus et l'obtention d'une assurance raisonnable que les états financiers de la société reflètent fidèlement sa situation financière et ses résultats*).

Ensuite, pour la méthodologie de travail, la note de synthèse doit obligatoirement contenir le nom des personnes ayant participé de près ou de loin aux différents travaux en précisant leur position dans le cabinet (*par exemple donner le nom du Partner/Associé, du Manager/Superviseur ou directeur de la mission, du Senior/Chef de la mission, des assistants ou bien des auditeurs Juniors*).

²²⁵ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²²⁶ *Ibid.*

²²⁷ *Ibid.*

²²⁸ Outil à évoquer dans la Section 3 de ce présent Chapitre.

²²⁹ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

²³⁰ Plan d'un cas d'une note de synthèse élaborée par le cabinet KPMG Rabat – Maroc.

Ce point de méthodologie de travail doit également contenir les différentes phases par lesquelles est passée la mission en précisant les différents outils et moyens utilisés.

L'avant dernier point, qui concerne la revue des comptes, consiste à une revue analytique qui va se faire en présentant tous les éléments de l'entreprise figurant dans l'actif et dans le passif de son bilan (*immobilisations, stocks, clients, Etat débiteur, autres débiteurs, capitaux propres, fournisseurs, organismes sociaux, Etat créditeur...*) ainsi que ceux qui figurent dans son compte de produits et de charges (*chiffre d'affaire, achats consommés, charges externes, charges du personnel, charges financières, dotations d'exploitation...*).

Par la suite, il s'agira de commenter les différents montants en donnant plus de détails et en apportant plus de justifications. En outre, la revue des comptes consiste également à faire une analyse de l'activité de l'entreprise par rapports aux exercices précédents (*généralement N-1*).

Et finalement il s'agit de faire une synthèse des travaux ainsi que des recommandations. En effet, ce point doit contenir les éléments suivants :

- L'opinion formulée

➔ Cette opinion peut être sans réserves ; dans ce cas l'auditeur se contentera uniquement de faire part de ses observations généralement positives. Par contre, dans le cas où la certification est jugée avec réserves, il sera tenu de présenter les différentes réserves qu'il a pu déceler lors de sa mission de contrôle et les accompagnera, par la suite, par quelques observations pouvant aider à comprendre leur origine et qui auront pour but d'inciter l'entreprise à bien vouloir se corriger dans l'avenir.

- Les points relevés

➔ Il s'agit des différentes remarques pouvant être faites par l'auditeur tout au long de sa mission (*par exemple des bons de commande non visés par les personnes habilitées ou des feuilles de comptage des stocks qui ne sont pas toutes numérotées et datées*).

- L'organisation générale et comptable

➔ Il s'agit d'élaborer un tableau qui va récapituler les constatations (sur plusieurs rubriques tel que les immobilisations, les clients, la gestion des stocks, les impôts et taxes ou la trésorerie), les risques et incidences qui leurs sont liés, les recommandations du commissaires aux comptes et les réponses de son client à ces différents éléments.

2.4. Les vérifications spécifiques :

Le commissaire aux comptes est tenu, en plus de sa mission de contrôle et de certification des comptes annuels, d'effectuer des missions spécifiques²³¹.

Nous citons à titre d'exemple :

- Vérifier la sincérité et la concordance avec les états de synthèse des informations et documents adressés aux actionnaires :

➔ L'auditeur doit s'assurer de la sincérité des documents adressés aux actionnaires qui doivent lui être essentiellement communiqués²³².

- Contrôler le respect de l'égalité entre les actionnaires :

➔ Il se matérialise par le fait d'accorder les mêmes droits à tous les actionnaires sauf autorisation spécifique prévue par la loi ou les statuts²³³.

- La mention dans son rapport général des acquisitions de filiales, prise de contrôle ou participation d'une autre société :

➔ L'auditeur doit faire mention dans son rapport de toute acquisition d'une filiale, d'une prise de participation ou de contrôle et d'en apporter toute les détails possible si l'information figurant dans le rapport de gestion n'est pas complète²³⁴.

- Contrôler la détention par les actionnaires le nombre d'actions requis :

➔ L'auditeur est tenu de vérifier si le nombre d'action exigé n'est pas inférieur au nombre d'actions minimum nécessaire pour assister à l'assemblée générale. Aussi, il doit vérifier s'ils sont réellement propriétaires de ces actions²³⁵.

2.5. La rédaction du rapport d'audit :

L'auditeur peut finalement commencer à rédiger son rapport général à émettre en suivant, bien évidemment, les normes de rapport devant être respectées²³⁶ et en se basant sur la notes de synthèse qu'il a élaboré au préalable.

²³¹ Pour plus de détail, voir le Chapitre 1, Section 3 (normes de travail relatives aux vérifications spécifiques).

²³² Manuel des normes d'audit légal et contractuel.

²³³ Ibid.

²³⁴ Ibid.

²³⁵ Ibid.

²³⁶ Pour plus de détail, voir le Chapitre 1, Section 3 (normes de rapport).

2.5.1. Les règles à respecter et les informations fournies :

Parmi les conditions à quoi doit répondre la rédaction de ce rapport général (*d'après les normes de rapport*)²³⁷ et parmi les informations fournies dans ce rapport :

- Il doit être obligatoirement signé par le commissaire aux comptes. Lorsqu'il s'agit d'un cabinet, il doit être signé par le représentant (*mandataire social*) du cabinet et par le commissaire aux comptes membre de ce cabinet (*associé, actionnaire, dirigeant*) qui dirige la mission²³⁸.
- Même dans le cas où la société nomme plusieurs commissaires aux comptes, un seul rapport général est établi.
- Il doit être déposé au siège social ou au lieu de la direction administrative **15 jours** avant la date de l'assemblée générale et déposé au greffe du tribunal de commerce un mois après l'assemblée (*pour le cas du Maroc*)²³⁹.
- Doit contenir un titre, les destinataires du rapport (*actionnaires ou conseil d'administration*), l'identification des comptes annuels (*nom de l'entité, la date de clôture des comptes et la période qu'ils couvrent*), le fait que les états financiers sont établis sous la responsabilité de la direction de l'entreprise, des précisions sur l'étendue des travaux (*références aux normes d'audit, à l'assurance raisonnable, à l'examen par sondage...*)²⁴⁰.
- La présence du commissaire aux comptes pour la lecture du rapport général n'est pas exigée mais souhaitable dans la mesure où il pourrait apporter les réponses aux questions qui pourraient être posées²⁴¹.
- Le commissaire aux comptes doit faire mention des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire²⁴².
- Il doit signaler les faits avec clarté et sans ambiguïté²⁴³.
- Il doit annexer à son rapport celui de l'expert nommé²⁴⁴.
- Il se prononce sur les propositions de modification des états de synthèse en matière de forme ou bien de méthodes d'évaluation.

²³⁷ Pour plus de détail, voir le Chapitre 1, Section 3 (*normes de rapport*).

²³⁸ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

²³⁹ *Ibid.*

²⁴⁰ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

²⁴¹ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

²⁴² RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁴³ *Ibid.*

²⁴⁴ *Ibid.*

2.5.2. L'expression de l'opinion :

Le rapport doit comprendre de parties ; l'une relative à l'expression de son opinion sur les comptes annuels et l'autre est relative aux vérifications spécifiques et aux informations prévues par la loi et les textes réglementaires²⁴⁵.

En effet, dans la formulation de son opinion, le commissaire aux compte peut :

- Certifier sans réserve :

➔ Il s'agit d'une certification pure et simple et veut dire que les comptes n'appellent aucune critique susceptible d'avoir sur ceux-ci des conséquences significatives²⁴⁶. Elle ne comporte à cet effet aucune critique à leur égard. Les états financiers sont, dans ce cas, jugés par l'auditeur comme réguliers, sincères et reflétant l'image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Ils sont aussi établis selon les règles en vigueur et selon les principes comptables généralement admis. Ce type de certification est conditionné par le fait que l'auditeur ait mis en œuvre, sans restriction, toutes les diligences et travaux qu'il a estimés utiles²⁴⁷.

- Certifier avec réserves :

➔ Il s'agit du cas où l'auditeur relève des points qui vont lui pousser à les considérer comme réserves vu leur caractère significatif pouvant affecter les comptes annuels de l'entreprise et les empêcher d'être réguliers et sincères. Ce type d'opinion peut résulter soit d'un désaccord du commissaire aux comptes avec la traduction comptable d'un fait économique ou juridique dans les comptes annuels ; soit d'une limitation résultante du fait que l'auditeur n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaires²⁴⁸.

A cet égard, le rapport doit obligatoirement mentionner, avec précision, les éléments faisant objet de la réserve en indiquant les moyens pouvant être employés pour procéder à leur correction ainsi que l'impact que peut avoir cette correction sur les états financiers²⁴⁹. En outre, la certification par réserves est conditionnée par le fait que les réserves soient en un nombre réduit afin que l'auditeur ne soit pas obligé de refuser de certifier.

- Refus de certifier :

➔ Lorsque l'auditeur constate des irrégularités graves quant à leur montant, leur nature ou leur fréquence, il refuse de certifier les comptes²⁵⁰. Ce type d'opinion peut résulter d'un désaccord ou bien d'une limitation comme pour le cas de la certification avec réserves mais dont l'incidence est estimée assez grave pour conduire le commissaire aux comptes à rejeter l'ensemble des comptes annuels²⁵¹. Il doit par ailleurs exposer les motifs de son refus.

²⁴⁵ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

²⁴⁶ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁴⁷ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

²⁴⁸ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

²⁴⁹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁵⁰ *Ibid.*

²⁵¹ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

- Impossibilité de certifier :

➔ Il s'agit du cas d'existence d'incertitudes graves et multiples²⁵². En effet, ce type d'opinion résulte du fait que l'auditeur juge que son client ne lui pas fourni (*par refus ou par manque de moyens*) toutes les éléments nécessaires et suffisants lui permettant de fonder ses conclusions et son opinion²⁵³. Il va seulement constater dans son rapport qu'il n'est pas en mesure d'émettre un avis²⁵⁴.

²⁵² MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

²⁵³ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁵⁴ *Ibid.*

SECTION 3 : Supports, techniques et outils de l'audit légal

Durant son intervention, l'auditeur légal ne peut avancer sans se baser sur certains supports et outils qui lui facilitent sa mission. La connaissance de ces éléments s'avère donc indispensable pour l'exercice d'un travail avec précision, organisation et gain de temps.

Nous allons ainsi aborder les **trois supports de travail** suivants :

- **Le dossier permanent ;**
- **Le dossier annuel ;**
- **Les feuilles de travail ;**

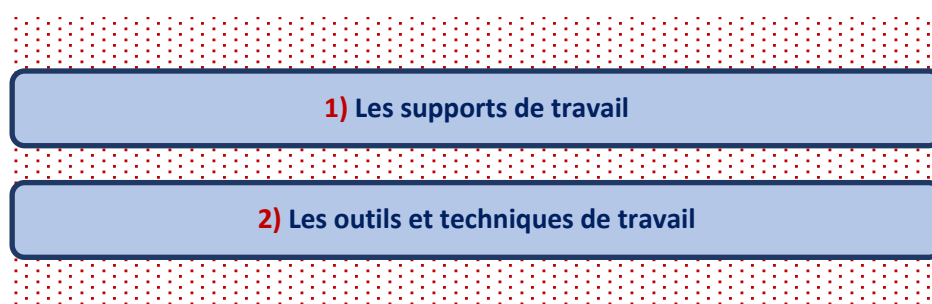
Également, nous allons aborder les **quatre outils et techniques de travail** suivants :

- **Les questionnaires d'audit ;**
- **Les outils et techniques de description des procédures internes ;**
- **L'entretien d'audit ;**
- **Les sondages.**

Nous allons également présenter des exemples de quelques outils et techniques de travail utilisés par l'auditeur légal dans le cadre de sa mission de contrôle.

A cet égard, nous avons jugé pertinent de développer tout ceci dans une section apart que nous allons scindé en **deux points** :

Figure 41 : Plan de la **Section 3 / Chapitre 2 / Partie I**



Source : Élaborée par l'auteur

1. Les supports de travail :

Les supports qu'utilise l'auditeur légal se constituent des différents dossiers et papiers de travail qu'il utilise pour organiser sa mission et dans lesquels est concrétisé l'ensemble de son travail. Il s'agit de documents qui permettent une facilitation de la revue des auditeurs confirmés garantissant la qualité du déroulement de la mission²⁵⁵ et qui sont susceptibles d'être archivés et accessibles pour l'auditeur légal à tout moment.

En outre, ces supports contiennent des preuves pouvant justifier les travaux de l'auditeur légal et d'expliquer l'origine de son opinion. Il doit donc y récapituler toutes les détails de sa mission ainsi que toutes les conclusions résultant de ces étapes.

En d'autres termes, l'existence de dossiers permet la justification des conclusions et la conservation des données collectées ; c'est un moyen de preuve qui est convenablement classé, structuré et archivé²⁵⁶.

La tenue des dossiers de travail permet d'éviter de chercher l'information chez un unique collaborateur qui sera considéré, à cet effet, comme indispensable par la connaissance personnelle qu'il aurait d'un dossier²⁵⁷. Il s'agit donc d'un gain de temps pour l'auditeur légal puisque ceci lui permet d'accéder à l'information rapidement et d'être opérationnel auprès de son client.

Quant à la conservation de ces dossiers, il est à noter que l'auditeur légal doit toujours s'assurer de préserver le caractère confidentiel des documents tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du cabinet²⁵⁸.

Nous pouvons distinguer deux types de documents ; ceux qui seront utiles pour l'auditeur pour ses contrôles futurs et qu'on appelle « **dossier permanent** », ainsi que ceux qui répondent uniquement aux besoins liés à l'exercice en cours qu'on appelle « **dossier annuel** » ou bien « **dossier d'exploitation** ».

Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 42 : Les supports de travail de l'auditeur légal



Source : Élaborée par l'auteur

²⁵⁵ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁵⁶ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁵⁷ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁵⁸ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

1.1. Le dossier permanent :

Le **dossier permanent** est le dossier qui matérialise la connaissance générale que l'on doit avoir de l'organisation et contient les statuts de la société, son historique ainsi que certains éléments institutionnels comme les conventions sociales et les règlements internes²⁵⁹.

Il s'agit en fait de toutes les informations de base de l'entreprise telles que l'activité, l'organigramme, le cadre juridique, social, les rapports des exercices antérieurs, les procédures, les systèmes et méthodes comptables²⁶⁰, les comptes annuels des derniers exercices, une note sur les statuts ainsi que les procès-verbaux des conseils d'administration et des assemblées générales²⁶¹.

Autrement dit, il s'agit d'un dossier qui doit contenir tous les éléments pouvant éclaircir le lecteur sur la société avec les moindres détails. Ce sont des données qui portent sur des caractéristiques générales de la société auditée et qui pourront être utilisées lors des contrôles ultérieurs²⁶² car il peut y avoir des documents ainsi que des informations que l'auditeur peut avoir recueillis durant les différentes étapes de sa mission et qui peuvent être utilisés pendant toute la durée de son mandat²⁶³.

En outre, le caractère le plus important lié à ce type de dossier est le fait qu'il doit contenir des informations dont la « *durée de vie* » est supérieur à l'année en cours²⁶⁴. Toutefois, les documents conservés ne doivent pas dépasser cinq ans²⁶⁵ afin de ne pas surcharger le dossier ; chose qui pourrait rendre l'auditeur un peu perdu puisqu'il va se retrouver face à un grand nombre d'informations.

Par ailleurs, les autres données, jugées périmées ou bien trop anciennes²⁶⁶, ne doivent pas être abandonnées mais doivent par contre être archivées dans un autre dossier appelé « *dossier d'archives des documents permanents* ». Ceci oblige l'auditeur à toujours être attentif aux documents devenus obsolètes pour les éliminer et les placer dans les archives.

Le dossier permanent est établi certes lors de la phase préliminaire du contrôle, mais il doit absolument être mis à jour durant la mission dans la mesure où peuvent survenir des changements entre le début et la fin de l'audit ; chose qui est très logique et surtout qui peut arriver fréquemment. Pour faciliter le repérage d'informations, il est souhaitable de classer ce dossier en sous-dossiers. A cet égard, nous pouvons **distinguer un dossier sur les informations générales sur la société**, sur le **contrôle interne**, sur l'**aspect comptable, juridique et fiscal**, et puis un **dossier de correspondance**.

²⁵⁹ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁶⁰ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

²⁶¹ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

²⁶² RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁶³ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

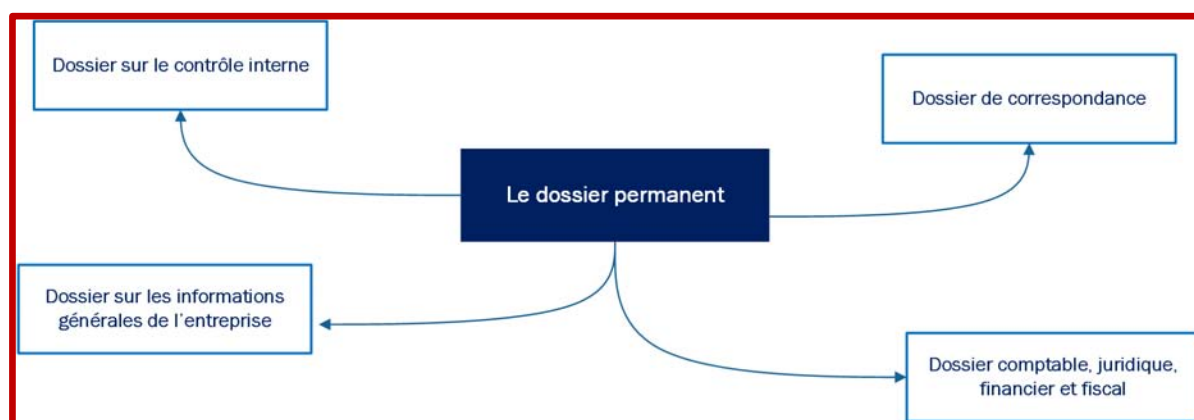
²⁶⁴ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

²⁶⁵ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁶⁶ *Ibid.*

Nous schématisons ces types de dossiers qui composent le dossier permanent dans la figure suivante :

Figure 43 : Les composantes du dossier permanent



Source : Élaborée par l'auteur

1.1.1. Dossier sur les informations générales sur la société :

Ce sous-dossier comporte tout ce qui peut se rapporter à la société hors informations comptables, juridiques, fiscales ou sociales. Nous pouvons donc y retrouver de diverses données rentrant dans le cadre de l'identification de la société. Nous citons à titre d'exemple²⁶⁷ :

- Dénomination, le siège et l'objet social ;
- Statut juridique et numéro d'identification ;
- Activité principale ;
- Les produits proposés ;
- Date de création ;
- Informations sur son expert-comptable et ses avocats ;
- Les organismes sociaux ;
- La date de clôture de l'exercice social ;
- Les personnes à contacter (*le PDG, le directeur général, le secrétaire général, le chef comptable...*) ;
- L'effectif ;
- Les filiales ;
- L'organigramme ;
- Identification de la mission d'audit (*budget, noms des collaborateurs...*).

²⁶⁷ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

1.1.2. Le dossier du contrôle interne :

Le dossier du contrôle interne comporte une description générale des procédures. Il présente l'ensemble des travaux effectués par l'auditeur dans le cadre de son évaluation du contrôle interne²⁶⁸ (*bien évidemment il s'agit uniquement de ceux dont la durée de vie est entre un an à cinq ; les autres travaux doivent être placés dans « le dossier d'archive des documents permanents »*).

Ce document doit donc contenir toute information ayant une relation avec le contrôle interne. Il peut s'agir à cet effet, par exemple²⁶⁹ :

- Des problèmes survenus à l'issue de ces travaux mais que l'auditeur n'a pas la possibilité ou les moyens ou bien n'a tout simplement pas le droit d'intervenir pour les résoudre (*on les nomme « points de suspens »*) ;
- Des conclusions générales issue de cette évaluation du contrôle interne (*points forts et les points faibles relevés*) ;
- Le rapport sur les procédures ;
- Des conclusions sur l'organisation générale du contrôle interne ;
- Une étude détaillée de chaque module évalué

En outre de toutes ces exemples d'informations, le dossier de contrôle interne peut contenir également des questionnaires de contrôle interne que l'auditeur a pu établir ainsi que des mémos qu'il a pu obtenir par entretiens²⁷⁰.

1.1.3. Le dossier comptable, financier, juridique et fiscal :

Il s'agit, comme leurs noms indiquent, de sous-dossiers contenant des données à caractère :

- Comptable et financier :

➔ Les états de synthèse (*résumés sur plusieurs années*), la réglementation comptable de la profession, les méthodes comptables utilisées, Les mémorandum d'analyse financière, la structure du capital, la liste des actionnaires ou associés, une analyse des principaux budgets...

- Juridique :

➔ Les contrats avec les tiers, les prêts ou les emprunts, les hypothèques, les rapports des commissaires aux comptes précédents, les procès-verbaux des assembles générales ordinaires et extraordinaires, les rapports d'audit interne, les statuts, l'extrait K bis, la liste des dirigeants (avec des informations sur leurs fonctions ainsi que sur la durée de leurs mandats), des informations sur les litiges...

²⁶⁸ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁶⁹ *Ibid.*

²⁷⁰ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

- Fiscal :

➔ Informations relatives aux contrôles fiscaux, les particularités fiscales de l'entreprise...

- Social et organisationnel :

➔ Problèmes sociaux (comme les retraites), les principales fonctions de l'entreprise, les noms des principaux responsables...

1.1.4. Le dossier de correspondance :

Il regroupe l'ensemble de la correspondance échangée avec le client (*l'entreprise auditée*) et qui doit être classée par ordre chronologique (*du plus récent au plus ancien*)²⁷¹.

Il s'agit d'un sous-dossier très important et indispensable pour l'auditeur puisqu'il peut y retrouver toutes les réponses aux questions qu'il a pu poser à son client sans se sentir obligé de les redemander. Le fait de poser les mêmes questions à chaque période ou bien à chaque exercice annuel peut se voir comme un non professionnalisme de la part de l'auditeur.

1.2. Le dossier annuel :

Le dossier annuel, également nommé dossier d'exploitation ou dossier d'exercice, est un dossier qui comporte tous les éléments de la mission dont l'utilité ne s'étend pas au-delà de l'exercice contrôlé²⁷². C'est-à-dire qu'il est établi pour un seul exercice et qu'il ne sera utilisé que comme élément de référence pour les années suivantes ainsi que comme justificatif des travaux effectués²⁷³.

De plus, l'indispensabilité du dossier annuel est liée au fait qu'il permet de mieux organiser la mission, de faciliter le travail en équipe ainsi que la supervision des travaux et aussi de justifier les conclusions et la certification données par l'auditeur²⁷⁴.

En effet, le dossier annuel doit contenir l'ensemble des travaux liés au contrôle des comptes de l'entreprise. Il doit à cet égard se constituer petit à petit et tout au long de la mission d'audit. Il regroupe donc l'ensemble des documents liés à l'exercice courant²⁷⁵ (*tous les éléments probants qu'il a pu recueillir ainsi que tous les papiers de travail doivent y figurer*).

1.2.1. Organisation du dossier annuel :

Le dossier d'exercice doit être bien organisé de manière à aider au maximum l'auditeur à se repérer et à y retrouver ses besoins en informations de la façon la plus rapide et la plus optimale.

²⁷¹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁷² LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

²⁷³ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁷⁴ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

²⁷⁵ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*6.

Il doit être à cet effet subdivisé en sections dont chacune couvre un poste ou bien un groupe de postes des états financiers et comporte un sommaire ou bien une feuille récapitulative (*lead sheet*) qui renvoie à des feuilles de travail détaillées²⁷⁶.

Le dossier doit aussi comporter une section générale où va figurer le planning ainsi que les synthèses des travaux²⁷⁷.

1.2.2. Éléments composant le dossier annuel :

S'agissant des éléments que doit contenir le dossier annuel, nous pouvons citer par exemple²⁷⁸ :

- Les points restés en suspens que l'auditeur doit absolument en justifier l'existence ;
- Le programme du contrôle qui doit contenir le suivi du temps passé à réviser les comptes ainsi que la nature de l'ensemble des travaux effectués ;
- Les états financiers annuels ; à savoir le bilan, le compte d'exploitation général et la balance.
- Les feuilles ou papiers de travail des comptes révisés présentant le détail de tous les travaux réalisés ;
- Les conclusions générales qui doivent être rédigées à la fin des travaux.

Le dossier annuel peut, en plus de ces éléments cités, contenir des documents ou bien des copies de documents obtenus de l'entreprise ou des tiers pouvant justifier les chiffres examinés, des documents aussi relatifs aux vérifications spécifiques ainsi que des lettres d'affirmation obtenues des dirigeants²⁷⁹.

1.3. Les feuilles de travail :

Les feuilles de travail constituent le corps du dossier de travail. Elles révèlent les problèmes rencontrés, les décisions que l'on a prises par rapport à ces problèmes et les preuves justificatives de l'opinion émise²⁸⁰.

Il s'agit de supports qui présentent le détail des travaux effectués avec toutes les conclusions qui en résultent afin que l'auditeur puisse se justifier à l'égard de la certification faite à la fin de sa mission. Elles doivent fournir un historique prouvant que le travail a été effectué et être utilisées comme support de base du rapport d'audit²⁸¹.

En effet, ces documents doivent être suffisamment explicites pour être compris par n'importe quelle personne amenée à revoir le dossier d'audit²⁸².

²⁷⁶ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

²⁷⁷ *Ibid.*

²⁷⁸ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁷⁹ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

²⁸⁰ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁸¹ *Ibid.*

²⁸² VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

Donc toute utilisation de symbole doit être accompagnée par des notes explicatives afin d'assurer la bonne compréhension et d'éviter que des malentendus se produisent. Elles doivent absolument constituer un ensemble autonome dans la mesure où leur revue ne doit en aucun cas nécessiter la demande d'explications supplémentaires²⁸³.

1.3.1. Classement et organisation des feuilles de travail :

Deux types de feuilles de travail peuvent être distingués²⁸⁴ :

- Les feuilles récapitulatives :

→ Elles découlent des états financiers et présentent les chiffres comparatifs de la période précédente, les références au programme d'audit, le travail effectué, les faiblesses ainsi que les ajustements proposés au client et bien évidemment la synthèse des conclusions.

- Les feuilles détaillées :

→ Elles découlent des feuilles récapitulatives et doivent indiquer les sources de l'information, la base de sélection (*échantillonnage*), le travail effectué, l'explication des symboles utilisés et puis toutes les conclusions dégagés.

En effet, ces papiers de travail peuvent être soit manuels soit sur supports magnétiques²⁸⁵ et doivent être très bien classés pour permettre à l'auditeur à s'assurer que tous les comptes ont été contrôlés; ils peuvent donc soit être classés en fonction de modules soit en fonction du plan comptable général²⁸⁶.

De même, il est préférable d'indiquer sur chaque feuille de travail une référence afin de pouvoir être ôtée et remise facilement²⁸⁷. Ceci va permettre aussi à l'auditeur de s'assurer d'avoir un ordre logique, de n'avoir pas oublier de travailler sur des points importants, de faciliter la synthèse et la supervision des travaux²⁸⁸.

Il est à noter que l'auditeur peut aussi utiliser des symboles (*Tick Marks*) pour ne pas surcharger ses feuilles de travail dont l'explication doit être fournie à la fin de chaque feuille de travail²⁸⁹. Il n'existe pas de signes spécifiques mais ceci dépend de chaque cabinet qui choisit lui-même la manière dont il va essayer d'avoir un minimum de charge dans ses papiers de travail.

²⁸³ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁸⁴ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

²⁸⁵ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁸⁶ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁸⁷ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁸⁸ LAHYANI, Mounir, 2007. *Op. Cit.*

²⁸⁹ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

1.3.2. Éléments composant les feuilles de travail :

Chaque feuille de travail comporte d'une manière générale un en-tête contenant les informations suivantes²⁹⁰ :

- Le nom de l'entreprise auditée ;
- L'exercice contrôlé ;
- Le nom de l'auditeur chargé du travail effectué (*ses initiales*) ;
- La date de rédaction de la feuille du travail ;
- Le nom du superviseur et la date de sa supervision ;
- Des informations sur le travail effectué (*objet de la feuille et sa référence*).

S'agissant de leur contenu, elles se composent d'informations sur l'état récapitulatif mentionnant les montants enregistrés dans les comptes de l'entreprise ainsi que l'étendue et la nature des contrôles effectués ; notamment l'intégralité des montants contrôlés et le pourcentage qu'ils représentent par rapport à l'ensemble des montants enregistrés dans les comptes de l'entreprise²⁹¹. Sans oublier de mentionner, au fur et à mesure, les conclusions décelées de chaque élément, montant, comparaison ou variation.

2. Les outils et techniques de l'audit légal :

Pour accomplir son travail, l'auditeur utilise différents outils à sa disposition dont la bonne utilisation lui permet d'atteindre ses objectifs le plus rapidement possible et avec une plus grande efficacité²⁹².

Cette utilisation d'outils et techniques est indispensable pour la bonne conduite de la mission. Elle permet à l'auditeur de recueillir un maximum d'éléments probants qui vont lui permettre d'avoir une assurance raisonnable de la sincérité et la régularité des comptes ; ce qui va lui faciliter le fondement de son opinion.

Il s'agit d'outils pouvant être ajoutés aux autres outils que nous avons exposés précédemment dans les différentes phases de la mission de contrôle ; à savoir l'observation physique, la confirmation extérieure ainsi que les comparaisons et rapprochements divers. Nous distinguons les techniques et outils suivants en fonction de leur nature et de leur utilité :

- Les questionnaires d'audit ;
- Les outils et techniques de description ;
- L'entretien d'audit ;
- Les sondages

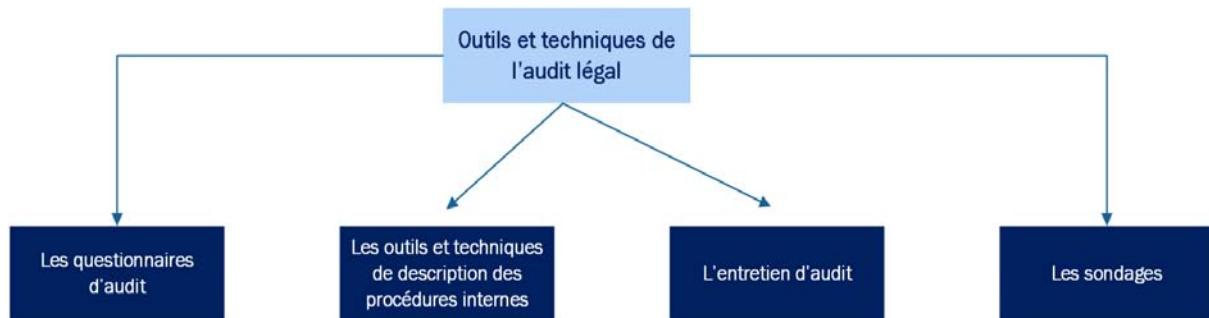
²⁹⁰ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

²⁹¹ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

²⁹² VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

Ainsi, nous les schématisons dans la figure suivante :

Figure 44 : Les outils et techniques de travail de l'auditeur légal



Source : Élaborée par l'auteur

2.1. Les questionnaires d'audit :

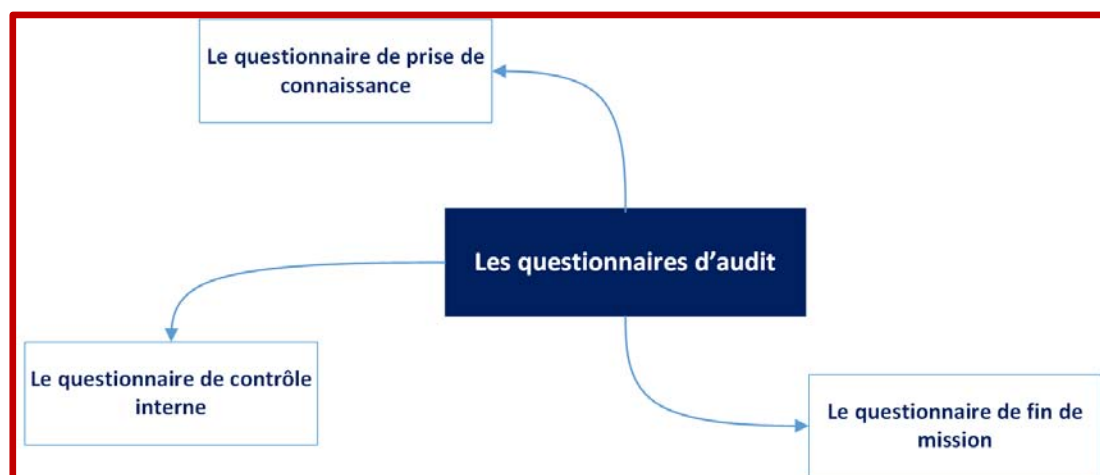
Les questionnaires constituent l'un des outils les plus utilisés en raison de leur simplicité et de leur efficacité à recevoir des informations plus rapidement. Il s'agit de diverses questions que l'auditeur se pose et qu'il tente de les réunir dans un seul document qu'il présentera à son client.

En effet, un questionnaire d'audit n'est certes pas indispensable mais il est incontournable de savoir ce que l'on cherche au cours d'un audit²⁹³. C'est la raison pour laquelle il est souhaitable de préparer ce document afin de se repérer et de pouvoir orienter au mieux sa mission.

De plus, il s'agit d'un outil permettant, à partir des réponses qu'il aurait obtenues, de donner des tendances que l'auditeur pourrait ignorer au début et qui pourront l'aider à avoir plus d'idée de contrôle de nouveaux aspects liés à son client.

Nous distinguons trois types de questionnaires dont chacun concerne une des phases de l'audit que nous schématisons comme suit :

Figure 45 : Les questionnaires d'audit



Source : Élaborée par l'auteur

²⁹³ LONGIN, Pierre et DENET, Henri. *Construisez votre qualité-2e éd.: Toutes les clés pour une démarche qualité gagnante*. Dunod, 2008.

2.1.1. Le questionnaire de prise de connaissance :

Comme son nom l'indique, ce premier type de questionnaire peut être utilisé lors de la première phase de l'audit qui est la prise de connaissance générale. Il est conçu dans le but de mieux cerner le contexte socio-économique et organisationnel du secteur d'activité de l'entreprise auditée.

Il est à noter que cette prise de connaissance du domaine ou de l'activité de l'entreprise doit se faire d'une manière organisée afin de ne pas prendre le risque de négliger des éléments essentiels. C'est la raison pour laquelle un questionnaire s'avère nécessaire lors de cette étape si sensible dans laquelle l'auditeur se sent étranger et très loin de son client.

Au travers de ce document, l'auditeur reprend les questions qu'il se pose sur son client pour se rapprocher de lui le plus possible. A l'issue des réponses obtenues, il déterminera l'ensemble des tests à effectuer ainsi que son programme de travail qui sera constitué d'une check-list comportant l'ensemble des éléments à vérifier²⁹⁴.

Outre le fait qu'il permet d'organiser les réflexions des auditeurs ainsi que de définir le champ d'application de la mission, il permet tout de même de prévoir l'organisation du travail comptable et en mesurer l'importance.

En effet, chaque auditeur construit son questionnaire de prise de connaissance en fonction de ses acquis et de son expérience. Ceci car il arrive parfois, pour un auditeur débutant, de poser des questions dont la réponse ne va pas lui servir à grand-chose. Il s'agit donc d'une perte de temps pour les deux parties ; lui ainsi que son ou ses interlocuteurs.

Or, après avoir été passé par la même étape lors de ses contrôles antérieurs avec des entreprises dont le domaine ou le secteur d'activité se rapprochent de celle qu'il est amené à auditer, il saura quel genre de questions poser et quelles informations il a besoin de savoir le plus pour orienter sa mission.

La mise en œuvre du questionnaire de prise de connaissance se fait par interview, par analyse du système d'information, des procédures, des documents et aussi par observation²⁹⁵. Il peut être conçu par des questions fermées ; c'est-à-dire que l'interlocuteur doit répondre soit pas « *Oui* » soit pas « *Non* » et les réponses « *N/A* » doivent être limitées²⁹⁶. Comme il peut être constitué par des questions ouvertes nécessitant plus de détails de la part de l'entité auditée.

Nous citons, à titre d'exemple, des questions qui tournent autour de :

- La nature du secteur d'activité et aussi de préciser s'il s'agit d'un marché en développement ou bien en récession ;
- Les principaux produits avec la part de chacun dans le chiffre d'affaires ;
- Du mode de production, de distribution et de stockage ;

²⁹⁴ OGIEN, Dov. Comptabilité et audit bancaires, 2e Edition Dunod. 2008.

²⁹⁵ ELISABETH, BERTIN, 2007. *Op. Cit.*

²⁹⁶ *Ibid.*

- Les principaux concurrents ainsi que la part de marché ;
- L'implantation géographique ;
- Le mode de gestion comptable à savoir le système ainsi que les outils informatiques ;
- Les règles de comptables particulières ;
- La liste des établissements financiers.

Nous présentons un exemple du questionnaire de prise de connaissance dans le tableau suivant :

Tableau 11 : Exemple de questionnaire de prise de connaissance générale de l'entreprise

Le contexte socioéconomique	
Secteur d'activité	
- Nature du secteur d'activité : Vitrerie et menuiserie aluminium - Présentation générale - Appréciation économique du secteur d'activité (en développement ou en récession)	
Produits	
- Principaux produits - Part respective dans le chiffre d'affaires	
Organisation de l'activité	
- Mode d'approvisionnement - Mode de production - Mode de distribution - Mode de stockage	
Concurrence	
- Principaux concurrents- Positionnement de l'entité dans le secteur	
Part de marché et situation du marché	
- Part de marché détenue par l'entité - Situation du marché - Appréciation des forces et faiblesses de l'entité sur le marché	
Principaux clients	
- Liste des principaux clients et poids respectif dans le chiffre d'affaires - Existence de contrats commerciaux - Modes de facturation, modes de règlement - Appréciation de la fragilité dans la relation clients - Existence de conflits avec les clients	
Principaux fournisseurs	
- Liste des principaux fournisseurs et poids respectif dans les achats - Existence de contrats commerciaux - Appréciation de la dépendance au regard de fournisseurs - Existence de conflits avec les fournisseurs - Appréciation du risque de rupture d'approvisionnement	

Source : E. BARBIER (1998)²⁹⁷

²⁹⁷ BARBIER, Etienne. *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit: l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*. Éditions Maxima, 1998.

Tableau 11 (suite1) : Exemple de questionnaire de prise de connaissance générale de l'entreprise

Le contexte organisationnel
Implantation
- Implantation géographique - Politique immobilière (propriété, location, crédit-bail)
Structure interne
- Organigramme des service - Fonctions et responsabilités - Identification des interlocuteurs importants pour la mission - Existence de manuel de procédures
Le fonctionnement
Conseils externes
- En matière comptable : - En matière juridique : - En matière fiscale : - En matière sociale :
Données sociales
- Régimes sociaux - Particularité - Conflits sociaux - Mode de rémunération des dirigeants
Données comptables
Mode de gestion comptable
- Système comptable - Existence d'une comptabilité analytique - Outil informatique - Liste des intervenants et fonctions respectives - Données quantitatives - Identité et rôle des intervenants externes
Mode de gestion budgétaire
- Procédures d'élaboration des budgets et données prévisionnelles - Procédures de suivi et de mise à jour des données budgétaires - Responsabilités
Organisation comptable
- Plan comptable - Plan de journaux - Écritures types - Mode de classement comptable - Archivage des documents comptables

Source : E. BARBIER (1998) ²⁹⁸

²⁹⁸ BARBIER, 1998. *Op. Cit.*

Tableau 11 (suite2) : Exemple de questionnaire de prise de connaissance générale de l'entreprise

Particularités
- Règles comptables particulières - Traitement des situations - Existence et traitement des tableaux de bord
Calendrier d'arrêté comptable
- Calendrier interne - Calendrier indicatif pour les intervenants externes
Partenaires financiers
- Liste des établissements financiers et conditions bancaires - Signatures autorisée - Gestion des espèces - Accidents financiers survenus
Politique de financement et d'endettement
- Stratégie de financement des investissements - Accords financiers (<i>découverts, escompte, cession de créances</i>) - Endettement actuel (<i>contrats et garantie</i>)
Règles d'inventaire
- Procédures d'inventaire - Documents types utilisés - Outils de gestion de l'inventaire permanent - Méthodes d'évaluation - Politique de dépréciation (<i>fait générateur, détermination, outil</i>)
Support informatique
Fonctions informatisées
- Domaines concernés : - Liste des traitements informatisés : - Outils utilisés (<i>logiciel intégré, application spécifique, outil bureautique</i>) : - Opérateurs (<i>compétence et formation</i>) : - Procédures de protection et de sauvegarde : - Procédures de maintenance (<i>intervenants et contrats</i>) :
Fonctions externalisées
- Liste des traitements externalisés : - Modes opératoires : - Liste des intervenants (<i>et contrats</i>)

Source : E. BARBIER (1998) ²⁹⁹

2.1.2. Le questionnaire de contrôle interne :

Ce type de questionnaire est conçu lors de la seconde phase d'audit ; celle de l'évaluation du contrôle interne. Il donne la liste des principaux points de contrôle interne que l'auditeur doit vérifier³⁰⁰.

²⁹⁹ BARBIER, Etienne, 1998. *Op. Cit.*

³⁰⁰ MIKOL, Alain, 1999. *Op. Cit.*

Il est constitué de réponses pouvant être fermées ou bien ouvertes qui servent à recenser les moyens à mettre en place pour atteindre les objectifs du contrôle interne et dont les réponses à peuvent faciliter l'identification de ses forces et ses faiblesses. Donc pour chaque objectif, l'auditeur doit poser des questions sur les différents moyens de l'atteindre.

Nous pouvons à cet égard affirmer qu'un questionnaire sur les procédures mises en œuvre par l'entité auditée va donner lieu à des commentaires qui ne manqueront pas d'influencer la mission d'audit³⁰¹.

Le premier type de questions se fait selon une liste exhaustive n'admettant que des réponses par « *Oui* » ou « *Non* ». La réponse négative relève de l'existence d'une anomalie qu'il faut revoir et communiquer à l'entreprise afin qu'elle puisse mettre en œuvre des moyens pour la corriger.

Nous citons par exemple les questions suivantes :

- Est-ce que quelque chose peut mal fonctionner ?
- Est-ce que tel défaut peut se produire ?
- Est-ce que le principe de séparation des tâches est respecté ?
- Le personnel a-t-il la compétence nécessaire d'assurer telle responsabilité ?

Pour les questions ouvertes, elles nécessitent un effort de description et de rédaction de la part de l'auditeur, sont utilisées dans les grandes entreprises dont les procédures sont complexes et ont pour but de mettre en place de nouvelles procédures pouvant améliorer la performance de l'entreprise en terme de coût, de rapidité et de fiabilité³⁰².

Nous distinguons cinq questions permettant de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle³⁰³ :

- Qui ?

➔ Questions relatives à l'opérateur, qu'il s'agit d'identifier avec précision, quels sont ses pouvoirs et dans quelle mesure il y'a identité entre la réalité et le référentiel. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, analyses de postes, grilles d'analyse de tâches...

- Quoi ?

➔ Permet de regrouper toutes les questions pour savoir de quoi il s'agit, quel est l'objet de l'opération : quelle est la nature du produit fabriqué, quels sont les personnels concernés ?

³⁰¹ OGIEN, Dov, 2008. Op. Cit.

³⁰² MIKOL, Alain, 1999. Op. Cit.

³⁰³ BARBIER, Etienne, 1998. Op. Cit.

- Où ?

→ Pour ne pas omettre de tester tous les endroits où l'opération se déroule : Lieux de stockages, lieux de traitement...

- Quand ?

→ Permet de regrouper les questions relatives au temps : début, fin, durée, Planning...

- Comment ?

→ Questions relatives à la description du mode opératoire : Comment se fabrique le produit ? Comment achète-t-on ?

Nous présentons quelques exemples du questionnaire de contrôle interne dans les figures suivantes :

Figure 46 : Exemple 1 du questionnaire de contrôle interne (*QCI*)

Dans le cas d'un audit de la paie et de l'examen de son dispositif de contrôle interne, le questionnaire de contrôle interne évoquera les questions suivantes (liste non exhaustive) :

1. Qui ?

- Qui fixe les niveaux de rémunération ?
- Qui décide de l'octroi des avances sur salaires ?
- Qui autorise les heures supplémentaires ?
- Qui réalise les calculs de paie ?
- Qui autorise le paiement ou virement ?

2. Quoi ?

- Quels sont les éléments constitutifs de la paie ?
- Les prêts et avances y sont-ils intégrés ?
- Les remboursements de frais sont-ils enregistrés dans la paie ?

3. où ?

- Où sont enregistrées les données de base ?
- Où sont-elles centralisées ?
- Y a-t-il plusieurs centres de paiement ?

4. Quand ?

- Quel est le planning des différentes opérations ?
- Quand sont effectués les rapprochements ?
- Quand les calculs sont-ils vérifiés ?
- A quelle date sont réalisés les virements ou remises de chèques ?

5. Comment

- Comment sont fixés les taux de rémunération ?
- Comment sont enregistrés les éléments variables ?
- Comment sont calculées les retenues sur salaires ?
- Comment sont effectués les contrôles et rapprochements ?

Source : E. BARBIER (1998)³⁰⁴

³⁰⁴ BARBIER, Etienne, 1998. *Op. Cit.*

Figure 47 : Exemple 2 du questionnaire de contrôle interne (*QCI*)

Extrait d'un questionnaire de contrôle interne sur le cycle achats/fournisseurs				
OBJECTIF : Les sommes dues aux fournisseurs et les régularisations s'y attachant doivent être rattachées à l'exercice comptable approprié.				
N°	Libellé	OUI	N/A	NON
a	Tous les achats significatifs sont-ils comptabilisés par l'intermédiaire de comptes fournisseurs et non directement au journal de banque ?			
b	Existe-t-il un système d'inventaire permanent en quantité et en valeur, mouvementé en entrée à partir des bons de réception valorisés ?			
c	Sinon, existe-t-il une procédure permettant à tout moment d'identifier aisément les marchandises reçues et non facturées ?			
d	Les bons de réception sont-ils prénumérotés ?			
e	Les bons de retours de marchandises sont-ils prénumérotés ?			
f	Les demandes de régularisation sont-elles systématiquement rapprochées des bons de réception avant d'être comptabilisées ?			

Source : B. Pigé (2017) ³⁰⁵

Finalement, nous pouvons ajouter que, malgré le fait que le questionnaire de contrôle interne permet de savoir les points forts et les points faibles d'une procédure ou d'une suite de procédure, il néglige les points forts ; chose qui aura comme conséquence un non suivi de l'application permanente de ces points³⁰⁶. Cette négligence se matérialise dans le fait que la réponse « *Non* » est suivie dans la mesure où elle présente une anomalie et que la réponse « *Oui* » reste omise.

2.1.3. Le questionnaire de fin de mission :

Ce type de questionnaire est conçu lors de la phase d'achèvement des travaux et doit être remis avec la note de synthèse ainsi que les projets de rapports. Il permet à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a oublié ou bien négligé aucun aspect important de sa mission de contrôle. Il s'assure par l'établissement de ce document qu'il a pu remplir toutes les diligences nécessaires à son audit et que tous les points en suspens ont pu être apurés ou bien justifiés.

Autrement dit, il a pour objectif de vérifier que³⁰⁷ :

- L'audit des comptes a été mené en conformité avec la méthode de travail prévue par la loi sur le commissariat aux comptes ;
- Aucune mention significative obligatoire n'a été négligée dans Le rapport sur les comptes annuels et celui sur les conventions réglementées.

S'agissant des questions que constituent ce questionnaire, il s'agit généralement de questions fermées donc le « *Oui* » ou le « *N/A (non applicable)* » n'entraînent pas de conséquence particulière³⁰⁸. Par ailleurs, toute réponse négative doit être expliquée par l'auditeur. Nous citons par exemple les questions suivantes :

³⁰⁵ PIGÉ, Benoît, 2017. Op. Cit.

³⁰⁶ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. Op. Cit.

³⁰⁷ LAHYANI, Mounir, 2007. Op. Cit.

³⁰⁸ LAHYANI, Mounir, 2007. Op. Cit.

- Est-ce que toutes les phases d'audit ont été respectée ?
- Les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés ?
- Les vérifications spécifiques ont été réalisées ?
- Est-ce que la supervision des travaux a eu lieu ?
- Les comptes annuels sont-ils complets ?
- Les déclarations verbales des dirigeants sont-elles confirmées par écrit ? (*Lettre d'affirmation*).

Nous présentons ainsi un extrait d'un exemple d'un *questionnaire de fin de mission* dans la figure suivante :

Figure 48 : Exemple du questionnaire de fin de mission (*extrait*)

ENTITÉ :	QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION		
DATE :			
<i>Avertissement : La CRCC de Paris ne peut aucunement être tenue responsable de l'utilisation des modèles et documents mis en ligne ; ceux-ci n'ont qu'un caractère indicatif et doivent être adaptés strictement en fonction de chaque contexte d'intervention et n'ont pas pour but de traiter les aspects spécifiques de toutes les missions.</i>			

	OUI	NON	N/A	Notes
				Réf FT
<u>DILIGENCES</u>				
1 - Les étapes ont-elles été respectées ? :				
✓ Prise de connaissance générale /Visite préliminaire				
✓ Des événements particuliers de l'exercice ont-ils été identifiés ?				
✓ Les points en suspens de N-1 ont-ils été revus ?				
✓ Appréciation du contrôle interne :				
. moyens mis en œuvre par l'entité pour identifier les risques				
. procédures de contrôle interne en place				
. vérification du bon fonctionnement				
✓ Examen analytique (NEP 520)				
✓ Détermination du seuil de signification (NEP 320)				
✓ Contrôle des comptes				
✓ Recherche des événements postérieurs à la clôture (NEP 560)				
✓ Vérifications spécifiques				
2 - Analyse de l'appréciation du contrôle interne :				
✓ L'analyse du contrôle interne est-elle complète ?				
✓ Ses conclusions permettent-elles de s'appuyer sur le CI dans la conduite de la mission ?				
3 - Vérification du respect des NEP 501 et NEP 505 de collecte des éléments probants:				
✓ Observation physique (stocks ou autres)				
✓ Confirmation directe clients / fournisseurs / banques				
✓ Confirmation autres (avocats..)				
✓ Dépouillement et suivi des réponses				
4 - Vérifications spécifiques :				
✓ Le questionnaire des vérifications spécifiques est-il rempli ?				
✓ Les modifications demandées ont-elles été effectuées ?				

Source : La CRCC de Paris ³⁰⁹

³⁰⁹ La Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes (CRCC) de Paris.

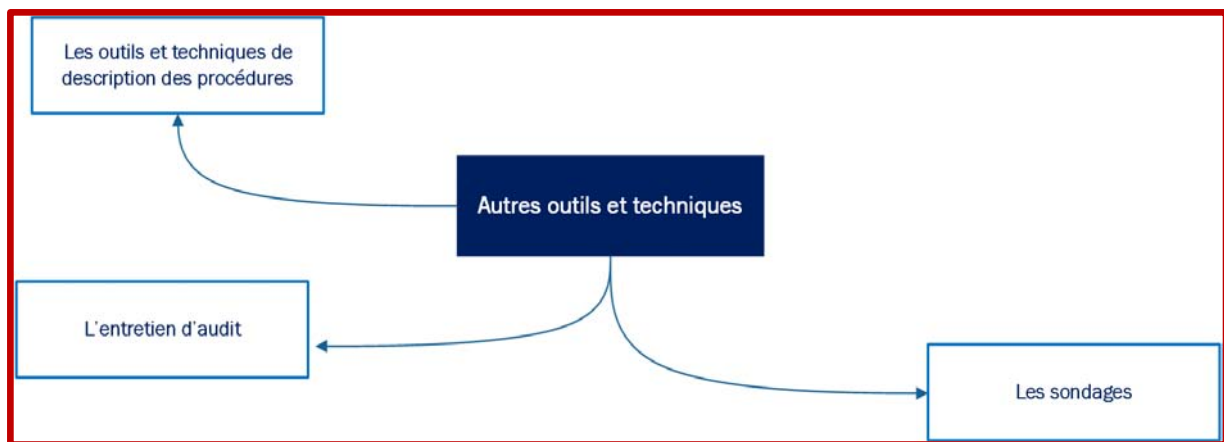
2.2. Autres outils et techniques :

Il existe d'autres outils et techniques autres que les questionnaires que nous avons essayé de présenter comme suit :

- Les outils et techniques de description des procédures ;
- L'entretien d'audit ;
- Les sondages.

Nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 49 : Les autres outils et techniques de travail



Source : Élaborée par l'auteur

2.2.1. Outils et techniques de description des procédures internes :

Il s'agit d'outils de description des procédures qui peuvent se faire soit d'une manière narrative (*le Mémoire*) soit sous une forme graphique (*les diagrammes de circulation*).

Il peut s'agir également d'outils de description de l'organisation d'une manière globale ; nous donnons exemple de l'organigramme.

2.2.1.1. Le Mémoire :

La description narrative appelé en pratique descriptif, à laquelle on donne traditionnellement le nom de Mémoire, est la première approche possible du contrôle interne. Il s'agit d'un outil avec lequel l'auditeur arrive à faire la synthèse écrite des entretiens qu'a pu avoir avec les responsables ainsi que de l'ensemble des documents qu'il a pu réunir.

Nous présentons un exemple du *Mémoire* dans la figure suivante :

Figure 50 : Exemple du Mémorandum

Nous nous servons de cette méthode pour décrire en partie **un circuit d'achat**.

- + A acheteur de la société « Union technique » établit à partir de l'état des stocks et des prévisions de fabrication **une demande d'achat** sur lequel il indique les quantités demandées, leurs prix, les modalités de paiement et de la livraison.
- + Cette **demande d'achat** est transmise à B du service achat.
- + Celui-ci établit alors en quatre exemplaires un bon de commande pré numéroté.
- + Les deux premiers sont adressés au fournisseur, qui doit se servir de l'un des deux pour accuser réception de la commande.
- + Le troisième, joint à **la demande d'achat**, fait l'objet d'un classement provisoire dans l'attente de l'accusé de réception du fournisseur.
- + Le quatrième est envoyé à C, autre membre du service achat, qui le classe provisoirement en séquence numérique dans l'attente de l'accusé de réception.
- + Lorsque l'accusé de réception arrive dans l'entreprise, il est transmis à C qui compare le délai de livraison indiqué par le fournisseur et celui qui figure sur le bon de commande n°4. Puis l'accusé de réception est transmis à D qui appartient lui aussi au même service.
- + Contrôle du prix porté sur l'accusé de réception à partir du fichier prix.
- + L'accusé de réception est remis à B, qui le classe définitivement par ordre alphabétique du nom du fournisseur avec l'exemplaire n°3 du bon de commande et **la demande d'achat**

Source : E. BARBIER (1998) ³¹⁰

En d'autres termes, il consiste à obtenir à travers ces entretiens ou bien à l'aide des manuels ou des instructions écrites utilisés par l'entreprise, les procédures existantes et les contrôles institués³¹¹.

En effet, la description narrative est un moyen jugé à la portée de tous ; que ce soit les autres ou bien les lecteurs³¹². Ceci car il ne consiste pas d'avoir des connaissances spécifiques sur tel ou tel élément et ne requière pas l'ajout d'un commentaire ou d'une information nouvelle. Il s'agit simplement d'une description détaillée et rigoureuse de ce que l'auditeur rencontre comme procédure lors de sa mission de contrôle.

³¹⁰ BARBIER, Etienne. *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit: l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*. Éditions Maxima, 1998.

³¹¹ DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean, 1994. *Op. Cit.*

³¹² VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

En outre, l'approche mémorandum présente des avantages comme elle peut présenter des limites pour l'auditeur :

- Avantage :

➔ l'autoriser à avoir une certaine souplesse dans le déroulement de ses conversations avec les responsables de l'entreprise puisqu'il va lui ramener à mieux écouter son interlocuteur pour en dénicher le maximum de détails possible sur les procédures. Cette écoute, devant normalement dépasser le fait de parler et de demander à chaque moment des questions, va faire sentir la personne interrogée moins contrôlée et sera donc plus spontanée et coopérative.

- Limites :

➔ Difficile à exploiter quant à la lourdeur et le manque de rigueur³¹³. Il reste difficile pour le lecteur de comprendre la procédure car il va fournir un grand effort pour acquérir un circuit de compréhension d'ensemble ; surtout lorsqu'il s'agit de procédure trop complexes.

Ceci nous amène à conclure que cet outil n'est préférablement pas souhaitable à utiliser que dans le cas de procédure simple et facile à décrire narrativement. Dans le cas contraire, l'auditeur pourrait utiliser d'autres méthodes.

2.2.1.2. Le diagramme de circulation :

Comme nous l'avons déjà évoqué, l'utilisation du mémorandum n'est pas toujours pratique et opérationnelle. C'est la raison pour laquelle il faut la compléter par un autre outil qui est le diagramme de circulation (*ou flow-chart*).

En effet, le fait de décrire narrativement un processus donne certes plus détails, mais la description visuelle se situe à un niveau d'analyse supérieur³¹⁴.

Le diagramme de circulation est une représentation graphique, dressée à partir du mémorandum, d'une suite d'opérations dont les éléments qui les composent (*notamment les documents, postes de travail...*) sont présentés sous forme de symboles (*standards afin de réduire le risque des malentendu entre les utilisateurs de ce document*) réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise³¹⁵. Il existe des logiciels spécialisés pour son établissement (*comme par exemple le « ABC Flow-chart »*³¹⁶).

Cet outil est élaboré afin que l'auditeur puisse étudier la validité et l'efficacité du contrôle interne ainsi que le mode d'enregistrement comptable des opérations. Il lui permet tout de même d'avoir une vision complète du cheminement des différentes informations.

³¹³ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

³¹⁴ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

³¹⁵ *Ibid.*

³¹⁶ *Ibid.*

Il vise à cet égard à accroître la compréhension d'un processus en utilisant une technique qui repose sur un mode de communication par des symboles visuels³¹⁷. Il s'agit donc d'un outil de visualisation, de synthèse, de concision et de précision³¹⁸.

Par ailleurs, l'établissement du digramme peut se faire par omission ou bien par oubli de certains éléments essentiels pour comprendre parfaitement une opération. C'est la raison pour laquelle que sa version finale doit être confirmée avec l'entreprise auditée³¹⁹ ; puisqu'elle est la mieux placée pour vérifier si la description a bien été réalisée.

Finalement, nous citons quelques règles que l'auditeur doit respecter pour faire la représentation la plus visible des diagrammes de circulation³²⁰ :

- Les subdiviser si la procédure est complexe :

➔ Ceci permet d'éviter d'avoir un graphique qui n'est pas clair et donc incompréhensible en raison de son nombre énorme d'informations.

- Respecter la chronologie des opérations :

➔ Ce point est très important car si le diagramme présente des opérations d'une manière désorganisée, une compréhension de la procédure en question risque de ne pas se faire par ceux qui visualisent cette représentation graphique.

- Ne jamais laisser des documents sans source et sans destination :

➔ Il faut bien évidemment donner des éléments de preuve pour chaque information figurant dans le diagramme.

- Utiliser la colonne commentaire :

➔ Cette colonne est utile pour éviter de surcharger le diagramme (*elle peut contenir des explications concernant les symboles utilisés par exemple*).

Nous présentons un exemple de diagramme de circulation dans la figure suivante :

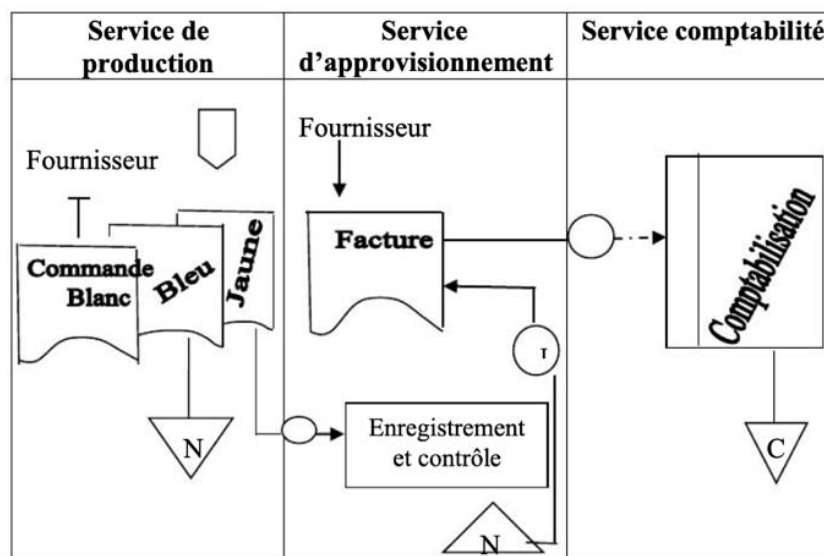
³¹⁷ GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard, 1999. *Op. Cit.*

³¹⁸ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

³¹⁹ *Ibid.*

³²⁰ *Ibid.*

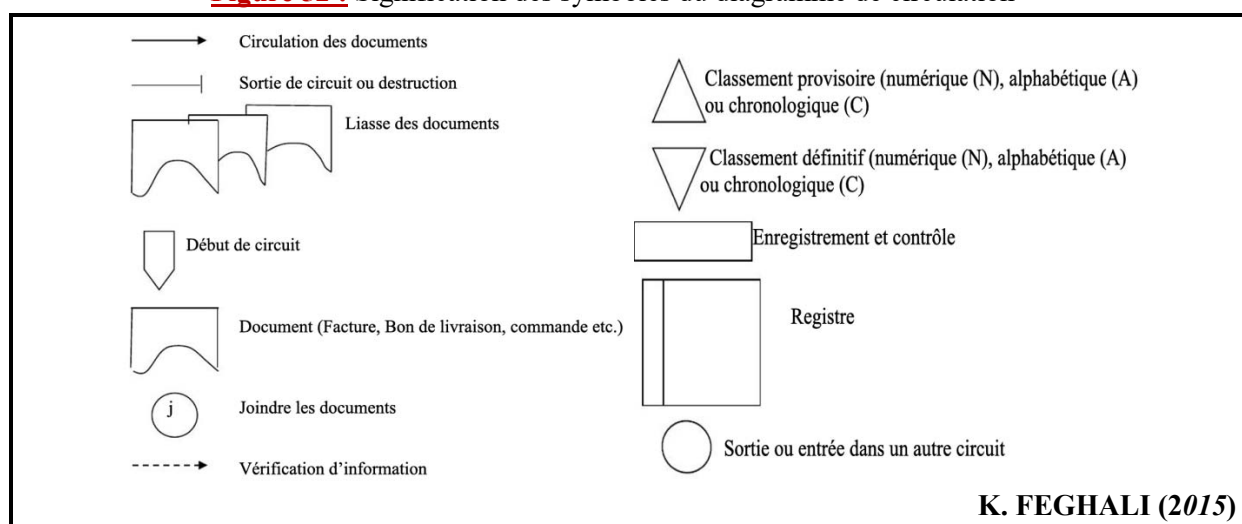
Figure 51 : Exemple de diagramme de circulation³²¹



Source : K. FEGHALI (2015)

Les différents symboles que présente cette figure ont les significations suivantes:

Figure 52 : Signification des symboles du diagramme de circulation³²²



K. FEGHALI (2015)

Source : K. FEGHALI (2015)

2.2.2. L'entretien d'audit :

Il s'agit d'un outil de collecte d'informations, autre que les questionnaires, qui s'adressant à des personnes spécifiques au sein de l'entreprise auditée.

L'entretien est une forme de communication mise en œuvre au cours de la phase introductive et en cours d'exécution de l'audit et du contrôle interne. L'auditeur se trouve face à son interlocuteur où ils doivent communiquer au sein d'une atmosphère où ce dernier ne se sent pas

³²¹ FEGHALI, Khalil. *Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier: Principes internationaux et pratiques libanaises*. Éditions Le Harmattan, 2015.

³²² *Ibid.*

sous pression et où il ne perçoit pas les questions de l'auditeur comme une sorte d'immixtion dans la gestion de son entité.

A travers cet outil, l'auditeur complète ses éléments probants collectés, peut recevoir des déclarations verbales ne figurant dans aucun des documents mis à sa disposition et aussi peut éviter de donner une interprétation erronée d'une procédure. Tout cela lui permettra de l'orienter et de le guider dans sa mission et de se faire, par conséquent, une idée plus précise de son client.

En effet, le secret d'un bon résultat d'un entretien d'audit, qu'on reconnait à travers la collecte d'un maximum de nouvelles informations qui vont servir l'auditeur pour mener sa mission, repose sur le respect de trois phases importantes : La phase de préparation, de conduite de l'entretien et post-entretien.

Pour la première phase qui est celle de la **préparation**, elle est considérée comme l'étape la plus importante et la base du bon déroulement de tout entretien d'audit. Avant de se mettre devant son interlocuteur, l'auditeur doit bien se préparer pour se sentir confiant et capable de se comporter avec n'importe quelle réaction de sa part.

Nous citons, par exemple, les préparatifs suivants³²³ :

- Il doit avant tout prendre un rendez-vous afin de permettre de s'assurer de la disponibilité de l'interlocuteur. Il s'agit d'une preuve de professionnalisme de la part de l'auditeur ;
- Il doit prévoir l'heure de début et estimer la durée de l'entretien. Il doit par ailleurs respecter cette estimation pour ne pas faire perdre le temps de l'interlocuteur et de l'empêcher de rejoindre ses engagements ;
- Il doit connaître son interlocuteur en collectant un maximum d'informations sur lui. C'est un moyen utile pour l'auditeur car il saura à quel genre de personne il va faire face pour bien préparer le genre de questions à poser et surtout la manière de les poser.
- Il doit préparer son sujet et ses outils. Il fixera à cet effet les objectifs à atteindre et préparera des questionnaires (*à choix multiples par exemple ; mais ne doivent en aucun cas substituer l'entretien*) ou bien un guide d'entretien.

S'agissant de la phase de **conduite de l'entretien**, elle repose également sur certaines choses que à quoi l'auditeur doit faire attention pour assurer un bon déroulement de l'entretien. Nous citons, par exemple³²⁴ :

- Il doit préciser confirmer la durée préalablement fixée pour permettre à l'interlocuteur de savoir le moment précis où il va pouvoir quitter l'entretien ;

³²³ VALIN, Gérard, 2006. *Op. Cit.*

³²⁴ *Ibid.*

- Il doit écouter attentivement les réponses de son interlocuteur pour pouvoir comprendre ce qu'il dit pendant l'entretien et non jusqu'après. Il peut lui demander éventuellement d'illustrer ses dires par des exemples ;
- Il doit rester neutre dans le cas où l'interlocuteur demande son avis sur quelque chose ;
- Il ne doit pas oublier que c'est lui qui mène l'entretien et non l'inverse. Donc il doit à tout moment rester attentif à ce qu'il reste tout le temps dans une position de force ;
- Il doit prendre des notes tout au long de l'entretien afin de conserver une trace du déroulement de l'entretien et aussi ne pas oublier quelques points importants relevés par l'interlocuteur.

Et enfin, pour la phase **post-entretien**, l'auditeur doit absolument formaliser et exploiter ses notes le plus tôt possible pour ne pas oublier certains détails importants.

2.2.3. Les sondages :

Selon la norme **ISA 530**, un sondage est :

« La mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100 % des éléments d'une population pertinente pour l'audit, d'une manière telle que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées et dans le but de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour tirer des conclusions sur l'ensemble de la population ».

Norme ISA 530

C'est un outil qu'utilise l'auditeur pour sélectionner un ensemble de documents. Il s'agit d'étudier une partie représentative de ces derniers appelée échantillon et enfin émettre ses conclusions.

C'est une procédure d'audit certes applicable à tous types de situation, mais dont les conclusions dépendent fortement de l'échantillon sélectionné qui doit être significatif. On distingue habituellement entre³²⁵ :

- Les sondages ordinaires :

➔ Il sont basés sur l'expérience, les impressions, c'est-à-dire sur des critères essentiellement subjectifs. Cette technique laisse à l'auditeur l'entière liberté quant aux choix des échantillons, de leur dimension, de la formation des lots et de leur mode de prélèvement.

- Les sondages mathématiques :

➔ Il est choisi par les auditeurs recherchant des critères de sélection un peu plus objectifs. Cette technique d'échantillonnage statistique est basée sur les probabilités à deux événements :

³²⁵ BARBIER, Etienne, 1998. *Op. Cit.*

- Un échantillon à **accepter** lorsqu'il juge par exemple qu'il est suffisamment représentatif de la population, que les erreurs ne portent pas sur des sommes importantes.
- Un échantillon à **refuser** dans le cas inverse.

CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE

Nous avons pu décomposer ce deuxième chapitre de la partie théorique de notre étude en **trois principales sections**.

Pour **la première section**, nous avons pu aborder les deux premières phases d'une mission d'audit légal ; **la prise de connaissance générale et l'évaluation du contrôle interne**.

En effet, la première phase, « *Prise de connaissance générale de l'entreprise* », passe généralement par trois étapes :

- **Les travaux préliminaires** : Il s'agit pour l'auditeur légal de faire une analyse préalable de l'entreprise qui va lui permettre de collecter le maximum d'informations qui s'y attachent afin de pouvoir vérifier l'incompatibilité de la mission avec ses objectifs et ses obligations légales, pour pouvoir détecter les particularités légales et sectorielles, avoir une information sur le référentiel comptable relatif à ce type d'entreprise et aussi se renseigner sur la réputation de cette dernière.

Ensuite, il s'agit pour lui, après avoir pu constater qu'il n'y a aucun obstacle vis-à-vis de l'entreprise concernée, de procéder à l'acceptation de la mission. Il doit à cet effet déterminer ses modalités d'intervention (*équipe de travail et budget assigné à la mission*) et rédiger la lettre d'engagement ou de mission (*Engagement Letter*).

- **Le contact avec l'entreprise** : Cette étape consiste pour l'auditeur légal à s'approcher directement de l'entreprise auditée et de commencer à nouer ses premiers contacts avec elle. Il s'agit pour lui de procéder à une collecte plus détaillée d'informations (*juridiques, techniques, comptables...*) sur cette dernière et ce au travers des étapes (*réunion préliminaire, étude documentaire*) et des méthodes (*entretiens, documentation interne, visite des lieux, contact avec l'expert-comptable et l'auditeur précédent*) bien précis.
- **Le plan de mission** : Appelé également le plan d'intervention, il permet à l'auditeur de récapituler tous les éléments recueillis précédemment afin de procéder, d'une part, à un recensement des cycles (*découpage modulaire de l'entreprise*) et une identification des zones de risques pour pouvoir déterminer les domaines significatifs (*seuils de signification*), ainsi que, d'une autre part, une organisation de son travail dans le temps et dans l'espace (*rédaction de la synthèse de toutes ces informations dans un seul document : le plan de mission*).

S'agissant de la deuxième phase, « *Évaluation du contrôle interne* », elle passe à son tour généralement par quatre étapes :

- **L'identification des risques liés à l'entreprise et à son environnement** : Il s'agit d'une étape où l'auditeur légal s'assure de l'existence d'un manuel de procédures et d'identifier les risques qui lui sont liés. Il peut pour ce fait procéder à des enquêtes auprès des dirigeants ou des employés, de faire des revues analytiques ou bien des observations, des inspections et des visites pour les locaux de l'entreprise.

- **La description des procédures internes :** Il s'agit pour l'auditeur légal, après s'être assuré de l'existence d'un manuel de procédure au sein de l'entreprise auditée, de décrire les procédures qui le composent et ce uniquement pour celles qui se rattachent et qui impactent directement les comptes annuels de cette dernière. Ces procédures vont par la suite faire objet de contrôle afin de s'assurer de leur respect et de leur bonne application (*les deux étapes qui suivent*).
- **La vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre :** Il s'agit pour l'auditeur légal de vérifier si les procédures de contrôle interne contribuent à la réalisation des objectifs précédemment fixés qui peuvent être soit vitaux (*qui conditionnent le fonctionnement de l'entreprise*) soit secondaires (*détectent et évitent les erreurs non primordiales*).
- **Les tests de l'application et de l'efficacité des procédures :**
 - **Les tests de conformité débouchant sur une évaluation préliminaire du contrôle interne :** Il s'agit pour l'auditeur légal de vérifier la conformité des procédures existantes à la réalité d'une manière **ponctuelle** ce qui débouchera sur une évaluation préliminaire du contrôle interne (*distinguer les points forts et les points faibles théoriques du contrôle interne de l'entreprise concernée*).
 - **Les tests de permanence débouchant sur une évaluation définitive du contrôle interne :** Il s'agit cette fois pour l'auditeur légal de vérifier la conformité des processus existante à la réalité d'une manière **permanente** ce qui débouchera sur une évaluation définitive du contrôle interne (*distinguer si les points forts relevés précédemment sont permanents et les points faibles qui vont englober à la fois ceux relevés précédemment mais aussi les points forts non permanents qui seront classés parmi les faiblesses*).

S'agissant de la **deuxième section**, elle concerne les deux dernières phases d'une mission d'audit légal ; **l'examen des comptes et les travaux de fin mission**.

Pour la troisième phase, « *Examen des comptes* », l'auditeur légal doit vérifier si le bilan, le compte de produits et charges et l'ETIC sont **cohérents, concordants** avec les données de la comptabilité (*avec les chiffres de la balance auditée*) et **présentés** selon les principes comptables et la réglementation en vigueur (*principes et méthodes comptables retenus, respect des conventions comptables de base, respect du principe de la permanence des méthodes...*) »³²⁶.

L'auditeur doit ainsi faire deux types de tests :

- **Les tests de cohérence :** vérifier, tout d'abord, que les chiffres sont cohérents par rapport à la situation de l'entreprise, son secteur d'activité et son contexte économique et, ensuite, que ces derniers respectent les dispositions légales et réglementaires et qu'elles comportent bien toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale,

³²⁶ ALAKHOUC, Youssef. *La mission du commissaire aux comptes dans les sociétés par actions*. Edition N° 187 de L'Économiste, le 06/07/1995.

financière ainsi que sur le résultat de l'entreprise³²⁷.

- **Les tests de validation** : S'assurer de la validité des résultats obtenus à partir des tests de cohérence par différents moyens tels que l'inventaire ou l'observation physique, la confirmation extérieure, les contrôles sur pièces et les déclarations verbales.

Nous pouvons conclure que l'examen des comptes est une étape essentielle puisqu'elle permet à l'auditeur d'avoir une vision d'ensemble des choix effectués par l'entreprise en matière comptable afin de vérifier leur cohérence et leur conformité aux principes comptables généralement admis³²⁸. A cet égard, Il est tenu, par exemple, à contrôler les règles de présentation de ces états financiers en vérifiant la permanence des formes et des méthodes employées, la bonne classification des comptes et l'absence de regroupements abusifs des soldes³²⁹.

S'agissant de la quatrième et la dernière phase d'une mission d'audit légal ; « *Travaux de fin de mission* », l'auditeur est censé effectuer les travaux suivants :

- **Identification des événements postérieurs à la clôture** : L'auditeur légal doit identifier entre ceux ayant aucune incidence sur les comptes ; c'est-à-dire n'ayant entraîné aucune modification sur ces derniers, et ceux qui ont par contre un impact direct sur les comptes.
- **Rédaction de la lettre d'affirmation** : Il s'agit d'un document qui récapitule les différentes affirmations et déclarations importantes des dirigeants.
- **Rédaction de la note de synthèse** : Il s'agit d'un document qui récapitule les éléments importants de la mission de contrôle ainsi que les justifications de l'opinion émise.
- **Procéder aux vérifications spécifiques** : Il s'agit pour l'auditeur d'effectuer certains contrôles spécifiques ; comme par exemple de contrôler le respect de l'égalité entre les actionnaires ainsi que les différentes acquisitions de filiales, des prises de contrôle et des participations d'autres entreprises.
- **Rédaction du rapport d'audit** : Il s'agit de la dernière étape avec laquelle il va achever ses travaux. Il s'agit d'un rapport qui englobe toutes les conclusions et dans lequel il va donner son opinion concernant la certification des comptes de l'entreprise.

Enfin, pour la **troisième et dernière section**, nous avons pu aborder les différents **supports, outils et techniques de travail** qu'utilise l'auditeur légal dans le cadre de sa mission de contrôle. Nous avons ainsi pu distinguer **3 supports** et **4 outils** et techniques de travail.

Pour les **supports de travail**, il s'agit de :

- **Le dossier permanent** : Il s'agit d'un dossier qui se compose de quatre grands dossiers ; le dossier sur le contrôle interne, le dossier des informations générales de l'entreprise, les dossiers de correspondance et le dossier comptable, juridique, financier et fiscal.

³²⁷ MIKOL, Alain, 2000. *Op. Cit.*

³²⁸ RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, 1979. *Op. Cit.*

³²⁹ *Ibid.*

- **Le dossier annuel** : Il s'agit d'un dossier qui comporte tous les éléments de la mission pour un seul exercice (*élaboré annuellement*).
- **Les feuilles de travail** : Il s'agit d'un support qui présente le détail des travaux effectués par l'auditeur légal dans le cadre de sa mission de contrôle et qui peuvent être soit récapitulatives soit détaillées.

S'agissant des **outils et techniques de travail**, il s'agit de :

- **Les questionnaires d'audit** : Il s'agit de diverses questions que pose l'auditeur légal à son client et qui sont réunies en un seul document. Nous distinguons trois types de questionnaires d'audit ; le questionnaire de prise de connaissance, le questionnaire de contrôle interne et le questionnaire de fin de mission.
- **Les outils et techniques de description des procédures internes** : Il s'agit du Mémoire où l'auditeur légal procède à une description narrative des procédures internes de l'entreprise auditée et des diagrammes de circulation qui, quant à eux, permettent une description sous forme de schémas et de symboles.
- **L'entretien d'audit** : Au travers duquel l'auditeur légal pose ses questions en s'adressant directement à des personnes spécifiques dans l'entreprise objet de contrôle
- **Les sondages** : Qui permettent à l'auditeur légal de sélectionner les documents devant faire objet de contrôle approfondi. Nous distinguons entre les sondages ordinaires et les sondages mathématiques.

En guise de conclusion, nous pouvons dire que la méthodologie de la mission d'audit légal est clairement présentée dans la théorie. Le commissaire aux comptes, ou l'auditeur légal, est donc informé sur les différentes étapes qu'il doit suivre ainsi que sur les différents supports, outils et techniques de travail sur lesquels il doit s'appuyer pour assurer le bon déroulement de sa mission.

Par ailleurs, il reste encore une fois toujours ce questionnement, comme pour le cadre législatif et normatif, pouvant mettre en cause l'application effective de tout ce que nous venons de présenter dans ce cadre méthodologique de l'audit légal pour le cas du Maroc. Ceci nous conduit donc à se poser la question suivante :

« Est-ce le **Commissaire Aux Comptes au Maroc** maîtrise ses **outils de travail** et assure, par conséquent, le **bon déroulement de sa mission de contrôle** ? »

La réponse à cette question se trouve dans la partie empirique de notre étude au travers d'une enquête menée sur terrain auprès d'un échantillon important de cabinets d'audit et d'entreprises auditées.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

La **première partie** de notre recherche a été scindée en **deux grands chapitres** ; un premier chapitre qui concerne **les cadres conceptuel, législatif et normatif de l'audit légal** et un deuxième chapitre qui concerne **le cadre méthodologique de l'audit légal**.

En effet, le **premier chapitre** a été subdivisé, à son tour, en **trois principales sections** dont nous présentons les éléments majeurs qui les compose comme suit :

- Pour la première section, nous avons ainsi pu aborder les éléments suivants :
 - L'*évolution historique* et l'*origine* de l'audit légal ;
 - La *définition* de l'audit légal du point de vue des *théoriciens (Flint, Cañibano et Power)* ;
 - Les *risques de l'audit légal* (le *risque inhérent*, le *risque lié au contrôle interne* et le *risque de non détection*) ;
 - Les *assertions de l'audit légal* (la *réalité*, *exhaustivité*, *spécialisation*, *confirmation des soldes*, la *bonne présentation*, la *bonne évaluation* et l'*importance significative*).
- Concernant la deuxième section, nous avons ainsi pu aborder les éléments suivants :
 - La présentation du *cadre législatif* de l'audit au *Maroc* (les *sociétés assujetties à l'audit légal* et la *réglementation de la profession du commissaire aux comptes* ; son *statut*, ses *honoraires* et les *sanctions auxquelles il doit faire face en cas de non-respect de la législation*).
 - La présentation du *cadre législatif* de l'audit en *droit comparé*.

A cet égard, nous avons pu consulter les législations **française** et **canadienne** et nous avons, par conséquent, pu ressortir avec plusieurs différences et les ressemblances avec notre législation **marocaine**.

- Alors que pour la troisième section, nous avons ainsi pu aborder les éléments suivants :
 - La présentation du *cadre normatif* de l'audit au *Maroc* ;
 - La présentation du *cadre normatif* de l'audit en *droit comparé*.

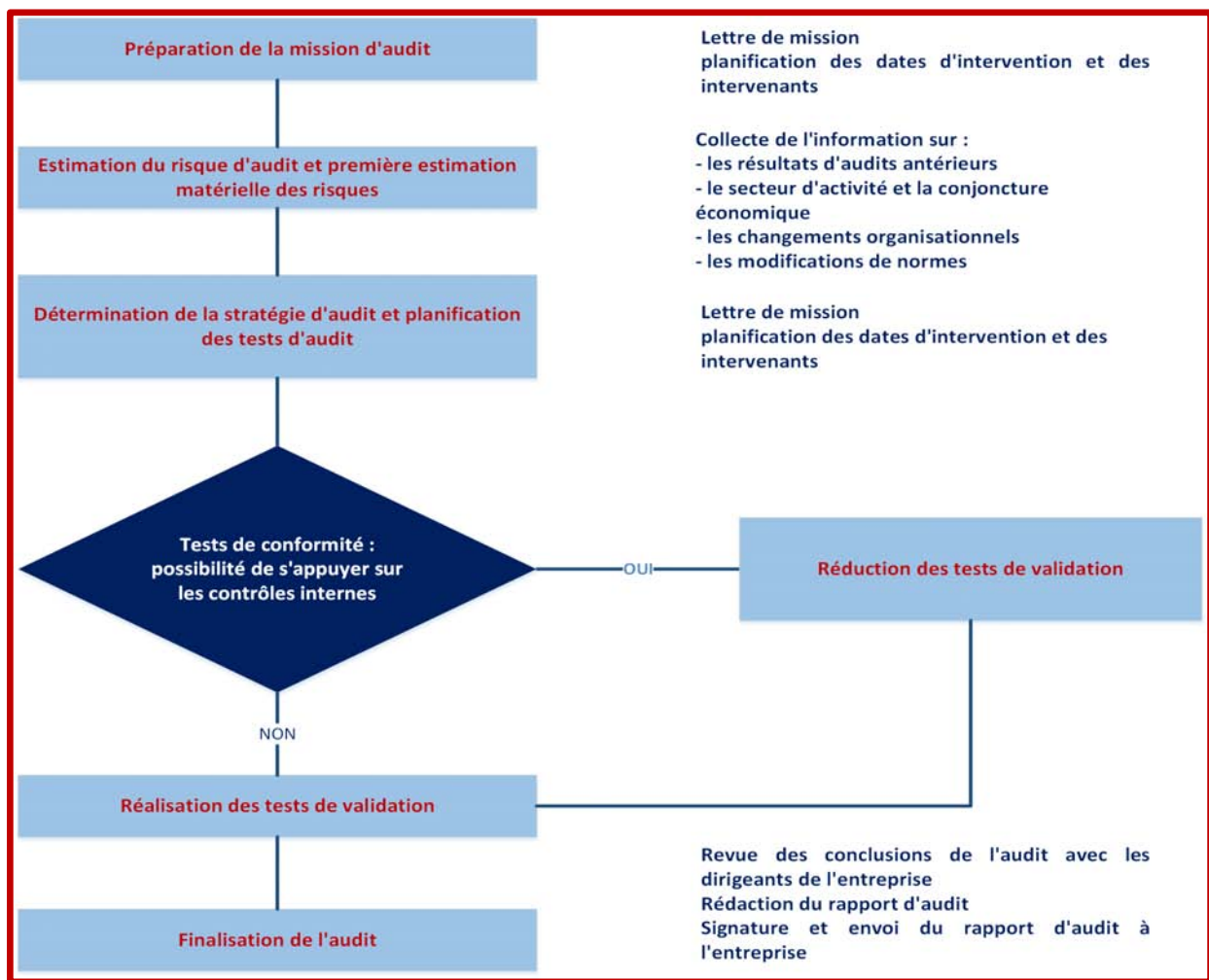
Nous avons, par conséquent, pu ressortir avec plusieurs **normes marocaines** qui trouvent leur équivalence dans les **normes françaises**, **canadiennes** et aussi dans les **normes ISA**.

S'agissant du **second chapitre**, il a été également subdivisé en **trois principales sections** dont nous présentons les éléments majeurs qui les compose comme suit :

- Pour la première section, nous avons pu aborder les points suivants :
 - **La prise de connaissance générale de l'entreprise** comme première phase du déroulement d'une mission d'audit légal dans laquelle l'auditeur doit passer par trois principales étapes ; il effectue les travaux préliminaires (*l'analyse préalable de l'entreprise et l'acceptation de la mission*), fait son contact avec l'entreprise objet de son contrôle et procède à la rédaction du plan de mission.
 - **L'évaluation du contrôle interne** comme deuxième phase du déroulement d'une mission d'audit légal dans laquelle l'auditeur légal doit passer par quatre principales étapes ; il procède à l'identification des risques liés à l'entreprise et à son environnement, il passe à la description des procédures internes, il vérifie l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre et enfin il effectue les différents tests de l'application et de l'efficacité des procédures (*tests de conformité, débouchant sur une évaluation préliminaire du contrôle interne, et tests de permanence, débouchant sur une évaluation définitive du contrôle interne*).
- Concernant la deuxième section, nous avons pu aborder les points suivants :
 - **L'examen des comptes** comme troisième phase du déroulement d'une mission d'audit légal dans laquelle l'auditeur effectue deux types de tests ; les tests de cohérence et les tests de validation.
 - **Les travaux de fin de mission** comme quatrième et dernière phase du déroulement d'une mission d'audit légal au travers laquelle l'auditeur légal effectue un certain nombre de travaux (*l'identification des événements postérieurs à la clôture, la rédaction de la lettre d'affirmation, la rédaction de la note de synthèse, les vérifications spécifiques et la rédaction du rapport d'audit*).

Nous pouvons ainsi récapituler la démarche générale de l'auditeur légal dans le schéma suivant :

Figure 53 : Démarche générale d'une mission d'audit



Source : Élaborée par l'auteur à partir de l'ouvrage de **B. Pigé (2017)**³³⁰

- La troisième et dernière section a porté sur **les outils, supports et technique de l'audit légal**. Nous avons ainsi pu en énumérer les différents types pouvant aider l'auditeur légal à exercer au mieux sa mission de contrôle ; d'une manière efficace et efficiente et que nous présentons comme suit :
 - **Trois supports de travail** : Le dossier permanent, le dossier annuel et les feuilles de travail.
 - **Quatre outils et techniques de travail** : Les questionnaires d'audit (*questionnaire de prise de connaissance, questionnaire de contrôle interne et questionnaire de fin de mission*), les outils et techniques de description (*Mémoire et le diagramme de circulation*), l'entretien d'audit et les sondages.

³³⁰ PIGÉ, Benoît, 2017. *Op. Cit.*

Finalement, nous pouvons conclure par le fait que, nous sommes arrivé à conclusion, pour les deux chapitres, à se poser deux questions majeurs :

« Est-ce que réellement tout ce qui a été énuméré par la **loi** et par le **manuel des normes** est **respecté** et **appliqué** par l'ensemble des **Commissaires Aux Comptes au Maroc** ? »

« Est-ce que le **Commissaire Aux Comptes au Maroc** maîtrise ses **outils de travail** et assure, par conséquent, le **bon déroulement de sa mission de contrôle** ? »

La réponse à ces deux questions se trouve dans la partie empirique de notre étude au travers d'une enquête menée sur terrain auprès d'un échantillon important de cabinets d'audit et d'entreprises auditées.

DEUXIEME PARTIE

ETUDE EMPIQUE SUR LA PRATIQUE DE L'AUDIT LÉGAL – ENQUETE AUPRÈS DES AUDITEURS ET DES AUDITÉS

PARTIE II : ÉTUDE EMPIRIQUE SUR L'AUDIT LEGAL AU MAROC – ENQUETE AUPRÈS DES AUDITEURS ET DES AUDITÉS

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Toute recherche scientifique doit reposer sur de bonnes bases épistémologiques et méthodologiques afin que les données issues du terrain soit bien collectées, analysées et interprétées. Ceci nous renvoie donc à l'objet de la **deuxième partie** de notre étude qui est axée sur **l'étude empirique concernant la pratique d'audit légal au Maroc**.

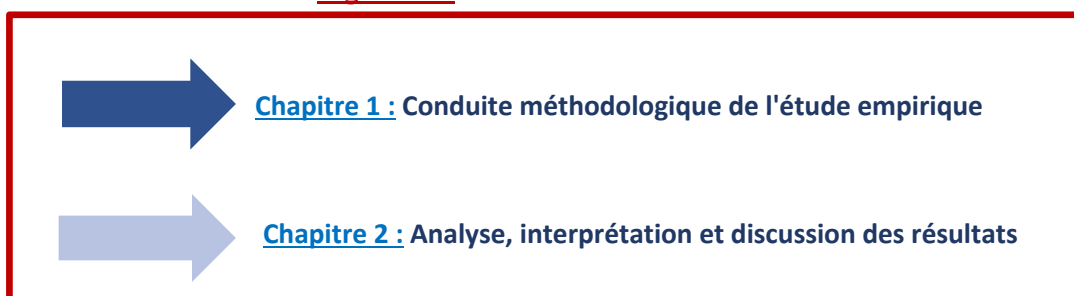
A cet égard, nous jugeons opportun de débiter notre partie empirique par la présentation de notre méthodologie envisagée pour notre étude de terrain qui constituera pour nous une base solide pour lancer officiellement notre enquête auprès de la population concernée.

Cette étape va nous permettre ainsi de collecter les informations pouvant répondre à notre problématique de base et qui seront analysées, interprétées et discutées par la suite.

Ceci nous conduit donc à scinder cette deuxième partie en **deux grands chapitres** ; le **premier chapitre** concernera **la conduite méthodologique de la partie empirique ainsi que la population étudiée** et le **deuxième chapitre**, quant à lui, concernera **l'analyse, l'interprétation et la discussion des résultats**.

Nous schématisons ainsi le plan de cette deuxième partie comme suit :

Figure 54 : Plan de la Partie II



Source : Élaborée par l'auteur

PREMIER CHAPITRE, PARTIE II
CONDUITE METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE
EMPIRIQUE

Chapitre 1 : CONDUITE METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE EMPIRIQUE

INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE

Afin de mieux conduire notre étude empirique, il est nécessaire de passer par les bonnes étapes par lesquelles doit passer tout chercheur puisqu'elles constituent la base pour toute étude.

A cet effet, nous allons, dans un premier temps, aborder le **cadre épistémo-méthodologique** de notre recherche qui, comme son nom l'indique, nous va nous permettre de situer et positionner notre étude épistémologiquement. De même, au travers de ce point, nous allons également aborder le **cadre** ainsi que la **méthodologie envisagée** pour notre recherche.

La détermination du positionnement épistémologique permet d'orienter le chercheur vers la logique dans laquelle doit s'inscrire son étude. C'est la raison pour laquelle nous allons parcourir les paradigmes les plus abordés dans la littérature afin de pouvoir déterminer celui qui correspond le plus à notre problématique de recherche et avec lequel nous allons dessiner le chemin à suivre pour notre étude.

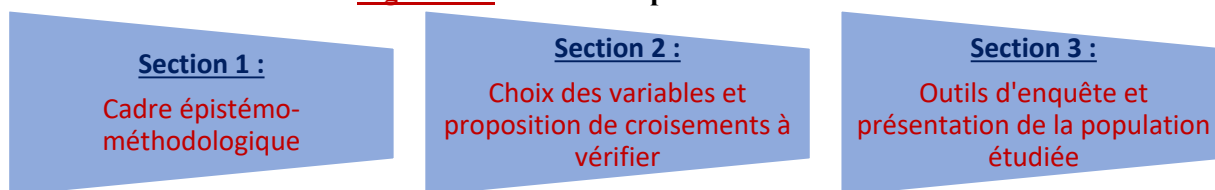
S'agissant de la méthodologie envisagée, il s'agit de déterminer le type de l'étude (*qualitative, quantitative ou mixte*), déterminer la nature de la population à étudier, présenter la démarche de la recherche (*descriptive, expérimentale, corrélationnelle...*), définir la nature de l'étude (*exploratoire, explicative ou triangulaire*) et enfin déterminer le raisonnement suivi pour l'étude (*déductif, inductif ou abductif*) qui doit correspondre et être adéquat avec le paradigme épistémologique dans lequel se situe notre recherche.

Par la suite, dans un deuxième temps, nous allons procéder aux **choix des variables** de recherche en s'inspirant du cadre législatif, normatif et méthodologique de l'audit légal au **Maroc**. Ce choix de variables va pouvoir nous conduire à faire des **propositions de croisements possibles** entre elles qui vont faire objet de vérification au niveau du chapitre suivant.

Enfin, dans un dernier temps, nous allons présenter les outils de collecte de données qui correspondent à notre recherche ainsi que les règles et les étapes à suivre pour leur élaboration. De même, nous avons jugé pertinent aussi de présenter l'échantillon de notre population étudiée.

Nous pouvons ainsi schématiser le plan de ce premier chapitre de la partie empirique comme suit :

Figure 55 : Plan du Chapitre 1 / Partie II



Source : Élaborée par l'auteur

SECTION 1 : Cadre épistémologique et choix méthodologique

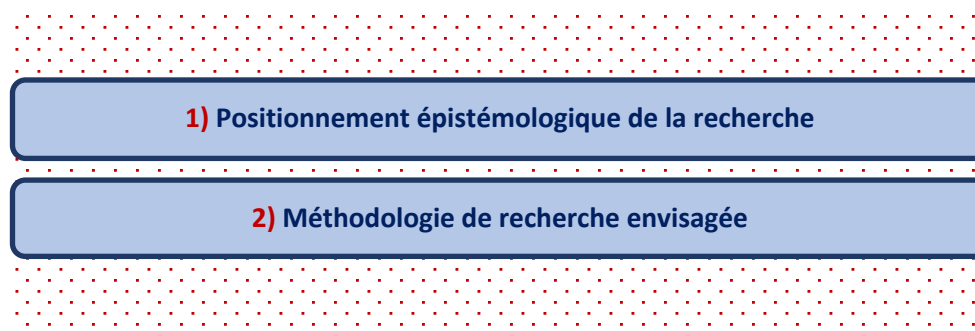
Avant d'entamer notre partie empirique, un positionnement ainsi qu'un cadrage de notre recherche s'estiment tous les deux nécessaires dans la mesure où cela va constituer la base sur laquelle va reposer le déroulement de notre étude. C'est la raison pour laquelle nous avons réservé cette première section au choix du paradigme épistémologique ainsi que du cadre général de la recherche.

En effet, le choix du paradigme de la recherche ou bien ce qu'on appelle le positionnement ou la posture épistémologique est une étape première dans tous types d'études effectuées dans le cadre d'une recherche. Ceci permet au chercheur de construire des schémas intellectuels ainsi que des cadres de référence³³¹ lui permettant de donner plus de sens à la connaissance ainsi que de la valider et de la justifier.

S'agissant du choix du cadre de la recherche, ceci se matérialise à travers la méthodologie de recherche envisagée et qui permet de mobiliser tous les moyens et les méthodes nécessaires à réaliser les objectifs prédéfinis ci-dessus ; soit la conception d'une connaissance valide et justifiée.

Nous schématisons ainsi le plan de cette section comme suit :

Figure 56 : Plan de la **Section 1 / Chapitre 1 / Partie II**



Source : Élaborée par l'auteur

³³¹ KUHN, Thomas S. Rationality and theory choice. *The Journal of Philosophy*, 1983, vol. 80, no 10, p. 563-570.

1. Positionnement épistémologique de la recherche :

Toute recherche scientifique doit avoir son propre positionnement épistémologique qui va permettre de donner une réponse valide et légitime à la problématique de recherche avancée³³². Le chercheur doit donc faire un choix pertinent et raisonné de son paradigme afin qu'il puisse s'aligner avec l'objet de son étude.

Afin de définir et de préciser notre posture épistémologique, il convient de donner un bref aperçu sur le concept de l'épistémologie.

En effet, selon le Dictionnaire Larousse de la langue française, l'épistémologie désigne « *l'étude d'un point de vue philosophique de la science, de ses méthodes, de ses principes et de sa valeur* ». Nous pouvons donc dire qu'elle se définit comme une branche de la philosophie qui étudie les sciences et les connaissances³³³. Nous tenons à préciser que la philosophie n'est pas un savoir ou bien une connaissance, mais c'est une démarche de réflexion permettant de se poser des questions et de faire des interprétations sur l'existence de ces savoirs et débouche donc sur une recherche de la vérité³³⁴.

L'épistémologie permet donc de chercher tous les fondements permettant de concevoir une connaissance vraie, valide et justifiée et ce à travers un ensemble de moyens et de méthodes (*la méthodologie envisagée que nous allons aborder dans le second point*) ; il s'agit donc, comme l'a avancé **J. PIAGET**, de « *l'étude de la constitution des connaissances valables* »³³⁵.

Pour le choix de notre posture ontologique, nous avons jugé judicieux de présenter, dans un premier temps, les trois grands paradigmes épistémologiques ainsi que des sous-paradigmes qui sont les plus identifiés dans les recherches scientifiques. Par la suite, dans un deuxième temps, nous allons présenter et définir notre propre paradigme ou posture épistémologique adéquat au contexte et à l'objet de notre recherche.

1.1. Les paradigmes épistémologiques :

Nous distinguons entre les trois grands paradigmes épistémologiques ; le paradigme positiviste, le paradigme constructiviste et le paradigme Interprétativisme. Chacun a un rôle et un but précis ; soit, respectivement, d'expliquer la réalité, la construire et la comprendre.

1.1.1. Le paradigme positiviste :

Le positivisme, dont **COMTE (1798-1857)** est le principal fondateur, est un paradigme permettant d'expliquer la réalité en présentant les principaux déterminants et causes de son existence. Ce courant affirme que les événements réels peuvent être observés empiriquement

³³² PERRET, Véronique et SÉVILLE, Martine. Fondements épistémologiques de la recherche. *Méthodes de recherche en management*, 2003, vol. 2, p. 13-33.

³³³ *Ibid.*

³³⁴ ROBERT, Martine. Le problème de la philosophie: une solution technique. *Le Philosophoire*, 2003, no 2, p. 139-143.

³³⁵ PIAGET, Jean. Logique et connaissance scientifique. Ed. GALLIMARD, Paris, 1967.

et expliqués à travers une analyse logique³³⁶ ; d'où l'appellation « **Positivisme logique** ». Il repose sur deux principales hypothèses fondatrices dont la première démontre la nature de la *connaissance* tandis que la deuxième démontre la nature de la *réalité* :

- **Hypothèse ontologique** : La connaissance pour les positivistes doit être étudiée et présentée telle qu'elle est. Tout cela veut dire que le chercheur ne participe pas à sa conception et ne doit pas se permettre de donner son avis personnel (*principe d'objectivité*). En d'autres termes, il doit se placer en position d'extériorité par rapport au sujet qu'il étudie (*principe du dualisme objet-sujet*). La connaissance est donc obtenue uniquement par l'observation sans la moindre implication du chercheur.
- **Hypothèse déterministe** : La réalité pour les positivistes est la résultante d'une relation de cause à effet³³⁷. Cette vision déterministe repose sur le principe qu'il existe une forme de détermination interne de la réalité ce qui conduit à la recherche des lois causales qui la gouvernent³³⁸. Le chercheur doit, à cet effet, rechercher les lois ou les relations constantes pouvant être observées entre les phénomènes³³⁹ tout en restant, encore une fois, indépendant de ce qu'il cherche. En d'autres termes, ceci part du principe que la réalité existe bel et bien avec ou sans la présence du chercheur et quel que soit le contexte (*il n'existe qu'une seule manière de voir la réalité*).

Le courant positiviste, ou le « **Positivisme logique** » a bien été critiqué dans la mesure où il utilise un raisonnement inductif qui consiste à vérifier les faits particuliers pour remonter à des lois générales³⁴⁰ et critiqué aussi sur son principe de l'indépendance du chercheur quant au sujet observé chose qui n'est pas toujours possible puisqu'il ne peut pas rester toujours neutre sans donner un avis sur les phénomènes observés³⁴¹. Ceci a engendré l'émergence d'un sous-paradigme du positivisme ; le *post-positivisme* ou bien le *positivisme aménagé*.

En effet, le post-positivisme favorise également l'indépendance et l'objectivité du chercheur mais lui donne tout de même une marge de liberté minimale tendant vers la réalisation du plus objectif travail possible³⁴². Par ailleurs, il ne favorise pas le raisonnement inductif mais part plutôt d'une démarche déductive conduisant soit à accepter soit à refuser (*principe de réfutation*) les hypothèses établies dans le but de validation de la connaissance (*principe de*

³³⁶ DEHBI, Sara et ANGADE, Khadija. DU POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE A LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE: QUELLE DEMARCHE POUR LA RECHERCHE EN SCIENCE DE GESTION? *Revue Économie, Gestion et Société*, 2019, vol. 1, no 20.

³³⁷ BEN AISSA, Hazem. Quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion? In : *Conférence de l'AIMS*. 2001.

³³⁸ GARTISER, Nathalie et DUBOIS, Sébastien. Du problème à son processus de résolution: entre positivisme et constructivisme. Application à la conception de systèmes techniques. In : *XIVième Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS)*. 2005. p. ISSN 1815-0349.

³³⁹ COMTE, August. *Philosophies positives*, 2000.

³⁴⁰ GAVARD-PERRET, Marie-Laure, GOTTELAND, David, HAON, Christophe, *et al.* Méthodologie de la recherche en sciences de gestion. *Réussir son mémoire ou sa thèse*, 2012, vol. 2.

³⁴¹ BOUYZEM, Meriem et AL MERIOUH, Youssef. LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION: ETAPES, PARADIGMES EPISTEMOLOGIQUES ET JUSTIFICATION DE LA CONNAISSANCE. *Revue Économie, Gestion et Société*, 2017, no 14.

³⁴² GAVARD-PERRET, Marie-Laure, GOTTELAND, David, HAON, Christophe, *et al.*, 2012. *Op. Cit.*

corroboration)³⁴³. Selon **Riccucci (2010)**, ce courant accepte l'existence de l'erreur et considère que les résultats sont probables tant qu'ils ne sont pas réfutés³⁴⁴.

1.1.2. Le paradigme constructiviste :

Le constructivisme est un paradigme permettant de construire la réalité. Il s'oppose au courant positiviste dans la mesure où ce dernier considère le chercheur comme étant indépendant du sujet (*le réel*) alors que le constructivisme affirme qu'il est central et indispensable dans sa construction³⁴⁵.

Il lui accorde ainsi la capacité d'appréhender la réalité et de la transformer³⁴⁶. Il repose sur deux principales hypothèses fondées par **MOIGNE (1995)** dont, comme pour le positivisme, la première démontre la nature de la *connaissance* tandis que la deuxième démontre la nature de la *réalité* :

- **Hypothèse phénoménologique** : La connaissance est obtenue par une manifestation du chercheur qui est poussé à s'impliquer et à se manifester pour pouvoir rapporter la réalité. Ainsi, il n'a pas à être objectif mais plutôt subjectif puisqu'il joue un rôle dans la production de la connaissance³⁴⁷.
- **Hypothèse intentionnelle** : consiste à préciser que la réalité est le résultat des motivations de ses acteurs. Elle n'est pas absolue mais plutôt relative puisqu'elle dépend de chaque chercheur ; elle est donc affectée par son expérience³⁴⁸.

1.1.3. Le paradigme interprétativiste :

L'interprétativisme est un paradigme permettant de comprendre la réalité. Il permet au chercheur d'interpréter la connaissance selon sa propre perception ; ce qui débouche sur une réalité différente selon l'expérience de chacun des acteurs (*y compris le chercheur lui-même*)³⁴⁹.

La nature de sa connaissance ainsi que de sa réalité sont identiques à celles du constructivisme. Elles s'inscrivent respectivement dans une **hypothèse phénoménologique** (*le chercheur cherche à comprendre et est donc subjectif*) et **intentionnelle** (*le chercheur et le sujet sont interdépendants*).

³⁴³ ALBERT, Hans. Karl Popper, critical rationalism, and the Positivist Dispute. *Journal of Classical Sociology*, 2015, vol. 15, no 2, p. 209-219.

³⁴⁴ GAVARD-PERRET, Marie-Laure, GOTTELAND, David, HAON, Christophe, *et al*, 2012. *Op. Cit.*

³⁴⁵ RAPPIN, Baptiste. La fabrique du constructivisme. *La Revue des Sciences de Gestion*, 2015, no 2, p. 47-53.

³⁴⁶ CORBIÈRE, Marc et LARIVIÈRE, Nadine. *Méthodes qualitatives, quantitatives et mixtes, 2e édition: Dans la recherche en sciences humaines, sociales et de la santé*. PUQ, 2020.

³⁴⁷ BOUYZEM, Meriem et AL MERIOUH, Youssef, 2017. *Op. Cit.*

³⁴⁸ *Ibid.*

³⁴⁹ LINCOLN, Yvonna S. et GUBA, Egon G. *Naturalistic inquiry*. sage, 1985.

1.2. Posture épistémologique de notre recherche :

Dans les études mixtes, les chercheurs ont beaucoup de mal à s'identifier entre les trois paradigmes classiques. Ils se trouvent en dilemme entre le **post-positivisme** (*un sous-paradigme du positivisme*) qu'ils doivent adopter si le *quantitatif* est le plus dominant dans leur recherche et entre le **constructivisme** lorsque c'est le *qualitatif* qui est le plus dominant³⁵⁰.

Or, pour notre recherche portant sur la pratique d'audit légal au Maroc, nous n'avons pas une méthode plus dominante qu'une autre ou bien que nous utilisons d'une manière subsidiaire par rapport à une autre dans la mesure où nous adoptons une stratégie de *triangulation* des données³⁵¹ qui consiste à une convergence entre les résultats d'une composante qualitative et une composante quantitative³⁵² (*mélanger le qualitatif et le quantitatif : la recherche mixte*³⁵³).

Ceci nous a conduit à se référer aux trois grands modèles les plus utilisés dans les recherches mixtes³⁵⁴ ; la **position de multiples paradigmes** (*chaque méthode, qualitative ou quantitative, possède sa propre base épistémologique*) , le **pragmatisme** (*les données qualitatives sont jumelées aux données quantitatives*³⁵⁵) et le **paradigme transformatif-émancipatoire** (*dans lequel le chercheur s'intéresse aux problèmes sociaux et à l'accompagnement des changements individuels et sociaux*)³⁵⁶.

Après une revue générale des trois paradigmes, nous nous sommes situé et retrouvé dans le **pragmatisme**. Il s'agit d'un courant qui est considéré par plusieurs théoriciens comme une alternative au post-positivisme et au constructivisme et qui part du principe que les paradigmes peuvent être mélangés dans un autre paradigme de recherche³⁵⁷. Les pragmatistes accordent une grande importance au résultat de l'étude et s'intéresse à la recherche de solutions pratiques³⁵⁸. Il est donc axé sur les résultats et s'intéresse à déterminer le sens des choses³⁵⁹.

³⁵⁰ ANADÓN, Marta. Les méthodes mixtes: implications pour la recherche «dite» qualitative. *Recherches qualitatives*, 2019, vol. 38, no 1, p. 105-123.

³⁵¹ A détailler au niveau du point de la « *méthodologie envisagée* » (*le point suivant*).

³⁵² BRYMAN, Alan. Barriers to integrating quantitative and qualitative research. *Journal of mixed methods research*, 2007, vol. 1, no 1, p. 8-22.

³⁵³ JOHNSON, R. Burke, ONWUEGBUZIE, Anthony J., et TURNER, Lisa A. Toward a definition of mixed methods research. *Journal of mixed methods research*, 2007, vol. 1, no 2, p. 112-133.

³⁵⁴ ANADÓN, Marta, 2019. *Op. Cit.*

³⁵⁵ PINARD, Renée, POTVIN, Pierre, et ROUSSEAU, Romain. Le choix d'une approche méthodologique mixte de recherche en éducation. *Recherches qualitatives*, 2004, vol. 24, no 1, p. 58-80.

³⁵⁶ TEDDLIE, Charles et TASHAKKORI, Abbas. Mixed methods research. *The Sage handbook of qualitative research*, 2011, vol. 4, p. 285-300.

³⁵⁷ MORGAN, David L. Pragmatism as a paradigm for social research. *Qualitative inquiry*, 2014, vol. 20, no 8, p. 1045-1053.

³⁵⁸ ANADÓN, Marta, 2019. *Op. Cit.*

³⁵⁹ JOHNSON, R. Burke, ONWUEGBUZIE, Anthony J., et TURNER, Lisa A, 2004. *Op. Cit.*

Notre étude est bel et bien une recherche mixte triangulaire où le qualitatif et le quantitatif se font d'une manière simultanée³⁶⁰ et nous sommes intéressés par les résultats de l'étude dans une perspective de donner des propositions et des solutions à certains phénomènes pouvant le nécessiter. Nous allons donc observer d'une manière la plus neutre et objective possible la réalité (*nous resterons indépendants du sujet*) tout en donnant notre avis personnel au niveau de la discussion des résultats qui débouchera sur une proposition de solutions envisageables pour l'amélioration de la pratique d'audit légal au Maroc.

2. Méthodologie de recherche envisagée :

Pour mieux cadrer l'objet de notre présente étude, une présentation de la méthodologie que nous envisageons suivre est indispensable. Comme nous l'avons précisé précédemment, l'épistémologie utilise la méthodologie afin qu'elle puisse atteindre ses objectifs (*la validité et la légitimité de l'étude*). Notre *posture paradigmatique pragmatique* a donc besoin d'outils et de méthodes devant être bien choisis afin que notre étude puisse avoir des résultats valides.

Il est donc utile, pour nous, de situer, tout d'abord, le type de la recherche et montrer l'intérêt qu'il va apporter à notre étude en se rapprochant de notre population étudiée. Ensuite, nous allons déterminer la démarche relative à notre recherche. Puis, ces deux précédents éléments nous faciliteront la tâche de la détermination de la nature de l'étude ce qui nous va nous aider à préciser le mode de raisonnement que nous suivrons dans notre recherche.

Nous mentionnons ainsi quatre importants éléments qui décrivent tout projet de recherche et que nous avons jugé adéquats à notre problématique de base :

- Le type de la recherche (*qualitative, quantitative, mixte*)
- La démarche de la recherche (*descriptive, expérimentale, corrélationnelle, théorique...*)
- La nature de l'étude (*exploratoire, explicative, triangulaire*)
- Le raisonnement suivi (*déductif, inductif, abductif*)

2.1. Type de recherche et population à étudier :

Pour le choix du type de notre recherche, nous avons opté pour une recherche à la fois qualitative et quantitative (*mixte triangulaire*) dont la population que nous souhaitons étudier est divisée en deux :

- Une **étude qualitative** *compréhensive* portant sur les cabinets d'audit (*auditeurs*) dont nous voulons étudier le comportement (*par exemple, sa perception vis-à-vis la compétence, l'indépendance et les honoraires ; ainsi que d'autres éléments que nous allons détailler par la suite*) au travers d'une enquête par *entretien individuel*.

³⁶⁰ A détailler au niveau du point de la « *méthodologie envisagée* » (le point suivant).

- Une **étude quantitative** *confirmatoire* portant sur les entreprises (*auditées*) dont nous voulons confirmer et expliquer ce comportement et les variables impactant cette relation auditeur-client au travers d'une enquête par *questionnaire*.

En effet, les **recherches par méthodes mixtes (RMM)** font référence au mélange des méthodes de recherches (*méthodes qualitatives et méthodes quantitatives*) dans une même étude, elles sont considérées comme une procédure de collecte, d'analyse et de mélange des données qualitatives et quantitatives afin d'avoir une meilleure compréhension de la problématique de recherche ³⁶¹.

Ce type de méthode découle de l'idée de la triangulation des résultats de recherche, c'est-à-dire que plusieurs résultats différents sont combinés pour mieux cerner un phénomène et assurer la validité des conclusions³⁶².

2.1.1. Étude qualitative auprès des cabinets d'audit :

Les recherches qualitatives ont en commun la richesse des données collectées³⁶³. Pour notre cas, le recueil va se faire auprès de notre premier segment de la population que nous souhaitons étudier qui se décompose à son tour en trois types : les **quatre plus grands cabinets** au niveau international (les *Big Four*), les **grands cabinets** (nationaux mais aussi internationaux présents au Maroc) ainsi que les **petits ou moyens cabinets** au niveau national. Cette classification est faite sur la base d'un certain nombre de critères comme le chiffre d'affaires, l'effectif ainsi que les métiers et domaines d'intervention (*services offerts*).

Les deux premiers sont des critères économiques relatifs aux entreprises au Maroc que nous avons jugé judicieux d'appliquer aux cabinets d'audit vu qu'ils sont considérés comme des entreprises de service. Pour ce qui est des prestations offertes, il s'agit d'un critère spécifique au domaine d'audit et indispensable pour déterminer la taille du cabinet et sa distinction par rapport à ses concurrents.

A cet égard nous avons jugé pertinent de donner une revue générale sur les cabinets d'audit pour mieux approcher leur organisation et leurs spécificités. Pour ce faire, nous allons procéder à une présentation de leurs principales caractéristiques organisationnelles ainsi que l'évolution de carrière de ses auditeurs.

Tout ceci a pour intérêt de nous rapprocher et de connaître davantage notre population ainsi que de nous aider à poser les bonnes questions susceptibles de répondre à notre problématique initiale de recherche qui tourne autour de la pratique de l'audit au Maroc.

³⁶¹ IVANKOVA, Nataliya V. et CRESWELL, John W. Mixed methods. *Qualitative research in applied linguistics: A practical introduction*, 2009, vol. 23, p. 135-161.

³⁶² CORBIÈRE, Marc et LARIVIÈRE, Nadine, 2020. *Op. Cit.*

³⁶³ ANADON, Marta et SAVOIE-ZAJC, Lorraine. L'analyse qualitative des données. *Recherches qualitatives*, 2009, vol. 28, no 1, p. 1-7.

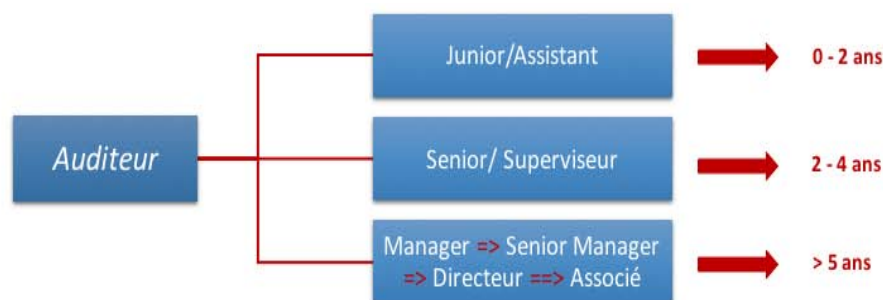
2.1.1.1. Caractéristiques et évolution de carrière des auditeurs des grands réseaux implantés au Maroc :

Les grands réseaux d'audit, les **Big Four**, détiennent la plus grande part de marché d'audit au Maroc mais aussi dans d'autres pays du monde entier.

Sans se baser sur des critères de classification précis, il est évident que *KPMG*, *DELOITTE*, *PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC)* ainsi que *ERNST & YOUNG (EY)* sont les géants de l'audit au niveau international. Plusieurs grands cabinets d'audit tentent chaque année de rejoindre leur réseau ; nous pouvons citer à titre d'exemple le cabinet d'origine française *MAZARS* qui continue à bien se placer dans la liste de classement des meilleurs cabinets d'audit au niveau mondial.

L'évolution de carrière dans les *Big Four* est quasi-identique avec de légères différences dans les périodes et les appellations³⁶⁴. Pour *KPMG*³⁶⁵, « l'auditeur³⁶⁶ » passe par trois phases ; la première concerne son travail au cabinet pendant **2 ans** ou il est considéré comme « auditeur » *Junior (ou assistant)*. Ensuite, entre ses **2 et 4 ans**, il devient « auditeur » *Senior (ou superviseur)*. Finalement, lorsqu'il dépasse les **5 ans**, il évolue progressivement dans ses années de travail entre *Manager, Senior Manager, Directeur* et *Associé*.

Figure 57 : Développement de carrière chez KPMG



Source : Élaborée par l'auteur

Le cabinet *DELOITTE*³⁶⁷, ses « auditeurs », quant à eux, évoluent dans leur carrière en passant, chaque année, de grade en grade. Les différentes phases sont les suivantes : *Assistant (les deux premières années)*, *Senior (les trois années qui suivent)*, *Manager (trois ans plus tard)*, *Senior Manager (après avoir passé entre huit et dix ans)* et *Associé (lorsque « l'auditeur » dépassé 10 ans dans le cabinet)*.

³⁶⁴ A noter que nous avons déjà évoqué les responsabilités liées à chaque grade (voir la Section 1, Chapitre 2, Partie. I)

³⁶⁵ <https://home.kpmg/fr/fr/home/carrieres/votre-carriere/evolution.html> , Consulté le 11/07/2020.

³⁶⁶ Au sein des cabinets d'audit, est appelé « auditeur » l'expert-comptable (CAC), l'inscrit au cycle d'expertise comptable ou bien le diplômé de grandes écoles de commerce.

³⁶⁷ <https://www.deloitterecruite.fr/nos-metiers/levolution-du-metier/> , Consulté le 11/07/2020.

Figure 58 : Développement de carrière chez DELOITTE

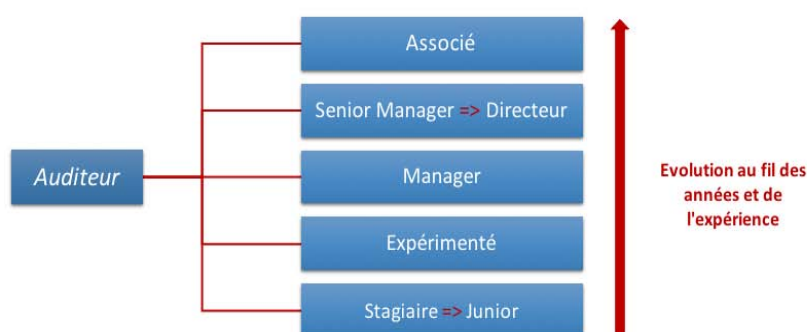


Source : Élaborée par l'auteur

S'agissant de **PWC**³⁶⁸, « l'auditeur » commence à travailler comme *Stagiaire/Junior* où il commence à apprendre les bases du métier, développer ses compétences et gérer (*une fois promu comme Junior*) des petites équipes de stagiaires. Après il devient Expérimenté où il commence à capitaliser ses connaissances et avoir la possibilité de manager des petites équipes.

Ensuite, il devient *Manager* qui est un niveau de compétence où il détient encore plus de responsabilités et commence donc à gérer une équipe composée « d'auditeurs » Juniors, stagiaires ou encore des « auditeurs » expérimentés. Et puis, après quelques années, il devient directeur ou *Senior Manager* et enfin, comme dernière phase, il peut devenir Associé où il serait amené à conduire la stratégie du cabinet et gérer l'ensemble des équipes.

Figure 59 : Développement de carrière chez PWC

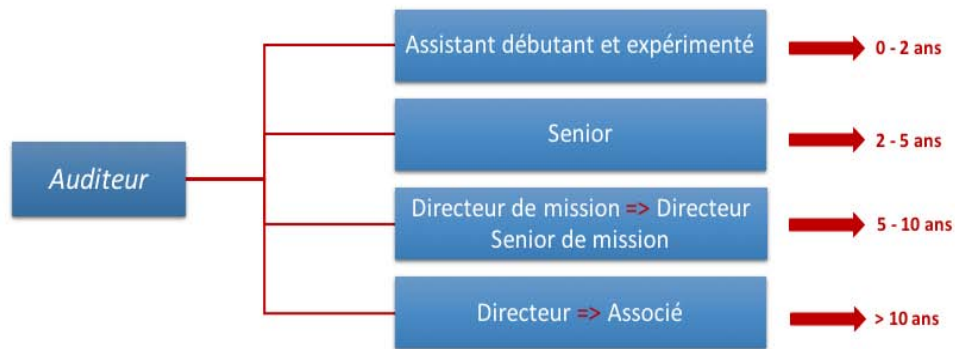


Source : Élaborée par l'auteur

Finalement, pour **EY**, dans ses *deux* premières *années* de travail, « l'auditeur » débute sa carrière en tant qu'assistant débutant où il commence à apprendre les techniques de travail sur le terrain. Ensuite, entre ses *2 et 5 ans*, il devient « auditeur » *Senior* et commence à participer aux projets et aussi à contacter les clients. Puis, entre ses *5 et 12 ans*, il devient Directeur de Mission/Directeur *Senior* de mission et comme dernière phase, il devient Directeur ou Associé.

³⁶⁸ https://carrieres.pwc.fr/assets/files/brochure_recrutement_septembre2015.pdf, Consulté le 11/07/2020.

Figure 60 : Développement de carrière chez EY



Source : Élaborée par l'auteur

Toutes ces caractéristiques de progression professionnelle des auditeurs travaillant dans les *Big Four* suivent un cheminement plus ou moins commun sans « routine » dans les différentes responsabilités accordées à chaque grade.

Par ailleurs, ces cabinets se caractérisent également par les services multiples qu'ils proposent. Il s'agit de cabinets pluridisciplinaires, c'est-à-dire qui offrent plusieurs services tels que l'audit, le conseil et les services fiscaux. Cette particularité présente un critère décisif dans leur classification en tant que grandes firmes d'audit.

2.1.1.2. Caractéristiques et évolution de carrière des auditeurs des grands cabinets au Maroc :

Cette catégorie de cabinets regroupe à la fois des cabinets d'audit structurés classés parmi les dix premiers au niveau mondial et présents au Maroc (les *Majors*) ainsi que d'autres cabinets à exclusivité nationale mais présentant tout de même un effectif, un chiffre d'affaires ainsi qu'une part de marché importante. Nous pouvons citer, par exemple, *MAZARS* et *FIDAROC GRANT THORNTON* ; qui sont tous les deux des cabinets étrangers implantés au Maroc, ou encore d'autres cabinets d'audit Marocains et étrangers.

L'évolution professionnelle des « *auditeurs* » qui travaillent dans ces cabinets s'étale d'une manière générale sur quatre phases³⁶⁹. Durant les *deux* ou *trois* premières *années* d'expérience, ils passent « *d'auditeurs* » *Juniors* à *Seniors* et commencent à manager des petites équipes.

Après leur troisième année, ils commencent donc à occuper le poste de *Manager* et puis juste après quelques années, ils deviennent des *Seniors Managers*. Finalement, pour devenir Associés, les « *auditeurs* » doivent être promus par concertation de l'ensemble des Associés du cabinet.

³⁶⁹ Ces phases ne sont pas propres à un cabinet spécifique (*une description personnelle est faite à partir d'une revue générale d'un certain nombre de cabinet du même type*).

Figure 61 : Développement de carrière chez les grands cabinets d'audit



Source : Élaborée par l'auteur

S'agissant des services proposés, il s'agit des mêmes que ceux offerts par les *Big Four*, c'est-à-dire l'audit, le conseil et aussi la fiscalité. C'est la raison pour laquelle que nous pouvons les classer parmi les grands cabinets d'audit.

2.1.1.3. Caractéristiques et évolution de carrière des auditeurs des petits et moyens cabinets au Maroc :

Pour cette troisième et dernière catégorie de cabinets, elle englobe les autres cabinets de taille moyenne à petite qui interviennent majoritairement auprès des PME et qui disposent de la plus petite part du marché par rapport aux autres cabinets que nous avons cité avant.

Le parcours professionnel de ce type de cabinets passe par trois niveaux³⁷⁰. Tout d'abord, « l'auditeur » commence par être un assistant pour qu'ensuite occuper le poste de chef de mission. Avec de l'expérience, il devient associé mais garde les mêmes responsabilités. Le travail au sein de ce cabinet présente un caractère où la hiérarchie est presque absente entre les auditeurs. Tous travaillent avec les mêmes responsabilités et peuvent nouer avec les clients des relations directes.

Figure 62 : Développement de carrière chez les petits et moyens cabinets



Source : Élaborée par l'auteur

De plus, il s'agit de cabinets d'expertise comptable qui détiennent un département audit et commissariat aux comptes, d'expertise et de conseil ainsi qu'un service d'assistance juridique. Ils sont classés comme petits ou moyens cabinets en se basant, comme nous avons cité avant, sur leur chiffre d'affaires ainsi que l'effectif qui sont, tous les deux, largement réduits par rapport aux *Big Four* et aux *Majors* et en se basant aussi sur leur portefeuille clients qui, en comparant avec les autres, n'est pas assez diversifié.

³⁷⁰ Ces phases ne sont pas propres à un cabinet spécifique (une description personnelle est faite à partir d'une revue générale d'un certain nombre de cabinet du même type).

2.1.2. Étude quantitative auprès des entreprises :

Le deuxième segment de la population que nous souhaitons étudier concerne les entreprises auditées qui présentent un nombre important. Nous avons, à cet égard, jugé plus utile de procéder par une enquête au travers d'un *questionnaire*. Ce point sera donc consacré à la présentation du type et du statut juridique des entreprises auprès desquelles nous avons choisi de mener notre étude.

En effet, pour mener au mieux notre enquête, nous avons décidé de nous concentrer sur tous les types d'entreprises, qu'elles soient publiques, semi-publiques ou privées, soumises à l'audit légal. Il s'agit des *Sociétés Anonymes (SA)*, les *Sociétés à Responsabilité Limitée (SARL)*, les *Sociétés en Nom Collectif (SNC)* et les *Sociétés en Commandite Simple (SCS)*.

Comme nous avons déjà évoqué au niveau du cadre législatif de l'audit légal au Maroc, et en vertu de l'article 159 de la loi n° 17-95, les SA faisant appel à l'épargne, les sociétés de banques, de crédit, d'investissement, d'assurance, de capitalisation et d'épargne doivent désigner au moins deux auditeurs externes (*commissaires aux comptes*) et les autres SA en doivent désigner au moins un seul³⁷¹.

S'agissant des SARL, des SNC ainsi que les SCS, il s'agit pour eux, en vertu de l'article 12 et 80 de la loi n° 5-96, de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque leur chiffre d'affaires dépasse 50 MDH HT à la clôture de l'exercice social³⁷².

Toutes les sociétés, autres que celles que nous venons de mentionner, ne sont pas obligées de faire appel à l'audit mais peuvent le faire d'une manière contractuelle.

Par ailleurs, puisque notre travail se limite à l'audit légal, nous n'allons pas approcher les sociétés faisant appel à l'audit contractuel. C'est la raison pour laquelle que nous allons approcher uniquement les sociétés citées ci-dessus et majoritairement les SA et les SARL.

2.2. Démarche de la recherche :

Après avoir donné une présentation générale de notre type de recherche (*la recherche mixte*) ainsi que de notre population étudiée (*les cabinets d'audit et les entreprises auditées*), il s'agit donc pour nous de faire de même pour la démarche de la recherche que nous allons suivre.

Pour ce, il a fallu pour nous de revoir, de la manière la plus exhaustive possible, les types de démarches les plus fréquentes pouvant exister en sciences de gestion afin de choisir une ou plusieurs qui peuvent être adéquates à notre problématique de base. A cet effet, nous donnons une brève définition des types de démarches suivantes³⁷³ :

³⁷¹ Voir la première partie (*Chapitre 1, Section 2*)

³⁷² Voir la première partie (*Chapitre 1, Section 2*)

³⁷³ A noter qu'il existe plusieurs autres types de démarches de recherche.

- **Recherche descriptive** : Elle a pour but de faire une description d'une situation ou d'un phénomène tout en mettant l'accent sur ses caractéristiques principales³⁷⁴. Les données dans ce type de recherche sont collectées à partir d'un ensemble de questions posées à des personnes au travers d'outils tels que les entretiens et les questionnaires ou bien par l'observation uniquement³⁷⁵.
- **Recherche évaluative** : Elle consiste à mesurer les effets d'une intervention passée sur un sujet et peut être utilisée avec la recherche descriptive³⁷⁶. Cette évaluation peut être qualifiée de formative lorsqu'elle est utilisée dans un but d'amélioration d'une pratique ou bien de sommative lorsqu'elle se limite à seulement faire son bilan³⁷⁷.
- **Recherche théorique ou analytique** : Elle se base sur un ensemble de recherches se rapportant à un domaine précis et qui ont été déjà effectuées et débouche par la suite sur la synthétisation³⁷⁸. Tout ceci a pour objectif de mettre en place un nouveau modèle qui résulte de cette synthèse et confrontation entre les différents modèles théoriques³⁷⁹.
- **Recherche de théorisation ancrée** : Contrairement à la recherche théorique ou analytique, cette démarche consiste à faire de la théorie un point d'arrivé et qui va être développée par le chercheur à partir des données recueillies sur le terrain³⁸⁰.
- **Recherche expérimentale** : Elle est utilisée surtout dans les sciences exactes³⁸¹ qui supposent d'avoir des résultats justes et précis. Cette démarche est particulière car elle se base sur une manipulation des variables et l'étude de l'effet de cette manipulation sur d'autres variables. Cela veut dire que c'est le chercheur qui impose les conditions d'influence potentielle d'une variable indépendante sur une variable dépendante³⁸². La réalisation d'une corrélation entre deux variables est possible mais se fait entre la manipulée et celle affectée par cette manipulation. C'est une démarche qui doit détenir une grande validité interne (*possibilité de rejet de certaines hypothèses*) et externe (*possibilité de généraliser les résultats sur des sujets autres que ceux qui ont subi l'expérience*)³⁸³.
- **Recherche corrélationnelle** : Elle vise à voir si un lien peut exister entre deux ou plusieurs variables reliées à la problématique de recherche³⁸⁴. Au cours de cette démarche, contrairement à la recherche expérimentale, le chercheur ne manipule pas les

³⁷⁴ DICKO, Saidatou. *Méthodologie de recherche et théories en sciences comptables*. Presses de l'Université du Québec, 2019.

³⁷⁵ LAURENCELLE, Louis. *Abrégé sur les méthodes de recherche et la recherche expérimentale*. PUQ, 2005.

³⁷⁶ *Ibid.*

³⁷⁷ THOUIN, Marcel. *Réaliser une recherche en didactique*. Éditions MultiMondes, 2014.

³⁷⁸ *Ibid.*

³⁷⁹ LAURENCELLE, Louis, 2005. *Op. Cit.*

³⁸⁰ THOUIN, Marcel, 2014. *Op. Cit.*

³⁸¹ *Ibid.*

³⁸² LAURENCELLE, Louis, 2005. *Op. Cit.*

³⁸³ THOUIN, Marcel, 2014. *Op. Cit.*

³⁸⁴ *Ibid.*

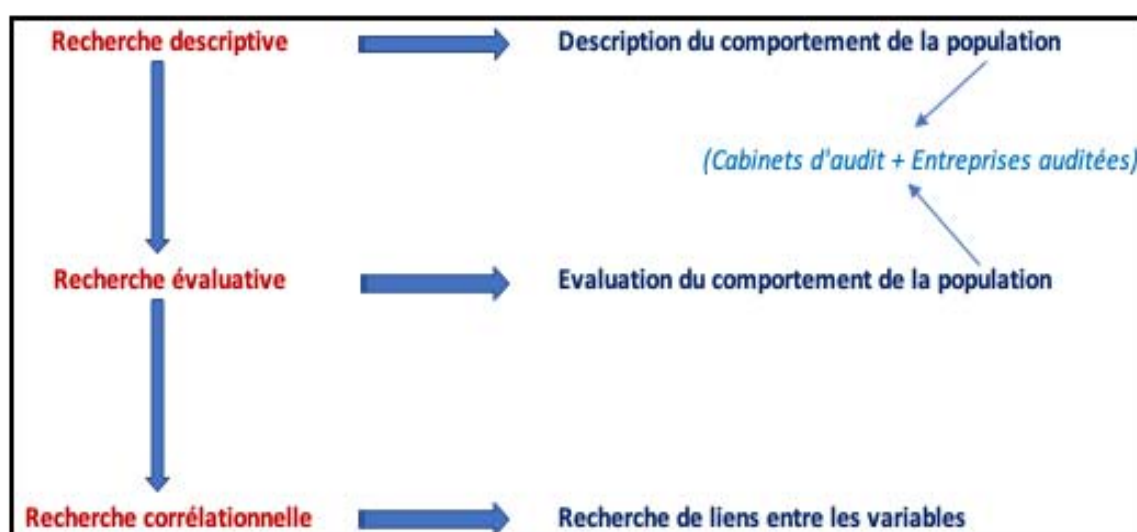
variables et ne les influence pas ; il ne fait que les mesurer et interpréter les données en termes de cause à effet.

- **Recherche phénoménologique :** Elle consiste à une description d'un phénomène tel qu'il est vécu par les personnes concernées ce qui amène le chercheur à le comprendre à partir de leurs propres points de vue³⁸⁵.
- **Recherche-Action :** Comme son nom l'indique, c'est une démarche où le chercheur agit pour trouver une solution à un problème donné où bien à l'amélioration d'une situation³⁸⁶. Il est donc amené, avec les sujets concernés par la problématique, à mettre en place conjointement des plans d'intervention qui ont pour but d'atteindre des objectifs préalablement définis.

Nous pouvons donc, à partir de cette présentation des différentes démarches de recherche, déterminer ce qui nous convient le plus pour notre étude ; il s'agit d'une combinaison entre la recherche **descriptive**, **évaluative** et **corrélacionnelle**. Ceci car nous comptons approcher notre population (*les cabinets et les entreprises*) afin de décrire (*recherche descriptive*) et évaluer (*recherche évaluative*) les différents comportements de ses acteurs et enfin rechercher les liens (*recherche corrélacionnelle*) qui puissent exister entre les différentes variables qui lui sont liées³⁸⁷.

Nous démontrons ainsi l'interaction entre ces trois types de démarches dans la figure ci-après :

Figure 63 : Interaction entre les démarches de la recherche



Source : Élaborée par l'auteur

³⁸⁵ THOUIN, Marcel, 2014. *Op. Cit.*

³⁸⁶ LAURENCELLE, Louis, 2005. *Op. Cit.*

³⁸⁷ Il s'agit des variables de recherche qui vont être abordées dans le deuxième point de cette section.

2.3. La nature de l'étude :

Après avoir choisi, tout d'abord, le type de notre recherche qui s'inscrit dans un *cadre mixte* (*qualitative et quantitative*), puis les *cabinets d'audit et les entreprises auditées* comme population à étudier et ensuite la recherche *descriptive, évaluative et corrélationnelle* comme démarche de recherche combinée, nous pouvons désormais choisir la nature de l'étude que nous menons.

A cet effet, comme pour la détermination de la démarche, il a fallu pour nous de faire un aperçu général des trois genres d'études mixtes³⁸⁸ les plus fréquentes en s'inspirant de l'ouvrage de *Raymond-Alain Thiétart* sur la méthodologie de recherche en management³⁸⁹ pour choisir celle qui convient le plus à notre étude :

- **Étude Exploratoire :** Bien que la démarche exploratoire concerne l'étude qualitative, dans le cadre de recherche mixte elle désigne une étude dans laquelle l'analyse quantitative s'utilise pour tester les résultats qualitatifs ou les généraliser. Le chercheur passe à cet effet du qualitatif vers le quantitatif d'une manière irréversible³⁹⁰.
- **Étude Explicative :** La démarche explicative à son tour concerne l'étude quantitative mais, lorsqu'on s'inscrit dans un cadre de recherche mixte, elle désigne une étude dans laquelle l'analyse qualitative fournit une interprétation des résultats quantitatifs. Le chercheur donc passe du quantitatif vers le qualitatif d'une manière, encore une fois, irréversible³⁹¹.
- **Étude Triangulaire :** La triangulation désigne le fait que les résultats qualitatifs et quantitatifs participent tous les deux à l'augmentation de la validité de la recherche. Le chercheur fait donc, au fur et à mesure de son avancement dans l'étude, des va-et-vient entre le qualitatif et le quantitatif.

D'après ces trois définitions, nous pouvons désormais déterminer la nature de l'étude que nous menons ; il s'agit de l'étude **triangulaire** ceci car nous comptons faire une étude exploratoire auprès des cabinets d'audit au Maroc avec lesquels nous allons effectuer des entretiens individuels semi-directifs³⁹² et faire une étude explicative auprès des entreprises auditées au Maroc via un questionnaire³⁹³ ; et ce d'une manière *simultanée*. Ceci nous permettra de faire des allers-retours entre les données recueillies des entretiens et aussi du questionnaire qui sont mutuellement complémentaires.

Nous justifions ce choix également du point de vue des *trois stratégies d'intégration des données dans le cadre d'une étude mixte*³⁹⁴ ; il s'agit de :

³⁸⁸ Puisque nous combinons dans notre étude entre le qualitatif et le quantitatif.

³⁸⁹ THIÉTART, Raymond-Alain. *Méthodes de recherche en management-4ème édition*. Dunod, 2014.

³⁹⁰ Une fois passé au quantitatif, le chercheur ne peut plus revenir au qualitatif.

³⁹¹ Une fois passé au qualitatif, le chercheur ne peut plus revenir au quantitatif.

³⁹² Point détaillé dans la Section 2 de ce présent Chapitre.

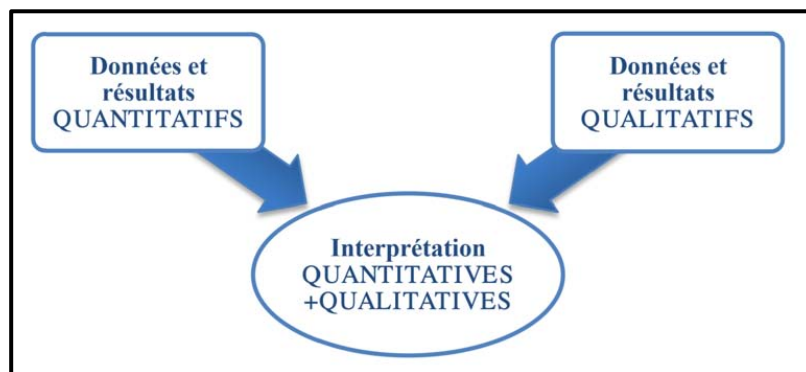
³⁹³ Point détaillé dans la Section 2 de ce présent Chapitre.

³⁹⁴ ANADÓN, Marta, 2019. *Op. Cit.*

- **La complémentarité :** Les deux études (*qualitative et quantitative*) ont des dimensions différentes, se font *séparément* (*indépendance des méthodes*) et touche plusieurs aspects de la réalité. Les résultats sont par la suite rapprochés dans une perspective de complémentarité.
- **La combinaison :** Une méthode est utilisée d'une manière secondaire par rapport à une autre. Si le qualitatif vient avant le quantitatif, l'étude est dite ainsi *exploratoire* et si le contraire, elle devient *explicative*.
- **La triangulation :** Consiste à utiliser les deux méthodes simultanément afin d'approcher un même aspect d'une réalité. Ceci est notre cas, nous envisageons approcher une seule réalité (*la pratique de l'audit légal au Maroc*) en utilisant le qualitatif et le quantitatif d'une manière *simultanée*.

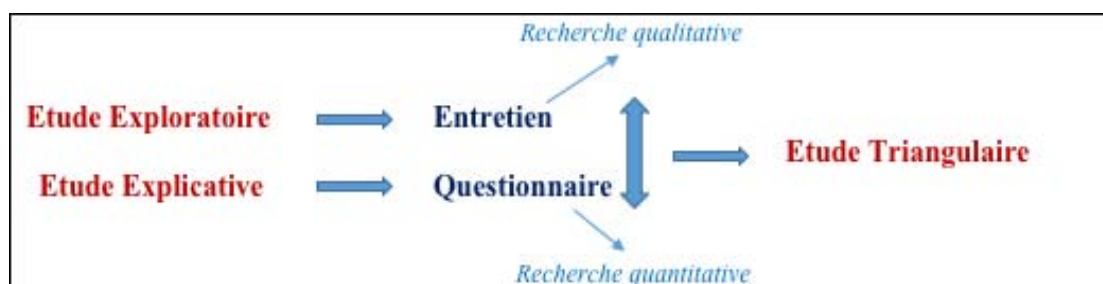
Nous récapitulons tous ces éléments dans les figures suivantes :

Figure 64 : Design de triangulation inspiré de *Creswell* et *Clark* (2006)³⁹⁵



Source : S. DEHBI, K. ANGADE (2019)³⁹⁶

Figure 65 : Démonstration de la nature de note étude



Source : Élaborée par l'auteur

³⁹⁵ CRESWELL, John W. et CLARK, Vicki L. Plano. *Designing and conducting mixed methods research*. Sage publications, 2017.

³⁹⁶ DEHBI, Sara et ANGADE, Khadija., 2019. *Op. Cit.*

2.4. Le mode raisonnement suivi dans la recherche :

L'avancement dans toute étude suit un raisonnement précis que le chercheur doit définir dès le début. Pour notre part, nous le définissons juste après avoir choisi le type de recherche (*recherche mixte*), la population à étudier (*cabinets d'audit et entreprises auditées*), la démarche de la recherche (*descriptive, évaluative et corrélationnelle*) ainsi que sa nature (*étude triangulaire*).

Nous faisons donc cela à partir d'un aperçu général, sur les trois raisonnements qui sont souvent répétés par tous les chercheurs qui va nous permettre, comme pour les deux points précédents, de déterminer le mode de raisonnement le plus adéquat à notre présente étude ; il s'agit du :

- **Raisonnement déductif** : Ce mode de raisonnement est généralement adopté dans le cadre d'une recherche quantitative. En effet, la déduction est considérée comme une « *top-down approach* » ; *un processus du haut vers le bas*³⁹⁷. Cela veut dire que le chercheur qui suit cette approche se voit creuser dans la théorie afin d'en déduire des propositions générales qu'il tentera d'en vérifier la validité sur le terrain. En d'autres termes, il s'agit d'une confrontation entre, d'une part, une ou plusieurs hypothèses déduites de la théorie et formulées par le chercheur et, d'une autre part, la réalité sur le terrain³⁹⁸ ce qui va le conduire soit à une confirmation ou une infirmation. A cet égard, au cours de ce mode de raisonnement, le chercheur ne fait que tester ses hypothèses et donc entreprend une démarche hypothético-déductive³⁹⁹.
- **Raisonnement inductif** : Ce mode de raisonnement est généralement adopté dans le cadre d'une recherche qualitative. En effet, contrairement au raisonnement déductif, l'induction désigne une observation première sur le terrain des faits, des effets et des conséquences d'un phénomène particulier⁴⁰⁰ et son but serait d'arriver à dégager des propositions générales. Donc, l'induction est considérée comme *un processus du bas vers le haut*⁴⁰¹ (*contrairement à la déduction*). Le chercheur dans ce cas entreprend du démarche inverse et commence par voir ce qui se passe sur le terrain⁴⁰².
- **Raisonnement abductif** : Ce mode de raisonnement est généralement adopté dans le cadre d'une recherche mixte. En effet, l'abduction consiste pour un chercheur à faire à la fois de la déduction et de l'induction dans la mesure où elle est basée sur une interaction entre la théorie et les données issues du terrain (*processus interactif*)⁴⁰³. Il s'agit d'un raisonnement scientifique qui unit la déduction et l'induction dans une seule association logique ; l'abduction⁴⁰⁴. Le chercheur fait des allers-retours entre la théorie

³⁹⁷ GAUDET, Stéphanie et ROBERT, Dominique. *L'aventure de la recherche qualitative: Du questionnaire à la rédaction scientifique*. University of Ottawa Press, 2018.

³⁹⁸ THIÉTART, R. A. *Méthodes de recherche en management*. (2. édition, Ed.) Dunod, 2007.

³⁹⁹ Le chercheur passe de la théorie vers le terrain.

⁴⁰⁰ THIÉTART, Raymond-Alain. *Méthodes de recherche en management-3ème édition*. Dunod, 2007.

⁴⁰¹ GAUDET, Stéphanie et ROBERT, Dominique, 2018. *Op. Cit.*

⁴⁰² Le chercheur passe du terrain vers la théorie.

⁴⁰³ GAUDET, Stéphanie et ROBERT, Dominique, 2018. *Op. Cit.*

⁴⁰⁴ HALLÉE, Yves et GARNEAU, Julie. L'abduction comme mode d'inférence et méthode de recherche: de l'origine à aujourd'hui. *Recherches qualitatives*, 2019, vol. 38, no 1, p. 124-140.

et le terrain afin de spéculer sur les causes possibles d'un phénomène observé et de passer ainsi à leur mise à l'épreuve par une critique théorique et des tests empiriques⁴⁰⁵.

D'après la revue de ces trois modes de raisonnement, nous pouvons désormais déterminer celui le plus adéquat à notre recherche ; il s'agit du raisonnement **abductif**, du fait que nous adoptons dans notre étude une méthode mixte qui combine entre les deux raisonnements, le raisonnement déductif adopté dans le cadre de l'étude quantitative, et le raisonnement inductif pour l'étude qualitative. Ceci va nous permettre de tirer profit des avantages de la déduction et de l'induction.

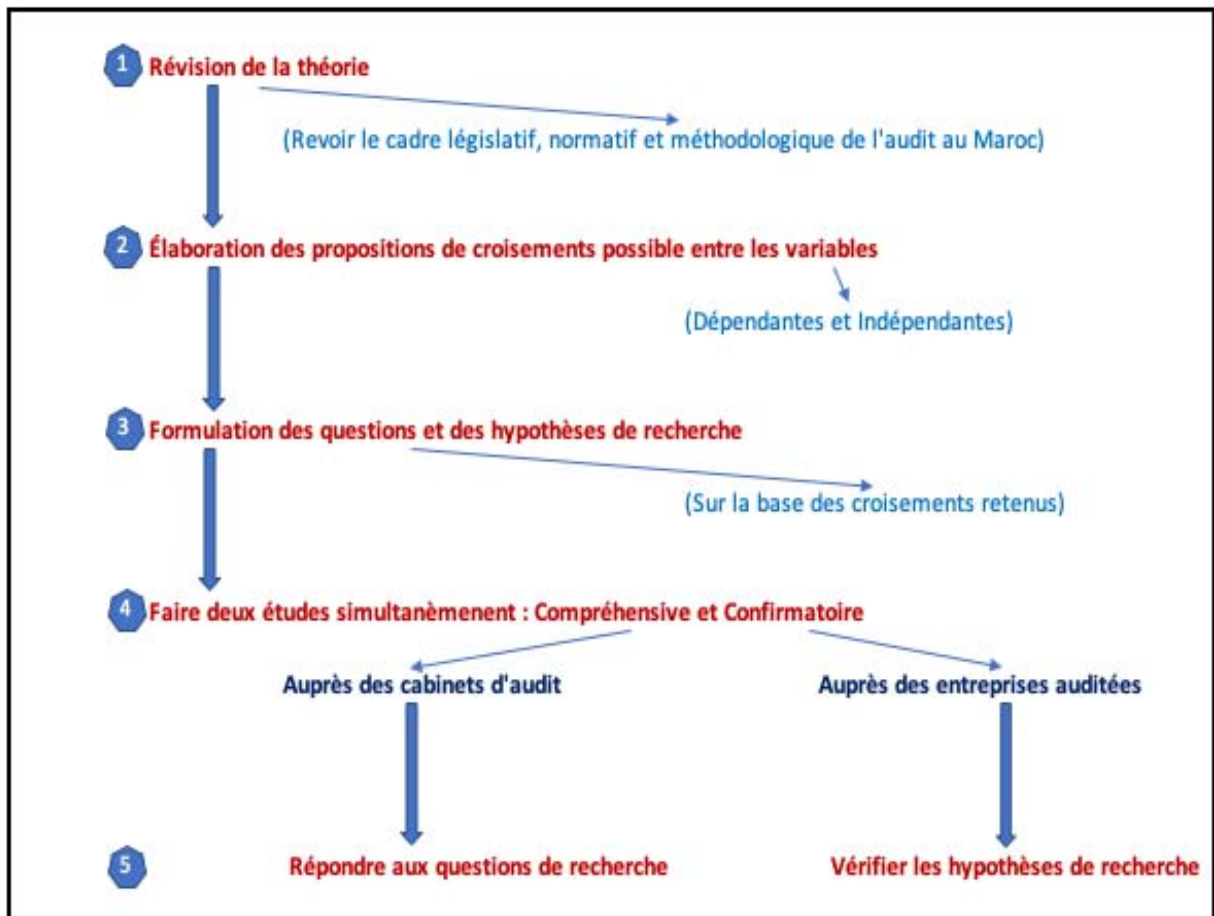
Notre démarche abductive consiste à, après avoir défini notre problématique qui tourne autour de la réalité des pratiques de l'audit au Maroc, suivre les étapes suivantes :

- Révision de la théorie ; revoir le cadre légal, normatif et méthodologique de l'audit au Maroc.
- L'élaboration des croisements entre les différentes variables recensées de la littérature (*dépendantes et indépendantes*), qui vont servir à :
 - Formuler des questions de recherche pour l'étude qualitative ;
 - Élaborer les hypothèses de recherche pour l'étude quantitative.
- Faire *deux études* d'une manière *simultanée* (*démarche et approche abductive*) soit :
 - Une étude *compréhensive* sur terrain à travers une étude qualitative auprès des cabinets d'audit. Ceci a pour but de répondre aux questions de recherches précédemment formulées (*démarche inductive*).
 - Une étude *confirmatoire* sur terrain à travers une étude quantitative auprès des entreprises auditées. Ceci a pour but de vérifier (*accepter ou rejeter*) les hypothèses précédemment formulées (*démarche déductive*).

Nous récapitulons toutes ces étapes dans la figure ci-après :

⁴⁰⁵ BHASKAR, Roy, COLLIER, A., LAWSON, T., *et al.* Critical realism. In: *Proceedings of the Standing Conference on Realism and Human Sciences, Bristol, UK. 1998.*

Figure 66 : Démonstration de la démarche abductive suivi dans notre étude



Source : Élaborée par l'auteur

SECTION 2 : Choix des variables et propositions de croisements à vérifier

Nous estimons qu'il faut, avant d'entamer cette section, rappeler un concept très important et qui sera souvent répété tout au long de cette partie empirique ; à savoir « *l'auditeur* ». En effet, comme il est bien défini par la loi, pour qu'une personne prend le statut d'auditeur, ou commissaire aux comptes, et donc pouvoir exercer ses fonctions, elle doit être inscrite sur la liste de l'ordre des experts comptables (*loi n°17-95, Art 160 et loi n°15-89, Art 1*) et donc doit avoir le diplôme national d'expertise comptable ou bien un diplôme reconnu équivalent par l'Etat (*loi n°15-89, Art 20*)⁴⁰⁶.

Or, cette appellation d' « *auditeur* » est donnée en pratique à toutes les personnes faisant partie d'une équipe de travail qui appartient à un cabinet d'audit ; il peut s'agir de personnes ayant des diplômes d'expertise comptable mais aussi des diplômés de grandes écoles ou bien des stagiaires. Au courant de la mission, c'est le commissaire aux comptes (*expert-comptable*) qui supervise le travail des membres de son équipe et le valide par sa signature sur le rapport final⁴⁰⁷.

Pour revenir à l'objet de cette deuxième section, il s'agit du choix des **variables de recherche** ainsi que des **propositions de croisements** entre ces dernières. Le choix des variables est une étape primordiale pour débiter notre partie pratique puisque ceci va nous permettre de formuler nos outils d'enquête du terrain (*le guide d'entretien et le questionnaire d'enquête*).

Pour le croisement des variables de recherche, il permet de dénicher les différents liens et relations (*corrélations*) pouvant exister entre elles⁴⁰⁸. Ceci nous permettra de mieux répondre à notre problématique de recherche. Nous distinguons entre deux types de variables ; les variables *indépendantes* qui sont celles que nous manipulons ainsi que les variables *dépendantes* qui subissent l'effet des manipulations faites sur les variables indépendantes⁴⁰⁹. Il est à noter qu'une variable n'est pas toujours rattachée à un seul type mais peut être dépendante dans une situation et devenir indépendante dans une autre⁴¹⁰. Nous schématisons ainsi le plan de cette section comme suit :

Figure 67 : Plan de la Section 2 / Chapitre 1 / Partie II



Source : Élaborée par l'auteur

⁴⁰⁶ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴⁰⁷ Donc, à chaque fois que le terme « *auditeur* » est mentionné dans cette présente étude, sa signification ne veut pas obligatoirement dire « *commissaire aux comptes* » sauf si la personne concernée présente les conditions nécessaires pouvant lui procurer cette qualité.

⁴⁰⁸ CORON, Clotilde. *La boîte à outils de l'Analyse de données*. Dunod, 2020.

⁴⁰⁹ A noter que les variables dépendantes et indépendantes peuvent être soit des variables clés soit des variables associées.

⁴¹⁰ LONG, Donald. *Introduction à la recherche*. Centre de recherche et de développement en éducation (CRDE), Université de Moncton, Canada.

1. Choix des variables de recherche :

Pour une bonne conduite de notre étude empirique, il s'agit de bien choisir nos variables de recherche afin de mieux renseigner nos outils de terrain. Elles présentent un moyen de description des individus de notre échantillon ainsi que des modalités liées à notre étude.

Il peut s'agir, par exemple, d'une personne, une organisation, un objet ou un événement qui sont décrits par des valeurs tels que le genre, l'âge ou le budget. Il est à noter également que ces variables peuvent être *qualitatives*, comme elles peuvent être *quantitatives*.

1.1. Opérationnalisation des variables :

Le choix des variables de recherche est un travail très minutieux puisqu'il va orienter l'administration de notre *guide d'entretien* et de notre *questionnaire*.

Il s'agit donc pour nous de nous attacher au moindre détail pouvant avoir une relation directe ou indirecte avec notre objectif d'évaluation des pratiques de l'audit au Maroc et de la bonne application des règles, des textes de loi et des normes d'audit par les commissaires aux comptes dans les cabinets que nous avons présentés précédemment.

Nous avons, à cet effet, défini un ensemble de variables qualitatives et quantitatives inspirées à la fois de la littérature mais également de notre analyse du cadre législatif et normatif de l'audit financier. Ceci nous a permis de dénicher ce qui pourrait tout d'abord influencer l'auditeur dans la bonne application de son travail et aussi ce que ces facteurs pourraient bien engendrer pour le métier de l'audit au Maroc en général.

1.1.1. Le choix des variables qualitatives :

Une variable qualitative regroupe toutes les données non métriques⁴¹¹. Il s'agit donc d'un paramètre qui se présente sous une forme nominale ; c'est-à-dire des lettres (*un mot, une phrase ou un texte*) ; comme il peut se présenter sous une forme numérique ; c'est-à-dire des chiffres dont l'ordonnancement n'a pas de sens (*un numéro de téléphone ou bien les numéros associés aux salariés*)⁴¹².

Dans le cadre de notre étude empirique, nous avons sélectionné un ensemble de variables qualitatives qui tournent autour de notre problématique de base. A cet effet, nous proposons leur classement en quatre groupes où nous retrouvons, dans chacun, une « *Variable clé* » et une « *Variable associée* ».

La **compétence** de l'auditeur liée à son savoir, savoir-faire et à son savoir être est notre première variable clé que nous avons choisi et qui a été bien défini dans les normes de la profession (*norme n°110 relative au comportement professionnel*)⁴¹³.

⁴¹¹ TREMBLAY, Jean-Marie. Jean-Marie Van der Maren, Méthodes de recherche pour l'éducation. Éducation et formation. Fondements. 2005.

⁴¹² CORON, Clotilde, 2020. *Op. Cit.*

⁴¹³ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 3)**

En effet, l'auditeur doit tout d'abord disposer une formation initiale solide ainsi qu'une formation continue qui se matérialise par une mise à jour régulière concernant les nouvelles techniques du métier ainsi que des nouveaux logiciels qui, parfois, nécessitent une formation de la part de professionnels (*le savoir*). Par ailleurs, Il doit avoir une bonne expérience dans le domaine de l'audit financier (*le savoir-faire*).

L'auditeur doit également se montrer professionnel dans son comportement avec l'entreprise auditée mais tout en gardant une certaine courtoisie avec cette dernière afin d'éviter tout risque de conflit pouvant le conduire vers une réduction de la qualité de son travail (*savoir-être*).

Ce critère de compétence se matérialise également par la capacité de l'auditeur à avoir un niveau suffisant de connaissance générale de l'entreprise et de son secteur d'activité (*ce qui lui donne plus de chance de mener au mieux sa mission*) et aussi par sa capacité d'évaluation des risques (*qui constituent tous les deux des éléments de la première phase d'une mission d'audit légal*)⁴¹⁴.

Nous pouvons donc, au travers de cette première *variable clé (la compétence)*, en déduire d'autres qui lui sont *associées* telles que le diplôme, l'expérience (*le grade au sein du cabinet*), l'évolution des techniques de travail, la maîtrise des logiciels d'audit, le niveau de professionnalisme des auditeurs, les conflits et litiges pouvant se produire entre l'auditeur et son client et qui peuvent entraver la bonne poursuite d'une mission⁴¹⁵ et aussi le niveau de connaissance générale de l'entreprise, le degré d'évaluation des risques, la qualité du travail⁴¹⁶.

Tableau 12 : Premier groupe de variables qualitatives

Variable qualitative	Nomination
<u>Variable clé :</u> V1	Compétence
<u>Variables associées :</u> V2 V3 V4 V5 V6 V7 V8 V9 V10 V11	Diplôme Grade au sein du cabinet Évolution des techniques de travail Maîtrise des logiciels d'audit Niveau de professionnalisme des auditeurs Conflits et litiges avec le client Conflits et litiges avec les Co-CAC Qualité de travail Niveau de connaissance générale de l'entreprise et de son secteur d'activité Degré d'évaluation des risques

Source : Elaboré par l'auteur

⁴¹⁴ Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

⁴¹⁵ A noter qu'il peut s'agir également de conflits entre les commissaires aux comptes travaillant pour le même client.

⁴¹⁶ L'auditeur est amené à faire un travail de qualité selon la norme **n°112** relative au comportement professionnel (*Voir la première partie ; Chapitre 1, Section 3*).

Ensuite, il s'agit de se tourner vers notre deuxième variable clé et qui concerne le principe d'**indépendance**. C'est un critère très important ainsi qu'une spécificité du métier qui a été bien défini au niveau du cadre légal que ce soit dans les textes de loi ou bien dans les normes d'audit (*Loi n°17-95, Art 161⁴¹⁷ et norme n°111⁴¹⁸ relative au comportement professionnel*).

Ceci détermine, tout d'abord, le degré d'objectivité ou de subjectivité de l'auditeur vis-à-vis les comptes de l'entreprise auditée et aussi le degré de son éthique individuelle. Ce qui constitue, encore une fois, des variables qualitatives non négligeables.

Ce principe concerne également les experts comptables et les collaborateurs qui assistent le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission. Donc, leur choix, qui est fait par le commissaire aux comptes signataire, doit se baser sur leur indépendance par rapport à l'entreprise auditée (*norme relative au comportement professionnel n°111⁴¹⁹*).

Tous ces éléments se rapportant à l'indépendance des « *auditeurs* » leur permettent d'éviter tout risque d'immixtion dans la gestion de leur client puisque c'est illégal en vertu de l'article 166 de la loi n°17-95⁴²⁰.

Il est à noter aussi que la réalisation du cabinet des missions de conseil ainsi que son expertise dans le domaine peuvent également conduire les « *auditeurs* » à courir ce risque.

Tableau 13 : Deuxième groupe de variables qualitatives

Variable qualitative	Nomination
<u>Variable clé :</u> V12	Indépendance
<u>Variables associées :</u> V13 V14 V15 V16 V17	Éthique individuelle Degré d'objectivité/subjectivité de l'auditeur Indépendance des experts comptables et des collaborateurs qui assistent le commissaire aux comptes dans son travail Immixtion dans la gestion Réalisation des missions de conseil

Source : Elaboré par l'auteur

En outre, nous avons sélectionné des variables qualitatives se rapportant à la conduite pratique des missions d'audit qui impacte la **réputation du cabinet** positivement ou négativement.

Cette troisième variable clé nous a permis de déduire quatre variables associées. Il s'agit de la composition et la qualification de l'équipe intervenante, la qualité d'organisation et de supervision régulière des différents travaux délégués (*norme de comportement professionnel n°112⁴²¹ et norme de travail n°2104⁴²²*) ainsi que la bonne planification des missions dans le

⁴¹⁷ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴¹⁸ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 1)**

⁴¹⁹ Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

⁴²⁰ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴²¹ Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

⁴²² Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

temps et de l'espace qui permettent toutes les deux à l'« auditeur » d'atteindre son objectif de certification d'une manière rationnelle, efficace et efficiente (*norme de travail n°2101*)⁴²³.

Ensuite, nous citons la variable associée relative à la capacité des membres de l'équipe à respecter le secret professionnel (*norme n°113 relatives au comportement professionnel*)⁴²⁴ qui est une obligation commune pour toutes les professions.

Enfin, une bonne conduite d'une mission d'audit se matérialise aussi par une collecte d'un maximum d'éléments probants et qui, parmi ces moyens, le contact de l'« auditeur » avec celui ou ceux qui l'ont précédé chez le même client (*Norme n°2106.1 relative aux normes de travail*)⁴²⁵.

Tableau 14 : Troisième groupe de variables qualitatives

Variable qualitative	Nomination
<u>Variable clé :</u> V18	Réputation du cabinet
<u>Variables associées :</u> V19 V20 V21 V22	Composition et qualification de l'équipe intervenante Qualité d'organisation, de planification et de supervision Respect du secret professionnel Qualité du contact avec les auditeurs précédents

Source : Elaboré par l'auteur

D'autres paramètres qualitatifs peuvent également être proposés et qui se rapportent cette fois à une variable clé relative à la **qualité de communication entre l'auditeur et l'audité** qui détermine la nature de la relation entre les deux parties.

Nous pouvons citer trois variables associées. Tout d'abord, comme il est bien défini par la loi, l'entreprise auditée doit communiquer tous les documents nécessaires demandés par les « auditeurs » (*Loi n° 17-95, Art 167*)⁴²⁶.

Il peut s'agir de documents écrits ou bien des déclarations verbales dont ils doivent s'en assurer par des preuves concrètes (*il s'agit d'une des méthodes de recueil des éléments probants fait lors des tests de validation dans la phase de l'examen des comptes*)⁴²⁷. Or, cette dernière n'accepte pas toujours de fournir toutes les pièces nécessaires pour l'auditeur ce qui freine son travail de contrôle. Ceci peut être causé par une qualité de communication médiocre entre les deux parties.

Le cadre de travail offert par l'entreprise aux « auditeurs » qui visitent ses lieux ainsi que les remplacements fréquents de ces derniers sont également considérés comme variables associées à cette qualité de communication.

⁴²³ Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

⁴²⁴ Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

⁴²⁵ Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

⁴²⁶ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴²⁷ Voir la **première partie (Chapitre 3, Section 1)**

Tableau 15 : Quatrième groupe de variables qualitatives

Variable qualitative	Nomination
<u>Variable clé :</u> V23	Qualité de communication entre l’auditeur et l’audité
<u>Variables associées :</u> V24 V25 V26 V27	Documents fournis par l’entreprise Qualité des déclarations verbales Cadre de travail offert aux auditeurs au sein de l’entreprise Remplacements fréquents des auditeurs

Source : Elaboré par l’auteur

1.1.2. Le choix des variables quantitatives :

Une variable quantitative⁴²⁸ est un paramètre qui se présente uniquement sous forme numérique ; c’est-à-dire des chiffres dont l’ordonnancement donne un sens aux résultats (l’âge ou le salaire par exemple).

Nous proposons, dans ce sens, un classement de ces variables quantitatives en quatre groupes dont, pour les trois premiers, chacun lie une « *Variable clé* » à des « *Variables associées* ». Le dernier groupe contient d’autres variables de même nature que nous avons proposé de qualifier de « *Autres variables* ».

Notre première variable clé choisie est l’**expérience dans le métier** (*cette fois en nombre d’années*) que nous avons associée à deux variables ; l’âge et le salaire. A priori, un commissaire aux comptes ayant de longues années d’expérience dans le métier possède l’âge adéquat et est jugé plus efficace et surtout efficient dans son travail alors qu’un débutant ne dispose pas des mêmes reflexes concernant certaines situations complexes rencontrées dans une mission d’audit.

Le salaire versé par le cabinet joue également un rôle important dans le degré de motivation des « *auditeurs* » dans l’exercice de leur travail (*à ne pas confondre avec les honoraires qui sont perçus de la part du client*).

Tableau 16 : Premier groupe de variables quantitatives

Variable quantitative	Nomination
<u>Variable clé :</u> V28	Expérience dans le métier
<u>Variables associées :</u> V29 V30	Âge Salaire

Source : Elaboré par l’auteur

⁴²⁸ CORON, Clotilde, 2020. *Op. Cit.*

Les **honoraires** constituent également un paramètre quantitatif très important dans l'évaluation de la réalité des pratiques de l'audit au Maroc⁴²⁹ ; ce qui nous a conduit à le choisir comme deuxième variable clé.

Parfois, les auditeurs demandent une rémunération assez élevée en contrepartie d'un service de nature incompatible offert au profit de l'entreprise auditée. D'un autre côté, l'entreprise peut offrir une rémunération insuffisante et inadéquate avec le temps de travail ainsi que les efforts fournis par les auditeurs.

Ceci nous rappelle le concept du budget-temps qui doit prendre en considération à la fois le nombre de heures que les deux parties se sont fixées au début du contrat et aussi celui des vacations horaires dont le montant horaire minimum, selon la loi, peut être fixé au préalable (*Norme du Budget-Temps et Honoraires, Article 4*⁴³⁰). Par ailleurs, le Budget-Temps doit également prendre en compte de la majoration de 20% (*Art 6*⁴³¹) pour la coordination des travaux entre deux ou plusieurs commissaires aux comptes de la même entreprise.

De plus, il est à noter qu'il arrive parfois à l'auditeur de ne pas déclarer le temps réel passé dans la mission d'audit (*notamment le temps passé dans l'inventaire physique qui est une étape primordiale dans une mission d'audit mais que l'auditeur néglige souvent*). Ceci peut être en relation avec le nombre de visites qu'il fait dans l'entreprise et tout cela peut être dû au nombre élevé de missions qu'il doit réaliser en parallèle.

Ce paramètre quantitatif (*les honoraires*) nous permet d'en dénicher d'autres qui lui sont étroitement liés ; à savoir le budget-temps, les vacations horaires, le temps supplémentaire concernant la coordination des travaux entre deux ou plusieurs commissaires aux comptes⁴³², la sous-déclaration du temps passé dans la mission, le temps passé dans l'inventaire physique, le nombre de visites de l'entreprise auditée et le nombre de missions à exercer en parallèle.

Tableau 17 : Deuxième groupe de variables quantitatives

Variable quantitative	Nomination
<u>Variable clé :</u> V31	Honoraires
<u>Variables associées :</u> V32 V33 V34 V35 V36 V37 V38 V39	Budget-temps Vacation horaire Temps supplémentaire concernant la coordination des travaux entre Co-CAC Nombre de CAC travaillant pour la même entreprise La déclaration du temps effectivement passé dans la mission Temps passé dans l'inventaire physique Nombre de visites pour l'entreprise Nombre de missions à exercer en parallèle

Source : Elaboré par l'auteur

⁴²⁹ Régie par la norme du *Budget-Temps et Honoraires* relative aux missions de commissariat aux comptes et d'audit contractuel.

⁴³⁰ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴³¹ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴³² Ceci nous amène aussi à prendre comme variable leur nombre chez la même entreprise.

Une autre variable clé liée à notre problématique de recherche est **l'expérience de l'auditeur avec le même client** qui nous renvoie vers une seule variable associée ; il s'agit du mandat ainsi que son nombre de fois où il est renouvelé.

Comme il est bien défini par la loi, le mandat est d'un an pour le ou les premiers commissaires aux comptes (*loi n°17-95, Art 20*)⁴³³ et de trois ans de façon courante (*loi n°17-95, Art 163*)⁴³⁴.

A préciser que la loi n'interdit pas aux auditeurs le renouvellement de leur mandat. Ceci présente quelques avantages pour eux (*qui deviennent de plus en plus habitué avec les spécificités de l'entreprise et de son secteur d'activité*) comme pour l'entreprise (*qui se familiarise davantage avec son commissaire aux comptes ainsi qu'avec l'équipe intervenante*).

Tableau 18 : Troisième groupe de variables quantitatives

Variable quantitative	Nomination
<u>Variable clé :</u> V40	Expérience avec le même client
<u>Variable associée :</u> V41	Nombre de renouvellements du mandat

Source : Elaboré par l'auteur

Finalement, nous pouvons clôturer notre liste de variables quantitatives par d'autres paramètres divers tels que : Le nombre de réserves répétées chez une entreprise (*pouvons conduire l'auditeur, par exemple, à donner des conseils et recommandations afin de pouvoir y remédier ce qui touche le principe d'indépendance et de la non immixtion dans la gestion*), le nombre de refus de certification de la part des CAC précédents (*qui pousse l'auditeur à avoir une première impression sur son nouveau client et de le juger sans se donner la peine de bien le connaître*) et le nombre d'informations verbales qu'elle fournisse à son auditeur.

Nous pouvons aussi rajouter le seuil de signification (*norme de travail n°2101*)⁴³⁵ utilisé par le cabinet d'audit pour analyser les écarts et les résultats de l'ensemble des tests effectués, et qui, selon sa bonne ou mauvaise définition, peut nous aider à évaluer la qualité du travail des auditeurs ainsi que la fiabilité des résultats.

Également, il arrive parfois qu'un aménagement de réserves ou bien leur émission d'une manière non justifier se produisent dans le cadre d'une mission d'audit légal. Ceci peut être causé en fonction de la nature de la relation que peut avoir l'auditeur avec son client.

⁴³³ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴³⁴ Voir la **première partie (Chapitre 1, Section 2)**

⁴³⁵ Voir la **première partie (Chapitre 2, Section 1)**

Tableau 19 : Quatrième groupe de variables quantitatives

Variable quantitative	Nomination
<u>Autres variables :</u>	
V42	Nombre de réserves répétées chez le même client
V43	Nombre de refus de certification effectués par les commissaires aux comptes précédents
V44	Nombre d'informations verbales fournies aux auditeurs par l'entreprise
V45	Définition des seuils de signification
V46	Aménagement de réserves
V47	Émission de réserves non justifiées

Source : Elaboré par l'auteur

1.2. Synthèse des variables sélectionnées :

Nous présentons dans ce point une synthèse, sous forme d'un tableau, regroupant tous les paramètres retenus ainsi que les codages⁴³⁶ que nous leurs avons accordés afin de faciliter la tâche des croisements des variables qui sera traitée dans le point suivant.

Tableau 20 : Synthèse des variables qualitatives et quantitatives retenues et codées

Variables qualitatives	Variables quantitatives
(V1) Compétence	(V28) Expérience dans le métier
(V2) Diplôme	(V29) Âge
(V3) Grade au sein du cabinet	(V30) Salaire
(V4) Évolution des techniques de travail	(V31) Honoraires
(V5) Maîtrise des logiciels d'audit	(V32) Budget-temps
(V6) Niveau de professionnalisme des auditeurs	(V33) Vacation horaire
(V7) Conflits et litiges avec le client	(V34) Temps supplémentaire concernant la coordination des travaux entre les Co-CAC
(V8) Conflits et litiges avec les Co-CAC	(V35) Nombre de commissaires aux comptes travaillant pour la même entreprise
(V9) Qualité du travail	(V36) La déclaration du temps effectivement passé dans la mission
(V10) Niveau de connaissance générale de l'entreprise et de son secteur d'activité	(V37) Temps passé dans l'inventaire physique
(V11) Degré d'évaluation des risques	(V38) Nombre de visites pour l'entreprise auditée
(V12) Indépendance	(V39) Nombre de missions à exercer en parallèle
(V13) Éthique individuelle de l'auditeur	(V40) Expérience avec le même client
(V14) Degré d'objectivité/subjectivité de l'auditeur	(V41) Nombre de renouvellements du mandat
(V15) Indépendance des experts comptables et des collaborateurs qui assistent le commissaire aux comptes dans son travail	
(V16) Immixtion dans la gestion de l'entreprise	
(V17) Réalisation des missions de conseil	

Source : Elaboré par l'auteur

⁴³⁶ Exemples : V1 pour compétence & V2 pour diplôme

Tableau 20 (suite) : Synthèse des variables qualitatives et quantitatives retenues et codées

Variables qualitatives	Variables quantitatives
(V18) Réputation du cabinet	Autres variables
(V19) Composition et qualification de l'équipe intervenante	(V42) Nombre de réserves répétées chez le même client
(V20) Qualité d'organisation, de planification et de supervision	(V43) Nombre de refus de certification effectués par les commissaires aux comptes précédents
(V21) Respect du secret professionnel	(V44) Nombre d'informations verbales fournies aux auditeurs par l'entreprise
(V22) Qualité du contact avec les auditeurs précédents	(V45) Définition des seuils de signification
(V23) Qualité de communication entre l'auditeur et l'audité	(V46) Aménagement des réserves
(V24) Documents fournis par l'entreprise	(V47) Émission de réserves non justifiées
(V25) Qualité des déclarations verbales	
(V26) Cadre de travail offert aux auditeurs au sein de l'entreprise	
(V27) Remplacements fréquents des auditeurs	

Source : Elaboré par l'auteur

2. Proposition de croisements à vérifier entre les variables de recherche :

Au travers de ce point, nous allons présenter quelques liens qui puissent exister entre différentes variables (*dépendantes soient-elles ou indépendantes*) que nous avons sélectionnées⁴³⁷ et ce à partir de la revue de littérature (*les textes de loi et les normes d'audit*) et de notre modeste apport basé sur la logique⁴³⁸.

2.1. Liens et croisement possibles entre les variables :

Plusieurs variables (*dépendantes dans certains cas et indépendantes dans d'autres cas*) sont liées entre elles. Cette liaison se matérialise par la dépendance que peut avoir une seule variable (V_x) vis-à-vis d'un certain nombre d'autres variables qui peuvent l'impacter positivement ou négativement (*cause à effet*).

En d'autres termes, si les variables indépendantes avec lesquelles nous allons croiser la variable dépendante (V_x) changent ou se modifient, cette dernière est impactée (*positivement ou négativement*). Nous tenons tout de même à rappeler qu'une variable peut être dépendante dans une certaine situation mais devient indépendante dans une autre (*elle devient celle qui impacte au lieu d'être celle qui est impactée*).

⁴³⁷ A noter que les variables dépendantes et indépendantes peuvent être soit des variables clés soit des variables associées.

⁴³⁸ Il s'agit de simples propositions suivant une démarche non exhaustive.

Nous allons à cet effet énumérer les variables concernées tout en justifiant les relations entre elles (*justifier notre proposition de croisement*)⁴³⁹. Nous allons également, à la fin de chaque croisements proposés, procéder à une schématisation de ces derniers.

Ainsi, nous présentons les **23 propositions de croisements de variables dépendantes possibles** entre **d'autres variables indépendantes** sélectionnées dans le point précédent (*ce qui nous a fait ressortir avec un total de 51 croisements possibles*) :

1) ➔ V1 : Compétence / V2, V4, V5, V6, V13, V23, V28

La première variable dépendante de notre liste est la **compétence (V1)** que nous proposons de croiser avec les variables indépendantes suivantes :

- Le **diplôme (V2)** qui fait partie du côté du « *Savoir* » qui est l'une des trois composantes principales de la compétence. Il concerne la formation initiale de « *l'auditeur* » qui forge à priori sa compétence dans le métier. S'il existe une absence du diplôme la compétence est impactée négativement ; et vice-versa.

⇒ **La compétence (V1) dépend donc du diplôme (V2).**

- L'**évolution des techniques de travail (V4)** qui fait partie également du côté du « *Savoir* » mais qui concerne, cette fois, la formation continue de « *l'auditeur* » qui lui permet d'être à jour avec les nouvelles techniques de travail ce qui impacte positivement sa compétence. Donc, lorsqu'il ne poursuit pas cette évolution, cette dernière est donc impactée négativement.

⇒ **La compétence (V1) dépend donc de l'évolution des techniques de travail (V4).**

- La **maîtrise des outils de travail (V5)** qui fait partie cette fois du côté du « *Savoir-faire* » qui est l'une des trois composantes principales de la compétence. Il s'agit de l'expérience d'un « *auditeur* » dans le domaine qui lui permet, à priori, de maîtriser les outils de travail et donc d'être compétent dans son métier. Une non maîtrise des outils peut donc impacter négativement la compétence ; et vice-versa.

⇒ **La compétence (V1) dépend donc de la maîtrise des outils de travail (V5).**

- Le **niveau de professionnalisme (V6)** qui fait partie du côté du « *Savoir-être* » qui est l'une des trois composantes principales de la compétence. Il s'agit pour un « *auditeur* » d'être professionnel dans ses relations avec son client ce qui façonne, à priori, sa compétence dans son métier. Lorsqu'un « *auditeur* » n'est pas professionnel dans son travail, sa compétence est impactée négativement ; et vice-versa.

⇒ **La compétence (V1) dépend donc du niveau de professionnalisme (V6).**

- La **qualité de communication entre l'auditeur et l'auditée (V23)** qui fait partie encore une fois du côté du « *Savoir-être* » est considéré comme une capacité personnelle que doit avoir un « *auditeur* » afin qu'il puisse savoir communiquer avec son client et c'est ce qui détermine, à priori, sa compétence dans le métier. Une absence de cette

⁴³⁹ A noter que nous avons utilisé le codage des variables (V1, V2...) que nous avons effectué dans le point précédent au lieu de mentionner la nomination.

capacité de communication peut impacter négativement la compétence de « l'auditeur » ; et vice-versa.

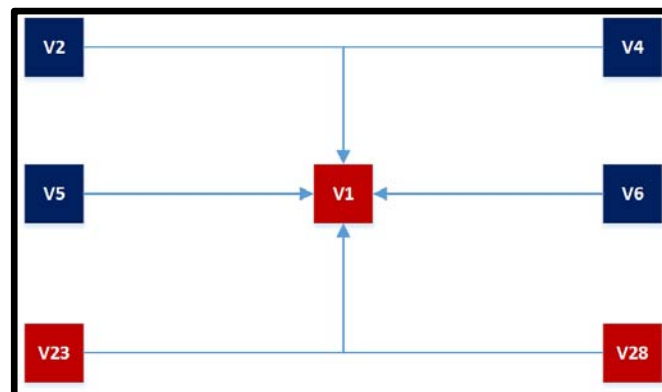
⇒ ***La compétence (V1) dépend donc de la qualité de communication entre l'auditeur et l'audité (V23).***

- **L'expérience dans le métier (V28)** qui fait partie des trois composantes principales de la compétence; le « Savoir », le « Savoir-faire » et le « Savoir être » encore une fois du côté du « Savoir-être » puisque le fait d'avoir de longues années d'expérience permet, à priori, à un « auditeur » d'acquérir plus de connaissances et de technicité et aussi ceci lui permet de forger une meilleure « personnalité d'auditeur » (professionnalisme, éthique, communication...). Un manque d'expérience dans le métier peut donc impacter négativement la compétence de « l'auditeur » ; et vice-versa.

⇒ ***La compétence (V1) dépend donc de l'expérience dans le métier (V28).***

A cet effet, nous schématisons tout ceci dans la figure suivante :

Figure 68 : Croisement de la variable dépendante (V1) avec autres 7 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

2 ➔ V3 : Grade au sein du cabinet / V1, V28

La variable dépendante suivante est le ***grade au sein du cabinet (V3)***. Nous proposons de la croiser avec les deux variables indépendantes suivantes :

- La **compétence (V1)** dans la mesure où elle permet à un « auditeur », à priori, de rester dans le cabinet pendant plusieurs années et donc d'y réaliser son évolution de carrière. Donc, un manque de compétence peut impacter négativement l'évolution de « l'auditeur » au sein du cabinet.

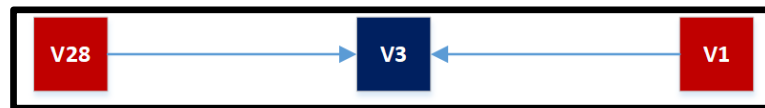
⇒ ***Le grade au sein du cabinet (V3) dépend donc de la compétence (V1).***

- **L'expérience dans le métier (V28)** car l'obtention « l'auditeur » d'un grade supérieur dans un cabinet est causée par le fait qu'il y travaille pendant un bon moment (*effet de l'expérience*). Donc, un manque d'expérience peut impacter négativement l'évolution de « l'auditeur » au sein du cabinet.

⇒ ***Le grade au sein du cabinet (V3) dépend donc de l'expérience dans le métier (V28).***

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 69 : Croisement de la variable dépendante (V3) avec 2 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

3 → V4 : Évolution des techniques de travail / V28

L'**évolution des techniques de travail** est une variable dépendante liée à la variable indépendante suivante : l'**expérience dans le métier (V28)**. Ceci car un « *auditeur* » ayant une longue expérience dans le métier est plus susceptible de faire des formations continues lui permettant d'être à jour avec les nouvelles techniques de travail qu'un « *auditeur* » débutant.

⇒ *L'évolution des techniques de travail (V4) dépend donc de l'expérience dans le métier (V28).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 70 : Croisement de la variable dépendante (V4) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

4 → V5 : Maîtrise des logiciels d'audit / V28

La **maîtrise des logiciels d'audit** est une variable dépendante liée à la variable indépendante suivante : l'**expérience dans le métier (V28)**. Ceci car un « *auditeur* » ayant une longue expérience dans le métier est plus de maîtriser ses outils de travail qu'un « *auditeur* » débutant.

⇒ *La maîtrise des logiciels d'audit (V5) dépend donc de l'expérience dans le métier (V28).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 71 : Croisement de la variable dépendante (V5) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

5 → V6 : Niveau de professionnalisme / V12, V13, V41

Le **niveau de professionnalisme des auditeurs** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- L'**indépendance (V12)** dans la mesure où car le fait qu'un « *auditeur* » soit indépendant vis-à-vis de son client, va le conduire à être professionnel dans son travail. Cela veut dire qu'un niveau d'indépendance réduit peut impacter le niveau de professionnalisme de « *l'auditeur* ».

⇒ *Le niveau de professionnalisme (V6) dépend donc de l'indépendance (V12).*

- L'**éthique individuelle (V13)** dans la mesure où elle lui permet à un « *auditeur* » d'avoir cette conscience qu'il faut être professionnel dans son travail. Donc, un niveau d'éthique faible ou absent peut impacter le niveau de professionnalisme de « *l'auditeur* ».

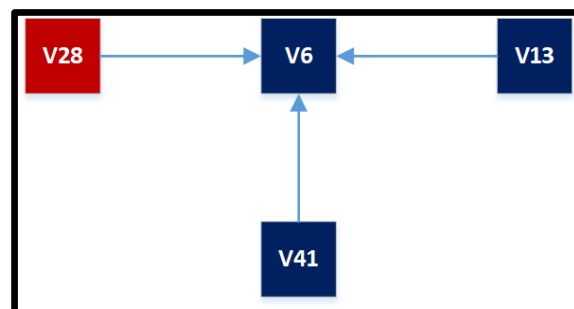
⇒ **Le niveau de professionnalisme (V6) dépend donc de l'éthique individuelle (V13).**

- Le **nombre de renouvellement de mandats (V41)** dans la mesure où il fait en sorte d'élever le degré de familiarisation des « *auditeurs* » avec les personnes qui travaillent au sein de l'entreprise auditée ; ceci peut donc causer un atténuation de leur niveau de professionnalisme.

⇒ **Le niveau de professionnalisme (V6) dépend donc du nombre de renouvellement de mandat (V41).**

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 72 : Croisement de la variable dépendante (**V6**) avec 3 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

6 ➔ **V7 : Conflits et litiges avec le client / V6, V13, V23, V31**

Les **conflits et litiges avec le client (V7)** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- Le **niveau de professionnalisme (V6)** dans la mesure où un comportement professionnel permet à « *l'auditeur* », à priori, d'éviter la production des malentendus et les problèmes. Donc, un manque de professionnalisme est susceptible de conduire vers des conflits et litiges avec le client.

⇒ **La production de conflits et litiges avec le client (V7) dépend donc du niveau de professionnalisme (V6).**

- L'**éthique individuelle (V13)** dans la mesure où elle suppose qu'un « *auditeur* » soit correcte et objectif dans ses décisions ce qui lui permet, à priori, d'éviter tout risque de production de conflits. Donc, un manque d'éthique individuelle est susceptible de conduire vers des conflits et litiges avec le client.

⇒ **La production de conflits et litiges avec le client (V7) dépend donc de l'éthique individuelle (V13).**

- La **qualité de communication entre l'auditeur et l'auditée (V23)** dans la mesure où une communication médiocre est plus susceptible de causer les problèmes et des

conflits. Donc, un manque de communication est susceptible de conduire vers des conflits et litiges avec le client.

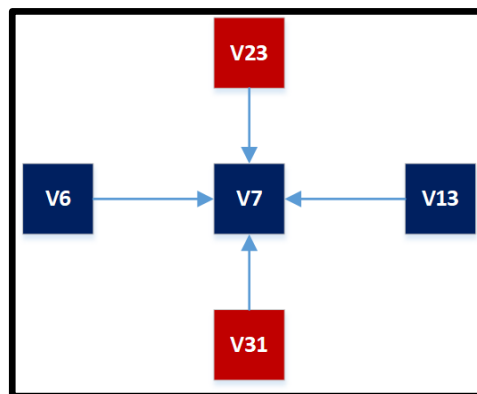
⇒ *La production de conflits et litiges avec le client (V7) dépend donc de la qualité de communication entre l'auditeur et l'audité (V23).*

- Les **honoraires (V31)** dans la mesure où leur fixation peut causer la production de problèmes entre l'auditeur et l'audité. Donc, la fixation par « l'auditeur » d'honoraires inadéquats est susceptible de le conduire vers des conflits et litiges avec le client.

⇒ *La production de conflits et litiges avec le client (V7) dépend donc des honoraires (V31).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 73 : Croisement de la variable dépendante (V7) avec 4 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

7 → V9 : Qualité de travail / V1, V4, V5, V10, V23, V28, V31

La **qualité de travail (V9)** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- La **compétence (V1)** dans la mesure où elle permet à un « auditeur » de faire un travail de bonne qualité grâce à ses trois principales composantes ; le « *Savoir* », le « *Savoir-faire* » et le « *Savoir-être* ». Donc, un manque de compétence est susceptible d'impacter la qualité de travail.

⇒ *La qualité de travail (V9) dépend donc de la compétence (V1).*

- L'**évolution des techniques de travail (V4)** dans la mesure où, apprendre être à jour avec l'évolution des nouvelles techniques et les apprendre va permettre à un « auditeur », à priori, de faire un travail de qualité. Donc, une utilisation de méthodes de travail anciennes est susceptible de réduire la qualité de travail.

⇒ *La qualité de travail (V9) dépend donc de l'évolution des techniques de travail (V4).*

- La **maîtrise des logiciels d'audit (V5)** dans la mesure où ils sont considérés comme des outils de travail permettant à un « auditeur » d'être performant et donc d'effectuer un travail de qualité. Donc, un non maîtrise des logiciels d'audit est susceptible de réduire la qualité de travail.

⇒ *La qualité de travail (V9) dépend donc de la maîtrise des logiciels d'audit (V5).*

- Le **niveau de connaissance générale de l'entreprise et de son environnement (V10)** dans la mesure où ceci permet à un « auditeur » de partir sur de bonnes bases et donc de faire un travail de qualité. Donc, un niveau réduit de connaissance générale de l'entreprise est susceptible de réduire la qualité de travail.

⇒ *La qualité de travail (V9) dépend donc du niveau de connaissance générale de l'entreprise et de son environnement (V10).*

- La **qualité de communication entre l'auditeur et l'audité (V23)** dans la mesure où lorsque cette communication est médiocre, l'impact sur la qualité de travail est, à priori, négatif. Donc, un manque de communication avec le client est susceptible de réduire la qualité de travail.

⇒ *La qualité de travail (V9) dépend donc de la qualité de communication entre l'auditeur et l'audité (V23).*

- L'**expérience dans le métier (V28)** dans la mesure où un « auditeur » débutant peut faire un travail qui n'est pas de qualité suffisante ; alors que la qualité de travail de celui ayant travaillé pendant de longues années pour ce métier est plus susceptible d'être meilleure. Donc, un manque d'expérience dans le métier est susceptible de réduire la qualité de travail.

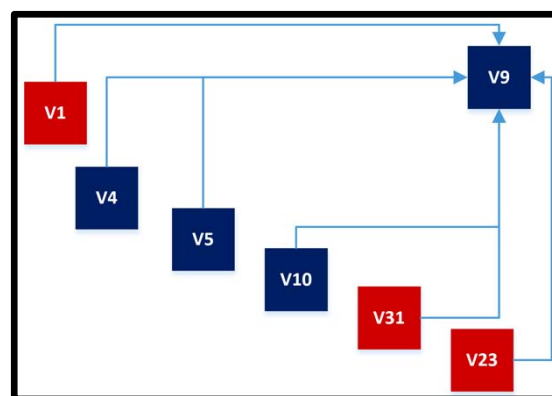
⇒ *La qualité de travail (V9) dépend donc de l'expérience dans le métier (V28).*

- Les **honoraires (V31)** dans la mesure où, lorsque l'entreprise propose des honoraires faibles pour son auditeur, ceci ne le pousse pas à effectuer un travail qualité. Donc, la fixation d'honoraires jugés inadéquats par « l'auditeur » est susceptible de réduire la qualité de travail.

⇒ *La qualité de travail (V9) dépend donc des honoraires (V31).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 74 : Croisement de la variable dépendante (V9) avec 6 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

8 ➔ V12 : Indépendance / V13, V31, V41

L'**indépendance (V12)** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- L'**éthique individuelle (V23)** dans la mesure où elle permet pour un « auditeur » d'être conscient qu'il doit être indépendant vis-à-vis la société qu'il contrôle. Donc, un manque d'éthique individuelle est susceptible d'impacter négativement l'indépendance de « l'auditeur ».

⇒ **L'indépendance (V12) dépend donc de l'éthique individuelle (V13).**

- Les **honoraires (V31)** dans la mesure où, lorsqu'ils sont élevés, ils peuvent causer un risque de dépendance de « l'auditeur » vis-à-vis de son client. Donc, une fixation d'honoraires élevé est susceptible d'impacter négativement l'indépendance de « l'auditeur » ; et vice-versa.

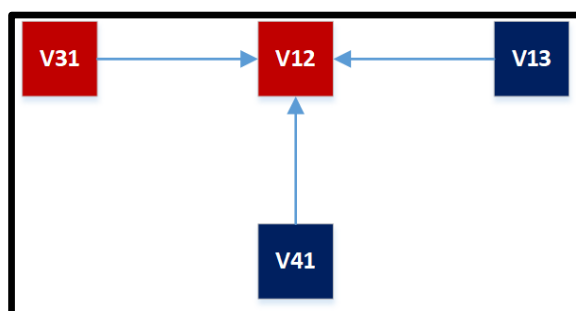
⇒ **L'indépendance (V12) dépend donc des honoraires (V31).**

- Le **nombre de renouvellement de mandat (V41)** dans la mesure où, lorsque le mandat est renouvelé plusieurs fois, « l'auditeur » peut nouer des relations plus proches avec son client ce qui touche à son indépendance. Donc, le nombre de renouvellements de mandat est susceptible d'impacter négativement l'indépendance de « l'auditeur » ; et vice-versa.

⇒ **L'indépendance (V12) dépend donc du nombre de renouvellement de mandat (V41).**

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 75 : Croisement de la variable dépendante (V12) avec 3 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

9 ➔ V13 : Éthique individuelle / V1, V31

L'**éthique individuelle (V13)** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- La **compétence (V1)** dans la mesure où l'éthique fait partie également du côté du « Savoir-être » est considéré comme un trait de personnalité que doit avoir un « auditeur ». Donc une absence de cette composante de la compétence chez un « auditeur » peut impacter négativement son niveau d'éthique individuelle ; et vice-versa.

⇒ **L'éthique individuelle (V13) dépend donc de la compétence (V1).**

- Les **honoraires (V31)** dans la mesure où, lorsque l'auditeur est mal ou très bien rémunéré par son client, son éthique individuelle peut être impacté négativement et le pousse à agir d'une manière subjective dans ses décisions. Donc le niveau des honoraires est susceptible d'impacter négativement le niveau d'éthique individuelle.

⇒ *L'éthique individuelle (V13) dépend donc des honoraires (V31).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 76 : Croisement de la variable dépendante (**V13**) avec 2 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

10 → **V14** : Degré d'objectivité/subjectivité / **V12, V13, V31, V41**

Le **d'objectivité/subjectivité des auditeurs** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- L'**indépendance (V12)** dans la mesure où la variation de ce degré dépend de l'indépendance d'un « auditeur » vis-à-vis la société qu'il contrôle. Donc un niveau d'indépendance réduit peut conduire à une subjectivité dans les décisions ; est vice-versa.

⇒ *Le degré d'objectivité/subjectivité (V12) dépend donc de l'indépendance (V12).*

- L'**éthique individuelle (V13)** dans la mesure où un « auditeur » ayant de l'éthique possède est conscient qu'il doit agir objectivement. Donc un niveau d'éthique réduit peut conduire à une subjectivité dans les décisions ; est vice-versa.

⇒ *Le degré d'objectivité/subjectivité (V12) dépend donc de l'éthique individuelle (V13).*

- Les **honoraires (V31)** dans la mesure où des honoraires beaucoup trop excessifs (ou insuffisants) peuvent rendre « l'auditeur » très subjectif dans la prise de ses décisions. Donc un niveau d'honoraires jugé inadéquat peut conduire à une subjectivité dans les décisions.

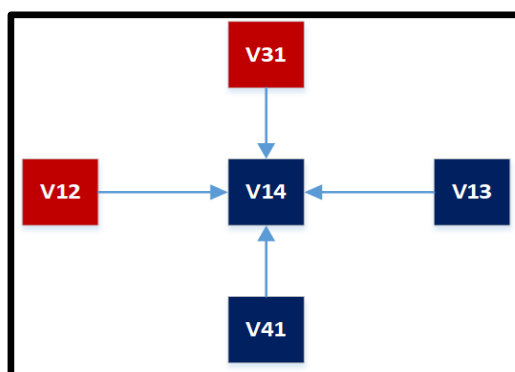
⇒ *Le degré d'objectivité/subjectivité (V12) dépend donc des honoraires (V31).*

- Le **nombre de renouvellements de mandat (V41)** dans la mesure où, lorsque « l'auditeur » renouvelle son mandat avec son client (*qui dure normalement 3 ans*), il s'approche davantage de ce dernier et commence à se comporter subjectivement vis-à-vis plusieurs situations. Donc un renouvellement fréquent de mandat peut conduire à une subjectivité dans les décisions.

⇒ *Le degré d'objectivité/subjectivité (V12) dépend donc des renouvellements de mandat (V41).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 77 : Croisement de la variable dépendante (V14) avec 4 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

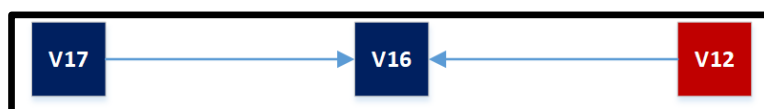
11 → V16 : Immixtion dans la gestion de l'entreprise / V12, V17

L'**immixtion dans la gestion de l'entreprise** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- L'**indépendance** (V12) dans la mesure où, si un « auditeur » est dépendant vis-à-vis de son client, ceci peut le conduire à d'immiscer dans la gestion de son entreprise ; et vice-versa.
- ⇒ *L'immixtion dans la gestion de l'entreprise (V16) dépend donc de l'indépendance (V12).*
- La **réalisation des missions de conseil** (V17) dans la mesure où, lorsqu'un cabinet a une longue expérience dans le domaine du conseil, l'entreprise peut le pousser à lui donner des recommandations concernant sa situation ce qui va causer pour un « auditeur » une sorte d'immixtion dans sa gestion.
- ⇒ *L'immixtion dans la gestion de l'entreprise (V16) dépend donc de la réalisation des missions de conseil (V17).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 78 : Croisement de la variable dépendante (V16) avec 2 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

12 → V18 : La réputation du cabinet / V1, V9

La **réputation du cabinet** (V18) est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- La **compétence** (V1) dans la mesure où, les « auditeurs » compétents participent à bâtir une bonne réputation pour le cabinet auquel ils appartiennent. Dans une absence de compétence peut impacter négativement la réputation du cabinet ; et vice-versa.
- ⇒ *La réputation du cabinet (V18) dépend donc de la compétence (V1).*

- La **qualité de travail (V9)** dans la mesure où un cabinet dont les « *auditeurs* » réalisent toujours un travail de qualité a une bonne réputation sur le marché ; et vice-versa.

⇒ **La réputation du cabinet (V18) dépend donc de la qualité de travail (V9).**

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 79 : Croisement de la variable dépendante (**V18**) avec 2 variables indépendantes



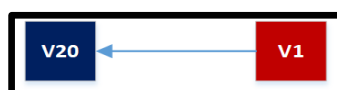
Source : Élaborée par l'auteur

13 ⇒ **V20 : Qualité d'organisation, de planification et de supervision / V1**

La **qualité d'organisation, de planification et de supervision (V20)** est une variable dépendante liée à une seule variable indépendante ; la **compétence (V1)**. Ceci car cette variable touche deux des trois composantes principales de la compétence ; le « *Savoir-faire* » et le « *Savoir-être* ». Donc, lorsqu'un « *auditeur* » ne détient pas ces deux composante, il ne pourrait pas bien organiser son travail, le planifier et le superviser ; et vice-versa.

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 80 : Croisement de la variable dépendante (**V20**) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

14 ⇒ **V21 : Respect du secret professionnel / V7, V13**

Le **respect du secret professionnel (V21)** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- Les **conflits et litiges avec le client (V7)** dans la mesure où, lorsqu'un « *auditeur* » est en conflit avec son client, ceci peut le conduire à dévoiler ses informations internes à d'autres personnes notamment à ses concurrents.
- ⇒ **Le respect du secret professionnel (V21) dépend donc des conflits et litiges avec le client (V7).**
- L'**éthique individuelle (V13)** dans la mesure où un « *auditeur* » éthique est une personne sachant bien respecter le secret professionnel qui suppose pour lui de ne pas dévoiler les informations internes de l'entreprise à d'autres personnes.
- ⇒ **Le respect du secret professionnel (V21) dépend donc de l'éthique individuelle (V13).**

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 81 : Croisement de la variable dépendante (**V21**) avec 2 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

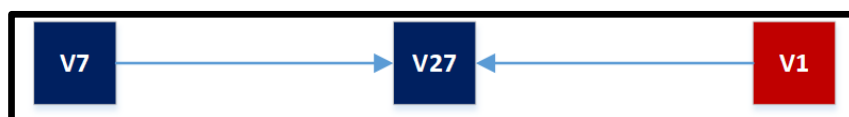
15 → V27 : Remplacements fréquents des auditeurs / V1, V7

Les **remplacements fréquents des auditeurs (V27)** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- La **compétence (V1)** dans la mesure où, une incompétence d'un « *auditeur* » peut causer son remplacement.
- ⇒ *Les remplacements fréquents des auditeurs (V27) dépendent donc de la compétence (V1).*
- Les **conflits et litiges avec le client (V7)** dans la mesure où, la production de ces conflits peut causer le remplacement de l'auditeur.
- ⇒ *Les remplacements fréquents des auditeurs (V27) dépendent donc conflits et litiges avec le client (V7).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 82 : Croisement de la variable dépendante (V27) avec 2 variables indépendantes



Source : Élaborée par l'auteur

16 → V31 : Honoraires / V28

Les **honoraires** est une variable dépendante liée à la variable indépendante suivante : l'**expérience dans le métier (V28)**. Ceci car un « *auditeur* » ayant une longue expérience dans le métier est plus susceptible d'avoir des honoraires élevés qu'un « *auditeur* » débutant ; et vice-versa.

- ⇒ *Le niveau des honoraires (V31) dépend donc de l'expérience dans le métier (V28).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 83 : Croisement de la variable dépendante (V31) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

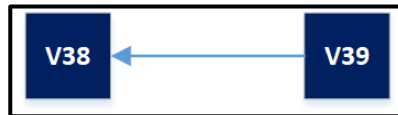
17 → V38 : Nombre de visites pour l'entreprise auditée / V39

Le **nombre de visites pour l'entreprise auditée** est une variable dépendante liée à la variable indépendante suivante : le **nombre de missions à exercer en parallèle (V39)**. Ceci car à chaque fois que le nombre de missions est important, les visites pour l'entreprise sont impactées car l'auditeur doit visiter d'autres clients pendant la même période ; et vice-versa.

- ⇒ *Le nombre de visites pour l'entreprise auditée (V38) dépend donc du nombre de mission à exercer en parallèle (V39).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 84 : Croisement de la variable dépendante (V38) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

18 → V39 : Nombre de missions à exercer en parallèle / V28

Le **nombre de missions à exercer en parallèle** est une variable dépendante liée à la variable indépendante suivante : l'**expérience dans le métier (V28)**. Ceci car un « auditeur » expérimenté dans le domaine est appelé par plusieurs entreprises pour être auditées donc possède par conséquent plusieurs missions à effectuer en parallèle ; et vice-versa.

⇒ *Le nombre de missions à exercer en parallèle (V39) dépend donc de l'expérience dans le métier (V29).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 85 : Croisement de la variable dépendante (V39) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

19 → V41 : Nombre de renouvellements de mandat / V31

Le **nombre de renouvellement de mandat** est une variable dépendante liée à la variable indépendante suivante : les **honoraires (V31)**. Ceci car un cabinet bien rémunéré par son client peut lui pousser à vouloir renouveler son mandat à chaque fois avec lui. ; et vice-versa.

⇒ *Le nombre de renouvellements de mandat (V41) dépend donc des honoraires (V31).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 86 : Croisement de la variable dépendante (V41) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

20 → V42 : Nombre de réserves répétées chez le même client / V31

Le **nombre réserves répétées chez le même client (V42)** est une variable dépendante liée à la variable indépendante suivante : les **honoraires (V31)**. Ceci car un cabinet perçoit des honoraires élevés peut être poussé à ne pas répéter les mêmes réserve ou bien à certifier sans réserves les comptes annuels de son client ; et vice-versa.

⇒ *Le nombre de réserves répétées chez le même client (V42) dépend donc des honoraires (V31).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 87 : Croisement de la variable dépendante (V42) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

21 → V45 : Définition des seuils de signification / V28, V42

La **définition des seuils de signification (V45)** est une variable dépendante liée aux variables indépendantes suivantes :

- L'**expérience dans le métier (V28)** dans la mesure où, car un cabinet qui possède une longue expérience dans le métier arrive à faire la définition des seuils de signification la plus justes et la plus efficace.
- ⇒ *La définition des seuils de signification (V45) dépend donc de l'expérience dans le métier (V28).*
- Le **nombre de réserves répétées (V42)** dans la mesure où il peut pousser « l'auditeur » à revoir sa définition du seuil de signification et l'améliorer.
- ⇒ *La définition des seuils de signification (V45) dépend donc du nombre de réserves répétées (V42).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 88 : Croisement de la variable dépendante (V45) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

22 → V46 : Aménagement des réserves / V12

L'**aménagement des réserves (V46)** est une variable dépendante liée à une seule variable indépendante ; l'**indépendance (V12)**. Ceci car un « auditeur » indépendant n'est jamais poussé à aménager des réserves qu'il a déjà émises.

⇒ *L'aménagement des réserves (V46) dépend donc de l'indépendance (V12).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 89 : Croisement de la variable dépendante (V46) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

23 → V47 : Émission de réserves non justifiée / V12

L'**émission de réserves non justifiées (V47)** est une variable dépendante liée à une seule variable indépendante ; l'**indépendance (V12)**. Ceci car un « auditeur » indépendant n'est jamais amené à émettre des réserves non justifiées.

⇒ *L'émission de réserves non justifiées (V47) dépend donc de l'indépendance (V12).*

A cet effet, nous schématisons ceci dans la figure suivante :

Figure 90 : Croisement de la variable dépendante (V47) avec 1 variable indépendante



Source : Élaborée par l'auteur

2.2. Synthèse des liens et croisements possibles entre les variables :

Nous présentons dans ce point une synthèse, sous forme de tableau, regroupant tous les croisements possibles que nous avons proposés :

Tableau 21 : Synthèse des croisements possibles proposés

Variable dépendante		Variables indépendantes
Variable clé	(V1)	(V2) + (V4) + (V5) + (V6) + (V23) + (V28)
Variables associées	(V2)	Ø
	(V3)	(V1) + (V28)
	(V4)	(V28)
	(V5)	(V28)
	(V6)	(V12) + (V13) + (V41)
	(V7)	(V6) + (V13) + (V23) + (V31)
	(V8)	Ø
	(V9)	(V1) + (V4) + (V5) + (V10) + (V23) + (V28) + (V31)
	(V10)	Ø
	(V11)	Ø
Variable clé	(V12)	(V13) + (V31) + (V41)
Variables associées	(V13)	(V1) + (V31)
	(V14)	(V12) + (V13) + (V31) + (V41)
	(V15)	Ø
	(V16)	(V12) + (V17)
	(V17)	Ø
Variable clé	(V18)	(V1) + (V9)

Source : Elaboré par l'auteur

Tableau 21 (suite1) : Synthèse des croisements retenus

Variable dépendante		Variables indépendantes
Variables associées	(V19)	Ø
	(V20)	(V1)
	(V21)	(V7) + (V13)
	(V22)	Ø
Variable clé	(V23)	Ø
Variables associées	(V24)	Ø
	(V25)	Ø
	(V26)	Ø
	(V27)	(V1) + (V7)
Variable clé	(V28)	Ø
Variables associées	(V29)	Ø
	(V30)	Ø
Variable clé	(V31)	(V28)
Variables associées	(V32)	Ø
	(V33)	Ø
	(V34)	Ø
	(V35)	Ø
	(V36)	Ø
	(V37)	Ø
	(V38)	(V39)
	(V39)	(V28)

Source : Elaboré par l'auteur

Tableau 21 (suite 2) : Synthèse des croisements retenus

Variable dépendante		Variables indépendantes
Variable clé	(V40)	Ø
Variables associées	(V41)	(V31)
Autres variables	(V42)	(V31)
	(V43)	Ø
	(V44)	Ø
	(V45)	(V28) + (V42)
	(V46)	(V12)
	(V47)	(V12)

Source : Elaboré par l'auteur

2.3. Variables, croisements possibles retenus et cadre conceptuel de l'étude mixte :

Après avoir présenté et synthétisé tous les croisements possibles entre les variables de recherche que nous avons sélectionné en se basant sur la théorie, nous considérons difficile de tout vérifier sur le terrain.

A cet effet, nous allons présenter les variables et les croisements que nous jugeons pertinent de retenir. Ceci va nous servir à élaborer nos **questions de recherche** ainsi que nos **hypothèses** que nous allons vérifier, respectivement, à l'aide du **guide d'entretien** et du **questionnaire d'enquête** et débouchera ainsi vers la mise en place du **cadre conceptuel de notre recherche**.

2.3.1. Variables et croisements possibles retenus :

Nous avons pu retenir 17 sur un total de **23 propositions de croisement de variables dépendantes** avec d'autres variables indépendantes et 21 sur un total de **51 croisements possibles** ressortis de ces propositions.

A cet effet, nous avons pu donc retenir **19 variables** sur un total de **47 variables** sélectionnées à partir de la revue de la littérature (*le cadre législatif, normatif et méthodologique de l'audit légal*).

Nous récapitulons tout ceci dans le tableau ci-après :

Tableau 22 : Variables et croisement possible retenus à vérifier

Variables retenues		Croisements retenus	
Variables clés	Variables associées	Variable dépendante	Variables indépendantes
V1 V12 V23 V28 V31	V4 V5 V6 V7 V9 V13 V14 V16 V20 V21 V41 V42 V46 V47	V1	(V23) + (V28)
		V12	(V13)
		V31	(V28)
		V4	(V28)
		V5	(V28)
		V6	(V13)
		V7	(V6) + (V31)
		V9	(V1) + (V23) + (V28)
		V13	(V1)
		V14	(V12)
		V16	(V12)
		V20	(V1)
		V21	(V13)
		V41	(V31)
		V42	(V31)
		V46	(V12)
		V47	(V12)
Soit = 19 variables		Soit = 17 propositions	Soit = 21 croisements possibles

Source : Elaboré par l'auteur

2.3.2. Élaboration des questions de recherche à vérifier par l'étude qualitative :

Les croisements de variables retenus nous ont conduit à déduire les **5 questions de recherches** suivantes que nous allons vérifier à partir de l'étude *qualitative* que nous allons effectuer auprès des **cabinets d'audit au Maroc** :

Question 1 :

⇒ L'auditeur légal dispose-t-il d'un **savoir** qui lui permet d'être compétent ?

Question 2 :

⇒ La **compétence** de l'auditeur légal est-elle tributaire de son **expérience** dans le métier ?

Question 3 :

⇒ L'auditeur légal préserve-il son **indépendance** vis-à-vis de ses clients ?

Question 4 :

⇒ Les **honoraires** perçus par l'auditeur légal impactent-ils la nature de **relation** avec ses clients ?

Question 5 :

⇒ La **communication** entre l'auditeur et l'audité influence-t-elle la **qualité du rapport** ?

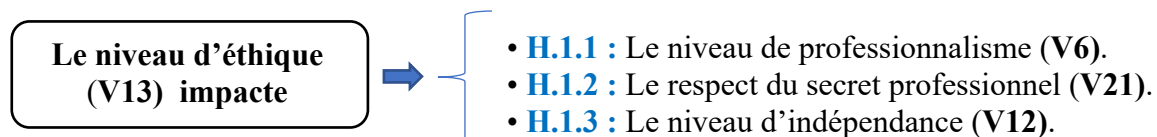
Les réponses aux différentes questions se fera au niveau de la discussion des résultats que nous allons obtenir à partir de l'analyse des résultats des *entretiens semi-directifs* (*résultats de l'étude qualitative*) que nous allons effectuer auprès d'un certain nombre de **cabinets d'audit** au Maroc.

2.3.3. Élaboration des hypothèses de recherche à vérifier par l'étude quantitative :

Les croisements de variables retenues nous ont conduit à déduire les **7 hypothèses principales** et leurs **sous-hypothèses** suivantes que nous allons vérifier à partir de l'étude *quantitative* que nous allons effectuer auprès des **entreprises soumises à l'audit légal au Maroc** :

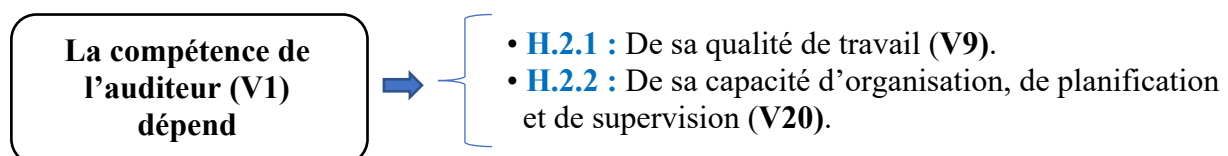
Hypothèse 1 :

⇒ **H1** : La compétence de l'auditeur dépend de son comportement professionnel.



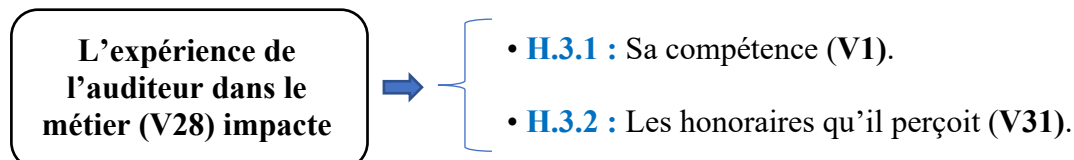
Hypothèse 2 :

⇒ **H2** : Le développement du profil de l'auditeur dépend de ses capacités professionnelles.



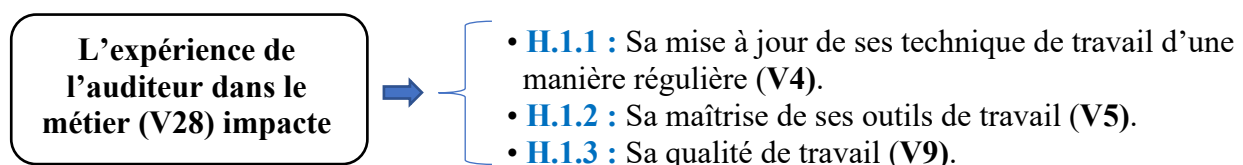
Hypothèse 3 :

⇒ **H3** : L'expérience de l'auditeur dans le métier a un impact important sur sa compétence et ses honoraires.



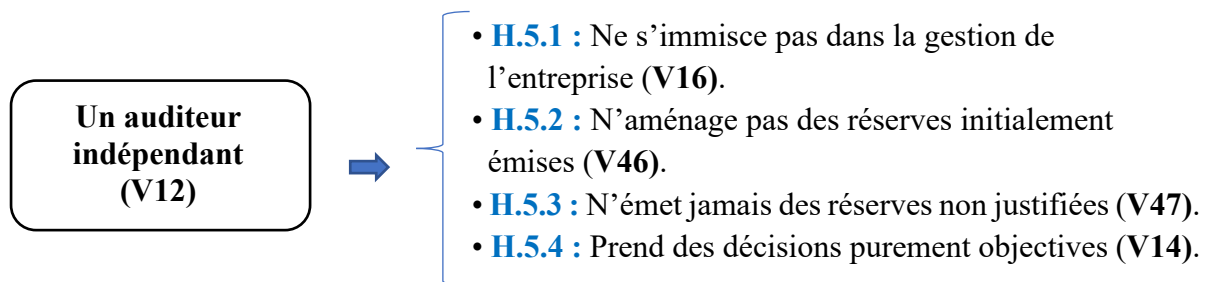
Hypothèse 4 :

⇒ **H4** : Les compétences professionnelles de l'auditeur dépendent de son expérience dans le métier.



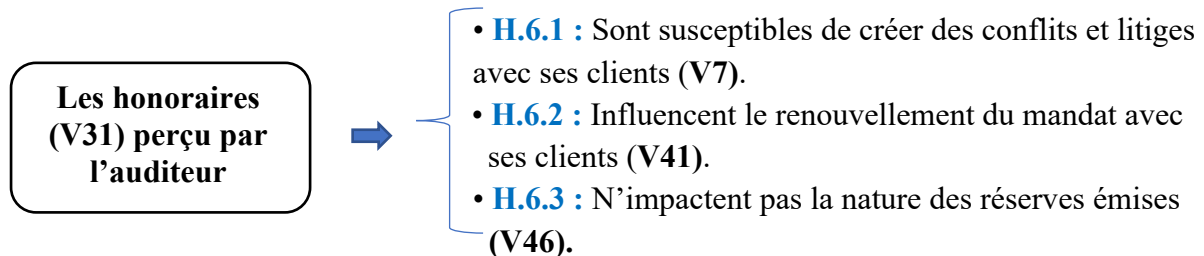
Hypothèse 5 :

⇒ **H5** : L'auditeur préserve son indépendance avec ses clients.



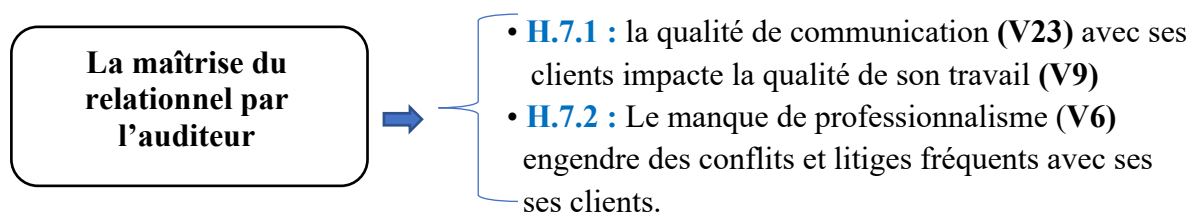
Hypothèse 6 :

⇒ **H6** : Les honoraires de l'auditeur impactent sa nature de relation avec ses clients.



Hypothèse 7 :

⇒ **H7** : Le développement du relationnel entre l'auditeur et l'audité impacte le déroulement de ses missions d'audit.



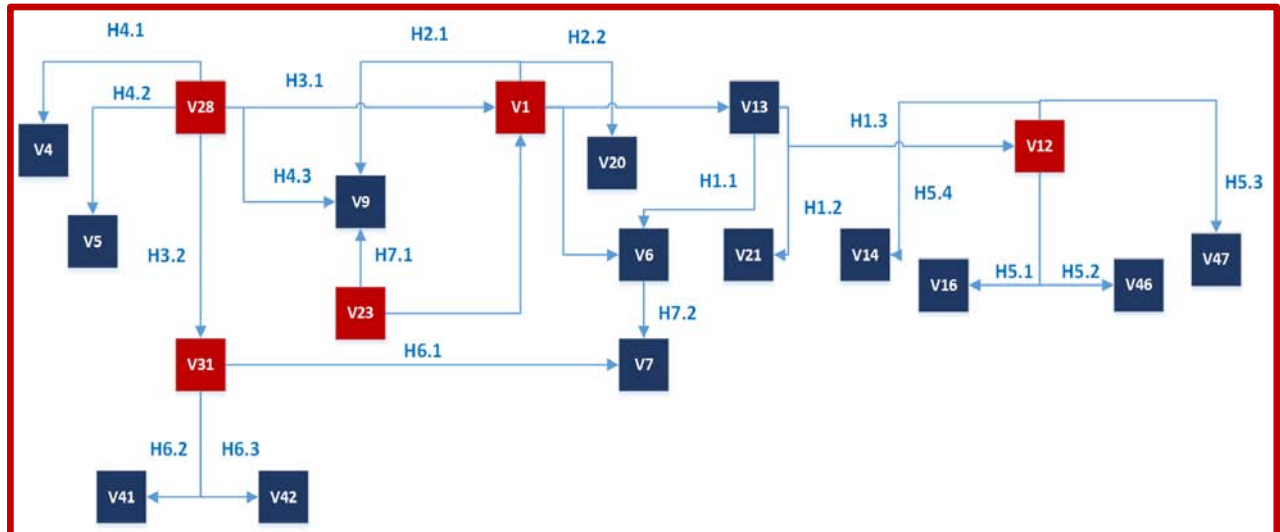
La vérification de ces hypothèses se fera au niveau de la discussion des résultats que nous allons obtenir à partir de l'analyse des résultats des *questionnaires d'enquête* (résultats de l'étude *quantitative*) que nous allons administrer auprès d'un certain nombre d'**entreprises auditées** au Maroc.

2.3.4. Cadre conceptuel de la recherche mixte :

Finalement, nous allons clôturer cette première section par la mise en place de notre **cadre conceptuel de la recherche** qui concerne à la fois l'étude *qualitative* et l'étude *quantitative* (*étude mixte*) et que nous avons pu obtenir à partir des propositions de croisements retenues entre les variables que nous avons sélectionnées.

A cet effet, le **cadre conceptuel de notre étude mixte** se présente comme suit :

Figure 91 : Cadre conceptuel de l'étude mixte



Source : Elaborée par l'auteur

A noter que ce cadre est susceptible d'être modifié pour être transformé en un modèle et ce en fonction de la nature des résultats que nous allons obtenir à partir de la **triangulation** des données *qualitatives* (*issues des entretiens avec les cabinets d'audit*) et *quantitatives* (*issues des questionnaires administrés auprès des entreprises auditées*).

Cette modification débouchera ainsi sur la conception d'un **modèle conceptuel de l'étude mixte** qui se fera au niveau de la dernière étape de la discussion des résultats (*juste après le rapprochement entre les résultats de l'étude qualitative et ceux de l'étude quantitative*).

SECTION 3 : Outils d'enquête et présentation de la population étudiée

La troisième et la dernière section de ce présent chapitre concernera deux principaux points ; le premier sera réservé à **l'élaboration des outils de collecte de données** (*le guide d'entretien et le questionnaire d'enquête*) et le deuxième sera réservé à la **présentation des deux segments de la population étudiée** (*notre échantillon d'enquête*).

Pour **l'élaboration des outils de collecte de données**, elle est basée sur les éléments traités lors de la section précédente (*le choix du cadre et des variables de recherche ainsi que d'une proposition de croisements possibles retenues entre ces dernières*). Comme nous l'avons déjà évoqué, sans être passé par ces étapes, une formulation de nos outils d'enquête sur le terrain ne pourrait s'avérer possible.

S'agissant de la **présentation des deux segments de notre population étudiée**, il s'agit de notre échantillon que nous avons pu définir après le lancement et la clôture de notre enquête auprès de **21 cabinets d'audit** (*soit 24 entretiens en totalité*) et **112 entreprises auditées** au niveau de **4 grandes régions au Maroc** (*Casablanca/Settat, Rabat/Salé, Fès/Meknès et Tanger/Tétouan*) et pendant une durée du **17 Mars au 30 Juin 2021** (*soit une durée relativement longue*).

Le plan de cette troisième section se présente donc comme suit :

- Pour le premier point (***élaboration des outils de collecte de données***), nous allons voir, tout d'abord, une brève énumération des principales règles que nous souhaitons suivre dans notre double enquête (*par entretien et par questionnaire*). Par la suite, nous allons présenter une conception initiale des deux outils. Puis enfin, nous allons procéder à un pré-test auprès d'un petit échantillon comportant des professionnels dans la matière afin d'avoir la meilleure version possible de nos deux conceptions finales pour pouvoir officiellement lancer notre enquête.
- Pour le deuxième point (***présentation des deux segments de la population étudiée***), nous allons présenter, dans un premier temps, l'échantillon qualitatif (*les cabinets d'audit consultés*) et ensuite, dans un deuxième temps, l'échantillon quantitatif (*les entreprises auditées consultées*).

Nous schématisons ainsi le plan de cette section comme suit :

Figure 92 : Plan de la **Section 3 / Chapitre 1 / Partie II**



Source : Élaborée par l'auteur

1. Élaboration des outils de collecte de données :

Après être disposés de notre matière première, nous pouvons désormais procéder à la production des outils qui vont nous permettre de collecter les informations dont nous aurons besoin pour répondre à notre problématique de recherche qui tourne autour de la bonne application du commissaire aux comptes des règles et des normes relatives à sa profession.

Le choix du cadre de recherche nous a aidé dans celui de nos outils de collecte de données : le *guide d'entretien* pour le type de recherche *qualitatif* auprès des *cabinets d'audit au Maroc* et le *questionnaire* d'enquête pour le type de recherche *quantitatif* auprès des *entreprises auditées*.

Par ailleurs, le choix des variables, qui nous a conduit vers la proposition des différents croisements, nous a aidé à mieux se situer dans notre recherche et donc de déterminer notre objectif que nous souhaitons atteindre en posant les bonnes questions aux bonnes personnes. Il s'agit des questions et des hypothèses de recherche que nous allons vérifier à partir des résultats finaux de l'analyse des données collectées grâce à nos deux outils.

Il est à noter que cette analyse ne peut s'effectuer sans la présence d'une trace qui va être produite à partir de cette instrumentation (*le choix des deux outils*) et qui se présente sous la forme d'un ensemble d'informations et de données collectées⁴⁴⁰.

Donc, au niveau de ce point, nous allons aborder les points suivants :

- Règles communes à suivre pour les deux outils d'enquête ;
- Présentation et conception initiale du premier outil de collecte de données ;
- Présentation et conception initiale du deuxième outil de collecte de données ;
- Pré-test et modification des deux outils de collecte de données ;

1.1. Règles communes à suivre pour les deux outils d'enquête :

Que ce soit pour l'enquête par entretien ou par questionnaire, le chercheur doit suivre certaines règles indispensables pour la réussite de son étude. Nous avons, à cet égard, pour une meilleure conduite de notre recherche, jugé judicieux de suivre les étapes suivantes :

- Bien préciser l'étendue de notre enquête ;
- Déterminer la population cible ;
- Déterminer l'outil de collecte de données adéquat au type de recherche choisi et procéder à son administration ;
- Déterminer l'échantillon ;
- Réaliser un pré-test de ou des outils préalablement conçus ;
- Faire les modifications nécessaires des outils et lancement de l'enquête.

⁴⁴⁰ TREMBLAY, Jean-Marie. Jean-Marie Van der Maren, 2005. *Op. Cit.*

1.1.1. Préciser l'étendu de l'étude, population cible et outils de collecte de données :

Concernant la première règle, nous rappelons que notre étude tourne autour de la bonne application des règles législatives ainsi que des normes d'audit par les commissaires aux comptes au Maroc. Nous avons certes procédé à des comparaisons avec les législations françaises et canadiennes au niveau de notre partie théorique, mais nous effectuerons notre enquête uniquement auprès des cabinets d'audit ainsi que des entreprises objet d'audit présentes sur le territoire marocain. Ce qui donne à notre étude un **étendu** exclusivement national.

S'agissant de la deuxième règle, et comme rappel encore une fois, notre **population cible** est, d'un côté, les **cabinets d'audit au Maroc** (*Big Four, grands cabinets, petits ou moyens cabinets*), pour l'étude *qualitative*. Et d'un autre côté les **entreprises auditées au Maroc** (*principalement les sociétés anonymes ainsi que les sociétés à responsabilité limitée*) pour l'étude *quantitative*.

Pour la troisième règle qui concerne les **outils de collecte de données** adéquats à chaque type de recherche (*que nous allons présenter plus en détail dans les deux points qui suivent*), il s'agit du **guide d'entretien** pour le premier type (*le qualitatif*) et le **questionnaire d'enquête** pour le second (*le quantitatif*).

1.1.2. Détermination de l'échantillon :

Pour la quatrième règle qui concerne la **détermination de l'échantillon**, il s'agit de choisir une partie de la population cible. Cette étape est considérée comme importante pour toute collecte de données ainsi que pour toute analyse et interprétation des résultats⁴⁴¹.

Nous ne procéderons pas donc à un recensement de nos deux populations mais plutôt à une définition d'une fraction des deux qui va donner à notre étude un caractère non exhaustif⁴⁴². Ceci car nous ne pouvons pas disposer de données sur tous les cabinets d'audits ou bien sur toutes les entreprises auditées au Maroc.

Il s'agit d'une étape indispensable puisqu'elle joue un rôle important dans la qualité des résultats de toute enquête. C'est la raison pour laquelle qu'il faut bien préciser la taille de l'échantillon qui doit être suffisante afin que les résultats soient précis et pouvant être extrapolés à la population entière.

Aussi, il faut bien préciser les méthodes d'échantillonnage afin de pouvoir limiter le risque d'erreur (*nommé biais d'échantillonnage*) lié au principe de représentativité. A cet égard, et d'après notre recherche, nous avons choisi, parmi les différentes techniques d'échantillonnage existantes, d'en choisir trois types :

⁴⁴¹ MILES, Matthew B. et HUBERMAN, A. Michael. *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Supérieur, 2003.

⁴⁴² CORON, Clotilde, 2020. *Op. Cit.*

- Méthodes par sondage aléatoire : Cette technique d'échantillonnage probabiliste est basée sur un choix d'une partie de la population au hasard. Il suppose une disposition d'une liste complète des individus qui lui appartiennent et de faire le tirage au sort sans ordre alphabétique, catégorique ou chronologique.
- Méthode par sondage aréolaire : C'est une technique qui consiste également de faire un tirage au sort mais en le faisant cette fois par zone géographique. C'est-à-dire qu'il faut établir la liste des zones dans laquelle le chercheur souhaite enquêter et tous les individus qui appartiennent à cette dernière vont être interrogés⁴⁴³.
- Méthode de sondage par quotas : Il s'agit d'une technique d'échantillonnage non-probabiliste qui consiste à faire une répartition de la population par catégorie, en déterminer le nombre des individus lui appartenant et choisir un pourcentage commun⁴⁴⁴ à multiplier au total de chaque catégorie afin d'avoir le nombre total des personnes à interroger. Par la suite, il s'agit d'utiliser la première technique (*le sondage aléatoire*) qui va être fait sur chaque catégorie et ce à partir de la liste de tous les individus de la catégorie concernée.
- Méthode par convenance : Il s'agit également d'une technique d'échantillonnage non-probabiliste qui consiste à une sélection d'individus mais qui n'obéit pas au hasard et donc se base sur un choix raisonné (*dépend du chercheur*)⁴⁴⁵. Elle est utilisée dans le cas d'indisponibilité d'informations sur tous les individus appartenant à la population cible ce qui pousse le meneur d'enquête à désigner, un par un, ceux qui selon lui vont répondre le plus à ses besoins. Sa devise serait d'enquêter auprès de toute personne, disponible et faisant partie de la population étudiée, capable de fournir des informations sur son sujet de recherche.

Pour notre cas, nous avons jugé opportun de choisir d'utiliser l'échantillonnage par **convenance**. Notre choix pour ce type de méthode est fondé sur plusieurs raisons :

- Le sondage aléatoire ne nous convient pas car nous ne disposons pas de la liste complète de tous les cabinets d'audit et de toutes les entreprises auditées au Maroc.
- Le sondage aléatoire suppose un choix au hasard entre différentes catégories d'entreprises. En supposons que nous disposons de la liste complète, nous pouvons nous retrouver dans le cas d'une entreprise ne répondant pas aux critères requis pour répondre à notre problématique de base et donc dont la participation aux résultats serait très minime voire neutre. Ce qui engendrera une perte de temps et d'opportunités que nous pourrions avoir si nous avons choisi nous même les entreprises qui conviennent à notre finalité de recherche.
- Le sondage aréolaire ne nous convient pas également que ce soit pour le premier ou pour le deuxième segment de notre population étudiée car nous ne pouvons pas retrouver des cabinets d'audits ni d'entreprises auditées qui répondent à nos besoins en informations dans

⁴⁴³ SALÈS-WUILLEMIN, Edith. Méthodologie de l'enquête. In : M., Bromberg et A., Trognon (EDS.) Psychologie sociale 1, Presses Universitaires de France, 45-77, 2013.

⁴⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁴⁵ <http://fmp.um5.ac.ma/sites/fmp.um5.ac.ma/files/L'ECHANTILLONNAGE.pdf> , Consulté le 06/10/2020.

toutes les villes marocaines. En effet, il existe de petites villes qui ne contiennent pas de cabinets et où on ne retrouve qu'un nombre très réduit d'entreprises soumises à l'audit légal. Donc, lorsque nous allons choisir aléatoirement dans quelle ville mener notre enquête, il serait fort probable de se retrouver au moins avec une seule où notre population cible n'y figure presque pas. Ceci va avoir par conséquent un impact négatif sur les résultats de notre étude.

- Le sondage par quotas est une méthode qui ne nous convient pas non plus car elle suppose aussi d'avoir, comme pour le sondage aléatoire, une liste complète de cabinets d'audit et d'entreprises auditées ; chose dont ne nous disposons pas.

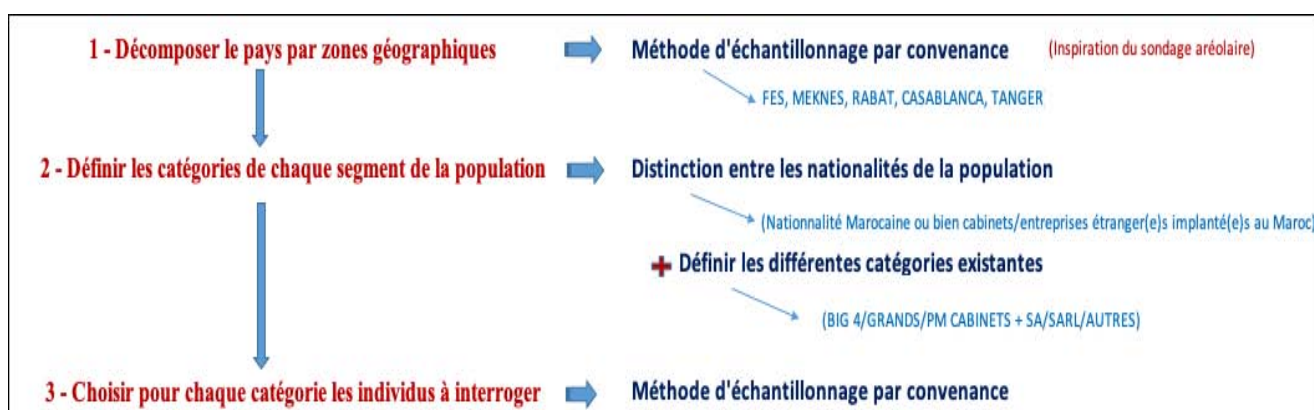
Tous ces arguments font de l'**échantillonnage par convenance** la méthode la plus appropriée à nos exigences en tant que chercheur et où nous allons définir :

- **Pour le premier segment de notre population** : Dans un premier temps, nous allons distinguer les deux grandes familles de cabinets ; ceux qui sont exclusivement marocains et ceux qui sont étrangers mais implantés au Maroc et ce pour quatre régions (*Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger*). C'est une étape inspirée de la méthode par sondage aréolaire sauf que, dans notre cas, le choix des zones géographiques va être fait d'une manière raisonnée. Par la suite, nous allons définir les différentes catégories existantes pour les deux types ; à savoir les Big Four, les plus grands et les petits ou moyens cabinets. Enfin, nous allons choisir, pour chacune de ces catégories, les cabinets d'audit qui nous conviennent d'interroger via l'*entretien semi-directif individuel*.
- **Pour le deuxième segment de notre population** : Il s'agit de la même logique que le premier segment. Dans un premier temps, nous allons distinguer également deux grandes familles d'entreprises auditées ; les entreprises marocaines et celles qui sont implantées au Maroc pour les quatre régions précitées. Par la suite, nous allons définir pour chaque type d'entreprise les différentes catégories existantes ; à savoir les sociétés anonymes (*SA privées, publiques ou semi-publiques*) et les sociétés à responsabilité limitée (*SARL*). Enfin, nous allons désigner celles qui nous conviennent pour pouvoir les interroger via le *questionnaire d'enquête*.

A noter qu'il faut toujours prévoir un nombre élevé de personnes à interroger afin de pouvoir recevoir un maximum de réponses puisque nous ne pouvons jamais être sûrs de recevoir des réponses de la part de tous les individus de la population que nous avons prévu d'interroger.

La figure suivante démontre et résume notre choix pour la **méthode d'échantillonnage par convenance** et aussi les **étapes** que nous souhaitons suivre pour déterminer la liste des cabinets d'audit et des entreprises auditées à interroger :

Figure 93 : Combinaison entre l'échantillonnage aréolaire et de convenance



Source : Élaborée par l'auteur

1.1.3. Nécessité d'un pré-test et d'une modification des outils de collecte des données :

Le **pré-test des outils de collecte de données** est une étape obligatoire dans toute étude empirique car il a de nombreux avantages et impacts positifs sur la qualité du déroulement de l'enquête ainsi que sur les résultats à obtenir. Il s'agit d'une procédure qui doit se faire sur un échantillon très restreint auprès de professionnels dans la matière dont l'apport en amont à l'enquête ne peut être négligeable.

Nous pouvons donc déduire que le principal objectif de cette étape de *pré-lancement* de toute enquête est de tester la validité et la pertinence du contenu des outils de collecte de données. En d'autres termes, elle aide le chercheur à :

- Savoir si les questions qu'il souhaite poser sont adaptées à la finalité de l'enquête ou bien leurs réponses ne vont pas apporter une valeur ajoutée à son étude.
- Découvrir d'autres angles de recherche qui vont lui permettre aussi de répondre à sa problématique de base.
- Vérifier le caractère compréhensible du vocabulaire utilisé.
- Dans le cas de l'entretien, voir si la durée préalablement définie est suffisante.
- Dans le cas d'un questionnaire, voir si le nombre de questions doit être réduit ou bien l'inverse et identifier les biais de réponses.

Enfin, la septième et la dernière règle concerne la **modification des outils de collecte de données et le lancement de l'enquête**. Il s'agit donc de la conception d'une version finale des outils après avoir fait le pré-test afin de pouvoir finalement lancer l'étude de terrain auprès de l'échantillon de la population cible.

1.2. Présentation et conception initiale du premier outil de collecte des données :

Après avoir fait une revue générale sur le premier segment de notre population étudiée, nous devons maintenant évoquer le premier outil de collecte et d'analyse de données recueillies ; il s'agit **du guide d'entretien individuel**.

En effet, pour mener un entretien individuel (*directif ou semi-directif*), il faut élaborer au préalable **un guide** visant à référencier les principaux sujets à aborder ainsi que les différentes questions à poser aux participants.

C'est une étape assez délicate mais indispensable pour la réussite de l'enquête. Il s'agit également d'un outil d'ordonnancement qui permet à tout chercheur de se montrer assez organisé vis-à-vis la personne qu'il interviewe. Ceci lui donne plus d'assurance et de chance d'être plus crédible ce qui impactera la qualité des réponses reçues.

A cet égard, nous allons aborder dans ce deuxième point les éléments suivants :

- Le type d'entretien que nous souhaitons mener auprès des cabinets d'audit ;
- Le contenu du guide d'entretien ;
- Une conception initiale de ce dernier.

1.2.1. Choix du type d'entretien individuel à mener auprès des cabinets d'audit :

L'**entretien individuel** est un instrument privilégié dans les recherches qualitatives⁴⁴⁶. Il consiste pour le chercheur à interroger son interlocuteur d'une manière directe ce qui l'aide à obtenir des données plus précises puisque, en plus des réponses obtenues, il peut déduire d'autres informations à partir de la voix de la personne interrogée, de son comportement et de ses émotions.

Il s'agit donc d'un entretien en face à face entre l'investigateur de l'étude (*le chercheur*) et la personne que l'on interroge⁴⁴⁷. D'une manière générale, les personnes interrogées ne répondent pas au hasard mais les informations qu'elles peuvent donner se basent sur des stimulus et ont toujours une signification ; même l'absence de la réponse est une réponse⁴⁴⁸.

A cet effet, nous distinguons **trois types d'entretiens individuels** :

- **L'entretien non-directif** : L'interviewer dans ce type d'entretien lance le sujet général et laisse son interviewé s'exprimer librement. Il n'intervient donc pas à la structuration générale du discours sauf pour, soit relancer, soit demander un peu plus d'explications ou d'approfondissements⁴⁴⁹. L'avantage principal qu'il présente est lié au fait que le chercheur

⁴⁴⁶ BARIBEAU, Colette et ROYER, Chantal. L'entretien individuel en recherche qualitative: usages et modes de présentation dans la Revue des sciences de l'éducation. *Revue des sciences de l'éducation*, 2012, vol. 38, no 1, p. 23-45.

⁴⁴⁷ BARABEL, Michel et MEIER Olivier. L'art du rapport : Apprendre à élaborer efficacement mémoires et rapports. Edition *E-theque*, 2018.

⁴⁴⁸ MICHELAT, Guy. Sur l'utilisation de l'entretien non directif en sociologie. *Revue française de sociologie*, 1975, p. 229-247.

⁴⁴⁹ *Ibid.*

découvre des choses nouvelles ayant un rapport avec sa problématique. Or, il peut avoir des effets négatifs sur la qualité des informations recueillies car il peut conduire parfois à une perte de temps en laissant l'interlocuteur s'exprimer sur des sujets sans rapport avec l'objet de l'étude⁴⁵⁰. Il est à noter que dans l'entretien non-directif, un guide d'entretien préalablement défini n'est pas nécessaire ; il ne servirait pas au chercheur puisque ce dernier ne posera pas des questions précises à la personne interrogée.

- **L'entretien semi-directif** : Dans ce type d'entretien, par contre, une élaboration préalable d'un guide est obligatoire. Ceci car le chercheur est amené à poser une série de questions liées à des thèmes bien définis bien avant de commencer son interrogatoire. Par ailleurs, il peut laisser une marge de liberté à son interlocuteur afin qu'il puisse s'exprimer. L'avantage de ce type d'entretien est de recueillir à la fois des données bien précises mais aussi d'autres choses nouvelles qui sont aussi liées à sa problématique de base.
- **L'entretien directif** : Dans ce type d'entretien, l'interviewer pose des questions précises à son interviewé dans le but de recevoir des réponses qui sont elles aussi bien précises. Il ne lui laisse donc aucune liberté de s'exprimer ce qui donne aux données recueillies un caractère très limité. Il peut s'avérer un outil efficace dans le cas où, par exemple, le chercheur ne dispose pas d'un temps suffisant pour pouvoir écouter son interlocuteur. Bien évidemment, dans l'entretien directif, un guide d'entretien préalablement défini est obligatoire.

Nous récapitulons ces caractéristiques dans un extrait de tableau de **Daniel CAMONT**⁴⁵¹:

Tableau 23 : Caractéristiques des entretiens individuels en recherche qualitatives

Degrés de liberté	Technique d'animation	Type d'entretien individuel	Types de questionnement
Très élevés	Non directive	Entretien en profondeur (<i>Non-directif</i>)	Consignes formelles, reformulation et relance
Assez élevés	Semi-directive	Entretien centré (<i>Semi-directif</i>)	Consignes formelles + Guide d'entretien
Assez limité	Directive	Questionnaire ouvert	Ensemble de questions ouvertes
Très limité	Directive et orientée	Questionnaire fermé	Ensemble de questions fermées ou mixtes

Source : Élaboré par l'auteur à partir de l'ouvrage de **D. CAMONT (2016)**

En outre, le choix entre ces types d'entretien dépend d'un certain nombre de critères dont, d'une manière générale, du thème et des objectifs de la recherche, des caractéristiques de la population étudiée, des conditions de l'interview et du nombre de personnes à interroger⁴⁵².

Pour notre cas, nous avons jugé opportun d'opter pour un **entretien semi-directif** afin de pouvoir à la fois poser des questions liées directement à la problématique de recherche et aussi

⁴⁵⁰ MICHELAT, Guy, 1975. *Op. Cit.*

⁴⁵¹ CAUMONT, Daniel. *Les études de marché-5e éd.* Dunod, 2016.

⁴⁵² BOUTIN, Gérald et LAMOTHE, Gilles. *L'entretien de recherche qualitatif: théorie et pratique.* Presses de l'Université du Québec, 2018.

laisser l'interviewé s'exprimer librement⁴⁵³. Ceci car nous souhaitons obtenir des réponses et des informations bien précises mais aussi découvrir d'autres horizons et thématiques dont nous ignorons l'existence mais dont l'utilité pour notre problématique pourrait s'avérer non négligeable.

C'est la raison pour laquelle nous devons élaborer un **guide d'entretien** au préalable ce qui obligera notre interviewé à utiliser et suivre les indications qui y figurent et qui va nous conduire, nous aussi, à disposer d'une liste de questions que nous devons poser⁴⁵⁴.

1.2.2. Contenu d'un guide d'entretien :

Avant de se lancer dans la mise en place de cet outil, nous allons voir tout d'abord les principaux éléments qui le composent afin de pouvoir l'élaborer de la manière la plus correcte et la plus efficiente possible. D'après nos recherches, et d'une manière générale, le **guide d'entretien** peut être composé de **trois grandes parties** :

- La première contient une introduction ainsi qu'une présentation générale du sujet (*présentation du travail de recherche et de son thème, expliquer ce que l'entretien va apporter comme valeur ajoutée au travail...*). Le chercheur doit donc bien définir le thème principal sur lequel l'interviewé est invité à s'exprimer⁴⁵⁵.
- S'agissant de la seconde partie, elle contient les coordonnées de la personne interrogée (*nom, prénom, sexe, âge et profession*), le lieu de l'entretien ainsi que sa durée.
- La troisième partie, quant à elle, contient la liste des questions qui doivent être définies par thème et qui peuvent être réalisées sous forme de tableau appelé « *Grille d'entretien* ». Les thèmes sont conçus à partir des principales interrogations qui composent la problématique de recherche de base⁴⁵⁶.

Dans ce point, nous allons accorder une attention à peu plus particulière à la troisième partie car les deux premières sont assez basiques et ne disposent pas d'une démarche particulière à suivre.

En effet, comme nous avons déjà évoqué, les questions doivent être posées par thème car ceci va faciliter le déroulement de l'entretien. Par ailleurs, il est à noter qu'elles peuvent être soit structurées ou semi-structurées ; c'est-à-dire bien détaillées et à poser telles qu'elles sont à l'interlocuteur, soit non-structurées ; c'est-dire établies sous formes d'idées à développer durant le jour de l'entretien.

L'ordre des questions est un détail qu'il ne faut pas négliger car il peut influencer les réponses de l'interviewer. Le chercheur doit donc veiller à suivre un cheminement logique des questions à poser dont il est tenu de respecter. Il peut soit ordonner les questions selon la technique du

⁴⁵³ FENNETEAU, Hervé. *Enquête et questionnaire-3e édition*. Dunod, 2015.

⁴⁵⁴ BOULAN, Henri. *Le questionnaire d'enquête: Les clés d'une étude marketing ou d'opinion réussie*. Dunod, 2015.

⁴⁵⁵ *Ibid.*

⁴⁵⁶ *Ibid.*

sablier (*de la question la plus générale à la plus compliquée*), selon la technique chronologique (*changement, par exemple, de règles et de lois se rapportant à un sujet dans le temps*) ou bien par problème, cause, effets et solutions à recommander.

S'agissant des types de questions à poser, il peut s'agir soit de questions fermées, ouvertes ou bien opter pour les deux :

- Le premier type de questions est utilisé le plus souvent dans l'entretien directif à partir duquel le chercheur souhaite obtenir des réponses limitées se matérialisant par des *OUI / NON* ou bien par des choix multiples qu'il a prédéfini. Elles ont pour avantage l'obtention de réponses précises, rapide et en grand nombre. Or, ce genre de réponses ne permettent pas d'étudier le sujet d'une manière plus profonde.
- Pour des questions ouvertes, elles sont utilisées dans l'entretien non directif car elles laissent à l'interviewé une liberté d'expression illimitée qui lui donne la possibilité de donner son opinion ou son point de vue personnel sans se limiter à choisir entre les réponses qui peuvent être données par l'interviewer. Contrairement aux questions fermées, les réponses des questions ouvertes permettent au chercheur de s'approfondir davantage sur le sujet mais, comme inconvénient, il ne pourrait pas poser d'autres questions par contrainte de temps.
- Concernant le cas où le chercheur opte pour les deux types de questions, il s'agit du cas où il mène un entretien semi-directif. C'est une combinaison permettant de profiter des avantages des deux mais aussi d'éviter les limites qui leur sont liées. C'est la raison pour laquelle nous avons choisi d'opter pour un mélange entre les questions ouvertes et fermées.

1.2.3. Administration initiale du guide d'entretien :

Pour **concevoir notre guide d'entretien**, il a fallu pour nous de suivre les mêmes règles et étapes que nous avons cité dans le point précédent :

- Pour commencer, nous avons tout d'abord rédigé une petite **introduction** qui récapitule l'objet de notre étude et aussi l'importance de la participation des auditeurs pour sa réussite.
- Par la suite, nous avons réservé la deuxième page à la **date** (*au cours de laquelle l'entretien s'est déroulé*) et la **durée** de l'entretien individuel (*combien de temps nous avons passé avec le même auditeur*) ainsi qu'aux **informations générales sur l'interviewé** (*raison sociale, adresse, forme juridique, domaine d'activité...*). Nous avons prévu de remplir ces éléments le jour même de l'entretien afin de s'assurer d'avoir mentionné les informations de la manière la plus correcte possible. Ceci serait l'occasion pour nous d'avoir un petit moment de prise de contact avec la personne interrogée ce qui va pouvoir la rendre un peu plus spontanée et disposée à entamer l'interview.
- Enfin, pour la troisième partie du guide, nous avons jugé opportun d'en concevoir deux versions :
 - Une pour la personne à interviewer qui va contenir l'ensemble des questions organisées par thèmes (**la fiche des questions**) afin qu'elle puisse suivre l'enchaînement des questions que nous allons lui poser.

- Une autre pour nous qui contient les questions également mais aussi des champs vides destinés aux réponses que nous allons remplir au fur et à mesure du déroulement des entretiens avec les auditeurs (*la fiche des questions & réponses*). Nous avons prévu de laisser le maximum de place possible afin de pouvoir tout noter. De plus, nous serons également menu d'un petit carnet dans lequel nous pourrons noter aussi les autres informations complémentaires (*puisque'il s'agit d'un entretien-semi directif où l'auditeur pourrait s'exprimer librement ; ceci va nous permettre de découvrir d'autres volets pouvant être liés à notre objet de recherche*).

Comme nous l'avons déjà mentionné, les deux premières étapes sont presque similaires pour tout entretien individuel semi-directif dans lequel le chercheur doit obligatoirement mettre en place un guide. S'agissant de la conception des questions à poser aux auditeurs, nous avons choisi de suivre la méthodologie suivante et qui contient **6 étapes** :

- **Étape 1 :** Nous avons décidé, dans un premier temps, de commencer par le **choix des thèmes ou des axes principaux** qui vont contenir des questions qui leur seront plus au moins liées. Nous considérons cette étape comme indispensable dans la mesure où elle donne à notre guide d'entretien un aspect plus organisé et propre. A cet effet, nous avons fait une revue des variables de recherche que nous avons choisi dans la deuxième section de ce chapitre et nous avons jugé pertinent de choisir les **variables clés** comme axes du guide. Ceci a donné un total de *sept axes* que nous allons citer ci-dessous :

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Axe I : La compétence de l'auditeur. • Axe II : L'indépendance de l'auditeur. • Axe III : La réputation de l'auditeur. • Axe IV : Les honoraires de l'auditeur. • Axe V : L'expérience de l'auditeur dans le métier. • Axe VI : L'expérience de l'auditeur chez le même client. • Axe VII : La qualité de communication entre l'auditeur et l'audité. |
|--|

- **Étape 2 :** Puisque les réponses aux questions doivent nous aider à répondre aux questions et à vérifier les hypothèses préalablement conçues, nous avons parcouru, dans un deuxième temps, l'ensemble des **estimations** qui ont résulté des **propositions de croisement** entre les variables choisies réalisées au niveau de la deuxième section de ce présent chapitre.
- **Étape 3 :** Nous avons ensuite **regroupé** les estimations et les propositions qui se ressemblent ou bien qui répondent à la même finalité afin de pouvoir en avoir un nombre assez limité car, si nous les gardons toutes, nous aurons un guide chargé ce qui va faire durer l'entretien plus longtemps.
- **Étape 4 :** Cette étape était réservée à la **reformulation des estimations et des propositions** et à leur **transformation en plusieurs questions** à poser aux interviewés de façon à ce qu'elles soient plus compréhensibles, variées mais surtout qu'elles ne soient pas très directes.

- **Étape 5 :** La dernière étape était celle de la **finalisation du guide d'entretien** et dans laquelle nous avons pu ajouter d'autres questions (*autres que celles se rapportant aux estimations et aux propositions*) et que nous avons considéré comme utiles pour notre analyse des résultats.

Finalement, tout ceci a donné lieu à une **version initiale du guide d'entretien** que nous souhaitons soumettre à un pré-test auprès d'un échantillon de cabinets (*ou auditeurs*) très réduit. Ses résultats nous conduiront à faire les modifications nécessaires qui déboucheront sur une version finale prête à être utilisée sur le terrain.

1.3. Présentation et conception initiale du deuxième outil de collecte des données :

Le **questionnaire d'enquête** est notre deuxième outil de collecte des données que nous souhaitons recueillir auprès des entreprises auditées. Il s'agit d'un document pouvant se présenter sous une format papier ou bien numérique et qui est destiné à une population cible choisie par l'enquêteur dans le but de recueillir des réponses se rapportant à sa problématique de recherche.

A cet égard, nous allons aborder dans ce troisième point de cette section, les éléments suivants :

- Les différents modes de d'administration du questionnaire que tout chercheur doit en prendre connaissance afin de pouvoir choisir celui ou ceux qui conviennent le plus à ses attentes ;
- Son contenu qui va pouvoir nous guider dans son élaboration de la manière la plus correcte possible afin d'éviter tout ce qui pourrait avoir un impact négatif sur la crédibilité de nos résultats ;
- Une conception initiale de ce dernier devant faire objet d'un pré-test dans le dernier point de cette troisième section.

1.3.1. Choix du mode d'administration du questionnaire d'enquête auprès des entreprises auditées :

Avant de procéder à la conception de notre questionnaire d'enquête, nous avons jugé utile de définir les différents modes d'administration existants, d'en énumérer les principaux avantages et inconvénients et de choisir, comme dernière étape, celui ou ceux qui conviendront à notre enquête.

En effet, d'après nos recherches, il existe deux modes d'administration du questionnaire ; le questionnaire avec un enquêteur en face-à-face ou par téléphone et le questionnaire auto-administré avec envoi postal ou recours à internet⁴⁵⁷. Le choix entre ces deux modes doit prendre en considération plusieurs critères tels que le budget dont peut disposer le chercheur mais aussi la dispersion géographique de la population étudiée. Nous définissons donc ces deux modes ci-dessous :

⁴⁵⁷ FENNETEAU, Hervé, 2015. *Op. Cit.*

- **Le questionnaire avec un enquêteur** : Consiste à recruter une personne externe qui va se charger de présenter le questionnaire à la personne concernée soit en face-à-face soit par téléphone tout en attendant un retour immédiat. Parmi ces avantages le fait que les individus interrogés sont incités à répondre et peuvent être aidés par l'enquêteur dans la compréhension des questions et des différents choix de réponses qui sont fournies avec⁴⁵⁸. Ceci permet l'obtention d'un taux de réponses important. Par ailleurs, il peut s'agir d'une méthode très coûteuse puisque cet enquêteur doit être rémunéré pour son travail surtout s'il est tenu de payer des frais téléphoniques lorsqu'il va présenter le questionnaire par téléphone ou bien des frais liés à ses déplacements vers la personne interrogée (*le face-à-face*). Pour les limites aussi dans le cas où que la taille de la population étudiée est importante qui obligera le chercheur à recruter plus d'enquêteurs ce qui engendrera encore plus de coûts. De plus, les répondants peuvent être influencés positivement ou négativement par le comportement de cet enquêteur, ce qui peut biaiser les réponses.
- **Le questionnaire auto-administré avec envoi postal ou par internet** : Consiste à présenter le questionnaire aux répondants, sans intermédiaire, soit physiquement soit virtuellement. Au travers ce mode d'administration, les personnes interrogées bénéficient d'un support visuel⁴⁵⁹ ce qui leur permet de bien lire les réponses afin de pouvoir choisir le ou les plus correctes à leur sens. De plus, ce mode permet aux répondants d'avoir plus de temps pour remplir le questionnaire sans pression de la part du chercheur qui est absent à ce moment-là. Pour les autres avantages et limites, nous pouvons citer pour :
 - ***L'envoi postal*** : Il donne à la personne interrogée un délai de réflexion important dû au caractère lent de l'échange postal⁴⁶⁰. Ceci va lui permettre de prendre tout son temps ce qui est susceptible de rendre les réponses plus crédibles ; chose qui améliore la qualité des résultats de la recherche. De plus, envoyer le questionnaire via la poste ne fait appel à aucun équipement électronique⁴⁶¹. Ceci permet la collecte d'information auprès d'individus appartenant à tout niveau social et culturel car il existe des personnes qui ne sont pas encore familiarisées avec la technologie. Par ailleurs, comme limite, l'envoi postal peut rendre la collecte des données très longue ce qui va demander pour le chercheur plus de temps avant de commencer à analyser ses résultats empiriques. Ceci va le pousser à renvoyer plusieurs lettres de relance à lesquelles il peut joindre d'autres exemplaires de questionnaires⁴⁶² à remplir par le destinataire. Le taux des réponses peut donc devenir faible si, malgré toutes ces relances, le chercheur ne reçoit aucun feedback de la part des personnes concernées.
 - ***Le recours à internet*** : Cette technique est de plus en plus utilisée à nos jours. Elle est nommée CAWI (*Computer Assisted Web Interviewing*)⁴⁶³ et consiste à administrer le questionnaire en ligne via des sites web ou des logiciels spécialisés qui vont aider le

⁴⁵⁸ FENNETEAU, Hervé, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁵⁹ *Ibid.*

⁴⁶⁰ *Ibid.*

⁴⁶¹ *Ibid.*

⁴⁶² *Ibid.*

⁴⁶³ *Ibid.*

chercheur dans la rédaction, la mise en forme, la mise en ligne et dans la récupération et aussi l'analyse des réponses d'une manière automatique⁴⁶⁴. Le partage du questionnaire via mail ou bien dans les réseaux sociaux peut se faire manuellement (par le chercheur lui-même) ou bien par le biais de ces plateformes. L'avantage du recours à internet permet une collecte plus rapide des informations⁴⁶⁵ et auprès d'un grand nombre de personnes puisque le questionnaire peut être partagé avec plusieurs individus sans aucune limite. Ceci permet d'élever le taux de réponse. Par contre, cette technique peut s'avérer coûteuse si le chercheur choisi d'utiliser des logiciels payants. De plus, comme une autre limite, une personne peut répondre plusieurs fois au même questionnaire puisqu'il lui suffit d'accéder au lien qui lui a été fourni. Pour éviter cela, le chercheur peut utiliser des codes d'accès valable une seule fois qui vont être envoyé par mail aux répondants⁴⁶⁶.

Pour notre cas, nous avons jugé meilleur d'opter pour le **questionnaire auto-administré** pour des deux types; l'**envoi postal** le **recours à internet**, ainsi que le questionnaire en **face-à-face** mais sans l'intermédiaire d'un enquêteur externe et sans assister la personne interrogée (*sauf cas exceptionnel*).

Nous allons abandonner, par conséquent, le mode d'administration du questionnaire avec un enquêteur pour plusieurs raisons :

- Le questionnaire avec un seul enquêteur ne nous convient pas puisque la taille de notre population est importante ce qui va pousser la personne engagée à prendre beaucoup de temps pour se déplacer vers chaque entreprise et de l'assister dans le remplissage du questionnaire. Ce qui va nous pousser à faire appel à d'autres enquêteurs pour gagner plus de temps mais va par contre engendrer des coûts importants pour leurs rémunérations et aussi pour le paiement des frais de déplacements.
- Nous avons jugé plus convenable de choisir le mode du questionnaire en face-à-face sans engager d'intermédiaire. Nous envisageons à cet effet de faire cela nous-même pour certaines entreprises dont la proximité géographique nous convient, pour celles dont l'importance pour notre étude est non négligeable ce qui nécessitera obligatoirement pour nous un déplacement ou bien celles qui seront tout simplement partantes pour nous accueillir dans leurs locaux.
- Nous souhaitons laisser du temps aux personnes interrogés pour remplir le questionnaire ; chose que ne fait pas l'enquêteur qui attend des réponses immédiates. Ceci nous va nous permettre de n'exercer aucune pression sur eux sauf dans le cas où ils sont disponibles et aussi lorsqu'ils réclament eux même une assistance pour répondre aux différentes questions.

En outre, nous argumentons notre choix pour l'autre mode d'administration du questionnaire ; l'auto-administré par envoi postale et par recours à internet, par le fait que :

⁴⁶⁴ FENNETEAU, Hervé, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁶⁵ *Ibid.*

⁴⁶⁶ *Ibid.*

- L'envoi par poste va nous permettre d'atteindre le type de personnes qui ne sont pas familiarisées avec l'utilisation d'internet et aussi celles qui peuvent craindre le non-respect de l'anonymat⁴⁶⁷ car ils peuvent croire que remplir un questionnaire via internet peut conduire à l'utilisation de leurs données personnelles et professionnelles.
- Le recours à internet qui va nous permettre d'atteindre l'autre type de personnes qui savent parfaitement que remplir un questionnaire en ligne ne suppose pas toujours l'utilisation d'informations personnelles et professionnelles et qui jugent l'envoi par le biais de la poste comme technique traditionnelle qui manque de modernité et de professionnalisme.
- Ceci nous va nous permettre d'apporter une solution hybride susceptible de combiner les avantages de l'envoi postal et de l'administration en ligne⁴⁶⁸ et aussi du face-à-face (*mais sans l'intermédiaire d'un enquêteur pour notre cas*) tout en comblant les limites qui leurs sont liés ; notamment celle du taux de réponses qui peut s'avérer faible pour la voie postale et élevé pour les deux autres types et la collecte d'information qui est aussi lente pour le premier type et rapide pour les deux autres.

1.3.2. Contenu du questionnaire d'enquête :

Comme pour le guide d'entretien, d'une manière générale, le questionnaire d'enquête peut être composé de **trois grandes parties** :

- Il doit contenir une **introduction** qui constitue le premier contact avec la personne interrogée. Elle doit être brève et rédigée d'une manière à inciter à répondre afin de freiner tout refus de participation. Donc, en d'autres termes, pour maximiser le taux de réponse, il faut avoir une bonne introduction⁴⁶⁹. Elle peut contenir un ensemble d'éléments à savoir l'identité de l'enquêteur, la finalité de l'enquête, les raisons pour lesquelles l'enquêté est sollicité de répondre, la durée estimative du questionnaire et il faut surtout faire référence à l'anonymat en précisant que toutes les données recueillies vont rester confidentielles et ne feront objet que d'une analyse statistique⁴⁷⁰. En outre, le chercheur peut également ajouter quelques consignes⁴⁷¹ générales à toutes les questions ; sinon ces dernières peuvent être intégrées directement dans les questions si elles sont différentes.
- La deuxième partie concerne les **différentes questions** avec leur choix de réponses et avec lesquelles le chercheur souhaite collecter le maximum d'informations relatives à sa finalité de recherche. Il est préférable qu'elles soient ordonnées par thème ou bien selon leur degré de complexité.
- La troisième est dernière partie doit contenir une **formule de remerciement** qui constitue une forme de politesse visant à montrer sa reconnaissance à la personne interrogée d'avoir consacré du temps pour répondre⁴⁷². Le chercheur peut aussi ajouter une ligne où il

⁴⁶⁷ FENNETEAU, Hervé, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁶⁸ *Ibid.*

⁴⁶⁹ BOULAN, Henri, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁷⁰ *Ibid.*

⁴⁷¹ *Ibid.*

⁴⁷² *Ibid.*

demande si l'interviewé souhaite recevoir les résultats de l'enquête tout en laissant un espace où il va fournir son adresse mail afin de le contacter ultérieurement.

Pour les questions à poser dans le questionnaire, il peut s'agir de⁴⁷³ :

- **Questions fermées** : Qui peuvent être, tout d'abord, sous forme de choix multiples ordonnés (« *d'accord* » ou « *pas d'accord* » ...) ou non ordonnés (*choix entre produits, couleurs...*) ; ou bien, ensuite, sous forme d'échelles (*demande l'avis du répondeur sur une échelle d'un à cinq concernant un sujet bien défini*) ; ou encore sous une forme hiérarchique (*choisir, par exemple, du plus au moins important critère parmi plusieurs*).
- **Questions ouvertes** : Qui donnent au répondeur l'opportunité de s'exprimer ; ce qui peut nous apporter des informations plus approfondies sur notre problématique de recherche.

A chacun de ces types de questions, une méthode d'analyse bien appropriée. Par exemple, pour les questions fermées, il s'agit d'utiliser des tableaux de fréquences (*pour les choix multiples*), moyenne, écart-type, variances ou encore des quantiles (*pour les réponses à échelles*) et aussi sous formes de tableau de fréquence d'apparition (*pour les réponses hiérarchisées*)⁴⁷⁴. Pour les questions ouvertes, il s'agit plus d'utiliser une analyse statistique textuelle (*lexicales, sémantique ou thématique*) pour les réponses après le traitement nécessaire (*nettoyage, lemmatisation, codage*)⁴⁷⁵ car ces dernières se présentent, en général, sous forme de texte et rarement sous forme numérique.

Par conséquent, il faut rédiger les questions en tenant compte de la faisabilité de l'utilisation de ces méthodes afin de ne pas avoir des réponses difficiles à analyser (*voire impossible*) en raison d'une non-maîtrise d'une de ces techniques statistiques.

De plus, il est à noter que les questions devant être posées doivent être claires et compréhensibles avec un vocabulaire simple. Elles doivent aussi être formulées de manière à ce qu'elles ne présentent pas de risques d'influences pour le répondeur. A cet égard, il faut éviter les biais⁴⁷⁶ pouvant créer un écart entre la réalité et les réponses reçues ce qui constitue un risque inhérent de tout enquête par questionnaire et qui est très difficilement détectable.

Nous distinguons les exemples de biais suivants :

- ***Biais d'acquiescement*** : C'est lorsque la personne interrogée répond toujours par un « **OUI** » lorsqu'elle doute sur la réponse⁴⁷⁷. Cette réponse peut être réelle comme elle ne peut pas l'être dans la plupart du temps. Pour pouvoir l'éviter, le chercheur peut poser des questions indirectes de manière à savoir si la personne fait réellement la chose ou ne fait qu'affirmer sans vraiment en être sûr.

⁴⁷³ BOULAN, Henri, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁷⁴ CORON, Clotilde, 2020. *Op. Cit.*

⁴⁷⁵ *Ibid.*

⁴⁷⁶ BOULAN, Henri, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁷⁷ *Ibid.*

- **Biais de confirmation** : C'est lorsque le chercheur pose des questions étroitement liées à la problématique et qui vont directement confirmer ou infirmer les hypothèses de recherche⁴⁷⁸. Pour éviter ceci, il faut poser des questions encore une fois indirecte afin de se montrer neutre et ne pas favoriser ses croyances sur le sujet.
- **Biais de désirabilité sociale** : Il s'agit pour l'interviewé de montrer ce qu'il n'est pas réellement simplement pour plaire à autrui⁴⁷⁹. Les questionnaires auto-administrés (*sans face-à-face*) et la référence à l'anonymat permettent d'éviter ce risque car l'enquêté ne se sentirait plus dans le besoin de mentir.
- **Biais d'expérimentation** : C'est lorsque l'interviewé a envie de donner l'impression que ses réponses vont se conformer aux objectifs de l'enquête⁴⁸⁰. A cet effet, comme pour le biais de confirmation, le chercheur est tenu de poser des questions indirectement liées à la problématique de recherche.
- **Effet de Halo** : Il s'agit du cas où la réponse à une question est susceptible de contrarier celle de la question suivante⁴⁸¹. Les questions doivent donc se poser différemment avec des échelles de mesure différente ce qui fait de l'ordre des questions un critère très important et doit toujours être pris en considération.

1.3.3. Administration initiale du questionnaire d'enquête :

Comme pour le guide d'entretien, pour la **conception de notre questionnaire d'enquête**, nous avons suivi les mêmes étapes :

- Nous avons rédigé une petite **introduction** qui récapitule l'objet de notre étude et l'importance de la participation des entreprises auditées pour sa réussite ainsi que des instructions générales telles que la durée estimée pour le questionnaire (*qui va permettre aux répondants de mieux s'organiser pour accorder le temps suffisant pour le remplir*) et la méthode avec laquelle ils doivent répondre. De plus, nous avons jugé opportun de les faire rappeler la confidentialité des réponses ce qui va les pousser à être plus alaises à nous fournir l'ensemble des informations dont nous aurons besoin pour notre analyse.
- La page suivante a été réservée aux **informations générales sur l'entreprise auditée** (*raison sociale, adresse, forme juridique, secteur d'activité...*)
- Le reste des pages de cet outil d'enquête ont été réservées aux questions que nous allons poser aux entreprises.

Pour la conception des questions nous avons décidé de suivre presque la méthodologie utilisée dans le guide d'entretien. Les trois premières étapes (**étapes 1, 2, 3 & 4**) sont donc identiques ; nous avons choisi les **mêmes axes** et ensuite nous nous sommes basés sur les **mêmes estimations** (*propositions de croisements*) et sur leur même **regroupement**.

⁴⁷⁸ CORON, Clotilde, 2020. *Op. Cit.*

⁴⁷⁹ *Ibid.*

⁴⁸⁰ BOULAN, Henri, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁸¹ CORON, Clotilde, 2020. *Op. Cit.*

La 6^{ème} *étape* est la même également car nous avons pu, à travers laquelle, ajouter d'autres questions (*autres que celles qui concernent les estimations*) que nous avons jugé très utiles pour l'analyse de nos résultats et aussi finaliser la version initiale de notre questionnaire d'enquête.

Cependant, la 5^{ème} *étape* qui concerne la **reformulation des estimations et des propositions de croisements** et leur **transformation en questions**, diverge totalement de celle du guide d'entretien.

En effet, les questions relatives à ce dernier étaient toutes de type « *ouvertes* » laissant l'auditeur s'exprimer, alors que celles qui concernent le questionnaire, certes, peuvent être du même type, mais la plupart doivent être posées de manière à ce que l'entreprise auditée ait un choix multiple de réponses (*QCM*). A noter qu'une question peut être à la fois ouverte et fermée ; comme par exemple dans le cas où il existe un choix intitulé « *Autres* » dans lequel nous demandons au répondant de préciser et donc de s'exprimer et donner son avis. Notre questionnaire contient, par conséquent, les catégories de questions suivantes :

- Questions fermées à **choix multiples ordonnés** ;
- Questions fermées à **choix multiples non ordonnés** ;
- Questions fermées à **échelles** ;

Le reste des questions étaient toutes des **questions ouvertes** pour lesquelles chaque entreprise doit répondre selon son avis personnel et son expérience avec son ou ses auditeurs. Nous récapitulons dans le tableau ci-après les questions relatives par axe à chaque catégorie :

Tableau 24 : Types et questions posées par axe dans le questionnaire d'enquête (**Avant le test**)

Questions Fermées			Questions Ouvertes ⁴⁸²
Choix multiples ordonnés	Choix multiples non ordonnés	Choix à échelles	
Axe I			
Q3, 4, 5, 8 & 9	Q6 & 7	Q10	Q2, 6 & 7
Axe II			
Q11, 12, 13 & 14	-	-	-
Axe III			
Q16, 17 & 20	Q18 & 19	-	-
Axe IV			
Q21 & 22	Q23 & 24	-	Q23 & 24
Axe V			
Q26, 27, 28 & 29	-	-	Q25
Axe VI			
Q33, 34 & 35	-	Q32 & 36	Q30 & 31
Axe VI			
Q37, 38, 39, 40, 41 & 42	-	-	-

Source : Elaboré par l'auteur

⁴⁸² Autres que les deux dernières questions ouvertes prévues à la fin du questionnaire.

Tout ceci a donné finalement lieu à une **version initiale du questionnaire d'enquête** susceptible à être modifiée après le pré-test que nous souhaitons faire auprès d'un échantillon d'entreprises très réduit.

1.4. Pré-test et modification des deux outils de collecte des données :

Nous avons réservé le mois de **Février 2021** pour tester nos outils de collecte de données. A cet effet, nous avons jugé opportun de limiter notre choix de l'échantillon à la ville de **Fès**.

Pour le **test du guide d'entretien**, il a été effectué auprès d'un *cabinet d'audit* ainsi qu'auprès d'un *professeur universitaire à l'ENCG de Fès*, expert dans le domaine des études de marché et des logiciels de traitement de données. S'agissant du **test du questionnaire d'enquête**, il a été effectué auprès de *deux sociétés à responsabilité limitée* et aussi auprès du même *professeur universitaire* cité ci-dessus.

Nous récapitulons ainsi, dans le tableau ci-après, notre choix d'échantillon pour le test de nos outils de collecte de données :

Tableau 25 : Échantillon pour le test des outils de collecte de données

Outil de collecte de données	Échantillon choisi
Guide d'entretien	- Cabinet AMOURI CONSULTING - Professeur Universitaire à l' ENCG de Fès
Questionnaire d'enquête	- Société METRACO (SARL) - Société 3 STD (SARL) - Professeur Universitaire à l' ENCG de Fès

Source : Élaboré par l'auteur

1.4.1. Résultats des pré-tests :

D'une manière générale, le test de nos deux outils de collecte de données a débouché sur un changement important par rapport à leur contenu. Pour le **guide d'entretien**, les remarques et recommandations d'un auditeur manager travaillant au sein du cabinet **AMOURI CONSULTING**, ainsi que de celui de notre professeur universitaire au sein de l'**ENCG de Fès** ont été très constructives et nous ont été d'une très grande aide. Sur la base de leurs avis, nous avons pu rapporter à notre premier outil les modifications suivantes :

- Un nombre de questions beaucoup plus réduit qui a passé **de 78 à 40 questions**. Ce changement important était vraiment nécessaire vu que, selon nos deux interlocuteurs, un nombre de question élevé conduit à une durée d'entretien très longue pouvant conduire l'interviewé à ne plus vouloir poursuivre à cause de ses engagements.
- Nous avons également, dans cette même perspective, **fusionné les axes V et VI** et nous nous sommes retrouvés avec **VI axes** en totalité.
- La réduction du nombre de questions nous a conduit à réduire le temps estimé pour l'entretien en passant de **1h30 à 45 min**.

- Une très **légère reformulation** de certaines questions dû par exemple à des fautes d'orthographe.
- Nous avons changé l'**ordre** de certaines questions.

Concernant le **questionnaire d'enquête**, nous jugeons également les remarques et les recommandations des personnes sollicitées vraiment très constructives. Les avis de la société **METRACO, 3 STD** et de notre **professeur à l'ENCG de Fès** nous ont conduit à faire un changement radical de notre deuxième outil de collecte des données. A cet effet, nous avons pu ressortir avec les modifications suivantes sur le questionnaire :

- Les deux sociétés sollicitées ont remarqué que le questionnaire était un peu long. Ceci nous a poussé à réduire le nombre de questions qui ont passé de **42 à 25 questions**.
- La **fusion des axes V et VI** a été faite de même pour le questionnaire car nous voulons garder la même structure pour les deux outils. Par contre, nous avons jugé opportun d'éliminer le dernier axe. Nous nous sommes donc retrouvés avec un total de **V axes**.
- La réduction du nombre de questions nous a conduit à réduire le temps estimé pour remplir le questionnaire de **35 min à 15 min**.
- Selon les remarques du professeur universitaire sollicité, pour une analyse plus correcte et plus aisée des résultats de l'enquête, les questions qui composent un questionnaire d'enquête ne doivent contenir qu'une seule variable par question ; alors que nos questions en contenaient plus qu'une. Ceci nous a conduit vers une **reformulation complète** des questions.
- Nous avons changé l'**ordre** de certaines questions et nous avons également décider d'en ajouter de **nouvelles**.
- Nous avons jugé pertinent de garder la **fiche de renseignement** des informations sur l'entreprise vers la fin du questionnaire.

Pour récapituler, les résultats du pré-test des deux outils de collecte de données peuvent être résumés dans le tableau suivant :

Tableau 26 : Résultats des pré-tests des outils de collecte de données

Modifications	Guide d'entretien	Questionnaire d'enquête
Le nombre de questions	De 78 à 40 questions	De 42 à 25 questions
Le nombre d'axes	De 7 à 6 axes	De 7 à 5 axes
La durée estimée	De 1h30 à 45 min	De 35 à 15 min
La reformulation des questions	Légère	Radicale
Changement de l'ordre des questions	Oui	Oui
Fiche de renseignement des informations	Non modifiée	Vers la fin

Source : Elaboré par l'auteur

1.4.2. Conception finale du guide d'entretien et du questionnaire d'enquête :

D'après les résultats des pré-tests du **guide d'entretien** et du **questionnaire d'enquête**, nous pouvons constater que la conception finale du premier outil n'a pas été très compliquée. Nous avons réduit uniquement le nombre de questions (*et par conséquent la durée estimée de l'entretien*), fusionner deux axes et faire une légère reformulation de certaines questions⁴⁸³.

Par ailleurs, nous avons gardé les deux versions ; une fiche des questions destinés à l'interviewé et une fiche des questions et réponses qui nous va être destiné pour noter les réponses de notre interlocuteur.

S'agissant du deuxième outil, nous pouvons constater que, d'après les résultats du pré-test, la modification ne nous a pas vraiment été facile. Nous étions obligés, en plus de la réduction du nombre de questions, de toutes les reformuler⁴⁸⁴.

Bien évidemment, l'ordre de certaines questions a été modifié également, la durée estimée pour répondre, le nombre d'axes mais aussi la fiche de renseignement des informations de l'entreprise que nous avons déplacer vers la fin du questionnaire. Nous nous sommes retrouvés, par conséquent, avec de nouvelles catégories de questions.

Nous récapitulons dans le tableau ci-après les questions relatives par axe à chaque catégorie :

Tableau 27 : Types et questions posées par axe dans le questionnaire d'enquête (Après le test)

Questions Fermées			Questions Ouvertes ⁴⁸⁵
Choix multiples ordonnés	Choix multiples non ordonnés	Choix à échelles	
Axe I			
Q2, 3, 4, 5, 8, 9 & 10	Q5, 6 & 7	-	Q1
Axe II			
Q12, 13, 14 & 15	Q11	-	Q11
Axe III			
-	Q16 & 17	-	-
Axe IV			
Q19	Q18	-	-
Axe V			
Q23	Q20, 21, 22	Q24	Q25

Source : Élaboré par l'auteur

⁴⁸³ Voir la version finale du guide d'entretien en Annexe 3 p. 427.

⁴⁸⁴ Voir la version finale du questionnaire d'enquête en Annexe 4 p. 433.

⁴⁸⁵ Autres que les deux dernières questions ouvertes prévues à la fin du questionnaire.

2. Présentation de la population étudiée :

Après avoir conçu, modifié et ressorti avec une version finale de nos deux outils de collecte de données (*le guide d'entretien et le questionnaire d'enquête*), nous avons pu effectuer le lancement officiel de notre enquête sur le terrain. Cette enquête a pu durer du **17 Mars au 30 Juin 2021** (*nous pouvons constater que les deux études ont été faite simultanément*).

Nous tenons à préciser et à rappeler que nous avons opter de faire un échantillonnage pas convenance basé sur un choix raisonné des régions qui sont considéré comme celles où sont domiciliés le plus grand nombre de cabinets d'audit et d'entreprises auditées au Maroc ; soit la région de **Casablanca/Settat**, de **Rabat/Salé**, de **Fès/Meknès** et de **Tanger/Tétouan**.

A cet effet, nous allons aborder dans ce deuxième point de cette troisième section les éléments suivants :

- Présentation de l'échantillon qualitatif.
- Présentation de l'échantillon quantitatif.

2.1. Présentation de l'échantillon qualitatif :

Notre étude qualitative a été réalisée auprès de **21 cabinets** (*avec un total de 24 entretiens*) dans quatre régions au Maroc précitées.

Nous tenons également à préciser que les interviews ne se sont pas forcément passés dans la même ville où le siège social du cabinet est domicilié en raison encore une fois des déplacements fréquents des auditeurs interrogés dû à cette période critique de l'année (*par exemple pour le cabinet Mazars, il est domicilié à Casablanca mais l'entretien a eu lieu à Mohammedia*).

Nous allons à cet effet présenter :

- Dans un premier temps, notre échantillon de cabinets consultés d'une manière générale en précisant la raison sociale, le type et la ville.
- Dans un deuxième temps, un récapitulatif sur quelques informations sur les entretiens déroulés (*lieu de l'entretien, la durée et les noms des interviewés ainsi que leur nombre d'années d'expérience et leur grade au sein du cabinet auquel ils se rattachent*).

2.1.1. Présentation générale de l'échantillon des cabinets d'audit consultés :

Nous présentons ainsi notre échantillon, que nous avons classé par ordre alphabétique, dans le tableau suivant :

Tableau 28 : Échantillon des cabinets interrogés

Cabinet	Type	Ville
A & T Auditeurs et Consultants	PM Cabinet	Tanger
AAFIR Audit et Consulting Morocco	PM Cabinet	Tanger
ADVISORIS	Grand Cabinet	Casablanca
Alternatives Audit et Expertise Comptable	PM Cabinet	Tanger
AMOURI Consulting	PM Cabinet	Fès

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 28 (suite) : Échantillon des cabinets interrogés

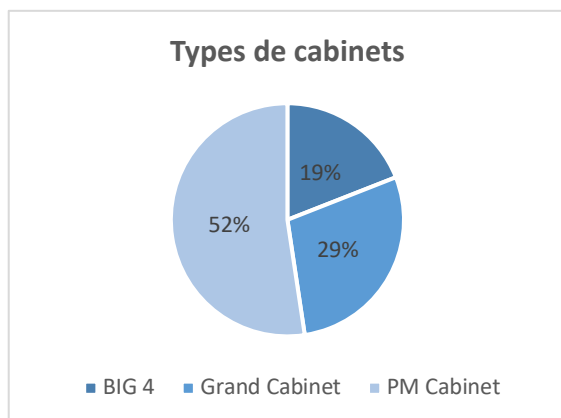
Cabinet	Type	Ville
ANOIR & Associés	PM Cabinet	Fès
Auditeurs et Consultants d'Entreprises (ACDEN)	Grand Cabinet	Casablanca
BDO	Grand Cabinet	Casablanca
Coopers Audit Maroc	PM Cabinet	Casablanca
Deloitte	BIG 4	Casablanca
Ernst & Young (EY)	BIG 4	Casablanca
Expertium	PM Cabinet	Rabat
Fidaroc Grant Thornton	Grand Cabinet	Casablanca
FIZZAZI & Associés	Grand Cabinet	Rabat
Hamza MELIANI	PM Cabinet	Tanger
Horwath Audit	PM Cabinet	Rabat
KPMG	BIG 4	Rabat
Mazars	Grand Cabinet	Casablanca
MEXCO	PM Cabinet	Fès
MOORE BERNOSSI	PM Cabinet	Tanger
Price Waterhouse Coopers (PWC)	BIG 4	Casablanca

Source : Élaboré par l'auteur

Le contenu de ce tableau nous conduit à détecter des informations sur **le type des cabinets** consultés ainsi que **la ville** dans laquelle ils sont localisés.

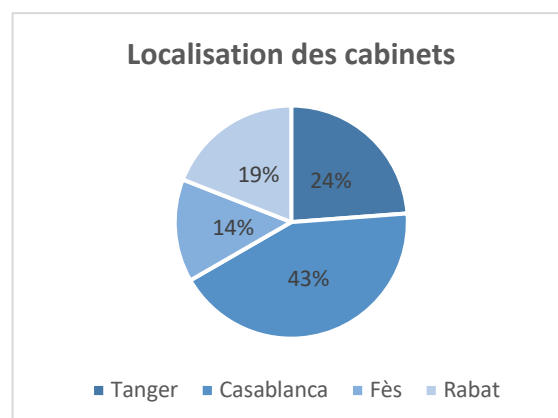
Nous récapitulons cela dans les deux figures ci-après :

Figure 94 : Types de cabinets consultés



Source : Élaboré par l'auteur

Figure 95 : Localisation des cabinets

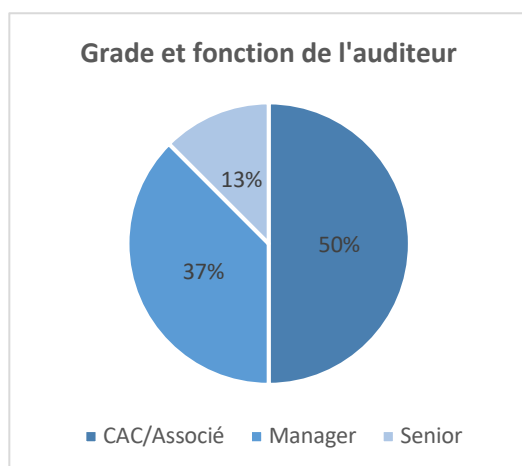


Source : Élaboré par l'auteur

2.1.2. Informations générales sur les entretiens :

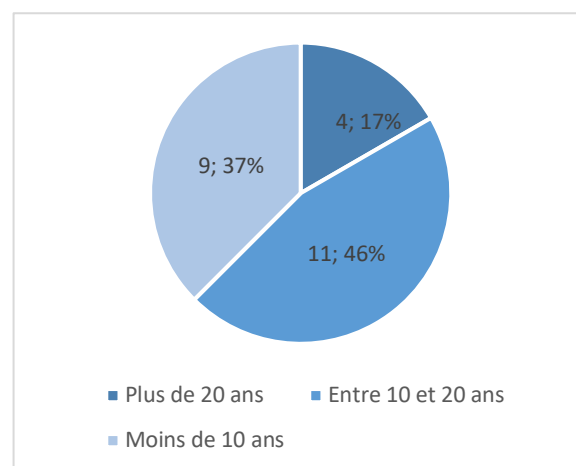
Dans ce point, nous allons présenter un récapitulatif d'informations générales⁴⁸⁶ sur les **24 entretiens** déroulés avec les **21 cabinets**⁴⁸⁷ dans les deux figures suivantes :

Figure 96 : Grades et fonctions des interviewés



Source : Élaborée par l'auteur

Figure 97 : Expérience dans le métier des interviewés



Source : Élaborée par l'auteur

Les entretiens avec les auditeurs se sont déroulés entre le **17/03/2021** et le **28/06/2021** avec une durée comprise entre **45min** et **2h**. Les figures présentées ci-dessus nous montrent des informations sur les **grades** des interviewés ainsi que leur années d'**expérience dans le métier**.

Nous pouvons remarquer que la plus grande partie de nos interviewés était des commissaire aux comptes/associés avec un pourcentage de **50%** suivi d'auditeurs Manager avec un pourcentage de **37%**.

S'agissant de l'expérience dans le métier, nous pouvons remarquer que la plus grande partie de nos interviewés ont entre **10 et 20 ans** d'expérience avec un pourcentage de **46%** suivi par **37%** qui ont moins de **10 ans** d'expérience.

2.2. Présentation de l'échantillon quantitatif :

Notre étude quantitative a été réalisée auprès de **112 entreprises** avec des secteurs d'activité variés et dans les quatre régions du Maroc précitées. Nous allons à cet effet présenter :

- Dans un premier temps, notre échantillon d'entreprises consultées d'une manière générale en précisant la raison sociale, la forme juridique, la ville, la région et le secteur d'activité.

⁴⁸⁶ Le détail de ces informations sont présentées au niveau de l'**Annexe 7**.

⁴⁸⁷ A noter que pour certains cabinets, nous avons pu consulter plus d'un seul interviewé (**2 personnes interrogées de plus pour le cabinet AMOURI Consulting et une seule personne de plus pour le cabinet KPMG**) ; ce qui a donné un total de **24 entretiens** sur un nombre de **21 cabinets d'audit** sollicités.

- Dans un deuxième temps, un récapitulatif d'informations sur les questionnaires remplis concernant les postes des interrogés au sein de l'entreprise ainsi que le justificatif de remplissage des questionnaires. A noter que les noms et prénoms des répondants ne vont pas être cités par principe de confidentialité.

2.2.1. Présentation générale de l'échantillon quantitatif :

Nous présentons ainsi notre échantillon, que nous avons classé par ordre alphabétique, dans le tableau suivant⁴⁸⁸ :

Tableau 29 : Échantillon des entreprises consultées

	Entreprise	Forme juridique	Ville	Région	Secteur d'activité
1	ACOSOLUTIONS DE DRAINAGE	SARLAU	Ain Atik	Rabat	Bâtiments et travaux publics
2	AGI CONSTRUCTION	SARLAU	Casablanca	Rabat	Promotion immobilière
3	AGRIN MAROC	SA (Privée)	Fès	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
4	AL OMRANE TANGER-TÉTOUAN- AL HOUCEIMA	SA (Semi-Publique)	Tanger	Tanger	Bâtiments et travaux publics
5	AL OUSRA	SARL	Tanger	Tanger	Agro-Alimentaire
6	ARAYMOND	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
7	ASWAK ASSALAM	SA (Publique)	Rabat	Rabat	Commerce
8	AUTORITÉ DE CONTRÔLE DES ASSURANCES ET DE PROVOYANCE SOCIALE	SA (Publique)	Casablanca	Casablanca	Services
9	BABYLON HOTELS (SAHARAI)	SA (Privée)	Fès	Fès/Meknès	Services
10	BAHIA NEGRO	SARL	Tétouan	Tanger	Bâtiments et travaux publics
11	BCP CONSULTING	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
12	BCP REAL ESTATE MANAGEMENT	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Promotion immobilière
13	BCP TECHNOLOGIES	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
14	BEST HEALTH	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Commerce
15	BEST HEALTH AFRICA	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Commerce
16	BIOUGNACH EQUIPEMENT	SA (Privée)	Meknès	Fès/Meknès	Commerce
17	BP SHORE BACK OFFICE	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
18	BP SHORE GROUP	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
19	BRIQUETRIE JBEL ANNOUR	SARL	Fès	Fès/Meknès	IMMEE
20	C.T.H.Z. F	SA (Semi-Publique)	Tanger	Tanger	Services

Source : Élaboré par l'auteur

⁴⁸⁸ Par commodité et pour les besoins de notre analyse, nous avons retenu les dénominations suivantes pour les quatre régions : **Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger.**

Tableau 29 (Suite1) : Échantillon des entreprises consultées

	Entreprise	Forme juridique	Ville	Région	Secteur d'activité
21	CAFES CARRION	SA (Privée)	Tétouan	Tanger	Agro-Alimentaire
22	CAMPANILE	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
23	CASA VIANDE	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Agro-Alimentaire
24	CELLIERS DE MEKNES	SA (Privée)	Meknès	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
25	CHAABI DOC NET	SA (Privée)	Berrechid	Casablanca	Services
26	CIRES TECHNOLOGIES	SA (Semi-Publique)	Tanger	Tanger	Services
27	CLINIQUE LE LITTORAL	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
28	CLINIQUE ONCOLOGIE	SA (Privée)	Tanger	Tanger	Services
29	COMPAGNIE GÉNÉRALE IMMOBILIÈRE (CGI)	SA (Semi-Publique)	Rabat	Rabat	Bâtiments et travaux publics
30	COMPANIA ELECTROQUIMICA MARROQUI (COELMA)	SA (Privée)	Tétouan	Tanger	Chimie, parachimie
31	CONSERVES NORA	SA (Privée)	Sebaa Aiyoun	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
32	COSMETICA	SARL	Casablanca	Casablanca	Services
33	COUVNORD	SA (Privée)	Fès	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
34	CUMAREX	SA (Privée)	Tétouan	Tanger	Agro-Alimentaire
35	DECOUVERTES ET LOISIRS	SA (Privée)	Salé	Rabat	Services
36	DELICES VIANDE	SA (Privée)	Mohammedia	Casablanca	Agro-Alimentaire
37	DIANA HOLDING	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Agro-Alimentaire
38	EBERTEC	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Agro-Alimentaire
39	ECOWELL	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
40	ERT AUTOMOTIVE MOROCCO	SARL	Tanger	Tanger	IMMEE
41	ETOILE AUTOMOBILE	SARL	Tétouan	Tanger	IMMEE
42	FAURECIA AUTOMOTIVE	SARL	Technopolis Rabat	Rabat	IMMEE
43	FICOSA	SARLAU	Technopolis Rabat	Rabat	IMMEE
44	FONCIÈRE UIR	SA (Privée)	Technopolis Rabat	Rabat	Bâtiments et travaux publics
45	GOUMOU TRANS	SARL	Tanger	Tanger	Services
46	GROUPE MECANIQUE DECEPAGE METAL (GMD)	SA (Privée)	Tanger	Tanger	IMMEE
47	HOGERB	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Commerce
48	HOME STYLE - ROCHE BOBOIS	SARL	Rabat	Rabat	Commerce
49	INDIGO HOLDING	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Promotion immobilière
50	INDIGO PROMOTION	SARL	Rabat	Rabat	Promotion immobilière
51	INDUSPARC	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
52	INTERLUX	SARL	Casablanca	Casablanca	Commerce
53	ISMAWOOD	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
54	KITEA	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Commerce

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 29 (Suite2) : Échantillon des entreprises consultées

	Entreprise	Forme juridique	Ville	Région	Secteur d'activité
55	KYRIAD RESIDENCE	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
56	LE SAFFRE MAROC	SA (Privée)	Fès	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
57	LEADER TAMOUDA AUTO	SARL	Tétouan	Tanger	IMMEE
58	LEAR AUTOMOTIVE MOROCCO	SA (Privée)	Technopolis Rabat	Rabat	IMMEE
59	LES COLINES DE CABO	SARL	Tétouan	Tanger	Bâtiments et travaux publics
60	LES HUILLERIES DU SOUSS BELHASSAN	SARLAU	Ain-Taoujdat	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
61	MAASSERA BRAHIM ZNIBER	SA (Privée)	El Hajeb	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
62	MABIOTECH	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Chimie, parachimie
63	MADAEF (GROUPE CDG)	SA (Semi-Publique)	Rabat	Rabat	Services
64	MAGHREBAIL	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
65	MAMDA	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Services
66	MAROC TELECOM	SA (Publique)	Rabat	Rabat	Services
67	MASEN	SA (Publique)	Rabat	Rabat	Services
68	MCMA	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Services
69	MEDI 1 TV	SA (Privée)	Tanger	Tanger	Services
70	MEDITELCOM (ORANGE)	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
71	MEDTECH	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
72	METRACO	SARL	Fès	Fès/Meknès	Commerce
73	MICROSOFT MAROC	SARL	Casablanca	Casablanca	Services
74	MONI GRAINS	SARL	Tanger	Tanger	Agro-Alimentaire
75	NATIMEX	SARL	Fès	Fès/Meknès	Commerce
76	NESTLÉ MAROC	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Agro-Alimentaire
77	OZONE ENVIRONNEMENT ET SERVICES	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Services
78	PALMERIES KOUTOUBIA (SAPAK)	SA (Privée)	Mohammedia	Casablanca	Agro-Alimentaire
79	PAP SAC MAGHREB (MONDI GROUP)	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
80	PAYMEN CENTER FOR AFRICA	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
81	PORTNET	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
82	PREMIERE CLASSE	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
83	RADIO MÉDITERANÉE INTERNATIONALE (RMI)	SA (Privée)	Tanger	Tanger	Services
84	RYAD AUTO	SA (Privée)	Rabat	Rabat	
85	SANIA DIS	SA (Privée)	Tanger	Tanger	Agro-Alimentaire
86	SCRIM	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Commerce
87	SEALYNX AUTOMOTIVE MOROCCO	SARL	Tanger	Tanger	IMMEE

Source : Élaboré par l'auteur

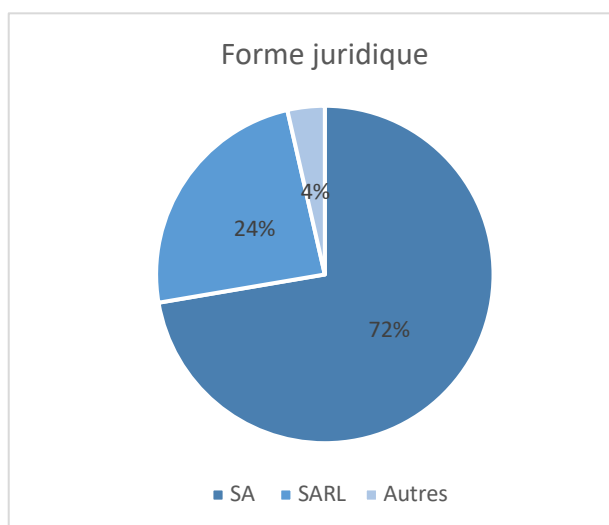
Tableau 29 (Suite3) : Échantillon des entreprises consultées

	Entreprise	Forme juridique	Ville	Région	Secteur d'activité
88	SELVADIND	SA (Privée)	Settat	Casablanca	Agro-Alimentaire
89	SEMACDO	SARL	Meknès	Fès/Meknès	Commerce
90	SICPA GSS	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
91	SICPA WEST AFRICA	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
92	SIMON INTERNATIONAL	SA (Privée)	Tanger	Tanger	IMMEE
93	SOCIETE BOULANGERIE PATISserie AL HANINI	SARL	Fès	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
94	SOCIÉTÉ D'EXPLOITATION DE LA SOUCHE WARREN	SA (Privée)	Temara	Rabat	Agro-Alimentaire
95	SOMA MEDICAL	SARL	Rabat	Rabat	Commerce
96	SONAMOK	SARL	Rabat	Rabat	Promotion immobilière
97	SOQOP DISTRIBUTION	SARL	Casablanca	Casablanca	Commerce
98	SOREC	SA (Publique)	Rabat	Rabat	Services
99	STÉ SAISS CERÉALES (GROUPE SEBTI)	SA (Privée)	Fès	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire
100	STROC INDUSTRIE	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Bâtiments et travaux publics
101	SYH MOROCCO (IKEA)	SARL	Ain Harrouda	Casablanca	Commerce
102	TEAM MAROC	SA (Privée)	Rabat	Rabat	Services
103	TECHNIPLUS	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
104	TETOUAN AUTOMOBILE	SARL	Tétouan	Tanger	IMMEE
105	TIMAR	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	Services
106	TRADASTAR	SARL	Casablanca	Casablanca	Agro-Alimentaire
107	TRAREM AFRIQUE	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
108	UNION MAROCAINE D'EQUIPEMENTS (UMAREQ)	SA (Privée)	Mohammedia	Casablanca	Commerce
109	UNIVERSITÉ INTERNATIONALE DE RABAT (UIR)	SA (Privée)	Technopolis Rabat	Rabat	Services
110	VENTEC	SA (Privée)	Casablanca	Casablanca	IMMEE
111	VILLAGE AGRI	SARL	Tanger	Tanger	Agro-Alimentaire
112	ZALAR HOLDING	SA (Privée)	Fès	Fès/Meknès	Agro-Alimentaire

Source : Élaboré par l'auteur

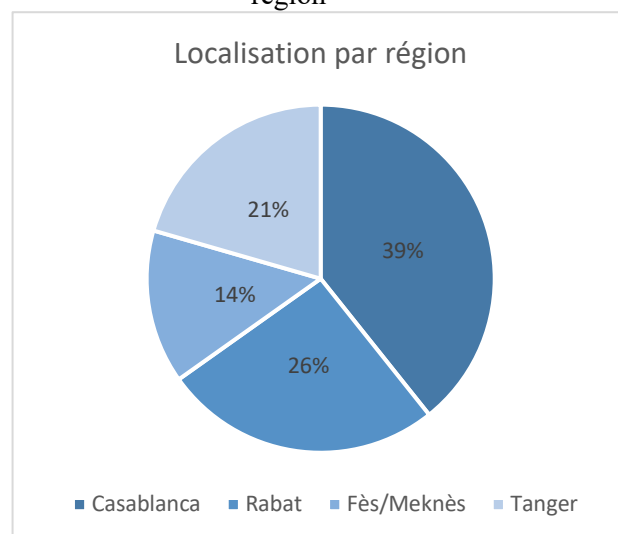
Le contenu de ce tableau nous conduit à détecter des informations sur **la forme juridique, la région et le secteur d'activité**. Nous récapitulons cela dans les figures ci-après :

Figure 98 : Forme juridique des entreprises consultées



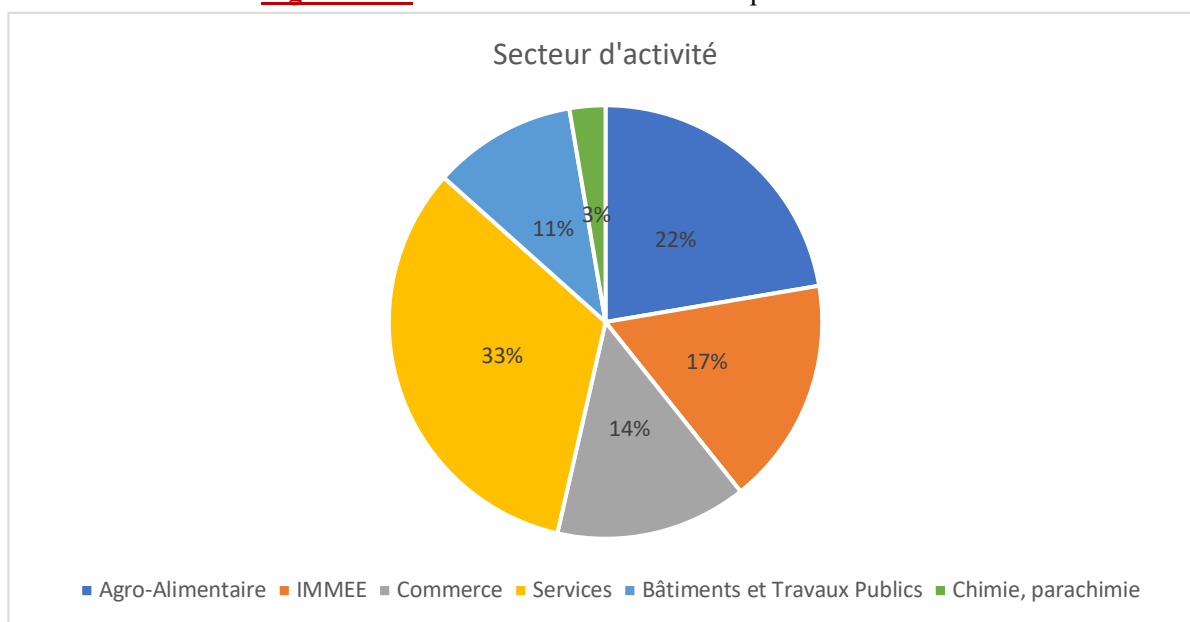
Source : Élaborée par l'auteur

Figure 99 : Localisation des entreprises par région



Source : Élaborée par l'auteur

Figure 100 : Secteurs d'activité des entreprises consultées

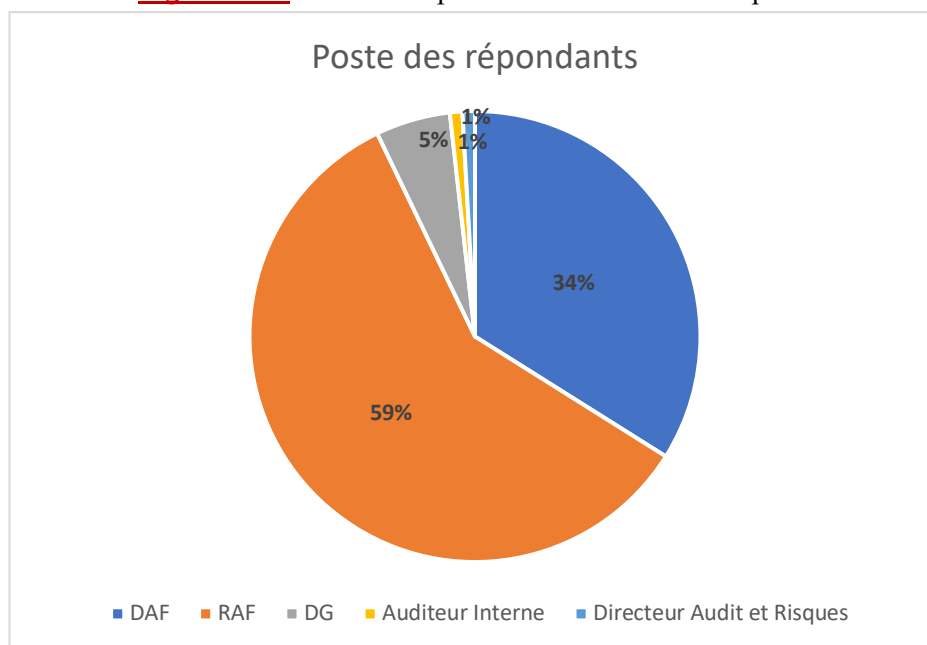


Source : Élaborée par l'auteur

2.2.2. Informations générales sur les questionnaires remplis :

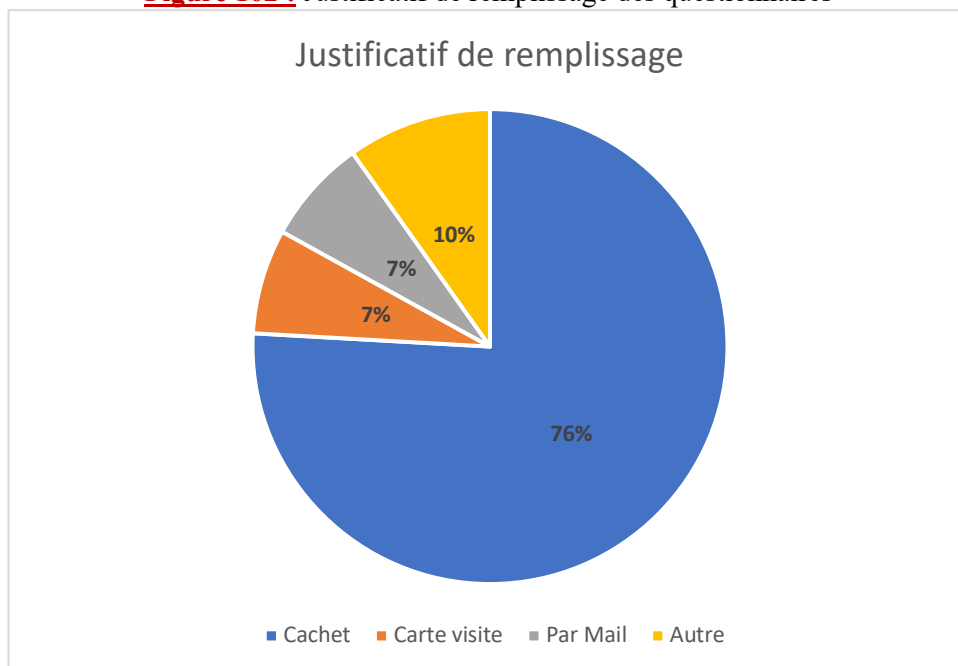
Dans ce point, nous allons présenter un récapitulatif sur les informations générales sur les questionnaires remplis par les entreprises consultées (*Poste des répondants et justificatifs*)⁴⁸⁹ dans les deux figures suivantes :

Figure 101 : Poste des répondants au sein de l'entreprise



Source : Élaborée par l'auteur

Figure 102 : Justificatif de remplissage des questionnaires



Source : Élaborée par l'auteur

⁴⁸⁹ Le détail de ces informations sont présentées au niveau de l'Annexe 8.

CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE

Nous avons pu décomposer ce **premier chapitre de la deuxième partie** de notre étude en **trois principales sections**.

Pour la **première section**, nous avons pu aborder le **cadre épistémologique** dans lequel s'inscrit notre recherche ainsi que la **méthodologie envisagée** pour cette dernière.

A cet effet, concernant le premier point, nous avons pu parcourir les différents paradigmes les plus abordés dans les sciences de gestion ; il s'agit du *positivisme (nous avons notamment vu ses différents sous-types à savoir le post-positivisme)*, *constructivisme* et *l'interprétativisme*. Nous avons également pu s'approfondir encore plus et chercher dans les paradigmes qui correspondent le plus aux études mixtes ce qui nous a fait découvrir un autre paradigme qui est le *pragmatisme*.

Ceci nous a conduit à choisir le **pragmatisme** comme positionnement épistémologique de notre étude puisque nous avons pu constater qu'il se situe entre le *post-positivisme (un paradigme adopté dans les études mixtes prédominés par le quantitatif)* et le *constructivisme (un paradigme adopté dans les études mixtes prédominés par le qualitatif)* ; alors que nos deux types d'études que nous adoptons (*qualitative et quantitative*) possèdent le même poids dans notre recherche. Notre choix est justifié aussi par le fait que nous suivons, pour notre recherche, un raisonnement abductif (*le mode de raisonnement le plus adapté pour le pragmatisme*).

Pour le deuxième point concernant la méthodologie envisagée, nous avons pu déterminer les éléments suivants :

- **Type de recherche :** Recherche *mixte (qualitative et quantitative)*.
- **Population à étudier :** Les *cabinets d'audits* et les *entreprises auditées* au **Maroc**.
- **Démarche de recherche :** Recherche *descriptive (description des comportements des auditeurs)*, *évaluative (procéder à leur évaluation)* et *corrélationnelle (recherche des liens pouvant exister entre les variables liées à la population)*.
- **Nature de l'étude :** Étude *triangulaire (les deux études qualitative et quantitative se font d'une manière simultanée)*.
- **Raisonnement suivi :** Raisonnement *abductif (qui combine deux études faites d'une manière simultanée ; une étude qualitative compréhensive et une étude confirmatoire quantitative)*.

S'agissant de la **deuxième section**, nous avons procéder aux **choix des variables de recherches** en s'inspirant du cadre législatif, normatif et méthodologique de l'audit légal au Maroc. Nous avons pu relever plusieurs variables *qualitatives* et *quantitatives* que nous avons classé en *variables clés* et *variables associées*.

Ce choix de variables nous a permis, toujours au niveau de la même section, de **proposer des croisements possibles** entre ces dernières qui feront objet de vérification dans le chapitre suivant. Ceci nous conduit à élaborer nos *questions de recherche* auxquelles nous allons répondre au travers de l'étude qualitative ainsi que nos *hypothèses de recherche* que nous allons confirmer ou infirmer au travers de l'étude quantitative.

Enfin, pour **la troisième et la dernière section**, nous l'avons réservé aux **outils de collecte de données** ; le guide d'entretien et le questionnaire, ainsi qu'à la **présentation de l'échantillon de la population étudiée** après le lancement et la clôture de l'enquête.

Nous avons à cet effet présenter les règles générales à suivre pour l'élaboration de ces outils de collecte de données ainsi que les étapes que nous avons suivi pour leur élaboration. Ainsi, nous avons pu concevoir une version initiale que nous avons soumis à un **pré-test** au près d'un échantillon réduit de nos deux segments de la population. Enfin, les résultats du pré-test ont débouché sur une modification de ces outils ainsi que sur une conception finale de ces derniers.

Finalement, nous avons pu lancer l'enquête sur terrain le **17 Mars 2021** pour les deux études ; qualitative et quantitative. Cette enquête a concerné **4 grandes régions** au **Maroc** (*région de Casablanca/Settat, de Rabat/Salé, de Fès/Meknès et de Tanger/Tétouan*), **21 cabinets d'audits** (*avec 24 entretiens en totalité*) ainsi que **112 entreprises auditées** (*avec des secteurs d'activité variés*). Cette enquête a duré jusqu'au **30 Juin 2021** ; soit une durée relativement longue. Nous avons donc achever notre premier chapitre de l'étude empirique par la **présentation de l'échantillon** concernant nos **deux segments de la population étudiés**.

En guise de conclusion, nous pouvons dire que, d'après tout ce que nous avons pu présenter au niveau de ce premier chapitre, nous pouvons désormais présenter, interpréter, analyser et discuter les résultats des deux études ; qualitative auprès des cabinets d'audit et quantitative auprès des entreprises auditées. Tout ceci va se faire au niveau du deuxième chapitre de cette partie empirique.

DEUXIEME CHAPITRE, PARTIE II

ANALYSE, INTERPRETATION ET DISCUSSION DES RESULTATS

CHAPITRE 2 : ANALYSE, INTERPRETATION ET DISCUSSION DES RESULTATS

INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE

Après avoir pu situer notre étude que ce soit dans son *positionnement épistémologique* le plus adapté et dans son *cadre* et sa *méthodologie de recherche* appropriée, choisir nos *variables de recherche* et procéder aux *propositions de croisements* entre ces dernières qui ont débouché sur une élaboration des *questions de recherche* ainsi que des *hypothèses de recherche* (sur lesquelles nous nous sommes basé pour élaborer nos *outils de collecte de données* et pour lancer ainsi officiellement notre *enquête*), nous pouvons désormais passer à l'étape la plus importante de notre étude : **la présentation, l'analyse, l'interprétation et la discussion de nos résultats de l'étude du terrain.**

Nous tenons à rappeler que notre enquête qui a duré **du 17 Mars au 30 Juin 2021** (une durée relativement longue) a été faite auprès de **21 cabinets d'audit** (soit **24 entretiens** en totalité) et **112 entreprises auditées** au niveau de **4 grandes régions** au Maroc (région de Casablanca/Settat, de Rabat/Salé, de Fès/Meknès et de Tanger/Tétouan).

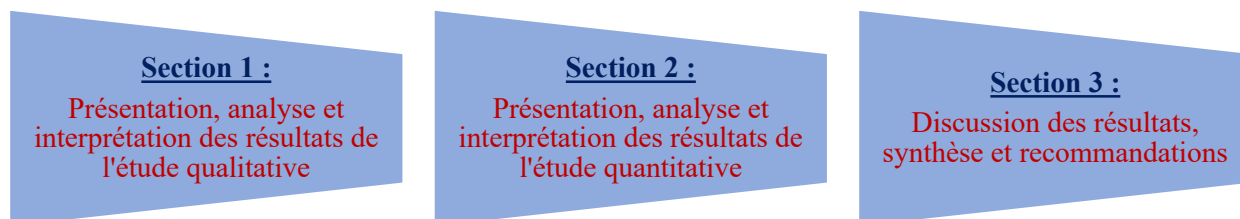
En effet, au niveau de ce deuxième chapitre de notre partie pratique (le dernier chapitre de notre recherche), nous allons **présenter, analyser et interpréter**, dans un premier temps, **les résultats de l'étude qualitative**. Mais avant ceci, nous allons déterminer et présenter le logiciel que nous allons choisir pour l'analyse des données qualitatives ainsi que les étapes de traitements de ces dernières.

Ensuite, nous allons **présenter, analyser et interpréter**, dans un deuxième temps, **les résultats de l'étude quantitative**. Nous jugeons également nécessaire de présenter, avant ceci, le logiciel adapté ainsi que les étapes suivies pour le traitement des données quantitatives.

Finalement, dans un dernier temps, nous allons pouvoir procéder à la **synthèse et la discussion des résultats** des deux études d'une manière séparée pour que par la suite faire le rapprochement entre elles. Nous discuterons ainsi les résultats de l'étude mixte et suggérer des **recommandations** et des **propositions d'amélioration** de la pratique de l'audit légal au Maroc en cas de nécessité.

Nous pouvons ainsi schématiser le plan de ce chapitre, scindé en trois sections, comme suit :

Figure 103 : Plan du Chapitre 2 / Partie II



Source : Élaborée par l'auteur

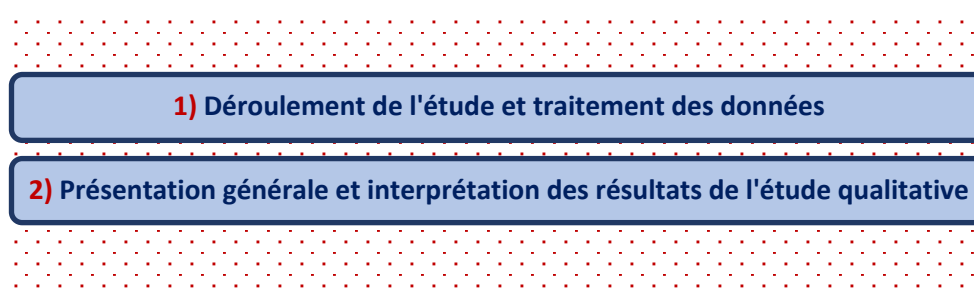
SECTION 1 : Présentation, Analyse et interprétation des résultats de l'étude qualitative

Nous avons réservé cette première section de ce deuxième chapitre de l'étude empirique à la présentation, analyse et interprétation des résultats de l'étude qualitative.

Nous avons pu consulté **21 cabinets**, avec un total de **24 entretiens**⁴⁹⁰, vers lesquels nous nous sommes déplacés afin de pouvoir les interroger en face-à-face ; donc aucun entretien ne s'est déroulé à distance.

Nous schématisons ainsi le plan de cette première section comme suit :

Figure 104 : Plan de la **Section 1 / Chapitre 2 / Partie II**



Source : Élaborée par l'auteur

⁴⁹⁰ Voir Section 3, Chapitre 1, Partie II.

1. Déroulement de l'étude et traitement des données :

Avant de présenter les résultats de notre étude faite auprès de **21 cabinets** au Maroc (*soit 24 entretiens*), nous avons jugé pertinent de présenter dans un premier point, l'outil statistique choisi pour le traitement ainsi que pour l'analyse des données. Par la suite, dans un deuxième point, nous allons énumérer les étapes principales par lesquelles nous sommes passés pour analyser notre corpus textuel.

1.1. Présentation de l'outil statistique :

Pour le traitement de nos données, et après avoir fait une revue générale sur les logiciels susceptibles de traiter des données textuelles issues d'études qualitatives, notre choix a porté sur **IRaMuteQ** ; un logiciel à accès libre qui a été développé en **2008** et qui permet d'analyser des textes et des questionnaires⁴⁹¹.

Pour procéder à cette analyse, **IRaMuteQ** s'appuie sur le logiciel de statistique **R** et sur le langage **Python** et propose ainsi un ensemble de traitements et d'outils⁴⁹² tels que l'analyse statistique textuelle et la Classification Hiérarchique Descendante (**CHD**) que nous allons toutes les deux utiliser, en plus d'autres outils, pour analyser nos données. Nous allons donc les développer davantage dans le deuxième point de cette première section.

Les données à analyser doivent être importées sur le logiciel en format texte brut (.txt) qui est un document que le chercheur doit préparer auparavant en respectant la structure demandée par le logiciel⁴⁹³. Les résultats de l'analyse sont ensuite stockés dans le même emplacement du dossier d'origine sous le nom « *NomDuCorpus_X* »⁴⁹⁴. Le mot « *Corpus* » signifie le texte général soumis à l'analyse (*le total de tous les entretiens ou articles souhaitant être analysés*) et « *X* » est le type ou bien l'outil d'analyse utilisé.

Avant d'afficher les résultats sur son interface, le logiciel donne la possibilité au chercheur de choisir de lemmatiser les mots ou pas. Cette option consiste à ramener les différents mots à une forme unique⁴⁹⁵. En d'autres termes, il s'agit de ramener les verbes conjugués à l'infinitif et tous les adjectifs au masculin singulier⁴⁹⁶ ; par exemple, « *voyagerons* » et « *voyageait* » deviennent une seule forme qui est « *voyager* » et aussi « *significatifs* » ainsi que « *significative* » deviennent aussi une seule forme qui est « *significatif* ». Il s'agit d'un moyen permettant d'harmoniser les mots et les données afin qu'ils soient analysés de la manière la plus exacte et fiable possible.

⁴⁹¹ ARNOULT, Audrey. Réflexion méthodologique sur l'usage des logiciels Modalisa et Iramuteq pour l'étude d'un corpus de presse sur l'anorexie mentale. *Nouvelles perspectives en sciences sociales: revue internationale de systémique complexe et d'études relationnelles*, 2015, vol. 11, no 1, p. 285-323.

⁴⁹² <http://www.iramuteq.org/documentation/html/1-1-prA-sentation-gA-nA-rale>, Consulté le 11/07/2021.

⁴⁹³ <http://www.iramuteq.org/documentation/html/2-2-1-generalites>, Consulté le 11/07/2021.

⁴⁹⁴ <http://www.iramuteq.org/documentation/html/1-2-principe-de-fonctionnement-du-logiciel>, Consulté le 11/07/2021.

⁴⁹⁵ ARNOULT, Audrey, 2015. *Op. Cit.*

⁴⁹⁶ http://www.iramuteq.org/documentation/html/copy4_of_1-2-principe-de-fonctionnement-du-logiciel, Consulté le 11/07/2021.

1.2. Étapes de l'analyse de contenu :

L'analyse du contenu de nos **24 entretiens** passés auprès de **21 cabinets d'audit** au Maroc est passée par **6 principales étapes** :

- Étape 1 : La retranscription des entretiens

Lors de cette étape, nous avons essayé le maximum possible de retranscrire les entretiens juste après qu'ils se soient déroulés afin de conserver le plus d'informations possibles ; chose qui aurait pu devenir difficile si la retranscription avait été faite plusieurs jours ou semaines après le déroulement de l'interview.

- Étape 2 : Nettoyage des données

Après avoir retranscrit les entretiens au complet, tout en conservant tout ce qui a été avancé par nos interrogés, nous avons procédé au nettoyage des données. Il s'agit d'une étape indispensable qui consiste à abandonner toutes les informations jugées non pertinentes et d'identifier celles qui doivent absolument être corrigées afin qu'elles puissent donner un sens aux résultats de notre étude (*fautes d'orthographe, ponctuation ou bien modification d'un vocabulaire afin qu'il soit interprété par le logiciel dans le sens voulu et attendu par l'étude menée*).

- Étape 3 : Codification des données

Une fois les données nettoyées, il a fallu pour nous de procéder au codage qui a pour but d'organiser l'ensemble des informations retenues sous formes de thèmes et codes. Pour cela, nous avons effectué deux types de codages ; un codage ouvert et un codage axial.

Afin de procéder au codage ouvert, nous avons fait une lecture bien précise de la retranscription de tous les entretiens en identifiant au fur et à mesure les éléments qui doivent être réunis sous un même « code ». Par la suite, pour le codage axial, nous avons fait une comparaison générale de tous les codes afin que nous puissions en classer chacun par thème ou axe général.

- Étape 4 : Préparation du script à importer sur le logiciel IRaMuteQ

Juste après la codification des données, il a fallu pour nous de préparer le document à importer sur le logiciel. En effet, ce dernier suppose que le texte soit introduit pas quatre étoiles (****) suivi d'une série de variables étoilées (*VAR1, *VAR2...) inspirées des éléments du codage axial qui sont, à leur tour, précédés par un tiret et une étoile « -* »⁴⁹⁷. Nous avons préparé un total de 5 documents ; un pour chaque région (**4 régions en totalité**) et un dernier qui englobe les données issus de tous les entretiens effectués.

Les codages et les variables obtenus ainsi que la manière avec laquelle nous les avons insérer dans le document importé sur le logiciel sont présentés dans le tableau suivant :

⁴⁹⁷ <http://www.iramuteq.org/documentation/html/2-2-2-les-regles-de-formatages>, Consulté le 11/07/2021.

Tableau 30 : Codage ouvert et axial des données et les variables correspondantes

Codage Axial	Codage Ouvert	Variables étoilées
_ *COMPÉTENCEAUDITEUR (La compétence de l'auditeur)	Diplôme et compétence	*COMPCE
	Évolution au sein du cabinet	
	Qualité de travail	
	Visites pour le client	
	Seuil de signification	
_ *INDÉPENDANCEAUDITEUR (L'indépendance de l'auditeur)	Éthique de l'auditeur	*INDEP
	Conseil du client	
_ *REPUTATIONAUDITEUR (La réputation de l'auditeur)	Compétence et réputation	*REPU
	Expérience dans le métier et réputation	
_ *HONORAIRESAUDITEUR (Les honoraires de l'auditeur)	Fixation et niveau des honoraires	*HONORAIR
	Honoraires et indépendance	
_ *EXPERIENCEAUDITEURMETIER (L'expérience de l'auditeur dans le métier)	Expérience et compétence	*EXP
	Seuil de signification	
	Expérience et indépendance	
_ *COMMUNICATIONAUDCLT (La communication de l'auditeur avec le client)	Communication et conflits	*COMAA
	Communication et qualité de travail	
	Communication et visites	
_ *AUDITLEGALAUMAROC (Audit légal au Maroc)	Respect des normes d'audit et de la réglementation au Maroc	*AUDITLÉGAL
	Perspectives d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc	

Source : Élaboré par l'auteur

- **Étape 5 : Lemmatisation du corpus importé**

Cette étape a consisté à choisir, lors de l'importation du document, l'option « *Lemmatiser* » afin d'harmoniser les mots contenus dans le texte sous une forme unique.

- **Étape 6 : Procéder aux différentes analyses**

Finalement, une fois le document importé et lemmatisé, nous avons pu procéder aux différentes analyses dont les résultats vont être présentés et interprétés dans le deuxième point de cette première section.

2. Analyse et interprétation des résultats :

Nous présentons les résultats de l'étude qualitative en trois types d'analyses :

- L'analyse statistique textuelle et nuage de mots ;
- L'analyse par approche générale (*Classification Hiérarchique Descendante et Analyse Factorielle par correspondance*) ;
- L'analyse par approche approfondie (*Analyse Des Similitudes*)

2.1. Analyse statistique et nuage de mots :

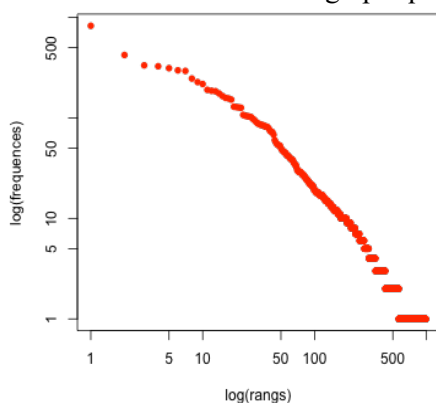
L'**analyse statistique textuelle** permet d'organiser l'ensemble des données constituant un corpus de texte relatif à des documents, des articles scientifiques ou encore des entretiens et ce dans le cadre d'une recherche qualitative. Ceci permet d'analyser et quantifier les données selon leur fréquence ainsi que leur catégorie grammaticale.

Pour le **nuage de mots**, il s'agit d'une représentation visuelle graphique permettant de faire ressortir les mots essentiels caractérisant une notion ou bien une étude. La taille et la forme des mots varient selon leur fréquence dans le corpus.

2.1.1. Analyse statistique textuelle par région :

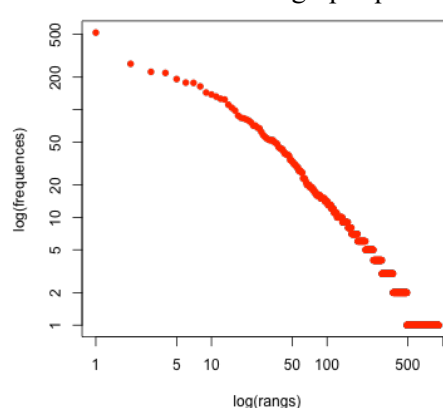
Dans le cadre de l'**analyse statistique**, le logiciel IRaMuteQ nous a permis, tout d'abord, de ressortir des graphiques pour les **4 régions**⁴⁹⁸ et que nous présentons dans les figures suivantes :

Figure 105 : Analyse statistique de la région
Casablanca – Résumé graphique



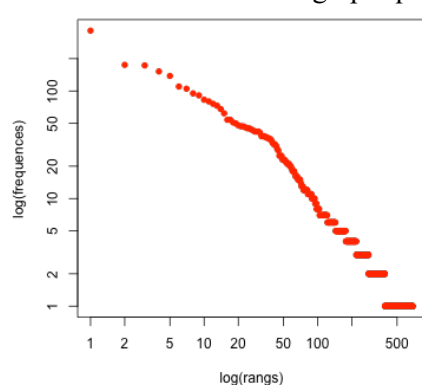
Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 106 : Analyse statistique de la région
Rabat – Résumé graphique



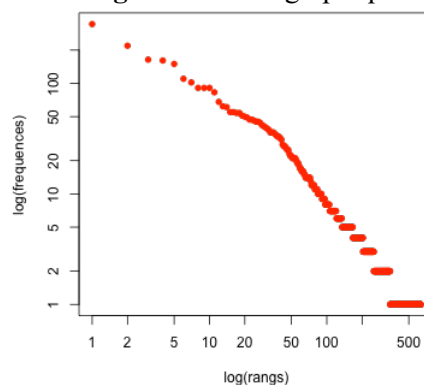
Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 107 : Analyse statistique de la région
Fès/Meknès – Résumé graphique



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 108 : Analyse statistique de la région
Tanger – Résumé graphique



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

⁴⁹⁸ Par commodité et pour les besoins de notre analyse, nous avons retenu les dénominations suivantes pour les quatre régions : **Casablanca**, **Rabat**, **Fès/Meknès** et **Tanger** et ce pour l'ensemble des analyses qui vont venir par la suite.

Ces graphiques de l'**analyse statistique des régions de Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger** présentent en abscisses les **log(rangs)** (*logarithmes des rangs*) et en ordonnées les **log(fréquences)** (*logarithmes des fréquences*). Ils démontrent ainsi que les formes les plus fréquentes sont ceux qui ont le plus petit rang et vice-versa.

Par la suite, le logiciel nous a également permis de ressortir avec le **résumé général de l'analyse statistique textuelle du corpus pour les quatre régions** dans lequel nous avons, dans le premier onglet, les éléments suivants :

- Le **nombre de textes** qui signifie le nombre d'entretiens passés avec les cabinets des différentes régions.
- Le **nombre d'occurrences** qui signifie le nombre total des mots contenus dans le corpus, répétés ou pas (*par exemple, le mot auditeur à chaque fois qu'il est répété, il est compté dans le total des occurrences*).
- Le **nombre de formes** qui signifie le nombre total de mots que le logiciel n'a compté qu'une seul fois (*par exemple, le mot auditeur n'est compté qu'une seule fois malgré qu'il soit répété dans le texte ; il constitue une seule forme*).
- Le **nombre d'Hapax** qui signifie le nombre de mots qui n'apparaissent qu'une seul fois dans le corpus.

Nous présentons les différents résumés pour les **quatre régions** comme suit :

Figure 109 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région **Casablanca**

Résumé
Nombre de textes : 9
Nombre d'occurrences : 12213
Nombre de formes : 983
Nombre d'hapax : 419 (3.43%des occurrences - 42.62% des formes)

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Figure 110 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région **Rabat**

Résumé
Nombre de textes : 5
Nombre d'occurrences : 7984
Nombre de formes : 920
Nombre d'hapax : 431 (5.40%des occurrences - 46.85% des formes)

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Figure 111 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région **Fès/Meknès**

Résumé
Nombre de textes : 5
Nombre d'occurrences : 5196
Nombre de formes : 685
Nombre d'hapax : 295 (5.68%des occurrences - 43.07% des formes)

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Figure 112 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus – Région **Tanger**

Résumé
Nombre de textes : 5
Nombre d'occurrences : 4980
Nombre de formes : 631
Nombre d'hapax : 285 (5.72%des occurrences - 45.17% des formes)

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Ces figures démontrent les différents éléments que nous avons défini ci-dessus dont le nombre de textes qui est pour :

- La **région de Casablanca** est de **9 entretiens** et qui sont les suivants : *PWC, EY, DELOITTE, BDO, MAZARS, FIDAROC GRANT THORNTON, ADVISORIS, ACDEN & COOPERS AUDIT MAROC*.
- La **région de Rabat** est de **5 entretiens** et qui sont les suivants : *KPMG* (compté deux fois avec deux interrogés), *FIZAZI & ASSOCIÉS, HORWARTH AUDIT & EXPERTIUM*.
- La région de Fès/Meknès est de **5 entretiens** et qui sont les suivants : *AMOURI CONSULTING* (compté trois fois avec trois interrogés), *ANOIR & ASSOCIÉS* et *MEXCO*.
- La région de Tanger est de de **5 entretiens** et qui sont les suivants : *MOORE BERNOUSSI, AAFIR AUDIT, A&T AUDITEURS ET CONSULTANTS, ALTERNATIVE AUDIT & EXPERTISE COMPTABLE* et *HAMZA MELIANI*.

Le deuxième onglet du **résumé général de l'analyse statistique textuelle du corpus pour les quatre régions** nous montre toutes les **formes actives présentes dans le corpus de texte** des différents entretiens passés avec nos interrogés avec leurs fréquences ainsi que leur type grammatical. Nous présentons cela dans les figures suivantes⁴⁹⁹ :

Figure 113 : Extrait des formes actives du corpus de texte – Région de **Casablanca**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
auditeur	217		nom
client	184		nom
travail	126		nom
expérience	107		nom

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Figure 114 : Extrait des formes actives du corpus de texte – Région de **Rabat**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
auditeur	144		nom
client	124		nom
travail	83		nom
honoraire	62		nom

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Figure 115 : Extrait des formes actives du corpus de texte - Région de **Fès/Meknès**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
auditeur	83		nom
client	76		nom
travail	50		nom
honoraire	45		nom

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Figure 116 : Extrait des formes actives du corpus de texte - Région de **Tanger**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
auditeur	83		nom
client	68		nom
travail	55		nom
honoraire	51		nom

Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

⁴⁹⁹ Par commodité et pour les besoins de notre analyse, nous avons retenu les dénominations suivantes pour les quatre régions : **Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger**.

Nous n'avons présenté qu'un extrait de ces éléments en raison du nombre importants des formes (**983 pour la région de Casablanca, 920 pour la région de Rabat, 685 pour la région de Fès/Meknès et 631 pour la région de Tanger**). Par ailleurs, nous avons jugé pertinent de présenter pour ces **quatre régions**, dans les tableaux ci-après, les mots ayant une relation étroite avec notre étude :

Tableau 31 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de **Casablanca**

Forme Active	Fréquence	Type
<i>Auditeur</i>	217	Nom
<i>Client</i>	184	Nom
<i>Expérience</i>	107	Nom
<i>Compétence</i>	98	Nom
<i>Honoraires</i>	95	Nom
<i>Qualité</i>	88	Nom
<i>Réputation</i>	82	Nom
<i>Communication</i>	74	Nom
<i>Indépendance</i>	60	Nom
<i>Éthique</i>	36	Nom

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **IRaMuteQ**

Tableau 32 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de **Rabat**

Forme Active	Fréquence	Type
<i>Auditeur</i>	144	Nom
<i>Client</i>	124	Nom
<i>Honoraires</i>	62	Nom
<i>Expérience</i>	58	Nom
<i>Compétence</i>	52	Nom
<i>Réputation</i>	50	Nom
<i>Communication</i>	45	Nom
<i>Qualité</i>	43	Nom
<i>Indépendance</i>	29	Nom
<i>Éthique</i>	20	Nom

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **IRaMuteQ**

Tableau 33 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de **Fès/Meknès**

Forme Active	Fréquence	Type
<i>Auditeur</i>	83	Nom
<i>Client</i>	76	Nom
<i>Honoraires</i>	45	Nom
<i>Compétence</i>	44	Nom
<i>Communication</i>	42	Nom
<i>Expérience</i>	41	Nom
<i>Qualité</i>	38	Nom
<i>Réputation</i>	35	Nom
<i>Indépendance</i>	23	Nom
<i>Éthique</i>	18	Nom

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **IRaMuteQ**

Tableau 34 : La fréquence des formes actives liées à l'objet de notre étude – Région de **Tanger**

Forme Active	Fréquence	Type
<i>Auditeur</i>	83	Nom
<i>Client</i>	68	Nom
<i>Honoraires</i>	51	Nom
<i>Compétence</i>	47	Nom
<i>Réputation</i>	41	Nom
<i>Expérience</i>	40	Nom
<i>Communication</i>	38	Nom
<i>Qualité</i>	36	Nom
<i>Indépendance</i>	26	Nom
<i>Éthique</i>	15	Nom

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **IRaMuteQ**

Les tableaux ci-dessus démontrent pour :

- **La région de Casablanca** une présence remarquable des mots « *auditeur* », « *client* » et « *expérience* » avec une fréquence supérieure à 100. Les autres mots sont aussi bien présents avec une fréquence comprise entre 70 et 100. Or, les deux derniers mots ; « *indépendance* » et « *éthique* » présentent des fréquences que nous jugeons faibles par rapport à leur importance pour notre étude.

- **La région de Rabat** une présence remarquable des mots « *auditeur* » et « *client* » avec une fréquence supérieure à 100. Les autres mots sont aussi bien présents avec une fréquence comprise entre 40 et 70, chose que nous jugeons normale vu le faible nombre d'entretiens (**5 interrogés**). Or, les derniers mots ; « communication », « qualité », « *indépendance* » et « *éthique* » présentent des fréquences que nous jugeons faibles par rapport à leur importance pour notre étude.
- **La région de Fès/Meknès** une présence importante des mots « *auditeur* » et « *client* » avec une fréquence supérieure à 50. Les autres mots sont aussi bien présents avec une fréquence comprise entre 40 et 70, chose que nous jugeons normale vu le faible nombre d'entretiens (**5 interrogés**). Or, les derniers mots ; « qualité », « réputation », « *indépendance* » et « *éthique* » présentent des fréquences que nous jugeons faibles par rapport à leur importance pour notre étude.
- **La région de Tanger** une présence importante du mot « *auditeur* » avec une fréquence de 83 et un peu moins importante du mot « *client* » avec une fréquence de 69. Les autres mots sont aussi bien présents avec une fréquence comprise entre 40 et 51, chose que nous jugeons normale vu le faible nombre d'entretiens (**5 interrogés**). Or, les derniers mots ; « communication », « qualité », « *indépendance* » et « *éthique* » présentent des fréquences que nous jugeons faibles par rapport à leur importance pour notre étude.

Enfin, le troisième et le dernier onglet du **résumé général de l'analyse statistique textuelle du corpus pour les quatre régions** nous montre les **hapax** qui sont les mots répétés une seule fois sur le total des entretiens passés avec nos interrogés des **quatre régions**. Nous présentons cela dans les figures suivantes :

Figure 117 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de **Casablanca**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
étroit	1		adj
état	1		nom
élément	1		nom
élargir	1		ver

Source : Elaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 118 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de **Rabat**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
événement	1		nom
évoquer	1		ver
éviter	1		ver
évident	1		adj

Source : Elaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 119 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de **Fès/Meknès**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
éviter	1		ver
évidemment	1		adv
étudiant	1		nom
étroit	1		adj

Source : Elaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 120 : Extrait des hapax figurant dans le corpus de texte - Région de **Tanger**

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
évoquer	1		ver
éviter	1		ver
évidence	1		nom
évidement	1		nom

Source : Elaborée par le logiciel IRaMuteQ

Encore une fois, nous n'avons présenté qu'un extrait de ces éléments en raison du nombre importants des hapax (*419 pour la région de Casablanca, 431 pour la région de Rabat, 295 pour la région de Fès/Meknès et 285 pour la région de Tanger*).

Par ailleurs, nous présentons dans les tableaux ci-après, pour les **quatre régions**, les hapax que nous avons jugé pertinents et ayant une relation étroite avec notre étude :

Tableau 35 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de **Casablanca**

Hapax	Fréquence	Type
Rémunération	1	Nom
Responsabilité	1	Nom
Immixture	1	Nom

Source : Elaboré par l'auditeur à partir du logiciel IRaMuteQ

Tableau 36 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de **Rabat**

Hapax	Fréquence	Type
Réglementaire	1	Adj
Responsabilité	1	Nom
Obligatoire	1	Adj

Source : Elaboré par l'auditeur à partir du logiciel IRaMuteQ

Tableau 37 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de **Fès/Meknès**

Hapax	Fréquence	Type
Jugement	1	Nom
Respecter	1	Verbe

Source : Elaboré par l'auditeur à partir du logiciel IRaMuteQ

Tableau 38 : La fréquence des hapax liées à l'objet de notre étude – Région de **Tanger**

Hapax	Fréquence	Type
Réglementaire	1	Adj
Supervision	1	Verbe

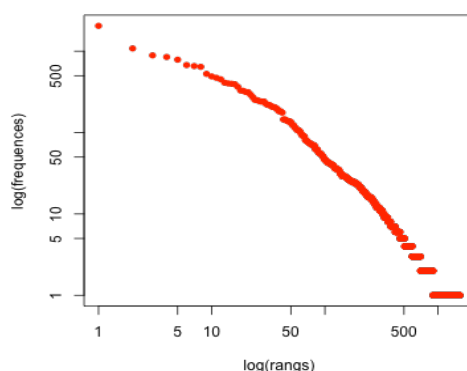
Source : Elaboré par l'auditeur à partir du logiciel IRaMuteQ

Les tableaux ci-dessus démontrent plusieurs mots répétés une seule fois ; une fréquence très faible par rapport à leur importance pour notre étude. Il s'agit pour :

- **La région de Casablanca** trois mots ; « *rémunération* », « *responsabilité* » et « *immixture* » qui ne sont répétés qu'une seule fois une sur un total de **9** entretiens.
- **La région de Rabat** trois mots ; « *réglementaire* », « *responsabilité* » et « *obligatoire* » qui ne sont répétés qu'une seule fois une sur un total de **5** entretiens.
- **La région de Fès/Meknès** deux mots ; « *jugement* » et « *respecter* » qui ne sont répétés qu'une seule fois une sur un total de **5** entretiens.
- **La région de Tanger** deux mots ; « *réglementaire* » et « *supervision* » qui ne sont répétés qu'une seule fois une sur un total de **5** entretiens pour la région de **Tanger**.

2.1.2. Analyse statistique textuelle générale :

Figure 121 : Analyse statistique du corpus général– Résumé graphique



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Le graphique de l'**analyse statistique globale** présente en abscisse les **log(rangs)** (*logarithmes des rangs*) et en ordonnées les **log(frequences)** (*logarithmes des fréquences*). Il démontre que les formes les plus fréquentes sont ceux qui ont le plus petit rang et vice-versa.

Figure 122 : Résumé général de l'analyse statistique du corpus



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Le **résumé général de l'analyse statistique du corpus global** démontre que :

- Le **nombre de textes** qui signifie que le nombre d'entretiens passés avec les cabinets sont de **24 entretiens** et qui sont les suivants : *PWC, EY, DELOITTE, BDO, MAZARS, FIDAROC GRANT THORNTON, ADVISORIS, ACDEN, COOPERS AUDIT MAROC, KPMG* (compté deux fois avec deux *interrogés*), *FIZAZI & ASSOCIÉS, HORWARTH AUDIT, EXPERTIUM, AMOURI CONSULTING* (compté trois fois avec trois *interrogés*), *ANOIR & ASSOCIÉS, MEXCO, MOORE BERNOUSSI, AAFIR AUDIT, A&T AUDITEURS ET CONSULTANTS, ALTERNATIVE AUDIT & EXPERTISE COMPTABLE* et *HAMZA MELIANI*.
- Le **nombre d'occurrences** qui signifie le nombre total des mots contenus dans le corpus, répétés ou pas, et qui est de **30373 mots** (*par exemple, le mot auditeur à chaque fois qu'il est répété, il est compté dans le total des occurrences*).
- Le **nombre de formes** qui signifie le nombre total de mots que le logiciel n'a compté qu'une seule fois et qui est de **1554 formes** (*par exemple, le mot auditeur n'est compté qu'une seule fois malgré qu'il soit répété dans le texte ; il constitue une seule forme*).

- Le **nombre d'Hapax** qui signifie le nombre de mots qui n'apparaissent qu'une seule fois dans le corpus et qui est de **652 mots**. Ce nombre, d'après le résumé, constitue **2,15%** des occurrences et **41,96%** des formes.

Figure 123 : Extrait des formes actives du corpus de texte

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
auditeur	527		nom
client	452		nom
travail	314		nom
honoraire	253		nom

Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Cet onglet nous montre toutes les **formes actives présentes dans le corpus de texte** qui concerne les interrogés avec leurs fréquences ainsi que leur type grammatical. Nous n'avons présenté qu'un extrait de ces éléments en raison du nombre importants des formes (**1554**). Par ailleurs, nous avons jugé pertinent de présenter, dans le tableau ci-après, les mots ayant une relation étroite avec notre étude :

Tableau 39 : La fréquence des formes actives étroitement liées à l'objet de notre étude

Forme Active	Fréquence	Type
<i>Auditeur</i>	527	Nom
<i>Client</i>	452	Nom
<i>Honoraires</i>	253	Nom
<i>Expérience</i>	246	Nom
<i>Compétence</i>	241	Nom
<i>Réputation</i>	208	Nom
<i>Qualité</i>	205	Nom
<i>Communication</i>	199	Nom
<i>Indépendance</i>	138	Nom
<i>Éthique</i>	89	Nom

Source : Élaboré par l'auditeur à partir du logiciel IRaMuteQ

Le tableau démontre une présence importante des mots « *auditeur* » et « *client* » avec une fréquence supérieure à **400**. Les autres mots sont aussi bien présents avec une fréquence comprise entre **199** et **253**. Or, les derniers mots ; « *qualité* », « *communication* », « *indépendance* » et « *éthique* » présentent des fréquences que nous jugeons faibles par rapport à leur importance pour notre étude.

Figure 124 : Extrait des hapax figurant dans le corpus général

Résumé	Formes actives	Hapax	
Forme	Freq.		Types
événement	1		nom
évidement	1		nom
étranger	1		adj
étape	1		nom

Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Cet onglet nous montre **les hapax** qui sont les mots répétés une seule fois sur le total des **5** entretiens par nos interrogés. Encore une fois, nous n'avons présenté qu'un extrait de ces éléments en raison du nombre importants des hapax (**652**). Par ailleurs, nous présentons, dans le tableau ci-après, les hapax que nous avons jugé pertinents et ayant une relation étroite avec notre étude :

Tableau 40 : La fréquence des hapax étroitement liées à l'objet de notre étude

Hapax	Fréquence	Type
Rémunération	1	Nom
Référentiel	1	Nom
Déontologie	1	Nom

Source : Élaboré par l'auditeur à partir du logiciel IRaMuteQ

Le tableau démontre deux mots « *rémunération* », « *référentiel* » et « *Déontologie* » qui ne sont répétés qu'une seule fois une sur un total de **24 entretiens** ; une fréquence que nous jugeons très faible par rapport à leur importance pour notre étude.

2.1.3. Nuage de mots par région :

Les nuages de mots pour **les régions de Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger** ressortis par le logiciel IRaMuteQ sont présentés comme suit :

Figure 125 : Nuage de mots – Région Casablanca



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 126 : Nuage de mots – Région de Rabat



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 127 : Nuage de mots – Région Fès/Meknès



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 128 : Nuage de mots – Région Tanger



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

L'interprétation de ces figures par région peut être résumée dans le tableau suivant :

Tableau 41 : Interprétation du nuage de mots par région

Régions	Interprétation
Région de Casablanca	La figure 125 nous renseigne, dans un premier niveau, sur les mots les plus cités et qui sont placés au centre ; ce sont les mots « <i>auditeur</i> » et « <i>client</i> ». Nous considérons cela adéquat avec l'objet de notre étude car ces deux concepts constituent le noyau de notre recherche qui est scindée entre deux acteurs principaux : l'auditeur et l'audité (le client) . Ensuite, dans un second niveau, nous retrouvons les mots ayant presque la même taille ce qui veut dire que leurs fréquences sont rapprochées ; ce sont les mots « <i>travail</i> », « <i>expérience</i> », « <i>honoraires</i> », « <i>réputation</i> », « <i>compétence</i> », « <i>communication</i> », « <i>cabinet</i> » et « <i>audit</i> ». Nous trouvons ces résultats encore une fois adéquats avec l'objet de notre étude puisque ces concepts sont étroitement liés au sujet de notre recherche. Dans un troisième niveau, nous retrouvons les mots « <i>mission</i> », « <i>indépendance</i> », « <i>métier</i> », « <i>conflits</i> », « <i>visite</i> » et « <i>éthique</i> ». Contrairement aux deux niveaux précédents, nous jugeons la fréquence des mots « <i>indépendance</i> » et « <i>éthique</i> » faibles par rapport à leur importance pour notre étude. Enfin, dans un quatrième et dernier niveau, nous retrouvons tous les autres mots dont la fréquence est faible comme par exemple « <i>pratique</i> », « <i>maîtrise</i> » et « <i>connaissance</i> ».
Région de Rabat	La figure 126 nous renseigne, dans un premier niveau, sur les mots les plus cités et qui sont placés au centre ; ce sont les mots « <i>auditeur</i> » et « <i>client</i> ». Nous considérons cela adéquat avec l'objet de notre étude car ces deux concepts constituent le noyau de notre recherche qui est scindée entre deux acteurs principaux : l'auditeur et l'audité (le client) . Ensuite, dans un second niveau, nous retrouvons les mots ayant presque la même taille ce qui veut dire que leurs fréquences sont rapprochées ; ce sont les mots « <i>travail</i> », « <i>qualité</i> », « <i>expérience</i> », « <i>honoraires</i> », « <i>réputation</i> », « <i>compétence</i> », « <i>communication</i> », et « <i>cabinet</i> ». Nous trouvons ces résultats encore une fois adéquats avec l'objet de notre étude puisque ces concepts sont étroitement liés au sujet de recherche. Dans un troisième niveau, nous retrouvons les mots « <i>mission</i> », « <i>indépendance</i> », « <i>métier</i> », « <i>visite</i> » et « <i>éthique</i> ». Contrairement aux deux niveaux précédents, nous jugeons la fréquence des mots « <i>indépendance</i> » et « <i>éthique</i> » faibles par rapport à leur importance pour notre étude. Enfin, dans un quatrième et dernier niveau, nous retrouvons tous les autres mots dont la fréquence est faible comme par exemple « <i>temps</i> », « <i>respect</i> » et « <i>conflit</i> ». Nous jugeons que ces mots devraient être un peu plus cités vu leur importance pour notre étude.

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 41 (suite) : Interprétation du nuage de mots par région

Régions	Interprétation
Région de Fès/Meknès	La figure 127 nous renseigne, dans un premier niveau, sur les mots les plus cités et qui sont placés au centre ; ce sont les mots « <i>auditeur</i> » et « <i>client</i> ». Nous considérons cela adéquat avec l'objet de notre étude car ces deux concepts constituent le noyau de notre recherche qui est scindée entre deux acteurs principaux : l'auditeur et l'audité (le client) . Ensuite, dans un second niveau, nous retrouvons les mots ayant presque la même taille ce qui veut dire que leurs fréquences sont rapprochées ; ce sont les mots « <i>travail</i> », « <i>expérience</i> », « <i>réputation</i> », « <i>honoraires</i> », « <i>communication</i> », « <i>compétence</i> », « <i>visite</i> », « <i>cabinet</i> » et « <i>qualité</i> ». Nous trouvons ces résultats encore une fois adéquats avec l'objet de notre étude puisque ces concepts sont étroitement liés au sujet de recherche. Dans un troisième niveau, nous retrouvons les mots « <i>mission</i> », « <i>indépendance</i> », « <i>métier</i> », « <i>norme</i> », « <i>légal</i> », « <i>conflit</i> » et « <i>éthique</i> ». Contrairement aux deux niveaux précédents, nous jugeons la fréquence des mots « <i>indépendance</i> », « <i>éthique</i> », « <i>légal</i> » et « <i>norme</i> » faibles par rapport à leur importance pour notre étude. Enfin, dans un quatrième et dernier niveau, nous retrouvons tous les autres mots dont la fréquence est faible comme par exemple « <i>équipe</i> », « <i>risque</i> » et « <i>respect</i> ». Nous jugeons que le mot « <i>respect</i> » devrait être un peu plus cité vu son importance pour notre étude.
Région de Tanger	La figure 128 nous renseigne, dans un premier niveau, sur les mots les plus cités et qui sont placés au centre ; ce sont les mots « <i>auditeur</i> » et « <i>client</i> ». Nous considérons cela adéquat avec l'objet de notre étude car ces deux concepts constituent le noyau de notre recherche qui est scindée entre deux acteurs principaux : l'auditeur et l'audité (le client) . Ensuite, dans un second niveau, nous retrouvons les mots ayant presque la même taille ce qui veut dire que leurs fréquences sont rapprochées ; ce sont les mots « <i>communication</i> », « <i>réputation</i> », « <i>honoraires</i> », « <i>travail</i> », « <i>compétence</i> », et « <i>expérience</i> ». Nous trouvons ces résultats encore une fois adéquats avec l'objet de notre étude puisque ces concepts sont étroitement liés au sujet de recherche. Dans un troisième niveau, nous retrouvons les mots « <i>mission</i> », « <i>diplôme</i> », « <i>visite</i> », « <i>indépendance</i> », « <i>métier</i> », « <i>norme</i> », « <i>légal</i> », « <i>conflit</i> » et « <i>éthique</i> ». Contrairement aux deux niveaux précédents, nous jugeons la fréquence des mots « <i>indépendance</i> », « <i>éthique</i> », « <i>légal</i> » et « <i>norme</i> » faibles par rapport à leur importance pour notre étude. Enfin, dans un quatrième et dernier niveau, nous retrouvons tous les autres mots dont la fréquence est faible comme par exemple « <i>professionnel</i> », « <i>pratique</i> » et « <i>respect</i> ». Nous jugeons que ces mots devraient être un peu plus cités vu leur importance pour notre étude.

Source : Élaboré par l'auteur

2.1.4. Nuage de mots du corpus général :

Figure 129 : Nuage de mots pour le corpus général



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Cette figure nous renseigne, dans un premier niveau, sur les mots les plus cités et qui sont placés au centre ; ce sont les mots « *auditeur* » et « *client* ». Nous considérons cela adéquat avec l'objet de notre étude car ces deux concepts constituent le noyau de notre recherche qui est scindée entre deux acteurs principaux : **l'auditeur et l'audité (le client)**.

Ensuite, dans un second niveau, nous retrouvons les mots ayant presque la même taille ce qui veut dire que leurs fréquences sont rapprochées ; ce sont les mots « *communication* », « *honoraires* », « *qualité* », « *travail* », « *expérience* », « *réputation* », « *visite* » et « *compétence* ». Nous trouvons ces résultats encore une fois adéquats avec l'objet de notre étude puisque ces concepts sont étroitement liés au sujet de recherche.

Dans un troisième niveau, nous retrouvons les mots « *indépendance* », « *mission* », « *métier* », « *mission* » et « *Maroc* ». Contrairement aux deux niveaux précédents, nous jugeons la fréquence du mot « *indépendance* » faible par rapport à son importance pour notre étude. Enfin, dans un quatrième et dernier niveau, nous retrouvons tous les autres mots dont la fréquence est faible comme par exemple « *respect* », « *norme* » et « *légal* ». Nous jugeons que ces mots devraient être beaucoup plus cités vu leur grande importance pour notre étude.

2.2. Approche globale d'analyse des résultats :

L'approche globale d'analyse des résultats débouche sur deux types d'analyse ; la Classification Hiérarchique Descendante (**CHD**) et l'Analyse Factorielle des Correspondances (**AFC**).

La **Classification Hiérarchique Descendante (CHD)** est une représentation graphique établie sous la forme d'une arborescence appelé « *dendrogramme* » et qui résulte par une constitution de classes. Cette classification est basée sur un regroupement hiérarchique des items et leur niveau de ressemblance et donc susceptible de constituer des thèmes communs⁵⁰⁰. Ces classes ainsi que leurs thèmes peuvent également être regroupés sous un seul thème.

S'agissant de l'**Analyse Factorielle des Correspondance (AFC)**, il s'agit également d'une représentation graphique mais sous forme d'une typologie de lignes et de colonnes reliées entre elles et est utilisée afin de réduire la dimension des données tout en conservant le maximum d'informations contenu dans le corpus⁵⁰¹.

2.2.1. Classification Hiérarchique Descendante (CHD) par région :

Tout d'abord, l'option de la **CHD (dendrogramme)** dans le logiciel IRaMuteQ a débouché, dans un premier temps, sur un résumé des statistiques textuelles du corpus des textes concernant les entretiens passés avec les interrogés pour les **4 régions** que nous présentons dans le tableau ci-après :

⁵⁰⁰ BENZAKI, Younes. *Les data science en 100 questions/réponses + 2 études de cas commentées*. Édition Eyrolles, 2020, P.32.

⁵⁰¹ ESCOPIER, Brigitte et PAGÈS, Jérôme. *Analyses factorielles simples et multiples*. Édition Dunod, 4^e éditions, 2008, P.65.

Tableau 42 : Caractéristiques du corpus par région

Éléments	Nombre/Région			
	Casablanca	Rabat	Fès/Meknès	Tanger
Nombre de textes	9	5	5	5
Nombre de segments de texte	339	217	145	142
Nombre de formes	1228	1145	835	763
Nombre d'occurrences	12213	7984	5196	4980
Nombre de lemmes (formes lemmatisées)	983	920	685	631
Nombre de formes actives	726	711	512	483
Nombre de formes supplémentaires	7	7	7	6
Nombre de formes actives avec une fréquence ≥ 3	285	240	172	158
Moyenne de formes par segment	36,029656	36,792627	35,834483	35,070423
Nombre de classes	6	3	5	5
283 segments classés sur 339	83,48%	63,13%	74,48%	72,54%

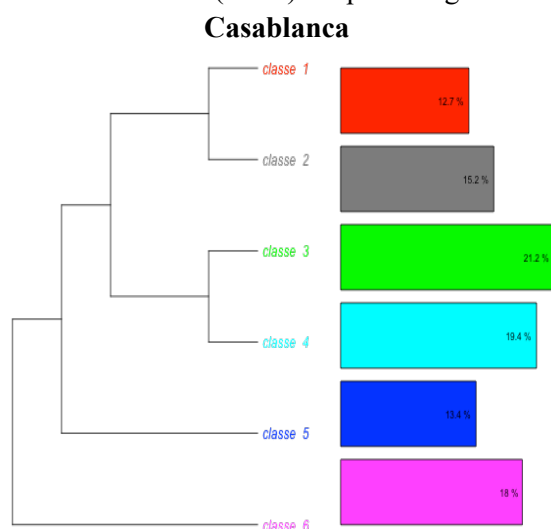
Source : Élaboré par l'auditeur à partir du logiciel IRaMuteQ

Par la suite, le logiciel nous a permis d'obtenir des **dendrogrammes** présentant un partitionnement hiérarchique de classes fait sur la base d'un ensemble de formes liées en fonction de leur ressemblance.

Ils nous ont donc permis de classer les textes concernant les **entretiens** passés dans les différentes régions (*9 entretiens pour la région de Casablanca, 5 pour la région de Rabat, 5 pour la région de Fès/Meknès et 5 pour la région de Tanger*) en plusieurs grandes classes.

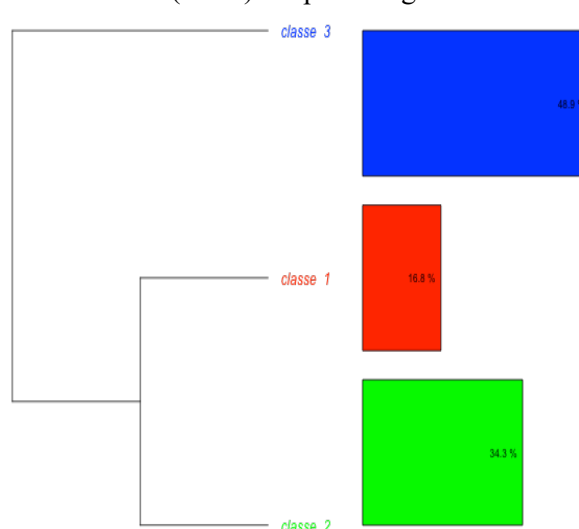
Nous reprenons ci-dessous les dendrogrammes issus du logiciel IRaMuteQ (*notons que les pourcentages relatifs aux classes sont repris en note de bas de page⁵⁰²*)

Figure 130 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) simple – Région Casablanca



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

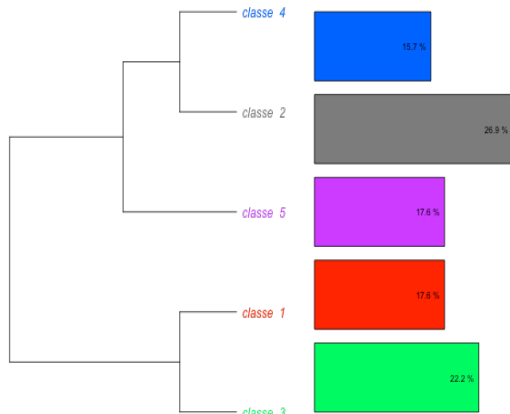
Figure 131 : Classification Hiérarchique Descendante (CHD) simple – Région Rabat



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

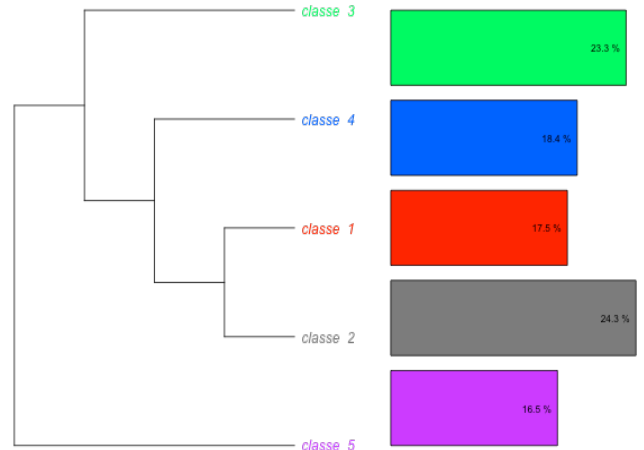
⁵⁰² Pour la région de **Casablanca** : Classe 1 (12,7%) ; Classe 2 (15,2%) ; Classe 3 (21,2%) ; Classe 4 (19,4%) ; Classe 5 (15,4%) ; Classe 6 (18%). De **Rabat** : Classe 1 (16,5%) ; Classe 2 (34,3%) ; Classe 3 (48,9%). De **Fès/Meknès** : Classe 1 (17,1%) ; Classe 2 (26,9%) ; Classe 3 (22,2%) ; Classe 4 (15,7%) ; Classe 5 (17,8%). De **Tanger** : Classe 1 (17,5%) ; Classe 2 (24,3%) ; Classe 3 (23,3%) ; Classe 4 (18,4%) ; Classe 5 (16,5%).

Figure 132 : Classification Hiérarchique Descendante (*CHD*) simple – Région Fès/Meknès



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 133 : Classification Hiérarchique Descendante (*CHD*) simple – Région Tanger

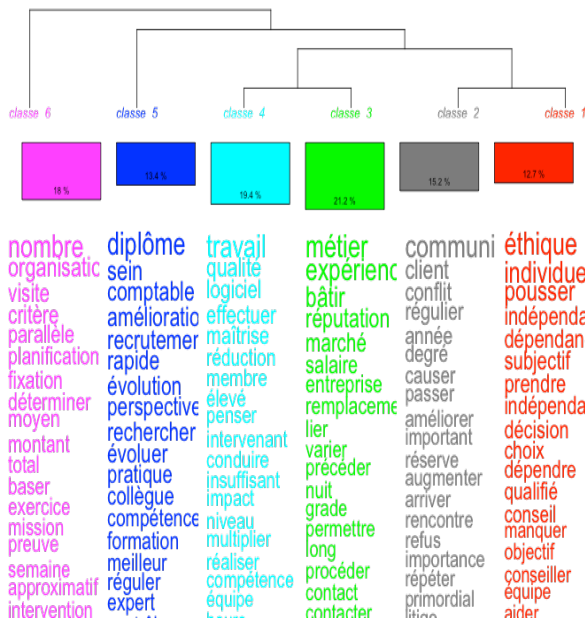


Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Par la suite, le logiciel nous a permis également de faire ressortir un peu plus en détail les formes actives contenues dans les différentes classes contenues dans les dendrogrammes précédents et ce pour **les 4 régions**.

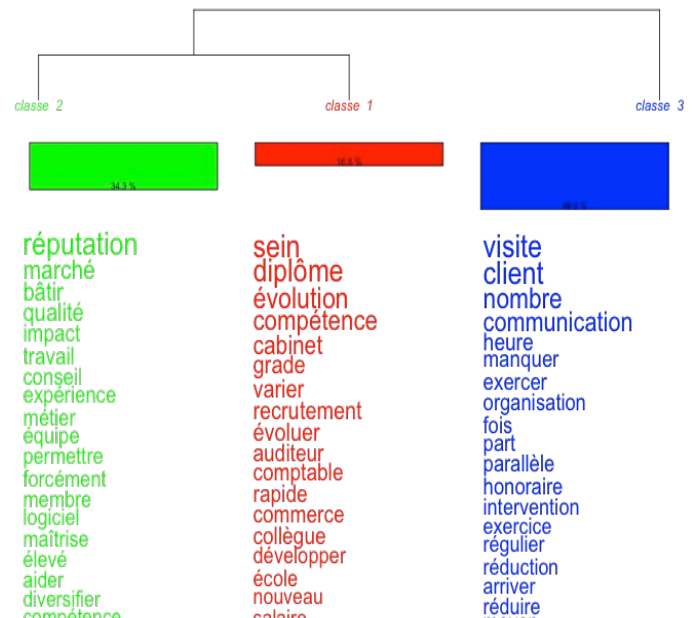
Nous présentons cela dans les figures suivantes⁵⁰³ :

Figure 134 : Classification Hiérarchique Descendante (*CHD*) - Formes actives – Région Casablanca



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

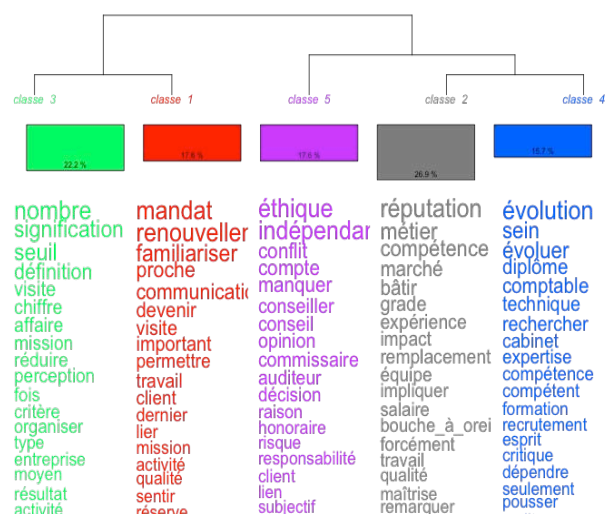
Figure 135 : Classification Hiérarchique Descendante (*CHD*) - Formes actives – Région Rabat



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

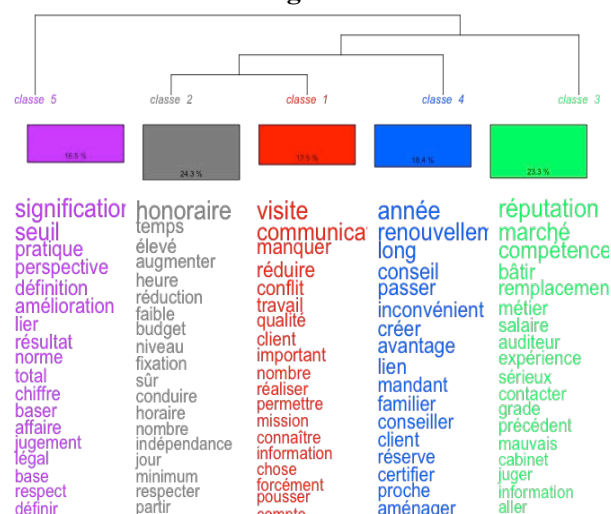
⁵⁰³ Les **pourcentages** relatifs aux différentes **classes** sont les mêmes que ceux que nous avons repris dans la note de bas de page précédente.

Figure 136 : Classification Hiérarchique Descendante (*CHD*) - Formes actives – Région Fès/Meknès



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 137 : Classification Hiérarchique Descendante (*CHD*) - Formes actives – Région Tanger



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Enfin, et après avoir effectué une découpe des 4 dendrogrammes tendant le plus proche possible vers les classes ressorties par le logiciel, chose que nous estimons permettant d'obtenir une classification la plus fine possible, nous remarquons que les différentes classes qu'ils contiennent peuvent être liées entre eux et être par conséquent être recalifiées et thématiques par groupe. Nous présentons ainsi, dans le tableau suivant, un résumé de ces conclusions dans lequel nous allons présenter la thématique des classes et des groupes pour les 4 régions du Maroc :

Tableau 43 : Thématique et regroupement des classes contenues dans les dendrogrammes

Régions	Classes thématiques	Groupes thématiques
Région de Casablanca	Classe 1 : « Indépendance de l'auditeur » Classe 2 : « Relation Auditeur-Client ». Classe 3 : « Expérience et réputation de l'auditeur ». Classe 4 : « Qualité de travail ». Classe 5 : « Compétence de l'auditeur » Classe 6 : « Déroulement de la mission »	Groupe 1 = Classe 1 + Classe 2 ⇒ « Relation Auditeur-Client » Groupe 2 = Classe 3 + Classe 4 ⇒ « Rôle de l'expérience dans la qualité de travail et dans la réputation de l'auditeur ». Groupe 3 = Classe 5 ⇒ « Compétence de l'auditeur ». Groupe 4 = Classe 6 ⇒ « Déroulement de la mission ».
Région de Rabat	Classe 1 : « Compétence de l'auditeur » Classe 2 : « Indépendance, expérience réputation et Qualité de travail » Classe 3 : « Relation Auditeur-Client, honoraires et déroulement de la mission ».	Groupe 1 = Classe 1 ⇒ « Compétence de l'auditeur » Groupe 2 = Classe 2 ⇒ « Indépendance, expérience réputation et Qualité de travail ». Groupe 3 = Classe 3 ⇒ « Relation Auditeur-Client, honoraires et déroulement de la mission ».

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 43 (suite) : Thématisation et regroupement des classes contenues dans les dendrogrammes

Régions	Classes thématisées	Groupes thématisés
Région de Fès/Meknès	Classe 1 : « Relation Auditeur-Client » Classe 2 : « Expérience, qualité de travail et réputation de l'auditeur ». Classe 3 : « Déroulement de la mission d'audit ». Classe 4 : « Compétence de l'auditeur ». Classe 5 : « Indépendance et éthique de l'auditeur »	Groupe 1 = Classe 1 + Classe 3 ⇒ « Relation Auditeur-Client dans une mission d'audit » Groupe 2 = Classe 2 + Classe 4 ⇒ « Image de marque de qualité de l'auditeur ». Groupe 3 = Classe 5 ⇒ « Indépendance et éthique de l'auditeur ».
Région de Tanger	Classe 1 : « Relation Auditeur-Client, déroulement de la mission et qualité de travail » Classe 2 : « Honoraires et indépendance ». Classe 3 : « Compétence et réputation ». Classe 4 : « Renouvellement de mandat ». Classe 5 : « Jugement professionnel et respect des normes et de la réglementation »	Groupe 1 = Classe 1 + Classe 2 ⇒ « Impact de la relation Auditeur-Client durant sa mission et des honoraires sur l'indépendance et la qualité de travail » Groupe 2 = Classe 3 ⇒ « Compétence et réputation de l'auditeur » Groupe 3 = Classe 4 ⇒ « Renouvellement de mandat » Groupe 4 = Classe 5 ⇒ « Jugement professionnel et respect des normes et de la réglementation ».

Source : Élaboré par l'auteur

2.2.2. Classification Hiérarchique Descendante (CHD) générale :

Pour l'analyse par Classification Hiérarchique Descendante (CHD) de l'ensemble des entretiens concernant **les 4 régions du Maroc**, nous avons pu obtenir les résultats suivants que nous allons présenter sous formes de **4 étapes** :

Étape 1 : Un résumé des statistiques textuelles du corpus des textes concernant l'ensemble des entretiens ressorti à partir du logiciel IRaMuteQ que nous présentons dans le tableau suivant :

Tableau 44 : Caractéristiques du corpus général

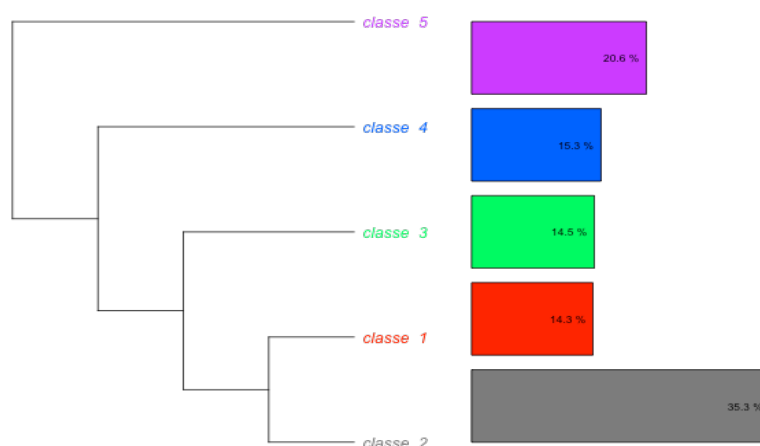
Élément	Nombre
Nombre de textes	24
Nombre de segments de texte	843
Nombre de formes	2097
Nombre d'occurrences	30373
Nombre de lemmes (formes lemmatisées)	1554
Nombre de formes actives	1246
Nombre de formes supplémentaires	8
Nombre de formes actives avec une fréquence ≥ 3	529
Moyenne de formes par segment	36,029656
Nombre de classes	5
283 segments classés sur 339	75,33%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel IRaMuteQ

Étape 2 : Le dendrogramme des **4 régions** réunies présentant un partitionnement hiérarchique de classes fait sur la base d'un ensemble de formes liées en fonction de leur ressemblance. Il nous a donc permis de classer les textes concernant les **24 entretiens** passés dans les différentes régions (**9 entretiens pour la région de Casablanca, 5 pour la région de Rabat, 5 pour la région de Fès/Meknès et 5 pour la région de Tanger**) d'une manière globale et synthétique en plusieurs grandes classes.

Nous reprenons ci-dessous le dendrogramme issu du logiciel **IRaMuteQ** (notons que les pourcentages relatifs aux classes sont repris en note de bas de page⁵⁰⁴)

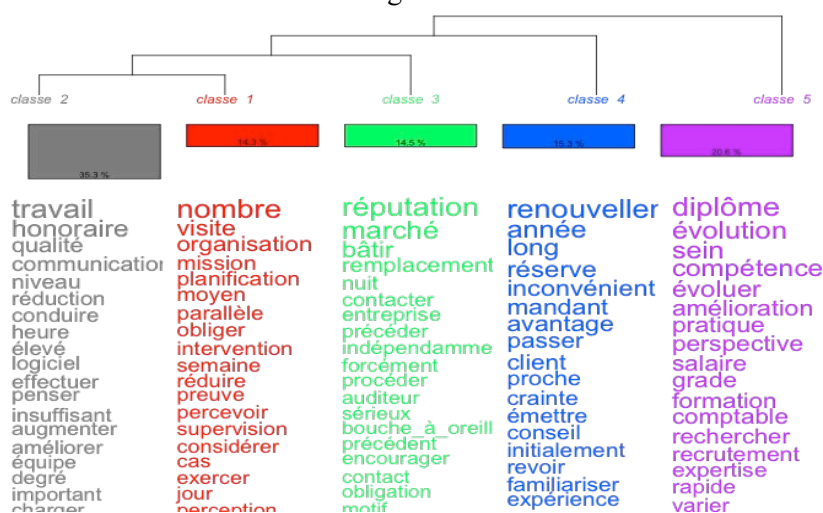
Figure 138 : Classification Hiérarchique Descendante (**CHD**) simple du corpus général



Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

Étape 3 : Par la suite, le logiciel nous a permis également de faire ressortir un peu plus en détail les formes actives contenues dans les différentes classes contenues dans le dendrogramme précédent. Nous présentons cela dans la figure suivante⁵⁰⁵ :

Figure 139 : Classification Hiérarchique Descendante (**CHD**) – Formes actives – Synthèse des 4 régions



Source : Élaborée par le logiciel **IRaMuteQ**

⁵⁰⁴ Classe 1 (14,3%) ; Classe 2 (35,3%) ; Classe 3 (14,5%) ; Classe 4 (15,3%) ; Classe 5 (20,5%).

⁵⁰⁵ Les **pourcentages** relatifs aux différentes **classes** sont les mêmes que ceux que nous avons repris dans la note de bas de page précédente.

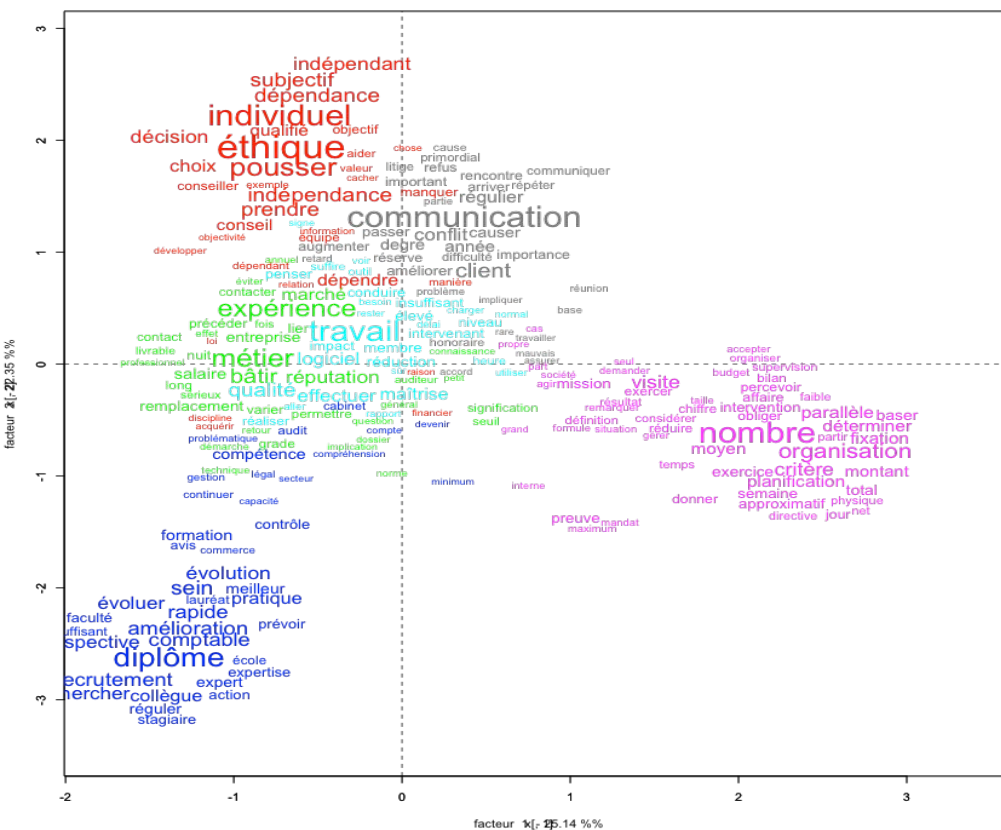
Étape 4 : Après avoir effectué une découpe du dendrogramme tendant le plus proche possible vers les classes ressorties par le logiciel, chose que nous estimons permettant d'obtenir une classification la plus fine possible, nous remarquons que ces classes peuvent être liées entre eux et être par conséquent regroupées en 4 et thématiques de la manière suivante :

- **Groupe 1** ⇒ Le thème que nous pouvons proposer pour ce premier groupe est « **Mission d'audit et qualité de travail** ». Nous justifions cela ci-dessous :
 ⇒ La **classe 1** contient les formes suivantes : « *nombre* », « *visite* », « *organisation* », « *mission* », « *planification* », « *moyen* », « *parallèle* », « *obliger* », « *intervention* », « *semaine* », « *réduire* », « *preuve* », « *percevoir* », « *supervision* », « *considérer* », « *cas* », « *exercer* », « *jour* » et « *perception* ». Nous pouvons en déduire que ces mots tournent autour du thème de « **Déroulement de la mission d'audit** ».
- ⇒ La **classe 2** contient les formes suivantes : « *honoraires* », « *temps* », « *élevé* », « *augmenter* », « *heure* », « *réduction* », « *faible* », « *budget* », « *niveau* », « *fixation* », « *sûr* », « *conduire* », « *horaire* », « *nombre* », « *indépendance* », « *jour* », « *minimum* », « *respecter* » et « *partir* ». Nous pouvons en déduire que ces mots tournent autour du thème de « **Productivité et qualité du travail** ».
- **Groupe 2** ⇒ Le thème que nous pouvons proposer pour le second groupe est « **Réputation de l'auditeur** » nous justifions cela ci-dessous :
 ⇒ La **classe 3** contient les formes suivantes : « *réputation* », « *marché* », « *bâtir* », « *remplacement* », « *nuit* », « *contacter* », « *entreprise* », « *précéder* », « *indépendamment* », « *forcément* », « *procéder* », « *auditeur* », « *sérieux* », « *bouche-à-oreille* », « *précédent* », « *encourager* », « *contact* », « *obligation* » et « *motif* ».
- **Groupe 3** ⇒ Le thème que nous pouvons proposer pour le troisième groupe est « **Relation Auditeur-Client, expérience et indépendance** », nous justifions cela ci-dessous :
 ⇒ La **classe 4** contient les formes suivantes : « *renouveler* », « *année* », « *long* », « *réserve* », « *inconvenient* », « *mandat* », « *avantage* », « *passer* », « *client* », « *proche* », « *crainte* », « *émettre* », « *conseil* », « *initialement* », « *revoir* », « *familiariser* » et « *expérience* ».
- **Groupe 4** ⇒ Le thème que nous pouvons proposer pour le quatrième groupe est « **Compétence de l'auditeur** », nous justifions cela ci-dessous :
 ⇒ La **classe 5** contient les formes suivantes : « *diplôme* », « *évolution* », « *sein* », « *compétence* », « *évoluer* », « *amélioration* », « *pratique* », « *perspective* », « *salaire* », « *grade* », « *formation* », « *comptable* », « *rechercher* », « *recrutement* », « *expertise* », « *rapide* » et « *varier* ».

2.2.3. Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) par région :

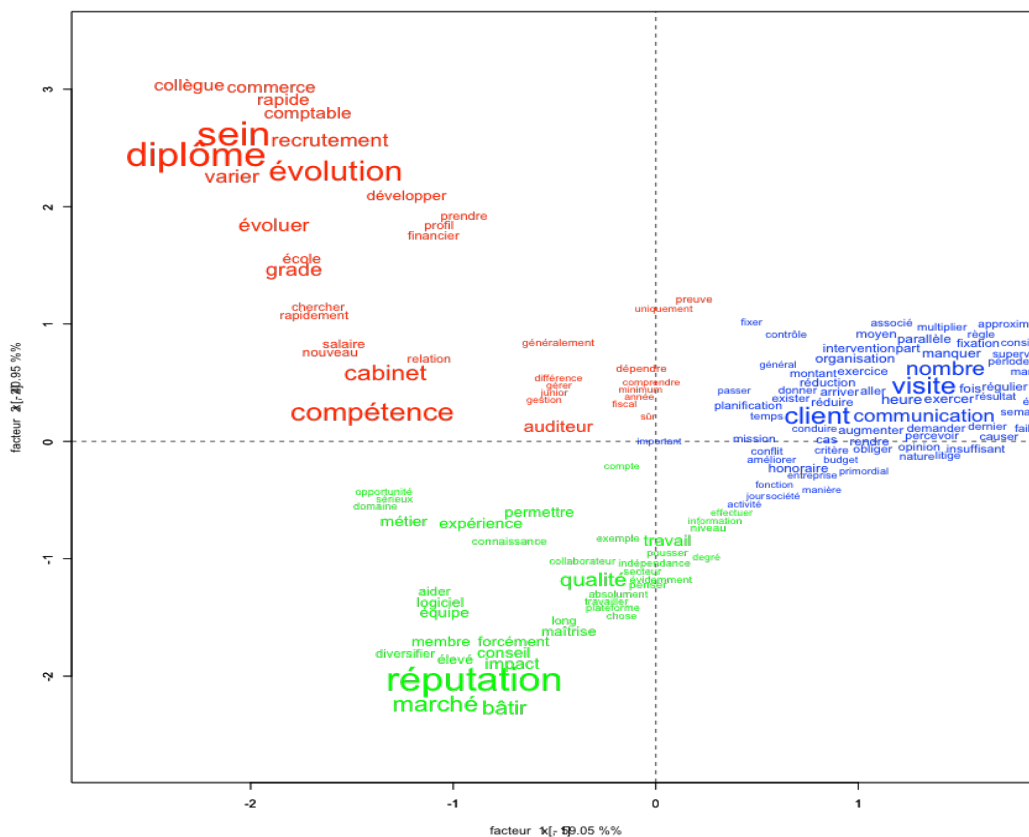
Les AFC pour les régions de Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger ressortis par le logiciel IRaMuteQ sont présentés comme suit :

Figure 140 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) - Région de Casablanca



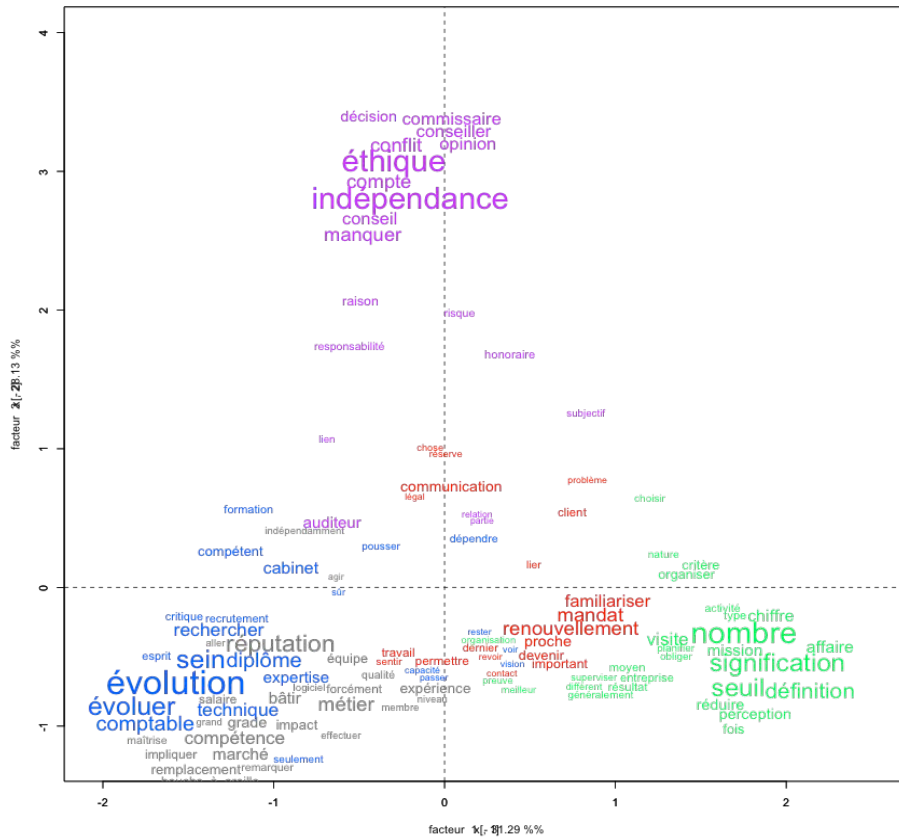
Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 141 : Analyse Factorielle des Correspondances (*AFC*) – Région de **Rabat**



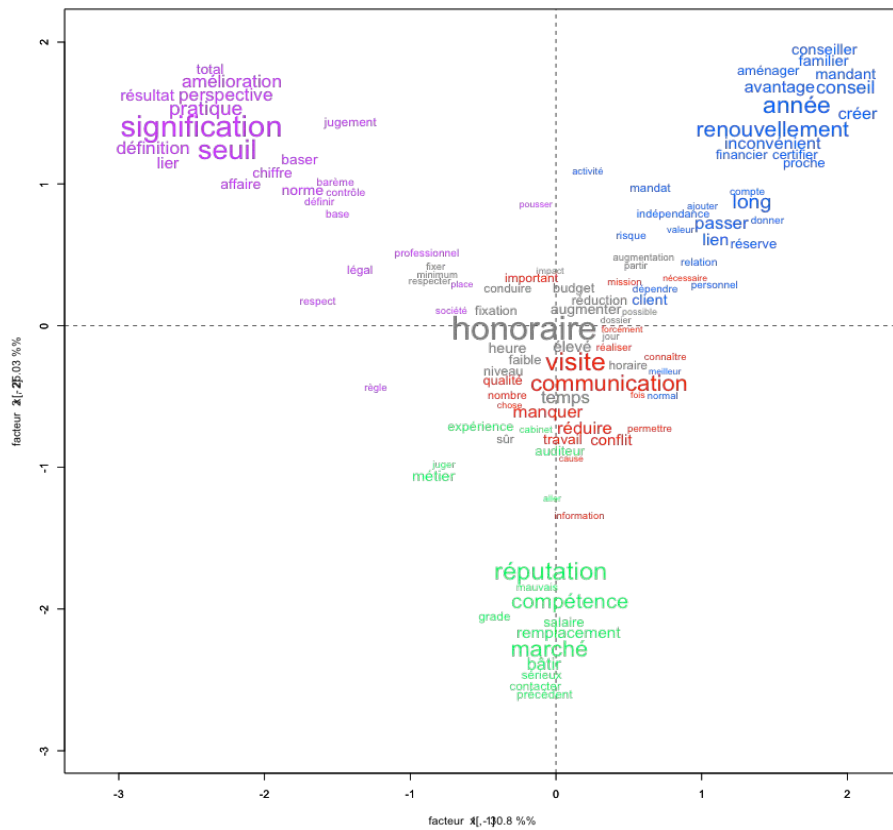
Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 142 : Analyse Factorielle des Correspondances (*AFC*) – Région Fès/Meknès



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Figure 143 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) – Région de Tanger



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Pour interpréter ces figures de l'AFC, nous proposons les deux tableaux ci-dessous dans lesquels nous allons présenter :

- Une interprétation générale de l'AFC par région ;
- Une interprétation approfondie débouchant sur la définition de zones déduites en fonction des rapprochements des classes.

Tableau 45 : Interprétation générale de l'AFC par région

Régions	Interprétation du facteur 1	Interprétation du facteur 2
Région de Casablanca	Le premier facteur , constituant 25,14% du total du corpus contenant les 9 entretiens passés dans la région de Casablanca , démontre sur la cartographie de l'AFC, un positionnement des classes 1 (Rouge) , 3 (Vert) , 4 (Bleu-ciel) , et 5 (Bleu) (<i>abscisses négatives</i>) rapproché de la classe 2 (Gris) (<i>abscisses positives</i>) et séparé de la classe 6 (Rose) (<i>abscisses positives</i>).	Le deuxième facteur , constituant 22,35% du total du corpus contenant les 9 entretiens de la même région, démontre un positionnement des classes 1 (Rouge) , 2 (Gris) et 4 (Bleu-ciel) (<i>en ordonnées positives</i>) très rapproché de la classe 3 (Vert) (<i>en ordonnées négatives</i>), un peu moins rapproché de la classe 6 (Rose) (<i>en ordonnées négatives</i>) et très éloigné de la classe 5 (Bleu) (<i>en ordonnées négatives</i>).
Région de Rabat	Le premier facteur , constituant 69,05% du total du corpus contenant les 5 entretiens passés dans la région de Rabat , démontre un positionnement de la classe 1 (Rouge) (<i>abscisses négatives</i>) nettement éloigné de la classe 2 (Vert) (<i>abscisses négatives</i>) et de la classe 3 (Bleu) (<i>abscisses positives</i>). Les classes 2 et 3 sont également éloignées entre elles.	Le deuxième facteur , constituant 20,95% du total du corpus contenant les 5 entretiens de la même région, démontre un positionnement de la classe 1 (Rouge) (<i>ordonnées positives</i>) éloigné de la classe 2 (Vert) (<i>ordonnées négatives</i>) et de la classe 3 (Bleu) (<i>ordonnées positives</i>). Les classes 2 et 3 sont tout de même éloignées entre elles.
Région de Fès/Meknès	Le premier facteur , constituant 31,29% du total du corpus contenant les 5 entretiens passés dans la région de Fès/Meknès , démontre un positionnement isolé de la classe 5 (Rose) (<i>abscisses négatives</i>). Ensuite, il démontre rapprochement entre les classes 2 (Gris) et 4 (Bleu) (<i>abscisses négatives</i>) que nous remarquons assez éloignées des classes 1 (Rouge) et 3 (Vert) (<i>abscisses positives</i>) qui sont rapprochées, à leur tour, entre elles.	Le deuxième facteur , constituant 28,13% du total du corpus contenant les 5 entretiens de la même région, démontre également un positionnement isolé de la classe 5 (Rose) (<i>ordonnées positives</i>) du reste des classes. Aussi, les classes 2 (Gris) et 4 (Bleu) (<i>ordonnées négatives</i>) sont également éloignées des classes 1 (Rouge) et 3 (Vert) (<i>ordonnées négatives</i>).
Région de Tanger	Le premier facteur , constituant 30,8% du total du corpus contenant les 5 entretiens passés dans la région de Tanger , démontre un positionnement de la classe 5 (Rose) (<i>abscisses négatives</i>) nettement éloigné de la classe 4 (Bleu) (<i>abscisses positives</i>). Le graphique démontre également que la classe 3 (Vert) (<i>située entre les abscisses positives et négatives</i>) est complètement isolée de l'ensemble des classes. Par ailleurs, le positionnement de la classe 1 (Rouge) (<i>abscisses positives</i>) et la classe 2 (Gris) (<i>située entre les abscisses positives et négatives</i>) est très rapproché.	Le deuxième facteur , constituant 25,03% du total du corpus contenant les 5 entretiens de la même région, démontre une isolation de la classe 5 (Rose) (<i>ordonnées positives</i>) ainsi que de la classe 4 (Bleu) (<i>ordonnées positives</i>). La classe 3 (Vert) (<i>ordonnées négatives</i>) est également complètement isolée. Or, nous remarquons un très grand rapprochement entre les classes 1 (Rouge) et 2 (Gris) (<i>ordonnées négatives</i>).

Source : Elaboré par l'auteur

Tableau 46 : Interprétation approfondie de l'*AFC* par région

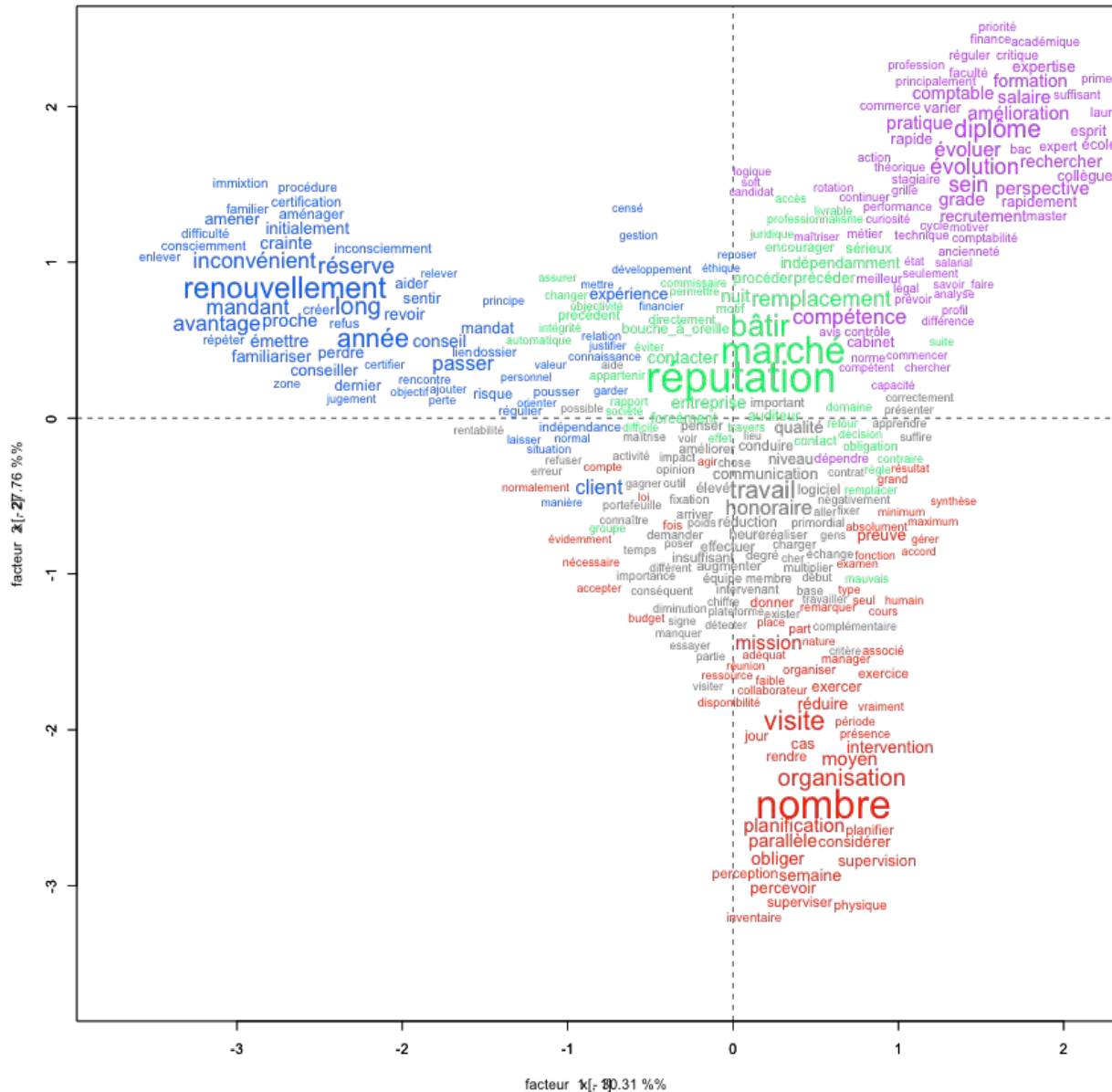
Régions	Zones et interprétations	Thématisation des zones
Région de Casablanca	Zone 1 : Zone située entre abscisses négatives/ordonnées positives (<i>classe 1 en Rouge</i>) et abscisses positives/ordonnées positives (<i>classe 2 en Gris</i>). Zone 2 : Zone située entre abscisses négatives/ordonnées positives (<i>classe 4 en Bleu-Ciel</i>) et abscisses positives/ordonnées positives (<i>classe 3 en Vert</i>). Zone 3 : Zone située en abscisses négatives/ordonnées négatives (<i>classe 5 en Bleu</i>) Zone 4 : Zone située en abscisses positives/ordonnées négatives (<i>classe 6 en Rose</i>).	Zone 1 : ⇒ « Relation Auditeur-Client et indépendance » Zone 2 : ⇒ « Rôle de l'expérience dans la qualité de travail et dans la réputation de l'auditeur » Zone 3 : ⇒ « Compétence de l'auditeur » Zone 4 : ⇒ « Déroulement de la mission »
Région de Rabat	Zone 1 : Zone située en abscisses négatives/ordonnées positives (<i>classe 1 en Rouge</i>) Zone 2 : Zone située en abscisses négatives/ordonnées négatives (<i>classe 2 en Vert</i>). Zone 3 : Zone située en abscisses positives/ordonnées positives (<i>classe 3 en Bleu</i>).	Zone 1 : ⇒ « Compétence de l'auditeur » Zone 2 : ⇒ « Expérience, indépendance, réputation et qualité de travail » Zone 3 : ⇒ « Relation Auditeur-Client, honoraires et déroulement de la mission »
Région de Fès/Meknès	Zone 1 : Zone située en abscisses positives/ordonnées négatives (<i>classe 1 en Rouge et classe 3 en Vert</i>). Zone 2 : Zone située en abscisses négatives/ordonnées négatives (<i>classe 2 en Gris et classe 4 en Bleu</i>). Zone 3 : Zone située en abscisses négatives/ordonnées positives (<i>classe 5 en Rose</i>).	Zone 1 : ⇒ « Relation Auditeur-Client dans une mission d'audit » Zone 2 : ⇒ « Image de marque de qualité de l'auditeur » Zone 3 : ⇒ « Indépendance et éthique de l'auditeur »
Région de Tanger	Zone 1 : Zone située entre les abscisses négatives/ordonnées négatives et les abscisses positives/ordonnées négatives (<i>classe 1 en Rouge et classe 2 en gris</i>). Zone 2 : Zone située entre les abscisses négatives/ordonnées négatives et les abscisses positives/ordonnées négatives (<i>classe 3 en Vert</i>) isolée de la zone 3. Zone 3 : Zone située en abscisses positives/ordonnées positives (<i>classe 4 en Bleu</i>). Zone 4 : Zone située en abscisses négatives/ordonnées positives (<i>classe 5 en Rose</i>).	Zone 1 : ⇒ « Impact de la relation Auditeur-Client durant la mission et des honoraires sur l'indépendance et la qualité de travail » Zone 2 : ⇒ « Compétence et réputation de l'auditeur » Zone 3 : ⇒ « Renouvellement de mandat » Zone 4 : ⇒ « Jugement professionnel et respect de la réglementation et des normes »

Source : Elaboré par l'auteur

2.2.4. Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) générale :

L'AFC général de l'ensemble des entretiens passés dans les 4 régions réunies ressorti par le logiciel IRaMuteQ est présenté comme suit :

Figure 144 : Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) – Corpus général



Source : Élaborée par le logiciel IRaMuteQ

Interprétation générale de l'AFC concernant le corpus général :

Le **premier facteur**, constituant **30,31%** du total du corpus contenant les **24 entretiens**, démontre un positionnement très éloigné de **la classe 4** (*abscisses négatives*) des **classes 1,2,3 et 5** (*abscisses positives*).

Le **deuxième facteur**, constituant **27,76%** du total du corpus contenant les **24 entretiens**, démontre que les **classes 3,4 et 5** (*ordonnées positives*) sont éloignées des **classes 1 et 2** (*ordonnées négatives*).

Interprétation approfondie de l'AFC concernant le corpus général :

L'AFC nous a permis de ressortir 4 zones :

- **Zone 1 :** Zone située en abscisses négatives/ordonnées positives (*classe 4 en Bleu*). Nous pouvons thématiser cette zone ainsi « *Relation Auditeur-Client, expérience et indépendance* ».
- **Zone 2 :** Zone située centrée en abscisses/ordonnée positives (*classe 3 en Vert*). Nous pouvons thématiser cette zone ainsi « *Réputation de l'auditeur* ».
- **Zone 3 :** Zone située en abscisses positives/ordonnées positives (*classe 5 en Rose*). Nous pouvons thématiser cette zone ainsi « *Compétence de l'auditeur* ».
- **Zone 4 :** Zone située entre centre abscisses/ordonnées négatives et abscisses positives/ordonnées négatives (*classe 1 en Rouge et classe 2 en Gris*). Nous pouvons thématiser cette zone ainsi « *Mission d'audit et qualité de travail* ».

2.3. Approche approfondie d'analyse des résultats :

L'approche approfondie d'analyse des résultats trouve son utilité dans l'affinement des résultats obtenus par l'Analyse Factorielle des Correspondances (AFC). L'analyse ressorti par le logiciel IRaMuteQ est l'Analyse Des Similitudes (ADS).

En effet, l'ADS est une représentation graphique sous forme d'une arborescence des mots associés et qui se base sur les concepts clés de l'étude menée et repose sur la théorie des graphes utilisée en Analyse des Données Relationnelles (ADR).

2.3.1. Analyse Des Similitudes par région :

Nous allons interpréter les figures des Analyses Des Similitudes (ADS) pour les quatre régions⁵⁰⁶ que nous avons sélectionnées à partir logiciel IRaMuteQ comme suit :

Interprétation de l'ADS de la région de Casablanca :

A première vue, nous remarquons que l'arbre se compose de deux communautés lexicales centrales ; « *Auditeur* » et « *Client* ». La première (*en Violet*) contient une seule sous-communauté (*en Vert*) et la deuxième (*en Rose clair*) en contient deux (*en Jaune et en Bleu*) :

Communauté centrale « Auditeur » :

Cette première communauté centrale s'éclate en 4 branches de ramification dont une seule constitue une sous-communauté :

- ⇒ **Branche 1 (Indépendance) :** L'indépendance se réfère à la **classe 1** de la CHD et éventuellement de l'AFC « *Indépendance de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 2 (Réputation) :** La réputation se réfère à une partie de la **classe 3** de la CHD et de l'AFC « *Expérience et réputation de l'auditeur* ».

⁵⁰⁶ Voir les figures de l'ADS des quatre régions en **Annexe 5**, p. 440.

- ⇒ **Branche 3 (Compétence)** : Cette branche de ramification se réfère à la **classe 5** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Compétence de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 4 (Travail)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Vert*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à la **classe 4** de la **CHD** « *Qualité de travail* ».

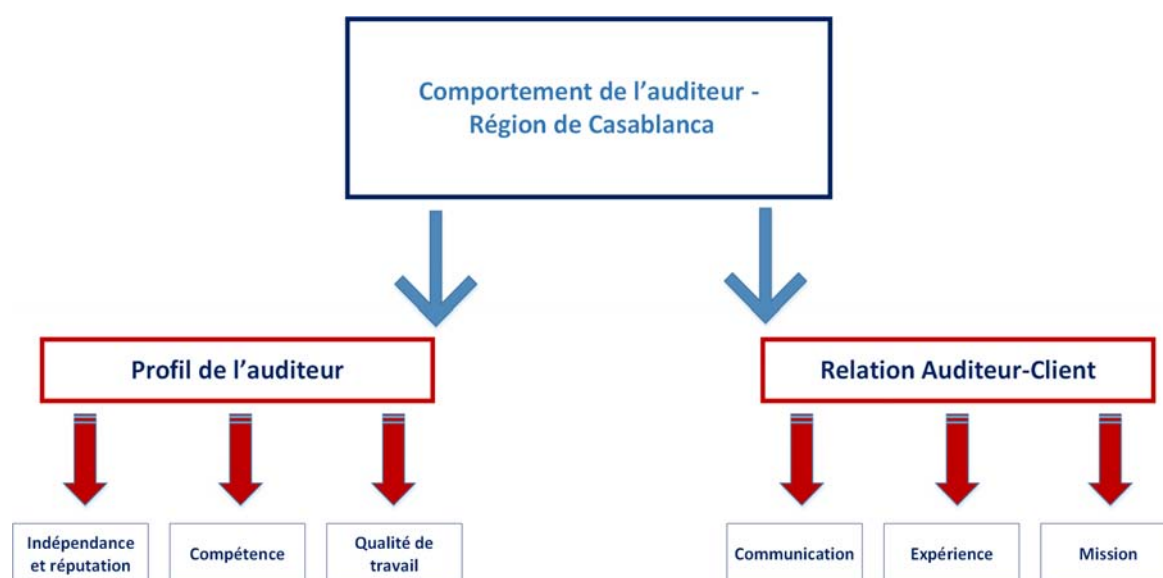
- **Communauté centrale « Client » :**

Cette deuxième communauté centrale s'éclate en **4 branches** de ramification dont deux constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Communication)** : Cette branche nous réfère à la **classe 2** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client* ».
- ⇒ **Branche 2 (Mission)** : S'agissant de cette branche, elle nous réfère à la **classe 6** de la **CHD** et aussi de l'**AFC** « *Déroulement de la mission* ».
- ⇒ **Branche 3 (Expérience)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Jaune*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère à une partie de la **classe 3** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Expérience et réputation de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 4 (Visite)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Bleu*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère à la **classe 6** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Déroulement de la mission* ».

Les résultats de cette analyse nous ont permis de ressortir avec une nouvelle thématisation qui concerne cette fois les deux communautés centrales lexicales « *Auditeur* » et « *Client* » ; il s'agit du thème : « ***Comportement de l'auditeur*** ». Nous récapitulons cette interprétation dans le schéma suivant :

Figure 145 : Récapitulation de l'interprétation de l'**ADS** – Région de **Casablanca**



Source : Élaborée par l'auteur

Interprétation de l'ADS de la région de Rabat :

A première vue, nous remarquons que l'arbre se compose de deux communautés lexicales centrales ; « *Auditeur* » et « *Client* ». La première (*en Bleu-Vert*) contient cinq sous-communauté (*en Violet, en Vert, en Bleu, en Jaune et en Vert clair*) et la deuxième (*en Jaune-Vert*) en contient sept (*en Bleu clair, en Rose-Violet, en Orange, en Rose foncé, en Bleu ciel, en Violet et en Rose clair*).

Par ailleurs, pour la communauté centrale « *Auditeur* » nous avons jugé pertinent d'abandonner une sous-communauté (*en Bleu*) et donc de n'interpréter que quatre (*en Violet, en Vert, en Jaune et en Vert clair*). Pour la communauté centrale « *Client* », nous n'avons jugé nécessaire d'interpréter que 5 sous-communautés ; celles en Rose clair, en Violet, en Bleu ciel, en Orange et en Bleu clair. L'abondance des autres sous-communautés (*en Bleu pour la première communauté centrale et en Rose-Violet et en Rose foncé pour la deuxième*) est dû aux mots qu'elles contiennent que ne nous jugeons pas assez pertinents pour qu'ils soient interprétés.

- Communauté centrale « Auditeur » :

Cette première communauté centrale s'éclate en **6 branches** de ramification dont quatre constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Indépendance) :** L'indépendance se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** et éventuellement de l'**AFC** « *Expérience, indépendance, réputation et qualité de travail* ».
- ⇒ **Branche 2 (Honoraire) :** La réputation se réfère à une partie de la **classe 3** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, Honoraires et déroulement de la mission* ».
- ⇒ **Branche 3 (Compétence) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Violet*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Cette branche de ramification se réfère à la **classe 1** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Compétence de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 4 (Travail) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Vert*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** et éventuellement de l'**AFC** « *Expérience, indépendance, réputation et qualité de travail* ».
- ⇒ **Branche 5 (Cabinet) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Jaune*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à la **classe 1** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Compétence de l'auditeur* » en raison de la présence des mots suivants « *compétent* », « *exploitation* » et « *collègue* » qui reflète la compétence relationnelle au sein du cabinet.
- ⇒ **Branche 6 (Réputation) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Vert clair*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** et éventuellement de l'**AFC** « *Expérience, indépendance, réputation et qualité de travail* ».

- Communauté centrale « Client » :

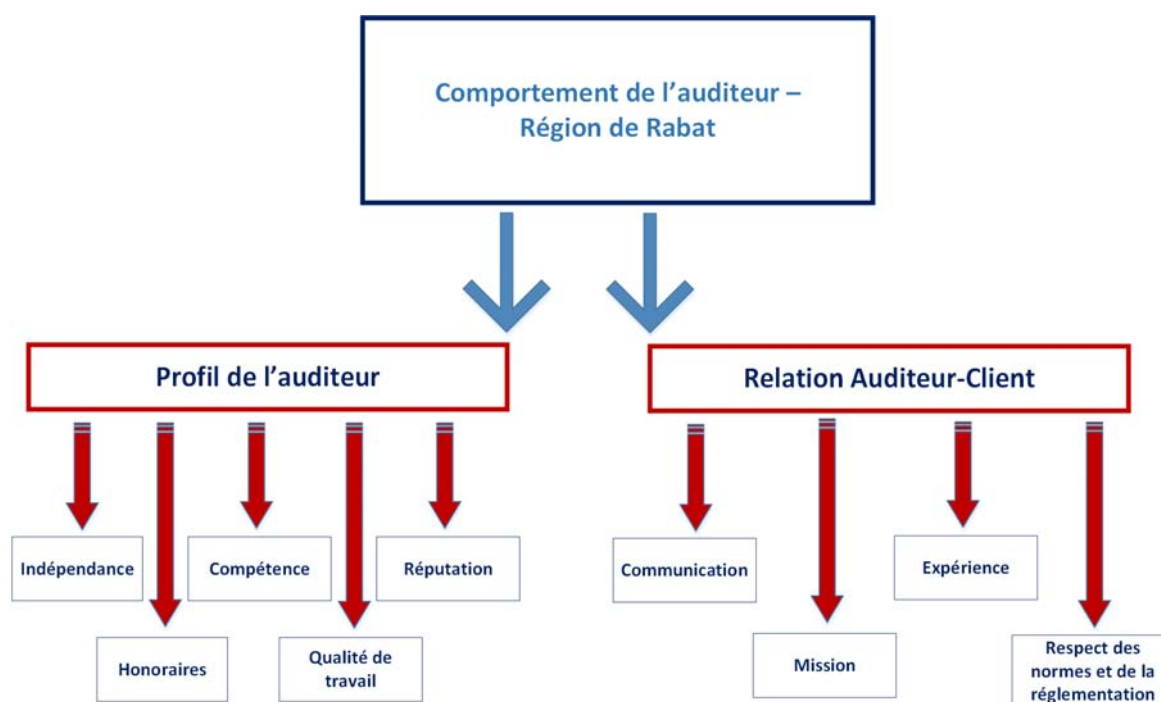
Cette deuxième communauté centrale s'éclate en **6 branches** de ramification dont cinq constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Communication) :** Cette branche nous réfère à une partie de la **classe 3** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, Honoraires et déroulement de la mission* ».
- ⇒ **Branche 2 (Mission) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Rose clair*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère également à une partie de la **classe 3** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, Honoraires et déroulement de la mission* ».

- ⇒ **Branche 3 (Visite) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Rose clair*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère aussi à une partie de **la classe 3** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, Honoraires et déroulement de la mission* ».
- ⇒ **Branche 4 (Mandat) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Bleu ciel*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère de même à une partie de **la classe 3** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, Honoraires et déroulement de la mission* » en raison de la présence des mots « renouveler » et « budget » que nous jugeons tous les deux liés au déroulement de la mission.
- ⇒ **Branche 5 (Expérience) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Orange*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle se réfère à une partie de **la classe 2** de la **CHD** et éventuellement de l'**AFC** « *Expérience, indépendance, réputation et qualité de travail* ».
- ⇒ **Branche 6 (Aller) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Bleu clair*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous a permis de ressortir avec un nouveau thème autre que ceux des trois classes ressorties avec la **CHD** et l'**AFC** qui est « *Respect des normes et de la réglementation* ».

Les résultats de cette analyse nous ont permis de ressortir avec une nouvelle thématisation qui concerne cette fois les deux communautés centrales lexicales « *Auditeur* » et « *Client* » ; il s'agit du thème : « **Comportement de l'auditeur** ». Nous récapitulons cette interprétation dans le schéma suivant :

Figure 146 : Récapitulation de l'interprétation de l'**ADS** – Région de **Rabat**



Source : Élaborée par l'auteur

Interprétation de l'ADS de la région de Fès/Meknès :

A première vue, nous remarquons que l'arbre se compose de deux communautés lexicales centrales ; « *Auditeur* » et « *Client* ». La première (*en Vert*) contient trois sous-communautés (*en Bleu*, *en Violet* et *en Rose clair*) et la deuxième (*en Jaune*) en contient deux (*en Jaune-Vert* et *en Rose*) :

- Communauté centrale « Auditeur » :

Cette première communauté centrale contient plusieurs éléments que l'arbre nous présente sous forme de **5 branches** de ramification **dont** trois constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Réputation)** : Cette branche de ramification se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** et que nous retrouvons aussi dans l'**AFC** « *Expérience, qualité de travail et réputation de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 2 (Compétence)** : Cette branche de réfère à la **classe 4** de la **CHD** et elle est présente aussi dans l'**AFC** « *Compétence de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 3 (Travail)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Bleu*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Expérience, qualité de travail et réputation de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 4 (Cabinet)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Violet*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à la **classe 4** de la **CHD** « *Compétence de l'auditeur* » puisqu'elle contient les mots « *compétent* », « *capacité* » et « *évolution* ».
- ⇒ **Branche 5 (Expérience)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Rose*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** et éventuellement de l'**AFC** « *Expérience, qualité de travail et réputation de l'auditeur* ».

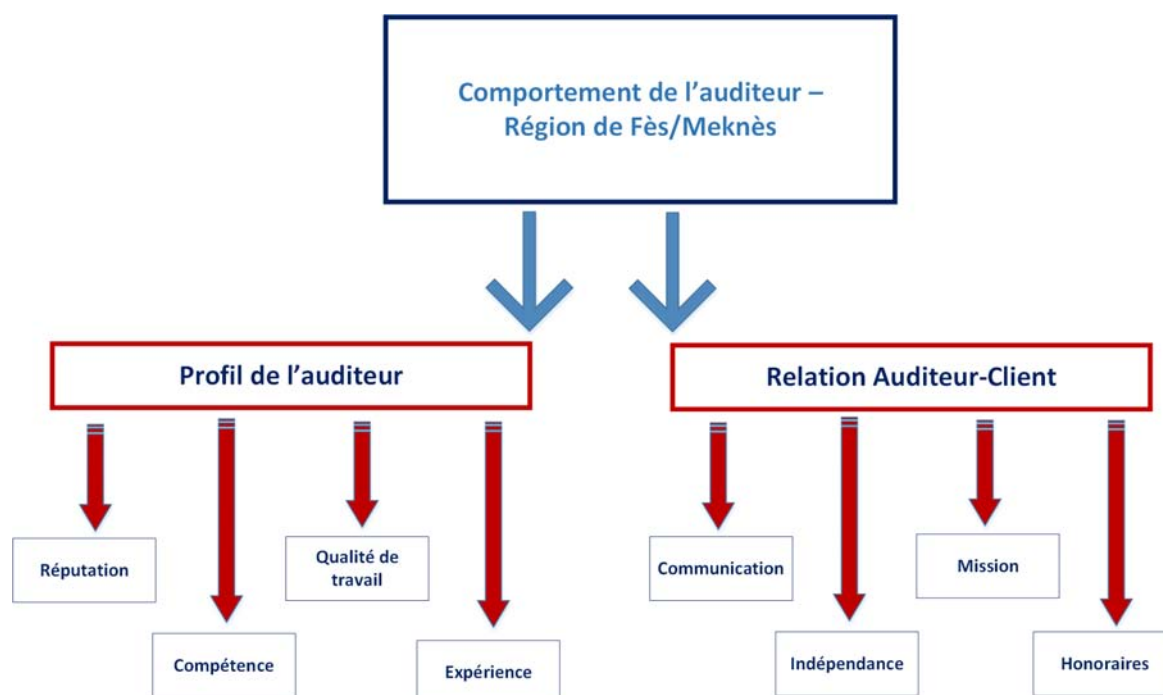
- Communauté centrale « Client » :

Cette deuxième communauté centrale s'éclate en **4 branches** de ramification dont deux constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Communication)** : Cette branche nous réfère à la **classe 1** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client* ».
- ⇒ **Branche 2 (Indépendance)** : S'agissant de cette branche, elle nous réfère à la **classe 5** de la **CHD** et aussi de l'**AFC** « *Indépendance et éthique de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 3 (Visite)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Jaune-Vert*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère à la **classe 3** de la **CHD** ainsi que de l'**AFC** « *Déroulement de la mission d'audit* ».
- ⇒ **Branche 4 (Honoraires)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Bleu*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère à la **classe 3** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Déroulement de la mission* » puisqu'elle contient les mots « *temps* », « *heure* » et « *budget* » qui sont des concepts que nous pouvons considérer liés à la mission d'audit.

Les résultats de cette analyse nous ont permis de ressortir avec une nouvelle thématisation qui concerne cette fois les deux communautés centrales lexicales « *Auditeur* » et « *Client* » ; il s'agit du thème : « **Comportement de l'auditeur** ». Nous récapitulons cette interprétation dans le schéma suivant :

Figure 147 : Récapitulation de l'interprétation de l'ADS – Région de Fès/Meknès



Source : Élaborée par l'auteur

Interprétation de l'ADS de la région de Tanger :

A première vue, nous remarquons que l'arbre se compose de deux communautés lexicales centrales ; « *Auditeur* » et « *Client* ». La première (*en Bleu ciel*) contient quatre sous-communautés (*en Rose clair, en Violet, en Vert et en Jaune-Vert*) et la deuxième (*en Jaune*) en contient deux (*en Rose et en Bleu*) :

- Communauté centrale « Auditeur » :

Cette première communauté centrale contient plusieurs éléments que l'arbre nous présente sous forme de **5 branches** de ramification **dont** quatre constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branch 1 (Indépendance) :** Cette branche de ramification se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** et que nous retrouvons aussi dans l'AFC « *Honoraires et indépendance* ».
- ⇒ **Branch 2 (Compétence) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Rose clair*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à la **classe 3** de la **CHD** et qui est présente aussi dans l'AFC « *Compétence et réputation de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branch 3 (Honoraires) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Violet*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** ainsi que de l'AFC « *Honoraires et indépendance* ».
- ⇒ **Branch 4 (Norme) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Vert*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à la **classe 5** de la **CHD** « *Jugement professionnel et respect de la réglementation et des normes* ».
- ⇒ **Branch 5 (Réputation) :** Il s'agit d'une sous-communauté (*en Jaune-Vert*) de la communauté centrale « *Auditeur* ». Elle se réfère à une partie de la **classe 3** de la **CHD** et éventuellement de l'AFC « *Compétence et réputation de l'auditeur* ».

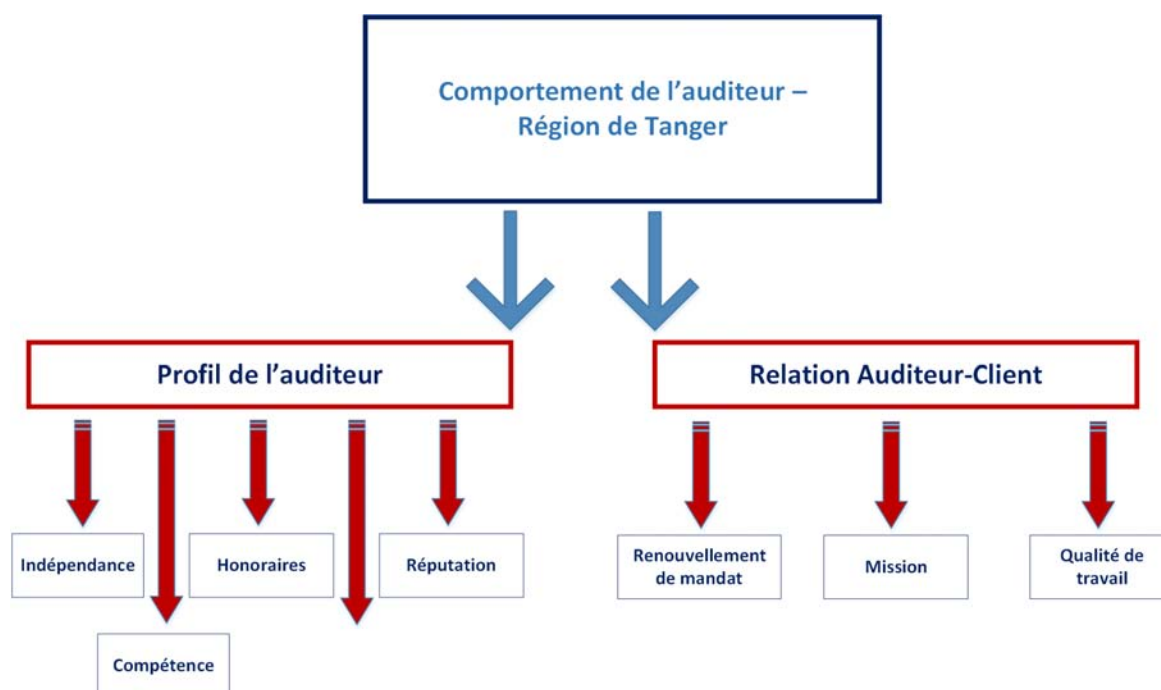
- **Communauté centrale « Client » :**

Cette deuxième communauté centrale s'éclate en **4 branches** de ramification dont deux constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Renouvellement)** : Cette branche nous réfère à la **classe 4** de la **CHD** et de l'**AFC** « *Renouvellement de Mandat* ».
- ⇒ **Branche 2 (Relation)** : S'agissant de cette branche, elle nous réfère à une partie de la **classe 1** de la **CHD** et aussi de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, déroulement de la mission et qualité de travail* ».
- ⇒ **Branche 3 (Visite)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Rose*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous réfère à une partie de la **classe 1** de la **CHD** et aussi de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, déroulement de la mission et qualité de travail* ».
- ⇒ **Branche 4 (Travail)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Bleu*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle nous nous réfère à une partie de la **classe 1** de la **CHD** et aussi de l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, déroulement de la mission et qualité de travail* ».

Les résultats de cette analyse nous a permis de ressortir avec une nouvelle thématisation qui concerne cette fois les deux communautés centrales lexicales « *Auditeur* » et « *Client* » ; il s'agit du thème : « **Comportement de l'auditeur** ». Nous récapitulons cette interprétation dans le schéma suivant :

Figure 148 : Récapitulation de l'interprétation de l'**ADS** – Région de **Tanger**



Source : Élaborée par l'auteur

2.3.2. Analyse Des Similitudes du corpus général :

Nous allons interpréter la figure de l'Analyse Des Similitudes (ADS) pour le corpus général⁵⁰⁷ pour les **quatre régions** réunies ; soit **24 entretiens** (*9 pour la région de Casablanca, 5 pour la région de Rabat, 5 pour la région de Fès/Meknès, 5 pour la région de Tanger*) ressorties par le logiciel IRaMuteQ comme suit :

Interprétation de l'ADS du corpus général :

A première vue, nous remarquons que l'arbre se compose de deux communautés lexicales centrales ; « Auditeur » et « Client ». La première (*en Jaune*) contient quatre sous-communautés (*en Rose, en Bleu, en Violet et en Vert*) et la deuxième (*en Rose clair*) en contient trois (*en Bleu-Vert, en Jaune et en Rose-Violet*) :

- Communauté centrale « Auditeur » :

Cette première communauté centrale contient plusieurs éléments que l'arbre nous présente sous forme de **5 branches** de ramification dont quatre constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Indépendance)** : Cette branche de ramification se réfère à une partie de la **classe 4** de la **CHD** et que nous retrouvons aussi dans l'AFC « *Relation Auditeur-Client, expérience et indépendance* ».
- ⇒ **Branche 2 (Compétence)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Rose*) de la communauté centrale « Auditeur ». Elle se réfère à la **classe 5** de la **CHD** et présente aussi dans l'AFC « *Compétence de l'auditeur* ».
- ⇒ **Branche 3 (Travail)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Bleu*) de la communauté centrale « Auditeur ». Elle se réfère à une partie de la **classe 2** de la **CHD** ainsi que de l'AFC « *Productivité et qualité de travail* ».
- ⇒ **Branche 4 (Honoraire)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Violet*) de la communauté centrale « Auditeur ». Elle se réfère à la **classe 2** de la **CHD** « *Déroulement de la mission* » puisqu'elle contient les mots « *temps* », « *heure* », « *budget* » et « *contrat* » qui sont des concepts que nous pouvons considérer liés à la mission d'audit.
- ⇒ **Branche 5 (Réputation)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Jaune-Vert*) de la communauté centrale « Auditeur ». Elle se réfère à la **classe 3** de la **CHD** et éventuellement de l'AFC « *Réputation de l'auditeur* ».

- Communauté centrale « Client » :

Cette deuxième communauté centrale s'éclate en **4 branches** de ramification dont deux constituent des sous-communautés :

- ⇒ **Branche 1 (Mission)** : Cette branche nous réfère à la **classe 1** de la **CHD** et de l'AFC « *Déroulement de la mission* ».
- ⇒ **Branche 2 (Visite)** : S'agissant de cette branche, elle nous réfère à la **classe 1** de la **CHD** et aussi de l'AFC « *Déroulement de la mission* ».
- ⇒ **Branche 3 (Expérience)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Jaune-Vert*) de la communauté centrale « Client ». Elle se réfère à une partie de la **classe 4** de la **CHD** et que nous retrouvons aussi dans l'AFC « *Relation Auditeur-Client, expérience et indépendance* ».

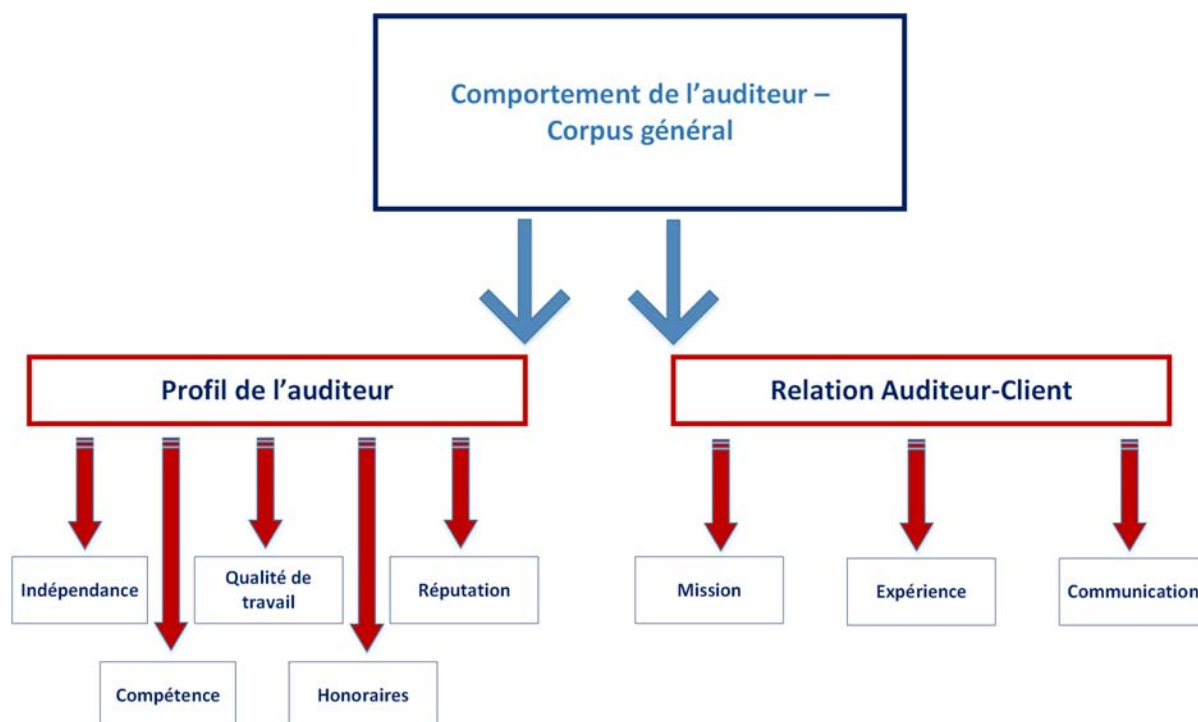
⁵⁰⁷ Voir la figure de l'ADS du corpus général en **Annexe 6**, p.444.

⇒ **Branche 4 (Communication)** : Il s'agit d'une sous-communauté (*en Rose-Violet*) de la communauté centrale « *Client* ». Elle se réfère à une partie de **la classe 4** de la **CHD** et que nous retrouvons aussi dans l'**AFC** « *Relation Auditeur-Client, expérience et indépendance* ».

Les résultats de cette analyse nous ont permis de ressortir avec une nouvelle thématisation qui concerne cette fois les deux communautés centrales lexicales « *Auditeur* » et « *Client* » ; il s'agit du thème : « **Comportement de l'auditeur** ».

A cet effet, nous récapitulons cette interprétation de l'**ADS** du corpus général qui réunit les **quatre régions** dans le schéma suivant :

Figure 149 : Récapitulation de l'interprétation de l'**ADS** – Corpus général



Source : Élaborée par l'auteur

SECTION 2 : Présentation, analyse et interprétation des résultats de l'étude quantitative

Après avoir présenté, analysé et interprété, dans la première section de ce deuxième chapitre de la partie empirique, les résultats de l'étude qualitative, nous consacrons cette deuxième section à ceux de l'étude quantitative.

Nous schématisons le plan de cette deuxième section comme suit :

Figure 150 : Plan de la **Section 2 / Chapitre 2 / Partie II**



Source : Élaborée par l'auteur

1. Présentation de l'outil statistique utilisé :

Avant de présenter les résultats de notre étude faite auprès de **112 entreprises auditées** au Maroc, nous avons jugé pertinent de présenter dans ce point, l'outil statistique choisi pour le traitement ainsi que pour l'analyse de nos données issues du questionnaire d'enquête.

En effet, après avoir fait une revue générale des logiciels susceptibles de traiter des données quantitatives, notre choix a porté sur les logiciels **SPHINX IQ2** et **IBM SPSS** ; ce qui a été pour nous une bonne occasion pour profiter des différentes caractéristiques et fonctionnalités dont ils disposent et d'avoir une certaine complémentarité entre elles.

1.1. Étapes de traitement des données avec SPHINX IQ2 :

SPHINX IQ2 est un logiciel permettant d'aider à construire le questionnaire ainsi que de procéder à l'analyse quantitative et qualitative des données. Dans son utilisation nous sommes passés par **3 étapes** :

- Étape 1 : La création et la codification du questionnaire sur le logiciel

Le logiciel **SPHINX IQ2** permet la création des questionnaires qui peuvent même par la suite être transformés en version papier. Nous avons à cet égard pu créer notre questionnaire en ligne en respectant la structure et les conditions demandées pour chaque type de question. Nous avons à cet effet codifié au fur et à mesure de l'intégration des questions nos différentes variables de recherche. Pour ce faire, nous avons été aidés par les codes que nous leur avons déjà donnés ; comme par exemple « **V1** » pour la « **Compétence** » et « **V12** » pour l'« **indépendance** »⁵⁰⁸.

- Étape 2 : La saisie et le nettoyage des réponses

Après avoir insérer notre questionnaire d'enquête, nous avons procéder à la saisie et au nettoyage (*éviter les fautes d'orthographes, unifier le style et la forme d'écriture*⁵⁰⁹...) des réponses reçues de la part de nos **112** interrogés. La manipulation du logiciel n'était pas difficile et la saisie a été plus au moins rapide dans la mesure où à chaque fois que nous rentrions la réponse de la dernière question, le passage à la seconde observation se faisait automatiquement⁵¹⁰.

- Étape 3 : Procéder à l'analyse des données

Une fois les données saisies, nous avons pu procéder à leur analyse. Pour ce faire, nous avons choisi de faire un tri à plat qui consiste à faire une analyse Univariée, c'est-à-dire question par question. Cette analyse nous a fait ressortir un ensemble de graphes que nous avons personnalisés en modifiant le type (*pyramides, diagrammes en bâtons, diagrammes*

⁵⁰⁸ Un extrait du rendu final du questionnaire une fois mis en ligne sur le logiciel est présenté au niveau de l'**Annexe 9**.

⁵⁰⁹ Par exemple « *Oui* » et « *oui* » ; ne garder qu'une seule forme à savoir « *Oui* » pour les deux.

⁵¹⁰ Un extrait des observations insérées dans le logiciel est présenté au niveau de l'**Annexe 9**.

circulaires...) ainsi que les couleurs et que nous allons présenter dans la partie de l' « *analyse et l'interprétation des résultats* ».

1.2. Étapes de traitement des données avec SPSS :

IBM SPSS est un logiciel permettant d'aider à la vérification des hypothèses de recherche par un ensemble de tests statistiques. Dans son utilisation nous sommes passés par **3 étapes** :

- Étape 1 : Exporter les données saisies sur le logiciel *SPHINX IQ2*

Avant de pouvoir utiliser le logiciel **IBM SPSS**, nous avons essayé de trouver un moyen qui va nous permettre d'éviter de saisir à nouveau les **112** réponses du questionnaire d'enquête. A cet effet, nous avons constaté qu'il existe une option sur **SPHINX IQ2** qui permet d'exporter et de convertir les données sous format d'une étude **SPSS**⁵¹¹.

- Étape 2 : Vérification des données

Pour pouvoir être sûr de la fiabilité des résultats, nous avons jugé opportun de vérifier les données importées⁵¹². Nous avons ainsi constaté que tout avait été bien importé, nettoyé et codifié.

- Étape 3 : Procéder à l'analyse des données et à la vérification des hypothèses

Nous avons pu par la suite procéder à l'analyse de nos **112 réponses** à travers une analyse statistique descriptive par tableaux croisés. Nous avons choisi ce type d'analyse parce qu'il fallait vérifier nos hypothèses de recherches qui contiennent un croisement entre des variables dépendantes et des variables indépendantes, de nature qualitatives nominales, entre lesquelles nous souhaitons étudier la relation.

A cet effet, nous avons choisi le test de « **KHI-2** » qui permet d'étudier cette corrélation et donc nous dire s'il existe une relation significative (*avec un Khi-2 inférieur à 0,05%*) entre les deux variables étudiées. Par la suite, une fois la relation est jugée significative, nous avons choisi de tester la force de cette relation à partir du test de « **V DE CRAMER** » qui nous a permis de savoir si cette relation est forte, modérée ou faible. Nous allons présenter tout cela dans la partie de l' « *analyse et l'interprétation des résultats* ».

2. Analyse et interprétation des résultats :

Comme ce que nous avons présenté dans le point précédent, notre analyse des résultats a été faite en deux grandes étapes ; une analyse statistique graphique consistant à faire un tri à plat (*ou bien une analyse Univariée*) ainsi qu'une analyse statistique descriptive faite à l'aide de tableaux croisés. Nous présentons donc cela dans les deux points qui suivent.

⁵¹¹ Une capture d'écran concernant l'option de conversion d'une étude **SPHINX** au format SPSS est présentée au niveau de l'**Annexe 10**.

⁵¹² Une capture d'écran concernant les données importées dans le logiciel **IBM SPSS** est présentée au niveau de l'**Annexe 10**.

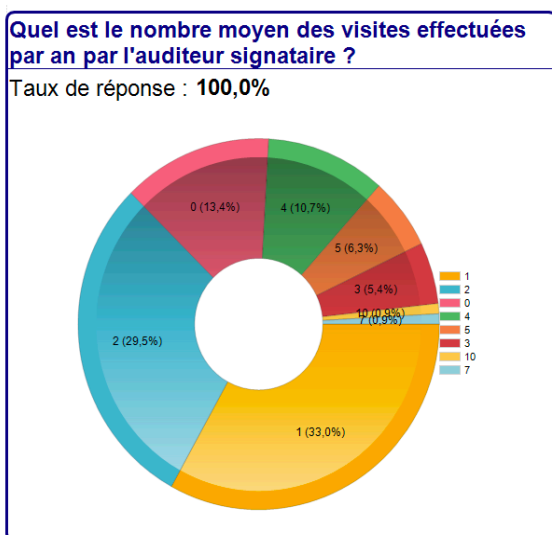
2.1. Analyse statistique des résultats :

L'analyse Univariée, appelée le tri à plat, est un type d'analyse qui permet d'effectuer une étude statistique descriptive qui permet de présenter les résultats de chaque question d'une manière individuelle. Nous jugeons cela très important puisqu'il va nous permettre d'avoir une idée générale sur les résultats de l'étude quantitative. Ainsi, nous avons jugé opportun de présenter cette analyse à travers les axes qui constituent le questionnaire d'enquête ; à savoir « La compétence de l'auditeur », « L'indépendance de l'auditeur », « La réputation de l'auditeur », « Les honoraires de l'auditeur » et « L'expérience de l'auditeur dans le métier ».

2.1.1. La compétence de l'auditeur :

Ce premier axe de notre questionnaire d'enquête se compose de **9 questions**. La première et la cinquième question ont été éclatées en deux ; ce qui donne un total de **11 questions**. Nous présentons donc le résultat des réponses ainsi que leur interprétation dans les figures suivantes :

Figure 151 : Réponses de la Question 1
(Q1.1.) – Axe I

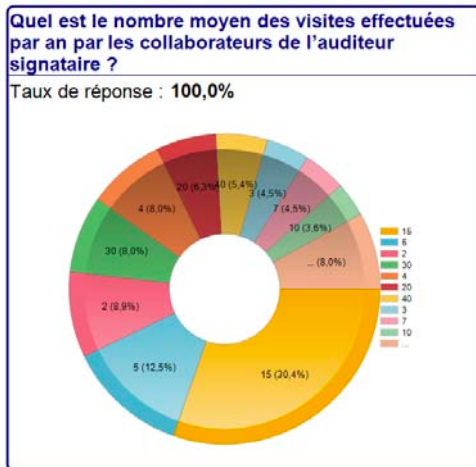


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 1.1**. Nous pouvons résumer les résultats en **trois points** importants : **1)** Les deux parts les plus élevées des interrogés sont de **33%** et **29,5%** qui ont répondu, que leurs auditeurs signataires visitent leurs locaux, respectivement, **un jour** et **deux jours** par an. **2)** **13,4%** des interrogés ont avancé que leurs auditeurs signataires ne visitent jamais leurs locaux durant un exercice donné. **3)** Les deux parts les plus faibles des interrogés sont toutes les deux de **0,9%** qui ont avancé que leurs auditeurs signataires visitent leurs locaux, respectivement, **7** et **10 jours** par an.

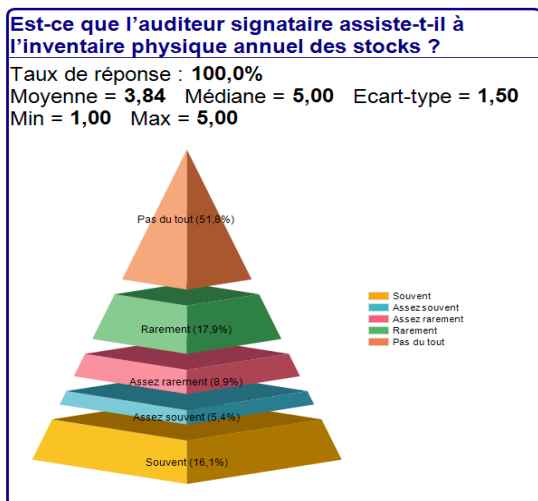
Figure 152 : Réponses de la Question 2
(Q1.2) – Axe I



Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*
Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 1.2**. Nous pouvons résumer les résultats en **trois points** importants : **1)** La part la plus élevée des interrogés est de **30,4%** et qui ont répondu, que les collaborateurs de leurs auditeurs signataires visitent leurs locaux, **15 jours** par an. **2)** **12,5%** des interrogés ont répondu par **5 jours** par an. - La part la plus faible des interrogés est de **3,6%** avec des visites de l'équipe de l'auditeur signataire de **10 jours par an**. **3)** Les interrogés ont répondu avec un nombre de visites de **2, 3, 4, 7, 20, 30 et 40 jours par an** avec des pourcentages respectivement de **8,9%, 4,5%, 8%, 4,5%, 6,3%, 8% et 5,4%**

Figure 153 : Réponses de la Question 3 –
Axe I

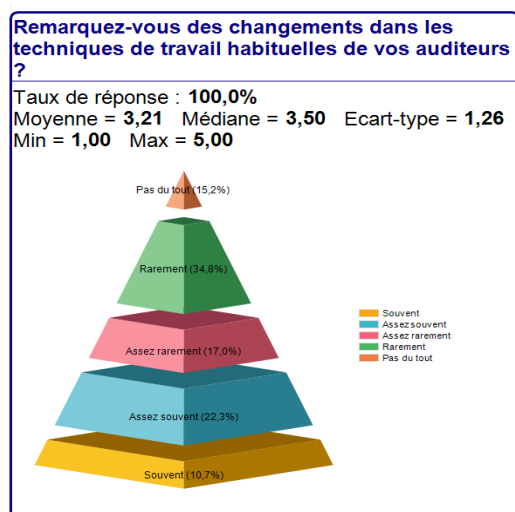


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 3**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec un pourcentage de **51,8%** ont répondu que leurs auditeurs signataires n'assistent **jamais** à l'inventaire physique des stocks. **2)** **17,9%** des interrogés ont répondu que leurs auditeurs y assistent **rarement**. **3)** **16,1%** des interrogés ont répondu que leurs auditeurs y assistent **souvent**. **4)** Le reste des interrogés ont répondu que leurs auditeurs signataires y assistent **assez rarement** et **assez souvent** avec des pourcentages, respectivement, de **8,9%** et de **5,4%**.

Figure 154 : Réponses de la Question 4 –
Axe I

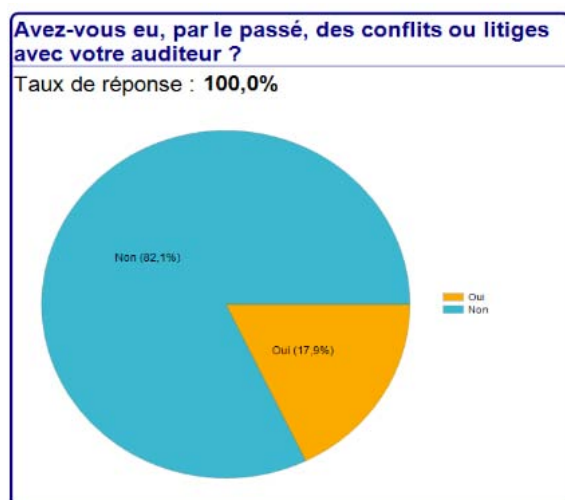


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 4**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec un pourcentage de **34,8%** ont répondu qu'ils remarquent **rarement** que leurs auditeurs mettent à jour régulièrement leurs techniques de travail habituelles. **2)** **22,3%** des interrogés ont répondu qu'ils remarquent cela **assez souvent**. **3)** **17%** des interrogés ont répondu qu'ils le remarquent **assez souvent**. **4)** Le reste des interrogés ont répondu **pas du tout** et **souvent** avec des pourcentages, respectivement, de **15,2%** et de **10,7%**.

Figure 155 : Réponses de la Question 5
(Q5.1) – Axe I

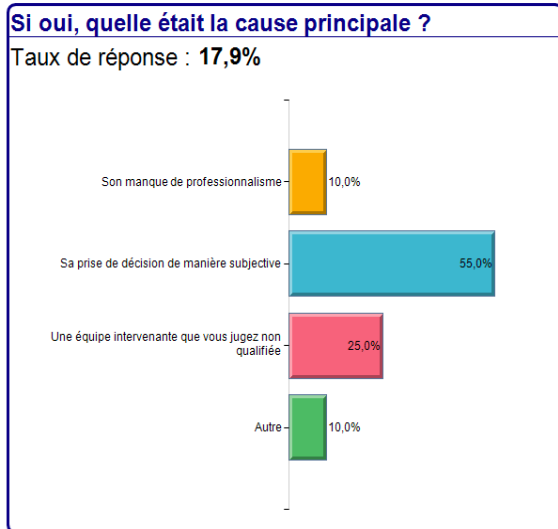


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 5.1** dont **17,9%** ont répondu qu'ils ont déjà eu, par le passé, des conflits et litiges avec leurs auditeurs.

Figure 156 : Réponses de la Question 6
(Q5.2) – Axe I

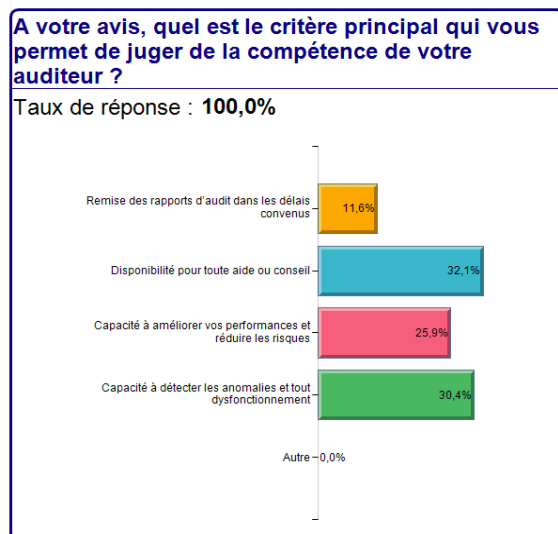


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **17,9%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 6**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : 1) **55%** des interrogés ont précisé que la cause principale des conflits et litiges survenus par le passé avec leurs auditeurs était leur **subjectivité dans les décisions**. 2) **25%** des interrogés ont précisé que la cause principale était la **qualification des équipes** intervenantes dans les missions. 3) **10%** des interrogés ont précisé que la cause principale était le **manque de professionnalisme**. 4) Le reste ont répondu qu'il en existe d'**autres** causes dont *jugement professionnel inadéquat par rapport à la situation* en fait partie.

Figure 157 : Réponses de la Question 7 –
Axe I

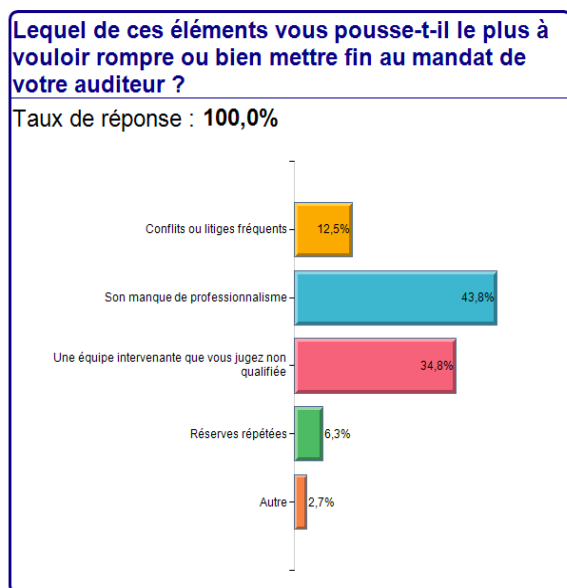


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 7**. Nous pouvons résumer les résultats en **trois points** importants : 1) **32,1%** des interrogés ont précisé que le critère principal qui leur permet de juger de la compétence de leurs auditeurs était leur **disponibilité pour toute aide ou conseil**. 2) **30,4%** des interrogés ont précisé que le critère principal était la **capacité à détecter les anomalies et tout dysfonctionnement**. 3) **25,9%** des interrogés ont précisé que le critère principal était la **capacité à améliorer leur performances et à réduire leur risques**. 4) Le reste ont précisé que le critère principal était la **remise des rapports d'audit dans les délais convenu**.

Figure 158 : Réponses de la Question 8 –
Axel

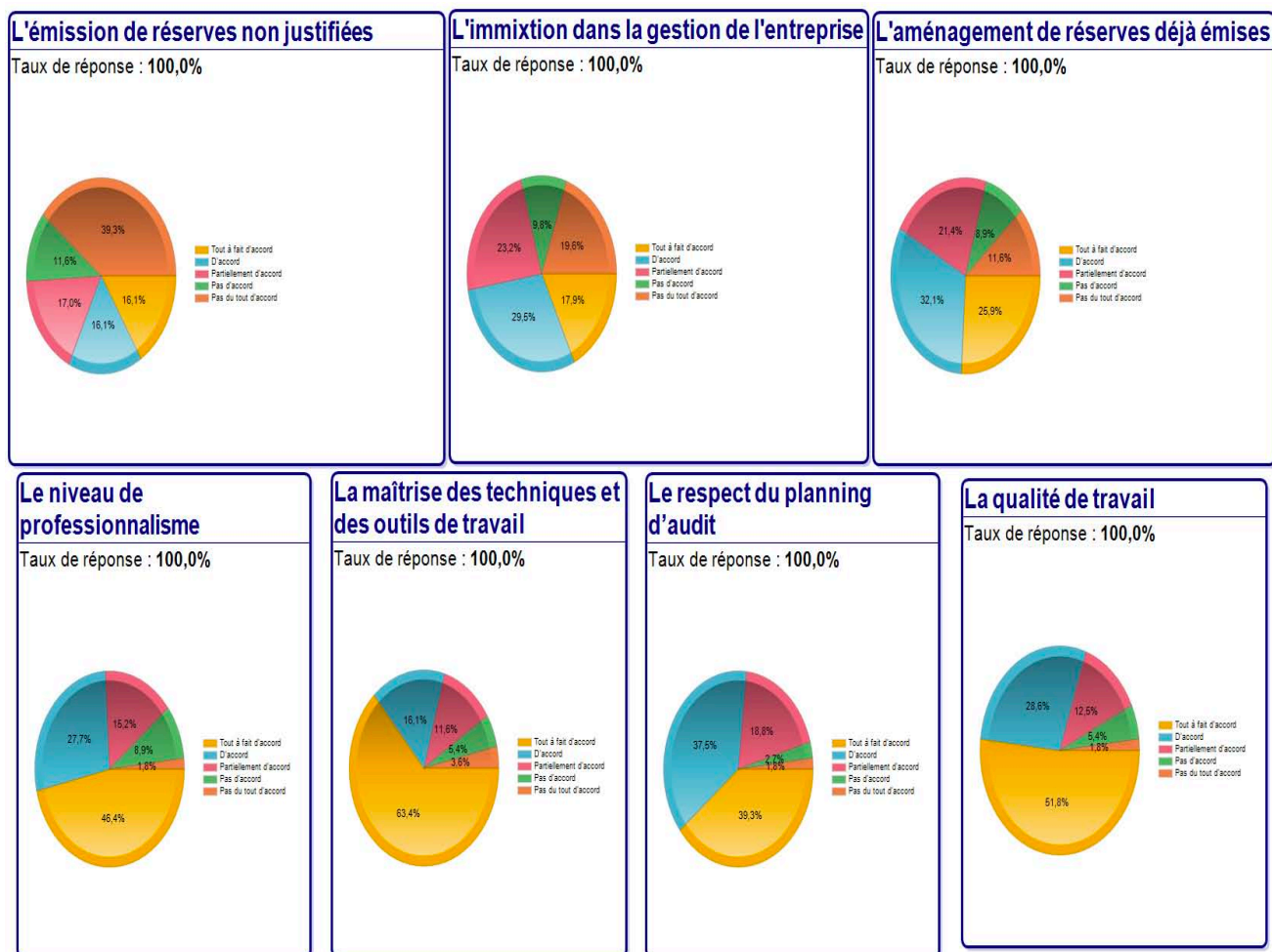


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 8** : Nous pouvons résumer les résultats en **cinq points** importants : **1) 43,8%** ont précisé que la cause principale qui les pousse à vouloir cesser leur mandat avec leur auditeur était son **manque de professionnalisme**. **2) 34,8%** ont précisé que la cause principale de cela était la **qualification des équipes** intervenantes dans les missions. **3) 12,5%** ont précisé que la cause principale était les **conflits et litiges fréquents**. **4) 6,3%** ont précisé c'était les **réserves répétées**. **4)** Le reste ont répondu qu'il en existe d'autres causes ; comme par exemple des *constants ou demandes d'explication tardifs* et aussi des *problèmes de respects des délais légaux*.

Figure 159 : Réponses de la Question 9 – Axe I



Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 9** dans laquelle nous avons demandé l'avis de nos interrogés sur quelques qualités concernant leurs auditeurs actuels. Les résultats de chaque élément étaient les suivants :

- Le premier élément présent dans la figure ci-dessous est « *L'émission des réserves non justifiées* » avec lequel **39,3%** n'étaient **pas du tout d'accords**, **16,1%** étaient **tout à fait d'accords** et le reste, avec des pourcentages de **17%, 16,1% et 11,6%** étaient entre **d'accords** et **pas d'accords**.

- Le deuxième élément présent dans la figure ci-dessous est « *L'immixtion dans la gestion de l'entreprise* » avec lequel la majorité, avec un pourcentage de **29,5%** étaient **d'accords**, suivis par **23,2%** qui étaient **partiellement d'accords**. Le reste, avec des pourcentages allant de **9,8% à 17,9%** étaient, respectivement, **pas d'accords**, **pas du tout d'accords** et **tout à fait d'accords**.

- L'élément suivant présent dans la figure ci-dessous est « *L'aménagement des réserves déjà émises* » avec lequel la majorité, avec un pourcentage de **32,1%** suivis par **25,9%** des interrogés qui ont répondu qu'ils étaient, respectivement, **d'accords** et **tout à fait d'accords**. Le reste des interrogés étaient **partiellement d'accords** avec un pourcentage de **21,4%**, **pas du tout d'accords** avec un pourcentage de **11,6%** et **pas d'accords** avec **8,9%**.

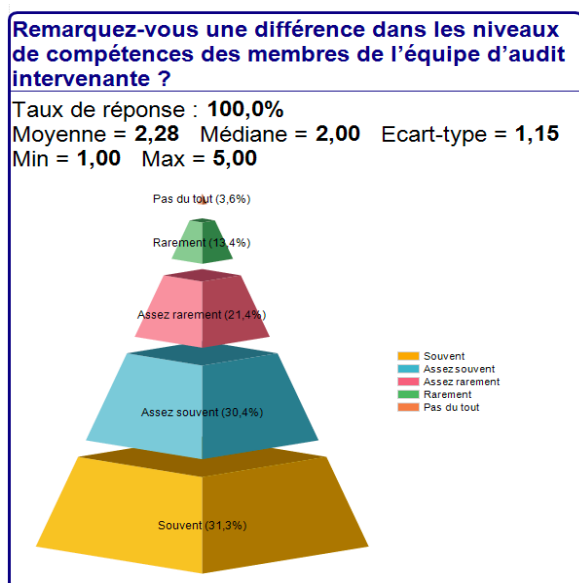
- Ensuite, nous avons demandé leur avis sur « *le niveau de professionnalisme* » de leurs auditeurs. **46,4%** étaient **tout à fait d'accord** avec cela et seulement **1,8%** n'étaient **pas du tout d'accord**. Le reste des interrogés étaient **partiellement d'accords** avec un pourcentage de **15,2%** et n'étaient **pas d'accords** avec un pourcentage de **8,9%**.

- Le cinquième élément présent dans la figure ci-dessous est « *La maîtrise des techniques et des outils de travail* » avec lequel la majorité, avec un pourcentage de **63,4%** étaient **tout à fait d'accords** et seulement **3,6%** ne l'étaient **pas du tout**. Le reste des interrogés étaient **d'accords** avec un pourcentage de **16,1%**, **partiellement d'accords** avec **11,6%** et **pas d'accords** avec **5,4%**.

- L'avant dernier élément présent dans la figure ci-dessous est « *Le respect du planning d'audit* » avec lequel la majorité, avec des pourcentages de **39,3%** et **37,5%** étaient, respectivement, **tout à fait d'accords** et **d'accords**. Le reste des interrogés étaient **partiellement d'accords** avec un pourcentage de **18,8%**, **pas d'accords** avec **2,7%** et **pas du tout d'accord** avec **1,8%**.

- Le dernier élément présent dans la figure ci-dessous est « *La qualité de travail* » avec lequel la majorité, avec un pourcentage de **51,8%** étaient **tout à fait d'accords** et seulement **1,8%** ne l'étaient **pas du tout**. Le reste des interrogés étaient **d'accords** avec un pourcentage de **28,6%**, **partiellement d'accords** avec **12,5%** et **pas d'accords** avec **5,4%**.

Figure 160 : Réponses de la Question 10 -
Axe I

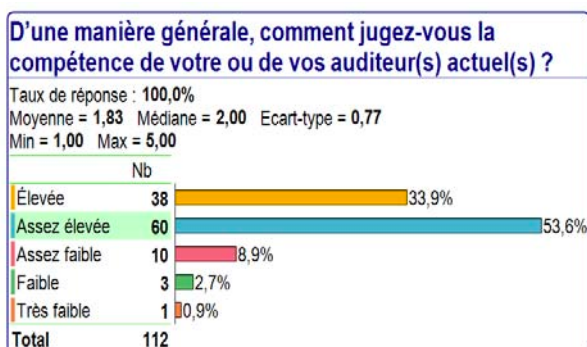


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 10**. Nous pouvons résumer les résultats en **cinq points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec un pourcentage de **31,3%** ont répondu qu'ils remarquent **souvent** une différence dans les niveaux de compétences des membres de l'équipe d'audit intervenante. **2)** **30,4%** des interrogés ont répondu qu'ils le remarquent **assez souvent** à l'inventaire physique des stocks. **3)** **21,4%** des interrogés ont répondu qu'ils remarquent cela **assez rarement**. **4)** **13,4%** des interrogés ont répondu qu'ils le remarquent **rarement**. **5)** Le reste des interrogés ont répondu qu'ils ne remarquent **jamais** une différence entre les compétences des membres de l'équipe intervenante.

Figure 161 : Réponses de la Question 11 –
Axe I



Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

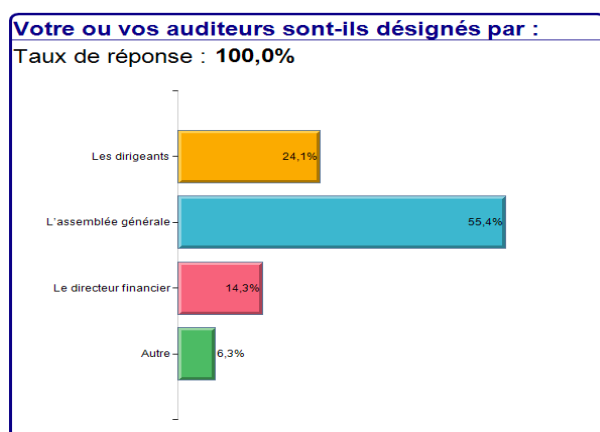
Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 11**. Nous pouvons résumer les résultats en **cinq points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec un pourcentage de **53,6%** jugent que leur auditeur dispose d'un niveau de compétence **assez élevé**. **2)** **33,9%** des interrogés le jugent **élevé**. **3)** **8,9%** des interrogés le jugent **assez faible**. **4)** **2,7%** des interrogés le jugent **faible**. **5)** Le reste des interrogés le jugent **très faible**.

2.1.2. L'indépendance de l'auditeur :

Le deuxième axe de notre questionnaire d'enquête se compose de **5 questions** dont nous présentons le résultat des réponses ainsi que leur interprétation dans les figures suivantes :

Figure 162 : Réponses de la Question 11 –
Axe II

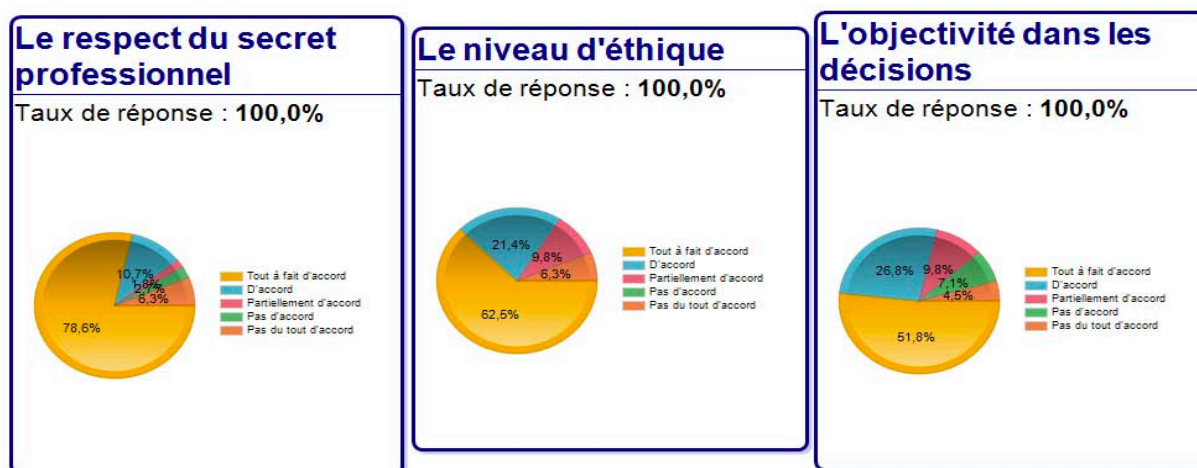


Source : Élaborée par le logiciel SPHINX

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 11**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : **1) 55,4%** des interrogés ont répondu que leurs auditeurs sont désignés par l'assemblée générale. **2) 24,1%** des interrogés ont répondu que cette désignation est faite par les dirigeants. **3) 14,3%** des interrogés ont répondu que c'était par le **directeur financier**. **4)** Le reste ont répondu qu'il en existe d'autres cette désignation est faite par d'autres personnes (par exemple le DG ou le PDG)

Figure 163 : Réponses de la Question 12 – Axe II



Source : Élaborée par le logiciel SPHINX

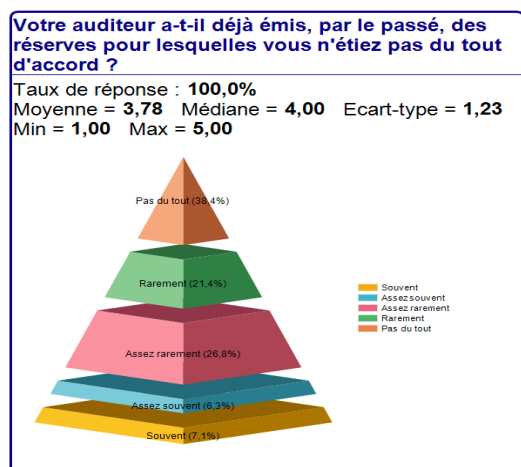
Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 12** dans laquelle nous avons demandé l'avis de nos interrogés sur quelques qualités concernant leurs auditeurs actuels. Les résultats de chaque élément étaient les suivants :

- Le premier élément présent dans la figure ci-dessous est « *Le respect du secret professionnel* » avec lequel **78,6%** étaient **tout à fait d'accords** et seulement **6,3%** ne l'étaient **pas du tout**. Le reste des interrogés étaient **d'accord** avec un pourcentage de **10,7%**, **pas d'accords** avec **2,7%** et **partiellement d'accords** avec **1,8%**.
- Le premier élément présent dans la figure ci-dessous est « *Le niveau d'éthique* » avec lequel la majorité, avec un pourcentage de **62,5%** étaient **tout à fait d'accords** et seulement **6,3%** ne l'étaient **pas du tout**. Le reste des interrogés étaient **d'accords** avec un pourcentage de **21,4%** et **partiellement d'accord** avec **9,8%**.
- Le troisième et le dernier élément présent dans la figure ci-dessous est « *L'objectivité dans les décisions* » avec lequel **51,8%** étaient **tout à fait d'accords** suivis par **26,8%** qui étaient **d'accords**. Seulement **4,5%** ne l'étaient **pas du tout** alors que le reste étaient **partiellement d'accords** et **pas d'accords** avec des pourcentages, respectivement, de **9,8%** et **7,1%**.

Figure 164 : Réponses de la Question 13 –

Axe II



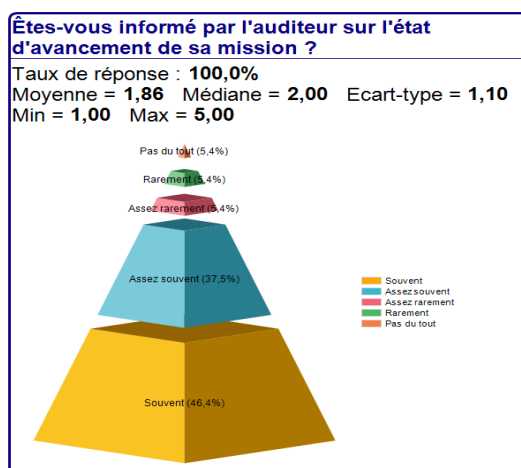
Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 13**. Nous pouvons résumer les résultats en **cinq points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec un pourcentage de **38,4%** ont répondu que leurs auditeurs n'émettent **pas du tout** des réserves avec lesquelles ils ne sont pas du tout d'accord. **2)** **26,8%** ont répondu que cela peut arriver **assez rarement**. **3)** **21,4%** des interrogés ont répondu que cela arrive **rarement**. **4)** **7,1%** des interrogés ont répondu **assez souvent**. **5)** Le reste des interrogés ont répondu que cela arrive **assez souvent**.

Figure 165 : Réponses de la Question 14 –

Axe II

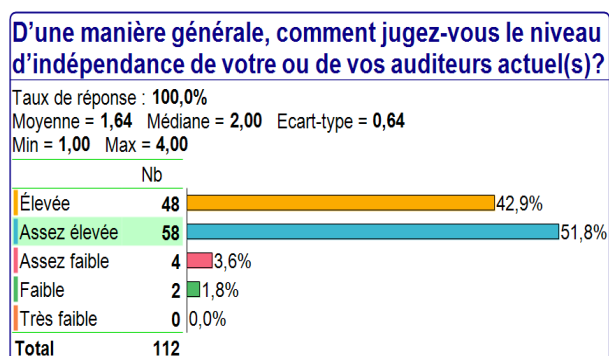


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 14**. Nous pouvons résumer les résultats en **trois points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec un pourcentage de **46,4%** ont répondu que leurs auditeurs signataires les informe **souvent** sur l'état d'avancement de sa mission. **2)** **37,5%** des interrogés ont répondu qu'il les informe **assez souvent**. **3)** **16,2%** des interrogés ont répondu, à trois parts égales, que leurs auditeurs leur en informe **assez rarement, rarement et pas du tout**.

Figure 166 : Réponses de la Question 15 –
Axe II

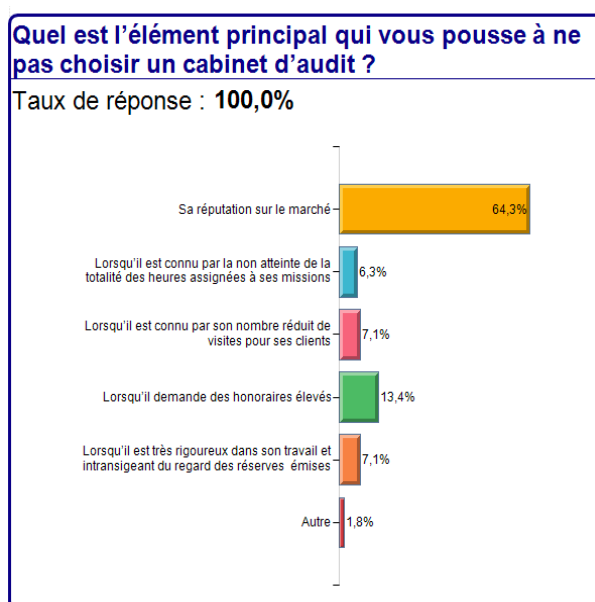


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

2.1.3. La réputation de l'auditeur :

Le troisième axe de notre questionnaire d'enquête se compose de **2 questions** dont nous présentons le résultat des réponses ainsi que leur interprétation dans les figures suivantes :

Figure 167 : Réponses de la Question 16 –
Axe III



Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

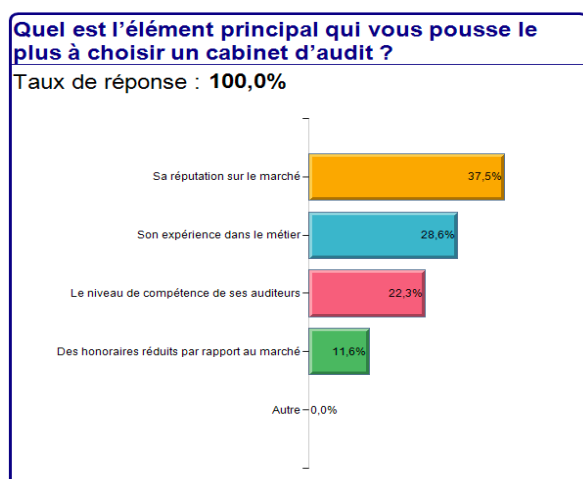
Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 15**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec des pourcentages de **51,8%** et de **42,9%** jugent leur auditeur dispose d'un niveau d'indépendance, respectivement, **assez élevé** et **élevé**. **2)** **3,6%** des interrogés le jugent **assez faible**. **3)** **1,8%** des interrogés le jugent **faible**. **4)** Aucun de nos interrogés ne le juge **très faible**.

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 16**. Nous pouvons résumer les résultats en **cinq points** importants : **1)** La plus grande part des interrogés, qui est de **64,3%**, ont précisé que c'est **la réputation** du cabinet sur le marché qui les pousse à ne pas le choisir comme auditeur. **2)** **13,4%** ont par contre précisé que c'est que lorsqu'il **demande des honoraires élevés** qu'il ne vont pas le choisir comme auditeur. **3)** **14,2%** des interrogés ont précisé, à **deux parts égales**, que l'élément principal serait lorsque l'auditeur est connu par son **nombre de visites réduit** pour ses clients et lorsqu'il est **sérieux et intransigeant** dans son travail. **4)** Seulement **6,3%** ont répondu que la cause serait lorsque l'auditeur est connu par **la non atteinte de la totalité des heures** assignées à sa mission. **5)** Le reste ont répondu qu'il existe d'**autres** causes ; comme par exemple *l'indisponibilité pour toute aide ou conseil* ou bien *des interventions non constructives*.

Figure 168 : Réponses de la Question 17 –
Axe III

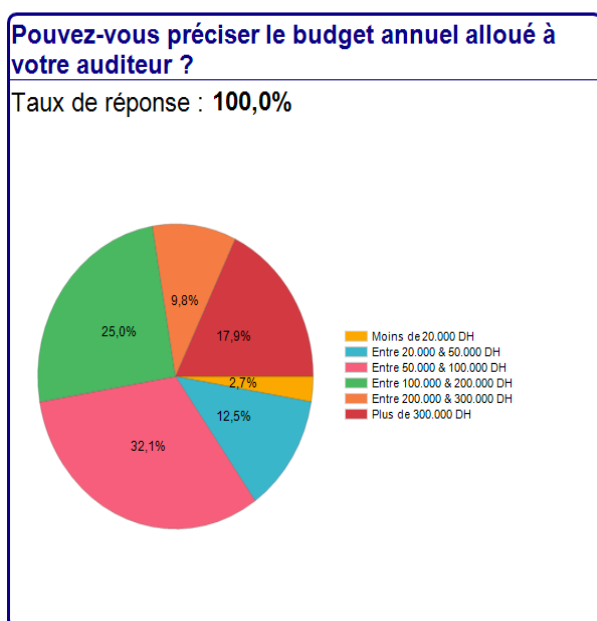


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

2.1.4. Les honoraires de l'auditeur :

Le quatrième axe de notre questionnaire d'enquête se compose de 2 questions dont nous présentons le résultat des réponses ainsi que leur interprétation dans les figures suivantes :

Figure 169 : Réponses de la Question 18 –
Axe IV



Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

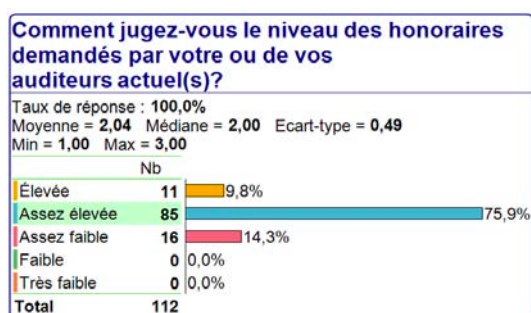
Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 17**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : **1)** La plus grande part des interrogés, qui est de **37,5%**, ont précisé que c'est **la réputation** du cabinet sur le marché qui les pousse à le choisir comme auditeur. **2)** **28,6%** ont par contre précisé que c'est que son **expérience dans le métier**. **3)** **22,3%** ont répondu que l'élément principal serait le **niveau de compétence des auditeurs** du cabinet. **4)** Seulement **11,6%** ont précisé que c'était lorsque le cabinet demande des **honoraires réduits** par rapport au marché.

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 18**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : **1)** Les deux part les plus élevées des interrogés sont de **32,1%** et **25%** qui ont répondu, que le **budget annuel** alloué à leurs auditeurs était compris, respectivement, entre **50.000 & 100.000 DH** et **100.000 & 200.000 DH**. **2)** Ces deux grandes part sont suivi par une part de **17,9%** des interrogés qui ont répondu que ce budget était de **plus de 300.000 DH**. **3)** La part la plus faible est de **2,7%** des interrogés qui ont répondu que c'était **moins de 20.000 DH**. **4)** Les autres interrogés ont répondu que c'était entre **20.000 & 50.000 DH** avec un pourcentage de **12,5%** et entre **200.000 & 300.000 DH** avec un pourcentage de **9,8%**.

Figure 170 : Réponses de la Question 19 –
Axe IV



Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

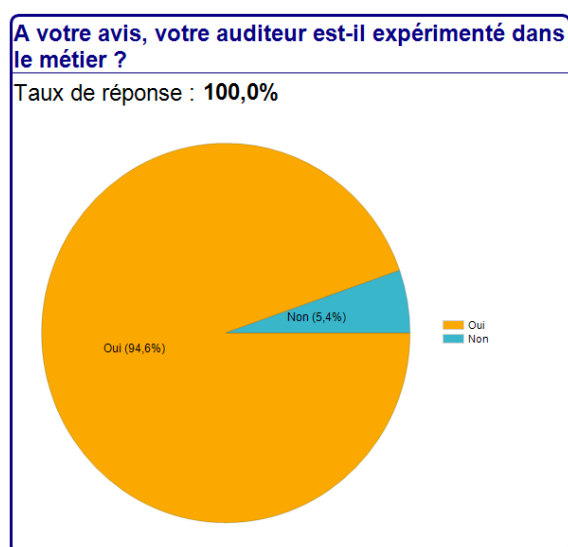
Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 19**. Nous pouvons résumer les résultats en **quatre points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec un pourcentage de **75,9%** jugent le niveau des honoraires demandés par leurs auditeurs **assez élevé**. **2)** **14,3%** le jugent **assez faible**. **3)** Le reste des interrogés le jugent **élevé**. **4)** Aucun de nos interrogés ne l'a jugé faible ou bien très faible.

2.1.5. L'expérience de l'auditeur dans le métier :

Le cinquième et le dernier axe de notre questionnaire d'enquête se compose de **6 questions**. Nous avons jugé pertinent de demander au logiciel d'en analyser 5. La sixième question « *Pouvez-vous nous citer, à votre avis, quelles sont les actions à prévoir pour réguler la pratique de l'audit légal au Maroc* » sera analysée dans la section suivante et plus précisément dans le point « *synthèse et recommandations* ».

Nous présentons alors le résultat des réponses des **5 questions** de cet axe ainsi que leur interprétation dans les figures suivantes :

Figure 171 : Réponses de la Question 20 –
Axe IV

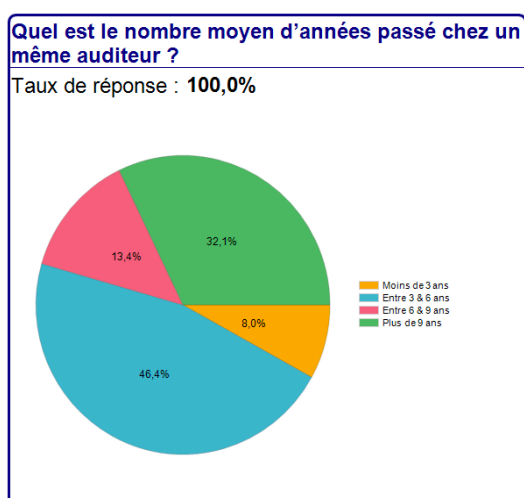


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 20** dont **94,6%** ont répondu que leurs auditeurs sont expérimentés dans le métier

Figure 172 : Réponses de la **Question 21** –
Axe IV

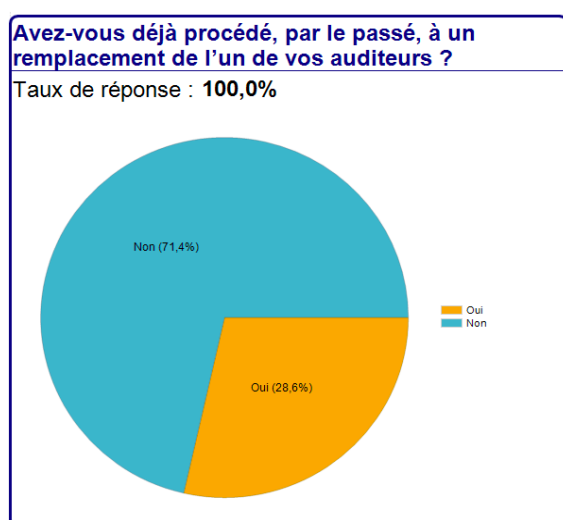


Source : Élaborée par le logiciel **SPHINX**

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 21**. Nous pouvons résumer les résultats en **trois points** importants : **1)** Les deux parts les plus élevées des interrogés sont de **46,4** et **32,1%** qui ont répondu, que le nombre moyen d'années passées avec un même auditeur était, respectivement, **entre 3 & 6 ans** et **plus de 9 ans**. **2)** **13,4%** des interrogés nous ont répondu que c'était en moyenne **entre 6 et 9 ans**. **3)** La réponse du reste des interrogés était que c'était **moins de 3 ans**.

Figure 173 : Réponses de la **Question 22** –
Axe IV

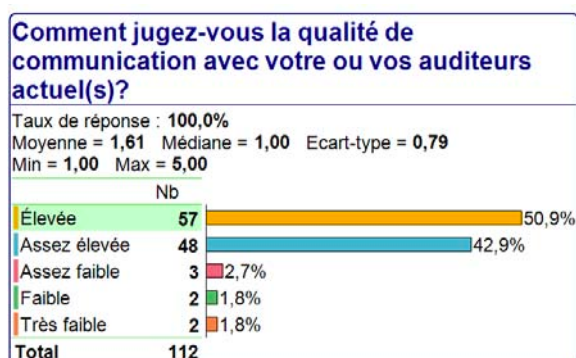


Source : Élaborée par le logiciel **SPHINX**

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 22** dont **71,4%** ont répondu qu'ils ont déjà procédé à un **remplacement** de leurs auditeurs.

Figure 174 : Réponses de la Question 23 –
Axe IV

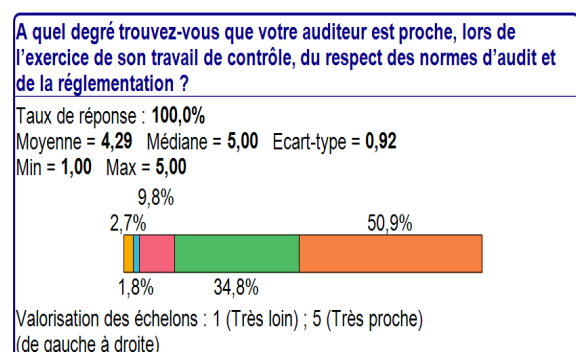


Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 23**. Nous pouvons résumer les résultats en **trois points** importants : **1)** La majorité des interrogés avec des pourcentages de **50,9%** et de **42,9%** jugent le niveau de communication avec leurs auditeurs, respectivement, **élevé** et **assez élevé**. **2)** **2,7%** le jugent **assez faible**. **3)** Le reste des interrogés, à deux parts égales, le jugent soit **faible** soit **très faible**.

Figure 175 : Réponses de la Question 24 –
Axe IV



Source : Élaborée par le logiciel *SPHINX*

Interprétation

Cette figure nous montre que **100%** des entreprises consultées nous ont répondu à la **Question 24**. Nous pouvons résumer les résultats en **trois points** importants : **1)** La plus grande part des interrogés, qui est de **50,9%**, ont répondu qu'ils jugent que leurs auditeurs actuels sont **très proches** du respect des normes d'audit et de la réglementation dans l'exercice de leur travail de contrôle. **2)** Ceux qui ont répondu que leurs auditeurs actuels le sont **très loin** sont de **2,7%**. **3)** Le reste des interrogés ont répondu que qu'ils sont entre les deux avec, respectivement de loin au proche, des pourcentages de **1,8%**, **9,8%** et **34,8**.

2.2. Analyse statistique descriptive et vérification des hypothèses :

Après avoir fait le tri à plat de toutes les questions contenues dans notre questionnaire d'enquête, nous allons passer aux vérifications de nos hypothèses de recherche que nous avons élaboré dans le chapitre précédent.

Nous tenons à rappeler que nous avons pu concevoir **7 hypothèses principales** et **24 sous-hypothèses** et ce sur la base des différentes propositions de croisements que nous avons pu élaborer et retenir à partir de nos variables de recherche qualitatives et quantitatives.

2.2.1. Hypothèse 1 :

H1 : La compétence de l'auditeur dépend de son comportement professionnel

2.2.1.1. Hypothèse 1.1 :

H.1.1 : Le niveau d'éthique (V13) impacte le niveau de professionnalisme (V6)

Tableau 47 : Tableau croisé –Niveau de professionnalisme * Niveau d'éthique

			Le niveau d'éthique				Total
			Tout à fait d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas du tout d'accord	
Le niveau de professionnalisme	Tout à fait d'accord	Effectif	44	7	0	1	52
		% dans Le niveau d'éthique	62,9%	29,2%	0,0%	14,3%	46,4%
	D'accord	Effectif	23	7	1	0	31
		% dans Le niveau d'éthique	32,9%	29,2%	9,1%	0,0%	27,7%
	Partiellement d'accord	Effectif	3	10	4	0	17
		% dans Le niveau d'éthique	4,3%	41,7%	36,4%	0,0%	15,2%
	Pas d'accord	Effectif	0	0	6	4	10
		% dans Le niveau d'éthique	0,0%	0,0%	54,5%	57,1%	8,9%
Pas du tout d'accord	Effectif	0	0	0	2	2	
	% dans Le niveau d'éthique	0,0%	0,0%	0,0%	28,6%	1,8%	
Total		Effectif	70	24	11	7	112
		% dans Le niveau d'éthique	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel SPSS

Tableau 48 : Test du Khi-2 –V6/V13

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	119,418 ^a	12	,000
Rapport de vraisemblance	91,446	12	,000
Association linéaire par linéaire	57,921	1	,000
N d'observations valides	112		
a. 13 cellules (65,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,13.			

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel SPSS

Tableau 49 : Mesures symétriques– V5/V13

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	1,033	,000
	V de Cramer	,596	,000
N d'observations valides		112	

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel SPSS

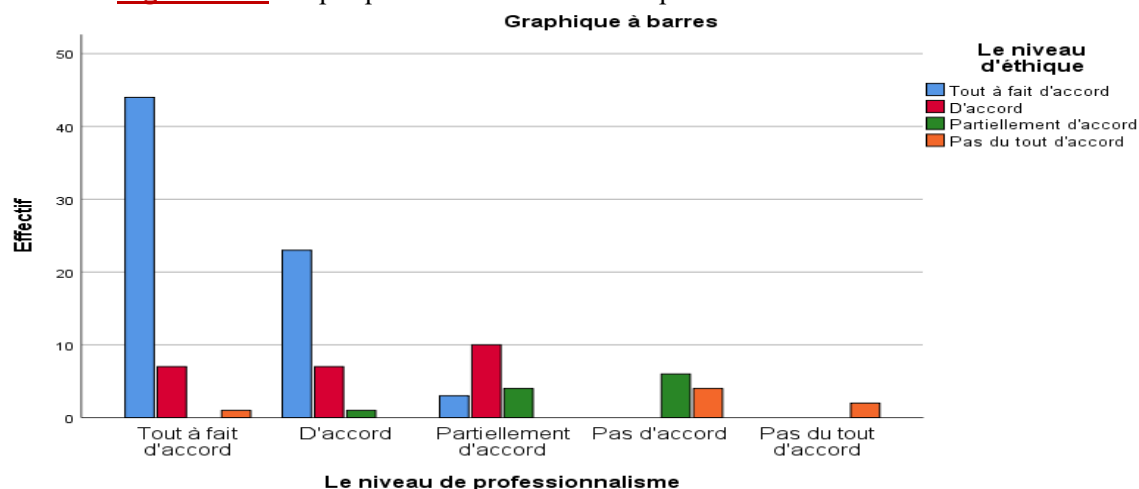
Interprétation des résultats de l'hypothèse H.1.1 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 47** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **70** interrogés dont : **1) 44** répondants (*soit* $44/70 = 62,9\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'éthique ainsi qu'un niveau de professionnalisme très élevés. **2) 23** répondants (*soit* $23/70 = 32,9\%$) ont répondu qu'ils sont tout à fait d'accord avec le niveau d'éthique de leurs auditeurs et d'accord avec leur niveau de professionnalisme. **3) 3** répondants (*soit* $3/70 = 4,3\%$) ont répondu qu'ils sont tout à fait d'accord avec le niveau d'éthique de leurs auditeurs mais que partiellement d'accord avec leur niveau de professionnalisme.
 - **7** interrogés dont : **1) 1** répondant seulement (*soit* $1/7 = 14,3\%$) a répondu qu'il a un auditeur ayant un niveau d'éthique très faible mais un niveau de professionnalisme très élevé. **2) 4** répondants (*soit* $4/7 = 57,1\%$) ont répondu qu'ils ne sont pas du tout d'accord avec le niveau d'éthique de leur auditeur actuel et pas d'accord avec son niveau de professionnalisme. **3) 2** répondants (*soit* $2/70 = 28,6\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau

d'éthique ainsi qu'un niveau de professionnalisme très faibles. Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure suivante :

Figure 176 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V6-V13



Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

- ⇒ Le **tableau 48** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de **Khi-2** est inférieure à **0,05%** (soit **0,00%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau d'éthique de l'auditeur influence son niveau de professionnalisme avec son client ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 49**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **forte** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **59,6%**).

2.2.1.2. Hypothèse 1.2 :

H.1.2 : Le niveau d'éthique (V13) impacte le respect du secret professionnel (V21)

Tableau 50 : Tableau croisé – Respect du secret professionnel * Niveau d'éthique

			Le niveau d'éthique				Total
			Tout à fait d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas du tout d'accord	
Le respect du secret professionnel	Tout à fait d'accord	Effectif	69	15	4	0	88
		% dans Le niveau d'éthique	98,6%	62,5%	36,4%	0,0%	78,6%
	D'accord	Effectif	1	9	2	0	12
		% dans Le niveau d'éthique	1,4%	37,5%	18,2%	0,0%	10,7%
	Partiellement d'accord	Effectif	0	0	2	0	2
		% dans Le niveau d'éthique	0,0%	0,0%	18,2%	0,0%	1,8%
	Pas d'accord	Effectif	0	0	1	2	3
		% dans Le niveau d'éthique	0,0%	0,0%	9,1%	28,6%	2,7%
Pas du tout d'accord	Effectif	0	0	2	5	7	
	% dans Le niveau d'éthique	0,0%	0,0%	18,2%	71,4%	6,3%	
Total		Effectif	70	24	11	7	112
		% dans Le niveau d'éthique	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 51 : Test du Khi-2 –V21/V13

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	131,426 ^a	12	,000
Rapport de vraisemblance	88,729	12	,000
Association linéaire par linéaire	79,277	1	,000
N d'observations valides	112		
a. 15 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,13.			

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 52 : Mesures symétriques –V21/V13

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	1,083	,000
	V de Cramer	,625	,000
N d'observations valides		112	

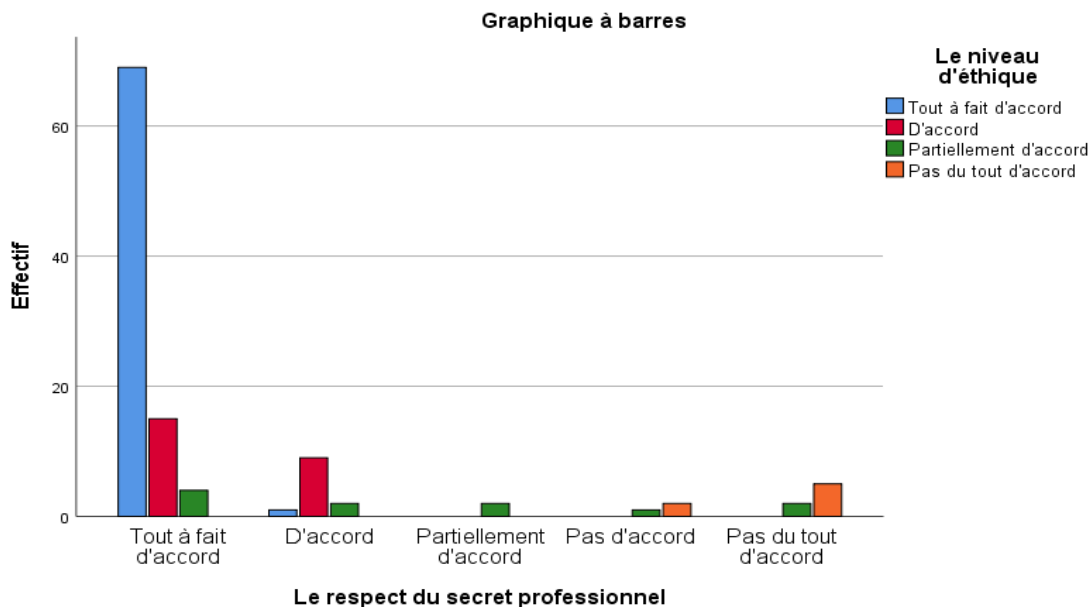
Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.1.2 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 50** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **70** interrogés dont : **1) 69** répondants (*soit* $69/70 = 98,6\%$) ont répondu qu'ils sont tout à fait d'accords que leur auditeur a un niveau d'éthique très élevé et respecte le secret professionnel. **2) 1** répondant seulement (*soit* $1/70 = 1,4\%$) a répondu que son auditeur a un niveau d'éthique très élevé et qu'il est d'accord que ce dernier respecte le secret professionnel.
 - **7** interrogés dont : **1) 2** répondants (*soit* $2/7 = 28,6\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'éthique très faible et qu'ils sont pas d'accords avec le respect de ce dernier du secret professionnel. **2) 5** répondants (*soit* $5/7 = 71,4\%$) par contre ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'éthique ainsi qu'un respect du secret professionnel très faibles.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 177 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V21/V13

Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

⇒ Le **tableau 51** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est inférieur à **0,05%** (soit **0,00%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau d'éthique de l'auditeur influence son respect du secret professionnel ; donc la relation entre les deux est **significative**.

⇒ Par ailleurs, le **tableau 52**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **forte** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **62,5%**).

2.2.1.3. Hypothèse 1.3 :

H.1.3 : Le niveau d'éthique (V13) impacte le niveau d'indépendance (V12)

Tableau 53 : Tableau croisé – Niveau d'indépendance * Niveau d'éthique

			Le niveau d'éthique				Total
			Tout à fait d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas du tout d'accord	
D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	Élevée	Effectif	41	6	1	0	48
		% dans Le niveau d'éthique	58,6%	25,0%	9,1%	0,0%	42,9%
	Assez élevée	Effectif	28	16	7	7	58
		% dans Le niveau d'éthique	40,0%	66,7%	63,6%	100,0%	51,8%
	Assez faible	Effectif	1	2	1	0	4
		% dans Le niveau d'éthique	1,4%	8,3%	9,1%	0,0%	3,6%
	Faible	Effectif	0	0	2	0	2
		% dans Le niveau d'éthique	0,0%	0,0%	18,2%	0,0%	1,8%
Total		Effectif	70	24	11	7	112
		% dans Le niveau d'éthique	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 54 : Test du Khi-2 – V12-V13

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	40,066 ^a	9	,000
Rapport de vraisemblance	34,473	9	,000
Association linéaire par linéaire	17,148	1	,000
N d'observations valides	112		

a. 11 cellules (68,8%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,13.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 55 : Mesures symétriques –V12-V13

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,598	,000
	V de Cramer	,345	,000
N d'observations valides		112	

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.1.3 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

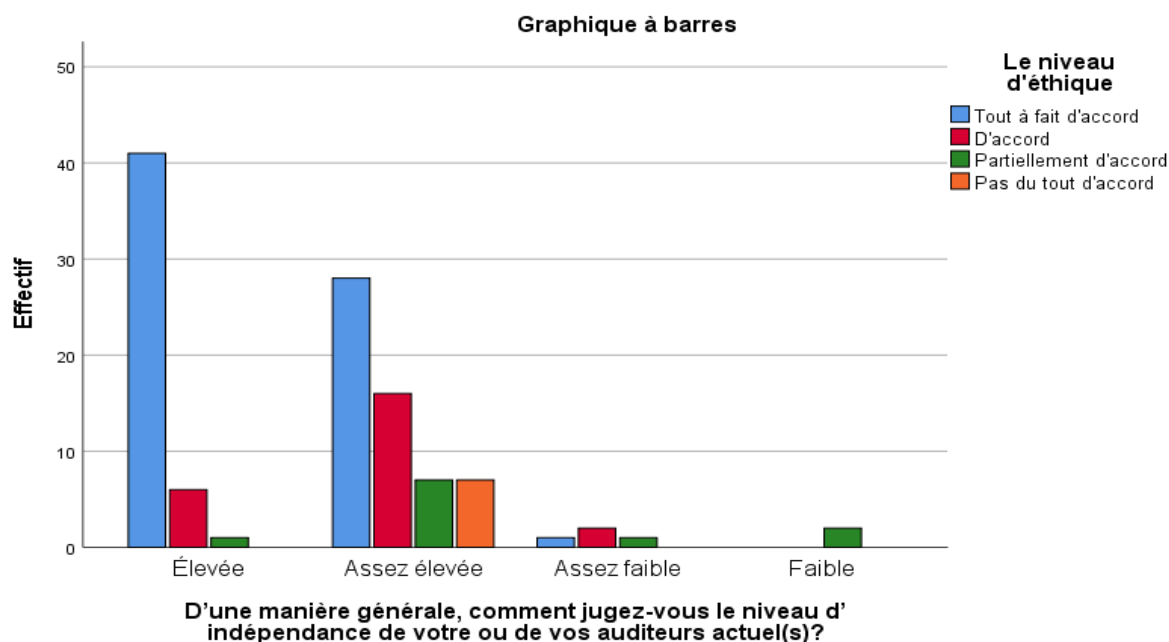
⇒ Le **tableau 53** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :

- **70** interrogés dont : **1) 41** répondants (soit $41/70 = 58,6\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'éthique ainsi qu'un niveau d'indépendance très élevés. **2) 28** répondants (soit $28/70 = 40\%$) ont répondu qu'ils sont tout à fait d'accords avec le niveau d'éthique de leurs auditeurs et que leur niveau d'indépendance est assez élevé. **3) 1** répondant seulement (soit $1/70 = 1,4\%$) a répondu qu'il est tout à fait d'accord avec le niveau d'éthique de son auditeur mais que le niveau d'indépendance de ce dernier est assez faible.

- 7 interrogés qui ont tous répondu qu'ils ne sont pas du tout d'accord avec le niveau d'éthique de leur auditeur alors que celui de l'indépendance de ces deniers est assez élevé.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 178 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V12/V13



Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

- ⇒ Le **tableau 54** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de **Khi-2** est inférieur à **0,05%** (soit **0,00%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau d'éthique de l'auditeur influence son niveau d'indépendance vis-à-vis la société qu'il audite ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 55**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **34,5%**).

2.2.2. Hypothèse 2 :

H2 : Le développement du profil de l'auditeur dépend de ses capacités professionnelles

2.2.2.1. Hypothèse 2.1 :

H.2.1 : La compétence de l'auditeur (V1) dépend de sa qualité de travail (V9)

Tableau 56 : Tableau croisé – Qualité de travail * Compétence

			D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?					Total	
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	Faible	Très faible		
La qualité de travail	Tout à fait d'accord	Effectif	27	28	3	0	0	58	
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?	71,1%	46,7%	30,0%	0,0%	0,0%	51,8%	
	D'accord	Effectif	8	23	1	0	0	32	
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?	21,1%	38,3%	10,0%	0,0%	0,0%	28,6%	
	Partiellement d'accord	Effectif	1	6	5	1	1	14	
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?	2,6%	10,0%	50,0%	33,3%	100,0%	12,5%	
	Pas d'accord	Effectif	0	3	1	2	0	6	
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?	0,0%	5,0%	10,0%	66,7%	0,0%	5,4%	
	Pas du tout d'accord	Effectif	2	0	0	0	0	2	
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?	5,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,8%	
Total			Effectif	38	60	10	3	1	112
			% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 57 : Test du Khi-2– V9-V1

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	60,246 ^a	16	,000
Rapport de vraisemblance	43,943	16	,000
Association linéaire par linéaire	16,600	1	,000
N d'observations valides	112		

a. 19 cellules (76,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,02.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 58 : Mesures symétriques – V9-V1

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,733	,000
	V de Cramer	,367	,000
N d'observations valides		112	

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.2.1 :

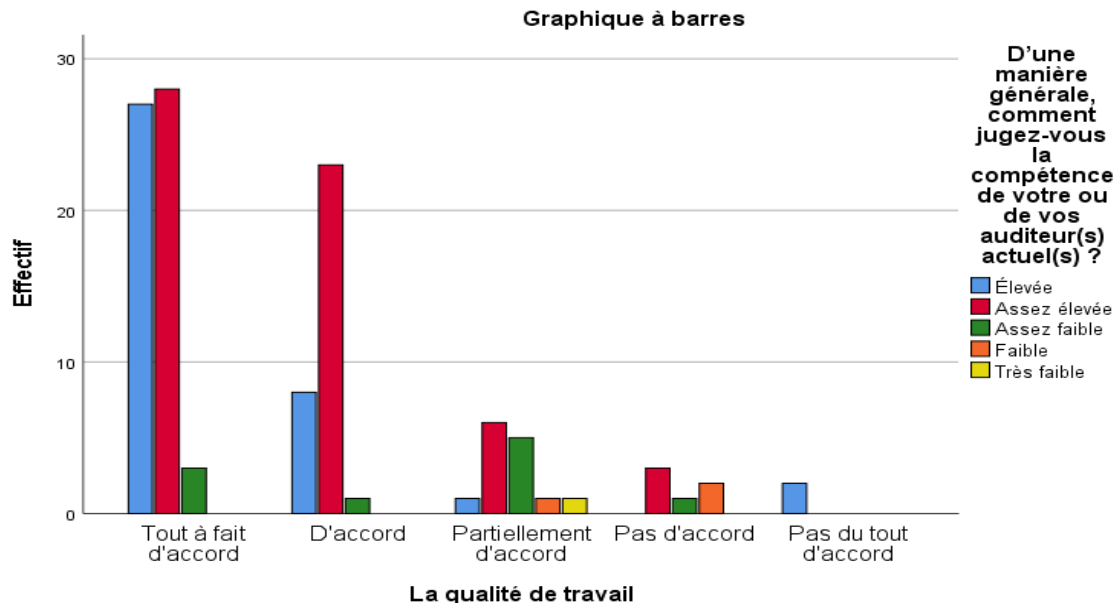
Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 56** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **60** interrogés dont : **1) 28** répondants (*soit* $28/60 = 46,7\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau de compétence assez élevé mais une qualité de travail très élevée.
 - 2) 23** répondants (*soit* $23/60 = 38,3\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau de compétence assez élevé et qu'ils sont d'accords avec la qualité de travail de ce dernier.
 - 3) 6** répondants (*soit* $6/60 = 10\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau de compétence assez élevé mais qu'ils sont que partiellement d'accords avec la qualité de travail de ce dernier.
 - 4) 3** répondants (*soit* $3/60 = 5\%$), par contre, ne sont pas d'accord avec la qualité de travail de leur auditeur alors qu'ils ont répondu que le niveau de compétence de ces derniers est assez élevé.

- 1 interrogé seulement a répondu que son auditeur a un niveau de compétence très faible mais qui a répondu qu'il est partiellement d'accord avec la qualité de travail de ce dernier.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 179 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V9/V1



Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

- ⇒ Le **tableau 57** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de **Khi-2** est inférieure à **0,05%** (soit **0,00%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau de compétence de l'auditeur influence sa qualité de travail ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 58**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **36,7%**).

2.2.2.2. Hypothèse 2.2 :

H.2.2 : La compétence de l'auditeur (**V1**) dépend de sa capacité d'organisation, de planification et de supervision (**V20**)

Tableau 59 : Tableau croisé – Capacité d'organisation, de planification et de supervision *

Compétence

		D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?					Total
		Élevée	Assez élevée	Assez faible	Faible	Très faible	
Le respect du planning d'audit	Tout à fait d'accord	Effectif					44
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?					39,3%
	D'accord	Effectif					42
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?					37,5%
	Partiellement d'accord	Effectif					21
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?					18,8%
	Pas d'accord	Effectif					3
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?					2,7%
Total		Effectif					112
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?					100,0%

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 60 : Test du Khi-2 – V20-V1

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	37,929 ^a	16	,002
Rapport de vraisemblance	31,627	16	,011
Association linéaire par linéaire	11,350	1	,001
N d'observations valides	112		

a. 19 cellules (76,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,02.

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 61 : Mesures symétriques –V20-V1

	Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	,582	,002
V de Cramer	,291	,002
N d'observations valides	112	

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.2.2 :

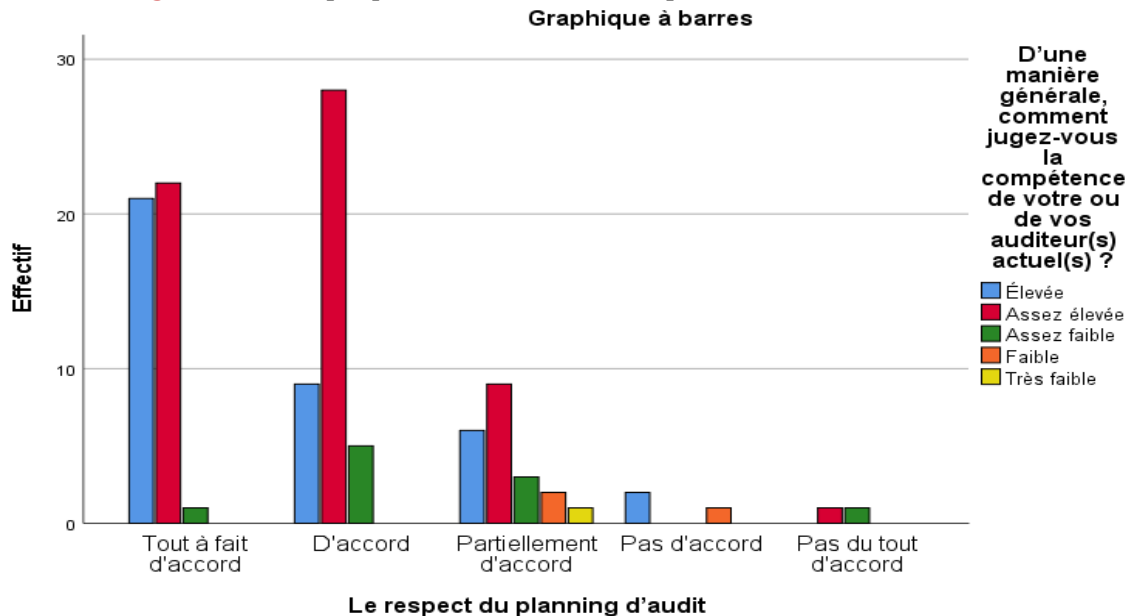
Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 59** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **60** interrogés dont : **1) 22** répondants (*soit* $22/60 = 36,7$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau de compétence assez élevé mais qu'ils sont tout à fait d'accords avec le respect de ce dernier du planning d'audit. **2) 28** répondants (*soit* $28/60 = 46,7\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau de compétence assez élevé et qu'ils étaient d'accords avec le respect de ce dernier du planning d'audit. **3) 9** répondants (*soit* $9/60 = 15\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau de compétence assez élevé mais qu'ils n'étaient que partiellement d'accords avec le respect de ce dernier du planning d'audit. **4) 1** répondant seulement (*soit* $1/60 = 1,7\%$) a répondu que son auditeur a un niveau de compétence assez élevé mais qu'il n'est pas du tout d'accord avec son respect du planning d'audit.

- 1 interrogé a répondu que son auditeur a un niveau de compétence très faible mais qu'il était partiellement d'accord avec le respect de ce dernier du planning d'audit.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 180 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V20/V1



Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

- ⇒ Le **tableau 60** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de **Khi-2** est inférieure à **0,05%** (soit **0,02%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau de compétence de l'auditeur influence son respect du planning d'audit et par conséquent dispose d'une capacité de planification, d'organisation et de supervision ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 61**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **faible** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **20,1%**).

2.2.3. Hypothèse 3 :

H3 : L'expérience de l'auditeur dans le métier a un impact important sur sa compétence et ses honoraires

2.2.3.1. Hypothèse 3.1 :

H.3.1 : L'expérience dans le métier (**V28**) impacte la compétence de l'auditeur (**V1**)

Tableau 62 : Tableau croisé – Compétence * Expérience dans le métier

			A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?		Total
			Oui	Non	
D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos auditeur(s) actuel(s) ?	Élevée	Effectif	36	2	38
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	34,0%	33,3%	33,9%
	Assez élevée	Effectif	58	2	60
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	54,7%	33,3%	53,6%
	Assez faible	Effectif	10	0	10
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	9,4%	0,0%	8,9%
	Faible	Effectif	2	1	3
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	1,9%	16,7%	2,7%
	Très faible	Effectif	0	1	1
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	0,0%	16,7%	0,9%
Total		Effectif	106	6	112
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 63 : Test du Khi-2 – V1-V28

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	23,349 ^a	4	,000
Rapport de vraisemblance	9,766	4	,045
Association linéaire par linéaire	4,797	1	,029
N d'observations valides	112		
a. 7 cellules (70,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,05.			

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 64 : Mesures symétriques – V1-V28

	Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,457
	V de Cramer	,457
N d'observations valides	112	

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.3.1 :

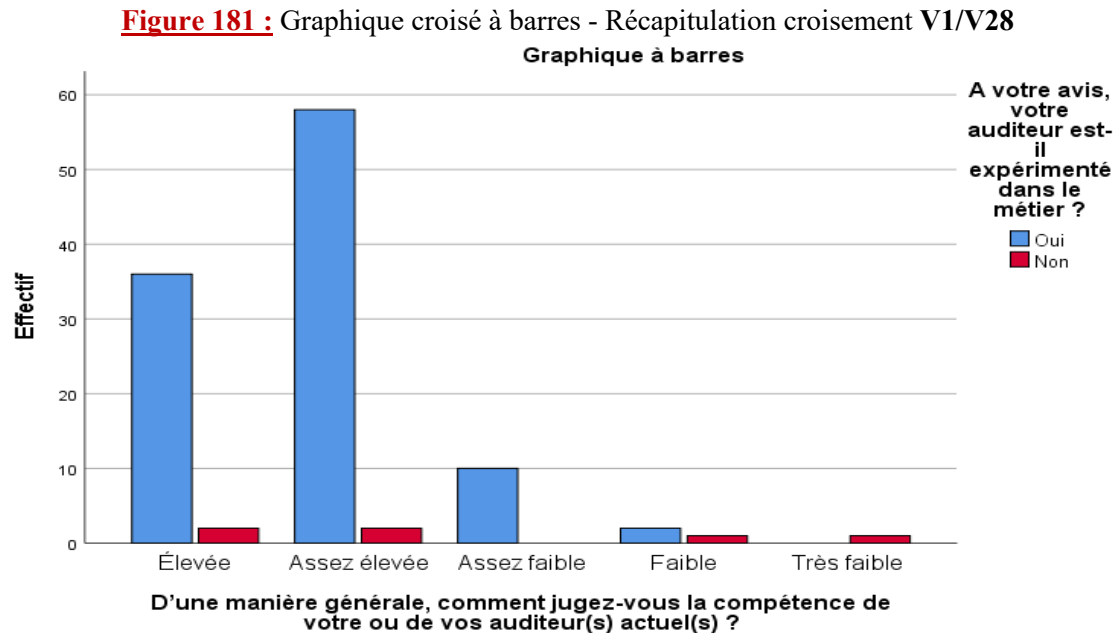
Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

⇒ Le **tableau 62** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres que nous pouvons interpréter ainsi :

- **106** interrogés dont : **1) 36** répondants (*soit* $36/106 = 34\%$) ont répondu que leur auditeur est expérimenté dans le métier et que ce dernier a un niveau de compétence très élevé. **2) 58** répondants (*soit* $58/106 = 54,7\%$) ont répondu que leur auditeur est expérimenté dans le métier et que ce dernier a un niveau de compétence assez élevé. **3) 10** répondants (*soit* $10/106 = 9,4\%$) ont répondu que leur auditeur est expérimenté dans le métier alors que le niveau de compétence de ce dernier était assez faible. **4) 2** répondants (*soit* $2/106 = 1,9\%$) ont répondu que leur auditeur est expérimenté dans le métier mais que le niveau de compétence de ce dernier était faible.
- **6** interrogés dont : **1) 2** répondants (*soit* $2/6 = 33,3\%$) ont répondu que leur auditeur n'est pas expérimenté dans le métier mais que le niveau de compétence de ce dernier était élevé. **2) 2** répondants (*soit* $2/6 = 33,3\%$) ont répondu que leur auditeur n'est pas expérimenté dans le métier alors que le niveau de compétence de ce dernier était assez élevé. **3) 1** répondant (*soit* $1/6 = 16,7\%$) a répondu que son auditeur n'est pas expérimenté dans le

métier et que le niveau de compétence de ce dernier était faible. 4) 1 répondant (soit 1/6 = 16,7%) a répondu que son auditeur n'est pas expérimenté dans le métier et que le niveau de compétence de ce dernier était très faible.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :



Source : Élaborée par le logiciel SPSS

- ⇒ Le **tableau 63** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est inférieure à **0,05%** (soit **0,00%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le l'expérience de l'auditeur dans le métier son niveau de compétence ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 64**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **forte** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **45,7%**).

2.2.3.2. Hypothèse 3.2 :

H.3.2 : L'expérience dans le métier (V28) impacte le niveau d'honoraires qu'il perçoit (V31)

Tableau 65 : Tableau croisé – Honoraires * Expérience dans le métier

			A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?		Total
			Oui	Non	
Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	Élevée	Effectif	8	3	11
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	7,5%	50,0%	9,8%
	Assez élevée	Effectif	82	3	85
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	77,4%	50,0%	75,9%
	Assez faible	Effectif	16	0	16
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	15,1%	0,0%	14,3%
Total		Effectif	106	6	112
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 66 : Test du Khi-2 – V31/V28

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	11,886 ^a	2	,003
Rapport de vraisemblance	7,946	2	,019
Association linéaire par linéaire	7,796	1	,005
N d'observations valides	112		
a. 3 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,59.			

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 67 : Mesures symétriques –V31/V28

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,326	,003
	V de Cramer	,326	,003
N d'observations valides		112	

Source : Elaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

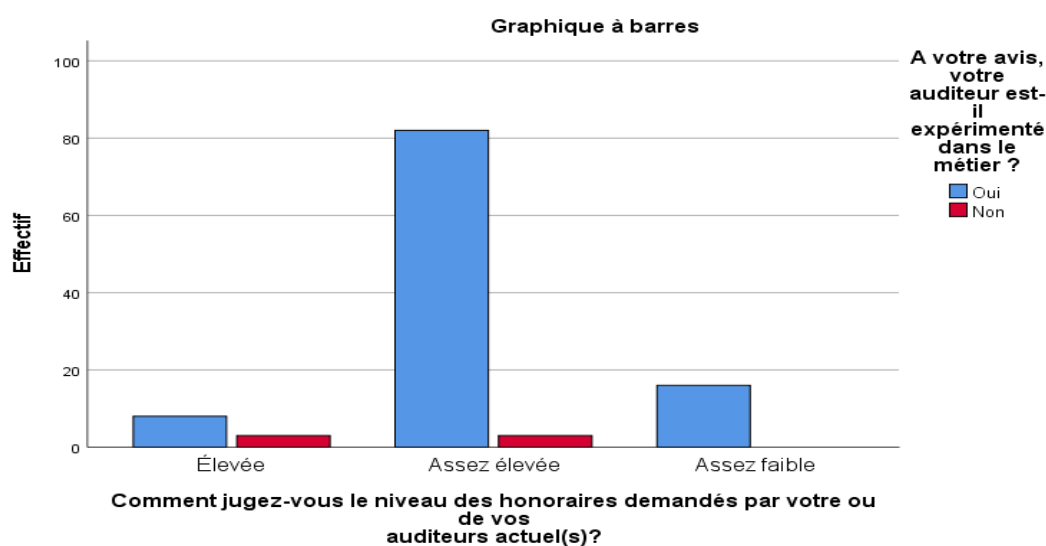
Interprétation des résultats de l'hypothèse H.3.2 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 65** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres que nous pouvons interpréter ainsi :
- **106** interrogés dont : **1) 8** répondants (*soit* $8/106 = 7,5\%$) ont répondu que leur auditeur est expérimenté dans le métier et que ce dernier demande des honoraires élevés. **2) 82** répondants (*soit* $82/106 = 77,4\%$) ont répondu que leur auditeur est expérimenté dans le métier et que ce dernier demande des honoraires assez élevés. **3) 16** répondants (*soit* $16/106 = 15,1\%$) ont répondu que leur auditeur est expérimenté dans le métier alors mais que ce dernier demande des honoraires assez faibles.
 - **6** interrogés dont : **1) 3** répondants (*soit* $3/6 = 50\%$) ont répondu que leur auditeur n'est pas expérimenté dans le métier mais que ce dernier demande des honoraires élevés. **2) 3** répondants (*soit* $3/6 = 50\%$) ont répondu que leur auditeur n'est pas expérimenté dans le métier mais que ce dernier demande des honoraires assez élevés.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 182 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V1/V28



Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

- ⇒ Le **tableau 66** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de **Khi-2** est inférieur à **0,05%** (soit **0,03%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le l'expérience de l'auditeur dans le métier influence son niveau des honoraires perçu par son client; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 67**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **32,6%**).

2.2.4. Hypothèse 4 :

H4 : Les compétences professionnelles de l'auditeur dépendent de son expérience dans le métier

2.2.4.1. Hypothèse 4.1 :

H.4.1 : L'expérience de l'auditeur dans le métier (**V28**) impacte sa mise à jour de ses techniques de travail de manière générale (**V4**)

Tableau 68 : Tableau croisé –Évolution des techniques de travail * Expérience dans le métier

			A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?		Total
			Oui	Non	
Remarquez-vous des changements dans les techniques de travail habituelles de vos auditeurs ?	Souvent	Effectif	12	0	12
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	11,3%	0,0%	10,7%
	Assez souvent	Effectif	25	0	25
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	23,6%	0,0%	22,3%
	Assez rarement	Effectif	18	1	19
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	17,0%	16,7%	17,0%
	Rarement	Effectif	35	4	39
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	33,0%	66,7%	34,8%
Total		Effectif	106	6	112
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 69 : Test du Khi-2 – V4/V28

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	3,950 ^a	4	,413
Rapport de vraisemblance	5,559	4	,235
Association linéaire par linéaire	2,484	1	,115
N d'observations valides	112		

a. 5 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,64.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.4.1 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

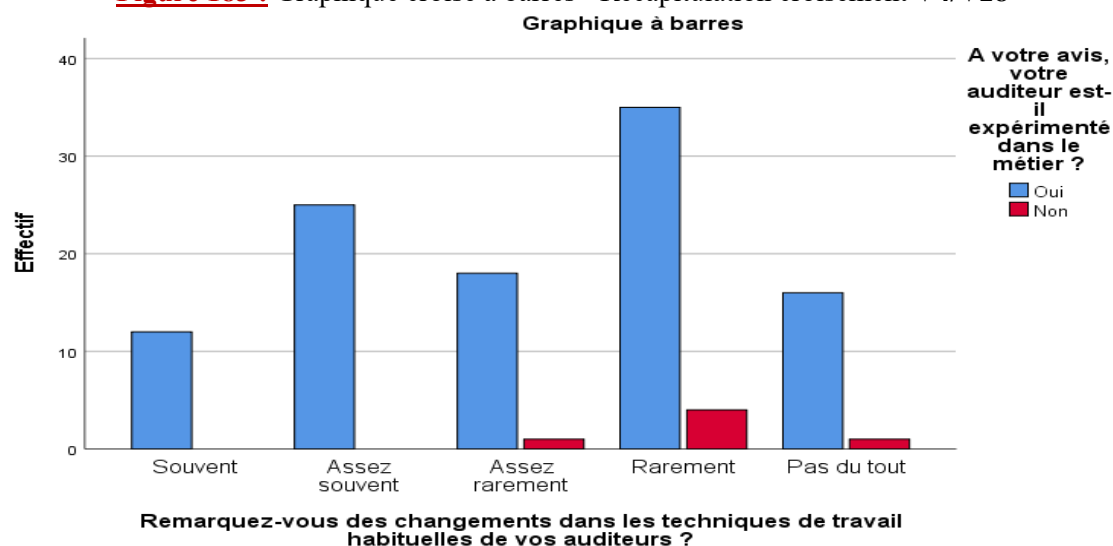
⇒ Le **tableau 68** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres que nous pouvons interpréter ainsi :

- **106** interrogés dont : **1) 12** répondants (*soit 12/106 = 11,3%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et que ce dernier met à jour souvent ses techniques de travail habituelles. **2) 25** répondants (*soit 25/106 = 23,6%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et que ce dernier met à jour assez souvent ses techniques de travail habituelles. **3) 18** répondants (*soit 18/106 = 17%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et que ce dernier met à jour assez rarement ses techniques de travail habituelles. **4) 35** répondants (*soit 35/106 = 33%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et que ce dernier met à jour rarement ses techniques de travail habituelles. **5) 16** répondants (*soit 16/106 = 15,1%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier mais qu'il ne met pas du tout à jour ses techniques de travail habituelles.
- **6** interrogés dont : **1) 1** répondant (*soit 1/6 = 16,7%*) a répondu qu'il a un auditeur qui n'est pas expérimenté dans le métier mais qu'il met à jour assez rarement ses techniques de travail habituelles. **2) 4** répondants (*soit 4/6 = 66,7%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur qui n'est pas expérimenté dans le métier et qu'il met à jour rarement ses techniques de travail habituelles. **3) 1** répondant (*soit 1/6 = 16,7%*) a répondu qu'il a un auditeur qui n'est pas

expérimenté dans le métier et qui ne met pas du tout à jour ses techniques de travail habituelles.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 183 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V4/V28



Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

⇒ Le **tableau 69** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de **Khi-2** est supérieur à **0,05%** (soit **0,413%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que l'expérience de l'auditeur dans le métier ne le pousse pas forcément à mettre à jour ses techniques de travail habituelles ; donc la relation entre les deux **n'est pas significative**.

2.2.4.2. Hypothèse 4.2 :

H.4.2 : L'expérience de l'auditeur dans le métier (**V28**) impacte sa maîtrise de ses outils de travail (**V5**)

Tableau 70 : Tableau croisé –Maîtrise des outils de travail * Expérience dans le métier

			A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?		Total
			Oui	Non	
La maîtrise des techniques et des outils de travail	Tout à fait d'accord	Effectif	67	4	71
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	63,2%	66,7%	63,4%
	D'accord	Effectif	18	0	18
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	17,0%	0,0%	16,1%
	Partiellement d'accord	Effectif	12	1	13
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	11,3%	16,7%	11,6%
	Pas d'accord	Effectif	5	1	6
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	4,7%	16,7%	5,4%
Pas du tout d'accord	Effectif	4	0	4	
	% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	3,8%	0,0%	3,6%	
Total		Effectif	106	6	112
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 71 : Test du Khi-2 – V28/V5

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	2,909 ^a	4	,573
Rapport de vraisemblance	3,555	4	,470
Association linéaire par linéaire	,099	1	,753
N d'observations valides	112		

a. 6 cellules (60,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,21.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

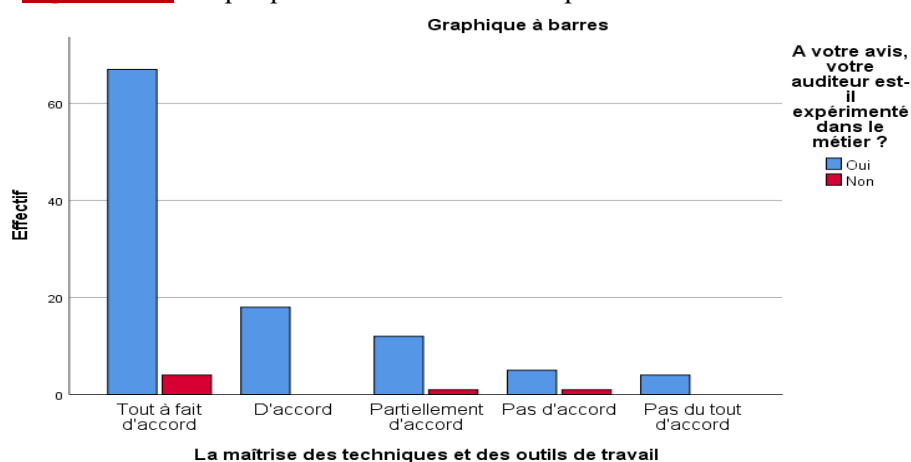
Interprétation des résultats de l'hypothèse H.4.2 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 70** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres que nous pouvons interpréter ainsi :
- **106** interrogés dont : **1) 67** répondants (*soit 67/106 = 63,2%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et qu'ils étaient tout à fait d'accords que ce dernier maîtrise ses outils de travail. **2) 18** répondants (*soit 18/106 = 17%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et qu'ils étaient d'accords que ce dernier maîtrise ses outils de travail. **3) 12** répondants (*soit 12/106 = 11,3%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier mais qu'ils étaient que partiellement d'accords que ce dernier maîtrise ses outils de travail. **4) 5** répondants (*soit 5/106 = 4,7%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier mais qu'ils n'étaient pas d'accords que ce dernier maîtrise ses outils de travail. **5) 4** répondants (*soit 4/106 = 3,8%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier mais qu'ils n'étaient pas du tout d'accords que ce dernier maîtrise ses outils de travail.
 - **6** interrogés dont : **1) 4** répondants (*soit 4/6 = 66,7%*) ont répondu que leur ont auditeur n'est pas expérimenté dans le métier mais qu'ils étaient tout à fait d'accords que ce dernier maîtrise ses outils de travail. **2) 1** répondant (*soit 1/6 = 16,7%*) a répondu que son auditeur n'est pas expérimenté dans le métier mais qui était partiellement d'accord que ce dernier maîtrise ses outils de travail. **3) 1** répondant (*soit 1/6 = 16,7%*) a répondu que son auditeur n'est pas expérimenté dans le métier et qui n'était pas d'accord que ce dernier maîtrise ses outils de travail.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 184 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V28/V5



Source : Élaborée par le logiciel **SPSS**

⇒ Le **tableau 71** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est supérieur à **0,05%** (soit **0,573%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que l'expérience de l'auditeur dans le métier ne le pousse pas forcément à maîtriser ses outils de travail ; donc la relation entre les deux **n'est pas significative**.

2.2.4.3. Hypothèse 4.3 :

H.4.3 : L'expérience de l'auditeur dans le métier (V28) impacte sa qualité de travail (V9)

Tableau 72 : Tableau croisé – Qualité de travail * Expérience dans le métier

			A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?		Total
			Oui	Non	
La qualité de travail	Tout à fait d'accord	Effectif	56	2	58
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	52,8%	33,3%	51,8%
	D'accord	Effectif	30	2	32
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	28,3%	33,3%	28,6%
	Partiellement d'accord	Effectif	13	1	14
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	12,3%	16,7%	12,5%
	Pas d'accord	Effectif	5	1	6
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	4,7%	16,7%	5,4%
	Pas du tout d'accord	Effectif	2	0	2
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	1,9%	0,0%	1,8%
Total		Effectif	106	6	112
		% dans A votre avis, votre auditeur est-il expérimenté dans le métier ?	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 73 : Test du Khi-2 – V9/V28

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	2,182 ^a	4	,702
Rapport de vraisemblance	1,820	4	,769
Association linéaire par linéaire	1,037	1	,309
N d'observations valides	112		

a. 6 cellules (60,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,11.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.4.3 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

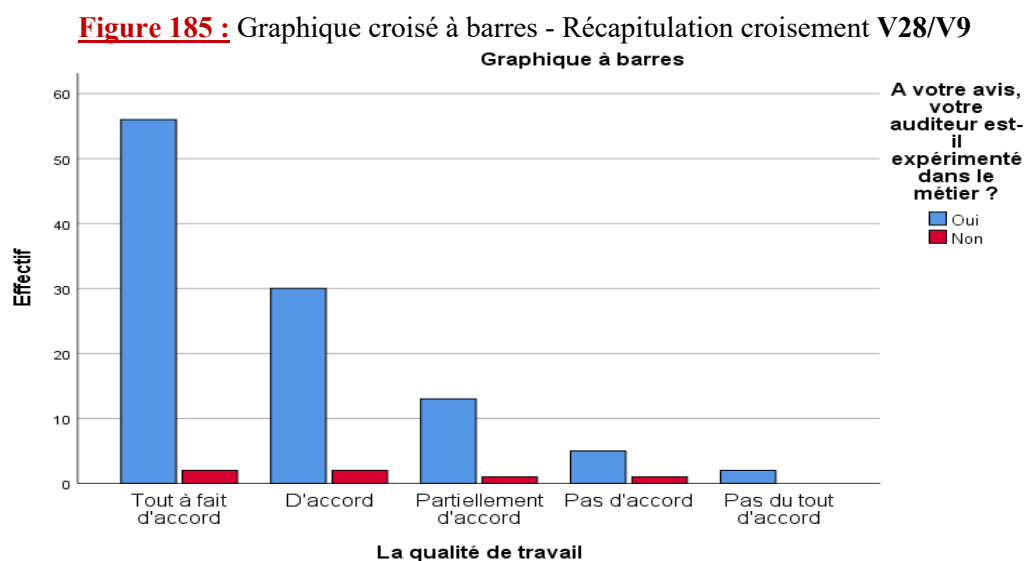
⇒ Le **tableau 72** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres que nous pouvons interpréter ainsi :

- **106** interrogés dont : **1) 56** répondants (soit $56/106 = 52,8\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et qu'ils étaient tout à fait d'accords avec la qualité de travail ce dernier. **2) 30** répondants (soit $30/106 = 28,3\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier et qu'ils étaient d'accords avec la qualité de travail ce dernier. **3) 13** répondants (soit $13/106 = 12,3\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier mais qu'ils n'étaient que partiellement d'accords avec la qualité de travail ce dernier. **4) 5** répondants (soit $5/106 = 4,7\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté

dans le métier mais qu'ils n'étaient pas d'accords avec la qualité de travail ce dernier. **5) 2** répondants (*soit 2/106 = 1,9%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur expérimenté dans le métier mais qu'ils n'étaient pas du tout d'accords avec la qualité de travail ce dernier.

- **6** interrogés dont : **1) 2** répondants seulement (*soit 2/6 = 33,3%*) ont répondu que leur auditeur n'est pas expérimenté dans le métier mais qu'ils étaient tout à fait d'accords avec la qualité de travail ce dernier. **2) 2** répondants seulement (*soit 2/6 = 33,3%*) ont répondu que leur auditeur n'est pas expérimenté dans le métier mais qu'ils étaient d'accords avec la qualité de travail ce dernier. **3) 1** répondant (*soit 1/6 = 16,7%*) a répondu que son auditeur n'est pas expérimenté dans le métier et qu'il est partiellement d'accord avec la qualité de travail ce dernier. **4) 1** répondant (*soit 1/6 = 16,7%*) a répondu que son auditeur n'est pas expérimenté dans le métier et qu'il n'est pas d'accord avec la qualité de travail ce dernier.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :



Source : Élaborée par le logiciel SPSS

⇒ Le **tableau 73** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est supérieur à **0,05%** (*soit 0,702% comme degré de signification asymptotique*). Cela signifie que l'expérience de l'auditeur dans le métier ne le pousse pas forcément à effectuer un travail de qualité ; donc la relation entre les deux **n'est pas significative**.

2.2.5. Hypothèse 5 :

H5 : L'auditeur préserve son indépendance avec ses clients

2.2.5.1. Hypothèse 5.1 :

H.5.1 : Un auditeur indépendant (V12) ne s'immisce pas dans la gestion de l'entreprise (V16)

Tableau 74 : Tableau croisé – Immixtion dans la gestion * Indépendance

			D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?				Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	Faible	
L'immixtion dans la gestion de l'entreprise	Tout à fait d'accord	Effectif	11	9	0	0	20
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	22,9%	15,5%	0,0%	0,0%	17,9%
	D'accord	Effectif	16	13	3	1	33
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	33,3%	22,4%	75,0%	50,0%	29,5%
	Partiellement d'accord	Effectif	8	16	1	1	26
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	16,7%	27,6%	25,0%	50,0%	23,2%
	Pas d'accord	Effectif	4	7	0	0	11
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	8,3%	12,1%	0,0%	0,0%	9,8%
	Pas du tout d'accord	Effectif	9	13	0	0	22
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	18,8%	22,4%	0,0%	0,0%	19,6%
Total		Effectif	48	58	4	2	112
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 75 : Test du Khi-2 – V16/V12

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	10,669 ^a	12	,557
Rapport de vraisemblance	12,527	12	,404
Association linéaire par linéaire	,243	1	,622
N d'observations valides	112		

a. 11 cellules (55,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,20.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.5.2 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

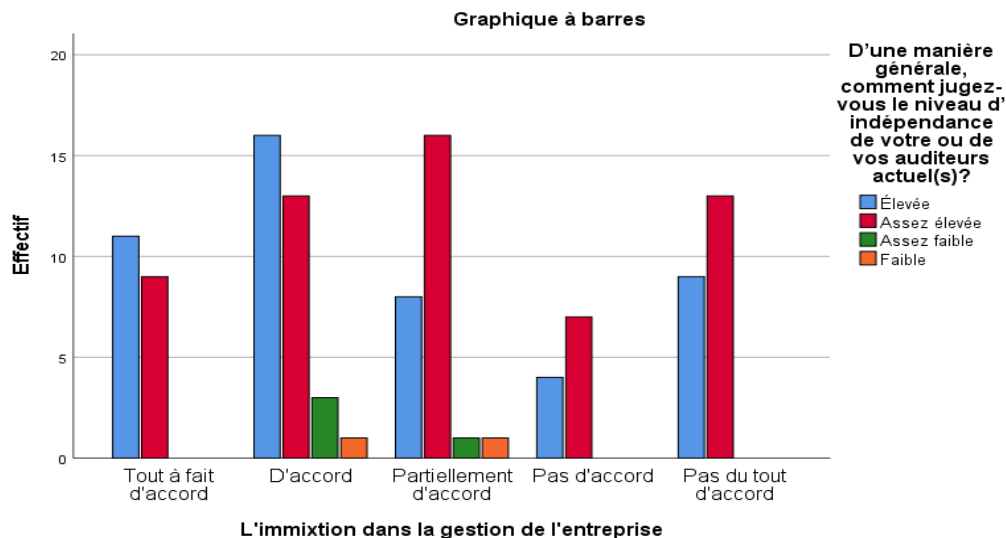
- ⇒ Le **tableau 74** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **58** interrogés dont : **1) 9** répondants (*soit $9/58 = 15,5\%$*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils étaient tout à fait d'accords que ce dernier s'immisce dans la gestion de leur entreprise. **2) 13** répondants (*soit $13/58 = 22,4\%$*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils étaient d'accords que ce dernier s'immisce dans la gestion de leur entreprise. **3) 16** répondants (*soit $16/58 = 27,6\%$*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils étaient partiellement d'accords que ce dernier s'immisce dans la gestion de leur entreprise. **4) 7** répondants (*soit $7/58 = 12,1\%$*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils n'étaient pas d'accords que ce dernier s'immisce dans la gestion de leur entreprise. **5) 13** répondants (*soit $13/58 = 22,4\%$*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau

d'indépendance assez élevé et qu'ils n'étaient pas du tout d'accords que ce dernier s'immisce dans la gestion de leur entreprise.

- 2 interrogés dont : 1) 1 répondant (soit $1/2 = 50\%$) a répondu qu'il a un auditeur ayant un niveau d'indépendance faible et qu'il était d'accord que ce dernier s'immisce dans la gestion de son entreprise. 2) 1 répondant (soit $1/2 = 50\%$) a répondu qu'il a un auditeur ayant un niveau d'indépendance faible et qu'il était partiellement d'accord que ce dernier s'immisce dans la gestion de son entreprise.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 186 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V12/V16



Source : Élaborée par le logiciel SPSS

⇒ Le **tableau 75** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est supérieur à **0,05%** (soit **0,557%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que l'indépendance de l'auditeur ne le permet pas forcément de ne pas s'immiscer dans la gestion de son client ; donc la relation entre les deux **n'est pas significative**.

2.2.5.2. Hypothèse 5.2 :

H.5.2 : Un auditeur indépendant (V12) n'aménage pas des réserves initialement émises (V46)

Tableau 76 : Tableau croisé – Aménagement des réserves * Indépendance

			D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?				Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	Faible	
L'aménagement de réserves déjà émises	Tout à fait d'accord	Effectif	25	4	0	0	29
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	52,1%	6,9%	0,0%	0,0%	25,9 %
	D'accord	Effectif	13	22	0	1	36
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	27,1%	37,9%	0,0%	50,0%	32,1 %
	Partiellement d'accord	Effectif	0	21	2	1	24
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	0,0%	36,2%	50,0%	50,0%	21,4 %
	Pas d'accord	Effectif	4	5	1	0	10
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	8,3%	8,6%	25,0%	0,0%	8,9%
	Pas du tout d'accord	Effectif	6	6	1	0	13
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	12,5%	10,3%	25,0%	0,0%	11,6 %
Total		Effectif	48	58	4	2	112
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0 %

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS***Tableau 77 :** Test du Khi-2 – V46/V12

	Valeur	Ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	45,630 ^a	12	,000
Rapport de vraisemblance	57,389	12	,000
Association linéaire par linéaire	9,827	1	,002
N d'observations valides	112		
a. 11 cellules (55,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,18.			

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS***Tableau 78 :** Mesures symétriques –V46/V12

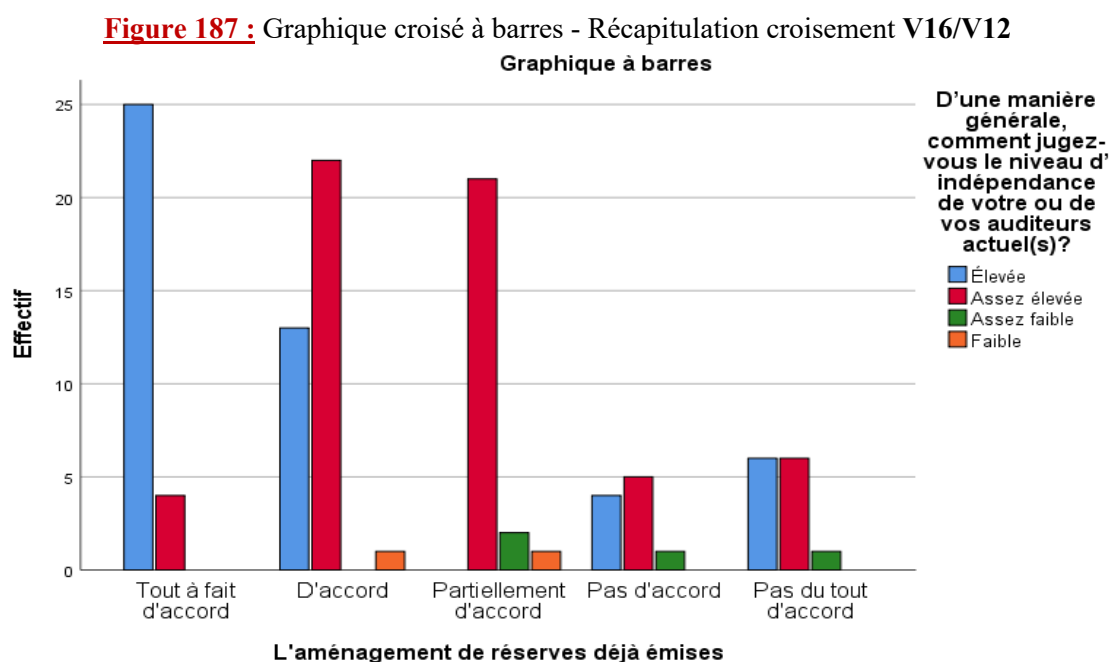
	Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,638
	V de Cramer	,369
N d'observations valides		112

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS***Interprétation des résultats de l'hypothèse H.5.3 :**Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 76** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **70** interrogés dont : **1) 44** répondants (*soit* $44/70 = 62,9\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'éthique ainsi qu'un niveau de professionnalisme très élevés. **2) 23** répondants (*soit* $23/70 = 32,9\%$) ont répondu qu'ils sont tout à fait d'accord avec le niveau d'éthique de leurs auditeurs et d'accord avec leur niveau de professionnalisme. **3) 3** répondants (*soit* $3/70 = 4,3\%$) ont répondu qu'ils sont tout à fait d'accord avec le niveau d'éthique de leurs auditeurs mais que partiellement d'accord avec leur niveau de professionnalisme.

- 7 interrogés dont : **1)** 1 répondant seulement (*soit 1/7 = 14,3%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'éthique très faible mais un niveau de professionnalisme très élevé. **2)** 4 répondants (*soit 4/7 = 57,1%*) ont répondu qu'ils ne sont pas du tout d'accord avec le niveau d'éthique de leur auditeur actuel et pas d'accord avec son niveau de professionnalisme. **3)** 2 répondants (*soit 2/70 = 28,6%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'éthique ainsi qu'un niveau de professionnalisme très faibles.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :



Source : Élaborée par le logiciel SPSS

- ⇒ Le **tableau 77** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est inférieure à **0,05%** (*soit 0,00% comme degré de signification asymptotique*). Cela signifie que le niveau d'éthique de l'auditeur influence son niveau de professionnalisme avec son auditeur donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 78**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **moyenne** avec un pourcentage inférieur à **70%** (*soit 59,6%*).

2.2.5.3. Hypothèse 5.3 :

H.5.3 : Un auditeur indépendant (V12) n'émet jamais de réserves non justifiées (V47)

Tableau 79 : Tableau croisé – Réserves non justifiées * Indépendance

			D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?				Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	Faible	
L'émission de réserves non justifiées	Tout à fait d'accord	Effectif	3	15	0	0	18
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	6,3%	25,9%	0,0%	0,0%	16,1%
	D'accord	Effectif	8	8	1	1	18
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	16,7%	13,8%	25,0%	50,0%	16,1%
	Partiellement d'accord	Effectif	4	13	1	1	19
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	8,3%	22,4%	25,0%	50,0%	17,0%
	Pas d'accord	Effectif	7	4	2	0	13
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	14,6%	6,9%	50,0%	0,0%	11,6%
	Pas du tout d'accord	Effectif	26	18	0	0	44
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	54,2%	31,0%	0,0%	0,0%	39,3%
Total		Effectif	48	58	4	2	112
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 80 : Test du Khi-2 – V47/V12

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	26,550 ^a	12	,009
Rapport de vraisemblance	27,476	12	,007
Association linéaire par linéaire	7,993	1	,005
N d'observations valides	112		
a. 10 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,23.			

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 81 : Mesures symétriques –V47/V12

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,487	,009
	V de Cramer	,281	,009
N d'observations valides		112	

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.5.3 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

⇒ Le **tableau 79** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :

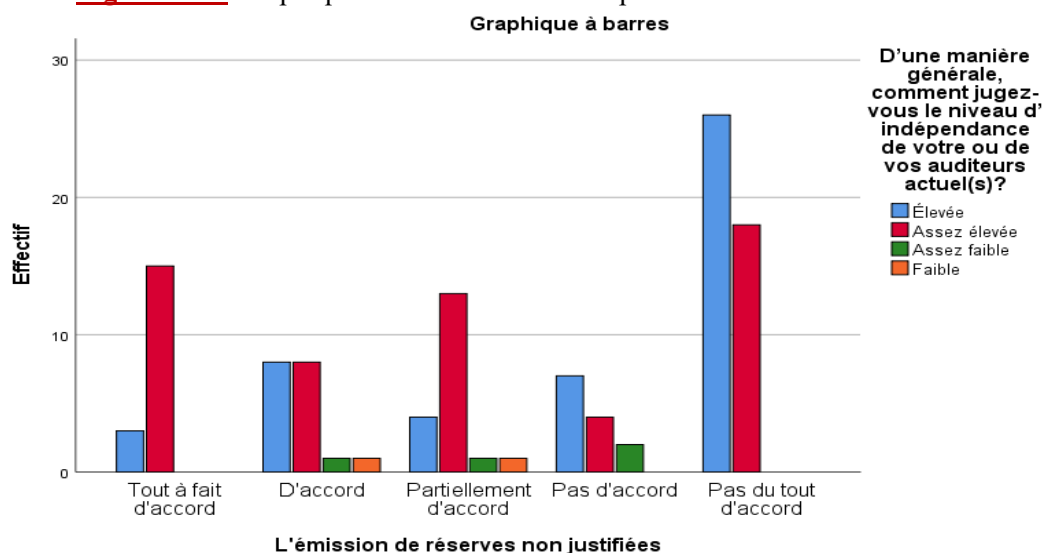
- **58** interrogés dont : **1) 15** répondants (*soit* $15/58 = 25,9\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et mais qu'ils étaient tout à fait d'accords que ce dernier émet des réserves non justifiées. **2) 8** répondants (*soit* $8/58 =$

13,8%) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et mais qu'ils étaient d'accords que ce dernier émet des réserves non justifiées. 3) 13 répondants (soit $13/58 = 22,4\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et mais qu'ils partiellement d'accords que ce dernier émet des réserves non justifiées. 4) 4 répondants (soit $4/58 = 6,9\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils n'étaient pas d'accords que ce dernier émet des réserves non justifiées. 5) 18 répondants (soit $18/58 = 31\%$) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils n'étaient pas du tout d'accords que ce dernier émet des réserves non justifiées.

- 2 interrogés dont : 1) 1 répondant (soit $1/2 = 50\%$) a répondu qu'il a un auditeur ayant un niveau d'indépendance faible mais et qui était d'accord que ce dernier émet des réserves non justifiées. 2) 1 répondant (soit $1/2 = 50\%$) a répondu qu'il a un auditeur ayant un niveau d'indépendance faible mais et qui était partiellement d'accord que ce dernier émet des réserves non justifiées.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 188 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V12/V47



Source : Élaborée par le logiciel SPSS

- ⇒ Le **tableau 80** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est inférieur à **0,05%** (soit **0,009%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que malgré la présence d'niveau d'indépendance important, l'auditeur peut émettre des réserves non justifiées avec son auditeur donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 81**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **28,1%**).

2.2.5.4. Hypothèse 5.4 :

H.5.4 : Un auditeur indépendant (V12) prend des décisions purement objectives (V14)

Tableau 82 : Tableau croisé – Objectivité dans les décisions * Indépendance

			D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?				Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	Faible	
L'objectivité dans les décisions	Tout à fait d'accord	Effectif	35	21	2	0	58
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	72,9%	36,2%	50,0%	0,0%	51,8%
	D'accord	Effectif	10	20	0	0	30
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	20,8%	34,5%	0,0%	0,0%	26,8%
	Partiellement d'accord	Effectif	2	6	2	1	11
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	4,2%	10,3%	50,0%	50,0%	9,8%
	Pas d'accord	Effectif	0	7	0	1	8
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	0,0%	12,1%	0,0%	50,0%	7,1%
	Pas du tout d'accord	Effectif	1	4	0	0	5
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	2,1%	6,9%	0,0%	0,0%	4,5%
Total		Effectif	48	58	4	2	112
		% dans D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'indépendance de votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 83 : Test du Khi-2 – V14/V12

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	35,335 ^a	12	,000
Rapport de vraisemblance	34,009	12	,001
Association linéaire par linéaire	15,497	1	,000
N d'observations valides	112		

a. 15 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,09.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 84 : Mesures symétriques –V14/V12

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,562	,000
	V de Cramer	,324	,000
N d'observations valides		112	

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.5.4 :

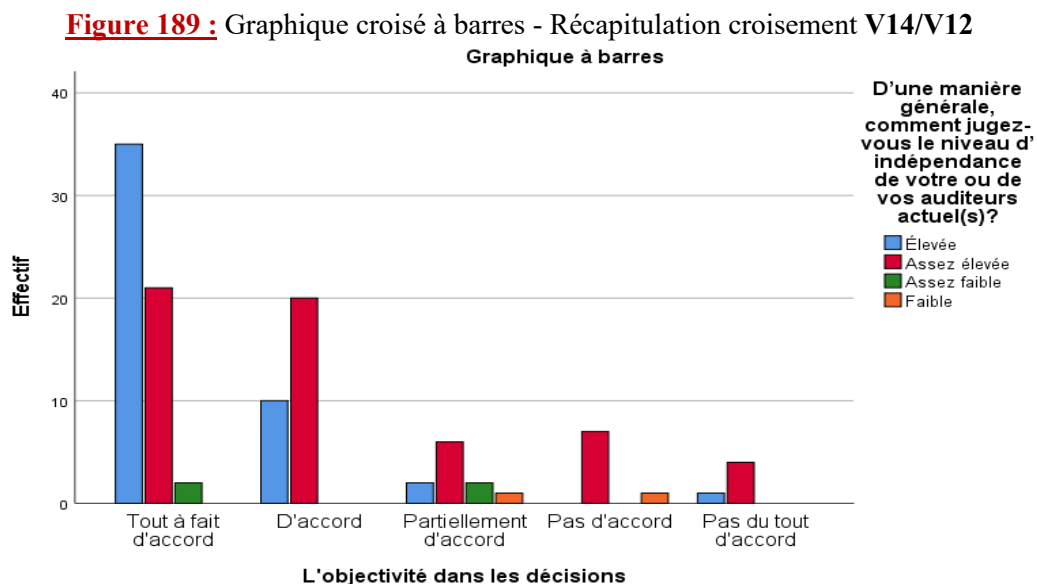
Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 82** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **58** interrogés dont : **1) 21** répondants (*soit 21/58 = 36,2%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils étaient tout à fait d'accords que ce dernier est objectif dans ses décisions. **2) 20** répondants (*soit 20/58 = 34,5%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé et qu'ils étaient d'accords que ce dernier est objectif dans ses décisions. **3) 6** répondants (*soit 6/58 = 10,3%*)

ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé mais qu'ils n'étaient que partiellement d'accords que ce dernier est objectif dans ses décisions. **4) 7** répondants (*soit 7/58 = 12,1%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé mais qu'ils n'étaient pas d'accords que ce dernier est objectif dans ses décisions. **5) 4** répondants (*soit 4/58 = 6,9%*) ont répondu qu'ils ont un auditeur ayant un niveau d'indépendance assez élevé mais qu'ils n'étaient pas du tout d'accords que ce dernier est objectif dans ses décisions.

- **2** interrogés dont : **1) 1** répondant (*soit 1/2 = 50%*) a répondu qu'il a un auditeur ayant un niveau d'indépendance faible mais qu'il était partiellement d'accord que ce dernier est objectif dans ses décisions. **2) 1** répondant (*soit 1/2 = 50%*) a répondu qu'il a un auditeur ayant un niveau d'indépendance faible et qui n'était pas d'accord que ce dernier est objectif dans ses décisions.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :



Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

- ⇒ Le **tableau 83** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est inférieur à **0,05%** (*soit 0,00% comme degré de signification asymptotique*). Cela signifie que le niveau d'indépendance de l'auditeur influence son objectivité dans les décisions ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 84**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (*soit 32,4%*).

2.2.6. Hypothèse 6 :

H6 : Les honoraires de l'auditeur impactent sa nature de relation avec ses clients

2.2.6.1. Hypothèse 6.1 :

H.6.1 : Les honoraires perçus par l'auditeur (V31) sont susceptibles de créer des conflits et litiges avec ses clients (V7)

Tableau 85 : Tableau croisé – Conflits et litiges * Honoraires

			Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?			Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	
Avez-vous eu, par le passé, des conflits ou litiges avec votre auditeur ?	Oui	Effectif	4	15	1	20
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	36,4%	17,6%	6,3%	17,9%
	Non	Effectif	7	70	15	92
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	63,6%	82,4%	93,8%	82,1%
Total		Effectif	11	85	16	112
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 86 : Test du Khi-2 – V7/V31

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	4,041 ^a	2	,133
Rapport de vraisemblance	3,984	2	,136
Association linéaire par linéaire	3,824	1	,051
N d'observations valides	112		

a. 2 cellules (33,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,96.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

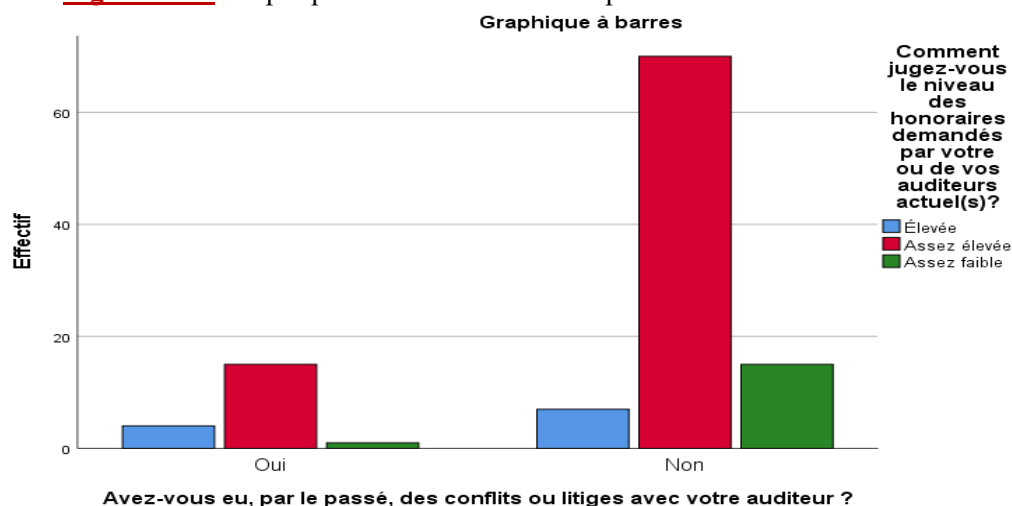
Interprétation des résultats de l'hypothèse H.6.1 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 85** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **85** interrogés dont : **1) 15** répondants (*soit 15/85 = 17,6%*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils ont déjà eu des conflits et litiges avec ce dernier. **2) 70** répondants (*soit 70/85 = 82,4%*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé mais qu'ils n'ont jamais eu des conflits et litiges avec ce dernier.
 - **11** interrogés dont : **1) 4** répondants (*soit 4/11 = 36,4%*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils ont déjà eu des conflits et litiges avec ce dernier. **2) 7** répondants (*soit 7/11 = 63,6%*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé mais qu'ils n'ont jamais eu des conflits et litiges avec ce dernier.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 190 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V7/V31



Source : Élaborée par le logiciel SPSS

⇒ Le **tableau 86** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est supérieur à **0,05%** (soit **0,133%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau des honoraires perçu par l'auditeur ne conduit pas forcément à la survenance des conflits et litiges avec son client ; donc la relation entre les deux **n'est pas significative**.

2.2.6.2. Hypothèse 6.2 :

H.6.2 : Les honoraires perçus par l'auditeur (V31) influencent le renouvellement du mandat avec ses clients (V41)

Tableau 87 : Tableau croisé – Renouvellement de mandat * Honoraires

			Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?			Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	
Quel est le nombre moyen d'années passé chez un même auditeur ?	Moins de 3 ans	Effectif	2	6	1	9
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	18,2%	7,1%	6,3%	8,0%
	Entre 3 & 6 ans	Effectif	3	46	3	52
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	27,3%	54,1%	18,8%	46,4%
	Entre 6 & 9 ans	Effectif	3	10	2	15
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	27,3%	11,8%	12,5%	13,4%
	Plus de 9 ans	Effectif	3	23	10	36
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	27,3%	27,1%	62,5%	32,1%
Total		Effectif	11	85	16	112
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel SPSS

Tableau 88 : Test du Khi-2 – V41/V31

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	13,278 ^a	6	,039
Rapport de vraisemblance	12,466	6	,052
Association linéaire par linéaire	4,034	1	,045
N d'observations valides	112		
a. 5 cellules (41,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,88.			

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 89 : Mesures symétriques –V41/V31

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,344	,039
	V de Cramer	,243	,039
N d'observations valides		112	

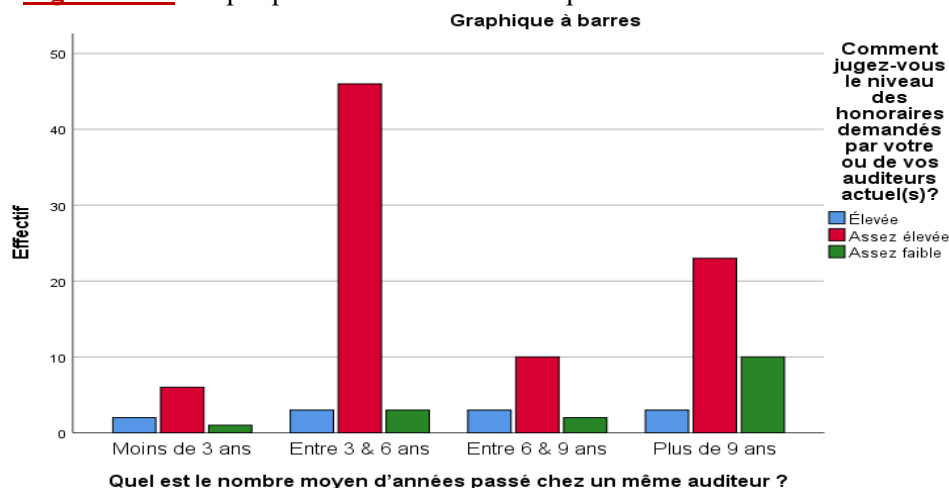
Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.6.2 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 87** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **85** interrogés dont : **1) 6** répondants (*soit $6/85 = 7,1\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils ont passé avec lui moins de 3 ans. **2) 46** répondants (*soit $46/85 = 54,1\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils ont passé avec lui entre 3 et 6 ans. **3) 10** répondants (*soit $10/85 = 11,8\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils ont passé avec lui entre 6 et 9 ans. **4) 23** répondants (*soit $23/85 = 27,1\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils ont passé avec lui plus de 9 ans.
 - **11** interrogés dont : **1) 2** répondants (*soit $2/11 = 18,2\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils ont passé avec lui moins de 3 ans. **2) 3** répondants (*soit $3/11 = 27,3\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils ont passé avec lui entre 3 et 6 ans. **3) 3** répondants (*soit $3/11 = 27,3\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils ont passé avec lui entre 6 et 9 ans. **4) 3** répondants (*soit $3/11 = 27,3\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils ont passé plus de 9 ans.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 191 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V41/V31

Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

⇒ Le **tableau 88** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de **Khi-2** est inférieur à **0,05%** (soit **0,039%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau d'honoraires perçu par l'auditeur influence le renouvellement de mandat avec son client ; donc la relation entre les deux est **significative**.

⇒ Par ailleurs, le **tableau 89**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **24,3%**).

2.2.6.3. Hypothèse 6.3 :

H.6.3 : Les honoraires perçus par l'auditeur (**V31**) n'impactent pas la nature des réserves émises (**V46**)

Tableau 90 : Tableau croisé – Aménagement des réserves * Honoraires

			Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?			Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	
L'aménagement de réserves déjà émises	Tout à fait d'accord	Effectif	4	16	9	29
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	36,4%	18,8%	56,3%	25,9%
	D'accord	Effectif	2	30	4	36
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	18,2%	35,3%	25,0%	32,1%
	Partiellement d'accord	Effectif	3	21	0	24
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	27,3%	24,7%	0,0%	21,4%
	Pas d'accord	Effectif	2	8	0	10
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	18,2%	9,4%	0,0%	8,9%
	Pas du tout d'accord	Effectif	0	10	3	13
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	0,0%	11,8%	18,8%	11,6%
Total		Effectif	11	85	16	112
		% dans Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 91 : Test du Khi-2 – V46/V31

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	17,502 ^a	8	,025
Rapport de vraisemblance	22,060	8	,005
Association linéaire par linéaire	,660	1	,417
N d'observations valides	112		

a. 9 cellules (60,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,98.

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 92 : Mesures symétriques –V46/V31

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,395	,025
	V de Cramer	,280	,025
N d'observations valides		112	

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

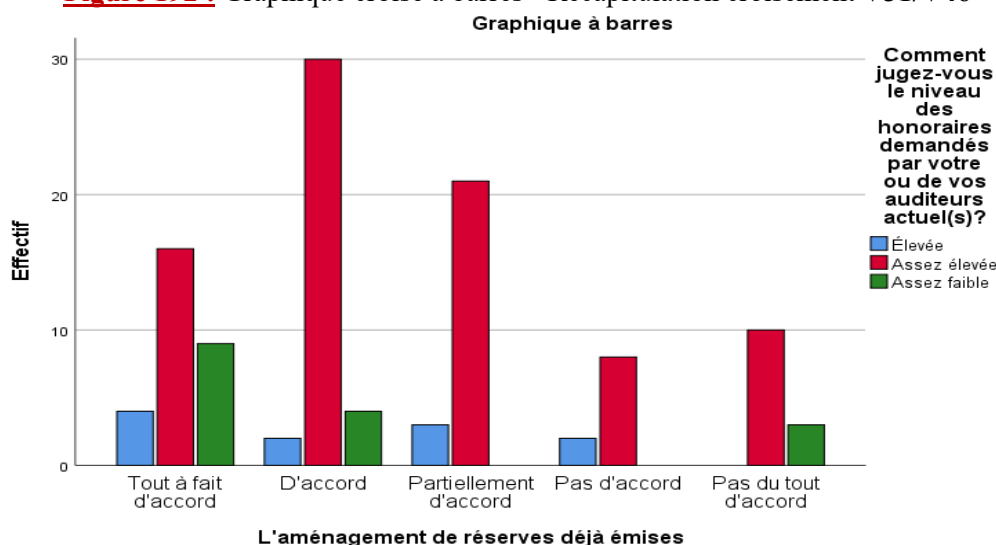
Interprétation des résultats de l'hypothèse H.6.3 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 90** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **85** interrogés dont : **1) 16** répondants (*soit $16/85 = 18,8\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils étaient tout à fait d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises. **2) 30** répondants (*soit $30/85 = 35,3\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils étaient d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises. **3) 21** répondants (*soit $21/85 = 24,7\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils étaient partiellement d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises. **4) 8** répondants (*soit $8/85 = 9,4\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils n'étaient pas d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises. **5) 10** répondants (*soit $10/85 = 11,8\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est assez élevé et qu'ils n'étaient pas du tout d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises.
 - **11** interrogés dont : **1) 4** répondants (*soit $4/11 = 36,4\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils étaient tout à fait d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises. **2) 2** répondants (*soit $2/11 = 18,2\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils étaient d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises. **3) 3** répondants (*soit $3/11 = 27,3\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils étaient partiellement d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises. **4) 2** répondants (*soit $2/11 = 18,2\%$*) ont répondu que le niveau des honoraires que demande leur auditeur est élevé et qu'ils n'étaient pas d'accords que ce dernier procède à l'aménagement des réserves déjà émises.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 192 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V31/V46



Source : Élaborée par le logiciel **SPSS**

- ⇒ Le **tableau 91** ci-dessus nous montre que l'**erreur issue du test de Khi-2** est inférieur à **0,05%** (soit **0,025%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau d'honoraires perçu par l'auditeur influence son acte d'aménagement des réserves déjà émises pour son client ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 92**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **28%**).

2.2.7. Hypothèse 7 :

H7 : Le développement du relationnel entre l'auditeur et l'audité impacte le déroulement de ses missions d'audit

2.2.7.1. Hypothèse 7.1 :

H.7.1 : La qualité de communication de l'auditeur avec ses clients (**V23**) impacte la qualité de son travail (**V9**)

Tableau 93 : Tableau croisé – Qualité de travail * Qualité de communication

			Comment jugez-vous la qualité de communication avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?					Total
			Élevée	Assez élevée	Assez faible	Faible	Très faible	
La qualité de travail	Tout à fait d'accord	Effectif	44	13	1	0	0	58
		% dans Comment jugez-vous la qualité de communication avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?	77,2%	27,1%	33,3%	0,0%	0,0%	51,8%
	D'accord	Effectif	9	21	1	1	0	32
		% dans Comment jugez-vous la qualité de communication avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?	15,8%	43,8%	33,3%	50,0%	0,0%	28,6%
	Partiellement d'accord	Effectif	3	9	0	0	2	14
		% dans Comment jugez-vous la qualité de communication avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?	5,3%	18,8%	0,0%	0,0%	100,0%	12,5%
	Pas d'accord	Effectif	1	3	1	1	0	6
		% dans Comment jugez-vous la qualité de communication avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?	1,8%	6,3%	33,3%	50,0%	0,0%	5,4%
	Pas du tout d'accord	Effectif	0	2	0	0	0	2
		% dans Comment jugez-vous la qualité de communication avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?	0,0%	4,2%	0,0%	0,0%	0,0%	1,8%
Total		Effectif	57	48	3	2	2	112
		% dans Comment jugez-vous la qualité de communication avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 94 : Test du Khi-2 – V23/V9

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	55,889 ^a	16	,000
Rapport de vraisemblance	46,674	16	,000
Association linéaire par linéaire	23,684	1	,000
N d'observations valides	112		
a. 19 cellules (76,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,04.			

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Tableau 95 : Mesures symétriques –V23/V9

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,706	,000
	V de Cramer	,353	,000
N d'observations valides		112	

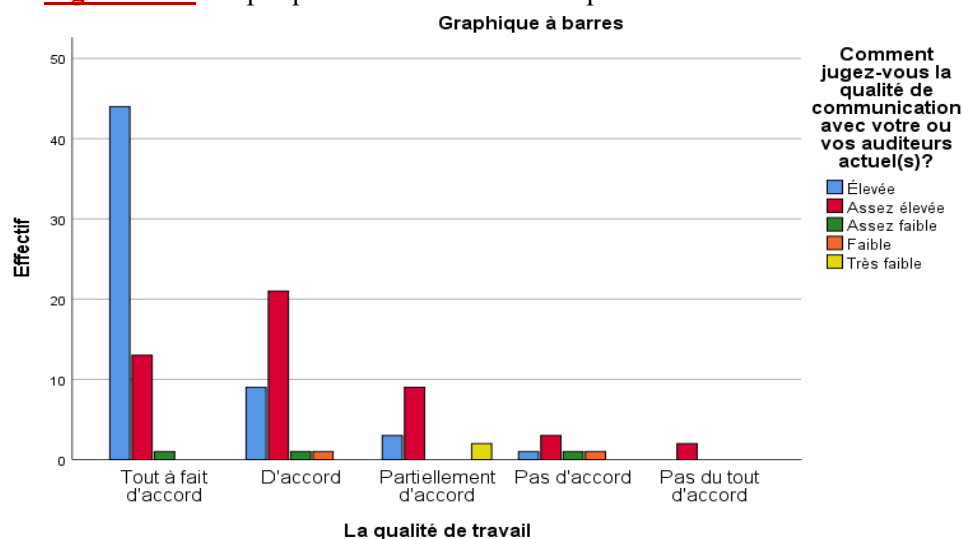
Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel *SPSS*

Interprétation des résultats de l'hypothèse H.7.1 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 93** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **57** interrogés dont : **1) 44** répondants (*soit 44/57 = 77,2%*) ont répondu que la qualité de communication avec leur auditeur est élevée et qu'ils étaient aussi tout à fait d'accords avec la qualité de travail de ce dernier. **2) 9** répondants (*soit 9/57 = 15,8%*) ont répondu que la qualité de communication avec leur auditeur est élevée et qu'ils étaient aussi d'accords avec la qualité de travail de ce dernier. **3) 3** répondants (*soit 3/57 = 5,3%*) ont répondu que la qualité de communication avec leur auditeur est élevée mais qu'ils n'étaient que partiellement d'accords avec la qualité de travail de ce dernier. **4) 1** répondants (*soit 44/57 = 77,2%*) ont répondu que la qualité de communication avec leur auditeur est élevée mais qu'ils n'étaient pas d'accords avec la qualité de travail de ce dernier.
 - **2** interrogés dont : **1) 1** répondant (*soit 1/2 = 50 %*) a répondu que la qualité de communication avec son auditeur est très faible mais qu'il était d'accord avec la qualité de travail de ce dernier. **2) 1** répondant (*soit 1/2 = 50 %*) a répondu que la qualité de communication avec son auditeur est très faible mais qu'il était partiellement d'accord avec la qualité de travail de ce dernier.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :

Figure 193 : Graphique croisé à barres - Récapitulation croisement V23/V9

Source : Élaborée par le logiciel *SPSS*

⇒ Le **tableau 94** ci-dessus nous montre que l'erreur issue du test de Khi-2 est inférieur à **0,05%** (soit **0,00%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau des honoraires de l'auditeur influence sa qualité de travail ; donc la relation entre les deux est **significative**.

⇒ Par ailleurs, le **tableau 95**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **modérée** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **35,3%**).

2.2.7.2. Hypothèse 7.2 :

H.7.2 : Le manque de professionnalisme (V6) engendre des conflits et litiges fréquents entre l'auditeur et ses clients (V7)

Tableau 96 : Tableau croisé – Conflits et litiges * Niveau de professionnalisme

			Le niveau de professionnalisme					Total
			Tout à fait d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord	
Avez-vous eu, par le passé, des conflits ou litiges avec votre auditeur ?	Oui	Effectif	6	4	3	7	0	20
		% dans Le niveau de professionnalisme	11,5%	12,9%	17,6%	70,0%	0,0%	17,9%
	Non	Effectif	46	27	14	3	2	92
		% dans Le niveau de professionnalisme	88,5%	87,1%	82,4%	30,0%	100,0%	82,1%
	Total	Effectif	52	31	17	10	2	112
		% dans Le niveau de professionnalisme	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 97 : Test du Khi-2 – V7/V6

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-carré de Pearson	20,905 ^a	4	,000
Rapport de vraisemblance	16,009	4	,003
Association linéaire par linéaire	8,504	1	,004
N d'observations valides	112		
a. 4 cellules (40,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,36.			

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

Tableau 98 : Mesures symétriques –V7/V6

		Valeur	Signification approximative
Nominal par Nominal	Phi	,432	,000
	V de Cramer	,432	,000
N d'observations valides		112	

Source : Élaboré par l'auteur à partir du logiciel **SPSS**

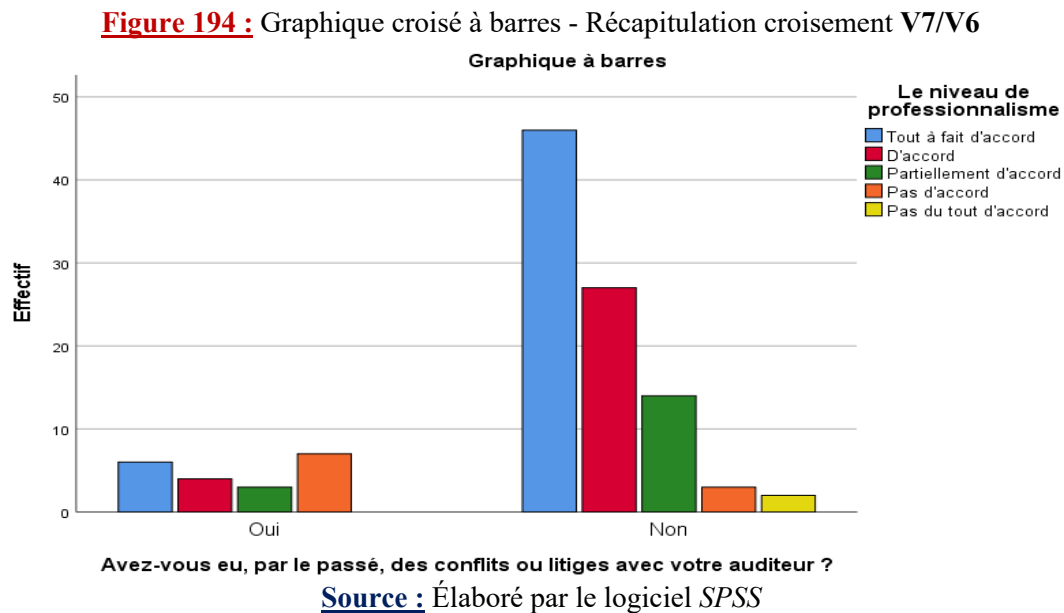
Interprétation des résultats de l'hypothèse H.7.2 :

Nous interprétons les **trois tableau** comme suit :

- ⇒ Le **tableau 96** ci-dessus nous montre, dans la partie du total colonne, deux chiffres ; le plus élevé et le plus faible, que nous pouvons interpréter ainsi :
- **52** interrogés dont : **1) 6** répondants (soit $6/52 = 11,5\%$) ont répondu qu'ils étaient tout à fait d'accord que leur auditeur est professionnel mais qu'ils ont déjà eu des conflits et litiges avec ce dernier. **2) 46** répondants (soit $46/52 = 88,5\%$) ont répondu qu'ils étaient tout à fait d'accord que leur auditeur est professionnel et qu'ils n'ont jamais eu des conflits et litiges avec ce dernier.

- 2 interrogés dont : 1) 1 répondant (soit $1/2 = 50\%$) a répondu qu'il n'était pas du tout d'accord que son auditeur est professionnel et qu'il a déjà eu des conflits et litiges avec ce dernier. 2) 1 répondant (soit $1/2 = 50\%$) a répondu qu'il n'était pas du tout d'accord que son auditeur est professionnel mais qu'il n'a jamais eu des conflits et litiges avec ce dernier.

Nous récapitulons les résultats du premier tableau présenté ci-dessus dans la figure ci-après :



- ⇒ Le **tableau 97** ci-dessus nous montre que l'**erreur issue du test de Khi-2** est inférieur à **0,05%** (soit **0,00%** comme degré de signification asymptotique). Cela signifie que le niveau de professionnalisme de l'auditeur influence la survenance des conflits et litiges avec son client ; donc la relation entre les deux est **significative**.
- ⇒ Par ailleurs, le **tableau 98**, qui porte sur les *mesures symétriques* montrant la *force de relation*, nous renseigne que, bien qu'il existe une relation entre les deux variables, cette relation est de nature **forte** avec un pourcentage inférieur à **70%** (soit **43,2%**).

2.2.8. Synthèse des vérifications des hypothèses :

Après avoir effectué les vérifications nécessaires concernant nos hypothèses de recherche, nous les récapitulons dans le tableau suivant :

Tableau 99 : Synthèse des vérifications des hypothèses

Hypothèse principale	Sous-Hypothèses	Vérification	Commentaire	Résultat
H1 : La compétence de l'auditeur dépend de son comportement professionnel	H.1.1 : Le niveau d'éthique impacte le niveau de professionnalisme.	Relation significative (moyenne)	Le <i>niveau d'éthique</i> impacte le <i>niveau de professionnalisme</i> . H.1.1 Acceptée	H.1 Acceptée
	H.1.2 : Le niveau d'éthique impacte le respect du secret professionnel.	Relation significative (moyenne)	Le <i>niveau d'éthique</i> impacte le <i>respect du secret professionnel</i> . H.1.2 Acceptée	
	H.1.3 : Le niveau d'éthique impacte le niveau d'indépendance.	Relation significative (assez faible)	Le <i>niveau d'éthique</i> impacte le <i>niveau d'indépendance</i> . H.1.3 Acceptée	
H2 : Le développement du profil de l'auditeur dépend de ses capacités professionnelles	H.2.1 : La compétence de l'auditeur dépend de sa qualité de travail.	Relation significative (assez faible)	Le <i>niveau de compétence</i> dépend de la <i>qualité de travail</i> . H.2.1 Acceptée	H.2 Acceptée
	H.2.2 : La compétence de l'auditeur dépend de sa capacité d'organisation, de planification et de supervision.	Relation significative (faible)	Le <i>niveau de compétence</i> dépend de la <i>capacité d'organisation, de planification et de supervision</i> . H.2.2 Acceptée	
H3 : L'expérience de l'auditeur dans le métier a un impact sur sa compétence et ses honoraires	H.3.1 : L'expérience de l'auditeur dans le métier impacte la compétence.	Relation significative (moyenne)	L' <i>expérience dans le métier</i> impacte le <i>niveau de compétence</i> . H.3.1 Acceptée	H.3 Acceptée
	H.3.2 : L'expérience de l'auditeur dans le métier impacte le niveau des honoraires.	Relation significative (assez faible)	L' <i>expérience dans le métier</i> impacte le <i>niveau des honoraires</i> . H.3.1 Acceptée	
H4 : Les compétences professionnelles de l'auditeur dépendent de son expérience dans le métier	H.4.1 : L'expérience de l'auditeur dans le métier impacte sa mise à jour de ses techniques de travail de manière générale	Relation non significative	L' <i>expérience dans le métier</i> ne permet pas forcément de <i>mettre à jour ses techniques de travail</i> . H.4.1 Rejetée	H.4 Rejetée
	H.4.2 : L'expérience de l'auditeur dans le métier impacte sa maîtrise de ses outils de travail.	Relation non significative	L' <i>expérience dans le métier</i> ne permet pas forcément de <i>maîtriser les outils de travail</i> . H.4.2 Rejetée	
	H.4.3 : L'expérience de l'auditeur dans le métier impacte sa qualité de travail.	Relation non significative	L' <i>expérience dans le métier</i> ne permet pas forcément d'avoir une <i>qualité de travail</i> . H.4.3 Rejetée	

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 99 (suite) : Synthèse des vérifications des hypothèses

Hypothèse principale	Sous-Hypothèses	Vérification	Commentaire	Résultat
H5 : L'auditeur préserve son indépendance avec ses clients	H.5.1 : Un auditeur indépendant ne s'immisce pas dans la gestion de l'entreprise.	Relation non significative	Le <i>niveau d'indépendance</i> ne pousse pas l'auditeur à <i>s'immiscer dans la gestion</i> . H.5.1 Acceptée	H.5 Partiellement acceptée
	H.5.2 : Un auditeur indépendant n'aménage pas des réserves initialement émises.	Relation significative (moyenne)	Le <i>niveau d'indépendance</i> n'empêche pas l'auditeur à <i>aménager des réserves initialement émises</i> . H.5.2 Rejetée	
	H.5.3 : Un auditeur indépendant n'émet jamais de réserves non justifiées.	Relation significative (faible)	Le <i>niveau d'indépendance</i> n'empêche pas l'auditeur à <i>émettre des réserves non justifiées</i> . H.5.3 Rejetée	
	H.5.4 : Un auditeur indépendant prend des décisions purement objectives.	Relation significative (assez faible)	Le <i>niveau d'indépendance</i> de l'auditeur influence son <i>objectivité dans les décisions</i> . H.5.4 Acceptée	
H6 : Les honoraires de l'auditeur impactent sa nature de relation avec ses clients	H.6.1 : Les honoraires perçus par l'auditeur sont susceptibles de créer des conflits et litiges avec ses clients.	Relation non significative	Le <i>niveau d'honoraires</i> de l'auditeur n'influence pas la <i>survenance des conflits et litiges</i> avec le client. H.6.1 Rejetée	H.6 n'est pas totalement rejetée
	H.6.2 : Les honoraires perçus par l'auditeur influencent le renouvellement de mandat.	Relation significative (faible)	Le <i>niveau d'honoraires</i> de l'auditeur influence le <i>renouvellement du mandat</i> . H.6.2 Acceptée	
	H.6.3 : Les honoraires perçus par l'auditeur n'impactent pas la nature des réserves émises.	Relation significative (faible)	Le <i>niveau d'honoraires</i> de l'auditeur influence la <i>nature des réserves émises</i> . H.6.3 Rejetée	
H7 : Le développement du relationnel entre l'auditeur et l'audité impacte le déroulement de ses missions d'audit	H.7.1 : La qualité de communication de l'auditeur avec ses clients impacte la qualité de son travail.	Relation significative (assez faible)	La <i>qualité de communication</i> impacte la <i>qualité de travail</i> . H.7.1 Acceptée	H.7 Acceptée
	H.7.2 : Le manque de professionnalisme engendre des conflits et litiges fréquents entre l'auditeur et ses clients.	Relation significative (moyenne)	Le <i>manque de professionnalisme</i> influence la <i>survenance des conflits et litiges</i> . H.7.2 Acceptée	

Source : Elaboré par l'auteur

SECTION 3 : Discussion des résultats, synthèse et recommandations

Après avoir pu présenter, analyser et interpréter les résultats de nos deux études ; qualitative (*faite auprès de 21 cabinets au Maroc*) et quantitative (*faite auprès de 112 entreprises auditées au Maroc*), nous réservons la troisième et la dernière section de notre deuxième chapitre de la partie empirique à la discussion de ces résultats, à la synthèse et aux recommandations.

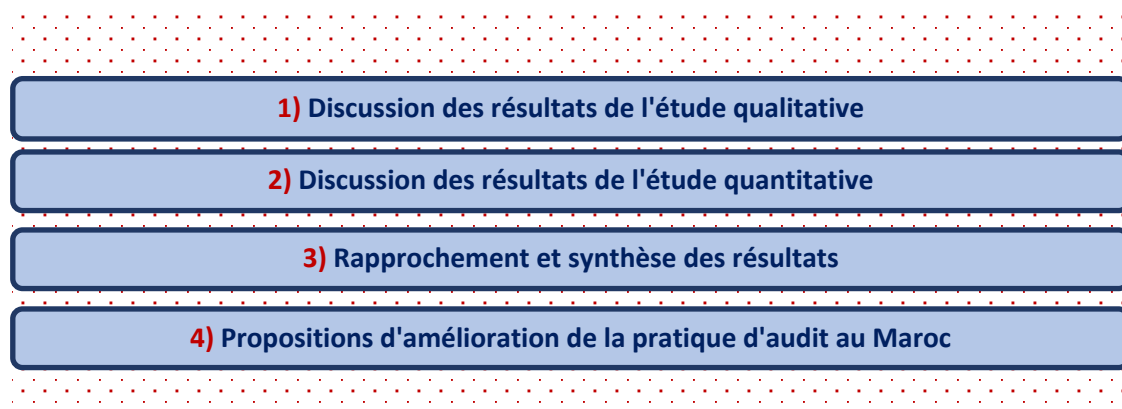
Afin de pouvoir réaliser cela, nous allons, tout d'abord, procéder à la discussion des résultats de l'étude qualitative. Ensuite, nous allons passer à la discussion des résultats de l'étude quantitative. Les deux points déboucheront sur une conception, respectivement, d'un modèle conceptuel de l'étude qualitative et d'un autre pour l'étude quantitative.

Puis, dans une troisième partie, nous allons faire un rapprochement synthétisant le résultat des deux études et qui débouchera sur la conception de notre modèle conceptuel.

Enfin, nous allons passer aux apports et recommandations issues à la fois du terrain ainsi que de notre modeste réflexion sur le sujet.

Nous schématisons ainsi le plan de notre troisième section comme suit :

Figure 195 : Plan de la **Section 3 / Chapitre 2 / Partie II**



Source : Élaborée par l'auteur

1. Discussion des résultats de l'étude qualitative :

Pour cette partie de discussion des résultats de l'étude qualitative, nous avons jugé opportun de nous concentrer sur les résultats de l'**Analyse Des Similitudes (ADS)** qui englobe et affine ceux des analyses précédentes (*L'analyse statistique textuelle, le nuage des mots, la Classification Hiérarchique Descendante et l'Analyse Factorielle par Correspondance*).

Les résultats de l'ADS nous ont permis de ressortir avec plusieurs points que cela soit pour chaque région d'une manière individuelle ou bien pour toutes les régions réunies d'une manière générale et synthétique.

Ces points nous ont tous conduit vers une constitution d'une thématique générale « **Comportement de l'auditeur** » divisée en deux éléments majeurs; « *Profil de l'auditeur* » et « *Relation Auditeur-Client* ».

La synthèse des résultats de l'analyse qualitative, faite sur la base des schémas que nous avons élaboré à la fin de l'interprétation de chaque ADS, se présente comme suit :

Tableau 100 : Synthèse des résultats de l'analyse qualitative

Comportement de l'auditeur		Régions				Analyse générale
		Casablanca	Rabat	Fès/Meknès	Tanger	
Profil de l'auditeur	Indépendance	Cité	Cité	Non cité	Cité	Cité
	Réputation	Cité	Cité	Cité	Cité	Cité
	Compétence	Cité	Cité	Cité	Cité	Cité
	Qualité de travail	Cité	Cité	Cité	Non cité	Cité
	Honoraires	Non cité	Cité	Non cité	Cité	Cité
	Expérience	Non cité	Non cité	Cité	Non cité	Non cité
	Respect des normes et de la réglementation	Non cité	Non cité	Non cité	Cité	Non cité
Relation Auditeur-Client	Communication	Cité	Cité	Cité	Non cité	Cité
	Expérience	Cité	Cité	Non cité	Non cité	Cité
	Mission	Cité	Cité	Cité	Cité	Cité
	Qualité de travail	Non cité	Non cité	Non cité	Cité	Non cité
	Indépendance	Non cité	Non cité	Cité	Non cité	Non cité
	Honoraires	Non cité	Non cité	Cité	Non cité	Non cité
	Renouvellement de Mandat	Non cité	Non cité	Non cité	Cité	Non cité
	Respect des normes et de la réglementation	Non cité	Cité	Non cité	Non cité	Non cité

Source : Élaboré par l'auteur

Nous pouvons remarquer, d'après le tableau, que chaque région se caractérise par la prédominance de points plus qu'une autre et l'analyse générale a pu ressortir les points prédominants en commun. A cet effet, après la présentation de la synthèse des résultats issues de l'analyse qualitative, nous allons discuter les points qui en sont ressortis en les classant par les deux sous-thèmes abordés ci-dessus.

Nous allons discuter ces éléments en suivant le schéma suivant :

Figure 196 : Démarche de discussion des résultats de l'étude qualitative



Source : Élaborée par l'auteur

1.1. Profil de l'auditeur :

Le **tableau 101** nous montre les points prédominants, pour le premier sous-thème, pour chaque région à savoir :

- **Indépendance** : Cité dans 3 régions (*Casablanca, Rabat et Tanger*)
- **Réputation** : Cité dans les 4 régions (*Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger*)
- **Compétence** : Cité dans les 4 régions (*Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger*)
- **Qualité de travail** : Cité dans 3 régions (*Casablanca, Rabat et Fès/Meknès*)
- **Honoraires** : Cité dans 2 régions (*Rabat et Tanger*)
- **Expérience** : Cité dans une seule région (*Fès/Meknès*)
- **Respect des normes et de la réglementation** : Cité dans une seule région (*Tanger*)

Comme nous l'avons déjà abordé, l'analyse générale n'a pu ressortir que les points qui sont le plus en commun entre les **4 régions** et qui ont, par conséquent, été cités au moins **2 fois**.

Par exemple, le point « *indépendance* » est cité **3 fois** et nous remarquons sur le tableau qu'il a été retenu par l'analyse générale ; alors que le point « *expérience* » n'a été cité qu'**une seule fois** et donc n'a pas été retenu par l'analyse générale.

Ceci nous a conduit à déduire que les résultats issus de chaque région sont cohérents avec ceux de l'analyse générale. Ainsi, nous discutons tout ceci dans le tableau ci-dessous.

Tableau 101 : Verbatim sur les composants du profil de l'auditeur

Points à discuter	Exemple de verbatim
Indépendance	« C'est une obligation déontologique », « C'est une norme qui doit être respectée », « Un auditeur doit toujours garder en tête le souci de l'indépendance et donc peut être que ce sentiment surgit en ce qui concerne la mission et son déroulement mais pas sur le plan relationnel », « Si les anomalies dépassent le seuil de signification et ne sont ni justifiées ni corrigées, elles constituent des réserves qui ne peuvent être aménagées » ; « On ne peut pas avoir de lien avec le client sinon on refuse la mission ».
	« Perte progressive de l'objectivité » ; « Oui un auditeur doit conseiller son client » ; « Oui, on aménage les réserves, c'est normal et nous invitons le client à mettre les démarches nécessaires pour enlever les réserves et on négocie avec eux » ; « Choix de certification connu à l'avance » ; « Relation de plus en plus amicales et personnelles » ; « Le commissaire aux comptes à mon avis aide le client à minimiser le nombre de réserves qui peuvent remonter » ; « Oui, un lien familial se crée inconsciemment » ;

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 101 (suite1) : Verbatim sur les composants du profil de l'auditeur

Points à discuter	Exemple de verbatim
Réputation	« On appelle toujours le confrère (règle de fraternité) indépendamment de sa réputation » ; « Oui, c'est une obligation légale de contacter l'auditeur précédent » ; « On contacte les auditeurs précédents ayant une bonne réputation avec plus de détails alors que pour les autres on les contacte quand même mais juste par respect de la loi » ; « C'est une obligation indépendamment de la réputation » ; « Non, nous sommes obligés de le contacter, c'est une norme » ; « Le contact des auditeurs précédents est une obligation légale et une diligence d'audit ». « C'est une diligence professionnelle mais dans la pratique cela ne se fait pas toujours » ; « Franchement s'il y a un problème de réputation, on évite de les contacter » ; « Pour le cas de notre cabinet, le contact se fait uniquement via le client, pour avoir d'autres informations, il est rare que nous contactions directement le commissaire aux comptes précédents » ; « Généralement, les auditeurs précédents ne donnent pas accès aux dossiers de travail » ; « S'ils ont une mauvaise réputation, on évite ».
Compétence	« L'évolution dépend plus de la compétence personnelle, le diplôme est juste une carte d'accès » ; « Nos équipes se composent de profils différents » ; « Le diplôme n'est pas une condition suffisante pour une évolution au sein du cabinet, cette évolution dépend de l'esprit de créativité » ; « Les compétences au sein d'une même équipe doivent être complémentaires » ; « Le diplôme est une présomption de la compétence qui dépend des qualités professionnelles de la personne » ; « La compétence dépend de la formation, la discipline, l'éthique et la personnalité » ; « L'audit est un état d'esprit avant d'être une discipline » ; « Le diplôme facilite la compréhension mais ne donne pas forcément un bon auditeur » ; La compétence dépend de la formation, l'expérience et le savoir-être ».
Qualité du travail	« C'est le manager qui doit avoir la capacité de déléguer, diriger et superviser les membres de son équipe selon leur niveau de compétence » ; « Le manager doit savoir aussi bien exploiter les compétences de chacun afin qu'ils puissent donner le meilleur d'eux même » ; « La mission de commissariat aux comptes implique une responsabilité légale en tant que personne pour l'exercice de la totalité des heures de travail assignées dans le contrat » ; « L'organisation, la planification et la supervision sont le cœur de notre métier » ; « La planification et l'organisation est l'ADN du cabinet, on ne fait que gérer notre temps, c'est notre matière première » ; « Il faut que le cabinet accepte un nombre de mandats adéquat avec ses ressources humains » ; « L'organisation, la planification et la supervision sont des critères que doit avoir l'auditeur même dans le cas d'une seule mission » ; « La responsabilité est pour les responsables du cabinet qui affectent des collaborateurs qui ne sont pas adéquats aux exigences de la mission ». « La mission de commissariat aux comptes implique une responsabilité légale en tant que personne pour l'exercice de la totalité des heures de travail assignées dans le contrat »
Honoraires	« Si les honoraires sont adéquats on procède à un refus de la mission plutôt » ; « La négociation se fait au début du mandat » ; « Ils sont définis selon la norme budget-temps qui définit le nombre d'heures à auditer » ; « On se base sur un barème de l'OEC » ; « Il ne faut pas toujours accepter des mandats avec des honoraires beaucoup trop importants pour ne pas impacter l'indépendance » ; « Non, plutôt à quitter, à démissionner que réduire les heures de travail à cause d'honoraires faibles » ; « L'auditeur veille à ce que le budget soit conforme à ses honoraires car nous avons une responsabilité vis-à-vis des tiers ». « Oui, on réduit nos heures de travail pour garder la marge bénéficiaire sur l'ensemble de la mission » ; « Oui, les honoraires impactent le niveau d'indépendance pour ne pas vouloir perdre la mission » ; « Pour les petits cabinets l'indépendance est impactée par le niveau des honoraires car ils ont généralement des clients ayant un poids important dans le portefeuille » ; « Pour notre cabinet, on essaie de facturer le minimum pour nos clients mais les autres cabinets demandent toujours moins malheureusement » ; « Bien évidemment, les honoraires impactent l'indépendance » ; « Le poids du client dans le portefeuille est important donc l'indépendance est impactée » ; « Des honoraires faibles peuvent conduire à la diminution de la qualité du travail et donc engendrer plus de risques pour la mission » ; « Si les honoraires sont faibles, ceci va réduire la qualité du travail » ; « Si le client est trop important, le risque de ne pas se faire renouveler peut impacter l'indépendance ».

Source : Elaboré par l'auteur

Tableau 101 (suite2) : Verbatim sur les composants du profil de l'auditeur

Points à discuter	Exemple de verbatim
Expérience	« Au fur et à mesure que l'auditeur acquiert de l'expérience, il a plus d'astuces et de background et donc il devient plus organisé et plus flexible » ; « Oui car avec de l'expérience, il a suffisamment de recul afin de choisir les bons critères pour calculer le seuil de signification » ; « Plus d'expérience implique plus de reflexes ». « Parfois, un auditeur peut avoir une longue expérience dans le métier mais ne pas faire preuve de compétence ».
Respect des normes et de la réglementation	« Il faut respecter la bible » ; « Je ne peux pas juger les autres » ; « 5/5 grâce au contrôle de l'OEC et au contrôles qualité dans les Big Four » ; « Pour les textes de loi 4/5 » ; « 4/5, pas très alarmant » ; « 4/5 » ; « 4/5 » ; « 4/5 » ; « 4/5 » ; « 4/5 » ; « 4/5 » ; « 4/5 ». « Dans les autres villes, autre que Casablanca et Rabat, les contrôles qualité sont peu fréquents et les cabinets deviennent libres de faire ce qu'ils veulent » ; « Ils ne sont pas respectés surtout le côté fermeté dans les décisions » ; « Pour les normes d'audit 2/5 » « 2/5 » ; « 1/5 » ; « 3/5 » ; « 3/5 » ; « 2/5 » ; « 2/5 » ; « 3/5 » ; « 3/5 » ; « 3/5 » ; « 3/5 » ; « 2/5 » ; « 3/5 ».

Source : Élaboré par l'auteur

Interprétation du tableau 101 :

L'indépendance :

C'est une condition mentionnée dans la loi ainsi que dans les normes de la profession. Il s'agit de l'article **161** de la loi **n°17-95** sur les sociétés anonymes et de la norme du **comportement professionnel n°111** qui figure sur le manuel des normes d'audit légal dont le respect permettra à l'auditeur légal de rester objectif et neutre dans ses décisions ainsi que dans la nature de certification des comptes.

D'après la première cellule du tableau contenant des verbatim concernant ce premier point, plusieurs auditeurs interrogés ont été totalement d'accord avec le respect de cette norme. Or, d'autres interrogés, d'après la deuxième cellule se situant juste après, nous ont donné des réponses en contradiction avec nos attentes.

La réputation :

Les verbatim cités sur le tableau concernent une question dans laquelle nous avons demandé à nos interlocuteurs si le contact des auditeurs précédents est un choix lié à sa réputation sur le marché. A noter qu'il s'agit de la norme du **comportement professionnel n°114 (Acceptation et maintien de la mission)** qui, parmi ses apports, le fait que l'auditeur doit absolument contacter le commissaire aux comptes précédent, s'il y a lieu; donc indépendamment de sa réputation.

D'après la première cellule du tableau contenant des verbatim concernant ce deuxième point, plusieurs auditeurs interrogés ont précisé que c'est une norme et une diligence devant être absolument respecté. D'autres interrogés, peut-être pas autant nombreux, et d'après la deuxième cellule se situant juste après, nous ont précisé qu'ils ont tendance à éviter ce contact si ces derniers ont une mauvaise réputation et que généralement les auditeurs ne donnent jamais d'accès à l'information ; chose qui est en contradiction avec les normes de la profession.

La compétence :

Elle est mentionnée dans la norme du **comportement professionnel n°110** qui figure sur le manuel des normes d'audit légal et qui stipule que le commissaire aux comptes doit posséder des compétences liées à son savoir (*diplômes*), savoir-faire (*expérience*) et savoir être (*attitude et personnalité*).

D'après le tableau, nous remarquons que tous nos interviewés ont été complètement d'accords avec cela et respectent par conséquent cette norme de travail. Ils ont nous ont confirmé qu'un auditeur doit avoir les trois « *Savoirs* » et que le diplôme (*formation initiale*) n'est pas du tout suffisant pour prouver sa compétence.

La qualité du travail :

Elle est mentionnée dans la norme du **comportement professionnel n°112** qui figure sur le manuel des normes d'audit légal. Selon cette norme, l'auditeur légal doit respecter les délais légaux, assurer une supervision permanente des collaborateurs et n'accepter une mission que s'il en assume la responsabilité de bien l'accomplir.

D'après le tableau, nos auditeurs interrogés ont été totalement d'accords avec le respect de cette norme. Ils ont avancé que la planification et la supervision sont le cœur de leur métier et que le commissaire aux comptes ne doit réduire ses visites ou ses heures de travail sans aucun prétextes vu que cela relève de ses responsabilités.

Les honoraires :

Les honoraires de l'auditeur sont fixés par la norme « **Budget-Temps** » adoptées par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables qui présente les diligences à respecter quant au nombre d'heures de travail à effectuer pour chaque exercice.

D'après la première cellule du tableau contenant des verbatim concernant ce point, plusieurs auditeurs interrogés ont précisé que les honoraires qu'ils demandent à leurs clients sont fixés selon cette présente norme et qu'ils ne vont en aucun cas réduire les heures de travail assignés sur le contrat même si les honoraires sont jugés faibles.

Or, d'autres interrogés, d'après la deuxième cellule se situant juste après, nous répondu que c'est fréquent de réduire les heures de travail en cas d'honoraires faibles et que aussi, si les honoraires sont importants, leur indépendance peut être impactée par crainte de perdre le client concerné.

Expérience :

Nous avons déjà abordé cette composante de la compétence de l'auditeur légal (**norme de comportement professionnel n°110**) ; et plus précisément dans le côté de son « *Savoir-faire* ».

D'après la première cellule du tableau contenant des verbatim concernant ce point, la plus grande partie de nos interrogés a précisé que l'expérience est une composante principale de la compétence du commissaire aux comptes dans la mesure où elle lui permet d'acquérir plus de recul et de reflexes dans la conduite de ses missions.

Par ailleurs, d'après la deuxième cellule se situant juste après, un de nos interlocuteurs a précisé que parfois l'expérience dans le métier n'est pas un critère sur lequel il faut se baser pour juger la compétence d'un auditeur.

Respect des normes et de la réglementation :

Les verbatim sur le tableau concernent tous une question que nous avons posée et dans laquelle nous demandons à nos interrogés de nous dire, sur une échelle allant de **0 à 5**, comment ils jugent le respect des normes et de la réglementation par les auditeurs au Maroc.

Nous avons veillé à mentionner les réponses des **24 interviewés** et nous pouvons déduire les conclusions suivantes :

- **1** interrogé seulement a répondu **5/5** (soit $1/24 = 4,17\%$).
- **9** interrogés ont répondu **4/5** (soit $9/24 = 37,5\%$).
- **7** interrogés ont répondu **3/5** (soit $7/24 = 29,17\%$).
- **5** interrogés ont répondu **2/5** (soit $5/24 = 20,83\%$).
- **1** interrogé a répondu **1/5** (soit $1/24 = 4,17\%$).
- **1** interrogé a répondu **qu'il ne pouvait pas juger les autres** (soit $1/24 = 4,17\%$).

Nous remarquons que **10** auditeurs interrogés ont répondu entre **4/5** et **5/5** ; ce qui est bien mais constitue un nombre faible vu que la majorité, soit **13** autres, ont répondu entre **1/5** et **3/5**.

1.2. Relation Auditeur-Client :

Le **tableau 101** nous montre les points prédominants, pour le deuxième sous-thème, pour chaque région à savoir :

- **Communication** : Cité dans 3 régions (*Casablanca, Rabat et Fès/Meknès*)
- **Expérience** : Cité dans 2 régions (*Casablanca et Rabat*)
- **Mission** : Cité dans les 4 régions (*Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger*)
- **Qualité de travail** : Cité une seule région (*Tanger*)
- **Indépendance** : Cité dans une seule région (*Fès/Meknès*)
- **Honoraires** : Cité dans une seule région (*Fès/Meknès*)
- **Renouvellement de mandat** : Cité dans une seule région (*Tanger*)
- **Respect des normes et de la réglementation** : Cité dans une seule région (*Rabat*)

Encore une fois, l'analyse générale n'a pu ressortir que les points qui sont le plus en commun entre les **4 régions** et qui ont, par conséquent, été cités au moins **2 fois**.

Par exemple, le point « *communication* » est cité **3 fois** et nous remarquons sur le tableau qu'il a été retenu par l'analyse générale ; alors que le point « *qualité de travail* » n'a été cité qu'**une seule fois** et donc n'a pas été retenu par l'analyse générale.

Ceci nous a conduit à déduire que les résultats issus de chaque région sont cohérents avec ceux de l'analyse générale. Ainsi, nous discutons, dans le tableau suivant, que **3 points** vu que nous avons déjà discuter les autres points dans le premier sous-thème.

Tableau 102 : Verbatim sur les composants sur la relation Auditeur-Client

Points à discuter	Exemple de verbatim
Communication	« C'est très difficile d'avoir une qualité de travail sans communication » ; « La communication c'est très important » ; « S'il y a une absence de communication, l'auditeur n'aura pas les documents nécessaires au travail ce qui impacte la qualité de travail » ; « Elle permet de pouvoir se poser les bonnes questions » ; « La communication c'est primordial, c'est la clef de tout » ; « C'est la base de notre travail, un bon échange est toujours important » ; « La communication nous permet d'avoir une valeur ajoutée de notre prestation » ; « La communication est d'une importance majeure dans une mission d'audit légal » ; « C'est principalement le manque de communication qui crée des conflits et litiges avec le client mais il y a aussi les divergences dans les opinions ».
Mission	« On s'organise pour toujours trouver le temps pour les visites et pour gérer toutes nos missions » ; « Il faut que le cabinet accepte un nombre de missions adéquat avec ses ressources humaines ». « Oui le nombre de missions impacte les visites » ; « À chaque fois que le nombre de mission est important alors que les ressources humaines restent les mêmes, ceci sera au détriment des autres missions car cela dépasse les capacités du cabinet » ; « Dans la haute saison, beaucoup plus de mission implique beaucoup plus d'organisation, d'attention et de visites » ; « La vérité oui, le nombre de visites est impacté par le nombre de mission; on peut revoir la durée des visites » ; « Un nombre important de missions impacte la qualité des travaux ».
Renouvellement de Mandat	« Les renouvellement de mandats nous permettent de nous sentir plus proches et avec le client » ; « Des honoraires insuffisants peuvent nous pousser à refuser de renouveler le mandat par optique de rentabilité » ; « Ça nous ai déjà arrivé, qu'après renouvellements fréquents de mandat, le client accepte d'augmenter nos honoraires » ; « Nous pouvons parfois négocier ou aménager des réserves si existe la contrainte d'un non renouvellement de mandat, nous craignons naturellement de perdre le client ».

Source : Élaboré par l'auteur

Interprétation du tableau 102 :

Communication :

Il s'agit normalement de la base de toute relation professionnelle entre l'auditeur légal et son client dans la mesure où elle facilite le déroulement de la mission. Le client devient plus réactif aux questions de l'auditeur et ne s'abstient à lui communiquer tous les documents nécessaires et indispensables pour sa mission de contrôle.

D'après le tableau, nous remarquons que nos interlocuteurs sont tous conscient de l'importance de la communication et ils affirment que, en son absence, ils ne peuvent pas exercer un travail de qualité. Nous pouvons relier cela au principe de la compétence ; autrement dit, la capacité de communication de l'auditeur fait partie de sa compétence (savoir-être) ce qui débouche sur la qualité de travail.

Mission :

Les verbatim sur le tableau concernent une question que nous avons posée à nos interviewés sur l'impact du nombre de missions qu'ils exercent en parallèle sur le nombre de visites.

D'après la première cellule du tableau contenant des verbatim concernant ce point, quelques interrogés ont précisé qu'il ne faut pas réduire le nombre de visite par prétexte d'une existence d'un nombre important de missions à exercer et que, pour ne pas avoir cette contrainte, il vaut mieux que l'acceptation des missions soit adéquate avec les ressources humaines du cabinet ;

ce qui nous renvoie à la norme du **comportement professionnel n°114** figurant dans le manuel des normes de l'audit légal au Maroc (*Acceptation et maintien des missions*). Ceci peut aussi nous renvoyer au principe préexistant de l'éthique.

Par ailleurs, d'après la deuxième cellule se situant juste après, d'autres personnes ont avancé que le nombre de missions qu'elles exercent en parallèle impacte effectivement le nombre de visites et aussi la qualité de travail. Ils ont affirmé aussi qu'il peut y avoir des missions qui demandent plus d'attention ce qui peut les pousser à plus au moins négliger les autres, chose qui est en contradiction avec les normes de la profession. Ceci peut nous renvoyer au principe d'éthique qui est plus au moins absent chez ces personnes.

Renouvellement de mandat :

Les verbatim sur le tableau concernent quelques affirmations de nos interrogés sur le renouvellement du mandat.

D'après le tableau, nous pouvons déduire que le renouvellement de mandat peut conduire vers une atteinte à l'indépendance, une augmentation des honoraires ou aussi vers une relation de l'auditeur tellement proche du client que cela peut le pousser à aménager les réserves par crainte de le perdre. Par contre, l'un des interviewés a avancé qu'il peut refuser de renouveler le mandat si les honoraires sont insuffisants (*chose qui doit se faire par respect des normes de la profession*).

1.3. Réponses aux questions de recherche :

La discussion des résultats de l'étude qualitative a pu nous aider à trouver des réponses à nos questions de recherche préalablement établies en se basant sur plusieurs croisements de variables que nous avons choisies d'étudier à travers une étude mixte qui suit une démarche de triangulation (*voir Chapitre I / Partie II*). Nous présentons ainsi les différentes questions avec leur réponse ci-dessous :

Q1 : L'auditeur dispose-t-il d'un savoir qui lui permet d'être compétent ?

Nous allons répondre à cette question en nous référons à un élément ressorti de l'analyse de l'étude qualitative ; la **compétence**. D'après la discussion des résultats, nous pouvons constater que, effectivement, l'auditeur Marocain est conscient qu'il doit disposer des trois « *Savoirs* » dont le « *Savoir-être* ».

Q2 : La compétence de l'auditeur légal est-elle tributaire de son expérience dans le métier ?

Nous allons répondre à cette question en nous référons à deux éléments ressortis de l'analyse de l'étude qualitative ; la **compétence** et l'**expérience**. D'après la discussion des résultats, nous pouvons constater que, effectivement, l'auditeur Marocain est conscient qu'il doit disposer des trois « *Savoirs* » dont le « *Savoir-faire* » (*l'expérience*) qui lui permet d'acquérir plus de recul et de réflexes dans la conduite de ses missions.

Q3 : L'auditeur légal préserve-t-il son indépendance vis-à-vis de ses clients ?

Nous allons répondre à cette question en nous référons à un élément ressorti de l'analyse de l'étude qualitative ; l'**indépendance**. D'après la discussion des résultats, nous pouvons constater que l'auditeur Marocain ne respecte pas vraiment son indépendance vis-à-vis de son client et qu'il se laisse influencer par un ensemble de variables telles que les honoraires qu'ils perçoit, nombre de renouvellements de mandat et la relation proche et familiarisée qu'il peut avoir avec son client. Ceci peut nous renvoyer au principe de l'éthique qui n'est pas vraiment présent.

Q4 : Les honoraires perçus par l'auditeur légal impactent-ils sa nature de relation avec ses clients ?

Nous allons répondre à cette question en nous référons à un élément ressorti de l'analyse de l'étude qualitative ; les **honoraires**. D'après la discussion des résultats, nous pouvons constater le niveau des honoraires peut avoir un impact sur la nature de relation entre l'auditeur et son client dans la mesure où il peut le conduire, lorsqu'il est faible, à réduire les heures de travail assignées dans le contrat ; ce qui peut créer des conflits et litiges entre les deux parties. Également, si le niveau est élevé, il peut conduire à des renouvellements de mandat et aussi à des aménagements de réserves ce qui touche au critère d'indépendance surtout lorsque le poids du client dans le portefeuille du cabinet est important.

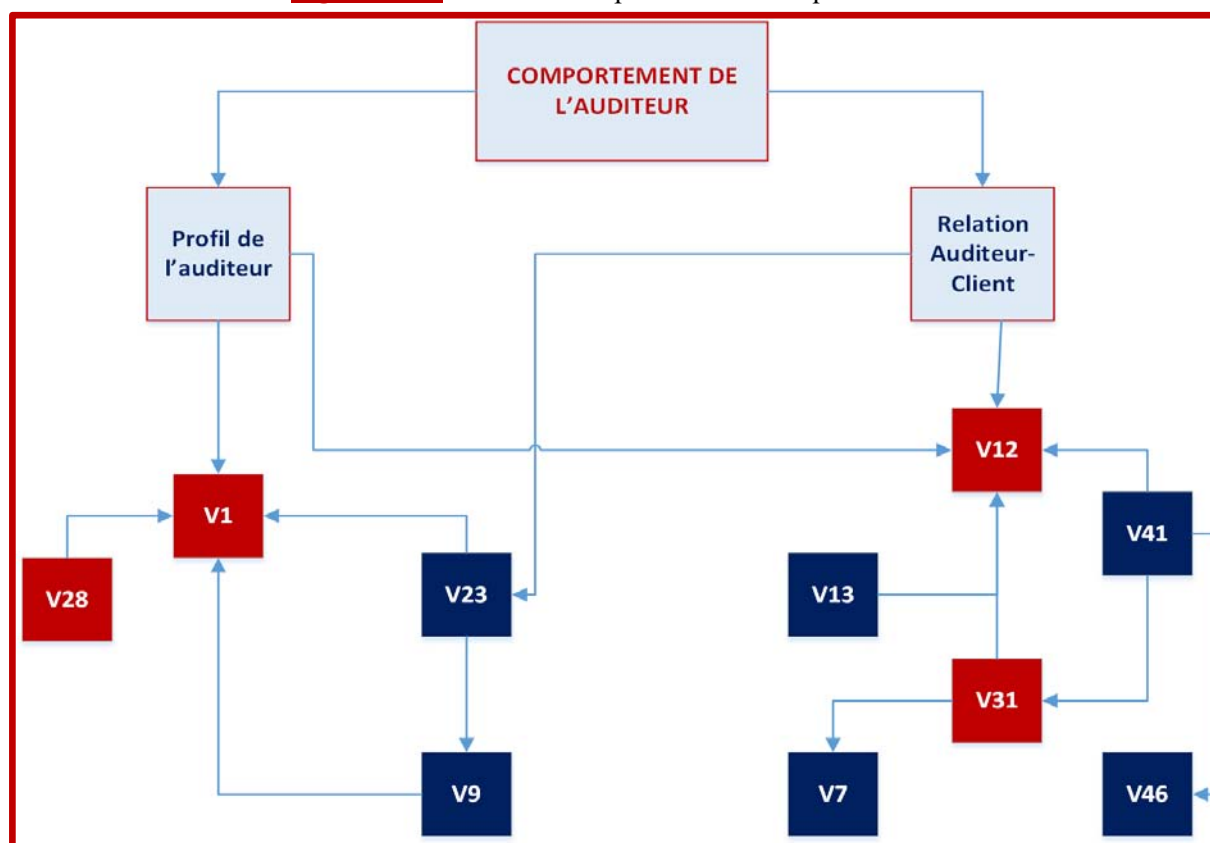
Q5 : La communication entre l'auditeur et l'audité influence-t-elle la qualité du rapport ?

Nous allons répondre à cette question en nous référons à un élément ressorti de l'analyse de l'étude qualitative ; la **communication**. D'après la discussion des résultats, nous pouvons constater le niveau de communication a effectivement un impact important sur la compétence « *Savoir-être* » et par conséquent la qualité de son travail.

1.4. Modèle conceptuel de l'étude qualitative :

Notre discussion des résultats de notre étude qualitative faite auprès de **21 cabinets d'audit** au Maroc (*soit 24 interrogés*) nous a permis de mettre en place le modèle conceptuel suivant :

Figure 197 : Modèle conceptuel de l'étude qualitative



Source : Élaboré par l'auteur

2. Discussion des résultats de l'étude quantitative :

Les résultats de l'étude quantitative ont débouché sur une vérification des hypothèses de recherche que nous avons constitué en se basant sur plusieurs croisements de variables que nous avons choisies d'étudier à travers une étude mixte qui suit un design de triangulation (*voir le Chapitre I / Partie II*). Nous synthétisons donc ceci dans le tableau suivant :

Tableau 103 : Synthèse des résultats de l'analyse quantitative

Croisements retenus		Hypothèse principale concernée	Sous-hypothèse concernée	Résultats
Variable dépendante	Variable indépendante			
(V9)	V1	H2 (Acceptée)	H.2.1	Acceptée
(V20)			H.2.2	Acceptée
(V16)	V12	H5 (Partiellement acceptée)	H.5.1	Acceptée
(V46)			H.5.2	Rejetée
(V47)			H.5.3	Rejetée
(V14)			H.5.4	Acceptée
(V4)	V28	H4 (Rejetée)	H.4.1	Rejetée
(V5)			H.4.2	Rejetée
(V9)			H.4.3	Rejetée
(V1)		H3 (Acceptée)	H.3.1	Acceptée
(V31)			H.3.2	Acceptée

Source : Élaboré par l'auteur

Tableau 103 (suite) : Synthèse des résultats de l'analyse quantitative

Croisements retenus		Hypothèse principale concernée	Sous-hypothèse concernée	Résultats
Variable dépendante	Variable indépendante			
(V7)	V31	H6 (N'est pas totalement rejetée)	H.6.1	Rejetée
(V41)			H.6.2	Acceptée
(V42)			H.6.3	Rejetée
(V6)	V13	H1 (Acceptée)	H.1.1	Acceptée
(V21)			H.1.2	Acceptée
(V12)			H.1.3	Acceptée
(V7)	V6	H7 (Acceptée)	H.7.1	Acceptée
(V9)	V23		H.7.2	Acceptée

Source : Élaboré par l'auteur

Nous allons discuter ces éléments en suivant les schéma suivant :

Figure 198 : Démarche de discussion des résultats de l'étude quantitative



Source : Élaborée par l'auteur

2.1. Discussion des résultats des hypothèses :

D'après le tableau présenté ci-dessus, les résultats de l'étude a débouché vers une acceptation de certaines hypothèses et un rejet d'autres. Pour discuter comme suit :

H1 : La compétence de l'auditeur dépend de son comportement professionnel.

La synthèse des résultats montre que cette hypothèse a été **acceptée** ; chose qui veut dire, d'après l'avis des entreprises auditées, que **l'éthique** de leur auditeur impacte :

- Son niveau de professionnalisme ; une composante de la compétence de l'auditeur et plus précisément du côté du « *Savoir-être* » (norme du **comportement professionnel n°110**).
- Son respect du secret professionnel ; une composante de la compétence de l'auditeur et plus précisément du côté du « *Savoir-être* » (norme du **comportement professionnel n°113**).
- Son indépendance ; une composante de la compétence de l'auditeur et plus précisément du côté du « *Savoir-être* » (norme du **comportement professionnel n°111**).

H2 : Le développement du profil de l'auditeur dépend de ses capacités professionnelles.

La synthèse des résultats montre que cette hypothèse a été **acceptée** ; chose qui veut dire, d'après l'avis des entreprises auditées, que **la compétence** de leur auditeur impacte :

- Sa qualité de travail (norme du **comportement professionnel n°112**).
- Ses capacités d'organisation, de planification et de supervision ; une composante de la qualité de travail (norme du **comportement professionnel n°112**).

H3 : L'expérience de l'auditeur dans le métier a un impact important sur sa compétence et ses honoraires.

La synthèse des résultats montre que cette hypothèse a été **acceptée** ; chose qui veut dire, d'après l'avis des entreprises auditées, que **l'expérience dans le métier** de leur auditeur impacte :

- Sa compétence (norme du **comportement professionnel n°110**).
- Les honoraires qu'il perçoit de la part de son client (norme du **Budget-temps**).

H4 : Les compétences professionnelles de l'auditeur dépendent de ses expérience dans le métier.

La synthèse des résultats montre que cette hypothèse a été **rejetée** ; chose qui veut dire, d'après l'avis des entreprises auditées, que **l'expérience dans le métier** de leur auditeur n'impacte pas :

- Ses capacités à mettre à jour ses techniques de travail habituelles ; une des composantes de la compétence et plus précisément du côté du « *Savoir-faire* » (norme du **comportement professionnel n°110**).
- Sa maîtrise de ses outils de travail ; une des composantes de la compétence et plus précisément du côté du « *Savoir-faire* » (norme du **comportement professionnel n°110**).
- Sa qualité de travail (norme du **comportement professionnel n°112**).

Ces résultats nous montre que malgré que l'auditeur peut avoir une longue expérience dans le métier, cela ne veut pas dire forcément qu'il suit l'évolution des techniques et outils de travail ou bien qu'il les maîtrise. Donc, et d'après la norme de la compétence (norme du **comportement professionnel n°110**), l'expérience dans le métier ne doit pas se compter juste par le nombre d'années passées dans le métier ; mais aussi par la qualité de la formation continue que doit faire l'auditeur légal régulièrement au cours de sa vie professionnelle.

H5 : L'auditeur préserve son indépendance avec ses clients.

La synthèse des résultats montre que cette hypothèse a été **partiellement acceptée** ; chose qui veut dire, d'après l'avis des entreprises auditées, que **l'indépendance** de leur auditeur :

- Ne le pousse pas à s'immiscer dans la gestion de leur entreprise (**Paragraphe 14** du manuel de norme d'audit légal et contractuel).
- Un niveau faible peut le pousser à aménager des réserves préalablement émises ; chose qui ne doit jamais être faite selon la norme de l'indépendance (norme du **comportement professionnel n°111**).
- Un niveau faible peut le pousser à émettre des réserves non justifiées ; chose qui ne doit jamais être faite selon la norme de l'indépendance (norme du **comportement professionnel n°111**).
- Le pousse à prendre des décisions purement objectives ; chose qui doit effectivement être faite selon la norme de l'indépendance (norme du **comportement professionnel n°111**).

H6 : Les honoraires de l'auditeur impactent sa nature de relation avec ses clients.

La synthèse des résultats montre que cette hypothèse **n'a pas été totalement rejetée** ; chose qui veut dire, d'après l'avis des entreprises auditées, que le niveau des **honoraires** perçus par leur auditeur :

- N'est pas susceptible de créer des conflits et litiges entre les deux parties.
- Est un critère sur lequel se base le nombre de renouvellement de mandat.
- Peut le pousser à modifier la nature des réserves émises ; chose qui ne doit jamais être faite selon la norme de l'indépendance (norme du **comportement professionnel n°111**).

H7 : Le développement du relationnel entre l'auditeur et l'audité impacte le déroulement de ses missions d'audit.

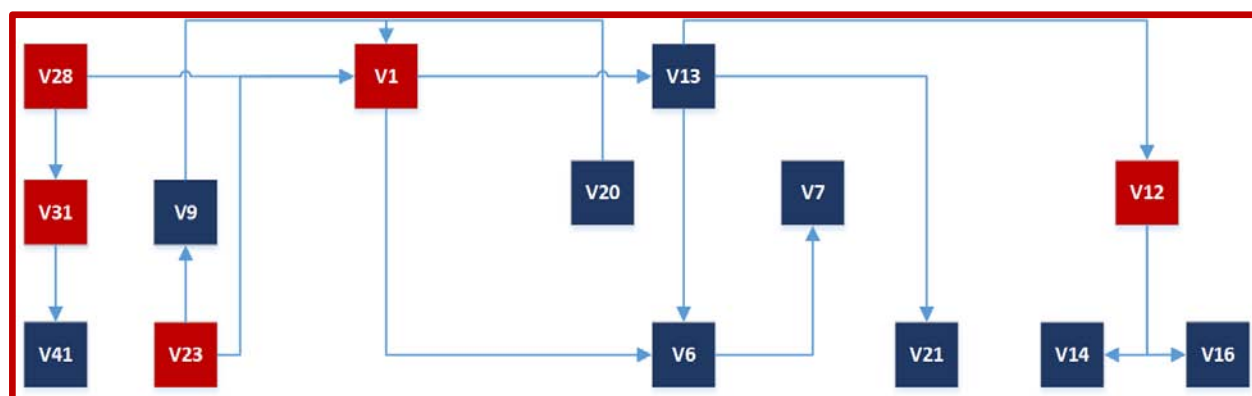
La synthèse des résultats montre que cette hypothèse a été **acceptée** ; chose qui veut dire, d'après l'avis des entreprises auditées, que :

- La qualité de communication avec leur auditeur impacte sa qualité de travail de l'auditeur ; les deux variables nous renvoie à la norme de la compétence et plus précisément, et respectivement, dans son côté du « *Savoir-être* » et du « *Savoir-faire* » (norme du **comportement professionnel n°110**).
- Le manque de professionnalisme de leur auditeur engendre des conflits et litiges fréquents avec lui ; ce qui nous renvoie à la norme de la compétence et plus précisément dans son côté du « *Savoir-être* » (norme du **comportement professionnel n°110**).

2.2. Modèle conceptuel de l'étude quantitative :

Notre discussion des résultats de notre étude quantitative faite auprès de **112 entreprises auditées** au Maroc nous a permis de mettre en place le modèle conceptuel suivant :

Figure 199 : Modèle conceptuel de l'étude quantitative



Source : Élaborée par l'auteur

3. Rapprochement et synthèse des résultats :

Pour le rapprochement entre les résultats de l'étude qualitative et quantitative, nous allons combiner ce que nous avons obtenu des deux en constituant un modèle conceptuel générale de l'étude mixte. Nous allons à cet effet procéder comme suit :

Figure 200 : Rapprochement entre l'étude qualitative et quantitative



Source : Élaborée par l'auteur

3.1. Rapprochement des résultats :

Pour faire le rapprochement des résultats de l'étude mixte, nous allons présenter dans un premier temps, les croisements de variables qui ont été explorés par l'analyse de l'étude qualitative en précisant la question de recherche répondue y correspondante. Ensuite, nous allons présenter, dans un deuxième temps, les croisements de variable retenues qui ont été vérifiées et acceptées par l'analyse de l'étude quantitative en précisant l'hypothèse de recherche y correspondante.

Ceci constituera un rapprochement entre le résultats des deux études et débouchera vers une constitution d'un modèle conceptuel de l'étude mixte qui retiendra la combinaison entre tous les éléments ressortis des deux analyses ; ce qui prouve la perspective de *triangulation des données qualitatives et quantitatives* sur laquelle repose notre design de recherche. Nous présenterons ainsi cette synthèse dans la figure suivante :

Figure 201 : Rapprochement des résultats de l'étude mixte

Étude qualitative			Étude quantitative		
Questions de recherche répondues	Croisements explorés		Hypothèses vérifiées et acceptées	Croisements retenus	
				Variables indépendantes	Variables dépendantes
Q1	V12	(V13)	H2 (H.2.1 & H.2.2)	V1	(V9) (V20)
Q2	V1	(V28)	H5 (H.5.1 & H.5.4)	V12	(V16)
Q3	V12	(V31)	H3 (H.3.1 & H.3.2)		(V14)
Q4	V12	(V41)	H6 (H.6.2)		(V1)
	V31	(V7)	H1 (H.1.1 , H.1.2 & H.1.3)	V13	(V31)
	V41	(V46)	H7 (H.7.1 & H.7.2)		(V41)
Q5	V1	(V9)			(V6)
	V23	(V1)		V6	(V21)
		(V9)		V23	(V12)
					(V7)
					(V9)

Source : Élaborée par l'auteur

D'après la figure ci-dessus, nous pouvons synthétiser les résultats de l'étude mixte et déduire les points suivants :

- L'expérience dans le métier (**V28**) joue un rôle dans le niveau de compétence de l'auditeur (**V1**) => Principe du « *Savoir-faire* », lié à la compétence, **confirmé**.

- La qualité de communication entre l'auditeur et son client (V23) est une composante indispensable du niveau de sa compétence (V1) => Principe du « *Savoir-être* », lié à la compétence, **confirmé**.
- La qualité de travail (V9) relève du niveau de compétence de l'auditeur (V1) => Principe du « *Savoir-faire* », lié à la compétence, **confirmé**.
- Le niveau de compétence de l'auditeur (V1) joue un rôle dans ses capacités d'organisation, de planification et de supervision (V20) => Principe du « *Savoir-faire* », lié à la compétence, **confirmé**.
- Le niveau d'éthique de l'auditeur (V13) lui permet de respecter son indépendance vis-à-vis de son client (V12) => Principe du « *Savoir-être* », lié à la compétence, **confirmé**.
- Le niveau d'indépendance de l'auditeur (V12) est mis en cause par les renouvellements fréquents de mandats (V41) => Principe de l'indépendance, **non confirmé**.
- Le niveau d'indépendance de l'auditeur (V12) lui permet de ne pas d'immiscer dans la gestion de son client (V16) => Principe de la non immixtion dans la gestion, **confirmé**.
- Le niveau d'indépendance de l'auditeur (V12) lui permet de prendre des décisions objectives (V14) => Principe de l'indépendance, **confirmé**.
- La qualité de communication entre l'auditeur et son client (V23) lui permet d'effectuer un travail de qualité (V9) => Principe de la qualité et travail; « *Savoir-faire* » et du « *Savoir-être* » liées tous les deux à la compétence, **confirmé**.
- Le niveau des honoraires perçus par l'auditeur (V31) joue un rôle important dans le nombre de renouvellement de mandats (V41) => Principe d'indépendance impacté et donc, **non confirmé**.
- Le niveau d'éthique de l'auditeur (V13) permet d'exercer une influence sur son niveau de professionnalisme (V6) => Principe du « *Savoir-être* », lié à la compétence, **confirmé**.
- Le niveau d'éthique de l'auditeur (V13) permet d'exercer une influence sur son respect du secret professionnel (V21) => Principe du « *Savoir-être* », lié à la compétence et de l'indépendance, **confirmé**.
- Le niveau d'éthique de l'auditeur (V13) permet d'exercer une influence sur son niveau d'indépendance (V12) => Principe du « *Savoir-être* », lié à la compétence et de l'indépendance, **confirmé**.
- Le niveau professionnalisme de l'auditeur (V6) lui permet d'éviter la survenance des conflits et litiges avec son client (V7) => Principe du « *Savoir-être* », lié à la compétence, **confirmé**.

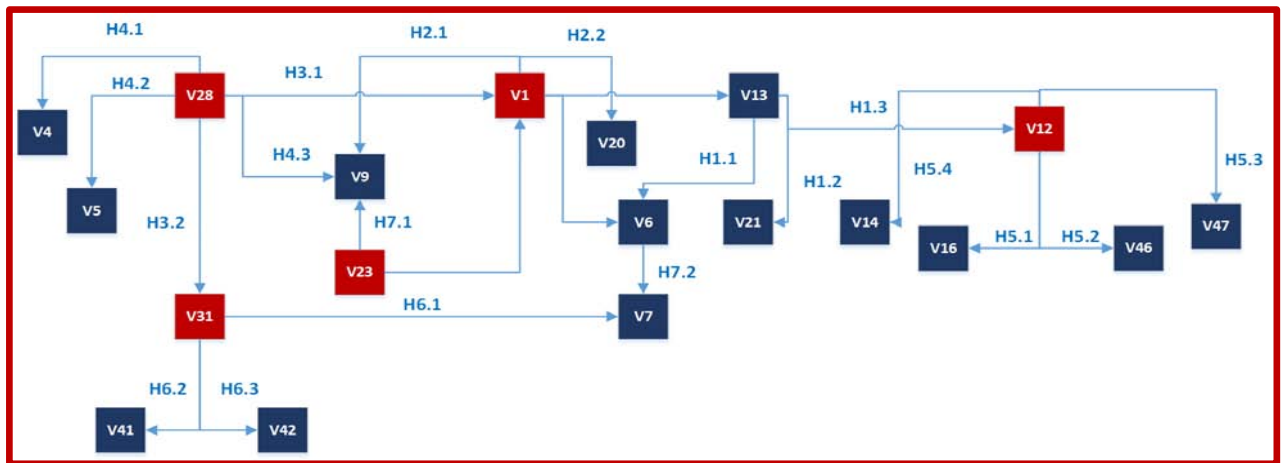
Les autres propositions de croisements que nous avons retenus de la théorie n'ont pas été ressortis dans les résultats de notre étude mixte. Ceci va nous pousser à les retirer de notre cadre conceptuel et de construire, à cet effet, notre modèle conceptuel de l'étude mixte. C'est ce que nous allons voir dans le point ci-après.

3.2. Modèle conceptuel de l'étude mixte :

Notre discussion des résultats de notre étude qualitative ; faite auprès de **21 cabinets d'audit** au Maroc (*soit 24 interrogés*) et de notre étude quantitative ; faite auprès de **112 entreprises auditées** au Maroc nous a permis de mettre en place notre modèle conceptuel générale qui concerne l'étude mixte.

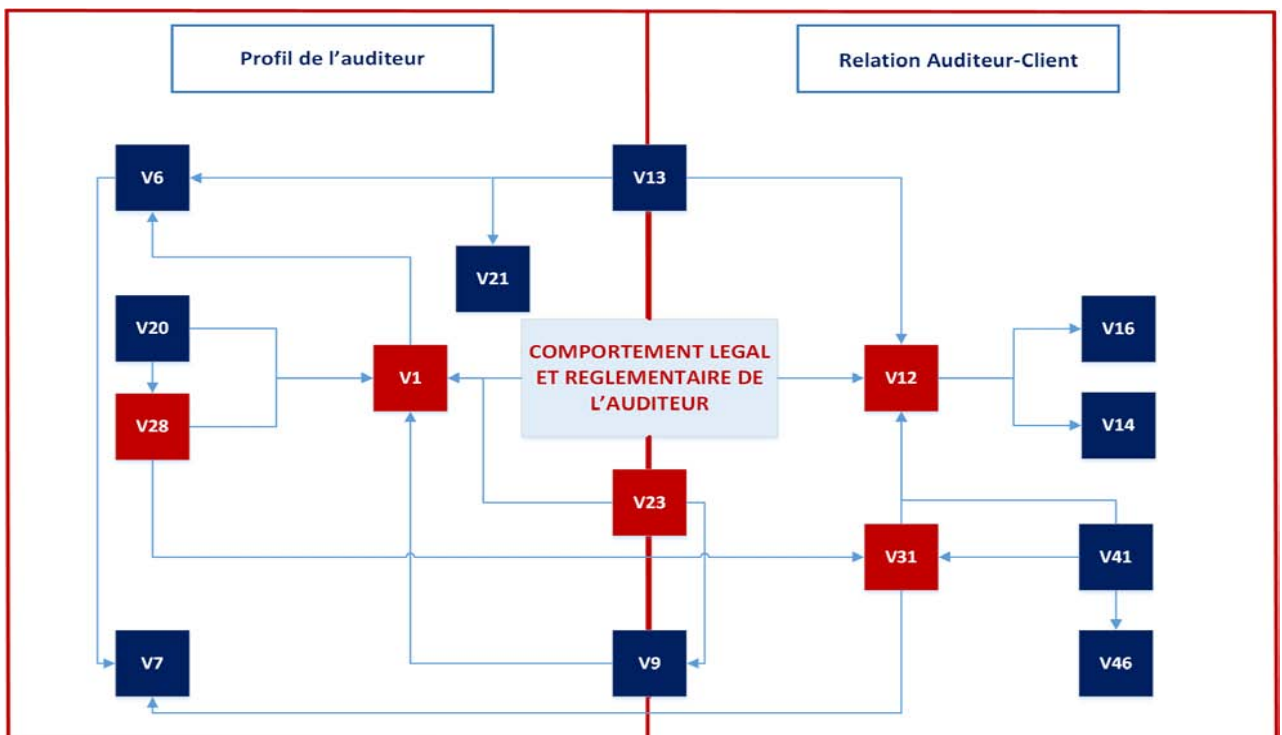
A cet effet, nous avons jugé judicieux de présenter avant cela notre cadre conceptuel avec lequel nous avons démarré notre étude afin de pouvoir montrer la différence avec le modèle final qui ne montre que les croisements explorés dans l'étude qualitative et confirmés dans l'étude quantitative. Nous présentons ainsi cela dans les deux figures suivantes :

Figure 202 : Reprise du cadre conceptuel de l'étude mixte



Source : Élaborée par l'auteur

Figure 203 : Modèle conceptuel de l'étude mixte



Source : Élaborée par l'auteur

Ce modèle conceptuel réalisé, nous a permis de comprendre que le **comportement légal et réglementaire de l'auditeur au Maroc** qui se subdivise en deux :

- **Partie intrinsèque** définie par le « *Profil de l'auditeur* » qui contient un ensemble de compétences personnelles et professionnelles compatibles avec la norme « *Compétence* » (*norme n 110*) ; Il s'agit du niveau de professionnalisme, de la capacité d'organisation, de planification et de supervision, de l'expérience dans le métier et des conflits et litiges fréquents avec le client.
- **Partie extrinsèque** représentée par la « *Relation Auditeur-Client* », qui dépend de sa compétence relationnelle impactant principalement son « *Indépendance* » (*norme n 111*) ; il s'agit du respect du secret professionnel, du degré d'objectivité, de la non immixtion dans la gestion, des honoraires, et du nombre de renouvellements de mandats.

Plusieurs variables se situent entre les deux parties ; à savoir l'éthique, la qualité de travail et la qualité de communication entre l'auditeur et l'auditée.

4. Propositions d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc :

Après avoir analyser, interpréter et discuter les résultats de l'étude qualitative (*auprès des cabinets*) et quantitative (*auprès des entreprises auditées*) et après avoir présenté notre modèle conceptuel générale basé sur le rapprochement des résultats des deux études (*l'étude mixte*), nous allons réserver ce dernier point de cette dernière section aux propositions d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc.

Nous allons à cet effet commencer par une présentation des recommandations jugées les plus pertinentes, et qui sont issues du terrain, pour qu'ensuite les compléter par d'autres propositions que nous estimons nécessaires pour une amélioration de la profession et ce, sur la base des résultats déjà précités.

4.1. Recommandations issues du terrain :

Dans le cadre de notre interrogation des auditeurs ainsi que des auditées, nous avons demandé leur avis à propos des actions qui peuvent être mises en vigueur pour réguler (*ou bien améliorer*) les pratiques de l'audit légal au Maroc.

Nous allons donc présenter la synthèse de tout ceci dans le tableau suivant :

Tableau 104 : Recommandations issues du terrain

Recommandations des Auditeurs	Recommandations des Auditées
Contrôle qualité	
- Renforcement du contrôle qualité interne (<i>norme ISQCI</i>). - Être plus stricte dans les contrôles qualité - Mettre plus en pratique la mesure du contrôle qualité - La veille de l'OEC sur le respect des normes de qualité - Amélioration et harmonisation du fonctionnement du système de contrôle qualité au niveau national	- Revue de qualité plus fréquente et renforcée par l'OEC - Auditer le travail des cabinets d'audit - Mettre en place un organisme de contrôle et d'évaluation des auditeurs opérants sur le marché - Mettre en place des sanctions sévères en cas de défaillances ou de manquement observé

Source : Elaboré par l'auteur

Tableau 104 (suite1) : Recommandations issues du terrain

Recommandations des Auditeurs	Recommandations des Audités
Honoraires	
- Exiger un minimum suffisant des honoraires pour permettre aux cabinets de réaliser un travail de qualité - Réguler et normaliser les honoraires - Harmoniser les honoraires entre un grand et un petit cabinet - Sanctionner sévèrement en cas de non-respect de barème des honoraires - Appels d'offres pour tous les cabinets (<i>afin d'avoir une concurrence pure et parfaite</i>)	- Unification des tarifs selon des barèmes déterminés selon la taille de l'entreprise (<i>CA, résultat net</i>) ou selon le secteur d'activité - Plafonner les honoraires pour éviter la dépendance du cabinet afin de limiter la relation commerciale entre le CAC et ses clients - Normalisation et contrôle des honoraires - Réduire les pratiques de dumping au marché - Institution d'un système de tiers payant
Formations	Profils et comportement des auditeurs
- Renforcer la compétence des auditeurs par plus de formations continues sur le commissariat aux comptes - Sensibiliser les cabinets par des formations continues sur les normes de la profession - Amélioration de la qualité de formation du cycle d'expertise comptable en y faisant de la déontologie un examen officiel.	- Plus de formations pour les auditeurs - les cabinets doivent être plus exigeants dans le recrutement des auditeurs (<i>plus de compétence et d'expérience</i>) - Améliorer le niveau d'indépendance, de professionnalisme et la qualité de travail des auditeurs - Faire preuve de conscience professionnelle - Accentuer leur apprentissage en termes de fiscalité et des zones franches - Plus d'organisation générale de la mission d'audit - Se focaliser en parallèle sur l'accompagnement de la société aux bonnes pratiques au bon moment.
Rotation des mandats	
- Prévoir une obligation légale pour la rotation des mandats de commissariat aux comptes (maximum 2 mandats) - Limiter les renouvellements de mandat à une seule fois - Instaurer un mécanisme de rotation des mandants adapté (mesure en cours d'exécution mais toujours en discussion)	- Limitation des mandats par signataire et par ressources et ne pas renouveler - Normaliser le nombre de mandats maximal et établir un système de rotation obligatoire des cabinets (maximum 2 mandats) - Imposer une permutation les CAC dans l'exercice de la profession
Élargissement du champ du CAC	
- Élargir le champ du commissariat aux comptes (<i>Réduction des seuils</i>). - Beaucoup plus de sociétés soumises au commissariat aux comptes	- Ajuster les seuils actuels afin d'assujettir plus de sociétés à la certification des comptes - Généraliser l'audit légal aux SARL dont le chiffre d'affaires est supérieur à 20 MDH
Communication	
- La traçabilité de la documentation du contrôle de qualité par l'OEC, afin d'assurer la transparence et l'égalité professionnelle entre les CAC	- Amélioration de la communication entre l'auditeur et l'auditée - Favoriser la communication avec les clients et ne pas agir comme un gendarme - Informatiser les moyens de communication par des plateformes

Source : Elaboré par l'auteur

Tableau 104 (suite2) : Recommandations issues du terrain

Recommandations des Auditeurs	Recommandations des Audités
Implication de l'auditeur	
- Plus d'implication des CAC - Plus de professionnalisme dans l'exercice de la profession - Le respect des normes par tous les membres et plus de promotion d'éthique et de valeur	- Définir les nombres d'heures minimales allouées à chaque mission en fonction de la taille de l'entreprise (CA, total bilan, résultat...) engendrant une rentabilité moyenne - Meilleure implication des associés dans les missions d'audit (plus de visites par l'associé) - Visites et contrôles rapprochés et inopinés (visites régulières au cours de l'année)
Autres	
- Meilleure distinction entre le conseil et l'audit - Dissocier l'Expert-Comptable du CAC - Obligation pour les sociétés de faire appel à un expert-comptable pour une bonne tenue de la comptabilité et donc de faciliter le contrôle du commissaire aux comptes - Unification des méthodes - Veille continue à l'international dans le but du changement par rapport aux nouveautés	- Dissocier entre les métiers d'expertise comptable et de commissariat aux comptes - Séparer entre l'audit et le conseil - Uniformiser les techniques d'audit - Prise en compte de la situation de l'entreprise contrôlée - Allègement des obligations de communication (les rapports) pour les sociétés cotées - Un organisme propre au commissariat aux comptes comme l'ordre des experts comptable - Limitation du nombre de dossiers de CAC à détenir par un cabinet par secteur d'activité ou par zone géographique afin de donner la chance au maximum des auditeurs de travailler

Source : Élaboré par l'auteur

4.2. Autres perspectives d'amélioration :

Pour clôturer cette section, et tout en nous basant sur les résultats de notre étude, nous allons interpréter et compléter quelques recommandations des auditeurs et des audités interrogés, citées ci-dessus, par quelques propositions et perspectives d'amélioration de la pratique d'audit légal au Maroc. Nous récapitulons ainsi nos propositions dans les points suivants :

1- Le renforcement du contrôle qualité effectué par l'ordre des experts comptables.

Nous tenons à rappeler que le **système de contrôle qualité** a été mis en place par le conseil national de l'ordre des experts comptable (**OEC**) depuis **2006** en s'inspirant des normes internationales⁵¹³. Il permet d'auditer les cabinets d'audit en s'assurant qu'ils respectent les normes de la profession et donc joue un rôle fondamental dans la crédibilité de la profession d'audit légal⁵¹⁴ et il se fait par deux types de contrôles ; le contrôle sur pièces qui permet de donner une vue générale et synthétique sur l'activité du cabinet et le contrôle sur place qui consiste de se déplacer vers le cabinet et l'auditer en passant par plusieurs phases semblables à celle de l'audit des sociétés (voir *Partie I / Chapitre 2*).

⁵¹³ <https://www.oecmaroc.com/le-conseil-national> , Consulté le 31/07/2021.

⁵¹⁴ Ordre des Experts Comptables. *Guide pratique d'audit : Aide à la mise en œuvre du référentiel de normes* ». Royaume du Maroc, P.24.

Malgré que cette mesure soit déjà présente, nos interrogés nous ont avancé qu'elle n'est pas vraiment mise en œuvre en pratique. Donc, pour le renforcement de ce système, nous proposons la mise en place des mesures suivantes :

- Nous estimons que le **contrôle sur pièces** doit se faire annuellement et obligatoirement pour tous les cabinets d'audit du royaume de la manière suivante :
 - Une mise en place d'un document officiel présentant une grille standard devant être remplie par le cabinet qui, à travers laquelle, il atteste de son respect de toutes les normes et les diligences de la profession.
 - Le cabinet doit joindre en annexes toutes les pièces justificatives; nous citons par exemple :
 - ⇒ Les chartes signées par les auditeurs appartenant au cabinet attestant leur incompatibilité vis-à-vis les sociétés pour lesquelles ils sont planifiés d'auditer (*respect de la norme d'indépendance par les collaborateurs*) et attestant aussi de leur engagement vers le respect du secret professionnel.
 - ⇒ La liste des formations continues effectuées par le cabinet aux profits des auditeurs au cours de l'année (*période, lieu, contenu, formateurs, budget...*)
 - ⇒ Le justificatif du contact des confrères.
 - ⇒ La démarche détaillée du travail.
 - ⇒ Etc...
 - Le document doit être cacheté et signé par l'ensemble des associés du cabinet
 - Le document doit être importé sur une plateforme spécialisée qui doit être déjà mise en exécution par l'ordre des experts comptable afin que la tâche de collecte des documents lui soit facilitée.
- S'agissant du **contrôle sur place**, nous proposons qu'il doive se faire de la manière suivante :
 - Le recrutement de plus d'experts-comptables contrôleurs afin que ce contrôle puisse avoir lieu annuellement et pour l'ensemble des cabinets au Maroc.
 - Cette intervention peut être faite un ou deux mois après le contrôle sur pièces afin que le contrôleur ait connaissance à l'avance de plusieurs informations concernant le cabinet.
 - Le contrôleur va compléter sur place ces informations par :
 - ⇒ La vérification de l'existence réelle des pièces obtenues.
 - ⇒ Des entretiens individuels avec les associés et les auditeurs qui travaillent au cabinet.
 - ⇒ Un contrôle plus poussé sur les pièces déjà fournis qui peuvent constituer un manque ou qui demandent qu'ils soient un peu plus détaillés.
 - ⇒ Le contrôle d'autres pièces sur place; comme par exemple le portefeuille des clients audités, le nombre de renouvellement du mandat par dossier, la constitution des équipes d'audit par dossier, s'assurer que chaque auditeur respecte l'équipe avec laquelle il est planifié et vérifier si les honoraires demandés aux clients respectent le barème établi par l'ordre des experts comptables.

2- La normalisation des **Honoraires** demandés par le commissaire aux comptes.

Nous tenons à rappeler que la fixation des **honoraires** doit être faite en se basant sur le barème établi par l'ordre des experts comptable dans **la norme de budget-temps**⁵¹⁵. Cette dernière, en plus du barème qui permet de calculer le nombre d'heures de travail sur la base du montant total du bilan hors taxes (**Art 1, Paragraphe 1**), stipule également que le montant minimum par heure ne soit pas inférieur à **500 DH** hors taxes (**Art 1, Paragraphe 2**).

Par ailleurs, malgré que les honoraires soit déjà réglementées, nos interrogés nous ont avancé que cette norme n'est pas vraiment appliquée par tous les cabinets d'audit au Maroc. Pour s'assurer de sa bonne application, nous proposons la mise en place des mesures suivantes :

- Un contrôle annuel des honoraires par l'ordre des experts comptable à travers le contrôle qualité cité ci-dessus.
- Une harmonisation des honoraires entre les petits et les grands cabinets (comme proposé par les auditeurs interrogés). Nous estimons que cela serait une bonne idée pour que les petits cabinets puissent s'aligner avec les plus grands ce qui constituera pour eux plus de chance d'obtenir davantage de mandats.
- Plafonner le montant des honoraires (*comme proposé par les audités interrogés*) vu que, d'après le barème établi par l'OEC, lorsque le montant du total bilan excède **900 MDH**, la fixation des honoraires reste libre par commun accord entre le cabinet et son client.
- Établir un barème sur la base d'un autre indicateur de la taille de l'entreprise autre que le total bilan (*le chiffre d'affaires, le résultat net...*).
- Une mise en place par l'OEC d'une plateforme dans laquelle le cabinet va entrer les informations concernant son client afin que le montant approximatif des honoraires soit établi automatiquement. Le cabinet doit ainsi fixer le montant qu'il demandera à son client avec une différence et une marge de liberté, qui doit être justifiée, ne dépassant pas un certain pourcentage.

3- Plus de **formations continues** pour les experts-comptables en commissariat aux comptes

Nous tenons à rappeler que l'expert-comptable doit obligatoirement faire une formation continue qui va lui permettre de développer ses compétences professionnelles⁵¹⁶. Or, nous proposons de fixer un nombre d'heures de formations annuellement réservés spécialement pour le commissariat aux comptes. Ceci serait une occasion de rappeler et de sensibiliser les experts comptables exerçant le métier d'audit au respect des normes relatives à la profession.

⁵¹⁵ Norme Budget-Temps, Régie par la loi n°15-89 réglementant la profession d'expert-comptable et instituant un ordre des experts-comptables ; promulguée par le Dahir n°1-92-139 du **14 Rajeb 1413 (08 Janvier 1993)**, Modifié le **17 décembre 2019**.

⁵¹⁶ Ordre des experts comptable (OEC). Code des devoirs professionnelles (conforme au code déontologique de l'IFAC 2009).

4- Mise en place d'un système de **rotation de mandats**

Nous tenons à rappeler qu'il a été prévu dans le projet de loi n°**19-20**⁵¹⁷ d'instaurer un régime de rotation des commissaires aux comptes qui stipule une limitation du renouvellement des mandats par les signataires. Par ailleurs, cette mesure n'a pas été prise en compte dans la loi publiée dans le bulletin officiel le **06 juin 2019**.

A noter que ce système est déjà appliqué au sein des banques selon l'**article 10** du circulaire du Wali de Bank Al-Maghrib⁵¹⁸ qui dit que : « *Lorsqu'il s'agit d'une société d'experts comptables, le renouvellement au-delà de deux mandats consécutifs, peut s'effectuer une fois à condition de procéder au changement de l'associé signataire* ». Ceci signifie qu'un cabinet peut signer son troisième mandat avec son client à condition de changer le commissaire aux comptes signataire.

A cet effet, nous proposons une instauration de ce régime pour l'ensemble des sociétés auditées dans la mesure où ceci aide à préserver l'indépendance de l'auditeur légal vis-à-vis la société auditée puisque, d'après les résultats que nous avons obtenu de cette présente étude, il s'agit d'un principe marginalisé par les commissaires aux comptes surtout avec les renouvellements fréquents des mandats (**46,4% des entreprises auditées ont avancé qu'elles ont le même auditeurs entre 3 et 6 ans et 32,1% ont avancé qu'elles l'ont depuis plus de 9 ans**).

5- Fixer un nombre minimum de **visites de l'auditeur signataire et de ses collaborateurs pour l'entreprise auditée**

Plusieurs entreprises auditées interrogées demandent plus d'implication de la part de leur commissaire aux comptes concernant les visites et les interventions sur place. Elles ont avancé que les visites de l'équipe d'auditeurs (*seniors, juniors et stagiaires*) sont plus au moins plus fréquentes que celle de l'associé signataire. A cet effet, nous proposons une fixation d'un nombre minimum de visites propres pour le commissaire aux comptes et un autre pour ses collaborateurs et ce, comme l'a recommandé certaines sociétés, en fonction de la nature d'activité et de la taille de l'auditée. Ceci car nous estimons que les interventions sur place ont un rôle indispensable pour la compréhension de plusieurs points que l'auditeur ne pourrait comprendre à distance.

6- Limiter le nombre de **mandats par cabinet**

Plusieurs cabinets détiennent presque le monopole dans un secteur d'activité ou bien ont un grand nombre de mandats ce qui empêche les autres cabinets, surtout les nouveaux sur le marché, d'avoir l'opportunité d'accrocher des mandats importants.

Nous proposons, à cet égard, une limitation du nombre de mandats par cabinet pour une efficacité de la mission puisque, avec plusieurs missions à exercer en parallèle, le bon déroulement de la mission est impacté. Également, ceci va permettre aux jeunes commissaires aux comptes de faire leur preuve sur le marché.

⁵¹⁷ Modifiant la loi n°**17-95** sur les Sociétés Anonymes et la loi n°**5-96** sur les Sociétés en Commandite Simple et par Actions, les Sociétés en Nom Collectif, les Sociétés en participation et les Sociétés à Responsabilité limitée.

⁵¹⁸ Circulaire du Wali de Bank Al-Maghrib relative aux modalités d'approbation de la désignation des commissaires aux comptes par les établissements de crédit.

7- Obligation d'une formation initiale en Commissariat aux Comptes comme celle du cycle d'expertise comptable

Nous tenons de rappeler que, d'après l'**article 1** de la loi n°15-89, seul l'expert-comptable peut exercer la profession de commissaire aux comptes. Cela veut dire que ce dernier peut exercer l'audit légal avec son diplôme d'expertise comptable. Or, nous estimons nécessaire une obligation d'une formation initiale en commissariat aux comptes d'au moins **6 mois à une année** pour les expert-comptable désirant exercer ce métier.

En effet, cette formation purement et complètement orientée vers le commissariat aux comptes va permettre aux praticants d'avoir un bagage plus solide dans le domaine qui serait complété par leur expérience sur le terrain.

8- Création d'une instance spécialisée pour le métier du commissariat aux comptes équivalente à celle instaurée pour le métier de l'expertise comptable (**OEC**)

Nous tenons de rappeler que, actuellement, c'est le conseil national de l'ordre des experts comptable (**OEC**) qui est chargé de la régulation de la profession du commissaire aux comptes. Alors que, en France, il existe une instance spécifique pour ce métier ; il s'agit de la Compagnie Nationale des Commissaires Aux Comptes (**CNCC**). A cet égard, nous proposons une création d'une instance similaire qui va être orientée et focalisée sur ce métier uniquement ; chose qui va permettre son évolution et son amélioration.

CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE

Nous avons pu décomposer ce **deuxième chapitre de la deuxième partie** de notre étude en **trois principales sections**.

Pour la **première section**, nous avons pu présenter, analyser et interpréter les résultats de l'étude qualitative faite auprès de **21 cabinets d'audit au Maroc** (*région Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger*) avec un total de **24 entretiens** semi-directifs et dans une période allant du **17 Mars** au **28 Juin 2021**.

A cet effet, nous avons tout d'abord présenter l'outil statistique choisi et adapté pour l'analyse et le traitement des données qualitatives issues des entretiens ; il s'agit du logiciel **IRaMuteQ**.

Pour le traitement de nos données, nous avons pu passer par **6 étapes** ; la retranscription des entretiens, le nettoyage des données, le codification des données, la préparation du script à importer sur le logiciel, la lemmatisation du corpus importé et l'analyse des données importées.

Nous avons ainsi pu ressortir avec **trois types d'analyse des résultats** de notre étude qualitative ; il s'agit de :

- L'**analyse statistique textuelle** et le **nuage de mots** ;
- L'analyse par **approche générale** (*Classification Hiérarchique Descendante ; CHD et l'Analyse Factorielle par Correspondance ; AFC*) ;
- L'analyse par **approche approfondie** (*Analyse Des Similitudes ; ADS*).

S'agissant de la **deuxième section**, nous avons pu présenter, analyser et interpréter les résultats de l'étude quantitative faite auprès de **112 entreprises au Maroc** (*région Casablanca, Rabat, Fès/Meknès et Tanger*) dans une période allant du **17 Mars** au **30 Juin 2021**.

Nous avons donc, comme pour l'étude qualitative, présenter l'outil statistique choisi et adapté pour l'analyse et le traitement des données quantitatives issues des questionnaires d'enquête ; il s'agit de deux logiciels : **SPHINX IQ2** et **IBM SPSS**.

Pour le traitement de nos données, nous avons pu passer par **3 étapes** pour le premier logiciel et **3 autres étapes** pour l'autre. Il s'agit respectivement de : la création et la codification du questionnaire sur le logiciel, la saisie ainsi que le nettoyage des réponses et l'analyse des données ; et de : l'export des données saisie sur le logiciel **SHINX IQ2** et son importation sur le logiciel **IBM SPSS**, la vérification des données importées et l'analyse des données et la vérification des hypothèses.

Nous avons ainsi pu ressortir avec **deux types d'analyse des résultats** de notre étude quantitative ; il s'agit de :

- L'**analyse statistique graphique** (*le tri à plat ou l'analyse Univariée*);
- L' **analyse statistique descriptive** (*par tableaux croisés*).

Pour la **troisième et la dernière section**, nous avons pu procéder comme suit :

- Une discussion des **résultats de l'étude qualitative** ce qui a débouché sur la mise en place du **modèle conceptuel de l'étude qualitative**.
- Une discussion des **résultats de l'étude quantitative** ce qui a débouché sur la mise en place du **modèle conceptuel de l'étude quantitative**.
- Un rapprochement et une discussion des **résultats des deux études** ce qui a débouché sur la mise en place du **modèle conceptuel de l'étude mixte**.

Finalement, et toujours au niveau de cette même section, nous avons pu clôturer notre deuxième chapitre et par conséquent notre recherche, par des **recommandations** issues du terrain ainsi que d'autres **propositions et perspectives d'amélioration** que nous avons jugé nécessaire de présenter.

Nous récapitulons donc nos **huit** modestes propositions pour l'amélioration de la pratique de l'audit légal au Maroc dans les points suivants :

- Le renforcement du **contrôle qualité** effectué par l'Ordre des Experts Comptables ;
- La normalisation des **Honoraires** demandés par le commissaire aux comptes ;
- Plus de **formations continues** pour les experts comptables en commissariat aux comptes ;
- Mise en place d'un système de **rotation de mandats** ;
- Fixer un nombre minimum de **visites** de l'auditeur signataire et de ses collaborateurs pour l'entreprise auditée ;
- Limiter le **nombre de mandats** par cabinet ;
- Obligation d'une **formation initiale** en commissariat aux comptes comme celle du cycle d'expertise comptable ;
- Création d'une **instance** spécialisée pour le métier du commissariat aux comptes équivalente à celle instaurée pour le métier de l'expertise comptable (*l'OEC*).

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

La **deuxième et la dernière partie** de notre étude de recherche a été scindée en **deux grands chapitres** ; un premier chapitre qui concerne **la conduite méthodologique de la partie pratique** et un deuxième chapitre qui concerne **la présentation, l'analyse et l'interprétation des résultats de l'étude empirique**.

En effet, le **premier chapitre** a été subdivisé, à son tour, en **trois principales sections** dont nous présentons les éléments majeurs qui les compose comme suit :

- La première section a porté sur le **cadre épistémo-méthodologique** de notre recherche. Nous avons ainsi pu déterminer :
 - Le ***pragmatisme*** comme paradigme épistémologique dans lequel s'inscrit notre étude mixte. Pour arriver à cette conclusion, nous avons parcourus les paradigmes les plus connus et abordés dans les sciences de gestion et nous avons pu conclure que, puisque le post-positivisme est adopté dans les études mixtes dans lesquelles le quantitatif est plus dominant et puisque le constructivisme est adopté dans les études mixtes dans lesquelles le qualitatif est le plus dominant et aussi, puisque l'importance et le poids de ces deux type de recherche est similaire dans notre étude, nous avons pu opté pour le pragmatique qui vient entre ces deux paradigmes précités et qui est, par conséquent, le plus adopté dans les études mixtes.
 - La ***recherche mixte*** comme type de recherche.
 - Les ***cabinets d'audit*** et les ***entreprises auditées*** au **Maroc** comme population à étudier.
 - La ***recherche descriptive, évaluative et corrélationnelle*** comme démarche de recherche.
 - La ***triangulation*** comme nature de l'étude.
 - L'***abduction*** comme raisonnement suivi.
- La deuxième section a porté sur le **choix des variables de recherches** et les **propositions de croisements possibles** à vérifier. Nous avons ainsi pu déterminer :
 - Des ***variables qualitatives*** et ***quantitatives*** que nous avons classées en deux types ; *variables clés* et *variables associées*.
 - Les différentes ***propositions de croisements possibles*** entre les variables prédéfini que nous avons aussi classées en deux autres types ; *variables dépendantes* et *variables indépendantes*.
 - Les ***questions de recherches*** auxquelles nous avons pu répondre au niveau de l'étude qualitative auprès des cabinets d'audit au Maroc.

- Les **hypothèses de recherche** que nous avons soit confirmé soit infirmé au niveau de l'étude quantitative auprès des entreprises auditées au Maroc.

La troisième section a porté sur les **outils de collecte de données** ainsi que sur la **population étudiée** que nous avons pu déterminer après le lancement et la clôture de notre enquête sur terrain. Nous avons ainsi pu déterminer :

- Les deux outils de collecte de données adaptés à notre étude mixte ; le **guide d'entretien** et le **questionnaire d'enquête**.
- Une **administration initiale de deux outils** qui a été soumise au pré-test auprès d'un échantillon très réduit.
- Une **administration finale de deux outils** juste après les modifications issues des résultats du pré-test.
- Le lancement de l'enquête le **17 Mars 2021** et qui a duré jusqu'au **30 Juin 2021** ce qui nous a permis de présenter l'échantillon de la population étudiée qui se compose de **21 cabinets** (avec un total de **24 entretiens semi-directifs**) et de **112 entreprises auditées** pour **4 grandes régions au Maroc** (région de Casablanca/Settat, de Rabat/Salé, de Fès/Meknès et de Tanger/Tétouan).

S'agissant du **second chapitre**, il a été également subdivisé en **trois principales sections** dont nous présentons les éléments majeurs qui les compose comme suit :

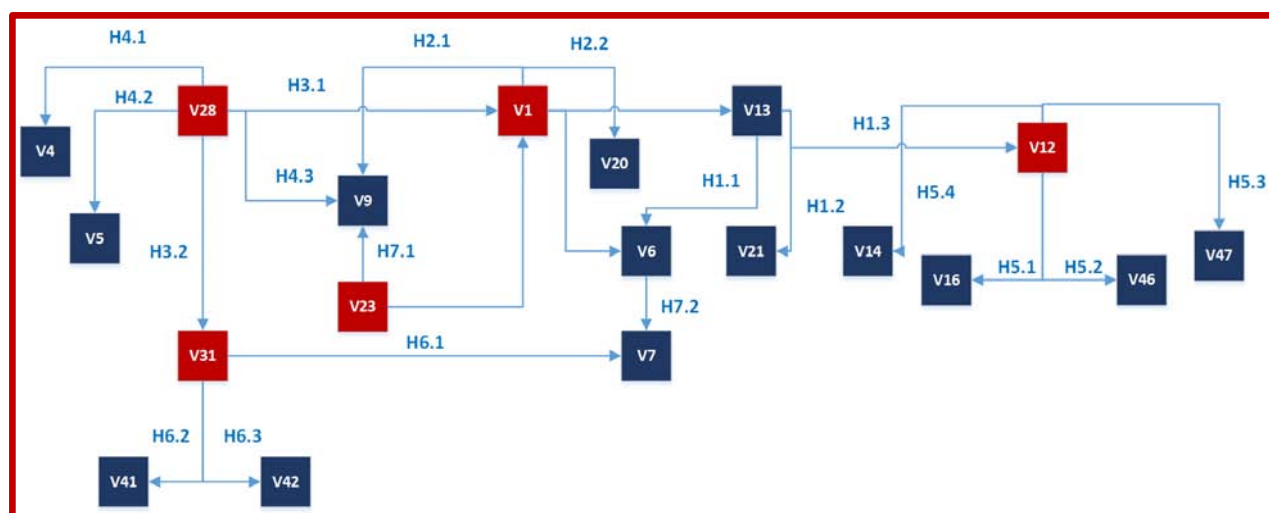
- La première section a porté sur **la présentation, l'analyse et l'interprétation des résultats de l'étude qualitative**. Nous avons donc procédé ainsi :
 - La présentation de **l'outil statistique** choisi ; le logiciel **IRaMuteQ**.
 - La présentation des **6 étapes de traitement des données qualitatives** ; la retranscription des entretiens, le nettoyage des données, la codification des données, la préparation du script à importer sur le logiciel, la lemmatisation du corpus importé et l'analyse des données importées.
 - Procéder aux analyses des données et des résultats ; l'**analyse statistique textuelle** et le **nuage de mots** ; l'analyse par **approche générale** (*Classification Hiérarchique Descendante ; CHD et l'Analyse Factorielle par Correspondance ; AFC*) et l'analyse par **approche approfondie** (*Analyse Des Similitudes ; ADS*).
- La deuxième section a porté sur **la présentation, l'analyse et l'interprétation des résultats de l'étude quantitative**. Nous avons donc procédé ainsi :
 - La présentation de **des outils statistiques** choisis ; les logiciels **SPHINX IQ2** et **IBM SPSS**.
 - La présentation des **6 étapes de traitement des données quantitatives** ; **3 étapes** pour **SPHINX IQ2** ; la création et la codification du questionnaire sur le logiciel,

la saisie ainsi que le nettoyage des réponses et l'analyse des données et **3 autres étapes** pour **IBM SPSS** ; l'export des données saisie sur le logiciel **SHINX IQ2** et son importation sur le logiciel **IBM SPSS**, la vérification des données importées et l'analyse des données et la vérification des hypothèses.

- Procéder aux analyses des données et des résultats ; (*le tri à plat ou l'analyse Univariée*) et l'**analyse statistique descriptive** (*par tableaux croisés*)
- La troisième et dernière section a porté sur **la discussion des résultats, synthèse et recommandation**. Nous avons donc procédé ainsi :
 - Une discussion des **résultats de l'étude qualitative** ce qui a débouché sur la mise en place du **modèle conceptuel de l'étude qualitative**.
 - Une discussion des **résultats de l'étude quantitative** ce qui a débouché sur la mise en place du **modèle conceptuel de l'étude quantitative**.
 - Un rapprochement et une discussion des **résultats des deux études** ce qui a débouché sur la mise en place du **modèle conceptuel de l'étude mixte**.
 - Une énumération de quelques recommandations issues du terrain pour la régulation et l'amélioration des pratiques de l'audit au Maroc.
 - **Des propositions et perspectives d'amélioration** que nous avons jugé nécessaire de présenter et qui sont en nombre de huit.

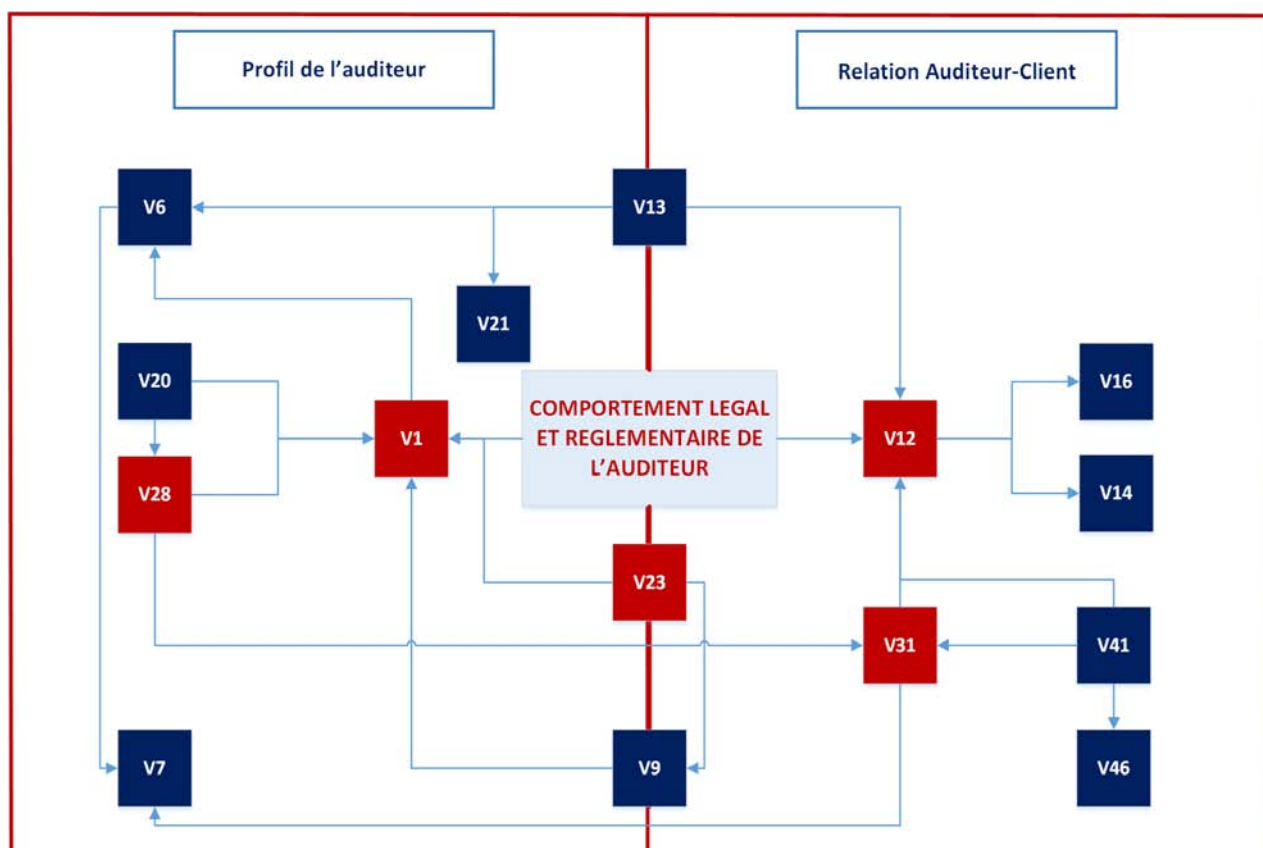
Finalement, nous pouvons conclure par le fait que, au niveau du premier chapitre nous avons pu ressortir avec le **cadre conceptuel de notre étude mixte**. Et puis, au niveau du deuxième chapitre, nous avons pu ressortir avec le **modèle conceptuel de notre étude mixte**. Nous présentons ainsi les deux modèles dans les figures suivantes :

Figure 204 : Reprise du cadre conceptuel de l'étude mixte



Source : Elaborée par l'auteur

Figure 205 : Reprise du modèle conceptuel de l'étude mixte (1)



Source : Elaborée par l'auteur

CONCLUSION GENERALE

CONCLUSION GENERALE

Dans le cadre de ce travail doctoral, nous nous sommes rapprochés du métier de l'audit légal afin de pouvoir vérifier le respect des pratiquants de la réglementation et des normes de la profession et de répondre à notre problématique de recherche :

« Dans quelles mesures, le **commissaire aux comptes au Maroc**, arrive-t-il à respecter les **textes de loi** et appliquer les **normes d'audit** pendant le **déroulement de ses missions**? »

Pour répondre à cette problématique, nous avons opté pour une **étude mixte** qui englobe :

- Une **étude qualitative compréhensive** faite auprès des cabinets d'audit au Maroc via des entretiens individuels semi-directifs (**21 cabinets avec un total de 24 entretiens**).
- Une **étude quantitative confirmatoire** faite auprès des entreprises auditées au Maroc via un questionnaire d'enquête (**112 sociétés** sollicitées).

Les deux études ont été réalisées simultanément au cours d'une période allant **du 17 Mars au 30 Juin 2021** dans **quatre grandes régions** au Maroc (*Casablanca/Settat, Rabat/Salé, Fès/Meknès et Tanger/Tétouan*).

Nous tenons à rappeler que notre étude se positionne épistémologiquement dans le paradigme **pragmatique** dans la mesure où nous nous situons entre le *post-positivisme* (*adopté dans les études mixtes prédominées par le quantitatif*) et le *constructivisme* (*adopté dans les études mixtes prédominées par le qualitatif*). Ceci car le poids des deux études dans notre recherche demeure le même puisque notre étude est de nature **triangulaire** qui nous a permis de faire les deux études (*qualitatives et quantitatives*) d'une manière simultanée.

S'agissant de la démarche de recherche pour laquelle nous avons opté, il s'agit d'une démarche qui a combiné entre la recherche **descriptive**, **évaluative** et **corrélationnelle**, dans la mesure où nous avons effectué une :

- Description du comportement de nos deux populations, cabinets et entreprises, à partir des deux outils de collecte de données ;
- Évaluation les différents comportements de ses acteurs à travers l'analyse des résultats obtenus après l'enquête sur terrain ;
- Recherche des liens et des relations qui puissent exister entre les différentes variables qui lui sont liées.

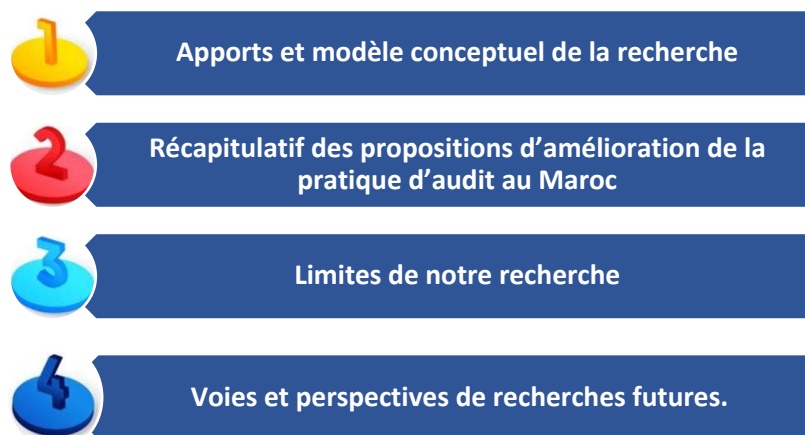
Enfin, pour le raisonnement suivi dans notre recherche, nous avons opté pour le **raisonnement abductif** puisque, après avoir défini notre **problématique** de recherche, nous avons suivi les étapes suivantes :

- Révision de la théorie ; revoir le cadre légal, normatif et méthodologique de l'audit au Maroc.

- L'élaboration des croisements entre les différentes variables recensées de la littérature (*dépendantes et indépendantes*), qui vont servir à :
 - Formuler des questions de recherche pour l'étude qualitative ;
 - Élaborer les hypothèses de recherche pour l'étude quantitative.
- Faire **deux études** d'une manière **simultanée** (*démarche et approche abductive*) soit :
 - Une étude **compréhensive** sur terrain à travers une étude qualitative auprès des cabinets d'audit. Ceci a pour but de répondre aux questions de recherches précédemment formulées.
 - Une étude **confirmatoire** sur terrain à travers une étude quantitative auprès des entreprises auditées. Ceci a pour but de vérifier (*accepter ou rejeter*) les hypothèses précédemment formulées.

Donc, en guise de conclusion, nous jugeons judicieux d'aborder ainsi les points suivants :

Figure 206 : Plan à suivre pour la conclusion générale



Source : Élaborée par l'auteur

1- Apports et modèle conceptuel de la recherche :

Nous récapitulons ainsi les **réponses aux questions de recherche** ainsi que la **vérification des hypothèses** qui nous ont permis d'établir notre **modèle conceptuel** final de l'étude mixte dans le tableau ci-après :

Tableau 105 : Synthèse générale des résultats de l'étude mixte

Réponses aux questions de recherche	Vérification des hypothèses de recherche	
	Hypothèse principale	Sous-hypothèses
Q1 : L'auditeur légal dispose-t-il d'un savoir qui lui permet d'être compétent ? → L'auditeur est conscient qu'il doit disposer des trois « <i>Savoirs</i> » qui définissent sa compétence.	H1 : La compétence de l'auditeur dépend de son comportement professionnel. Acceptée	H1.1 : Acceptée H1.2 : Acceptée H1.3 : Acceptée
Q2 : La compétence de l'auditeur légal est-elle tributaire de son expérience dans le métier ? → L'auditeur est conscient qu'il doit disposer des trois « <i>Savoirs</i> » dont le « <i>Savoir-faire</i> » qui lui permet d'acquérir plus de recul et de reflexes dans la conduite de ses missions.	H2 : Le développement du profil de l'auditeur dépend de ses capacités professionnelles. Acceptée	H2.1 : Acceptée H2.2 : Acceptée
Q3 : L'auditeur légal préserve-t-il son indépendance vis-à-vis de ses clients ? → L'auditeur ne respecte pas vraiment son indépendance et se laisse influencer par un ensemble de variables (<i>les honoraires, le nombre de renouvellement de mandat, la relation proche et familiarisée avec ses clients...</i>)	H3 : L'expérience de l'auditeur dans le métier a un impact important sur sa compétence et ses honoraires. Acceptée	H3.1 : Acceptée H3.2 : Acceptée
Q4 : Les honoraires perçus par l'auditeur légal impactent-ils la nature de relation avec ses clients ? → Oui, dans la mesure où ils peuvent le conduire à réduire les heures de travail, à créer des conflits et litiges avec ses clients, à renouveler son mandat s'ils sont élevés ou encore à vouloir aménager les réserves initialement émises.	H4 : Les compétences professionnelles de l'auditeur dépendent de son expérience dans le métier. Rejetée	H4.1 : Rejetée H4.2 : Rejetée H4.3 : Rejetée
Q5 : La communication entre l'auditeur et l'audit influence-t-elle la qualité du rapport ? → Oui, la communication a un impact sur le « <i>Savoir-être</i> » de l'auditeur et donc sur sa compétence et sur la qualité de son travail.	H5 : L'auditeur préserve son indépendance avec ses clients. Partiellement acceptée	H5.1 : Acceptée H5.2 : Rejetée H5.3 : Rejetée H5.4 : Acceptée
	H6 : Les honoraires de l'auditeur impactent sa nature de relation avec ses clients. N'est pas totalement rejetée	H6.1 : Rejetée H6.2 : Acceptée H6.3 : Rejetée
	H7 : Le développement. Du relationnel entre l'auditeur et l'audit impacte le déroulement de ses missions d'audit. Acceptée	H7.1 : Acceptée H7.2 : Acceptée

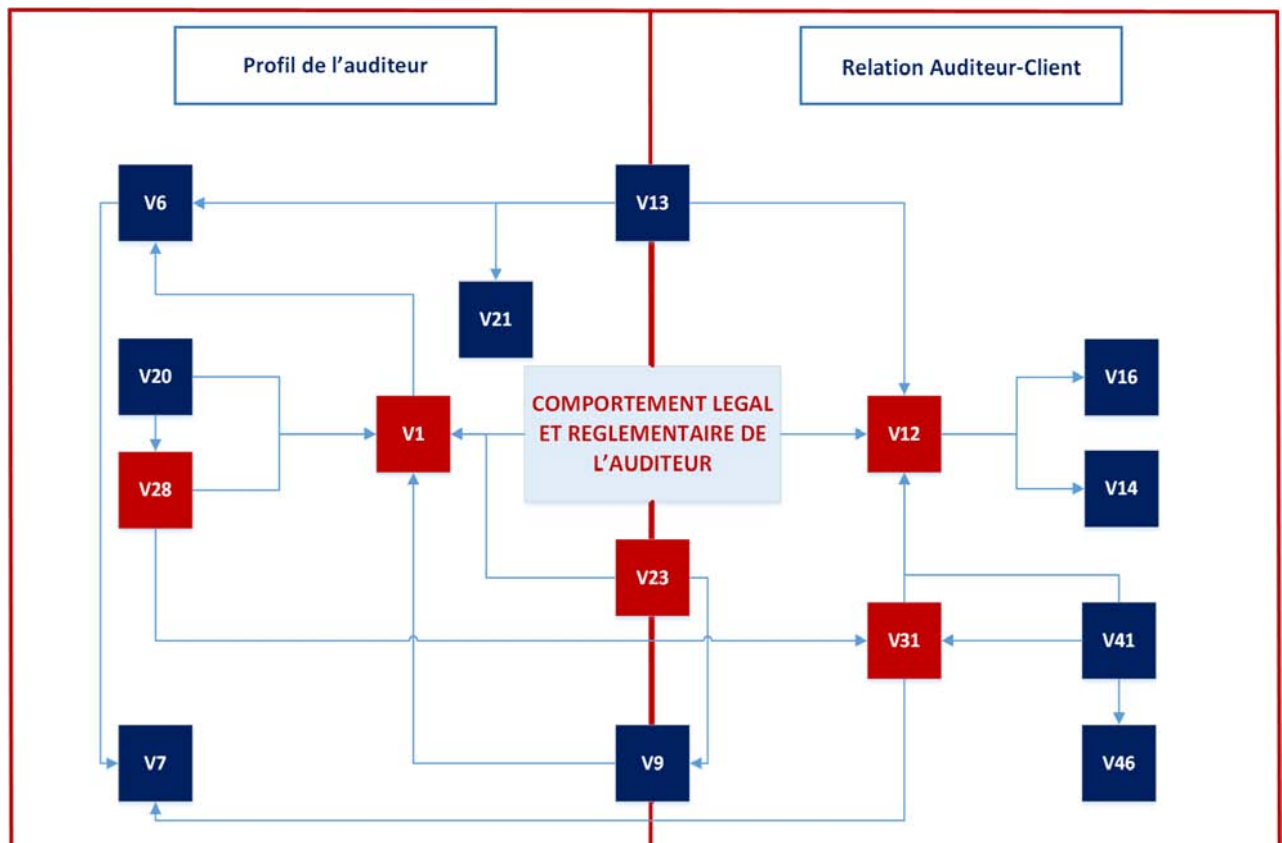
Source : Élaboré par l'auteur

A cet effet, les résultats de notre **étude mixte** faite auprès des **cabinets d'audit** et des **entreprises auditées** au **Maroc** nous ont permis de ressortir avec les **conclusions** suivantes :

- **La compétence de l'auditeur (V1)** est liée à son expérience dans le métier (V28), à sa qualité de communication avec son client (V23), à sa qualité de travail (V9) et à ses capacités d'organisation, de planification et de supervision (V20).
- **L'indépendance de l'auditeur (V12)** est liée à son niveau d'éthique (V13), aux honoraires qu'il perçoit (V31), au nombre de renouvellement de mandat (V41), à l'immixtion dans la gestion de l'entreprise (V16), à son degré d'objectivité (V14) et à sa compétence (V1).
- **La qualité de communication de l'auditeur avec son client (V23)** est liée à sa qualité de travail.
- **Les honoraires que perçoit l'auditeur (V31)** sont liés au nombre de renouvellement de mandats.
- **Le niveau d'éthique de l'auditeur (V13)** est lié à son niveau de professionnalisme (V6), son respect du secret professionnel (V21) et son niveau d'indépendance (V12).
- **Le niveau de professionnalisme de l'auditeur (V6)** est lié aux conflits et litiges qu'il peut avoir avec son client (V7).

Ces conclusions nous ont ainsi permis de ressortir avec un modèle conceptuel de l'étude mixte que nous avons déjà présenté au niveau du *Chapitre 2* de la *deuxième partie* et qui est le suivant :

Figure 207 : Reprise du modèle conceptuel de l'étude mixte (2)



Source : Elaboré par l'auteur

Notre modèle conceptuel de l'étude mixte distingue deux composantes principales du **comportement légal et réglementaire de l'auditeur** ; le « *Profil de l'auditeur* » et la « *Relation Auditeur-Client* » et d'où ressortent deux principales variables : La compétence (V1) et l'indépendance (V12).

2- Récapitulatif des propositions d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc :

La synthèse générale des résultats ressortis dans le cadre de notre étude de recherche ainsi que les recommandations avancées par nos interrogés, après que nous leur avons demandé leur avis sur les actions à prévoir pour réguler ou améliorer la pratique d'audit au Maroc, nous ont permis d'établir **8 propositions et perspectives d'amélioration** que nous récapitulons dans la figure suivante :

Figure 208 : Récapitulation des propositions d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc



Source : Elaborée par l'auteur

3- Limites de la recherche :

Notre étude de recherche présente **les limites** suivantes :

- Le choix et la détermination de **l'échantillon** des deux populations (*cabinets d'audit et entreprises auditées*) qui se trouvent dans un périmètre géographique limité à **4 régions au Maroc** (*région de Casablanca, de Rabat, de Fès/Meknès et de Tanger*).
- La **situation sanitaire au Maroc (COVID-19)** qui a rendu plusieurs personnes réticentes quant à la rencontre physique et qui ont, par conséquent, refusé de participer à notre enquête. Par ailleurs, malgré ceci, nos entretiens se sont déroulés dans les meilleurs conditions avec le respect de toutes les précautions liées au *Covid-19* (*masques, gels antiseptiques, distanciation...*).

- La **période de lancement de l'enquête** qui s'étale du *17 mars au 30 juin 2021* et qui est considérée comme la période la plus importante et la plus chargée de l'année que cela soit pour les auditeurs ou pour les audités (*la haute saison*) vu la quantité énorme des travaux qu'ils doivent effectuer ainsi que les échéances auxquelles ils doivent répondre.
- Finalement la limite que nous jugeons la plus importante est **la sensibilité du sujet** qui poussait plusieurs personnes à refuser de s'entretenir avec nous (*les auditeurs*) et de remplir les questionnaires (*les audités*) avant même de voir la nature des questions que nous allions leur poser. Le prétexte, qui était le même pour tous, était le suivant : « *Ce que vous nous demandez sont des informations confidentielles que nous pouvons divulguer* ».

Par ailleurs, malgré que ces limites nous aient permis de perdre un nombre important de participants à l'enquête (*cabinets et entreprises*), nous avons quand même pu avoir un bon taux de réponse que cela soit du côté des auditeurs ou celui des audités.

4- Voies et perspectives de recherches futures :

Les limites précédemment citées ainsi que les propositions que nous avons présentées constituent des pistes nouvelles pour des recherches futures. A cet effet, nous pouvons approfondir les recherches dans ce sujet à travers :

- L'**élargissement de l'échantillon adopté aux autres régions du Maroc** afin de pouvoir ressortir avec des résultats pouvant être généralisés pour l'ensemble du royaume.
- La réflexion sur l'**avenir du métier** du commissariat aux comptes.
- L'impact de la **digitalisation** sur la pratique de l'audit légal au Maroc.
- Enfin, la **contribution** effective de l'audit légal à améliorer la **gouvernance** des organisations.

ANNEXES

TABLE DES ANNEXES

Annexe 1	Liste des normes ISA 419
Annexe 2	Les normes ISA traitant les exigences spécifiques en matière de documentation autres que la norme ISA 230.....421
Annexe 3	Guide d’entretien.....422
Annexe 4	Questionnaire d’enquête.....428
Annexe 5	Analyse Des Similitudes par région.....435
Annexe 6	Analyse Des Similitudes du corpus général.....439
Annexe 7	Informations générales sur les 24 entretiens effectués.....440
Annexe 8	Informations générales sur les 112 questionnaires remplis.....442
Annexe 9	Traitement de données par le logiciel SPHINX IQ2.....446
Annexe 10	Traitement de données par le logiciel IBM SPSS.....447

ANNEXE 1 : Liste des normes ISA

ISA 200 « *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit* ».

ISA 210 « *Accord sur les termes des missions d'audit* ».

ISA 220 « *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers* ».

ISA 230 « *Documentation d'audit* ».

ISA 240 « *Les obligations de l'auditeur n matière de fraude lors d'un audit d'états* ».

ISA 250 « *Prise de considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers* ».

ISA 260 « *Communication avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise* ».

ISA 265 « *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction* ».

ISA 300 « *Planification d'un audit d'états financiers* ».

ISA 315 « *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et son environnement* ».

ISA 320 « *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit* ».

ISA 330 « *Réponses de l'auditeur aux risques évalués* ».

ISA 402 « *Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services* ».

ISA 450 « *Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit* ».

ISA 500 « *Éléments probants* ».

ISA 501 « *Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques* ».

ISA 505 « *Confirmations externes* ».

ISA 510 « *Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture* ».

ISA 520 « *Procédures analytiques* ».

ISA 530 « *Sondages en audit* ».

ISA 540 « *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant* ».

ISA 550 « *Parties liées* ».

ANNEXE 1 (suite) : Liste des normes ISA

ISA 560 « Événements postérieurs à la clôture ».

ISA 570 « Continuité d'exploitation ».

ISA 580 « Déclarations écrites ».

ISA 600 « Aspects particuliers – Audit d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux d'auditeurs des composants) ».

ISA 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes ».

ISA 620 « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ».

ISA 700 « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

ISA 705 « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

ISA 706 « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

ISA 710 « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs ».

ISA 720 « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités ».

ISA 800 « Aspects particuliers – Audit d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier ».

ISA 805 « Aspects particuliers – Audit d'états financiers seules et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier ».

ISA 810 « Aspects particulier – Rapport sur des états financiers résumés ».

ANNEXE 2 : Les normes ISA traitant les exigences spécifiques en matière de documentation autres que la norme ISA 230

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

Norme ISA 210, « *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit* », paragraphes 10 à 12.

Norme ISA 220, « *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers* », paragraphes 24 et 25.

Norme ISA 240, « *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers* », paragraphes 44 à 47.

Norme ISA 250, « *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers* », paragraphe 29.

Norme ISA 260, « *Communication avec les responsables de la gouvernance* », paragraphe 23.

Norme ISA 300, « *Planification d'un audit d'états financiers* », paragraphe 12.

Norme ISA 315, « *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives* », paragraphe 32.

Norme ISA 320, « *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit* », paragraphe 14.

Norme ISA 330, « *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* », paragraphes 28 à 30.

Norme ISA 450, « *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit* », paragraphe 15.

Norme ISA 540, « *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir* », paragraphe 23.

Norme ISA 550, « *Parties liées* », paragraphe 28.

Norme ISA 600, « *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) Considérations particulières* », paragraphe 50.

Norme ISA 610 (révisée), « *Utilisation des travaux des auditeurs internes* », paragraphes 36 et 37.

Norme ISA 720 (révisée), « *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations* », paragraphe 25.

ANNEXE 3 : Guide d'entretien

Guide d'entretien

Ce guide d'entretien s'inscrit dans le cadre d'un travail de recherche doctorale ayant pour objectif d'évaluer **la pratique de l'audit légal** au Maroc.

A cet effet, pour nous aider à atteindre cet objectif, nous vous sollicitons de bien vouloir répondre aux différentes questions qui se présentent ci-après de la manière la plus **objective** possible, ceci car la pertinence des résultats de notre étude dépend de vos réponses. Votre participation et votre opinion s'avèrent donc **indispensables** pour la réussite de cette présente étude.

Nous tenons à vous informer que vos réponses resteront à 100% **anonymes**. Les résultats de cette enquête seront présentés d'une manière globale et synthétique. Donc, les réponses de chaque répondant resteront strictement **confidentielles**.

Merci infiniment pour votre collaboration.

ANNEXE 3 (suite 1) : Guide d'entretien (Fiche des questions)

Guide d'entretien

Date et lieu de l'entretien :

Durée :

Informations générales sur l'auditeur/Cabinet :

1- Raison sociale :

.....

2- Adresse :

.....

.....

3- Forme juridique :

☐ S.A. ☐ S.A.R.L. ☐ Personne physique ☐ Autre

4- Date de création :

.....

5- Domaine d'activité :

☐ Commissariat aux Comptes ☐ Conseil ☐ Tenue comptable ☐ Autre

6- Effectif moyen :

.....

7- Nom, prénom et âge de l'interviewé :

.....

8- Années d'expérience de l'interviewé dans le métier :

.....

9- Grade de l'interviewé au sein du cabinet :

.....

10- Parcours de formation de l'interviewé :

.....

.....

ANNEXE 3 (suite 2) : Guide d'entretien

AXE I : La compétence de l'auditeur

Q1 : Quelle formation (**diplôme**) recherchez-vous lors du recrutement de vos auditeurs ?

Q2 : Un meilleur **diplôme** permet-il à un auditeur d'évoluer plus rapidement de **grade en grade**? Sinon, de quoi peut dépendre cette évolution ?

Q3 : Pour une **évolution** plus rapide au sein du cabinet, faut-il pour un auditeur de faire preuve de **compétence** plus que ses collègues ?

Q4 : Pensez-vous qu'une non **maîtrise des logiciels d'audit** impacte le niveau de **compétence** de l'auditeur ? Pour quelle raison ?

Q5 : Quels sont les critères retenus par votre cabinet pour la **définition des seuils de signification** ?

Q6 : Pour effectuer un **travail de qualité**, pensez-vous que les membres d'équipe de travail intervenante dans une mission doivent avoir les mêmes **compétences** ? Pouvez-vous argumenter votre réponse ?

Q7 : Lorsque vous avez plus de **missions à exercer en parallèle**, remarquez-vous que vous êtes obligé à faire plus de preuve d'**organisation, de planification et de supervision** que dans le cas d'un faible nombre ?

Q8 : Pensez-vous que pour réaliser un **bon travail** il faut multiplier vos **visites pour vos clients** ? Pourquoi ?

Q9 : Un **nombre réduit de visites** pour votre client peut-il être considéré et perçu par lui comme une preuve d'une **mal organisation** de votre part ? Pour quelle raison ?

Q10 : Quel est le **nombre moyen de visites** rendez-vous à votre client pour un exercice donné?

Q11 : Le nombre de **missions que vous exercez en parallèle** impacte-t-il parfois le **nombre de visites** pour votre client ?

Q12 : Selon vous, de quoi peut dépendre la compétence des auditeurs ?

ANNEXE 3 (suite 3) : Guide d'entretien

AXE II : L'indépendance de l'auditeur

Q13 : Pensez-vous que l'**indépendance** d'un auditeur ainsi que son choix d'une **équipe indépendante et qualifiée** dépend de son niveau d'**éthique individuelle** ?

Q14 : Pensez-vous qu'une **dépendance** d'un auditeur vis-à-vis de son client ainsi qu'un manque d'**éthique individuelle** peut le pousser à prendre beaucoup plus de **décisions subjectives** ? Comment ?

Q15 : Votre **expérience dans le conseil** vous pousse-t-elle parfois, consciemment ou inconsciemment, à vouloir **aider** votre client dans certaines difficultés qu'il rencontre ou bien lorsqu'il a des **réserves répétées** ou des **refus de certification des comptes des années précédentes** ?

Q16 : Selon vous, de quoi peut dépendre l'indépendance des auditeurs ?

AXE III : La réputation de l'auditeur

Q17 : Le niveau des **compétences** des auditeurs de votre cabinet ainsi que la **qualité de leur travail** impactent-ils votre **réputation** sur le marché ? Comment ?

Q18 : Êtes-vous plus encouragé à **contacter les auditeurs qui vous ont précédés dans le contrôle d'une entreprise** lorsque ceux-ci appartiennent à un cabinet ayant une bonne **réputation** sur le marché ? Pourquoi ?

Q19 : Pensez-vous que lorsqu'une entreprise procède à un **remplacement** de son auditeur ceci nuit forcément à sa **réputation** sur le marché ? Comment ?

Q20 : Une **longue expérience dans le métier** vous permet-elle forcément à bâtir une **bonne réputation** sur le marché ? Comment ?

Q21 : Selon vous, comment un auditeur peut bâtir une bonne réputation sur le marché ?

ANNEXE 3 (suite 4) : Guide d'entretien

AXE IV : Les honoraires de l'auditeur

Q22 : Quels sont les critères sur lesquels vous vous basez pour déterminer un montant approximatif des honoraires que vous demandez à vos clients ?

Q23 : Des honoraires que vous jugez faibles peuvent-ils vous pousser à **refuser de renouveler votre mandat** avec l'un de vos clients ? Pourquoi ?

Q24 : Un client avec lequel vous avez passé **plusieurs années**, lui arrive-t-il parfois de vouloir augmenter vos **honoraires** ? Pourquoi ?

Q25 : Des honoraires insuffisants peuvent-ils conduire à une **réduction des heures de travail** de la part d'un auditeur ? Pourquoi ?

Q26 : Un niveau d'honoraires élevé peut-il avoir des impacts sur la **réputation de l'auditeur** sur le marché ? Comment ?

Q27 : Le niveau des honoraires peut-il impacter le degré d'**indépendance** de l'auditeur vis-à-vis de son client ? Comment ?

AXE V : L'expérience de l'auditeur dans le métier

Q28 : Est-ce que le **salaire** et le **grade** varient selon l'**expérience de l'auditeur dans le métier** ? Comment ?

Q29 : Pensez-vous que l'**expérience dans le métier** vous permet, comme auditeur, de faire un **travail de qualité** ? Comment ?

Q30 : Pensez-vous que la **définition des seuils de signification** est liée à l'**expérience dans le métier** ? Pourquoi ?

Q31 : Quels sont les avantages et les inconvénients du fait de passer de longues années d'expérience chez le même client ?

Q32 : Êtes-vous amené à revoir les **réserves émises initialement** par crainte de **perdre un client** ?

Q33 : L'**expérience avec le même client** et des **renouvellements réguliers de mandats** avec ce dernier vous permettent-ils de vous sentir de plus en plus **proche et familiarisé** avec lui ?

ANNEXE 3 (suite 5) : Guide d'entretien

AXE VI : La communication de l'auditeur avec le client

Q34 : Jugez-vous que la plupart des **conflits et litiges** survenus entre votre client et vous est causé principalement par un manque de **communication** entre vous deux ? Sinon, veuillez citer d'autres raisons.

Q35 : Pouvez-vous exercer un **travail de qualité** malgré le manque de **communication** que vous pouvez avoir avec votre client ? Pourquoi ?

Q36 : Est-ce que les **visites** régulières pour les clients permettent toujours d'améliorer votre niveau de **communication** avec eux ? Comment ?

Q37 : Avez-vous déjà refusé de **renouveler votre mandat** avec un client à cause du **cadre de travail** qu'il vous offre et que vous jugez inapproprié ?

Q38 : Selon vous, quel est le degré d'importance d'une bonne communication avec votre client ?

Q39 : Comment jugez-vous, sur une échelle allant de 0 à 5, le respect des normes d'audit et des textes de lois dans l'exercice de la fonction d'audit au Maroc ?

Q40 : Quelles sont à votre avis les actions à prévoir pour réguler la pratique d'audit au Maroc ?

MERCI pour votre collaboration et votre temps précieux.

ANNEXE 4 : Questionnaire d'enquête

QUESTIONNAIRE

Ce questionnaire s'inscrit dans le cadre d'un travail de recherche doctorale ayant pour objectif d'apprécier **la pratique de l'audit légal** au Maroc.

A cet effet, pour nous aider à atteindre cet objectif, nous vous sollicitons de bien vouloir répondre aux différentes questions qui se présentent ci-après de la manière la plus **objective** possible car la pertinence des résultats de notre étude dépend de vos réponses. Votre participation et votre opinion s'avèrent donc **indispensables** pour la réussite de cette présente étude.

Nous tenons à vous informer que vos réponses resteront à 100% **anonymes**. Les résultats de cette enquête seront présentés d'une manière globale et synthétique. Donc, les réponses de chaque répondant resteront strictement **confidentielles**.

N.B :

- Le temps estimé pour répondre aux questions est de **15 min**. Vous ne pouvez choisir qu'une seule réponse. Si vous avez des doutes, une approximation est toujours meilleure qu'une absence de réponse.

- Si vous souhaitez recevoir une **synthèse générale des résultats** que nous allons obtenir à la fin de notre étude, nous avons prévu pour vous, vers la fin de ce questionnaire, un champ dans lequel vous allez pouvoir mentionner vos coordonnées.

Merci infiniment pour votre collaboration.

ANNEXE 4 (suite 1) : Questionnaire d'enquête

AXE I : La compétence de l'auditeur

Q1 : Quel est le nombre moyen des **visites** effectuées par an ?

- Par l'auditeur signataire :
- Par les collaborateurs de l'auditeur signataire :

Q2 : Est-ce que l'auditeur signataire assiste-t-il à l'**inventaire physique annuel** des stocks ?

- Souvent
- Assez souvent
- Assez rarement
- Rarement
- Pas du tout

Q3 : En cas de **Co-CAC**, arrive-t-il parfois qu'un **auditeur signataire** (ainsi que ses collaborateurs) **s'abstient** d'intervenir ?

- Souvent
- Assez souvent
- Assez rarement
- Rarement
- Pas du tout

Q4 : Remarquez-vous des changements dans les **techniques de travail** habituelles de vos auditeurs ?

- Souvent
- Assez souvent
- Assez rarement
- Rarement
- Pas du tout

Q5 : Avez-vous eu, par le passé, des **conflits ou litiges** avec votre auditeur ?

- Oui
- Non

Si oui, quelle était la **cause** principale ?

- Son manque de **professionnalisme**
- Sa prise de décision de manière **subjective**
- Une équipe intervenante que vous jugez **non qualifiée**
- Autre (à préciser)

Q6 : A votre avis, quel est le **critère principal** qui vous permet de juger de la **compétence** de votre auditeur ?

- Remise des rapports d'audit **dans les délais** convenus
- **Disponibilité** pour toute aide ou conseil
- Capacité à **améliorer** vos performances et **réduire** les risques
- Capacité à **détecter** les anomalies et tout dysfonctionnement
- Autre (à préciser)

ANNEXE 4 (suite 2) : Questionnaire d'enquête

AXE I (suite) : La compétence de l'auditeur

Q7 : Lequel de ces éléments vous pousse-t-il le plus à vouloir **rompre** ou bien **mettre fin au mandat** de votre **auditeur** ?

- ☐ **Conflits ou litiges** fréquents
- ☐ Son manque de **professionnalisme**
- ☐ Une équipe intervenante que vous jugez **non qualifiée**
- ☐ **Réserves** répétées
- ☐ Autre (à préciser)

Q8 : Quel est votre avis sur les éléments ci-après concernant votre auditeur ?

(Mettez une croix dans la case appropriée)

	Degré d'accord				
	1	2	3	4	5
La maîtrise des techniques et des outils de travail					
Le respect du planning d'audit					
La qualité de travail					
Le niveau de professionnalisme					
L' immixtion dans la gestion de l'entreprise					
L' aménagement de réserves déjà émises					
L'émission de réserves non justifiées					

1 = Tout à fait d'accord, 2 = D'accord, 3 = Partiellement D'accord, 4 = Pas d'accord, 5 = Pas du tout d'accord.

Q9 : Remarquez-vous une différence dans les niveaux de **compétences** des **membres de l'équipe d'audit intervenante** ?

- ☐ Souvent
- ☐ Assez souvent
- ☐ Assez rarement
- ☐ Rarement
- ☐ Pas du tout

Q10 : D'une manière générale, comment jugez-vous la compétence de votre ou de vos **auditeur(s) actuel(s)** ?

- ☐ Élevée
- ☐ Assez élevée
- ☐ Assez faible
- ☐ Faible
- ☐ Très faible

ANNEXE 4 (suite 3) : Questionnaire d'enquête

AXE II : L'indépendance de l'auditeur

Q11 : Votre ou vos **auditeurs** sont-ils **désignés** par :

- ☐ Les dirigeants
- ☐ L'assemblée générale
- ☐ Le directeur financier
- ☐ Autre (à préciser)

Q12 : Quel est votre avis sur les éléments ci-après concernant votre auditeur ?

(Mettez une croix dans la case appropriée)

	Degré d'accord				
	1	2	3	4	5
Le respect du secret professionnel					
Le niveau d' éthique					
L' objectivité dans les décisions					

1 = Tout à fait d'accord, 2 = D'accord, 3 = Partiellement D'accord, 4 = Pas d'accord, 5 = Pas du tout d'accord.

Q13 : Votre auditeur a-t-il déjà émis, par le passé, des **réserves** pour lesquelles vous n'étiez pas du tout d'accord ?

- ☐ Souvent
- ☐ Assez souvent
- ☐ Assez rarement
- ☐ Rarement
- ☐ Pas du tout

Q14 : Êtes-vous informé par l'auditeur sur l'état d'**avancement de sa mission** ?

- ☐ Souvent
- ☐ Assez souvent
- ☐ Assez rarement
- ☐ Rarement
- ☐ Pas du tout

Q15 : D'une manière générale, comment jugez-vous le niveau d'**indépendance** de votre ou de vos **auditeurs actuel(s)**?

- ☐ Élevée
- ☐ Assez élevée
- ☐ Assez faible
- ☐ Faible
- ☐ Très faible

ANNEXE 4 (suite 4) : Questionnaire d'enquête

AXE III : La réputation de l'auditeur

Q16 : Quel est l'élément principal qui vous pousse à ne pas **choisir un cabinet d'audit** ?

- ☐ Sa **réputation** sur le marché
- ☐ Lorsqu'il est connu par la non atteinte de la **totalité des heures** assignées à ses missions
- ☐ Lorsqu'il est connu par son **nombre réduit de visites** pour ses clients
- ☐ Lorsqu'il demande des **honoraires élevés**
- ☐ Lorsqu'il est très **rigoureux** dans son travail et **intransigeant** du regard des réserves émises
- ☐ Autre (à préciser)

Q17 : Quel est l'élément principal qui vous pousse le plus à **choisir un cabinet d'audit** ?

- ☐ Sa **réputation** sur le marché
- ☐ Son **expérience** dans le métier
- ☐ Le niveau de **compétence** de ses auditeurs
- ☐ Des **honoraires réduits** par rapport au marché
- ☐ Autre (à préciser)

AXE IV : Les honoraires de l'auditeur

Q18 : Pouvez-vous préciser le **budget annuel** alloué à votre auditeur ?

- ☐ Moins de **20.000** DH
- ☐ Entre **20.000 & 50.000** DH
- ☐ Entre **50.000 & 100.000** DH
- ☐ Entre **100.000 & 200.000** DH
- ☐ Entre **200.000 & 300.000** DH
- ☐ Plus de **300.000** DH

Q19 : Comment jugez-vous le niveau des honoraires demandés par votre ou de vos auditeurs actuel(s) ?

- ☐ Élevée
- ☐ Assez élevée
- ☐ Assez faible
- ☐ Faible
- ☐ Très faible

ANNEXE 4 (suite 5) : Questionnaire d'enquête

AXE V : L'expérience de l'auditeur dans le métier

Q20 : A votre avis, votre auditeur est-il **expérimenté dans le métier** ?

- ☐ Oui
- ☐ Non

Q21 : Quel est le **nombre moyen d'années** passé chez un même auditeur ?

- ☐ Moins de 3 ans
- ☐ Entre 3 & 6 ans
- ☐ Entre 6 & 9 ans
- ☐ Plus de 9 ans

Q22 : Avez-vous déjà procédé, par le passé, à un **remplacement** de l'un de vos auditeurs ?

- ☐ Oui
- ☐ Non

Q23 : Comment jugez-vous la **qualité de communication** avec votre ou vos auditeurs actuel(s) ?

- ☐ Élevée
- ☐ Assez élevée
- ☐ Assez faible
- ☐ Faible
- ☐ Très faible

Q24 : A quel **degré** trouvez-vous que votre auditeur est proche, lors de l'**exercice de son travail de contrôle**, du respect des **normes d'audit et de la réglementation** ?

1	2	3	4	5

1 = Très loin, 5= Très proche.

Q25 : Pouvez-vous nous citer, à votre avis, **quelles sont les actions à prévoir** pour réguler la pratique de l'**audit légal au Maroc** ?

.....

.....

.....

.....

MERCI pour votre collaboration et votre temps précieux.

ANNEXE 4 (suite 6) : Questionnaire d'enquête

Informations générales sur l'entreprise :

- 1- Raison sociale :
.....
- 2- Adresse :
.....
.....
- 3- Forme juridique :
☐ S.A. (Privée) ☐ S.A. (Publique) ☐ S.A. (Semi-Publique) ☐ S.A.R.L.
☐ Autre (à préciser)
- 4- Votre entreprise est-elle cotée en bourse ?
☐ Oui ☐ Non
- 5- Date de création :
.....
- 6- Capital social :
☐ Entièrement marocain
☐ Majorité marocaine
☐ Majorité étrangère
☐ Entièrement étranger
- 7- Effectif moyen :
.....
- 8- Secteur d'activité :
☐ Agro-alimentaire
☐ Chimie, parachimie
☐ Industrie mécanique, métallurgique, électrique et électronique
☐ Textile et habillement
☐ Bâtiment et travaux publics
☐ Services
☐ Autres (à préciser)
- 9- Nom et prénom du répondant :
.....
- 10- Poste occupé du répondant au sein de l'entreprise :
.....

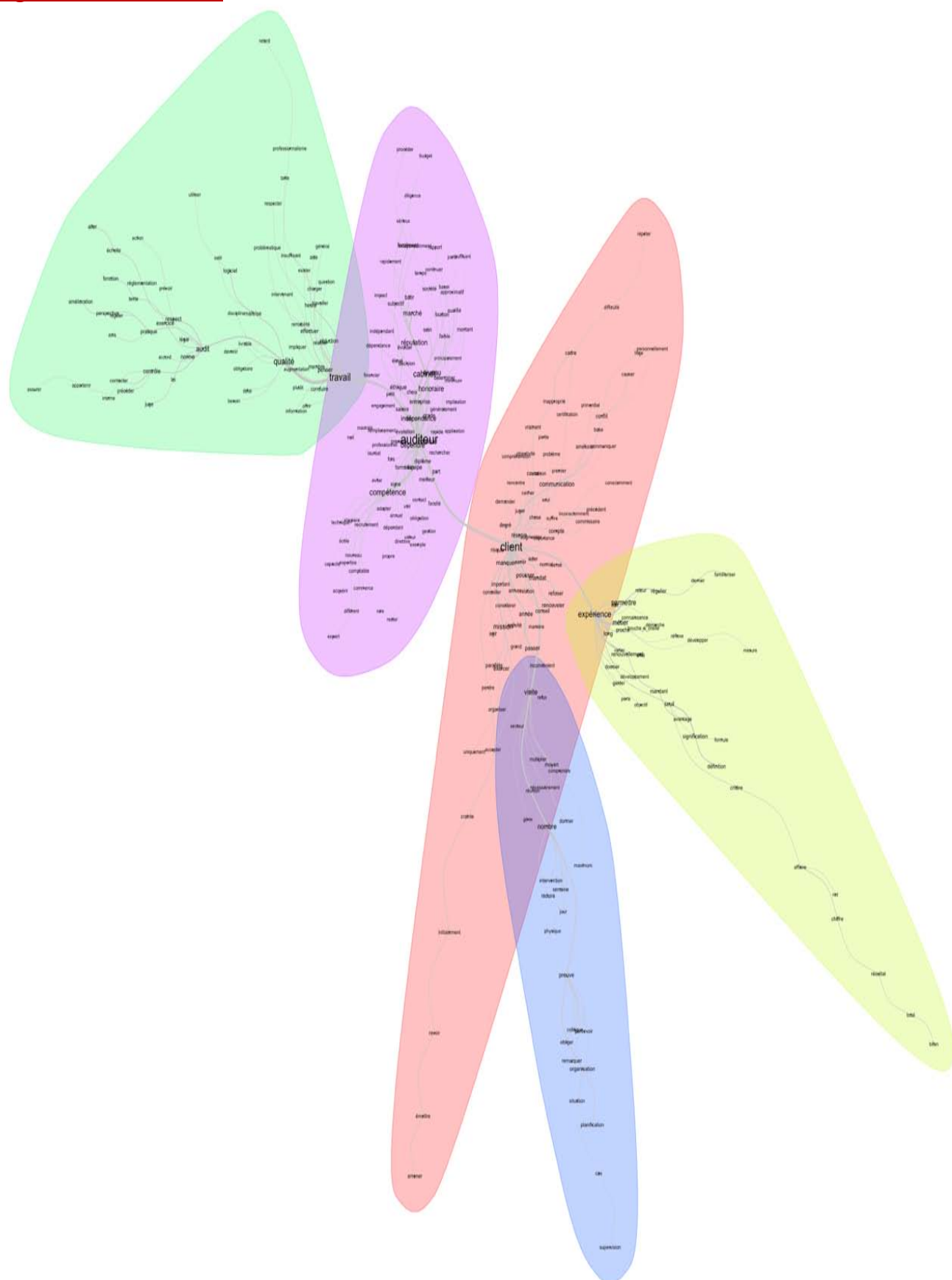
N.B : Voulez-vous être informé de la synthèse des résultats obtenus de cette étude une fois achevée ?

- ☐ Si oui, veuillez mentionner votre adresse mail ci-dessous :

.....

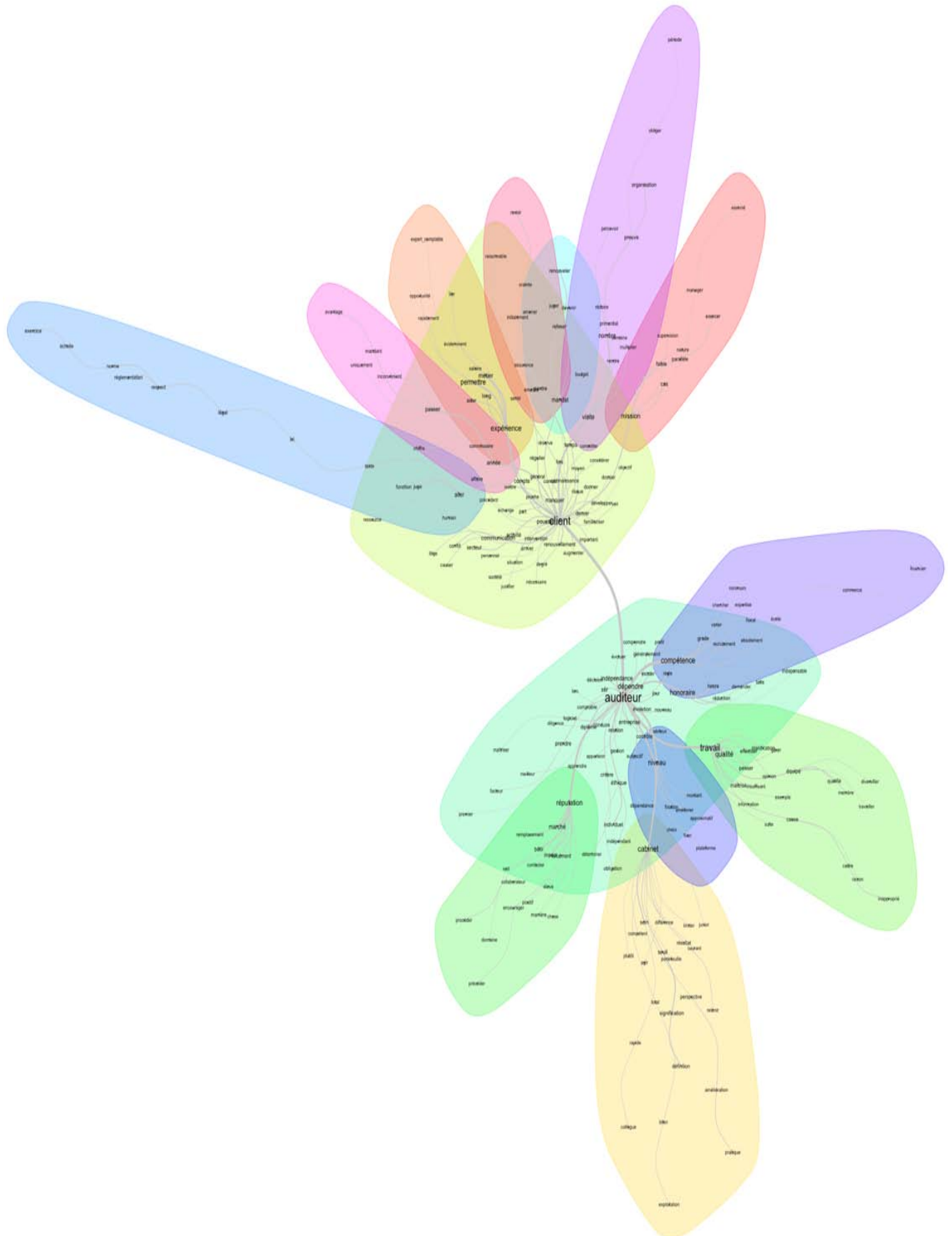
ANNEXE 5 : Analyse Des Similitudes par région

Région de Casablanca :



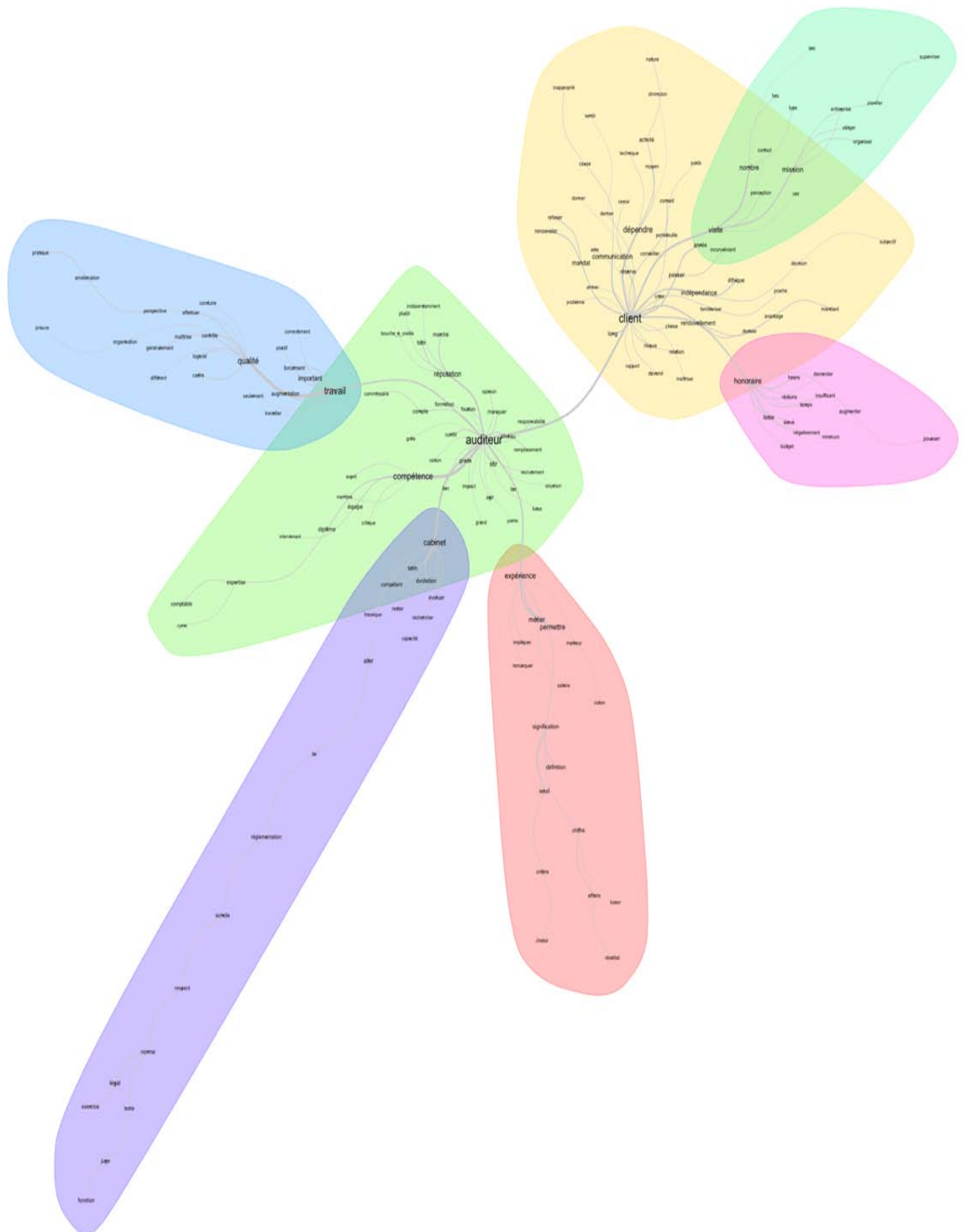
ANNEXE 5 (suite 1) : Analyse Des Similitudes par région

Région de Rabat :



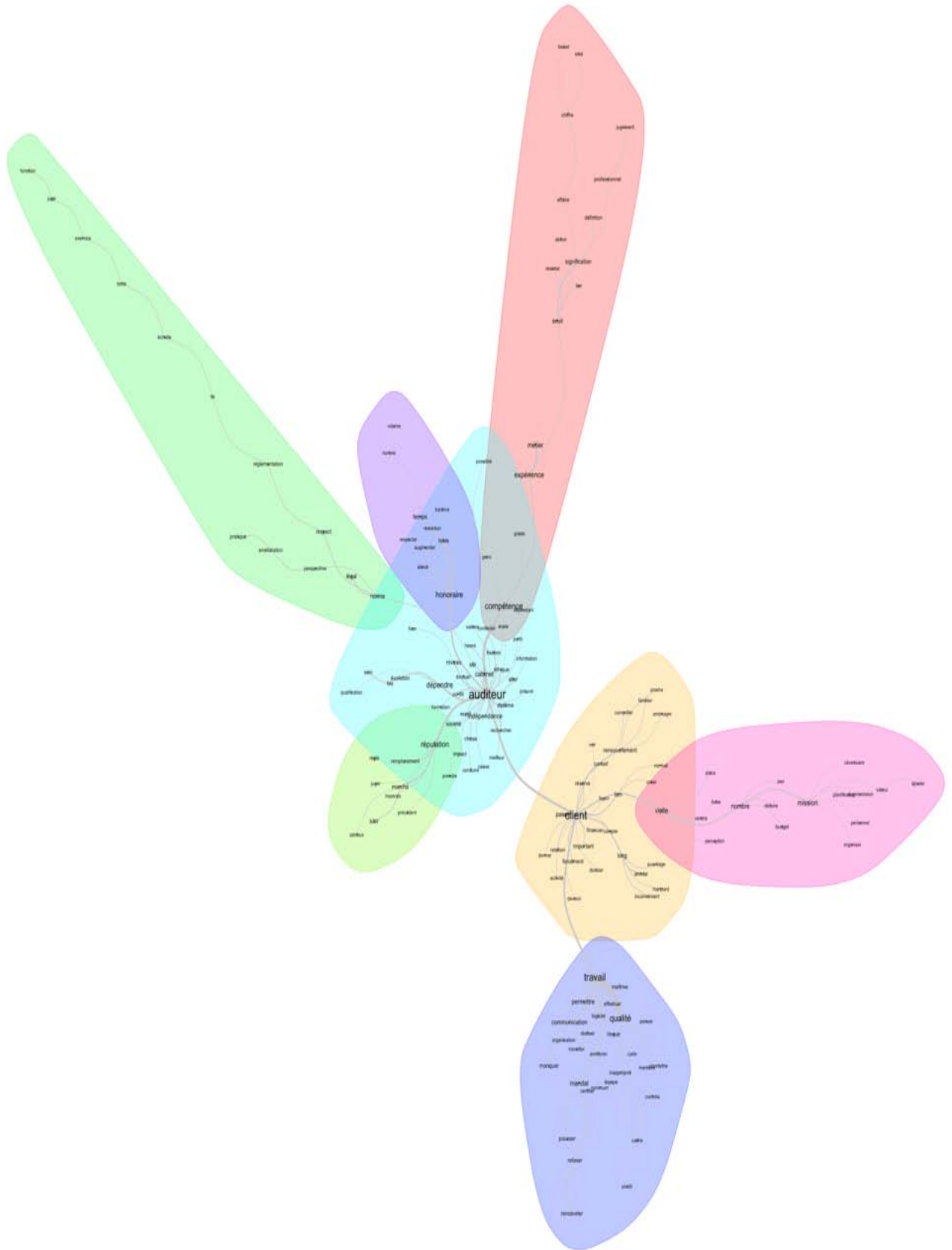
ANNEXE 5 (suite 2) : Analyse Des Similitudes par région

Région de Fès/Meknès :

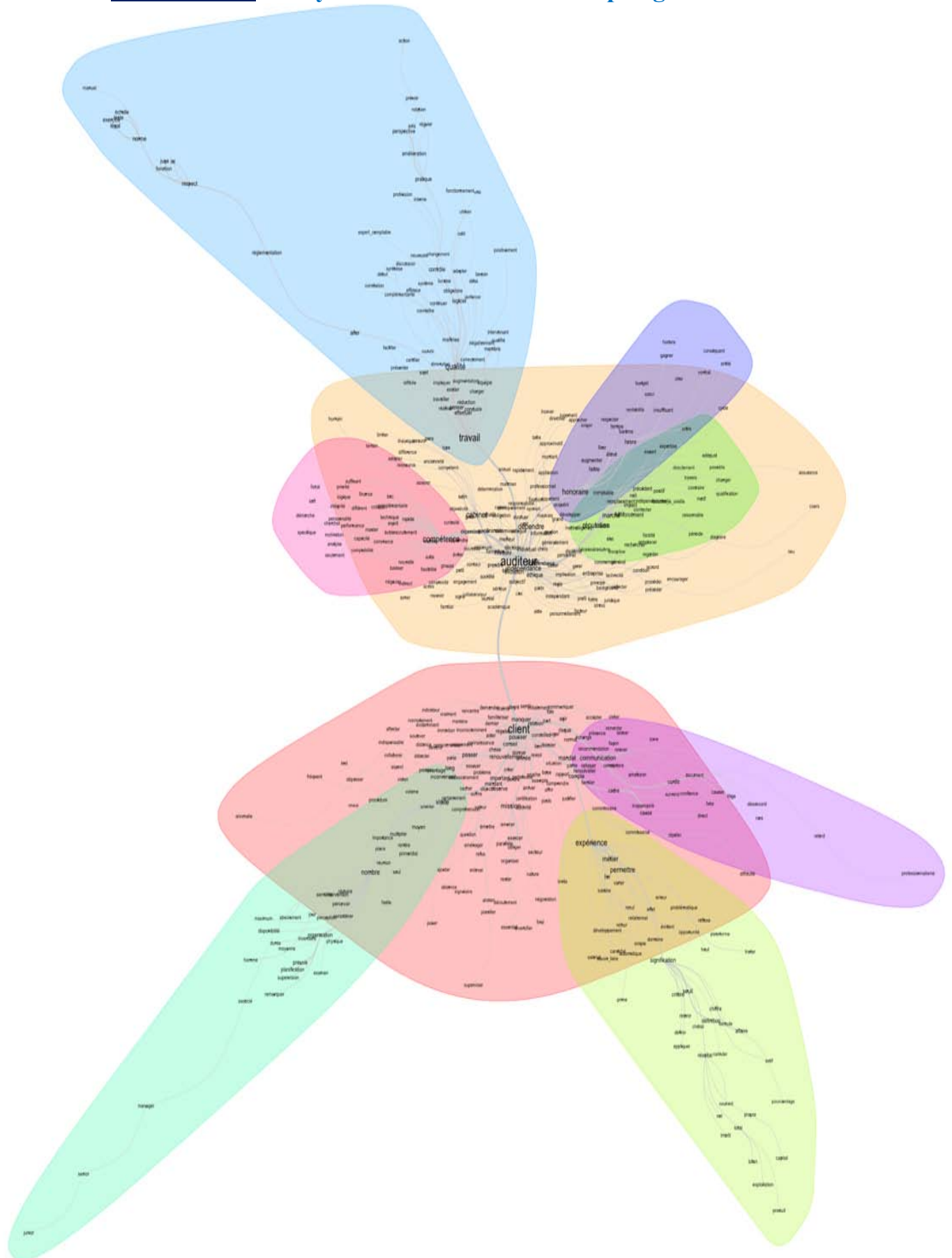


ANNEXE 5 (suite 3) : Analyse Des Similitudes par région

Région de Tanger :



ANNEXE 6 : Analyse Des Similitudes du corpus général



ANNEXE 7 : Informations générales sur les 24 entretiens effectués

				Entretien		
Cabinet	Interviewé	Grade	Expérience dans le métier	Date	Lieu	Durée
A&T Auditeurs et Consultants	M. Nafeh AGOURAM <i>Président du conseil régional de l'ordre des experts comptables (Tanger-Tétouan-Al Hoceima)</i>	<i>CAC / Associé</i>	25 ans	21/06/2021	Tanger	1h30
AAFIR Audit et Consulting Morocco	M. Othman AAFIR	<i>CAC / Associé</i>	11 ans	21/06/2021	Tanger	2h
ADVISORIS	M. Yassine MAGUIRI <i>Président du conseil régional de l'ordre des experts comptables (Casablanca & régions)</i>	<i>CAC / Associé</i>	23 ans	16/06/2021	Casablanca	1h
Alternatives Audit & Expertise Comptable	M. Moussa SOUNNI	<i>CAC / Associé</i>	16 ans	21/06/2021	Tanger	1h
AMOURI Consulting	M. Mohamed AMOURI <i>Président du conseil régional de l'ordre des experts comptables (Fès-Meknès et l'oriental)</i>	<i>CAC / Associé</i>	16 ans	28/06/2021	Fès	1h
	Mme Zainab KAFSAOUI	Manager	10 ans	27/05/2021	Fès	1h
	M. Chouaib BOUKNIFI	Manager	5 ans	18/04/2021	Fès	1h30
ANOIR & Associés	M. Tarik ANOIR	<i>CAC / Associé</i>	18	02/06/2021	Fès	45min
ACDEN	M. Mohamed Khalid BENOTHTMANE	<i>CAC / Associé</i>	30	18/06/2021	Casablanca	1h

ANNEXE 7 (suite) : Informations générales sur les 24 entretiens effectués

Cabinet	Interviewé	Grade	Expérience dans le métier	Entretien		
				Date	Lieu	Durée
BDO	M. Amine BAAKILI <i>Président du conseil national de l'ordre des experts comptables</i>	<i>CAC / Associé</i>	23 ans	16/06/2021	Casablanca	1h
Coopers Audit Maroc	M. Omar BALBOUL	Senior	6 ans	24/03/2021	Rabat	45min
Deloitte	M. Ahmed CHERKAoui	Senior	5 ans	17/04/2021	Fès	1h
EY	M. Ayoub MSIKINE	Manager	15 ans	01/04/2021	Rabat	1h
Expertium	M. Ayoub TBEUR	<i>CAC / Associé</i>	14 ans	29/03/2021	Rabat	45min
Fidaroc Grant Thornton	M. Abdeslam ASMEK	Manager	5 ans	20/03/2021	Casablanca	1h30
FIZZAZI & Associés	M. Abderrahman BENYAHYA	Manager	3 ans	26/03/2021	Rabat	1h
Hamza MELIANI	M. Hamza MELIANI	<i>CAC / Associé</i>	5 ans	22/06/2021	Tanger	1h30
Horwath Audit	M. Zidane BENTAJ	Senior	5 ans	17/03/2021	Rabat	1h
KPMG	M. Mehdi IRAQUI	Manager	11 ans	06/04/2021	Casablanca	1h
	Mme Lamia BEDRAoui	Manager	6 ans	02/04/2021	Rabat	1h30
Mazars	M. Mohamed BERRADA	Manager	6 ans	30/03/2021	Mohammedia	1h
MEXCO	M. Ghali MIKOU	<i>CAC / Associé</i>	16 ans	28/05/2021	Fès	1h
MOORE BERNOSSI	M. Yassine EL ALAMI	<i>CAC / Associé</i>	16 ans	14/04/2021	Tanger	45min
PWC	M. Mohamed OUZZINE	Manager	10 ans	05/04/2021	Casablanca	45min

ANNEXE 8 : Informations générales sur les 112 questionnaires remplis

Entreprise		Poste des répondants	Justificatif
1	ACOSOLUTIONS DE DRAINAGE	RAF	Cachet
2	AGI CONSTRUCTION	RAF	Cachet
3	AGRIN MAROC	DAF	Cachet
4	AL OMRANE TANGER-TÉTOUAN- AL HOUCEIMA	DAF	Cachet
5	AL OUSRA	RAF	Cachet
6	ARAYMOND	RAF	Carte visite
7	ASWAK ASSALAM	DG	Cachet
8	AUTORITÉ DE CONTRÔLE DES ASSURANCES ET DE PROVOYANCE SOCIALE	RAF	Par Mail
9	BABYLON HOTELS (SAHARAI)	DAF	Cachet
10	BAHIA NEGRO	RAF	Cachet
11	BCP CONSULTING	RAF	Signature
12	BCP REAL ESTATE MANAGEMENT	RAF	Signature
13	BCP TECHNOLOGIES	RAF	Signature
14	BEST HEALTH	RAF	Cachet
15	BEST HEALTH AFRICA	RAF	Cachet
16	BIOUGNACH EQUIPEMENT	RAF	Cachet
17	BP SHORE BACK OFFICE	RAF	Signature
18	BP SHORE GROUP	RAF	Signature
19	BRIQUETRIE JBEL ANNOUR	DAF	Par Mail
20	C.T.H.Z. F	RAF	Cachet
21	CAFES CARRION	RAF	Cachet
22	CAMPANILE	RAF	Carte visite
23	CASA VIANDE	RAF	Cachet
24	CELLIERS DE MEKNES	RAF	Cachet
25	CHAABI DOC NET	RAF	Signature
26	CIRES TECHNOLOGIES	RAF	Cachet
27	CLINIQUE LE LITTORAL	DAF	Cachet
28	CLINIQUE ONCOLOGIE	DAF	Carte visite
29	COMPAGNIE GÉNÉRALE IMMOBILIÈRE (CGI)	Directeur audit et risques	Cachet
30	COMPANIA ELECTROQUIMICA MARROQUI (COELMA)	DAF	Cachet
31	CONSERVES NORA	RAF	Cachet
32	COSMETICA	DAF	Cachet

ANNEXE 8 (suite1) : Informations générales sur les 112 questionnaires remplis

Entreprise		Poste des répondants	Justificatif
33	COUVNORD	RAF	Cachet
34	CUMAREX	DAF	Cachet
35	DECOUVERTES ET LOISIRS	RAF	Cachet
36	DELICES VIANDE	RAF	Cachet
37	DIANA HOLDING	RAF	Cachet
38	EBERTEC	RAF	Cachet
39	ECOWELL	RAF	Cachet
40	ERT AUTOMOTIVE MOROCCO	RAF	Cachet
41	ETOILE AUTOMOBILE	DAF	Cachet
42	FAURECIA AUTOMOTIVE	RAF	Cachet
43	FICOSA	RAF	Cachet
44	FONCIÈRE UIR	DAF	Cachet
45	GOUMOU TRANS	RAF	Cachet
46	GROUPE MECANIQUE DECPAGE METAL (GMD)	RAF	Cachet
47	HGERB	DAF	Cachet
48	HOME STYLE - ROCHE BOBOIS	RAF	Par Mail
49	INDIGO HOLDING	RAF	Cachet
50	INDIGO PROMOTION	RAF	Cachet
51	INDUSPARC	RAF	Cachet
52	INTERLUX	DG	Cachet
53	ISMAWOOD	DAF	Cachet
54	KITEA	DAF	Cachet
55	KYRIAD RESIDENCE	RAF	Carte visite
56	LE SAFFRE MAROC	RAF	Cachet
57	LEADER TAMOUDA AUTO	DAF	Cachet
58	LEAR AUTOMOTIVE MOROCCO	DAF	Cachet
59	LES COLINES DE CABO	RAF	Cachet
60	LES HUILLERIES DU SOUSS BELHASSAN	RAF	Cachet
61	MAASSERA BRAHIM ZNIBER	RAF	Cachet
62	MABIOTECH	RAF	Cachet
63	MADAEF (GROUPE CDG)	Auditeur Interne	Cachet
64	MAGHREBAIL	DG	Cachet
65	MAMDA	DAF	Signature
66	MAROC TELECOM	RAF	Par Mail
67	MASEN	RAF	Cachet
68	MCMA	DAF	Signature
69	MEDI 1 TV	RAF	Cachet
70	MEDITELCOM (ORANGE)	RAF	Carte visite
71	MEDTECH	RAF	Par Mail

ANNEXE 8 (suite2) : Informations générales sur les 112 questionnaires remplis

	Entreprise	Poste des répondants	Justificatif
72	METRACO	RAF	Cachet
73	MICROSOFT MAROC	RAF	Par Mail
74	MONI GRAINS	RAF	Cachet
75	NATIMEX	DG	Par téléphone
76	NESTLÉ MAROC	DAF	Carte visite
77	OZONE ENVIRONNEMENT ET SERVICES	RAF	Cachet
78	PALMERIES KOUTOUBIA (SAPAK)	RAF	Cachet
79	PAP SAC MAGHREB (MONDI GROUP)	DAF	Cachet
80	PAYMEN CENTER FOR AFRICA	RAF	Signature
81	PORTNET	DAF	Par Mail
82	PREMIERE CLASSE	RAF	Carte visite
83	RADIO MÉDITERANÉE INTERNATIONALE (RMI)	RAF	Cachet
84	RYAD AUTO	DAF	Cachet
85	SANIA DIS	DAF	Cachet
86	SCRIM	RAF	Cachet
87	SEALYNX AUTOMOTIVE MOROCCO	RAF	Cachet
88	SELVADIND	RAF	Cachet
89	SEMACDO	DAF	Cachet
90	SICPA GSS	DAF	Cachet
91	SICPA WEST AFRICA	DAF	Cachet
92	SIMON INTERNATIONAL	DAF	Cachet
93	SOCIETE BOULANGERIE PATISSERIE AL HANINI	DG	Cachet
94	SOCIÉTÉ D'EXPLOITATION DE LA SOUCHE WARREN	DAF	Cachet
95	SOMA MEDICAL	RAF	Cachet
96	SONAMOK	RAF	Cachet
97	SOQOP DISTRIBUTION	DAF	Cachet
98	SOREC	DAF	Cachet
99	STÉ SAISS CERÉALES (GROUPE SEBTI)	RAF	Cachet
100	STROC INDUSTRIE	DAF	Cachet
101	SYH MOROCCO (IKEA)	DAF	Carte visite
102	TEAM MAROC	DAF	Cachet
103	TECHNIPLUS	DAF	Cachet
104	TETOUAN AUTOMOBILE	DAF	Cachet

ANNEXE 8 (suite3) : Informations générales sur les 112 questionnaires remplis

Entreprise		Poste des répondants	Justificatif
105	TIMAR	DG	Cachet
106	TRADASTAR	RAF	Cachet
107	TRAREM AFRIQUE	DAF	Cachet
108	UNION MAROCAINE D'EQUIPEMENTS (UMAREQ)	RAF	Signature
109	UNIVERSITÉ INTERNATIONALE DE RABAT (UIR)	DAF	Cachet
110	VENTEC	RAF	Cachet
111	VILLAGE AGRI	RAF	Cachet
112	ZALAR HOLDING	RAF	Par Mail

ANNEXE 9 : Traitement de données par le logiciel SPHINX IQ2

- 1) Extrait du questionnaire mis en ligne sur le logiciel **SPHINX IQ2** (Capture d'écran depuis le logiciel) :

The screenshot shows the SPHINX IQ2 software interface. On the left, there is a 'Liste des variables' (List of variables) pane with a tree structure. The main area displays a questionnaire titled 'La compétence de l'auditeur' (Auditor's competence). The questionnaire contains several questions with input fields and radio buttons.

La compétence de l'auditeur

Quel est le nombre moyen des visites effectuées par an par l'auditeur signataire ?

Quel est le nombre moyen des visites effectuées par an par les collaborateurs de l'auditeur signataire ?

Est-ce que l'auditeur signataire assiste-t-il à l'inventaire physique annuel des stocks ?

Souvent Pas du tout

Remarquez-vous des changements dans les techniques de travail habituelles de vos auditeurs ?

Souvent Pas du tout

Avez-vous eu, par le passé, des conflits ou litiges avec votre auditeur ?

☐ Oui ☐ Non

Si oui, quelle était la cause principale ?

☐ Son manque de professionnalisme ☐ Une équipe intervenante que vous jugez non qualifiée

- 2) Extrait des observations insérées dans le **SPHINX IQ2** (Capture d'écran depuis le logiciel) :

The screenshot shows the SPHINX IQ2 software interface displaying a list of observations. The interface includes a 'Fichier' (File) menu, a 'Saisie' (Data Entry) section with navigation buttons, and a 'Consultation' (Consultation) section with a table of variables and values.

Variable	Valeur
15. V6	Tout à fait d'accord
16. V16	Pas du tout d'accord
17. V46	D'accord
18. V47	D'accord
19. V19	Assez souvent
20. V1_1	Assez élevée
21. V51	L'assemblée générale
22. V51_Autre	
23. V21	Tout à fait d'accord
24. V13	Tout à fait d'accord
25. V14_2	Tout à fait d'accord
26. V7_3	Assez rarement
27. V23	Souvent

Observation n° 107 / 112

16. V16
L'immixtion dans la gestion de l'entreprise

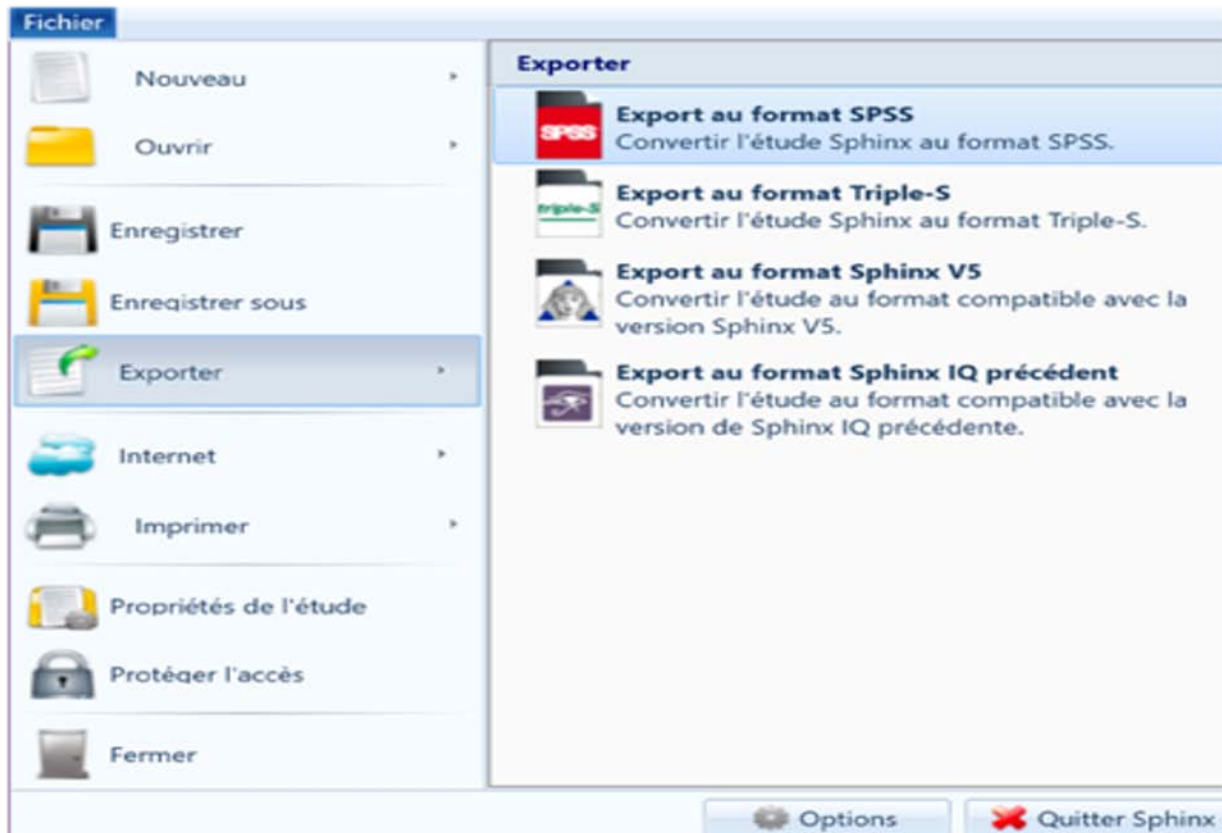
5

Barème : 1 ; 2 ; 3 ; 4 ; 5

1. Tout à fait d'accord
2. D'accord
3. Partiellement d'accord
4. Pas d'accord
5. Pas du tout d'accord

ANNEXE 10 : Traitement de données par le logiciel IBM SPSS

- 1) Option de conversion d'une étude **SPHINX** au format **SPSS** (Capture d'écran depuis le logiciel **SPHINX IQ2**) :



- 2) Extrait des données importées sur les logiciel **IBM SPSS** (Capture d'écran depuis le logiciel) :

export_SPSS.sav [Jeu_de_données1] - IBM SPSS Statistics Editeur de données

Fichier Edition Affichage Données Transformer Analyse Graphiques Utilitaires Extensions Fenêtre Aide

	Nom	Type	Largeur	Décimales	Libellé	Valeurs
1	V37	Numérique	8	0	Est-ce que l'au...	{1, Souvent}...
2	V4	Numérique	8	0	Remarquez-vous...	{1, Souvent}...
3	V7	Numérique	8	0	Avez-vous eu, p...	{1, Oui}...
4	V7_1	Numérique	8	0	Si oui, quelle ét...	{1, Son manque d...
5	V1	Numérique	8	0	A votre avis, qu...	{1, Remise des ra...

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

AJAO, Owolabi Sunday, OLAMIDE, Jayeoba Olajumoke, et TEMITOPE, Ajibade Ayodeji. Evolution and development of auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 2016, vol. 3, no 1, p. 032-040.

ALAKHOUC, Youssef. *La mission du commissaire aux comptes dans les sociétés par actions. Edition N° 187 de L'Économiste, le 06/07/1995.*

ALBERT, Hans. Karl Popper, critical rationalism, and the Positivist Dispute. *Journal of Classical Sociology*, 2015, vol. 15, no 2, p. 209-219.

ALEXANDER, John R. History of accounting. *Association of Chartered Accountants in the United States*, 2002, vol. 341.

ANADON, Marta et SAVOIE-ZAJC, Lorraine. L'analyse qualitative des données. *Recherches qualitatives*, 2009, vol. 28, no 1, p. 1-7.

ANADÓN, Marta. Les méthodes mixtes: implications pour la recherche «dite» qualitative. *Recherches qualitatives*, 2019, vol. 38, no 1, p. 105-123.

ANGOT, Hugues, FISCHER, Christian, et THEUNISSEN, Baudouin. *Audit comptable, audit informatique*. De Boeck Supérieur, 2004.

AOUAME, Abdelouahab. *Audit légal : De la préparation de la mission au rapport final*. Édition Info-Print, 2013.

AOUAME, Abdelouahab. *Tout savoir sur le Métier d'Auditeur du système de management de Qualité*. Édition Info-Print, 2020.

ARNOULT, Audrey. Réflexion méthodologique sur l'usage des logiciels Modalisa et Iramuteq pour l'étude d'un corpus de presse sur l'anorexie mentale. *Nouvelles perspectives en sciences sociales: revue internationale de systémique complexe et d'études relationnelles*, 2015, vol. 11, no 1, p. 285-323.

BARABEL, Michel et MEIER Olivier. L'art du rapport : Apprendre à élaborer efficacement mémoires et rapports. Édition *E-theque*, 2018.

BARATAY, Christelle. Comptabilité et audit, les carré DSCG 4 . Édition *GUALINO*, 2017.

BARBIER, Etienne. *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit: l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*. Éditions Maxima, 1998.

BARBIÈRI, Jean-François. *Commissariat aux comptes*. GLN Joly, 1996.

BARIBEAU, Colette et ROYER, Chantal. L'entretien individuel en recherche qualitative: usages et modes de présentation dans la Revue des sciences de l'éducation. *Revue des sciences de l'éducation*, 2012, vol. 38, no 1, p. 23-45.

BEN AISSA, Hazem. Quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion? In : *Conférence de l'AIMS*. 2001.

BENZAKI, Younes. *Les data science en 100 questions/réponses + 2 études de cas commentées*. Édition Eyrolles, 2020, P.32.

BHASKAR, Roy, COLLIER, A., LAWSON, T., et al. Critical realism. In: *Proceedings of the Standing Conference on Realism and Human Sciences, Bristol, UK*. 1998.

BOULAN, Henri. *Le questionnaire d'enquête: Les clés d'une étude marketing ou d'opinion réussie*. Dunod, 2015.

BOUTIN, Gérald et LAMOTHE, Gilles. *L'entretien de recherche qualitatif: théorie et pratique*. Presses de l'Université du Québec, 2018.

BOUYZEM, Meriem et AL MERIOUH, Youssef. LA RECHERCHE EN SCIENCES DE GESTION: ETAPES, PARADIGMES EPISTEMOLOGIQUES ET JUSTIFICATION DE LA CONNAISSANCE. *Revue Économie, Gestion et Société*, 2017, no 14.

BRYMAN, Alan. Barriers to integrating quantitative and qualitative research. *Journal of mixed methods research*, 2007, vol. 1, no 1, p. 8-22.

CANIBANO CALVO, L. Curso de auditoría contable. Casos practicos. *Editura Piramide, Madrid*, 1993.

CARPENTER, Brian et DIRSMITH, Mark. Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: an extended institutional theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 1993, vol. 18, no 1, p. 41-63.

CAUMONT, Daniel. *Les études de marché-5e éd.* Dunod, 2016.

Circulaire du Wali de Bank Al-Maghrib relative aux modalités d'approbation de la désignation des commissaires aux comptes par les établissements de crédit.

CNCC, « Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ». Annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce, partie réglementaire/ en vigueur à compter du 01 juin 2017.

Code de commerce (français).

Code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes (**Article 7**)
<https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-en-vigueur-a/attachments/brochure-code-de-deontologie-04-2017-v3>, Consulté le 20/09/2018.

Code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes (**Article 5**)
<https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-en-vigueur-a/attachments/brochure-code-de-deontologie-04-2017-v3>, Consulté le 20/09/2018.

Code de déontologie de la profession du commissaire aux comptes (**Article 9**)
<https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-en-vigueur-a/attachments/brochure-code-de-deontologie-04-2017-v3>, Consulté le 20/09/2018.

Code des professions (Canadien).

Comptables professionnels agréés au Canada (CPA). (2018). Incidences sur les rapports des Normes Canadiennes d'audit (NCA), 2^e édition.

Comptables professionnels agréés au Canada (CPA). Incidences sur les rapports des Normes Canadiennes d'audit (NCA), 2^e édition, 2018.

COMTE, August. *Philosophies positives*, 2000.

CORBIÈRE, Marc et LARIVIÈRE, Nadine. *Méthodes qualitatives, quantitatives et mixtes, 2e édition: Dans la recherche en sciences humaines, sociales et de la santé*. PUQ, 2020.

CORON, Clotilde. *La boîte à outils de l'Analyse de données*. Dunod, 2020.

CRESWELL, John W. et CLARK, Vicki L. Plano. *Designing and conducting mixed methods research*. Sage publications, 2017.

CRÊTE, Raymonde, BÉDARD, Jean, et ROUSSEAU, Stéphane. Les vérificateurs et la fiabilité de l'information financière: les messages de l'environnement institutionnel et juridique. *Les Cahiers de droit*, 2004, vol. 45, no 2, p. 219-294.

DAVID, René, JAUFFRET-SPINOSI, Camille, et GORÉ, Marie. *Les grands systèmes de droit contemporains*. Dalloz, 2016.

DE FUMICHON, Bruno de Loynes. Introduction au droit comparé. *Comparative Law Journal of the Pacific-Journal de Droit Comparé du Pacifique*, 2013, vol. 2, no Ex Professo, p. 280 p.

DEHBI, Sara et ANGADE, Khadija. DU POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE A LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE: QUELLE DEMARCHE POUR LA RECHERCHE EN SCIENCE DE GESTION? *Revue Économie, Gestion et Société*, 2019, vol. 1, no 20.

DICKO, Saidatou. *Méthodologie de recherche et théories en sciences comptables*. Presses de l'Université du Québec, 2019.

DUFILS, Pierre, MENONVILLE, Didier, et RAFFEGEAU, Jean. *L'AUDIT FINANCIER*. Paris, PUF, 1994.

ELISABETH, BERTIN. *Audit interne: enjeux et pratiques à l'international. éditions d'Organisation*, 2007.

ESCOFIER, Brigitte et PAGÈS, Jérôme. *Analyses factorielles simples et multiples*. Édition Dunod, 4^e éditions, 2008, P.65.

FEGHALI, Khalil. *Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier: Principes internationaux et pratiques libanaises*. Éditions L'Harmattan, 2015.

FENNETEAU, Hervé. *Enquête et questionnaire-3e édition*. Dunod, 2015.

FLINT, David. *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Macmillan Education, 1988.

GARTISER, Nathalie et DUBOIS, Sébastien. Du problème à son processus de résolution: entre positivisme et constructivisme. Application à la conception de systèmes techniques. In : *XIVième Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS)*. 2005. p. ISSN 1815-0349.

GAUDET, Stéphanie et ROBERT, Dominique. *L'aventure de la recherche qualitative: Du questionnement à la rédaction scientifique*. University of Ottawa Press, 2018.

GAVARD-PERRET, Marie-Laure, GOTTELAND, David, HAON, Christophe, *et al.* *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion. Réussir son mémoire ou sa thèse*, 2012, vol. 2.

GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard. *Audit comptable et financier: GENERALITES SUR L'AUDIT FINANCIER ET LA REVISION COMPTABLE*. Economica, 2006.

GRAND, Bernard et VERDALLE, Bernard. *Audit Comptable et Financier*. Édition Economica, 1999.

HALLÉE, Yves et GARNEAU, Julie. L'abduction comme mode d'inférence et méthode de recherche: de l'origine à aujourd'hui. *Recherches qualitatives*, 2019, vol. 38, no 1, p. 124-140.

<http://fmp.um5.ac.ma/sites/fmp.um5.ac.ma/files/L'ECHANTILLONNAGE.pdf> , Consulté le 06/10/2020.

<http://www.crec-aix.org/fr/la-profession/honoraires>, Consulté le 06/10/2020.

<http://www.iramuteq.org/documentation/html/1-1-prA-sentation-gA-nA-rale>, Consulté le 11/07/2021.

<http://www.iramuteq.org/documentation/html/1-2-principe-de-fonctionnement-du-logiciel>, Consulté le 11/07/2021.

<http://www.iramuteq.org/documentation/html/2-2-1-generalites>, Consulté le 11/07/2021.

<http://www.iramuteq.org/documentation/html/2-2-2-les-regles-de-formatages>, Consulté le 11/07/2021.

http://www.iramuteq.org/documentation/html/copy4_of_1-2-principe-de-fonctionnement-du-logiciel, Consulté le 11/07/2021.

http://www.neo-finance.com/expertise_comptable/guide_examen_limite.html, Consulté le 14/12/2019.

https://carrieres.pwc.fr/assets/files/brochure_recrutement_septembre2015.pdf, Consulté le 11/07/2020.

<https://doc.cncc.fr/docs/nep-315>, Consulté le 14/12/2019.

<https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 20/09/2018.

<https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-315-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 20/09/2018.

<https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-500-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 20/09/2018.

<https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-230-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 20/09/2018.

<https://home.kpmg/fr/fr/home/carrieres/votre-carriere/evolution.html>, Consulté le 11/07/2020.

<https://www.deloitterecrute.fr/nos-metiers/levolution-du-metier/> , Consulté le 11/07/2020.

<https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-200-overall-objectives-of-the-independent-auditor-and-the-conduct-of-an-audit-in-accordance-with-canadian-auditing-standards>, Consulté le 20/09/2018.

<https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-210-agreeing-the-terms-of-audit-engagements>, Consulté le 20/09/2018.

https://www.ifac.org/system/files/downloads/TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf, Consulté le 14/12/2019.

https://www.ifac.org/system/files/downloads/TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf

<https://www.oecmaroc.com/le-conseil-national> , Consulté le 31/07/2021.

IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) « Norme ISA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit ». Traduite par CA (Chartered Accountants of Canada), 2009.

ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-560-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

ISA 570, « Continuité d'exploitation », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-570-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-700-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs », <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-710-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>, Consulté le 21/09/2019.

Loi canadienne sur les sociétés par actions

Loi n°5-96 relative à la société en nom collectif, la société en commandite simple, la société en commandite par actions, la société en participation et la société à responsabilité limitée

Loi n°15-89 réglementant la profession d'expert-comptable au Maroc

Loi n°17-95 relative aux sociétés anonymes au Maroc

IVANKOVA, Nataliya V. et CRESWELL, John W. Mixed methods. *Qualitative research in applied linguistics: A practical introduction*, 2009, vol. 23, p. 135-161.

JOHNSON, R. Burke, ONWUEGBUZIE, Anthony J., et TURNER, Lisa A. Toward a definition of mixed methods research. *Journal of mixed methods research*, 2007, vol. 1, no 2, p. 112-133.

KUHN, Thomas S. Rationality and theory choice. *The Journal of Philosophy*, 1983, vol. 80, no 10, p. 563-570.

LAHYANI, Mohamed. Audit et contrôle interne. *Edition Cabinet Audit & Analyse*, 2012.

LAHYANI, Mounir. *L'audit pour tous : Références et analyses*. Edition Al MADARISS, 2007.

LAURENCELLE, Louis. *Abrégé sur les méthodes de recherche et la recherche expérimentale*. PUQ, 2005.

LEJEUNE, Gérard et EMMERICH, Jean-Pierre. *Audit et Commissariat aux comptes : A jour des normes d'exercice professionnel - NEP*. Édition Gualino, 2007.

LINCOLN, Yvonna S. et GUBA, Egon G. *Naturalistic inquiry*. sage, 1985.

LONG, Donald. *Introduction à la recherche*. Centre de recherche et de développement en éducation (CRDE), Université de Moncton, Canada.

LONGIN, Pierre et DENET, Henri. *Construisez votre qualité-2e éd.: Toutes les clés pour une démarche qualité gagnante*. Dunod, 2008.

LOUKILI, Adnane. L'opinion du commissaire aux comptes sur les États de synthèse. *Bulletin d'information périodique n°102*, Fév. –Mars 2001.

MADOZ, Jean-Pierre. 100 questions pour comprendre et agir : l'audit des projets. *Éditions Afnor*, 2003.

Manuel des normes d'audit légal et contractuel au Maroc.

MICHELAT, Guy. Sur l'utilisation de l'entretien non directif en sociologie. *Revue française de sociologie*, 1975, p. 229-247.

MIKOL, ALAIN. Audit et commissariat aux comptes. *Édition e-thèque*, 2014.

MIKOL, Alain. *Formes d'audit. Edition de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, 2000.

MIKOL, Alain. *Les audits financiers: comprendre les mécanismes du contrôle légal*. Ed. d'organisation, 1999.

MIKOL, Alain. *Méthodologie de l'audit. Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Édition Economica*, 2000.

MILES, Matthew B. et HUBERMAN, A. Michael. *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Supérieur, 2003.

MORGAN, David L. Pragmatism as a paradigm for social research. *Qualitative inquiry*, 2014, vol. 20, no 8, p. 1045-1053.

NCA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-daudit/cas-300-planning-an-audit-of-financial-statements#link0>, Consulté le 22/09/2018.

NCA 315, « Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-daudit/cas-315-revised-identifying-and-assessing-the-risks-of-material-misstatement-through-understanding-the-entity-and-its-environment>, Consulté le 22/09/2018.

NCA 500, « Éléments probants », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-daudit/cas-500-audit-evidence>, Consulté le 22/09/2018.

NCA 560, « Événements postérieurs à la clôture », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/canadian-auditing-standards/cas-560-subsequent-events>, Consulté le 21/09/2019.

NCA 570, « Continuité d'exploitation », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-daudit/cas-570-going-concern>, Consulté le 21/09/2019.

NCA 620, « Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-daudit/cas-620-using-the-work-of-an-auditors-expert>, Consulté le 22/09/2018.

NCA 700, « Opinion et rapport sur des états financiers », <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/assurance/normes-canadiennes-dauidit/cas-700-forming-an-opinion-and-reporting-on-financial-statements>, *Consulté le 21/09/2019*.

NEP 100, « Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-100-audit-des-c>, *Consulté le 22/09/2018*.

NEP 230, « Documentation de l'audit des comptes », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-230-documentati>, *Consulté le 22/09/2018*.

NEP 2410, « Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-2410-examen-limite-de-compte>, *Consulté le 21/09/2019*.

NEP 300, « Planification de l'audit », <https://doc.cncc.fr/docs/kk>, *Consulté le 22/09/2018*.

NEP 315, « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-315>, *Consulté le 22/09/2018*.

NEP 500, « Caractère probant des éléments collectés », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-500>, *Consulté le 22/09/2018*.

NEP 560, « Événements postérieurs à la clôture de l'exercice », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-560-evenements>, *Consulté le 21/09/2019*.

NEP 570, « Continuité d'exploitation », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-570-continuite-dexploitation>, *Consulté le 21/09/2019*.

NEP 630, « Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-630-utilisation>, *Consulté le 22/09/2018*.

NEP 700, « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700-rapports-du-commissaire-aux-comptes/attachments/nep-700-rapports-du-commissaire-aux-comptes-sur-les-comptes-annuels-et-consolides>, *Consulté le 21/09/2019*.

NEP 710, « Informations relatives aux exercices précédents », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-710-informatio>, *Consulté le 21/09/2019*.

NEP 730, « Changements comptables », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-730-changements>, *Consulté le 21/09/2019*.

NEP 911, « Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices », <https://doc.cncc.fr/docs/nep-911-mission-du-commissaire-a/attachments/nep-911>, Consulté le 31/10/2020.

NEP 9510, « Diligences du commissaires aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressées aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes » , <https://doc.cncc.fr/docs/nep-9510-diligences-du-commissai-5bbe02f0eac1b/attachments/nep-9510>, Consulté le 21/09/2019.

Norme du Budget-Temps et Honoraires relatifs aux missions de commissariat aux comptes et d'audit contractuel au Maroc

Normes Canadiennes d'Audit (NCA)

Normes d'exercice professionnel (NEP) en France

OBERT, Robert et MAIRESSE, Marie-Pierre. *DSCG 4-Comptabilité et audit-2015/2016-6e éd.: Manuel et Applications*. Dunod, 2015.

OGIEN, Dov. *Comptabilité et audit bancaires*, 2e Edition Dunod. 2008.

Ordre des experts comptable (OEC). Code des devoirs professionnelles (conforme au code déontologique de l'IFAC 2009).

Ordre des Experts Comptables. *Guide pratique d'audit : Aide à la mise en œuvre du référentiel de normes* ». Royaume du Maroc, P.24.

PIAGET, Jean. *Logique et connaissance scientifique*. Ed. GALLIMARD, Paris, 1967.

PIGÉ, Benoît. *Audit et contrôle interne-4e édition: De la conformité au jugement*. Éditions EMS, 2017.

PINARD, Renée, POTVIN, Pierre, et ROUSSEAU, Romain. Le choix d'une approche méthodologique mixte de recherche en éducation. *Recherches qualitatives*, 2004, vol. 24, no 1, p. 58-80.

POWER, Michael. *The audit society: Rituals of verification*. OUP Oxford, 1997.

RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, GONZALEZ, Ramon, et al. *Audit et contrôle des comptes*. Publi-Union, 1979.

RAPPIN, Baptiste. La fabrique du constructivisme. *La Revue des Sciences de Gestion*, 2015, no 2, p. 47-53.

ROBERT, Martine. Le problème de la philosophie: une solution technique. *Le Philosophoire*, 2003, no 2, p. 139-143.

SALÈS-WUILLEMIN, Edith. Méthodologie de l'enquête. In : M., Bromberg et A., Trognon (EDS.) *Psychologie sociale 1*, Presses Universitaires de France, 45-77, 2013.

TECK-HEANG, L. E. E. et ALI, Azham Md. The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and auditing*, 2008, vol. 4, no 12, p. 1.

TEDDLIE, Charles et TASHAKKORI, Abbas. Mixed methods research. *The Sage handbook of qualitative research*, 2011, vol. 4, p. 285-300.

THIÉTART, R. A. *Méthodes de recherche en management*. (2. édition, Ed.) Dunod, 2007.

THIETART, Raymond-Alain. *Méthodes de recherche en management-3ème édition*. Dunod, 2007.

THIETART, Raymond-Alain. *Méthodes de recherche en management-4ème édition*. Dunod, 2014.

THOUIN, Marcel. *Réaliser une recherche en didactique*. Éditions MultiMondes, 2014.

TREMBLAY, Jean-Marie. Jean-Marie Van der Maren, *Méthodes de recherche pour l'éducation*. Éducation et formation. Fondements. 2005.

VALIN, Gérard. *Controlor et Auditor*. 2006. (P2)

VIDAL, Dominique. *Audit et révision légale: DESCF épreuve n 1*. Litec, 2000.

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE	16
1- Questions recherche :	17
2- Objectifs de la recherche	18
3- Intérêt de la recherche	18
4- Positionnement épistémologique de la recherche :	18
5- Méthodologie envisagée	18
6- Design de la recherche :	19
7- Plan de la thèse :	20
PARTIE I : CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF, NORMATIF ET METHODOLOGIQUE DE L'AUDIT LEGAL	22
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	22
CHAPITRE 1 : CADRES CONCEPTUEL, LEGISLATIF ET NORMATIF DE L'AUDIT LEGAL	24
INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE	24
SECTION 1 : Concepts et apports théoriques sur l'audit légal	26
1. Historique de l'audit :	27
1.1. La comptabilité : origine de l'audit à l'heure actuelle :	27
1.1.1. L'Antiquité :	28
1.1.2. Du Moyen Age à l'époque contemporaine :	29
1.2. L'audit à partir du 19ème siècle et évolution de ses objectifs :	30
1.2.1. Évolution de l'audit au 19ème siècle :	31
1.2.2. Évolution des objectifs de l'audit :	33
2. Définition et types de l'audit :	35
2.1. Définition de l'audit :	35
2.1.1. Apports théoriques sur l'audit :	35
2.1.2. Définition synthétique de l'audit :	37
2.2. Les types d'audit ;	37
2.2.1. L'audit financier externe :	38
2.2.2. L'audit financier interne :	40
3. Risques et assertions de l'audit légal :	41
3.1. Les risques de l'audit légal :	42
3.1.1. Le risque inhérent :	43
3.1.2. Le risque lié au contrôle interne :	44
3.1.3. Le risque de non détection :	44
3.2. Les assertions de l'audit légal :	45
3.2.1. Exhaustivité :	46
3.2.2. Réalité :	46
3.2.3. Spécialisation :	47
3.2.4. Confirmation des soldes :	47
3.2.5. La bonne évaluation :	48
3.2.6. La bonne présentation :	48
3.2.7. L'importance significative :	49
SECTION 2 : Cadre législatif de l'audit légal au Maroc et en droit comparé	50
1. Les sociétés assujetties à l'audit légal au Maroc :	51

1.1.	La société anonyme :	51
1.2.	La société à responsabilité limitée, la société en nom collectif et la société en commandite simple :	51
2.	La réglementation de la profession du commissaire aux comptes au Maroc :	52
2.1.	Le statut du commissaire aux comptes au Maroc :	52
2.1.1.	La nomination du commissaire aux comptes au Maroc :	52
2.1.2.	La durée de fonction du commissaire aux comptes au Maroc :	53
2.1.3.	Les droits et les attributions du commissaire aux comptes au Maroc :	54
2.1.4.	Les obligations du commissaire aux comptes au Maroc :	54
2.2.	Les honoraires du commissaire aux comptes au Maroc :	55
2.3.	Les sanctions disciplinaires du commissaire aux comptes au Maroc :	56
3.	Les sociétés assujetties à l'audit légal en droit comparé :	56
3.1.	La société anonyme :	56
3.1.1.	En France :	57
3.1.2.	Au Canada :	57
3.1.3.	Comparaison avec le Maroc :	57
3.2.	La société à responsabilité limitée (SARL) :	58
3.2.1.	En France :	58
3.2.2.	Au Canada :	58
3.2.3.	Comparaison avec le Maroc :	59
4.	La réglementation de la profession du commissaire aux comptes en droit comparé :	59
4.1.	Le statut du commissaire aux comptes en droit comparé :	59
4.1.1.	La nomination du commissaire aux comptes en droit comparé :	60
4.1.1.1.	En France :	60
4.1.1.2.	Au Canada :	61
4.1.1.3.	Comparaison avec le Maroc :	61
4.1.2.	La durée de fonction du commissaire aux comptes en droit comparé :	62
4.1.2.1.	En France :	62
4.1.2.2.	Au Canada :	63
4.1.2.3.	Comparaison avec le Maroc :	63
4.1.3.	Les droits et attributions du commissaire aux comptes en droit comparé :	63
4.1.3.1.	En France :	64
4.1.3.2.	Au Canada :	64
4.1.3.3.	Comparaison avec le Maroc :	64
4.1.4.	Les obligations du commissaire aux comptes en droit comparé :	65
4.1.4.1.	En France :	65
4.1.4.2.	Au Canada :	66
4.1.4.3.	Comparaison avec le Maroc :	66
4.2.	Les honoraires du commissaire aux comptes en droit comparé :	66
4.2.1.	En France :	67
4.2.2.	Au Canada :	68
4.2.3.	Comparaison avec le Maroc :	68
4.3.	Les sanctions disciplinaires du commissaire aux comptes en droit comparé :	68
4.3.1.	En France :	69

4.3.2. Au Canada :	69
4.3.3. Comparaison avec le Maroc :	69
SECTION 3 : Cadre normatif de l'audit légal au Maroc et en droit comparé	70
1. Normes d'audit légal au Maroc :	71
1.1. Normes relatives au comportement professionnel au Maroc :	71
1.1.1. La compétence :	71
1.1.2. L'indépendance :	72
1.1.3. Qualité de travail :	72
1.1.4. Secret professionnel :	73
1.1.5. Acceptation et maintien des missions :	73
1.2. Normes de travail relatives à la certification :	74
1.2.1. Définition de la stratégie de révision et du plan de mission :	75
1.2.2. Évaluation du contrôle interne :	76
1.2.3. Obtention des éléments probants :	76
1.2.4. Délégation et supervision :	78
1.2.5. Tenue des dossiers de travail :	78
1.2.6. Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes :	78
1.2.7. Coordination des travaux entre Co-commissaires aux comptes :	79
1.2.8. Application des normes de travail aux petites entreprises :	80
1.3. Normes de travail relatives aux vérifications spécifiques :	80
1.3.1. Les conventions réglementées :	81
1.3.2. Les actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance :	81
1.3.3. L'égalité entre les actionnaires :	82
1.3.4. Le rapport de gestion :	82
1.3.5. Les documents adressés aux actionnaires :	82
1.3.6. Acquisition d'une filiale, prise de participation et de contrôle :	83
1.4. Normes de rapport :	83
1.4.1. Forme de rapport, destinataire, étendu de la mission et opinion :	83
1.4.2. Contenu du rapport, présentation et dépôt :	85
1.4.3. Les chiffres comparatifs :	86
1.4.4. Événements postérieurs à la date de clôture du bilan :	86
1.4.5. Modification des règles et des méthodes comptables :	86
1.4.6. Continuité de l'exploitation :	86
1.4.7. Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux :	87
1.4.8. Le critère d'importance relative :	87
1.4.9. Examen limité d'une situation intermédiaire :	87
1.4.10. Rapport spécial sur les conventions réglementées :	88
1.4.11. Examen limité et rapports :	88
2. Normes d'audit légal en droit comparé :	92
2.1. Normes relatives au comportement professionnel en droit comparé :	92
2.1.1. En France :	93
2.1.1.1. La compétence :	93
2.1.1.2. L'indépendance :	94
2.1.1.3. La qualité de travail :	94
2.1.1.4. Le secret professionnel :	94
2.1.2. Au Canada :	94

2.1.2.1. L'indépendance :	95
2.1.2.2. Le secret professionnel :	95
2.1.2.3. Acceptation de la mission :	96
2.1.3. Normes internationales d'audit (ISA) :	96
2.1.3.1. La compétence :	97
2.1.3.2. L'indépendance :	97
2.1.3.3. Acceptation de mission :	97
2.1.4. Comparaison avec le Maroc :	97
2.2. Normes de travail relatives à la certification en droit comparé :	99
2.2.1. En France :	99
2.2.1.1. Planification de l'audit, coordination et supervision des travaux :	100
2.2.1.2. Évaluation du contrôle interne :	101
2.2.1.3. Caractère probant des éléments collectés :	102
2.2.1.4. Documentation de l'audit :	102
2.2.1.5. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :	103
2.2.1.6. Application des normes de travail aux petites entreprises :	103
2.2.2. Au Canada :	103
2.2.2.1. Planification de l'audit :	104
2.2.2.2. Évaluation du contrôle interne :	104
2.2.2.3. Éléments probants :	105
2.2.2.4. Documentation de l'audit :	105
2.2.2.5. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :	105
2.2.3. Normes internationales d'audit (ISA) :	105
2.2.3.1. Planification de l'audit, supervision et coordination des travaux :	106
2.2.3.2. Évaluation du contrôle interne :	106
2.2.3.3. Éléments probants :	107
2.2.3.4. Documentation de l'audit :	107
2.2.3.5. Utilisation des travaux d'un expert :	107
2.2.4. Comparaison avec le Maroc :	107
2.3. Normes de rapport en droit comparé :	109
2.3.1. En France :	109
2.3.1.1. Contenu et forme de rapport et nature de certification :	110
2.3.1.2. Informations relatives aux exercices précédents :	111
2.3.1.3. Événements postérieurs à la clôture :	111
2.3.1.4. Changements comptables :	111
2.3.1.5. Continuité d'exploitation :	111
2.3.1.6. Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux :	112
2.3.1.7. Examen limité des comptes :	112
2.3.2. Au Canada :	112
2.3.2.1. Contenu, forme de rapport et nature de certification :	113
2.3.2.2. Informations comparatives :	113
2.3.2.3. Événements postérieurs à la clôture :	113
2.3.2.4. Continuité d'exploitation :	113
2.3.3. Normes internationales d'audit (ISA) :	113
2.3.3.1. Forme et contenu du rapport, opinion sur les états financiers :	114
2.3.3.2. Informations comparatives :	114
2.3.3.3. Événements postérieurs à la clôture :	115

2.3.3.4. Continuité d'exploitation :	115
2.3.3.5. Examen limité des comptes :	115
2.3.4. Comparaison avec le Maroc :	115
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE	119
CHAPITRE 2 : CADRE METHODOLOGIQUE DE L'AUDIT LEGAL	122
INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE	122
SECTION 1: Prise de connaissance générale et évaluation du contrôle interne	124
1. Prise de connaissance générale :	125
1.1. Les travaux préliminaires :	125
1.1.1. Analyse préalable de l'entreprise :	126
1.1.2. Acceptation de la mission :	128
1.1.2.1. Modalités d'intervention :	128
1.1.2.2. La rédaction de la lettre de mission :	130
1.2. Le contact avec l'entreprise :	131
1.2.1. Les étapes de collecte des informations :	131
1.2.2. Les méthodes de collecte des informations :	132
1.3. Le plan de mission :	133
1.3.1. Le découpage modulaire de l'entreprise :	133
1.3.2. Analyse des risques :	134
1.3.3. Détermination des domaines significatifs :	135
1.3.4. Le plan de mission :	137
2. Évaluation du contrôle interne :	138
2.1. Identification des risques liés à l'entreprise et à son environnement :	139
2.2. Description des procédures internes :	140
2.3. Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre :	141
2.4. Tests de l'application et de l'efficacité des procédures :	142
2.4.1. Les tests de conformité et évaluation préliminaire du contrôle interne :	143
2.4.2. Les tests de permanence et évaluation définitive du contrôle interne :	144
SECTION 2: Examen des comptes et travaux de fin de mission	146
1. Examen des comptes :	147
1.1. Les tests de cohérence :	148
1.1.1. Les revues de l'information :	149
1.1.2. Les comparaisons et les analyses par calculs :	150
1.2. Les tests de validation :	151
1.2.1. L'observation physique :	152
1.2.2. La confirmation extérieure :	153
1.2.3. Les contrôles sur pièces et les déclarations verbales :	157
2. Les travaux d'achèvement de la mission :	159
2.1. L'examen des événements postérieurs à la clôture :	160
2.1.1. Les types d'événements :	160
2.1.2. Les situations possibles :	161
2.2. La lettre d'affirmation :	161
2.3. L'élaboration de la note de synthèse :	162

2.4. Les vérifications spécifiques :	165
2.5. La rédaction du rapport d'audit :	165
2.5.1. Les règles à respecter et les informations fournies :	166
2.5.2. L'expression de l'opinion :	167
SECTION 3 : Supports, techniques et outils de l'audit légal	169
1. Les supports de travail :	170
1.1. Le dossier permanent :	171
1.1.1. Dossier sur les informations générales sur la société :	172
1.1.2. Le dossier du contrôle interne :	173
1.1.3. Le dossier comptable, financier, juridique et fiscal :	173
1.1.4. Le dossier de correspondance :	174
1.2. Le dossier annuel :	174
1.2.1. Organisation du dossier annuel :	174
1.2.2. Éléments composant le dossier annuel :	175
1.3. Les feuilles de travail :	175
1.3.1. Classement et organisation des feuilles de travail :	176
1.3.2. Éléments composant les feuilles de travail :	177
2. Les outils et techniques de l'audit légal :	177
2.1. Les questionnaires d'audit :	178
2.1.1. Le questionnaire de prise de connaissance :	179
2.1.2. Le questionnaire de contrôle interne :	182
2.1.3. Le questionnaire de fin de mission :	185
2.2. Autres outils et techniques :	187
2.2.1. Outils et techniques de description des procédures internes :	187
2.2.1.1. Le Mémoire :	187
2.2.1.2. Le diagramme de circulation :	189
2.2.2. L'entretien d'audit :	191
2.2.3. Les sondages :	193
CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE	195
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	199
PARTIE II : ÉTUDE EMPIRIQUE SUR L'AUDIT LEGAL AU MAROC – ENQUETE AUPRÈS DES AUDITEURS ET DES AUDITÉS	204
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE	204
Chapitre 1 : CONDUITE METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE EMPIRIQUE	206
INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE	206
SECTION 1 : Cadre épistémologique et choix méthodologique	207
1. Positionnement épistémologique de la recherche :	208
1.1. Les paradigmes épistémologiques :	208
1.1.1. Le paradigme positiviste :	208
1.1.2. Le paradigme constructiviste :	210
1.1.3. Le paradigme interprétativiste :	210
1.2. Posture épistémologique de notre recherche :	211
2. Méthodologie de recherche envisagée :	212
2.1. Type de recherche et population à étudier :	212

2.1.1. Étude qualitative auprès des cabinets d'audit :	213
2.1.1.1. Caractéristiques et évolution de carrière des auditeurs des grands réseaux implantés au Maroc :	214
2.1.1.2. Caractéristiques et évolution de carrière des auditeurs des grands cabinets au Maroc :	216
2.1.1.3. Caractéristiques et évolution de carrière des auditeurs des petits et moyens cabinets au Maroc :	217
2.1.2. Étude quantitative auprès des entreprises :	218
2.2. Démarche de la recherche :	218
2.3. La nature de l'étude :	221
2.4. Le mode raisonnement suivi dans la recherche :	223
SECTION 2 : Choix des variables et propositions de croisements à vérifier	226
1. Choix des variables de recherche :	227
1.1. Opérationnalisation des variables :	227
1.1.1. Le choix des variables qualitatives :	227
1.1.2. Le choix des variables quantitatives :	231
1.2. Synthèse des variables sélectionnées :	234
2. Proposition de croisements à vérifier entre les variables de recherche :	235
2.1. Liens et croisement possibles entre les variables :	235
2.2. Synthèse des liens et croisements possibles entre les variables :	249
2.3. Variables, croisements possibles retenus et cadre conceptuel de l'étude mixte :	251
2.3.1. Variables et croisements possibles retenus :	251
2.3.2. Élaboration des questions de recherche à vérifier par l'étude qualitative :	252
2.3.3. Élaboration des hypothèses de recherche à vérifier par l'étude quantitative :	253
2.3.4. Cadre conceptuel de la recherche mixte :	255
SECTION 3 : Outils d'enquête et présentation de la population étudiée	256
1. Élaboration des outils de collecte de données :	257
1.1. Règles communes à suivre pour les deux outils d'enquête :	257
1.1.1. Préciser l'étendu de l'étude, population cible et outils de collecte de données :	258
1.1.2. Détermination de l'échantillon :	258
1.1.3. Nécessité d'un pré-test et d'une modification des outils de collecte des données :	261
1.2. Présentation et conception initiale du premier outil de collecte des données :	262
1.2.1. Choix du type d'entretien individuel à mener auprès des cabinets d'audit :	262
1.2.2. Contenu d'un guide d'entretien :	264
1.2.3. Administration initiale du guide d'entretien :	265
1.3. Présentation et conception initiale du deuxième outil de collecte des données :	267
1.3.1. Choix du mode d'administration du questionnaire d'enquête auprès des entreprises auditées :	267
1.3.2. Contenu du questionnaire d'enquête :	270

1.3.3. Administration initiale du questionnaire d'enquête :	272
1.4. Pré-test et modification des deux outils de collecte des données :	274
1.4.1. Résultats des pré-tests :	274
1.4.2. Conception finale du guide d'entretien et du questionnaire d'enquête :	276
2. Présentation de la population étudiée :	277
2.1. Présentation de l'échantillon qualitatif :	277
2.1.1. Présentation générale de l'échantillon des cabinets d'audit consultés :	277
2.1.2. Informations générales sur les entretiens :	279
2.2. Présentation de l'échantillon quantitatif :	279
2.2.1. Présentation générale de l'échantillon quantitatif :	280
2.2.2. Informations générales sur les questionnaires remplis :	285
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE	286
CHAPITRE 2 : ANALYSE, INTERPRETATION ET DISCUSSION DES RESULTATS	289
INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE	289
SECTION 1 : Présentation, Analyse et interprétation des résultats de l'étude qualitative	290
1. Déroulement de l'étude et traitement des données :	291
1.1. Présentation de l'outil statistique :	291
1.2. Étapes de l'analyse de contenu :	292
2. Analyse et interprétation des résultats :	293
2.1. Analyse statistique et nuage de mots :	294
2.1.1. Analyse statistique textuelle par région :	294
2.1.2. Analyse statistique textuelle générale :	300
2.1.3. Nuage de mots par région :	302
2.1.4. Nuage de mots du corpus général :	304
2.2. Approche globale d'analyse des résultats :	305
2.2.1. Classification Hiérarchique Descendante (CHD) par région :	305
2.2.2. Classification Hiérarchique Descendante (CHD) générale :	309
2.2.3. Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) par région :	311
2.2.4. Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) générale :	316
2.3. Approche approfondie d'analyse des résultats :	317
2.3.1. Analyse Des Similitudes par région :	317
2.3.2. Analyse Des Similitudes du corpus général :	324
SECTION 2 : Présentation, analyse et interprétation des résultats de l'étude quantitative	326
1. Présentation de l'outil statistique utilisé :	327
1.1. Étapes de traitement des données avec SPHINX IQ2 :	327
1.2. Étapes de traitement des données avec SPSS :	328
2. Analyse et interprétation des résultats :	328
2.1. Analyse statistique des résultats :	329
2.1.1. La compétence de l'auditeur :	329
2.1.2. L'indépendance de l'auditeur :	335
2.1.3. La réputation de l'auditeur :	338

2.1.4. Les honoraires de l'auditeur :	339
2.1.5. L'expérience de l'auditeur dans le métier :	340
2.2. Analyse statistique descriptive et vérification des hypothèses :	342
2.2.1. Hypothèse 1 :	342
2.2.1.1. Hypothèse 1.1 :	343
2.2.1.2. Hypothèse 1.2 :	344
2.2.1.3. Hypothèse 1.3 :	346
2.2.2. Hypothèse 2 :	347
2.2.2.1. Hypothèse 2.1 :	347
2.2.2.2. Hypothèse 2.2 :	349
2.2.3. Hypothèse 3 :	351
2.2.3.1. Hypothèse 3.1 :	351
2.2.3.2. Hypothèse 3.2 :	353
2.2.4. Hypothèse 4 :	355
2.2.4.1. Hypothèse 4.1 :	355
2.2.4.2. Hypothèse 4.2 :	357
2.2.4.3. Hypothèse 4.3 :	359
2.2.5. Hypothèse 5 :	360
2.2.5.1. Hypothèse 5.1 :	360
2.2.5.2. Hypothèse 5.2 :	362
2.2.5.3. Hypothèse 5.3 :	364
2.2.5.4. Hypothèse 5.4 :	366
2.2.6. Hypothèse 6 :	368
2.2.6.1. Hypothèse 6.1 :	369
2.2.6.2. Hypothèse 6.2 :	370
2.2.6.3. Hypothèse 6.3 :	372
2.2.7. Hypothèse 7 :	374
2.2.7.1. Hypothèse 7.1 :	374
2.2.7.2. Hypothèse 7.2 :	376
2.2.8. Synthèse des vérifications des hypothèses :	377
SECTION 3 : Discussion des résultats, synthèse et recommandations	380
1. Discussion des résultats de l'étude qualitative :	381
1.1. Profil de l'auditeur :	382
1.2. Relation Auditeur-Client :	386
1.3. Réponses aux questions de recherche :	388
1.4. Modèle conceptuel de l'étude qualitative :	389
2. Discussion des résultats de l'étude quantitative :	390
2.1. Discussion des résultats des hypothèses :	391
2.2. Modèle conceptuel de l'étude quantitative :	393
3. Rapprochement et synthèse des résultats :	393
3.1. Rapprochement des résultats :	394
3.2. Modèle conceptuel de l'étude mixte :	396
4. Propositions d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc :	397
4.1. Recommandations issues du terrain :	397
4.2. Autres perspectives d'amélioration :	399
CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE	404

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	406
CONCLUSION GENERALE	411
1- Apports et modèle conceptuel de la recherche :	412
2- Récapitulatif des propositions d'amélioration de la pratique d'audit au Maroc :	415
3- Limites de la recherche :	415
4- Voies et perspectives de recherches futures :	416
TABLE DES ANNEXES	418
BIBLIOGRAPHIE	449
TABLE DES MATIERES	461