

**Ecole des Hautes Etudes Commerciales d'Alger**



**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de  
Master en Sciences Commerciales**

**Option : Management et Entrepreneuriat**

Thème :

**La contribution des cabinets d'audit  
externe à l'amélioration des performances  
de l'entreprise  
Cas : CACG Algérie**

**Elaboré par :**

Mlle. BOULEHIA Neila

**Encadré par :**

Mme. MEZAOUR Amel

Maître de conférences A

**5<sup>ème</sup> Promotion**

**Juin 2018**



**Ecole des Hautes Etudes Commerciales d'Alger**



**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de  
Master en Sciences Commerciales**

**Option : Management et Entrepreneuriat**

Thème :

**La contribution des cabinets d'audit  
externe à l'amélioration des performances  
de l'entreprise  
Cas : CACG Algérie**

**Elaboré par :**

Mlle. BOULEHIA Neila

**Encadré par :**

Mme. MEZAOUR Amel

Maître de conférences A

**5<sup>ème</sup> Promotion**

**Juin 2018**

## **Les dédicaces :**

*Je dédie ce modeste travail de recherche à mes parents, pour m'avoir épaulé tous les jours dans la construction de mon mémoire, pour leurs conseils et leur confiance indéfectible.*

*A l'homme de ma vie, mon exemple éternel, mon soutien moral, celui qui s'est toujours sacrifié pour me voir réussir, à toi mon père.*

*A la lumière de mes jours, la source de ma joie, la flamme de mon cœur, ma vie et mon bonheur, à toi ma mère.*

*A ma sœur Manel, en témoignage de mon affection fraternelle, de ma profonde tendresse et reconnaissance.*

*A mes amies et cousines, pour leurs aides précieuses, notamment lors de la période éprouvante qu'est la dernière ligne droite.*

*A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour que ce projet soit possible.*

## **Les remerciements :**

En préambule à ce mémoire je souhaite adresser mes remerciements les plus sincères aux personnes qui m'ont apporté leur aide et qui ont contribué à l'élaboration de ce mémoire ainsi qu'à la réussite de cette formidable année universitaire.

Ces remerciements vont tout d'abord à notre à mon encadrante Madame MEZAOUR Amel pour l'aide compétente qu'elle m'a apporté. J'aimerais également lui témoigner ma gratitude pour sa patience et son soutien qui m'a été précieux afin de mener à bien mon travail.

Nous tenons à exprimer nos sincères remerciements au corps professoral et administratif de l'école des hautes études commerciale HEC, pour la richesse et la qualité de leur enseignement et qui déploient de grands efforts pour assurer à leurs étudiants une formation actualisée.

Je remercie également Monsieur CHERIGUENE Rabah, pour m'avoir accueilli dans son entreprise, pour s'être toujours montré à l'écoute et très disponible tout au long de la réalisation de ce mémoire, pour son aide précieuse et le temps qu'il m'a consacré.

Je souhaite remercier tous les professionnels qui ont accepté de me faire partager leur expérience pour ce travail.

Enfin, je remercie mes parents, tous mes proches et amis pour leurs incessants encouragements.

Merci à toutes et à tous.

**Liste des tableaux :**

	N° du tableau	Titre du tableau	N° de la page
Chapitre II	Tableau N°1	Les cabinets d'audit Big 4 aujourd'hui	52
Chapitre IV	Tableau N°2	Les acteurs interrogés dans l'étude par questionnaires	121
	Tableau N°3	Classification des entreprises clientes du cabinet	123
	Tableau N°4	Echantillonnage de l'étude	123
	Tableau N°5	Distribution de l'échantillon selon le niveau hiérarchique	124
	Tableau N°6	Distribution de l'échantillon selon les caractéristiques sociales	124
	Tableau N°7	La demande en termes de services	131
	Tableau N°8	Résultat statistique quant à l'apport des cabinets d'audit à la performance financière des entreprises	132
	Tableau N°9	Résultat statistique quant à l'apport des cabinets d'audit à la performance opérationnelle des entreprises	135
	Tableau N°10	Résultat statistique quant à l'apport des cabinets d'audit à la performance stratégique des entreprises	137
	Tableau N°11	Etude de la réalisation des performances d'entreprise	140
	Tableau N°12	T-Test de la première hypothèse	141
	Tableau N°13	T-Test de la deuxième hypothèse	142
	Tableau N°14	T-Test de la troisième hypothèse	143

**Liste des schémas :**

	N° du Schéma	Titre du Schéma	N° de la page
Chapitre I	Schéma N°1	Les risques d'audit	32
Chapitre III	Schéma N°3	Analyse du risque	95
Chapitre IV	Schéma N°4	Organigramme CACG	119
	Schéma N°5	Hiérarchie CACG Algérie	120
	Schéma N°6	Classification des entreprises clientes de CACG	123
	Schéma N°7	Distribution de l'échantillon selon le niveau hiérarchique	124

**Liste des Annexes :**

<b>Annexe</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
Annexe I	Guide d'entretien	II
Annexe II	Guide d'entretien détaillé	III
Annexe III	Entreprises cibles du questionnaire	V
Annexe IV	Questionnaire Axe performance financière	VI
Annexe V	Questionnaire Axe performance opérationnel	VII
Annexe VI	Questionnaire Axe performance stratégique	VIII

### **Liste des abréviations :**

BCG :	Boston Consulting Group
CAC :	Commissariat aux comptes
COSO :	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ERP :	Entreprise Ressources Planning
FASB :	Financial Accounting Standards Board
QCI :	Questionnaire de Contrôle Interne
IAS :	International Accounting Standards
IASB :	International Accounting Standards Board
IASC :	International Accounting Standards Committee
IASCF :	International Accounting Standards Committee Foundation
ICAI :	Institute of Chartered Accountants of India
IFAC :	International Federation of Accountants
IFRS :	International Financial Reporting Standards
IIA :	Institut of Internal Audit
IIASB :	The International Internal Audit Standards Board
ISO :	Organisation internationale de normalisation
GRE :	Gestion des Risques en Entreprise
OCDE :	Organisation de coopération et de développement économiques
OICV :	Organisation Internationale des commissions des Valeurs
ONU :	Organisation des Nations Unies
OPA :	Offre publique d'achat
OPE :	Offre public d'échange
OPVMC :	Organismes de Placement Collectif en Valeur Mobilières - Réunion mondiale des organes de contrôle des bourses de valeurs mobilière

## ملخص:

كشفت الأزمات المالية الدولية أن التدقيق الخارجي هو أساسي في مراقبة أنشطة الشركات ومراقبة أدائها.

يجب أن تكون المنظمات الخاصة والعامة قادرة على فهم قضاياها المختلفة في بيئة اقتصادية متغيرة باستمرار. وهذا سيسمح لهم باتخاذ القرارات المطلوبة اليوم للحفاظ على أعمالهم غدًا.

للقيام بذلك، ستستخدم المنظمات بشكل متزايد شركات التدقيق والاستشارات. في الواقع، فإن مساهمة المراجعين والمستشارين في إدارة الشركة أمر مؤكد.

سيكون لدى القائد الذي يأمر بالتدقيق رؤية عالمية للشركة. من خلال الاعتماد على التشخيص، فهو قادر على اتخاذ قرارات جيدة لدعم والحفاظ على نشاط منظمته.

الأداء المالي والتنفيذي والاستراتيجي، يهدف هذا الموجز إلى تحديد كيفية تأثير شركات التدقيق والاستشارات على جوانب مختلفة من أداء الشركات.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، الاستشارات، شركة التدقيق، الأداء، الكفاءة، الرقابة الداخلية، أداء التدقيق.

## Résumé :

Les crises financières internationales ont révélé que l'audit externe constitue la pierre angulaire de la maîtrise des activités des entreprises et le pilotage de leurs performances.

Dans un environnement économique en perpétuelle mutation, les organisations privées et publiques doivent être en mesure de comprendre leurs différents enjeux. C'est ce qui leur permettra de prendre les décisions qui s'imposent aujourd'hui en vue de la pérennisation de leur activité demain.

Pour se faire, elles font de plus en plus appel à des cabinets d'audit et de conseil. En effet, la contribution des auditeurs et conseillers sur la gestion de l'entreprise est certaine.

Le dirigeant qui commande un audit aura une vision globale de l'entreprise. En s'appuyant sur le diagnostic posé, il est en mesure de prendre de bonnes décisions permettant de soutenir et de pérenniser l'activité de son organisation.

Performance financière, opérationnelle, stratégique, ce présent mémoire a pour objectif de déterminer comment les cabinets d'audit et de conseil impactent les différents aspects de la performance d'entreprise.

**Mots clés :** Audit externe, conseil, cabinet d'audit, performance, efficacité, efficience, contrôle interne, audit performance.

## **Abstract :**

International financial crises have revealed that external auditing is the cornerstone of controlling companies activities and monitoring their performance.

In a constantly changing economic environment, private and public organizations must be able to understand their different issues. This will allow them to make the decisions that are needed today to sustain their business tomorrow.

To do so, they are increasingly using auditing and consulting firms. Indeed, the contribution of auditors and advisers on the management of the company is certain.

The leader who orders an audit will have a global vision of the company. By relying on the diagnosis, he is able to make good decisions to support and sustain the activity of his organization.

Financial, operational and strategic performance, this thesis aims to determine how auditing and consulting firms impact different aspects of the corporate performance.

Keywords: External Audit, Consulting, Audit Firm, Performance, Efficiency, Effectiveness, Internal Control, Audit Performance.

## Sommaire

<b>Introduction Générale</b> .....	01
<b>Chapitre I : Présentation de la fonction Audit et Audit externe</b> .....	05
Introduction du chapitre I .....	06
Section 1 : Concepts généraux de l’audit.....	07
Section 2 : Audit externe et audit interne.....	17
Section 3 : Audit externe comme fonction clé dans le cadre de la réalisation des objectifs de l’entreprise.....	23
Conclusion du Chapitre I.....	41
<b>Chapitre II : Les cabinets d'Audit comme acteurs privilégiés de l'Audit</b> .....	42
Introduction du Chapitre II.....	43
Section 1 : L'évolution des Cabinets d'Audit.....	44
Section 2 : Cadre conceptuel de l’audit externe.....	53
Section 3 - Les outils de l'Audit Externe.....	66
Conclusion du Chapitre II.....	73
<b>Chapitre III : Les cabinets d’audit externe au service de la performance d’entreprise</b> .....	74
Introduction du Chapitre III.....	75
Section 1 : La performance d’entreprise et ses critères d’appréciation.....	76
Section 2 : L’audit externe comme outil d’amélioration de la performance organisationnelle.....	91
Section 3 : La place des cabinets d’audit dans le bon fonctionnement de l’entreprise et de sa stratégie.....	108
Conclusion du Chapitre III.....	114

<b>Chapitre IV : Rôle du cabinet d’audit CACG dans l’amélioration de la performance des entreprises.....</b>	<b>115</b>
Introduction du Chapitre IV.....	116
Section 1 : Présentation de l’organisme d’accueil.....	117
Section 2 : Méthode et outil de l’étude.....	123
Section 3 : Présentation des résultats de l’enquête.....	129
Conclusion du Chapitre IV.....	147
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>149</b>
Bibliographie	
Annexe	



# **Introduction Générale**

Nous vivons une époque difficile où les entreprises et organismes, privés et publics, doivent s'adapter à un milieu qui évolue sans cesse et de plus en plus rapidement. Ils doivent faire des prouesses pour améliorer leur efficacité interne et externe. Ils sont devenus, parfois à l'insu de leurs dirigeants, des systèmes complexes, qui, à l'instar des êtres vivants, font preuve d'adaptabilité en modifiant en permanence leurs modes de fonctionnement. Les crises qui menacent aujourd'hui l'Algérie en sont la preuve.

Les réformes récentes mises en place par le gouvernement, et qui ont pour but de favoriser la croissance économique et l'émergence d'entreprises nationales semble toutefois connaître certains freins. Il faut savoir que cette émergence ne sera possible que si l'on pose des actions de gestion rigoureuses et cohérentes. Une gestion axée par exemple sur : la qualité, les coûts et les délais. Cette démarche exige des entreprises, la production de biens et services qui répondent aux normes de qualité, de la meilleure des manières, avec des délais plus ou moins réduits et des coûts moindres afin d'aboutir à des résultats effectives. Pour y arriver, la performance apparaît comme une de ces voies qui permettent de répondre à toutes les problématiques de gestion des entreprises. Ainsi, il faut avoir une vue continue sur les objectifs afin d'identifier les éventuels écarts entre l'objectif fixé et celui qui a été atteint pour apporter des actions correctives.

Les managers doivent, en conséquence, piloter au plus près et réagir au plus vite en prenant les bonnes décisions. Ces derniers ont besoin d'informations pertinentes en temps réel qui les renseignent sur les changements et sur les risques de changements intérieurs et extérieurs.

Ils ont besoin d'outils et de systèmes de pilotage simples et fiables, sur lesquels ils peuvent s'appuyer pour opérer des virages, négocier des obstacles, et diriger leurs machines dans la durée avec la plus grande efficacité.

C'est dans cette perspective qu'agit le cabinet d'audit externe. Que ce soit par l'apport de l'information financière fiable, par les divers services de gestion et de maîtrise des risques de l'entreprise, ou par le conseil des dirigeants sur les différents volets de l'organisation, les cabinets d'audit externe contribuent directement et indirectement à l'amélioration de la performance de ces entreprises.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion des cabinets d'audit et de conseil, ce qui a d'ailleurs amené le législateur à légiférer de nouvelles lois, instructions et règlements pour la pratique de l'audit externe. Notre choix a d'ailleurs été motivé par les récentes réformes économiques, ainsi que la création des premières normes Algériennes d'audit. Cet intérêt pour l'audit externe est largement suivi dans le monde scientifique et de la recherche, en effet divers études sur l'apport du commissariat aux comptes à la gestion d'entreprise ont été effectuées.

Nous pouvons ainsi citer, à titre d'exemple, la thèse de mémoire élaboré par Mebarki Mohamed Nadjib (2015), dont le thème se rapporte à la contribution de l'audit externe à l'amélioration de la qualité de l'information financière. Une étude qui se rapproche également de la nôtre, celle de Demski et coll. (2006) qui ont publié une étude quant à la relation entre l'audit et les mesures de performances utilisées par le manager.

Néanmoins, notre souhait est d'aller plus loin dans la réflexion et ne pas se limiter au commissariat aux comptes. L'objet de la présente étude est de déterminer le rôle des cabinets d'audit externe et de conseil dans l'amélioration de la performance des entreprises Algériennes.

Les audits existent depuis la nuit des temps. Leur rôle de garant de fiabilité et de conformité à un impact désormais connu de tous. Ils permettent la régulation et le contrôle des entités porteuses de valeurs ajoutées, pour l'état dans un premier temps, puis pour les autres parties prenantes. La contribution des cabinets d'audit et de conseil à la performance et à l'amélioration de la gestion reste toutefois assez floue.

Notre problématique sera donc la suivante « Quelle est la contribution du cabinet d'audit externe CACG Algérie (Cabinet d' Audit et Conseil en Gestion Algérie) à l'amélioration de la performance de ses entreprises clientes? ».

De cette question centrale, découlent les questions secondaires suivantes :

- Le cabinet d'audit externe a-t-il un rôle dans la performance financière de l'entreprise?
- La performance opérationnelle de l'entreprise est-elle influencée par le cabinet d'audit externe CACG ?
- Le cabinet CACG a-t-il un impact sur la performance stratégique de l'entreprise ?

Pour apporter les éléments de réponses à ces questions, nous émettons les hypothèses suivantes :

H<sub>1</sub> : Les auditeurs du cabinet d'audit CACG, dans le cadre de leurs mandats, ne jouent aucun rôle dans l'amélioration de performance financière de l'entreprise

H<sub>2</sub> : La performance opérationnelle de l'entreprise n'est pas influencée par les missions du cabinet CACG

H<sub>3</sub> : Les actions d'audit conseil effectuées par le cabinet CACG n'ont aucune répercussion sur la performance Stratégique de l'entreprise

Pour mener à bien notre étude nous effectuerons une étude qualitative, à savoir des entretiens, et une étude quantitative, à savoir des questionnaires. Nous avons réalisé notre étude lors du stage pratique (d'une durée de six (06) mois) au sein du cabinet d'audit et de conseil CACG Algérie. L'étude touchera des entreprises clientes du cabinet CACG sur le territoire Algérien.

Au cours de ce travail de recherche, nous allons dans un premier temps présenter la fonction d'audit en mettant en avant les différents types d'audit, ainsi que leurs relation avec les diverses fonctions de l'entreprise.

Par la suite nous aborderons le rôle et l'apport des cabinets d'audit externe dans l'audit d'entreprise.

C'est l'aspect performance d'entreprise et l'impact de l'audit externe sur celle-ci que nous exposerons ensuite.

Pour finir nous effectuerons notre étude statistique, en mettant en avant le rôle qu'a eu le cabinet d'audit CACG pour améliorer les performances de ces entreprises clientes.

**Chapitre I : Présentation de la**  
**fonction d'audit et d'audit**  
**externe**

## **Introduction du Chapitre I :**

Les différentes évolutions du monde économique ont mis en évidence une exigence accrue d'une comptabilité claire et précise reflétant fidèlement la réelle situation économique de l'entreprise. Les dirigeants des entreprises demandent des informations financières plus actualisées et se dotent grâce au système d'information d'outils de plus en plus performants pour y arriver.

Cependant, dans un environnement en perpétuelle turbulence où la gestion des différentes opérations et fonctions constitue un défi majeur du management et occupe une place plus importante dans les préoccupations des directions d'entreprise, l'auditeur externe est désormais un acteur privilégié du processus de management et de gouvernance.

En effet, la reconnaissance de l'audit externe en tant que mécanisme clef pour l'efficacité ou la performance du dispositif de contrôle interne, lui confère la légitimité nécessaire pour jouer un rôle prépondérant au sein de l'organisation.

Partant de ce constat, l'auditeur externe n'est plus perçu comme un contrôleur mais comme un partenaire ayant un rôle défini et une action indépendante qui lui permet de maîtriser les risques qui peuvent menacer le développement et la croissance de l'entreprise.

Dans ce chapitre nous retracerons l'histoire de l'audit, puis aborderons ses concepts généraux, avant d'introduire l'audit externe et sa relation avec les différentes fonctions de l'entreprise.

## **Section 1 : Concepts généraux de l'audit**

### **1- Dimension Historique:**

L'histoire de l'audit est étroitement liée à celle de la comptabilité. Nous exposerons donc les étapes phares de l'histoire de l'audit, pour comprendre la naissance de cette activité et son évolution.

#### **1.1- Système d'information et comptabilité :**

L'utilisation des techniques de compte remonte à l'antiquité, vu qu'elle se confond avec l'histoire économique<sup>1</sup>. En effet, dès le développement de la vie sociale et l'apparition des royaumes et états, la nécessité de tenir des comptes et l'existence de système d'information s'est fait rapidement sentir et cela pour recueillir les impôts.

Pour mieux illustrer ces propos, il est possible de citer divers exemples à travers le temps qui démontrent à quel point cette pratique remonte à loin.

##### **1.1.1- Les Sumériens :**

Les sumériens sont connus pour avoir mis en place un code de lois sur divers aspects de la vie en société. Parmi ces lois, un recueil de lois commerciales et sociales qui, non seulement comptait des lois sur l'exercice des pratiques commerciales, mais également imposait l'obligation d'avoir un plan comptable et un manuel de comptabilité. Ces documents avaient pour objectif d'assurer à chaque partie prenante dans une transaction, des informations d'égale valeur. Ainsi le code stipulait<sup>2</sup> :

« Art. 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, l'agent inscrira le prix sur un document cacheté et le remettra au marchand.»

« Art. 105. – Si l'agent a oublié de prendre un document cacheté de sa remise d'argent au marchand, cet argent, qui n'a pas reçu le sceau, il n'entrera pas dans ses comptes.»

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), *Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, Dalloz, 4eme édition, Paris, 1992, P.03

<sup>2</sup> Ibid, P.04

Bien qu'il soit très simple, leur système de comptabilité générale permettait l'utilisation des comptes récapitulatifs et prévoyait la possibilité d'établir des comparaisons d'une période sur l'autre.

#### 1.1.2- Les Egyptiens, Phéniciens, Grecs, et Romains :

L'avènement des échanges inter-régionaux ont contribué de manière directe à l'évolution de la science de la comptabilité. Les ressortissants pouvaient profiter des expériences et connaissances des états avec lesquels ils commerçaient. Ainsi, les Egyptiens, Phéniciens, Grecs et même les Romains, ont commencé à utiliser la comptabilité de trésorerie, grâce à laquelle ils eurent des bases solide pour créer leurs systèmes d'information.

Parmi les opérations qu'il était possible d'effectuer, certaines étaient moins simples que ce que l'on peut penser <sup>1</sup>:

- Les virements directs de fonds de compte à compte dans le système bancaire de l'Egypte Hellénistique.
- La tenue des comptes de tiers par les Romains qui appelaient le journal de premier enregistrement « l'adversaria »
- L'utilisation des mots indicatifs des transactions : « Credit » et « Dehabet », devenu comme « Crédit » et « Débit » qui sont les supports indispensables d'un système en partie double.
- Une comptabilité agricole qui tenait compte « De ce qui reste recevoir et de ce qui est encore à vendre »<sup>2</sup>

#### 1.1.3- Les Chinois :

C'est sans surprise que nous apprenons que les chinois ont une longue histoire dans le développement des pratiques de bonne gestion, y compris l'audit comme un moyen de contrôle. L'un des premiers textes décrivant les méthodes et bonnes pratiques de la gestion économique d'un pays est « Les rites de la dynastie du Zhong ». D'abord associé au Duc Zhong (XI<sup>e</sup> siècle avant J.C), les chercheurs ont ensuite démontré que son origine remonte à III siècles avant notre ère<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), *Op.cit.*, P.05

<sup>2</sup> Caton, *Economie rurale*, Errance, Paris, 2004, P.59

<sup>3</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), *Op.cit.*, P.07

Cet ouvrage est considéré comme étant l'un des premiers dans le domaine de la gestion et l'administration public, car il traite non pas l'état de l'administration au moment où il a été rédigé mais ce qu'ils estimaient qui devait se passer en la matière.

Les idées du Zhong ont influencé les Chinois pendant des décennies. Zeng Bouquain (XII<sup>ème</sup> avant J.C) s'en est inspiré pour décrire le bon fonctionnement de l'audit et du contrôle interne. Il insistait, par exemple, sur la nécessité d'assurer un contrôle réciproque par la séparation distincte des fonctions (entre le trésorier et l'auditeur par exemple). Il plaidait également pour que l'auditeur ait un rang et statut élevé dans la hiérarchie.

Sous la dynastie Tang (en 736 après J.C), une réforme du système de contrôle des finances public a été introduite. Elle comportait entre autre le transfert de la responsabilité de l'audit public du Ministère des finances à un service indépendant rattaché du ministère de la justice, un précédent intéressant de la structure adoptée dans certains pays comme la France pour le rattachement des commissaires aux comptes.

Au XV<sup>ème</sup> siècle, Qui Jun a mis en avant le principe qu'un système comptable doit se revêtir de qualités informationnel. Ce dernier a également raffiné la nomenclature comptable et a introduit les obligations de reporting.

## **1.2- L'évolution des comptables et des auditeurs :**

S'il est vrai qu'il existait des comptables, comme nous l'avons vue, deux milles ans avant Jésus Christ, ce n'est qu'à partir du XIII<sup>ème</sup> siècle que l'intérêt pour l'audit a été reconnu<sup>1</sup>.

Pour cette période, il est possible de citer plusieurs exemples bien connus et en divers pays :

- La Cité de Pise a demandé à un comptable, Fibonacci, d'exercer comme auditeur de la municipalité moyennant des honoraires fixes ;
- La cité de Venise, avec davantage d'ingéniosité, a introduit pour ses auditeurs un système de paiement par résultat. Les honoraires étaient calculés en fonctions du nombre et de l'importance des erreurs et des fraudes découvertes par l'auditeur ;
- En France, le traité « La Senechaucie » recommandait aux barons de donner annuellement lecture publique des comptes des domaines devant les auditeurs, appelait autrefois « acunturs ».

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), *Op.cit.*, P.09

- En Angleterre, par acte du Parlement, le roi Edouard I<sup>er</sup> donnait le droit aux barons de faire nommer des auditeurs appelaient « sic ». Il a lui-même fait appel à leurs services pour vérifier les comptes du testament de feu sa femme Eléonor. L'approbation de ses auditeurs est attestée dans un document, qui lui constitue un des premiers rapports d'audit connu avec l'inscription sur les comptes du seul mot « Probatur »<sup>1</sup>.

Egalement, l'épithète de Richard Bowle de 1629 : « Il a fidèlement servi plusieurs barons en tant d'auditeur des comptes dans ce monde, mais surtout il s'est préparé pour rendre ses comptes à Dieu. », où l'on retrouve les qualités personnelles recherchées dans un auditeurs : honnêteté, intégrité, fidélité et même l'assiduité dans la recherche de la sincérité et régularité.

Pour revenir à l'évolution de la profession, c'est vraisemblablement au XVIII<sup>ème</sup> siècle que la comptabilité a commencé à attirer des gens compétents et honorables pour y exercer leur profession à plein temps. Parmi eux, se trouvait George Watson, nait en Ecosse en 1645, celui auquel l'Encyclopédie Britannica a décerné le titre de « premier expert-comptable »<sup>2</sup>.

La faillite de la « South Sea Company » ; une société de commerce au long cours fondée en 1711 en Angleterre<sup>3</sup> ; qui succombe à la spéculation boursière prélude l'éclatement de la bulle financière de 1720. La confiance boursière s'étant évaporée avec la perte de nombreuses fortunes, on nomma Charles Snell, un expert-comptable, pour entreprendre une investigation afin de déterminer s'il y avait eu fraude. C'est aux investigations qui suivirent ce désastre que l'on peut imputer le développement d'une profession comptable indépendante.

### **1.3- L'organisation de la profession libérale et son internationalisation :**

C'est à partir du XVI<sup>ème</sup> siècle en Italie que remontent les premières tentatives de formation d'une association de comptable. « Il collegio dei raxonati » fut fondé à Venise en 1581.

Malheureusement, ces premières associations n'ont pu survivre au XVIII<sup>ème</sup> siècle et ce n'est qu'en 1854 que fut créée la plus ancienne des associations actuelles : « L'institute of

---

<sup>1</sup> Valérie (BESSEY) et coll. , *Comptes de l'Argentier de Charles le Téméraire, duc de Bourgogne, Vol. 3/1 – Année 1470, Le registre CC 1925 des Archives générales du Royaume, Bruxelles, Académie des Inscriptions et Belles-Lettres, France, 2008, P.67*

<sup>2</sup> Richard (BROWN), *History of accounting and accountants*, Beard Book, Washinton DC, 2003, P.24

<sup>3</sup> <https://www.investopedia.com/terms/s/southseabubble.asp>, Consulté le 05/02/2018 à 22H

Chartred Accountants in Scotland ». C'est ainsi qu'avant la fin du siècle des associations de comptables furent fondées partout en Europe, aux Etats-Unis et en Amérique du Sud.

Plus tard, la mondialisation des marchés des biens a donné lieu à la mondialisation de certaines activités de services, dont celui de l'audit. Les cabinets d'audit poussés par les exigences de leurs clients commerciaux et industriels s'internationalisent, et deviennent vite des multinationales de la profession libérale qui impressionnent autant par la taille que par leurs chiffres d'affaires.

Les services fournis par les cabinets dépassent désormais le simple audit. Ils conseillent les rois et gouvernements dans la plus part des pays du monde ; ils participent aux travaux de toutes les instances de normalisation nationales et internationales en matière de comptabilité financière et de contrôle ; chaque année, ils forment des dizaines de milliers de futurs directeurs d'entreprise dans leur pépinière et publient des tonnes de livres de références,...etc.

Aujourd'hui les plus grands cabinets d'audit « Big Four » ont su percer et se faire une place de choix dans l'économie mondiale. Toutefois, cela n'a pas toujours été le cas, durant plusieurs années ces cabinets ont été critiqués pour leurs échecs, en mettant en cause la variété des services qu'ils proposaient.

A l'époque, pour beaucoup de spécialistes, la plupart des cabinets ne voient leurs croissances qu'à travers des missions de conseil et non d'audit. En Janvier 1991, aux Etats-Unis, les « Big Six » ont été contraint de préparer une plaquette défendant leur droit de fournir une variété de services aux clients : « Les intérêts du public, investisseurs et des clients sont mieux servis quand le cabinet offre un large éventail de services professionnels, y compris l'audit, les taxes et le conseil. »<sup>1</sup>. Les récriminations, inculpations et demandes de dommages qui ont retentis ont beaucoup fait parler aux Etats-Unis, The Times prend parti « Trop souvent quelques-uns des plus grands cabinets ne voient en l'audit qu'un 'Loss leader' pour attirer les clients vers d'autres missions nettement plus rentables. »

#### **1.4- Les organisations internationales d'experts comptables et d'auditeur :**

La communication, la compréhension, la comparaison et la consolidation des chiffres est la base de toute activité économique. Sur le plan micro-économique, des problèmes difficiles

---

<sup>1</sup> Donald H. (CHAPIN) et Robert W. (Gramling), *The accounting profession: major issues: Progress and Concerns*, Diane, Washington DC, 1996, P.103

se posent pour la réalisation valable d'une présentation comptable, mais au niveau macro-économique ces problèmes se font ressentir de manière plus aiguë.

L'amélioration de ces aspects a été longtemps l'objectif des experts-comptables. Mais pour se faire, il faudra attendre 1951, lorsque l'Union Européenne des Experts Comptables Economique et Financier fut créée. Cette structure, adaptée à la communication et l'échange international, comprenait les représentants des pays Européens adhérents à l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Au lendemain de la création du marché commun (la communauté Economique Européenne) en 1957, les pays membres ont dû former ensemble un groupe d'étude pour conseiller la commission de Bruxelles sur les propositions d'harmonisation de pratique comptable et d'audit. Ces deux organisations vont finalement fusionner en 1989 pour créer la Fédération Européenne des Experts Comptable (FEE) présidé par le Français Edouard Salustro.

Sur un plan plus large, d'autres organisations existent ; en Amérique c'est l'Association Pan Américaine (Inter-American Accounting Association) ; dans le pacifique nous trouvons la « Confederation of Asian and Pacific Accountants », un groupe d'études formé par des pays Asiatiques et Pacifiques. La plus ambitieuse et internationale organisation fut elle créée en 1973. Il s'agit de l'International Accountig Strandars Committee (Comité International de Normalisation de la Comptabilité) qui regroupe pas moins de 107 pays. Elle est alors gouvernée par un conseil comprenant 14 membres. L'objectif principal de l'IASC était d'élaborer et de publier, dans l'intérêt du public, des normes fondamentales, appeler normes IAS, afin de présentation des comptes annuels et des états financiers vérifiés et d'assurer l'acceptation et l'application de ces normes à l'échelle mondiale<sup>1</sup>. Nous trouverons dans la préface aux standards de l'ISAC l'objectif dans les termes suivant : « Pour remplir les obligations de la charte constitutive, les membres du comité doivent faire tout ce qui est en leurs pouvoir pour s'assurer que les contrôleurs des comptes.... doivent veiller à ce que les comptes respectent les normes internationales ...»<sup>2</sup> , tout en renforçant l'aspect obligatoire en ajoutant « ... si les comptes ne respectent pas les normes, le rapport de contrôle devra soit faire mention de cette non-conformité dans les comptes eux-mêmes, soit indiquer dans quelle mesure les comptes ne sont pas conformes. Des mesures appropriées, éventuellement disciplinaires, devrait être prises à l'égard des contrôleurs de comptes dont les rapports ne seront pas conformes. »<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), *Op.cit.*, P.14

<sup>2</sup> IASC, *Standards de l'IASC, préface*, Londres, janvier 1975, P.03

<sup>3</sup> *Ibid.*, P.03

La structure des organes d'harmonisation internationale fut ensuite modifiée en 1977 au lendemain de la création de l'IFAC (International Federation of Accountants), dont l'objectif était : « Développer et renforcer la profession comptable sur le plan mondial, d'une manière coordonnée avec des normes harmonisées. »<sup>1</sup>. En mettant en œuvre son travail de coordination par la nomination des 13 membres du conseil de l'IASC, il a été des lors reconnu que l'adhésion d'une organisation comptable à l'IFAC, la fait participé également à l'IASC.

Cette harmonisation internationale n'est pas le seul fait des experts comptables et auditeurs, on y trouve deux autres acteurs importants, les organisations boursières et l'Organisation Nations Unies. L'organisation Internationale des commissions des Valeurs (OICV), qui regroupe un nombre important de commissions de contrôle boursier, a travaillé en étroite collaboration avec l'IFAC et l'IASC pour l'identification des principes comptables et les normes de vérification que les autorités de réglementation seraient prêtes à accepter dans le cas de placements internationaux<sup>2</sup>.

L'IASC fut remplacé par l'International Accounting Standards Board (IASB) le 1er avril 2001. Cette structure est sous la tutelle de l'IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) créé également en février 2001, sous la forme d'une entité à but non lucratif enregistrée dans l'État du Delaware aux États-Unis. L'IASCF est composée de vingt-deux membres appelés « trustees » qui ont pour fonction d'assurer la direction de l'IASB ainsi que des entités qui lui sont associées. Depuis, les normes édictées par cet organisme se nomment International Financial Reporting Standards ou IFRS.

## **2- Définition et champs d'application :**

Le mot « audit » trouve ses racines dans le latin du mot « audire » qui veut dire écouter. Ce mot a été repris pour désigner : « l'examen technique rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui est faite de donner en toutes circonstances, dans le respect des règles de droit et des principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats. »<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> *Charte constitutive de l'IFAC*, Paragraphe 2, IFAC, New York, 1977

<sup>2</sup> [www.iosco.org](http://www.iosco.org), (Consulté le 20 Février 2018 à 18h00)

<sup>3</sup> Bernard P.(GERMOND), René (BONNAULT), *Révision et certification des comptes*, MASSON, France ,1987,

Selon l'Association Américaine de Comptabilité, A.A.A, l'audit : « *L'audit est le processus qui consiste à réunir et à évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux assertions visant les faits et les événements économiques de manière à garantir la correspondance entre les assertions et les critères admis à communiquer le résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés* ».

Une autre définition de M.Gervais qui considère l'audit comme : « *l'activité qui applique, en toute indépendance, des procédures et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation et le fonctionnement de toute ou partie des actions dans une organisation par référence à des normes* ».

Pour J.Rafféreau : « *L'audit est défini comme un ensemble de techniques d'informations et d'évaluation mises en œuvre au sein d'une démarche cohérente par un professionnel afin de porter un jugement par référence à des normes et formuler une opinion sur une procédure ou les modalités de réalisation d'une opération* ».

Enfin, J.Casta positionne l'audit comme étant : « *L'examen d'une information par un professionnel indépendant utilisant une méthodologie spécifique d'investigation mise en œuvre par référence à des normes de travail dans le but d'émettre une opinion sur cette information.* »

A partir de ces définitions, nous pouvons retenir que l'audit est conçu pour réduire la possibilité d'inexactitudes significatives, non détectées, dans les états financiers de toute entité. Les audits financiers existent pour ajouter de la crédibilité à l'affirmation de la direction d'une organisation, que les états financiers représentent fidèlement la position et la performance de l'organisation, auprès des parties prenantes de l'entreprise. Les principales parties prenantes de la société sont généralement ses actionnaires, mais d'autres parties telles que les autorités fiscales, les banques, les régulateurs, les fournisseurs, les clients et les employés peuvent également avoir intérêt à ce que les états financiers soient exacts. L'audit va donc fournir une assurance raisonnable que les états financiers d'une entité donnent une image fidèle et en accord avec le référentiel comptable applicable, et que ces derniers sont exempts d'inexactitudes importantes.

La nécessité d'un audit découle donc des facteurs suivants:

- Besoin d'informations financières objectives et pertinentes pour guider l'investissement décisions des parties prenantes ;
- Complexité de l'information financière ;

- L'éloignement des parties prenantes du système de génération d'informations financières et processus ;
- Conséquences financières et économiques de l'utilisation d'informations non fiables.

L'Institute of Chartered Accountants of India, déclare que la portée d'un audit sera déterminée par l'auditeur selon<sup>1</sup>:

- Les termes de l'engagement;
- Les exigences de la législation pertinente; et
- Les déclarations de l'Institut auquel il est assimilé

L'audit devrait être organisé de manière à couvrir adéquatement tous les aspects de l'entreprise dans la mesure où ils sont pertinents pour les états financiers audités. Pour ce faire, l'auditeur évalue la fiabilité et la suffisance de l'information contenue dans les registres comptables sous-jacents et d'autres bases de données en :

- Faisant une étude et une évaluation des systèmes comptables et contrôle interne sur lesquels il souhaite s'appuyer et tester pour déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des autres procédures d'audit ;
- Effectuant des tests, enquêtes et autres procédures de vérification des transactions comptables et des soldes de compte qu'il juge appropriés dans les circonstances particulières.

De plus, il a l'obligation de déterminer si les informations pertinentes sont correctement divulguées. Il y a donc lieu de comparer les états financiers avec les enregistrements comptables sous-jacents et autres données pour voir s'ils résument correctement les transactions et les événements qui y sont consignés. Il doit également prendre en considération les jugements que la direction a pris lors de la préparation des états financiers; par conséquent, l'auditeur évalue la sélection et l'application cohérente des méthodes comptables, la manière dont les informations ont été classées et l'adéquation de l'information à fournir.

Bien que le plus souvent cité, l'audit financier n'est pas le seul domaine de l'audit. Il existe deux autres types d'audit : Audit opérationnel et Audit stratégique.

Contrairement à l'audit financier qui ne s'intéresse qu'aux opérations qui impactent les comptes de la société, l'audit opérationnel se concentre sur l'évaluation des dispositifs

---

<sup>1</sup> Institute of Chartered Accountants of India, *Objectif et portée de la vérification des états financiers*, Rapport ICAI, Inde, 2006, P.04

organisationnels visant l'économie, l'efficience et l'efficacité des choix effectués par l'entreprise à tous les niveaux.

Quant à l'audit stratégique, porte sur les choix, par une ou plusieurs entreprises ou institutions, d'une politique à long terme là où l'audit opérationnel se consacre aux aspects de gestion à moyen terme<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), *Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, Dalloz, 4eme édition, Paris, 1992, P.293

## **Section 2 : Audit Externe et Audit Interne**

Au départ les services d'audit interne ont été créés dans un souci d'assistance aux auditeurs externes qui assurent les contrôles exigés par la loi. Ce phénomène a fortement contribué à entretenir la confusion entre ces deux types d'audit.

Tandis que la fonction d'audit interne est étroitement reliée à l'entreprise qui la pratique, l'audit externe, elle se doit de garder une indépendance vis-à-vis des entreprises auditées. Bien sûr, nous ne nous limiterons pas à cette différence.

### **1- Différences :**

Lorsqu'on parle d'audit, il convient de différencier entre audit interne et externe. Bien que longtemps confondu, aujourd'hui la frontière entre ces deux fonctions commence à mieux se dessiner. Plusieurs auteurs ont longtemps étudiés la différence entre ces fonctions, et ont en conclut 9 différences majeures :

#### a. Le statut de l'auditeur :

En audit externe, l'auditeur externe est employé dans le cabinet chargé d'effectuer l'audit (ou commissaire aux comptes), ce qui lui confère un statut de prestataire juridiquement indépendant. L'auditeur interne est quant à lui indissociable de son entreprise, il est donc totalement dépendant de celle-ci.

#### b. Les bénéficiaires de l'audit :

L'auditeur externe a pour rôle la certification des comptes à l'intention de toute partie prenante qui en aurait besoin. Les audits externe s'adresse autant aux actionnaires, autorités de tutelle et banquiers, qu'aux clients, fournisseurs ou même salariés.

L'auditeur interne s'adresse à un public plus restreint. En effet, il travaille pour le bénéfice les responsables de l'entreprise uniquement ; tel que les managers, la direction générale, le comité d'audit, etc.

c. Les objectifs :

L'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise<sup>1</sup>, autrement dit du dispositif de contrôle interne, et recommander les actions pour l'améliorer.

L'audit externe a pour but de certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle, des résultats et des états financiers de l'entreprise. Pour ce faire l'auditeur externe doit lui aussi apprécier le contrôle interne, néanmoins de manière différente. Alors que le contrôle interne permet à l'auditeur externe d'atteindre ses objectifs, ce dernier représente une fin pour l'auditeur interne.

d. Le champ d'application :

Le champ d'application de l'audit externe englobe tout ce qui entre en jeu pour la détermination des résultats et l'élaboration des états financiers, et cela dans toutes les fonctions de l'entreprise. Il ne doit donc pas limiter ses investigations au secteur comptable, mais explorer toutes les fonctions et tous les systèmes d'information qui participent à la détermination du résultat.

En audit interne, le champ est plus large. Ce dernier doit en plus d'inclure toutes les fonctions de l'entreprise, prendre en comptes les différentes dimensions de celle-ci. De ce fait, des appréciations portées sur l'entretien de tel matériel de fabrication est tout à fait dans le champ d'application de l'audit interne<sup>2</sup>, alors qu'il est en dehors de celui de l'audit externe.

e. La fraude et l'audit :

Toute fraude qui peut impacter les résultats, d'une manière ou d'une autre, va intéresser l'auditeur externe qui a pour obligation de détecter son origine et de la rapporter aux bénéficiaires de l'audit. Les autres fraudes n'ayant pas d'incidence sur le résultat, sont du ressort de l'audit interne, et cela du à son champ d'application qui est plus large.

f. L'indépendance de l'auditeur :

Comme vue plus haut, l'indépendance est l'une des caractéristiques des plus divergentes entre l'auditeur externe et interne. L'auditeur externe jouis de l'indépendance de la profession libérale, qui est juridique et statutaire. L'auditeur interne est pour sa part assortie de restrictions.

---

<sup>1</sup> Jacques (RENARDS), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'organisation, 7eme édition, Eyrolles, Paris, 2010, P.82

<sup>2</sup> Ibid, P.82

g. La fréquence et périodes des audits :

L'audit externe est effectué de façon intermittente et à des moments bien précis pour permettre la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année. Hors ces périodes-là, les auditeurs externes ne sont pas présents. Dans certains cas néanmoins, certaines grandes entreprises exigent la présence d'une équipe tout au long de l'année<sup>1</sup>.

L'auditeur interne travaille de façon permanente dans son entreprise et au même rythme, contrairement à la charge de travail de l'auditeur externe qui augmente en périodes d'arrêtés des comptes.

h. La méthode de l'auditeur :

Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, et inventaires.

Les méthodes utilisées par l'auditeur interne est plus spécifique. Il utilise également des outils de l'audit externes tels que les sondages, interviews et les rapprochements.

i. Le cadre de référence :

Puisque les auditeurs externes sont mandatés par les actionnaires et que les auditeurs internes dépendent hiérarchiquement de la direction générale, le cadre de référence de chacun des audits sera différent. L'audit externe s'appuiera donc sur les principes comptables généralement admis, et aux normes applicables à l'audit externe.

L'audit interne se basera sur les procédures comptables et administratives habituelles à l'entreprise.

## **2- Complémentarité et rapprochement :**

Précédemment nous avons vu que les deux audits, interne et externe, sont complémentaires sur le champ d'application mais également sur les objectifs.

L'audit interne est donc un complément de l'audit externe car pour chaque fonction d'audit interne, l'auditeur externe a pour mission d'apprécier les qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui sont présentés. Ce dernier ira même jusqu'à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour mener à bien ses travaux et étayer sa démonstration.

---

<sup>1</sup> Jacques (RENARDS), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'organisation, 7eme édition, Eyrolles, Paris, 2010, P.84

Dans le même sens, l'audit externe complète l'audit interne, en apportant un jugement extérieur objectif qui va permettre à l'auditeur interne de renforcer ses failles et améliorer son contrôle. Cette dernière a possibilité : « ... De porter un jugement et une appréciation sur les travaux des auditeurs externes »<sup>1</sup>.

Ces deux fonctions sont donc dans la nécessité de collaborer pour le bon fonctionnement des missions d'audit. Cette collaboration est reprise dans la norme 2050 : « Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations, coordonner les activités, et envisager d'utiliser les travaux des autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil. »<sup>2</sup>.

Mais aussi : « Possibilité laissée au directeur de l'audit interne d'effectuer des travaux pour les auditeurs externes à condition de respecter les normes de l'IIA. »

Enfin, la norme 2440, stipule que : « La transmission des rapports d'audits externe aux auditeurs internes et réciproquement ; bien évidemment sous couvert de la confidentialité attachée aux deux fonctions. »<sup>3</sup>

Une fois de plus, il faut rappeler que malgré ses points communs, et cette complémentarité la notion d'importance relative et le seuil de signification peuvent être appréciés différemment par l'auditeur interne et par l'auditeur externe.

Les normes professionnelles précisent que donc : « Le responsable de l'audit interne devrait partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes. »

Lorsqu'on parle de prestataires internes et externes, on touche par ces termes toutes personnes à qui l'entreprise a fait appel dans le cadre d'une mission d'audit. Il peut s'agir d'audit externe, mais également de spécialistes de différentes disciplines tels que des informaticiens ou des juristes. Rappelons tout de même de ces interventions restent ponctuelles.

Il est aussi fréquent d'utiliser le terme « Cotraitance »<sup>4</sup>, pour parler de concertations entre auditeurs internes et prestataires externes. Dans ce cas les missions restent ponctuelles et bien

---

<sup>1</sup> IAA, *Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles*, The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance, USA, Edition 2017, P.9

<sup>2</sup> Ibid., P.14

<sup>3</sup> Ibid., P.14

<sup>4</sup> Institut of Internal Auditor, *Prise de position d'IIA sur les ressources de l'audit interne*, Rapport 2008, P.05

déterminer, effectuer par une équipe commune d'auditeur interne et de consultants externes. Toutefois, cette équipe est placée sous la coupe de l'audit interne.

### 3- Les frontières Audit interne et externe :

Que ce soit pour des raisons de baisses des coûts ou pour un manque de compétences en interne, les entreprises font de plus en plus appel à la sous-traitance, voir même, à l'externalisation. Par externalisation, nous signifions la dévolution totale<sup>1</sup> d'une ou plusieurs fonctions de l'entreprise à un prestataire externe. Après avoir externalisé des fonctions secondaires et non stratégiques telles que la tenue de la comptabilité, ou la fonction de recrutement, aujourd'hui les entreprises externalisent même les fonctions les plus sensibles comme l'audit interne.

Les experts du domaine sont en conflits quant à la position d'un service d'audit interne en externe. En effet, lorsque nous avons abordé plus tôt la différence entre audit interne et externe, parmi les caractéristiques qui distinguaient ces deux types d'audit nous avons cité l'indépendance de l'auditeur externe face à la dépendance de l'auditeur interne. Il est alors naturel de remettre en cause la possibilité d'un audit interne externalisé.

La force de la fonction d'audit interne est que ceux qui l'exercent sont imprégnés par la culture de l'entreprise. Ils ont une meilleure compréhension du contrôle interne en plus d'adhérer aux normes et code éthique de cette dernière. Ce qui permet un contrôle et une appréciation plus précise et surtout une maîtrise des risques et une mise en place de solutions plus effectives. Externaliser cette fonction pourrait remettre en jeu l'essence même de cette fonction. L'IFACI ne reconnaît d'ailleurs pas la possibilité d'externalisation totale : «la supervision et la responsabilité de l'activité d'audit interne ne peuvent pas être confiées à un prestataire extérieur»<sup>2</sup>. Elle appuie sa position en déclarant : « Sauf dans les cas de toutes petites organisations où la présence d'une fonction d'audit interne autonome ne peut être raisonnablement envisagée, l'externalisation totale de l'audit interne apparaît dangereuse et impropre, et comporte de nombreux inconvénients. »<sup>3</sup>

Néanmoins, les avis restent divergents et certains considèrent l'externalisation de la fonction d'audit interne extrêmement bénéfique, particulièrement pour les PME et PMI. Selon

---

<sup>1</sup> Ibid., P.05

<sup>2</sup> Insitut of Internal Auditors, *Prise de position d l'IIA sur les ressources de l'audit interne*, Rapport 2008, P.04

<sup>3</sup> IFACI, *Prise de position d l'IFACI sur le document consultatif du comité de BALE*, Rapport 2001, P.03

eux, les entreprises qui externalisent la fonction d'audit interne disposent de l'expérience et des connaissances spécifiques du prestataire dans la gestion des missions d'audit interne, tout en minimisant leurs coûts.

#### **4- L'audit interne et les consultants externes :**

« Le responsable de l'audit interne doit obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de leur mission. »<sup>1</sup>

Les fonctions de consultants externes sont souvent exercées par des cabinets d'audit externe et de conseil qui disposent de spécialistes dans des domaines variés, généralement où l'entreprise ne dispose pas de connaissances nécessaires à la réalisation d'une mission donnée.

Parmi les raisons qui poussent l'entreprise à faire appel à des consultants :

- Atteindre des buts et objectifs de l'organisation
- Résoudre des problèmes de management
- Identifier et exploiter de nouvelles possibilités
- Mettre en œuvre des changements

Concernant le statut du consultant, la majorité des personnes qui embrassent la profession de consultant sont issues d'une excellente formation mais ont également accumulé un certain nombre d'années d'expérience.

En plus des connaissances techniques, les consultants et auditeurs externes bénéficient d'une connaissance du monde extérieur et d'un recul que les auditeurs internes n'ont pas toujours. Ces derniers ont pour missions, par exemple, de régler un problème bien identifié, correspondant à sa compétence technique, ou pour atteindre un objectif fixé par l'entreprise, ou même effectuer un diagnostic d'une situation donnée et de proposer des solutions.

Néanmoins toutes les missions de consulting, tout comme les missions d'audit externe, sont limitées dans le temps, et le rapport qui en découle appartient automatiquement au solliciteur. Contrairement au cas de l'audit externe, où le rapport peut être destiné à des acteurs internes et externes, le rapport issu d'un contrat de consulting est lui destiné au responsable interne qui a fait appel au consultant.

---

<sup>1</sup> Norme 1210.A1-1 Relatif aux compétences de l'auditeur, IIA, 2017

### **Section 3 : Audit comme fonction clé dans le cadre de la réalisation des objectifs de l'entreprise :**

#### **1- L'audit Externe et le Contrôle interne :**

La notion de contrôle interne a pénétré tous les domaines de l'activité économique, que ce soit dans le secteur privé ou public. Bien que toutes les organisations professionnelles n'ont pas la même conception de ce qu'est le contrôle interne, tout le monde tombe d'accord que l'auditeur doit obligatoirement tenir compte de l'efficacité du contrôle interne lorsqu'il entreprend la planification de sa mission. En effet, quels que soient les objectifs d'un audit, celui-ci commence toujours par une étude complète ou partielle du contrôle interne.

##### **1.1- Définition du contrôle interne :**

L'IFACI définit le contrôle interne comme : « Un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité. »<sup>1</sup>. Dont les objectifs principaux sont d'assurer :

- La fiabilité et l'intégrité de l'information ;
- Le respect des politiques, plans, procédures, lois et règlements ;
- L'utilisation économique et efficace des ressources
- La réalisation des objectifs et des buts attribués à une activité ou à un programme.

En France, le comité de réglementation bancaire CRB, l'a défini dans son règlement 90-08 du 25 Juillet 1990<sup>2</sup>: « Le système de contrôle interne a notamment pour objet de :

- a- Vérifier que les opérations sont réalisées par l'établissement ainsi que l'organisation et les procédures internes sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, aux normes et usages professionnels et déontologiques et aux orientations de l'organe exécutif.
- b- Vérifier que les limites fixées en nature de risque, notamment de contrepartie de change, de taux d'intérêt ainsi que d'autres risques de marché, sont strictement respectées.

---

<sup>1</sup> Bernard (GAINNER) et Farid (ARACTINGI), *Référentiel intégré de contrôle interne*, IFACI, France, 2014, P.19

<sup>2</sup> Règlement N°90-08 du CRB, Article 1, du 25 Juillet 1990, relatif au contrôle interne

c- Veillez à la qualité de l'information comptable et financière, en particulier aux conditions d'enregistrement, de conservation et de disponibilité de cette information. »

Selon le Consultative Committee of Accountancy de Grande Bretagne En 1978 : «Le Contrôle Interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la Direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées »<sup>1</sup>.

Pour résumer, nous pouvons donc retenir cette définition ; « Le Contrôle Interne est l'ensemble des méthodes et procédures mis en œuvre par la Direction de l'entreprise pour organiser les activités, sauvegarder le patrimoine et détecter les éventuelles erreurs ou fraudes qui peuvent survenir lors des enregistrements comptables et du reporting financier, assurer autant que possible le respect des directives de la Direction et les lois et réglementations en vigueur, dans le but d'améliorer les performances et le rendement de l'entreprise à tous les niveaux »<sup>2</sup>.

## 1.2- Rôle du contrôle interne :

Le Contrôle Interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société. Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

### 1.2.1- La conformité aux lois et règlements :

Il s'agit des lois et règlements auxquels la société est soumise. Les lois et les règlements en vigueur fixent des normes de comportement que la société intègre à ses objectifs de conformité. Compte tenu du grand nombre de domaines existants (droit des sociétés, droit commercial, environnement, social, etc...), il est nécessaire que la société dispose d'une organisation lui permettant de connaître les diverses règles qui lui sont applicables, faire de la veille juridique, transcrire ces règles dans ses procédures internes, et informer et former les collaborateurs sur celles des règles qui les concernent.

---

<sup>1</sup> Jacques (RENARDS), *Théorie et pratique de l'Audit interne*, 9<sup>ème</sup> édition, Eyrolles Paris, 2016, P.130

<sup>2</sup> Hani (AKSOUH) et Samy Ismail (MEHENNI), *L'appréciation du Contrôle Interne selon le référentiel COSO*, Mémoire licence science économique, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2008, P.02

1.2.2- L'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire :

Les instructions et orientations de la Direction Générale ou du Directoire permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître l'étendue de leur liberté d'action. Ces instructions et orientations doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'entre eux, afin de fournir des orientations sur la façon dont les activités devraient être menées. Ces instructions et orientations doivent être établies en fonction des objectifs poursuivis par la société et des risques encourus.

1.2.3- Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs :

L'ensemble des processus opérationnels, industriels, commerciaux et financiers sont concernés. Le bon fonctionnement de ces processus exige que des normes ou principes de fonctionnement aient été établis et que des indicateurs de performance et de rentabilité aient été mis en place.

Par « actifs », il faut entendre non seulement les « actifs corporels » mais aussi les « actifs incorporels » tels que le savoir-faire, l'image ou la réputation. Les processus y afférents devraient faire l'objet d'une attention toute particulière.

Il en va de même des processus qui sont relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

1.2.4- La fiabilité des informations financières :

La fiabilité d'une information financière ne peut s'obtenir que grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne susceptibles de saisir fidèlement toutes les opérations que l'organisation réalise.

La qualité de ce dispositif de contrôle interne peut-être recherchée au moyen:

- D'une séparation des tâches qui permet de bien distinguer les tâches d'enregistrement, les tâches opérationnelles et les tâches de conservation;
- D'une description des fonctions devant permettre d'identifier les origines des informations produites, et leurs destinataires;
- D'un système de Contrôle Interne comptable permettant de s'assurer que les opérations sont effectuées conformément aux instructions générales et spécifiques, et qu'elles sont

comptabilisées de manière à produire une information financière conforme aux principes comptables généralement admis.

### 1.3- Relation Audit et contrôle interne :

Comme vue plus haut, le contrôle interne a pour objectif d'assurer un certain degré de maîtrise des opérations et fonctions de l'entreprise. Parallèlement à cela, l'audit lui a pour objectif d'évaluer la réalisation d'une action, selon des normes, dans l'entreprise. Cela implique que l'audit effectuera un contrôle du contrôle interne, que ce soit sur une activité opérationnelle, financière, ou autre. De ce fait, lorsque l'auditeur conclut qu'il peut s'appuyer sur certains contrôles internes, ses procédures de fond seraient normalement moins étendues que ce qui serait autrement exigé et pourraient également différer quant à leur nature et à leur calendrier.

Néanmoins, dans cette partie nous nous intéresserons à la relation entre contrôle interne et audit financier.

Hier et aujourd'hui encore, la croyance la plus commune du public en général et des investisseurs est de penser que les auditeurs révisent l'intégralité des comptes et que des comptes certifiés sans réserve garantissent leur exactitude. Cette perception ne semble pas partagée par la profession, pour qui le rôle est d'obtenir une assurance raisonnable quant à la sincérité et la fidélité des états financiers de l'entreprise, et non de garantir leur exactitude. Ce décalage de conception se nomme l'expectation gap. Sujet très récurrent dans la littérature comptable et évoqué pour la première fois par Liggio en 1974<sup>1</sup>. En effet, les destinataires des rapports annuels peuvent considérer que les auditeurs endossent un rôle de détecteur d'erreurs. Cette perception n'est pas celle de la profession, pour qui le risque d'erreurs et de fraude doit être pris en considération lors de la revue des états financiers de l'entreprise, et non obligatoirement détecté.

En outre, la norme ISA 240 de l'IFAC indique que<sup>2</sup> : « tout audit est soumis au risque inévitable de non détection d'anomalies significatives dans les états financiers, même s'il a été correctement planifié et effectué. Sauf preuve contraire, l'auditeur est fondé à considérer les déclarations qu'il reçoit comme exactes et les enregistrements comptables et les documents

---

<sup>1</sup> Carl D.(LIGGIO) (1974), *The expectation gap: The accountant's Waterloo*, Journal of Contemporary Business, New York, 1974, P.27-44

<sup>2</sup> Norme ISA 240, Relative aux responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers, 2009

comme authentiques ». Il précise également que : « même un système comptable et de contrôle interne performant risque de ne pas détecter une fraude impliquant la collusion d'employés ou une fraude commise par la direction ».

Ce risque est appelé « risque d'audit », et est quantifiable par l'intermédiaire de la notion de « seuil de signification » ou « seuil de matérialité ». Nous aborderons, plus en détails, ces concepts plus tard.

## **2- Positionnement de l'Audit :**

### **2.1- Audit et contrôle de gestion :**

#### 2.1.1- Définition du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est défini par le père de la discipline, Robert Anthony, comme « Le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »<sup>1</sup>.

Cette fonction est présente dans tous les secteurs d'activité où la maîtrise des coûts est stratégique, quelle que soit la taille de l'entreprise. Rattachés à la direction générale, à la direction du contrôle de gestion ou à la direction administrative et financière, les contrôleurs et assistants contrôleur de gestion ont des domaines d'intervention variés qui peuvent couvrir la gestion commerciale, le marketing, la production, les services et l'ensemble des fonctions support (l'informatique, les finances, les ressources humaines, la logistique ... etc.

#### 2.1.2- Relation avec l'audit externe :

L'audit et le contrôle de gestion sont à des titres divers des fonctions de conseil dans l'entreprise. Elles participent aussi bien à la détection des risques et à l'amélioration du contrôle interne qu'au suivi des prévisions et à l'élaboration de la stratégie.

---

<sup>1</sup> Anthony (R.N.), *Planning and control systems*, 1er édition, The Harvard Business School Press, Boston, 1965, P.26

Tandis que l'auditeur externe fait du contrôle-vérification, le contrôleur de gestion fait du contrôle-maîtrise-aide. Toutefois, l'auditeur privilégie la sauvegarde et la protection du patrimoine, alors que le contrôleur de gestion se préoccupe de la mesure des performances et la productivité du personnel<sup>1</sup>.

Alors qu'on connaît l'objectif de l'audit externe, qui vise à mieux maîtriser les activités par les diagnostics des dispositifs des contrôles internes, le contrôleur de gestion s'intéresse plus à l'information qu'aux systèmes et procédures et vise le maintien des grands équilibres de l'entreprise (achats- stocks- ventes- investissements,...). Il doit donc concevoir le système d'information de l'entreprise et attirer l'attention sur les déviations réalisées ou prévisibles en recommandant les dispositions à prendre pour restaurer la situation. En ce sens, il contribue à la réduction des actions antinomiques avec l'audit.

## 2.2- Audit et Gouvernance d'entreprise :

### 2.2.1- La gouvernance d'entreprise :

La définition la plus générale est celle donnée par le « Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance », dans lequel la gouvernance d'entreprise est « *le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées* »<sup>2</sup>.

La gouvernance se définira donc comme l'ensemble des règles permettant aux actionnaires de s'assurer que les entreprises, dont ils détiennent des parts, sont dirigées en conformité avec leurs propres intérêts. Cela concerne donc<sup>3</sup> :

- Le contrôle des dirigeants par les actionnaires,
- Les principes de gestion des entreprises (principes qui doivent être connus des actionnaires).

### 2.2.2- La relation audit et gouvernance :

L'auditeur externe, obligatoire dans certaines catégories d'organisations, est un agent mandaté par l'assemblée générale des actionnaires, pour contrôler et certifier l'information comptable et financière produite par l'entreprise. Si l'on considère que le dirigeant d'entreprise

---

<sup>1</sup> Jacques (RENARDS), Sophie (NUSSBAUMER), *Audit interne et contrôle de gestion*, Eyrolles, Paris, 2011, P.73

<sup>2</sup> Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *Rapport Cadbury*, Rapport 1992, P.14

<sup>3</sup> Alain (FINET), *Gouvernement d'entreprise*, De Boeck Supérieur, Belgique, 2005, P.123

doit satisfaire une multitude de parties prenantes, la seule prise en compte du lien actionnaires - dirigeant apparaît réductrice. L'entreprise est un centre d'intérêts multiples. Tous les stakeholders accordent de l'importance à l'information comptable et financière, enjeu du partage des succès et des échecs de l'entreprise. L'auditeur devient alors un élément non négligeable de l'équilibre entre le dirigeant et l'ensemble des autres stakeholders. Le rapport émis par l'auditeur externe est, pour les tiers, un instrument privilégié de contrôle ; il constitue un signal qui montre comment l'auditeur a accompli sa mission et quelles sont ses conclusions quant à la fiabilité de l'information financière.

L'auditeur externe peut également, à la demande de l'entreprise, agir en tant que juge et conseiller. Il doit fournir des évaluations indépendantes objectives sur la pertinence et l'efficacité de la structure et des mécanismes de gouvernance et, agir en tant que catalyseur du progrès en préconisant des améliorations, afin d'accroître l'efficacité du processus de gouvernance.

L'audit sera donc l'un des mécanismes de gouvernance privilégié par l'entreprise, dans la mesure où il donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée, tout en réduisant l'asymétrie d'information entre les parties prenantes et permettre ainsi régulation des relations entre le dirigeant et les différentes parties prenantes.

### **2.3- Audit et management des risques :**

#### **2.3.1 - Définition des risques :**

Les Normes internationales de l'IIA définissent un risque comme «La possibilité d'un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque est mesuré en termes d'impact et de probabilité. »<sup>1</sup> .

Pour la plupart des organisations, la gestion des risques concerne les aspects positifs et négatifs du risque. Ainsi, en plus de gérer les choses qui pourraient avoir un impact négatif (risque baissier), il se penche également sur les avantages potentiels (risque à la hausse). Il peut

---

<sup>1</sup> Georges (SELIM) et David (MC NAMEE), *Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm*, IIA Research Foundation, Royaume-Uni, 2004, P.09

être appliqué de manière holistique, et également être utilisé sur des activités spécifiques, du stratégique à l'opérationnel<sup>1</sup>.

Dans les organisations, la gestion des risques est essentielle à la bonne gouvernance. La gestion des risques de l'entreprise (ERM) décrit ce qui se passe lorsque les organisations mettent en place un processus structuré et continu pour identifier, gérer et répondre aux risques.

### 2.3.2- La gestion des risques :

Lorsqu'on parle de GRE, on emploie souvent l'expression « maturité du risque ». Cette expression reporte à combinaison de plusieurs facteurs et est un indicateur de la façon dont les risques sont gérés dans l'entreprise. Les organisations ayant des processus matures de gestion des risques démontrent une forte culture du risque, une gouvernance efficace, un cadre, des processus, une méthodologie, des outils et des systèmes.<sup>2</sup>

La gestion des risques n'est pas la responsabilité d'un seul département, mais celle de tout le monde, du directeur général aux agents de maintenance. Les échecs passés ont été attribués, justement, au manque de responsabilité, de stratégie et de transparence. La GRE doit être un processus continu et en évolution constante, qui prend place tout au long de la stratégie de l'organisation et de la mise en œuvre de cette stratégie. Pour être efficace, elle devra aborder méthodiquement tous les risques entourant les activités passées, présentes et en particulier futures de l'organisation<sup>3</sup>.

Des attentes plus sévères de la part des régulateurs et d'autres parties prenantes signifient désormais que les entreprises et les institutions financières devraient faire preuve d'une meilleure discipline, de plus de contrôle et de responsabilité.

L'entreprise va faire face à plusieurs risques, comme les risques financiers, qui n'ont probablement jamais été plus aigus. Elles doivent également être vigilantes sur les risques présentés par les fournisseurs. Les risques de fraude peuvent également augmenter ; certains employés deviennent plus opportunistes.

Avec toutes ces exigences, la vérification est souvent passée de la simple conformité à une fonction qui examine régulièrement le profil de risque, des risques émergents, et identifie les tendances tout en restant à l'affût des performances de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> IIA , *Risk management and internal audit*, Rapport UK 2017, P.02

<sup>2</sup> IIA, *Risk management practices and the role of internal Audit*, Rapport Dubai 2015, P.11

<sup>3</sup> The Institute of Risk management, *A risk management standard*, Rapport UK 2002, P.02

### 2.3.3- L'audit des RISKS et les RISKS d'audit :

Il existe différents types de risques :

a. Risque généraux liés à l'entreprise<sup>1</sup> :

Il s'agit des risques qui sont de nature à influencer l'ensemble des opérations de l'entreprise. Chaque entreprise, possède des caractéristiques qui lui sont propres et qui rendent plus ou moins probables la concrétisation de ces risques potentiels. Pour contrôler une entreprise, l'auditeur doit donc identifier les risques qui la distinguent des autres. Ainsi, l'auditeur va se documenter sur l'activité de l'entreprise et sur son secteur d'activités. Il devra également se renseigner sur l'organisation et la structure de l'entreprise.

b. Risques liés à la nature des opérations traitées<sup>2</sup> :

Ce risque représente la possibilité qu'un compte ou un flux de transaction d'être erroné de façon significative. On peut distinguer les données saisies en comptabilités en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers :

- Les données répétitives : elles résultent de l'activité habituelle de l'entreprise ; achats, ventes, salaires.... Elles sont traitées de manière uniforme en fonction des systèmes mis en place. Les risques sont donc liés à la fiabilité de ces systèmes.
- Les données ponctuelles : elles sont complémentaires de procédures mais, saisies à des intervalles de temps plus ou moins réguliers : inventaire physiques, évolutions de fin d'exercice.... Elles sont porteuses de risque significatif lorsque leur saisie n'est pas organisée de façon fiable et il est donc important de les connaître à l'avance pour décider des contrôles qui devront être effectués.
- Les données exceptionnelles : ces sont des opérations ou des décisions qui sortent du domaine de l'activité courante : réévaluation, fusion, restructuration .... L'entreprise ne dispose pas des critères préalables, d'éléments comparatifs, de personnel expérimenté pour ce type d'opération, les risques que des erreurs se produisent et ne soient pas détectées sont plus importants.

---

<sup>1</sup> Youssef (YAHYAOU), *L'utilité du rapport de l'auditeur externe*, Mémoire de fin d'études Audit et finance, université de Sousse, 2005, P34

<sup>2</sup> Youssef (YAHYAOU), *Op.Cit.*, P.35

c. Le risque de non contrôle<sup>1</sup> :

Le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne représente la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'informations de l'entreprise ne lui permettent pas de produire des comptes fiables. Ainsi, ce type de risque consiste en la possibilité que le système de contrôle interne ne permette pas de détecter une erreur dans les états financiers ou ne prévienne pour la réalisation d'erreurs dans un compte ou un flux de transactions. Peu importe que le risque inhérent (risque général lié à l'entreprise et risque lié aux opérations comptables) soit élevé si le système de contrôle interne a été bien conçu et si son application est correctement effectuée, cela vient en effet réduire considérablement l'apparition des erreurs.

d. Le risque de non détection <sup>2</sup>:

Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération, qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitudes présentés dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative.

Ce dernier est également appelé le risque d'audit. L'International Federation of Accountants (IFAC), définit le risque d'audit de façon suivante (paragraphe 9) : « Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives »<sup>3</sup>.

C'est donc le risque que les contrôles mis en œuvre par le réviseur ne détectent pas les erreurs dans un compte ou un flux de transaction. Ils ont pour conséquence de pouvoir faire émettre au réviseur une opinion inappropriée sur les états financiers.

---

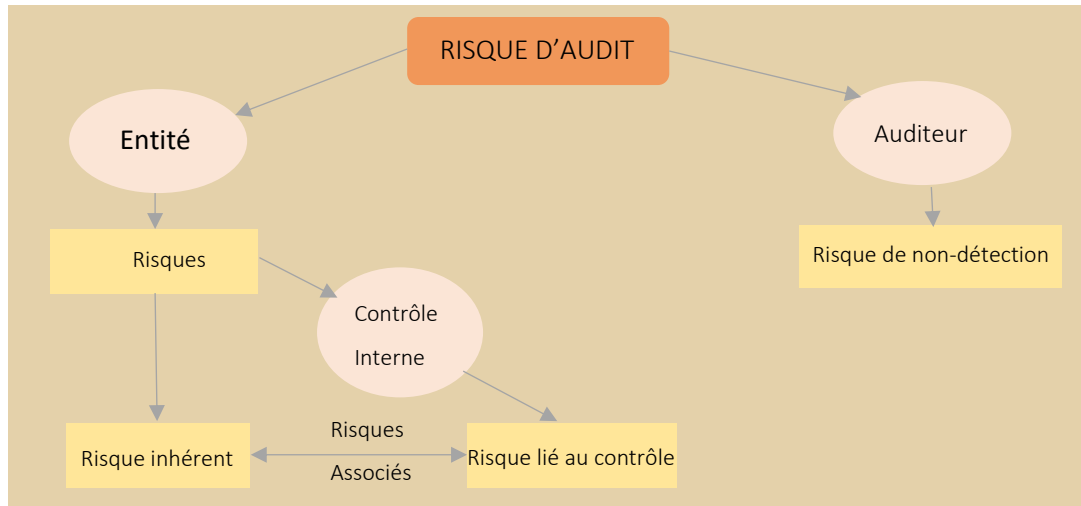
<sup>1</sup> Youssef (YAHYAOUI), Op.Cit., P.35

<sup>2</sup> Youssef (YAHYAOUI), Op.Cit., P.36

<sup>3</sup> Norme ISA 320, Relative aux caractères significatifs lors de la planification et de la réalisation d'un audit, Paragraphe 9, L'International Fédération of Accountants, UK, 2009

Les risques d'audit sont donc nombreux, certains liés au contrôle interne et d'autres non. Pour résumer cette partie nous ferons appel au schéma suivant :

Shéma 1 : Les risques d'audit



(Source : Alain (BURLAUD) et Coll., *DSCG Comptabilité et audit*, Sup'Foucher, Paris, 2009, P.55)

Ainsi, une fois les risques délimités, l'auditeur choisit quelles procédures mettre en œuvre, décide de leur étendue et de la date liée à ses interventions, et s'efforce de minimiser tant que possible le risque d'audit. Il n'est en effet pas possible, notamment pour des raisons de coût et d'efficacité, d'obtenir une assurance absolue que les comptes annuels ne contiennent pas d'erreurs, quels que soient les systèmes mis en place par l'entreprise ou les contrôles de détection mis en œuvre par l'auditeur.

### **3- L'Audit externe en Algérie :**

L'audit en Algérie, comme partout ailleurs dans le monde, est née du besoin qu'avait l'état d'assurer un certain contrôle du marché. Bien que le commissariat aux comptes existait bien avant l'indépendance, ce n'est que très récemment que de réels travaux sur l'audit externe ont été publiés. Dans cette partie nous développerons donc les étapes par lesquels la fonction d'Audit est passée en Algérie, et la place qu'elle occupe aujourd'hui dans le système économique.

### 3.1- Les organisations comptables :

La politique de développement adoptée par L'Algérie, au lendemain de l'indépendance a générée un nombre considérable des activités industrielles et commerciales qui a été pour objet la reconstitution de l'économie nationale.

Néanmoins, ce sont les entreprises publiques qui dominaient le marché<sup>1</sup>. La mission de ces dernières n'était autre que le développement économique et stabilité politique. L'accomplissement de telles missions nécessite forcément l'instauration d'un système fiable de contrôle capable de juger la performance de l'entreprise publique. Dans ce sens, les pouvoirs publics ont mis plusieurs mécanismes de contrôle ; un contrôle interne exercé par l'Etat par le biais de ses représentants et un contrôle externe dont sont dotées certaines institutions extérieures de l'entreprise publique. La profession comptable a dès lors vu son organisation prendre une nouvelle tournure avec la promulgation de l'ordonnance n°69-107: « Le ministère d'Etat chargé des finances et du plan était chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés où l'Etat ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité et de sincérité de leurs comptes et d'analyser leur situation active et passive »<sup>2</sup>.

### 3.2- Le commissariat aux comptes :

Institué pour la première fois grâce à loi de finances de 1970, la profession des commissaires aux comptes a connu pas mal de houles. Après la sortie du décret d'application n° 70-173 du 16 novembre 1970, qui précise les obligations et les missions des commissaires aux comptes et positionne le commissaire aux comptes comme étant un contrôleur permanent de gestion des entreprises publiques et semi-publiques, la création de la cours des comptes en 1980 a mis fin au rôle de ces derniers<sup>3</sup>.

Le commissariat aux comptes a finalement été rétabli en 1988, en ajoutant deux importantes conditions, à savoir :

- L'exercice de cette fonction par des professionnels du contrôle légal indépendant

---

<sup>1</sup> Necib (REDJEM), *L'entreprise publique Algérienne (socialisme et participation)*, OPU, Alger, 1987, P. 18

<sup>2</sup> Loi de finances 1970, La constitution Algérienne de 1963, Ordonnance n°69-107 Article 39, Alger

<sup>3</sup> Abrogation du décret d'application n° 70-173 du 16 novembre 1970

- La non immixtion dans la gestion, en opérant une séparation entre contrôle externe et appréciation de la gestion; qui est désormais sous la responsabilité du conseil d'administration.

### **3.3- L'Ordre National des Commissaires Aux Comptes :**

L'Ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréée a été créé par la loi n° 91-08 du 27-avril -1991. Sa création avait pour principale motivation la mise en place d'un train de mesures juridiques d'organisation et d'encadrement de la profession.

L'Ordre national est une organisation professionnelle dotée de la personnalité civile, regroupant les personnes physiques ou morales habilitées à exercer la profession d'experts-comptables, de commissaires aux comptes et de comptables agréée et qui est placé sous la tutelle du ministre des finances. Il est administré par un conseil, dont le siège est à Alger, composé de neuf membres élus par l'assemblée générale de l'ordre.

En tant qu'organe professionnel le conseil d'Ordre est chargé de<sup>1</sup> :

- Représenter la profession auprès des pouvoirs publics ;
- De veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- De défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;
- D'élaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre prévu par la loi ;
- Contribuer à la formation au perfectionnement des membres ;

### **3.4- L'inspection générale des finances :**

Créée en Mars 1980, l'inspection générale des finances a pour objet de s'assurer de l'exactitude, de sincérité et de la régularité des comptabilités, ainsi que de la conformité des opérations contrôlées aux prévisions des budgets et programmes d'investissement, voire même les travaux d'audit, de commissariat aux comptes des sociétés et organes reportant à l'état. Depuis sa création, l'IGF a connu nombre d'aménagements tendant principalement à le réorganiser et à le consolider. Nous citerons, à titre d'exemple, le renforcement des prérogatives

---

<sup>1</sup> cn-cncc.dz (Consulté le 13 Février 2018)

de l'IGF, en tant qu'un des principaux acteurs dans le domaine de contrôle de l'utilisation des Fonds Publics<sup>1</sup> :

- L'institution de l'obligation de sanction des rapports de l'IGF,
- La mise en place d'un ancrage juridique au contrôle exercé par l'inspection générale des finances ; de l'utilisation des fonds issus de la générosité publique, ainsi que l'affectation des dons en nature d'origine nationale ou étrangère,
- L'évaluation de la mise en œuvre des politiques publiques,
- L'adaptation du rôle de l'IGF à la nouvelle forme de gestion des actifs économiques de l'État,
- La possibilité pour l'inspection générale des finances de recourir pour les besoins de certains travaux à des agents qualifiés,
- La coordination par l'IGF de son action avec celle des inspections générales des départements ministériels.

L'article 4 qui définit la nature des interventions de l'IGF porte, entre autres, sur <sup>2</sup>:

- L'audit, les études, les enquêtes ou les expertises à caractère économique, financier et comptable.
- L'évaluation des conditions de mise en œuvre des politiques publiques, ainsi que des résultats y afférents.

Les missions d'audit, les études ainsi que les enquêtes et expertises commanditées à l'IGF par les autorités habilitées répondent généralement à des besoins précis.

Par conséquent, les conclusions des travaux qui en découlent peuvent contribuer sensiblement à la prise de décision par les instances concernées, dans les domaines liés à ces missions. L'objectif recherché de cette évaluation est, en définitive, de formuler des propositions et recommandations en vue d'apporter les correctifs nécessaires et de prendre les mesures et actions de redressement, d'assainissement et d'amélioration du dispositif en relation avec les constatations relevées.

---

<sup>1</sup> Décret 08-272 du 06 septembre 2008- Révision du décret exécutif n°92-78 du 22 février 1992, fixant les attributions de l'Inspection Générale des Finances, Journal Officiel, Alger

<sup>2</sup> Décret 08-272 du 06 septembre 2008, Article 04 - Révision du décret exécutif n°92-78 du 22 février 1992, fixant les attributions de l'Inspection Générale des Finances, Journal Officiel, Alger

### **3.5- La Cour des Comptes :**

Instituée par l'article 190 de la constitution de 1976 et consacrée à nouveau par l'article 160 de la constitution de 1989, la Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle a posteriori des finances de l'État, des collectivités territoriales et des services publics régie actuellement par l'article 170 de la constitution de 1996 modifiée par la loi du 10 avril 2002<sup>1</sup> et la loi du 15 novembre 2008<sup>2</sup>.

Elle dispose dans le cadre de l'exercice de ses missions, d'une certaine indépendance, garantissant la neutralité et l'objectivité de ses travaux. Les procédures de fonctionnement et le statut particulier conféré à ses magistrats confortent cette assertion.

La Cour des comptes participe, à travers les résultats sanctionnant ses travaux, à asseoir une saine gestion des deniers publics aux plans de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie. Elle contribue, de par ses attributions, au renforcement de la prévention et de la lutte contre les diverses formes de fraude et de pratiques illégales ou illicites.

Ces missions consistent notamment en la vérification des conditions d'utilisation et l'appréciation de la gestion des ressources, moyens matériels et fonds publics par les organismes entrant dans son champ de compétence et de la conformité de leurs opérations financières et comptables par rapport aux lois et règlements en vigueur. L'objectif étant de favoriser l'utilisation régulière et efficiente de ces ressources et à promouvoir l'obligation de rendre compte et la transparence dans la gestion des finances publiques.

### **4. Les Normes d'audit en Algérie :**

En Algérie, le terme audit a connu une large diffusion durant ces dernières années. Il est devenu un terme courant dans le monde moderne des affaires. Les normes d'audit, encore appelées normes d'exercice professionnel constituent l'ensemble des règles que l'auditeur légal doit respecter dans l'exercice de ses missions. Ces normes ont pour objet :

- La définition de la démarche d'audit de l'auditeur ;
- L'organisation de ses travaux.

Début 2016, le ministère des finances donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International

---

<sup>1</sup> Loi n° 02-03 du 10 Avril 2002, JORADP n° 25, Portant révision constitutionnelle, Alger

<sup>2</sup> Loi n° 08-19 du 15 Novembre 2008, JORADP n° 63, Portant révision constitutionnelle, Alger

Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Il s'agit de la norme NAA210, la norme NAA505, la norme NAA560, et la norme NAA580 :

#### 4.1- La norme NAA210:

Elle traite les « Accord sur les termes des missions d'audit »<sup>1</sup>, autrement dit les obligations de l'auditeur de convenir avec la direction des termes de la mission d'audit. La norme stipule donc que l'auditeur n'accepte de poursuivre une mission d'audit que dans le cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues ; en s'assurant donc que les conditions préalables à un audit sont réunies.

Dans le cas où les conditions ne seraient pas réunies, l'auditeur doit refuser la mission, sauf si la réglementation ne l'en empêche.

#### 4.2- La norme NAA505:

Elle concerne l'utilisation par l'auditeur des procédures de « Confirmation externe »<sup>2</sup> pour l'obtention d'éléments probants, pertinents et fiables. Selon la norme, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmation, ce qui implique<sup>3</sup> :

- De déterminer les informations à faire confirmer ou à demander
- De sélectionner les tiers appropriés à confirmer
- De concevoir les demandes, en s'assurant que les demandes sont adressées au bon destinataire, et que les demandes précisent que les réponses doivent lui être retournées directement
- De procéder à l'envoi des demandes aux tiers et d'assurer le suivi de ces demandes

#### 4.3- La norme NAA560 :

Cette norme a pour objet l'audit des états financier dans le cas de l'enregistrement d' « Evènements postérieurs à la clôture »<sup>4</sup>. Les objectifs de l'auditeur dans le cadre de cette norme se résume aux recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, indiquant que les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport, nécessitant un

---

<sup>1</sup> Décision n°002 du 04 Février 2016, Portant Normes Algériennes d'Audit, Ministère des Finances, Alger, P.30

<sup>2</sup> Ibid, P.31

<sup>3</sup> Décision n°002 du 04 Février 2016, Portant Norme Algérienne d'Audit 505, Ministère des Finances, Alger, P.03

<sup>4</sup> Décision n°002 du 04 Février 2016, Portant Normes Algériennes d'Audit, Ministère des Finances, Alger, P.33

ajustement des états financiers, ont fait l'objet d'un traitement. De plus l'auditeur se doit de traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

#### **4.4- La norme NAA580 :**

Cette Norme traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction dans un audit des états financiers<sup>1</sup>.

L'obligation de l'auditeur au regard de cette norme, est d'obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur. Il peut également conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de ces mêmes déclarations écrites.

Le ministère des Finances a, par la suite, publié huit autres normes :

- a. NAA 520<sup>2</sup> : Traite l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance;
- b. NAA 570<sup>3</sup> : Traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.
- c. NAA 610<sup>4</sup> : Traite des conditions et de l'opportunité de prendre en compte les travaux de l'audit interne par l'auditeur externe, lorsque celui-ci estime, conformément à la norme NAA 315 que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour la réalisation de sa mission.
- d. NAA 620<sup>5</sup> : Traite des obligations de l'auditeur lorsqu'il fait appel à un expert de son choix pour la réalisation de contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit, ainsi que des modalités de prise en compte des conclusions de l'expert.

---

<sup>1</sup> Idem, P.35

<sup>2</sup> Décision n°23 du 15 Mars 2017, Portant Norme Algérienne d'Audit 520, Ministère des Finances, Alger, P.03

<sup>3</sup> Décision n°23 du 15 Mars 2017, Portant Norme Algérienne d'Audit 570, Ministère des Finances, Alger, P.03

<sup>4</sup> Décision n°23 du 15 Mars 2017, Portant Norme Algérienne d'Audit 610, Ministère des Finances, Alger, P.03

<sup>5</sup> Décision n°23 du 15 Mars 2017, Portant Norme Algérienne d'Audit 620, Ministère des Finances, Alger, P.03

- e. NAA 300<sup>1</sup> : Traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Cette Norme vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traités séparément.
- f. NAA 500<sup>2</sup> : Explicite à la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers, et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.
- g. NAA 510<sup>3</sup> : Traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale.
- h. NAA 700<sup>4</sup> : Traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, et sur la forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué selon les normes NAA et a abouti à la formulation d'une opinion non modifiée.

Les auditeurs externes Algériens restent tout de même sur leurs faims, car beaucoup d'autres volets de l'audit doivent être abordés. Dans un article pour ALGERIE ECO, L.Bensalem et W. Ghanemi, du cabinet Pwc, soulignent qu'il aurait été préférable d'inclure dans ce premier bouquet de normes, l'équivalent de la norme ISA200 qui traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers et qui fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs<sup>5</sup>.

Néanmoins, ces normes sont un véritable saut dans le domaine de l'audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui jusqu'à présent, n'avaient pas des normes officielles leur permettant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.

---

<sup>1</sup>Décisions n°150 du 11 Oct 2016, Portant Norme Algérienne d'Audit 300, Ministère des finances, Alger, P.03

<sup>2</sup>Décisions n°150 du 11 Oct 2016, Portant Norme Algérienne d'Audit 500, Ministère des finances, Alger, P.03

<sup>3</sup>Décisions n°150 du 11 Oct 2016, Portant Norme Algérienne d'Audit 510, Ministère des finances, Alger, P.03

<sup>4</sup>Décisions n°150 du 11 Oct 2016, Portant Norme Algérienne d'Audit 700, Ministère des finances, Alger, P.03

<sup>5</sup>Lakhdar (BENSALEM) et Walid (GHANEMI), Les premières normes d'audit en Algérie : Un autre fruit de la réforme de la profession comptable, ALGERIE ECO, Alger, 16 Avril 2016

### **Conclusion du Chapitre I :**

Ce premier chapitre nous a permis de mieux comprendre l'évolution de l'audit à travers les âges et les civilisations. Nous avons également définie l'audit externe, son champ d'application et sa relation avec les autres fonctions de l'entreprise. Pour finir nous avons pu voire l'application de l'audit externe en Algérie avec la création des institutions et organisations Algériennes ainsi que la création très récemment des Normes Algérienne d'Audit.

Nous verrons dans le prochain chapitre la place des cabinets d'audit dans l'audit externe.

**Chapitre II : Les cabinets**  
**d'Audit comme acteurs privilégiés**  
**de l'Audit**

## **Introduction du chapitre II :**

Depuis quelques années, les cabinets d'audit sont devenus des acteurs indispensables du monde économique. Cette renommée peut être due à l'évolution des institutions responsable de l'audit de l'état (Cours des comptes) et des services d'audit et d'inspection général à l'intérieur des entités. L'évolution de l'économie et l'expansion des marchés financiers y sont également pour beaucoup. En effet, un manque de prudence mais aussi d'informations financières ont été à l'origine de nombreuses faillites ce qui a renforcé la position de l'audit externe en tant que garant de la sincérité et régularité des informations financières mais aussi qu'expert dans le domaine.

## **Section 1 : L'évolution des Cabinets d'Audit:**

Comme vue précédemment, l'audit et son apport économique ont été appréciés depuis longtemps. L'examen par un homme indépendant et compétent de la fidélité des représentations comptables et financières est la clé garantissant la probité et crédibilité des transactions économiques des entreprises et des entrepreneurs.

L'objectif du travail de l'auditeur a pourtant évolué progressivement d'une recherche spécifique des fraudes dans les écritures comptables jusqu'à une appréciation globale de la fidélité des rapports émis par une agence économique et une analyse critique de la fiabilité des procédures et des structures de celle-ci.

Jusqu'au XVII<sup>ème</sup> siècle, les états, royaumes et églises étaient les seules entités dont le patrimoine avait une masse méritoire d'un contrôle protecteur. Les marchands n'avaient pas d'impôts ou autres taxes à payer, leurs richesses ne les concernait donc qu'en tant qu'individus.

Il faut attendre 1807 pour la création de la Cour des Comptes<sup>1</sup>. Les ordonnances et codes commerciaux cherchent à protéger les tiers contre les faillites frauduleuses au début de la période du capitalisme populaire.

Les lois sur les sociétés par actions font leurs apparitions, et cherchent à protéger les actionnaires contre la malhonnêteté des capitalistes. Ces lois s'appuient sur la genèse d'une profession comptable (Ecosse 1867) et le lancement du contrôle indépendant en 1867 (Commissaires aux comptes). Tandis que les textes sur les techniques de l'audit sont publiés à partir de la fin du XIX<sup>ème</sup> siècle, avec l'œuvre de Dicksee « Auditing » parut en 1895, par exemple. Les impôts sur les bénéfices des sociétés sont également introduits à partir du début du siècle.

Toutes ses évolutions ont été le socle sur lequel les cabinets d'audit ont vues le jour et ont crues. Nous aborderons également les différents événements et les phases qu'a traversés la fonction d'audit externe.

---

<sup>1</sup>Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4eme édition, Dalloz, Paris, 1992, P.17

### **1- Le début de la comptabilité publique :**

Le vingtième siècle a marqué le début de la comptabilité publique en tant que profession pour plusieurs raisons. En 1896, l'État de New York a adopté une loi limitant l'utilisation du titre de «Certified Public Accountant» à ceux qui réussissent un examen d'État. Cette loi fut bientôt suivie de lois similaires dans d'autres pays. La mise en place d'un examen obligatoire a fourni aux comptables une image plus professionnelle, similaire à celle fournie aux avocats par l'examen du barreau. De plus, ces lois ont contribué à assurer un marché pour les services de ceux qui réussissent l'examen. La responsabilité de nombreux cabinets comptables s'étendait au-delà de la simple gestion des faillites et des liquidations, mais à la vérification des états financiers des clients. En 1900, six des entreprises qui deviendraient «The Big Eight» avaient été fondées. L'établissement, la survie et la croissance de ces cabinets, ainsi que de la profession dans son ensemble, étaient dus à l'industrialisation rapide au début du XXe siècle. Pendant ce temps, la forme de propriété de la société a commencé à prendre de l'importance, avec une séparation distincte de la gestion et de la propriété. Previs et Merino soulignent l'importance de ces changements: «Peut-être le développement le plus important, rétrospectivement, de l'émergence de la profession comptable publique, a été la montée du capitalisme financier. »<sup>1</sup>

À bien des égards, la profession comptable était relativement stable, conservatrice et à croissance lente au cours de la première moitié de ce siècle. Pourtant, en même temps, elle a fait face à des événements sociaux et économiques majeurs qui changeraient radicalement sa portée et sa direction. Deux guerres mondiales, l'imposition d'un impôt sur le revenu, une dépression mondiale et une nouvelle législation sociale majeure ont tous servi à élargir le rôle et la responsabilité du comptable public. La seconde moitié du siècle a peut-être présenté des défis encore plus grands. Plus précisément, les cabinets comptables «Big Eight» ont dû s'adapter à l'internationalisation des entreprises, à une économie de services en expansion, à une croissance rapide des services non audités, et surtout à un environnement concurrentiel.

De 1895 à 1905, de nombreuses fusions ont exigé des vérificateurs expérimentés qu'ils examinent les livres et les états financiers des sociétés en cause.

Comme la vague de fusions d'entreprises s'est poursuivie au cours des prochaines années, des auditeurs supplémentaires étaient nécessaires. Les entreprises impliquées étaient souvent

---

<sup>1</sup> Gary J. (PREVIS) et Barbara D. (MERINOS), *A History of Accountancy in the United States*, Ohio State University Press, USA, 1979, P.129

géographiquement diverses, les cabinets d'experts-comptables ont donc commencé à ouvrir des succursales.

Un autre changement créé par le mouvement de fusion des entreprises a été une responsabilité accrue envers les tiers. Dans la plupart des cas de fusion, le cabinet d'expertise comptable n'était pas directement engagé par l'entreprise auditée mais par une banque ou une société holding qui supervisait la fusion. Pour les audits de routine des états financiers, les auditeurs étaient traditionnellement sélectionnés par les dirigeants ou les administrateurs de la société. Cependant, United States Steel a été la première grande entreprise à renoncer à cette tradition. Le 17 février 1902, les actionnaires de la United States Steel Corporation ont élu Price Waterhouse & Co. en tant qu'auditeur pour la société<sup>1</sup>.

## **2- L'impact de la Première et Deuxième Guerre Mondiale :**

C'est dans la décennie entre 1910 et 1920 que les premiers impôts sur le revenu ont été adoptés. L'objectif était alors de financer la 1<sup>ère</sup> guerre mondiale. Les sociétés ont dès lors jugé nécessaire de mettre en place des systèmes de comptabilité qui détermineraient leurs revenus et leurs dépenses. Par conséquent, les sociétés étaient souvent obligées de compter sur leurs auditeurs pour mettre en place le système nécessaire

Arthur Andersen & Co., suite au rachat d'une petite firme comptable de Chicago, The Audit Company of Illinois, crée l'un des premiers cabinets comptables à développer un service fiscal. À la suite de la guerre, le cabinet comptable est devenu un conseiller pour les affaires financières.

En Grande-Bretagne en revanche, le gouvernement a joué un rôle assez actif dans le développement de la comptabilité en adoptant les Companies Acts. La comptabilité aux États-Unis - bien que largement basée sur le système britannique - n'avait pas été guidée ni réglementée par le gouvernement. En 1913, le Congrès a établi le système de réserve fédérale et un an plus tard la Federal Trade Commission.

La décennie qui suit 1920 a été décrite par John Carey: « Alors commença une période de croissance et de prospérité sans précédent, caractérisée par l'expansion industrielle, les fusions, les emprises de sociétés de portefeuille et, malheureusement, quelques pratiques financières malsaines. Cette période s'est terminée brusquement en 1930. »<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> [www.accountingin.com/accounting-historians-journal/](http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/), (Consulté le 05/03/2018 à 14h00)

<sup>2</sup> John CAREY, *The Rise of the Accounting Profession: 1896-1936*, USA, 1969, P144

Fait important, à cette période, de nombreux banquiers voulaient plus qu'une vérification des documents financiers. Ils voulaient une enquête sur toutes les phases de l'entreprise. Pour répondre à ces besoins, les cabinets comptables ont dû développer leurs méthodes d'exploitation. Arthur Andersen & Co. rapporte les changements qu'il a apportés: « Le cabinet a élaboré des rapports d'enquête financière qui ont abordé plusieurs phases d'une activité autre que financière et comptable, notamment les relations de travail, la disponibilité des matières premières, les usines, les produits, les marchés, l'efficacité de l'organisation et les perspectives d'avenir. Les méthodes utilisées pour élaborer ces rapports comprenaient une étude des politiques de l'entreprise et de leurs efficacités, ainsi que des performances de la direction dans leurs mises en œuvre. »<sup>1</sup>

Bien que les cabinets soient heureux que le volume de travail soit plus élevé en raison des nouvelles taxes et réglementations dû à la Seconde Guerre Mondiale, de nombreuses entreprises ont eu du mal à faire face au fait qu'un nombre important de leurs employés étaient enrôlés dans les forces armées. En raison de ce besoin de personnel plus important, les entreprises ont de plus en plus cherché des femmes à des postes professionnels.

Aussi, le nombre de femmes entrant en comptabilité publique a augmenté de façon spectaculaire, une tendance qui avait commencé au début des années 1960. Néanmoins, c'est dans les années 1980 que la plupart des cabinets comptables ont pris conscience que leur succès dépendait du recrutement et de la rétention des femmes. Près de la moitié des étudiants en comptabilité étaient des femmes et, en 1988, les femmes constituaient 52% des diplômés en comptabilité.

### **3- La montée en puissance du capitalisme et de la bourse :**

Après une stabilisation de la croissance, en 1933, des changements ont commencé à se produire qui auraient un effet profond sur la croissance des entreprises «Big Eight». Ces changements résultent principalement de l'effondrement des marchés boursiers en 1929 et des pertes subies par des millions d'investisseurs. Dans le même temps, il a été révélé que la fraude massive avait eu lieu dans Kreuger and Toll, une société cotée à la bourse de New York. Cette fraude s'était produite entre 1917 et 1932 sans être détectée. En conséquence, le NYSE a annoncé le 6 janvier 1933<sup>2</sup> que les sociétés demandant une inscription à la bourse, devaient avoir un certificat d'audit pour leurs états financiers et cet audit doit être effectué par un expert-

---

<sup>1</sup> Arthur Andersen, *The First fifty years : 1913-1963*, Arthur Andersen & Co, New York, 1984, P32

<sup>2</sup> Securities Act Law of 1933, Relative à la régulation des marchés primaires d'action, USA

comptable indépendant. Cette annonce a été suivie d'une autre, le 24 octobre 1933, qui exigeait que toutes les sociétés suivent certaines méthodes comptables standard. Avec l'exigence d'un auditeur indépendant et une portée d'audit accrue, le New York Stock Exchange a aidé à créer un marché nouveau et plus important pour les grands cabinets comptables.

Aux Etats Unis, un autre changement résultant de l'effondrement du marché des valeurs mobilières a été l'adoption par le Congrès du Securities Act de 1933 et de la Securities Exchange Act de 1934. Le Securities Act de 1933 visait à assurer une divulgation complète et équitable des informations à l'émission de titres vendus dans le commerce interétatique et étranger, tandis que celui de 1934 avait pour objet de réglementer les bourses de valeurs et le marché de gré à gré opérant dans le commerce interétatique et étranger. La promulgation des deux lois a accru le prestige de la profession comptable et élargi leur responsabilité aux actionnaires et au grand public.

À mesure que les clients devenaient plus grands et plus complexes, l'audit traditionnel a dû être élargi pour relever ce défi. Cela met l'accent sur la portée élargie de l'audit des années 1950, pour considérer l'ensemble de l'entité commerciale, et pas seulement ses archives financières. L'audit de l'ensemble des activités impliquait une étude du système de contrôle interne de l'entreprise. Pour la première fois, les cabinets comptables ont vraiment apprécié le fait que la force du contrôle interne d'une entreprise déterminait la portée et la profondeur de l'audit lui-même. Des lors, les cabinets comptable ne pouvaient plus vérifier uniquement les dossiers financiers, mais devaient examiner la société comme un système intégré.

#### **4- L'internationalisation :**

Après la Première Guerre mondiale, de nombreuses entreprises «Big Eight» ont connu une demande accrue pour leurs services à l'étranger et y ont ouvert des bureaux afin d'être compétitives. L'internationalisation de nombreux clients a dynamisé cette expansion. L'une des premières entreprises américaines à ouvrir une succursale européenne fut Haskins & Sells , qui ouvrit un bureau à Londres en avril 1900, suivie de trois autres bureaux à Shanghai, à Paris et La Havane<sup>1</sup>.

La stratégie de fusion était considérée comme le meilleur moyen d'obtenir le personnel et les bureaux nécessaires. Arthur Young qui a résisté à la tendance des fusions parmi les autres

---

<sup>1</sup> [www2.deloitte.com](http://www2.deloitte.com)

«Big Eight» a finalement cédé à la tendance au cours des années 1960, passe de 100 collaborateurs en 1960 à plus de 250 en 1970<sup>1</sup>.

Les années 1960 ont également apporté des problèmes aux «Big Eight» : une augmentation phénoménale des procès.

A la fin des années 1970, après plusieurs procès impliquant d'autres professions et une action implicite du ministère de la Justice, le code de déontologie de l'AICPA<sup>2</sup> a été modifié pour permettre la publicité et la sollicitation des clients pour les cabinets. Le climat politique et économique de la fin des années 1960 et du début des années 1970 a favorisé l'évolution des attitudes à l'égard de la concurrence de nombreux membres de la profession.

La tendance à la croissance par fusion s'est poursuivie pour les «Big Eight» dans les années 1970. Deux sont particulièrement remarquables. Ernst & Ernst, une firme américaine, entretenait des relations de travail informelles avec la firme britannique Whinney, Smith & Whinney depuis les années 1920. En 1979, ces deux sociétés fusionnèrent formellement, créant Ernst & Whinney, une société internationale ayant des bureaux dans 71 pays et facturant plus de 500 millions de dollars<sup>3</sup>. De même, en 1978, Deloitte, Plender, Griffith & Co. a fusionné sa pratique américaine avec la firme britannique Haskins & Sells pour formaliser une affiliation à long terme et établir Deloitte Haskins & Sells<sup>4</sup>.

##### **5- Les services de conseils :**

Pour les cabinets d'experts-comptables «Big Eight», une grande partie de leurs croissances est attribuable à l'expansion des services-conseils offerts aux clients. En plus du service d'audit traditionnel, ils ont commencé à aller au-delà de la préparation des déclarations fiscales en commençant à offrir des conseils fiscaux et à aider les entreprises à mettre en place des systèmes comptables nécessaires à la production d'informations fiscales appropriées. Dans les années 1920, la plupart des grandes firmes comptables avaient un service des impôts ou un service fiscal. L'expansion des services de conseil a été favorisée par la croissance des entreprises industrielles et la fusion de plusieurs petites entreprises en entreprises plus grandes. Une grande partie du capital d'expansion ou de fusion provient des banquiers d'investissement.

---

<sup>1</sup>Wendy (HABGOOD), *Chartered Accountants in England and Wales: A Guide to Historical Records*, Manchester University Press, 1994, P.145

<sup>2</sup> [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org), ( Consulté le 10 Décembre 2017)

<sup>3</sup> Charles W. (WOTTON) et Coll., *The Development of "The Big Eight" Accounting Firms in the United States 1900 to 1990*, Illinois university, 2003, P.03

<sup>4</sup>Ibid., P.04

Ces banquiers ont souvent demandé à une firme indépendante d'enquêter sur la situation financière des sociétés avant d'engager leurs fonds.

Parallèlement à l'élargissement de l'éventail des services offerts, les cabinets comptables ont dus élargir leurs pratiques d'emploi. En plus du personnel comptable, ils avaient besoin d'ingénieurs industriels, de spécialistes de la recherche de marché, d'experts en production et en personnel. Avec cette entrée dans le conseil en gestion et l'expansion de son personnel, les cabinets comptables sont entrés dans une nouvelle ère d'opportunité et de responsabilité.

L'évolution de cette pratique du conseil s'est fait largement ressentir, en 1978, on estimait qu'entre 7% et 21% des revenus totaux des entreprises «Big Eight» individuelles étaient générés par leurs pratiques de consultation en gestion. En 1988, le pourcentage allait de 14% pour Deloitte Haskins & Sells, à 37% pour Arthur Andersen<sup>1</sup>. Pour l'exercice financier se terminant le 31 août 1989, Arthur Andersen & Co. a déclaré que son secteur du conseil, Andersen Consulting, a généré 42,6% des revenus de l'entreprise, contre 19,8% dans le domaine fiscal et 37,6% dans le secteur de la comptabilité et de l'audit<sup>2</sup>.

C'est dans les années 1980 que la consultation est devenue aussi importante ou plus importante que l'audit pour de nombreuses entreprises «Big Eight». La croissance de la concurrence entre les entreprises qui ont débuté dans les années 1970 a alimenté cette croissance. Alors que les entreprises se disputaient les mêmes grands clients, la réduction des prix est devenue un outil de marketing important pour attirer de nouveaux clients (ou maintenir les clients existants). En conséquence, de nombreuses entreprises ont mis l'accent sur leurs services de gestion afin d'obtenir les plus grandes marges bénéficiaires offertes par ces services.

Cette croissance du conseil, conjuguée à des faillites d'entreprises et à des effondrements d'institutions financières, a suscité de nouvelles inquiétudes quant à la capacité de la profession à se réguler et à rester indépendante.

Aux Etats Unis, le sous-comité sur la surveillance et les enquêtes du Comité de l'énergie et du commerce, présidé par le représentant John D. Dingell, a tenu des audiences pour enquêter sur les préoccupations concernant la profession comptable.

---

<sup>1</sup> Rapport de la comptabilité publique, USA, 15 mars 1989

<sup>2</sup> Rapports de la comptabilité publique, 15 novembre 1989

Le représentant Dingell, a indiqué<sup>1</sup> : « *Il nous apparaît clairement que le processus de réglementation n'est pas bien servi dans de nombreux cas.* ».

Suite à cela, l'Auditing Standards Board a publié la même année, dix exposés-sondages sur les normes professionnelles visant à combler le «manque d'attentes» entre l'évaluation par le public et la profession de la responsabilité de l'auditeur. Finalement, neuf déclarations sur les normes d'audit ont été publiées. Ces normes énoncent la responsabilité accrue de l'auditeur de détecter les fraudes et les actes illégaux, de communiquer toute information cruciale au comité d'audit, d'appliquer des procédures d'examen analytique et d'évaluer les contrôles internes de chaque mission, ainsi qu'une révision des normes pour une distinction plus claire des responsabilités de l'auditeur externe.

#### **6- Des « BIG EIGHT » au « BIG FOUR » :**

Concernant l'évolution des entreprises, les fusions on continuait et la structure du marché tel qu'on le connaît aujourd'hui commence à prendre forme. La première grande fusion d'entreprises comptables est celle de Peat, Marwick, Mitchell & Co., et la firme internationale KMG Main Hurdman<sup>2</sup>. Grâce à cette fusion KMG aspirait à être une entreprise majeure aux États-Unis. Après maintes négociations et pourparlers, et malgré nombreux problèmes de structures et de doutes, les discussions ont été couronnées de succès. Par conséquent, KPMG Peat Marwick, le plus important cabinet d'expertise comptable au monde, a été créé avec des revenus mondiaux de plus de 2,7 milliards de dollars.

En 1989, Ernst & Whinney et Arthur Young ont fusionné pour former Ernst & Young. Fait important, c'était le besoin de croître et de rivaliser «dans les années 1990 et au-delà» qui a été souligné lorsque Ernst & Whinney et Arthur Young ont annoncé leur fusion<sup>3</sup>.

Deloitte entame en 1989 des discussions avec la Touche Ross. Deloitte Haskins & Sells avait traditionnellement concentré ses efforts de marketing sur son domaine d'audit, en particulier des entreprises manufacturières. En revanche, Touche Ross s'est concentré sur l'audit et le conseil dans les secteurs de la distribution et de la finance. Les deux firmes espéraient qu'une fusion proposait l'opportunité d'étendre le conseil. Ainsi, en 1989, « The Big Eight » avait été réduit à « The Big Six ».

---

<sup>1</sup>Stephen A. ( ZEFF), *How the US Accounting profession got where it is Today's : Part II*, Accounting Horizons, USA, 2003, P.273

<sup>2</sup> Ibid., P.277

<sup>3</sup> Stephen A. ( ZEFF), *Op.cit.*, P.271

Le passage aux années 2000 a été tout autant mouvementé. Price Waterhouse fusionne avec Coopers & Lybrand pour former PricewaterhouseCoopers en 1998. Néanmoins, l'un des plus importants événements de cette période fut le démantèlement du cabinet Arthur Anderson.

Arthur Andersen fut l'une des premières victimes de l'affaire Enron. En juin 2002, le cabinet a été reconnu coupable d'entrave à la justice pour avoir détruit les documents financiers d'Enron afin de les dissimuler à la SEC<sup>1</sup>. La condamnation a été annulée plus tard, en appel. Cependant, l'entreprise a été profondément déshonorée par le scandale. Elle a finalement été dissoute au gré des « BIG FOUR » qui s'empressèrent de racheter nombres de ses branches et positionnement.

Les Big 4 sont aujourd'hui connu partout dans le monde comme étant les quatre plus grandes firmes comptables du monde. Ces entreprises offrent une vaste gamme de services de comptabilité et d'audit, y compris des services d'audit externe, de fiscalité, de conseil en gestion et en affaires et d'évaluation et de contrôle des risques.

Le tableau suivant résume le poids qu'ont chacune de ces firmes en termes de chiffre d'affaire, de nombre d'employée dans le monde et la couverture mondiale en 2016:

Tableau N°1 : Cabinet d'audit Big 4 aujourd'hui

	<i>Chiffre D'affaire (Billion \$)</i>	<i>Nombre d'employés</i>	<i>Nombre de Pays</i>
<i>Deloitte</i> <sup>2</sup>	36,8	244 400	150
<i>PwC</i> <sup>3</sup>	35,9	223 400	157
<i>Ernest &amp; Young</i> <sup>4</sup>	29,6	231 000	150
<i>KMPG</i> <sup>5</sup>	25,4	189 000	155

Source : Fait par nous même à partir des rapports des entreprises

<sup>1</sup> [www.investopedia.com/updates/enron-scandal-summary/](http://www.investopedia.com/updates/enron-scandal-summary/), ( Consulté le 15 Janvier 2018 à 11H)

<sup>2</sup> [www2.deloitte.com](http://www2.deloitte.com), ( Consulté le 15 Janvier 2018 à 12H)

<sup>3</sup> [www.pwc.com](http://www.pwc.com), ( Consulté le 15 Janvier 2018 à 12H)

<sup>4</sup> [www.ey.com](http://www.ey.com), ( Consulté le 15 Janvier 2018 à 12H)

<sup>5</sup> [www.home.kpmg.com](http://www.home.kpmg.com), ( Consulté le 15 Janvier 2018 à 12H)

## **Section 2 : Le cadre conceptuel de l'audit externe :**

### **1- Les standards de l'audit Externe :**

Les professionnels de la comptabilité et de l'audit des divers pays, essentiellement les experts comptables, ont toujours tenté de pratiquer un auto-contrôle des activités professionnelles. Cet auto-contrôle s'applique autant aux normes et aux standards professionnels qu'au respect des conditions d'accès à la profession. Dès leur création, les organisations professionnelles ont mis en évidence dans leurs règlements internes les prescriptions concernant la formation et la sélection des candidats, le code de déontologie, ainsi que les pratiques à suivre par les adhérents.

Dès l'apparition de l'audit, les prescripteurs de l'audit et les auditeurs eux-mêmes, ont reconnu la nécessité de faire non seulement respecter les standards de l'audit, mais aussi de développer les techniques de vérification et d'organisation des missions d'audit.

La conformité des réalisations avec les décisions budgétaires de l'Etat obligea les auditeurs de la cour des comptes à s'intéresser aux mécanismes administratifs d'ordonnancement et de paiement.

Dans le secteur privé, au XIX<sup>ème</sup> siècle, l'auditeur externe a commencé à adopter certaines normes dans les comptes rendus de ses missions à la fois dans la présentation des comptes et dans la formulation de son opinion. La nécessité d'une certaine formalisation à cet égard était ressentie par les comptables pour rendre compte des investigations de faillites, dans un premier temps, et, sous l'impulsion des lois sur les sociétés commerciales en 1860, pour exprimer une opinion motivée sur le bilan. La première législation à imposer un audit annuel fut le « Railway Companies Clauses Consolidation Act » de 1845 en Grande-Bretagne<sup>1</sup>.

Nous citerons aussi The Foreign Corrupt Practices Act (USA) de 1978<sup>2</sup>, qui impose des normes de contrôle interne pour lutter contre les actes illégaux. En 1973, le Comité Metcalfe aux USA, a étudié les responsabilités des auditeurs<sup>3</sup>, une action semblable a été lancée par le comité Adams au Canada en 1978.

---

<sup>1</sup> Ferdinand A. (GUL) , Simon (FUG), *Hong Kong Auditing: Economic Theory & Practice (Third Edition)*, City University of Hong Kong Press , 2014, P.60

<sup>2</sup> Charles W. (WOTTON) et Coll., *The Development of "The Big Eight" Accounting Firms in the United States 1900 to 1990*, Illinois university, 2003, P.09

<sup>3</sup> Ibid., P.11

Sans oublier le débat international sur la relation et la distinction entre audit et conseil qui est lancé depuis la fin des années 1980.

Néanmoins, l'un des principaux leviers de l'évolution des standards de l'audit a été l'influence qu'ont eue les scandales et procès.

En effet un nombre important de jugements ont été rendus dans tous les pays du monde, aidant à clarifier les responsabilités des auditeurs. Parmi ces procès, certains ont eu des répercussions bien au-delà des frontières des pays concernés. Nous pouvons citer par exemple :

- En 1939 McKesson et Robbins Etats-Unis : L'auditeur peut fonder son travail sur l'examen de sondages pour autant que le système de contrôle interne soit bien conçu. Son examen doit inclure la surveillance de l'efficacité des procédures d'inventaire Physique et, autant que possible, la confirmation des soldes auprès des tiers ;
- En 1963 avec Hedley Bryne Angleterre : La seule préparation des comptes par un auditeur-expert-comptable est une justification suffisante pour qu'un lecteur des documents puisse leur accorder confiance. Il n'est pas nécessaire pour cette tierce personne d'avoir une relation contractuelle directe ou indirecte avec l'auditeur.
- En 1970 l'Atlantic Acceptance Canada et Pacific Acceptance Australie : L'auditeur des comptes consolidés d'un holding est tenu responsable pour toute défaillance dans les comptes des filiales, même celles dont il n'était pas l'auditeur.
- En 1989 la lutte contre la fraude internationale est relancée par le scandale de la Banque de Crédit et de Commerce International 'BCCI'<sup>1</sup> : Faire de la transparence de groupes de sociétés auxquelles une entreprise financière est rattachée, une condition d'agrément de l'audit. L'obligation des commissaires aux de signaler, aux autorités de surveillance, les irrégularités constatées au niveau des entreprises financières
- En 2001, Eron (Etats Unies) avec la loi Sarbanes-Oxley : L'adoption de trois grands principes : « L'exactitude et l'accessibilité de l'information, la responsabilité des gestionnaires et l'indépendance des organes vérificateurs »<sup>2</sup>

L'auditeur s'expose non seulement aux procès pénaux pour défauts dans la sincérité et la régularité des comptes ; délit de faux bilans, distribution de dividendes fictifs, etc ; mais

---

<sup>1</sup> [www.fraudmeshs.hypotheses.org/75](http://www.fraudmeshs.hypotheses.org/75), (Publié le 03 Juillet 2016, Consulté le 10 Mars 2018 à 09h00)

<sup>2</sup> Hervé (STOLOWY) et Coll., *Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley*, Revue française de gestion 2003/6 (n°147), France, P.134

également pour les pertes réelles subies par des parties civiles. Le montant des dommages réclamés contre les auditeurs ne semblent avoir aucune limite et croît nettement plus vite que les honoraires.

## **2- Qualités recherchées chez l'auditeur externe:**

Depuis le début nous décrivons l'auditeur comme « expert à la fois en comptabilité, finance, fiscalité, droit, organisation, informatique, planification, sciences humaines et, évidemment en techniques quantitatives et qualitatives de vérification »

Mais il faut, surtout, se rappeler que la personne qui entreprend un aussi a besoin d'un minimum de qualités humaines pour effectuer son travail. Au-delà de ses qualités intellectuelles et professionnelles l'auditeur met en œuvre ses capacités de contact et de conviction pendant son travail. Cette dimension humaine se base sur un ensemble de qualités que nous présentons par la suite.

### **2.1- Qualités personnelles recherchées chez l'auditeur :**

Il est intéressant de constater que les textes américains donnent une importance primordiale aux qualités personnelles recherchées chez l'auditeur. Ce thème est traité souvent sous la rubrique « Ethiques professionnelle ». Nous citerons ci-dessous certaines qualités recherchées chez l'auditeur externe selon Arens et Loeb Becke<sup>1</sup>, mais aussi selon le bureau International du Travail de Genève<sup>2</sup> et l'IIA<sup>3</sup> :

- Honnêteté ; Doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession. Ces derniers ne doivent pas prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession ou leur organisation.

- Intégrité ; C'est l'intégrité des auditeurs qui est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leurs jugements. Ils se doivent donc d'être irréprochables sur le plan éthique et déontologique.

---

<sup>1</sup> Alvin A. (ARENS) et James K. (LOEBBECKE), *Auditing an integrated approach*, 5ème édition, Prentice Hall, New Jersey, 1991, P.106

<sup>2</sup> *Le conseil en Management, Guide pour la profession Troisième édition*, Bureau International du Travail, Genève, 1998, P.687

<sup>3</sup> CRIPP Normes, publication 2008- révision 2011, P.05

- Capacité de travail ; Pour réussir dans la profession, il faut être à même de répondre en permanence aux attentes des clients en terme de qualité, de coût et de délai. L'auditeur doit faire preuve d'organisation et de rigueur pour agir en conséquence et en temps voulu.

- Loyauté ; Les auditeurs doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

- Objectivité ; Les auditeurs montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Aussi, ils évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui. Autrement dit, ils ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de l'entreprise.

- Aptitude à analyser les dilemmes ; Pour faire face à toute situation insoluble, l'auditeur doit être capable d'aborder les problèmes de manière pragmatique et avec beaucoup de recul, avoir le sens de l'observation et de l'analyse, et beaucoup de sensibilité.

- La patience ; L'auditeur doit en outre être patient et pouvoir supporter beaucoup de déconvenue. Il faut un certain temps pour se faire une idée de la situation véritable, et encore plus de temps pour pouvoir agir et avoir un impact sur l'entreprise qui a fait appel à ses services.

- Sens des relations humaines ; Les activités d'audit et de conseil exigent une personnalité stable et une aptitude affirmée à la communication. L'auditeur doit être capable de communiquer et de traiter avec ses interlocuteurs dans un climat de tact, de confiance, de politesse, et d'amabilité.

- Responsabilité ; L'auditeur externe doit posséder des qualités de l'ordre du caractère. Par-dessous tout, son attitude et son comportement doivent être ceux d'un professionnel qui connaît le poids de la responsabilité. Il doit révéler tous les faits matériels dont il a connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.

Cependant, la qualité essentielle, sans quoi l'audit devient une comédie coûteuse, est celle de l'indépendance. Il s'agit à la fois d'une qualité personnelle, basée sur les autres, et surtout d'une qualité professionnelle. Nous consacrons la section suivante à ce thème.

R.K. Mautz et H.A. Sharaf , ont marqué l'audit avec l'ouvrage « The Philosophy of Auditing ». Parmi les points abordés dans cet ouvrage, les auteurs définissent le comportement à adopter en tant qu'auditeur. Ces derniers insistent sur le fait que « l'auditeur doit agir exclusivement comme auditeur »<sup>1</sup> en ajoutant que « l'indépendance est le fondement essentiel de l'audit ». Depuis selon eux, cette indépendance s'applique à chacune des phases de la mission d'audit.

Par ailleurs, Mautz et Sharaf ont mis en avant l'existence des facteurs qui militent contre l'indépendance des auditeurs externes. Ils ont regroupé ces facteurs sous deux rubriques<sup>2</sup> :

- a- Les relations entre la profession et l'entreprise : l'apparence de dépendance financière, et l'accent mis sur le service à rendre à la direction. En effet l'auditeur pourrait mettre son intérêt personnel en avant et perdre une certaine indépendance face la relation pécuniaire qu'il entretient avec l'entreprise. Etant rémunéré par l'entreprise auditée, l'auditeur pourrait être plus souple dans ses investigations, et adopter un comportement d'allié plutôt que de contrôleur.

Il faut également prendre en compte l'intégrité et l'éthique de la personne (l'auditeur). Celle-ci pourrait se voir attribuer une somme conséquente en échange d'une certification par exemple, chose qui remettrait en question toute son indépendance.

- b- L'organisation de la profession : la tendance vers un nombre limité de cabinets de grandes tailles, l'absence de solidarité professionnelle et la tendance à devenir trop commerçant.

Bien que les cas cités ci-dessus soient toujours d'actualité, ils existent à un degré moindre. Après les nombreuses faillites et les scandales dus aux écarts de certains auditeurs et cabinets d'audit, la valeur d'un auditeur s'évalue aujourd'hui à sa réputation. Sachant que les actionnaires et autres prescripteurs de l'audit ont besoin de rapports sincères, ces derniers accordent leurs confiances aux auditeurs dont ils connaissent la réputation. La crédibilité est donc devenue le premier argument de vente de l'auditeur, de ce fait les écarts et sorties de route sont vite oubliés et l'indépendance reprend les rênes.

---

<sup>1</sup> R.K. (MAUTZ) , H.A. (SHARAF) , *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, USA, 1961, P.49

<sup>2</sup> Ibid., P.211

## 2.2- Qualités professionnelles de l'auditeur externe :

En plus d'une maîtrise parfaite de son domaine, l'auditeur externe doit avoir un haut niveau de formation technique et juridique, afin de porter un jugement sur la qualité de l'information qu'il audite ce qui nous conduit nécessairement au critère de compétence professionnelle, qui sans lui, la mission ne pourrait être de qualité.

La compétence professionnelle se traduit par la formation théorique et pratique, ce critère est considéré comme fondamental, sans lui, la protection des intérêts des actionnaires ne serait pas suffisamment garantie<sup>1</sup>.

Dans ce contexte, l'auditeur doit avoir une formation de haute qualité qui englobe principalement trois séries de connaissances<sup>2</sup> :

- Des connaissances comptables approfondies, complétées par une bonne maîtrise de l'organisation comptable et des techniques d'audit, particulièrement dans le cas d'un audit légal ;
- Des connaissances en économie générale et d'entreprise suffisamment pour lui permettre d'appréhender la comptabilité de l'entreprise, son organisation et son environnement
- Des connaissances approfondies en droit des affaires afin de comprendre et porte un jugement objectif sur le contenu des missions de l'entreprise et de ses responsabilités.

## 3- La mission de l'Audit externe :

Lorsqu'on parle d'audit externe, on pense tout de suite au commissariat aux comptes, les missions de conseils n'arrivent elles qu'en deuxième positions même si elles sont tout autant sollicitées.

Les missions étant différentes, nous aborderons dans un premier temps celles de l'audit externe, dites missions d'audit légal ou de Commissaire Aux Comptes (CAC), puis exposerons par la suite les missions de conseil.

---

<sup>1</sup> IFACI, *Les mots de l'audit*, édition liaisons, Paris, 2000, P.36

<sup>2</sup> Hubert (TONDEUR), *Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes*, Hal, Lille, 2011, P.18

### 3.1- Mission d'audit légal :

Le CAC a pour mission principale de certifier les comptes annuels de l'entreprise qui fait appel à lui, en réalisant un audit légal, dont la procédure est strictement définie par la loi et en accord avec les normes en vigueur.

Il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle.

La certification des comptes par le CAC consiste à valider la sincérité, la régularité et la véracité des données financières fournies dans la comptabilité et les comptes annuels de l'entreprise (bilan, compte de résultat, annexe légale). Le commissaire aux comptes peut aussi intervenir pour<sup>1</sup> :

- Emettre son avis sur un document comptable, une stratégie financière adoptée par l'entreprise ;
- Fournir des attestations pour le Tribunal dans le cadre d'une procédure collective ou pour les financeurs en cas de recherche de fonds ;
- Prévenir le Procureur de la République en cas de constatation de fraude au cours de son intervention pour une entreprise.

### 3.2- La mission de conseil :

Il s'agit des conseils et services y afférents rendus aux clients donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer le processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle interne d'une organisation sans que l'auditeur n'assume aucune responsabilité de management.

Qu'il s'agisse d'une mission à plein temps ou d'un service ponctuel, le conseil consiste donc à apporter les connaissances et les compétences nécessaires pour résoudre les problèmes qui se posent aux organisations.

---

<sup>1</sup> Marianne (FAVIER), *L'audit légal, un outil qualité et de pilotage de la performance des entités*, Mémoire Master Audit, Université de Grenoble Alpes, France, 2013, P.15

#### **4- Les étapes de l'Audit Externe :**

Que ce soit une mission d'audit conseil ou de commissariat aux comptes, les étapes de la mission d'audit ne varie guère dans la méthodologie. Une connaissance globale de l'entité doit être acquise afin d'orienter la mission et d'appréhender les domaines et systèmes significatifs. En effet, si l'audit légal, dans ses principes et ses modalités, est gouverné par un corpus de normes de référence, le commissaire aux comptes adapte sa mission aux besoins et à l'environnement des entités dont il certifie les comptes, au même titre que l'auditeur conseil.

##### **4.1- Acceptation de mandat et prise de connaissance :**

L'audit commence tout d'abord par l'ordre de mission. C'est le mandat donné par une autorité compétente, interne ou externe à l'entreprise, à un cabinet d'audit de réaliser une mission. Cet ordre de mission doit préciser les objectifs, le périmètre et les livrables de la mission, en fonction de l'événement déclencheur et conformément aux attentes des clients.

L'une des étapes les plus importantes est la rencontre entre l'auditeur externe et le dirigeant. Cette rencontre permet à l'auditeur d'analyser la situation de l'entité et d'échanger avec le dirigeant. Ce dernier pourra ainsi apprécier son indépendance et ses compétences.

##### **4.2- Orientation et planification :**

Après la réception de l'ordre de mission et avant de commencer toute tâche dans l'organisation auditée, l'auditeur externe organise une rencontre avec la direction afin de déterminer plusieurs points<sup>1</sup> :

- Les objectifs de la mission
- Faisabilité de la mission ; selon les ressources et délais
- Etendue de la mission ; quelles entités et quelles processus
- Nature de la mission ; certification des comptes, audit organisationnel, audit des risques
- Délais de la mission
- Description et déroulement de la mission
- Rapport d'audit ; destinataires du rapport, rapport intermédiaire,...
- Plan d'action

---

<sup>1</sup> Geneviève (CAUSSE) et Viet (HA VU), *La performance des cabinets d'audit légal : comparaison de point de vue*, Hal, Nice, 2010, P.14

Cette étape est cruciale car elle permet de clarifier les attentes du prescripteur de l'audit, et donc de déterminer les livrables de la mission.

Aussi, avant de lancer la procédure d'audit, il y a lieu d'effectuer une réunion d'ouverture dans le but d'établir les premiers contacts avec l'ensemble des personnes impliquées par l'audit. Par le biais de la présentation faite lors de la réunion d'ouverture, il s'agit de matérialiser le démarrage officiel de la mission et en expliciter le contenu et les modalités. L'auditeur va donc préparer un support comportant entre autres :

- Le contexte de la mission ;
- Les objectifs et but généraux de la mission ;
- L'étendue de la mission ;
- Le déroulement de la mission ;
- La présentation de la méthodologie de conduite de la mission ;
- Le plan d'action et de suivi de la mission ;
- Le planning et la prise des premier rendez-vous ;

Une fois la présentation terminer, les audités peuvent exprimer leurs avis et poser d'éventuelles questions.

L'objectif principale de cette réunion est la création d'un début de coordination entre auditeurs et audités. En effet en exposant les détails de la mission d'audit au audités cela leurs permet de connaître leurs rôles dans le processus d'audit mais aussi de favoriser les échanges autour des modalités de collaboration.

#### **4.3- Appréciation du contrôle interne :**

Comme énoncé plus haut, l'auditeur devra faire la visite des lieux pour évaluer les risques d'anomalies significatives, mais aussi prendre connaissance des procédures de contrôle interne de l'entreprise pertinentes pour les besoins de l'audit pour pouvoir définir le plan de mission et le programme de travail.

Il devra prendre connaissance du domaine à auditer afin de pouvoir bâtir le référentiel de contrôle interne. Cela permet d'avoir dès le départ une bonne vision d'ensemble des contrôles internes afin d'identifier les problèmes essentiels et ne pas tomber dans les considérations abstraites. Cette prise de connaissance doit être planifiée et organiser tout en prévoyant les moyens les plus appropriés pour acquérir les informations.

Les informations récoltées sont indispensables à la mission d'audit. Elles peuvent être regroupées en différents thèmes :

- Le contexte structurel de l'entité auditée
- La structure et organisation internes de l'entité auditée
- L'organigramme et les relations de pouvoirs
- l'environnement informatique et les systèmes d'information
- Le contexte réglementaire
- Les problèmes passés ou actuels
- Les reformes en cours ou prévues

L'auditeur doit par la suite identifier les indicateurs de performance clefs. Ces indicateurs peuvent porter sur le coût, la qualité, les délais et la conformité. Ils doivent être pertinent, mesurable, disponible, aligné avec les objectifs et surtout compris par les acteurs du processus. L'écart acceptable entre la performance attendue et la performance réelle doit être identifié. La performance n'exclut pas la conformité. La performance c'est l'atteinte de tous les objectifs dont ceux de conformité.

Pour évaluer le contrôle interne, l'auditeur fait aussi appel au Questionnaire de Contrôle Interne « QCI ». Le QCI comporte des questions visant à analyser les opérations à risques et à vérifier l'existence et l'efficacité des contrôles définis dans le référentiel de contrôle interne. Ce ne sont pas des questions que l'auditeur pose, mais des questions qu'il va se poser et pour lesquelles il déterminera les outils qui permettront d'y répondre tel que les entretiens, l'analyse de documents, ... etc. Le QCI regroupe cinq questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle<sup>1</sup> :

- Qui : les questions relatives à l'opérateur qu'il faut identifier avec précision et déterminer les pouvoirs. Pour répondre à ces questions on utilise les organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, analyses de postes, ... etc.

---

<sup>1</sup> Oussama (CHARIFI), *L'Audit bancaire*, Mémoire Master Finance, Université d'économie d'Oujda, 2005, P.37

- Quoi : les questions relative à l'objet de l'opération ; quelle est la nature de la tâche ? quelle est la nature du produit fabriqué ? du contrôle ?
- Où : concerne les endroits où se déroule l'opération
- Quand : les questions relatives au temps : début, fin, durée, périodicité,...
- Comment : les questions relatives à la description du mode opératoire, comment se réalise la tâche.

Donc pour chaque opération cataloguée à risque l'auditeur élabore un QCI sur la base des questions citées qui permettent d'identifier les tâches élémentaires à partir desquelles on déduit les questions de contrôle interne.

Les défaillances du contrôle interne seront, au terme de ces étapes, identifiées et catégorisées selon leurs natures, causes, et conséquences. La majorité de ces défaillances se retrouvent dans les catégories suivantes :

- Déficience de l'environnement de contrôle
- Risque d'affaires ; pour lequel il n'existe pas de procédure de contrôle spécifique
- Procédures inadéquates

Ces défaillances doivent bien évidemment être reportées au gouvernement de l'entreprise qui se doit de mettre en place les actions corrective nécessaires.

#### **4.4- Le contrôle Externe :**

Des lors que l'appréciation du contrôle interne est conclue, l'auditeur procède sur la base du programme qu'il aura établi, aux investigations directes lui permettant de fonder son jugement sur l'ensemble des informations comptables synthétisées dans les comptes annuels, et procédera alors au contrôle externe de l'entreprise qui se fera en deux temps :

- Dans un premier temps, l'auditeur effectuera un contrôle des comptes permettant d'établir les documents de synthèse ;
- Dans un second temps, avant de signifier son opinion, il réalisera un dernier examen des comptes annuels afin de s'assurer du respect des principes comptables fondamentaux.

Ce contrôle s'effectue selon diverses procédures, l'examen analytique étant le premier d'entre eux sera suivi, de manière conjointe, par l'examen de validité des documents et des comptes, du contrôle par recoupement, du contrôle physique et du contrôle des évaluations.

L'ensemble de ces contrôles portera soit sur des opérations de l'exercice, soit sur des positions en cours ou en fin d'exercice.

Lors de cette étape de mise en œuvre, l'auditeur analyse et détecte les anomalies significatives dans les comptes de l'entité. Il peut également procéder à des investigations par sondages, adresser des remarques sur les points à améliorer et faire des demandes d'ajustements.

Pour contrôler les comptes, l'auditeur va chercher à valider les assertions d'audit. Il s'agit des critères auxquels doit répondre l'information financière pour qu'elle soit régulière et sincère<sup>1</sup>. Ces assertions s'appliquent à chaque poste du bilan et du compte de résultat et aux informations contenues dans l'annexe. Globalement il existe différentes assertions<sup>2</sup> : Exhaustivité, Exactitude, Survenance, Séparation des exercices, Correcte imputation, L'existence, Correcte valorisation, Les droits et obligations.

#### **4.5- Travaux de fin de mission :**

A la fin de la mission, l'auditeur doit établir un questionnaire de fin de mission lui permettant de s'assurer que tous les éléments relatifs à l'objet de la mission ont été réunis, que toutes les normes ont été réunies et que tous les dossiers de travail sont au complets. Une note de synthèse sera pas la suite rédiger, ou l'auditeur récapitulera tous les points importants pouvant influencer ses constatations et de ce fait son opinion finale sur la mission.

L'évaluation de la mission sera ainsi faite, et l'auditeur disposera de tous les éléments probants pour décider si <sup>3</sup>:

- L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions est adéquate,
- Des éléments suffisants ont été obtenus pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des états financier à un faible niveau acceptable

Les anomalies identifiées lors des procédures d'audit doivent être discutées avec la direction de l'entité, tout en invitant celle-ci, à procéder aux ajustements nécessaires. En cas de

---

<sup>1</sup> Hechmi (ABDELWAHED), *Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des PME*, IFAC, Comité des Cabinets d'expertise Comptable de PME, Tunisie, 2013, P.08

<sup>2</sup> Ibid., P.10

<sup>3</sup> Comité des Cabinets d'expertise Comptable de PME, *Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des PME*, IFAC, UK, P.39

désaccord avec la direction sur l'ajustement proposé, l'auditeur en tirera ses conclusions au niveau du rapport.

Quant au rapport, l'auditeur rédigera un premier rapport qui énonce et liste l'ensemble des anomalies et dysfonctionnement détectées, ainsi que les observations les plus importantes. Le but est d'informer le responsable de l'entité auditée du résultat préliminaire de l'audit et de lui apporter des recommandations. La transition entre le rapport préliminaire et le rapport final se fait par le biais des réunions de validations. Lors de ces réunions, l'auditeur expose les éléments découverts lors de l'audit car tout doit être compris par les audités qui doivent reconnaître les constats comme exacts. L'enjeu de ces réunions est de présenter et valider les constats, mais aussi d'expliquer les recommandations et fixer les modalités pratiques relatives au plan d'action et au suivi de la mission.

#### **4.6- Rédaction du rapport final :**

La dernière étape de la mission d'audit est la rédaction du rapport final. Lors de cette étape, l'auditeur externe, doit établir un rapport dans lequel il expose et justifie son opinion. Cette opinion est la conclusion de tous les travaux menés au cours de la mission.

L'opinion donnée par l'auditeur externe varie selon les objectifs de l'audit. Dans le cas d'un audit légal ou audit de certification pour une norme, l'opinion peut être, selon les situations <sup>1</sup>:

- La certification sans réserve ;
- La certification avec réserve(s) : désaccord ou limitation ;
- Le refus de certifier : désaccord, limitation ou incertitude.

Dans le cas d'un audit conseil, le rapport s'arrêtera aux recommandations et au plan d'action.

Concernant le rapport d'audit légal, il devra être présenté à l'assemblée générale. L'auditeur y exprime son opinion en certifiant que les comptes sont « réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle », avec ou sans réserves et en justifiant ses appréciations. Le rapport est également à disposition des tiers. Il marquera la fin de sa mission.

---

<sup>1</sup>IAASB, Prise de position définitive, Norme ISA 700, Opinion et rapport sur les états financiers, USA, 2015, P.17

### **Section 3 : Les outils de l'Audit Externe :**

Pour mener à bien sa mission, l'auditeur externe doit user d'une panoplie d'outils et de techniques pour la récolte, le traitement et la communication des informations nécessaires à l'audit. Dans cette partie nous verrons ces différents outils et comment les mettre en œuvre de façon efficace.

#### **1- Outils d'interrogation :**

##### **1.1- Les sondages statistiques :**

Cet outil est souvent utilisé pour appuyer des hypothèses déjà bien fondées. Il aura pour objectif, par exemple, vérifier l'ampleur qu'un dysfonctionnement aura engendré. L'auditeur aura deux choix, selon les objectifs de la mission, il peut utiliser les informations statistiques déjà disponibles dans l'organisation pour pouvoir en tirer des pistes d'observation ou même des conclusions. La deuxième option est qu'il procède lui-même à l'échantillonnage statistique.

Dans le second cas, l'auditeur devra donc sélectionner un échantillon représentatif de la population; qui doit être homogène, accessible et dénombrable, qu'il souhaite étudier. Dans cet examen, l'auditeur va analyser un caractère, qui est l'élément à observer. Le résultat du sondage statistique donne un intervalle de confiance définie au préalable par l'auditeur externe. Ce niveau de confiance doit aller dans le même sens que le seuil de signification abordé précédemment.

Les sondages sont souvent utilisés lors de l'audit légal, car il est impossible d'étudier toutes les pièces qui constituent le champ d'action de son contrôles, il lui faudra donc recourir à ces méthodes de sondages.

Il existe deux types de sondages <sup>1</sup> :

- Les sondages ordinaires : A caractères essentiellement subjectif, les sondages ordinaires sont basés sur l'expérience et les impressions de l'auditeur.
- Les sondages mathématiques : Basée sur la probabilité à deux événements : l'élément est accepté ou refusé, les mathématiciens tels que Bernoulli, Laplace, Gauss, Poisson, ont montré que les études basées sur leurs lois correspondent, avec un certain niveau

---

<sup>1</sup> Zahra (GAMOURA), *Le rôle de l'audit financier dans l'analyse des performances des dirigeants d'entreprises*, Mémoire Master Finance, Université d'Oran 2 Faculté des sciences économiques, 2009, P.44

confiance, à la réalité et sont donc très utiles dans les travaux de révisions vu leurs critères objectifs qui apportent un coté plus rigoureux à la mission d'audit.

Selon ce que recherche l'auditeur, les sondages peuvent être <sup>1</sup>:

- Les sondages de dépistage : Ce sont ceux que l'auditeur est susceptible de réaliser lorsqu'il recherche une erreur sur facture par exemple, des inexactitudes de données, des omissions, etc. Ce sondage est donc à considérer comme un test ou une recherche permettant de détecter des dysfonctionnements.
- Les sondages pour acceptation : Ce sondage permet de mesurer dans quelle proportion une procédure, une action, ou autre, est ou n'est pas appliquée, connue, etc. En règle générale il permet à l'auditeur de mesurer l'ampleur de la réalisation d'un évènement. Le sondage aura donc une double fonction de dépistage, si on ne connaît aucun élément de réponse, ou d'appréciation de l'ordre de grandeur si l'auditeur a déjà découvert un dysfonctionnement.
- Les sondages pour estimation des attributs : Ces sondages sont la plupart du temps purement informatifs. Ainsi en est-il de la recherche du pourcentage d'employés ayant plus de 40 ans, ou le pourcentage de femme dans l'entreprise.

## 1.2- Les Interviews :

L'interview, ou entretien, vise l'obtention d'informations précises qui permettront de se faire une opinion sur les observations et hypothèses émises, et éventuellement constituer les preuves d'audit qui permettront d'atteindre les objectifs de la mission d'audit. L'interview d'audit est organisée et centrée sur les objectifs à atteindre.

Les étapes de l'interview sont<sup>2</sup> :

- La préparation et la prise de rendez-vous ;
- L'entrée en contact par la présentation de l'auditeur, ou de l'équipe d'audit, le rappel de l'objectif et l'instauration d'un climat du dialogue ;
- Faire apparaître des aspects non-dits en faisant réagir sur des points non exprimés, approfondir l'opinion de l'audité Sur les solutions proposées ;

<sup>1</sup> Jacques (RENARD), Op.cit., P.334

<sup>2</sup> Jean-Luc (CHANAIS) et Marie-José (GAVA), Outils et pratique de la médiation, InterEditions, Paris, P.88

- La conclusion : la synthèse de ce qui a été dit, la vérification de l'accord de l'audité et si éventuellement, il a autre chose à ajouter.

Pour que l'interview soit efficace l'auditeur doit<sup>1</sup> :

- Bien connaître le contexte, le rôle et la fonction de l'audité : L'auditeur doit s'être informé au préalable de la position et des tâches qui sont sous la responsabilité de l'audité, pour éviter tout conflit et aller droit au but dans les questions.
- Préparer les questions à poser et les points à clarifier : Les questions doivent être préparées à l'avance afin qu'aucune question essentielle ne soit omise, elles doivent être élaborées en fonction de types d'informations recherchées par l'auditeur et diriger principalement sur l'identification des dispositifs de contrôle qui existent et /ou qui devraient exister.
- Créer un état d'esprit coopératif : Lors de l'interview, personne ne doit se sentir accuser ou mis face au mur. L'auditeur devra donc créer un climat de confiance pour permettre un échange constructif d'information.
- Vérifier la bonne compréhension des points de vue et l'état d'esprit de l'audité : L'interlocuteur de l'auditeur doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview. L'auditeur se référera à l'un des grands principes qui gouverne l'audit, le principe de transparence, en s'efforçant de ne rien cacher des objectifs poursuivis.
- Faire progresser l'entretien : Comme expliqué plus haut, l'interview d'audit n'est pas un interrogatoire, néanmoins l'auditeur doit mener la diriger l'échange pour le maintenir sur les rails. Les questions doivent être bien orientées pour avoir des réponses précises, l'auditeur doit aussi constamment relancer la conversation pour éviter les moments de silences qui peuvent mettre un terme au climat de confiance et de coopération. Il faut donc trouver le subtil équilibre entre le « savoir écoute » et le « ne rien dire ».
- Éviter de critiquer : L'auditeur a pour mission de déceler des anomalies et des dysfonctionnements, et non des coupables. Que la critique vise l'audité directement, le service, ou même le superviseur, elle n'a pas lieu d'être.
- Déconnecter les problèmes et personnes auditées : L'objet de l'audit n'étant pas les hommes, l'auditeur doit se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les personnes. Cette optique doit également être adoptée par l'interviewé ; l'auditeur ne doit pas hésiter à la ramener dans le droit chemin si d'aventure ce dernier dérive dans ses réponses sur des personnes.

---

<sup>1</sup> Jean-Luc (CHANAVIS) et Marie-José (GAVA), Op.cit., P.124

### 1.3- Le questionnaire :

Le questionnaire est une suite de questions listées et présentée aux auditées. Les questions sont généralement sous forme de questions fermées. Cela implique que les questions soient posées de façon précise et concise afin de ne pas laisser place à l'incertitude. C'est là que réside la difficulté de cet outil. Dès que les questions deviennent complexes, il est nécessaire de faire appel à un autre outil. Le questionnaire est souvent complété par l'interview qui viendra donc en aval, et apportera des réponses plus détaillées. Cette méthode permet à l'interrogé de disposer d'un temps de réflexion, plus important qu'en interview uniquement, dont on peut espérer qu'il va contribuer à améliorer la qualité des réponses.

L'objectif du questionnaire est de donner à l'auditeur une piste, un début de réponse, qui sera développé et approfondi au cours de la mission.

### 1.4- Les recoupements/ rapprochement :

Cet outils et un outil de contrôle des documents qui permet au réviseur de s'assurer si les pièces justificatifs sont établies correctement, qu'elles ne sont pas victime de falsification, qu'elles ont bien lieu d'être, ... etc. Plus il y aura de sources d'informations différentes, meilleure sera la véracité d'un élément contrôlé, son authenticité étant confirmée grâce au rapprochement de chiffres ou de faits provenant de sources différentes.

Il existe deux types de recoupement<sup>1</sup> :

- Le recoupement interne : Ces contrôles se font par rapprochement d'informations internes provenant de différentes origines, nous pouvons y trouver notamment les rapprochements entre amortissements et provisions au bilan, dotations, et reprises au comptes de résultat ; rapprochement entre les déclarations annuelles de données sociales et les charges personnels comptabilisées,...etc.
- Le recoupement externe : Cette procédure consiste à demander à des tiers ayant des liens d'affaires avec l'entreprise de confirmer directement à l'auditeur des informations concernant l'existence d'opérations, de solde, ou tout autre renseignement.

---

<sup>1</sup> Zahra (GAMOURA), Op.cit., P.37

## **2- Outils de description :**

Là encore l'auditeur use de plusieurs outils de description.

### **2.1- L'observation et le contrôle physique :**

L'observation physique d'un élément est un moyen au service du réviseur qui a pour objet de confirmer l'existence d'un élément de l'actif dans l'entreprise, elle permet aussi de collecter des informations qui seront une aide pour le contrôle de la valeur et de la propriété.

L'auditeur observera des processus ou le déroulement d'une opération, mais aussi des biens, l'observation des documents et même des comportements.

Dans l'audit légal, l'observation physique est, en plus, portée sur certains poste de l'actifs tels que les immobilisations, les titres, les stocks, les disponibilités,... etc.

L'observation a tout de même ses limites<sup>1</sup> :

- Les preuves obtenues sont limitées au moment de l'observation.
- Le comportement des personnes peut être différent du fait de la présence d'un observateur.

### **2.2- L'organigramme fonctionnel :**

L'organigramme fonctionnel, va être construit par l'auditeur, si celui-ci le juge nécessaire, pour y voir plus clair. L'auditeur le dessine à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations, etc.

Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : organigramme hiérarchique et l'analyses de poste. C'est, en général, le document qui permet de passer de l'un à l'autre car il révèle la totalité des fonctions existantes et permet donc d'aller voir, si on trouve leur traduction, dans les analyses de poste. Cet outil est associé à la grille d'analyse des taches qui apporte une analyse plus fine.

### **2.3- La grille d'analyse des taches :**

La grille va permettre de relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de postes. Tous ces documents reflétant une situation à une date donnée, il en est de même de la grille d'analyse des tâches, qui est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa lecture va permettre de déceler sans erreur possible les

---

<sup>1</sup> IFACI, *Méthodologie de conduite d'une mission d'audit*, IFACI, Paris, 2012, P.73

manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. Elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun.

L'auditeur peut concevoir une grille pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire.

#### **2.4- La piste d'audit :**

La piste d'audit est définie comme un ensemble de procédures internes permanentes permettant de reconstituer les événements de gestion dans un ordre chronologique et de justifier toutes informations en remontant du document de synthèse à la source par un cheminement ininterrompu et réciproquement.

Il s'agit de remonter à l'envers les opérations qui ont conduit à la détermination du résultat pour en retrouver l'origine (chemin de piste). L'exigence d'être en mesure de réaliser ce cheminement à tout moment implique que<sup>1</sup> :

- Les documents justificatif soient datés et conservés chronologiquement ;
- Des règles de sauvegarde informatique soient définies ;
- Les traces informatiques soient utilisables.

#### **3- Mise en œuvre des outils :**

Les outils cités précédemment ont, pour la plupart, pour objectif de déterminer des sources d'information fiable, et de collecter ces informations par la suite.

Pour exploiter au mieux ces informations, l'auditeur utilisera des procédés d'analyses et de rapprochements divers au cours du travail sur le terrain. Les analyses permettent d'utiliser les potentialités du système d'information pour aider les auditeurs dans la conduite de leurs travaux<sup>2</sup>. Leurs mise en œuvre exige une bonne connaissance des données disponibles les applications informatiques, que ce soit des données financières ou techniques. Les rapprochements quant à eux constituent une technique de validation et de confirmation d'une information en croisant plusieurs sources.

---

<sup>1</sup> Jacques (RENARD), *Théorie et pratique de l'Audit interne*, édition Eyrolles, 9ème, Eyrolles Paris, 2016, P.368

<sup>2</sup> Ibid., P.349

L'auditeur ne doit donc jamais baser ses constats sur des hypothèses ou intuitions, il doit avoir des preuves de ce qu'il avance. Il existe quatre critères de qualité de la preuve : pour qu'un constat soit considéré comme prouvé et valable, la preuve doit être :

- Pertinente : en relation avec les objectifs de l'audit
- Suffisante : Fonctionnelle, appropriée et probante, présentant assez d'information
- Concluante : Fiable, elle doit permettre d'aboutir à une conclusion aussi précise que possible et avec la certitude de la qualité de la source
- Utile : Répondant aux objectifs de l'organisation.

Les preuves peuvent être classées en quatre catégories :

- La preuve physique : issue de la constatations et l'observation
- La preuve testimoniale : Issue des différents témoignages. C'est une preuve très fragile qui doit toujours être recoupée et validée par d'autres preuves.
- La preuve documentaire : Pièces comptables, procédures écrites, comptes rendus,...
- La preuve analytique : résulte de calculs, rapprochements, déductions et comparaisons diverses. Les aléas ici se cumulent : ceux liés aux documents, témoignages à partir desquels on va réaliser l'analyse ainsi que les erreurs de calculs et de déductions de l'auditeur lui-même.

Enfin, les auditeurs de par leurs nombreux déplacements et leurs rôles de nomades, utilisent très souvent des outils de communications. A l'instar de beaucoup d'autres professions, ils sont de plus en plus appelés à travailler à distance, de manière délocalisée. Ils, ou leurs assistants, ont à préparer leurs missions sur des sites éloignés des entités à auditer. Ils ont à transmettre des fichiers d'un site à un autre, à adresser leurs rapports aux audités. La bonne communication est donc une nécessité. Pour se faire il usera de moyens de communication directe et nominatif, tel que les réunions et interviews, et indirect tel que la communication via intranet. Néanmoins, l'auditeur doit faire preuve de certaines qualités humaines pour la partie communication, car si le contacte n'est pas bon et si la méfiance s'installe, toutes les techniques et tous les outils du monde n'y feront rien.

## **Conclusion du chapitre II :**

Dans ce chapitre nous sommes revenus des années en arrières jusqu'à l'origine des cabinets d'audit. Le développement des cabinets, des normes et de la pratique de l'audit externe en générale a été abordé pour mieux cerner le rôle de l'audit externe dans l'entreprise par la suite. La partie la plus importante de ce chapitre deux, reste le déroulement de la mission d'audit et les outils pour mener à bien cette mission : en effet en déterminant les étapes de l'audit nous saurons exactement comment l'audit peut améliorer la performance des organisations.

## **Chapitre III :**

### **Les cabinets d'audit au service de la performance d'entreprise**

### **Introduction du Chapitre III :**

Les cabinets d'audit font désormais partie intégrante du processus de vie d'une entreprise, et les chapitres précédant ont pu confirmer cela. Néanmoins il reste à éclairer la relation qui peut exister entre les prestations des cabinets d'audit et la performance d'entreprise.

Bien que la performance d'entreprise reste difficile à déterminer, et qu'elle soit subjectif dans certains cas, nous essaierons dans ce chapitre de mieux cerner cette notion de performance et d'extraire des critères applicables à toutes les entreprises.

Nous verrons également qu'améliorer ou piloter la performance d'une entreprise est tout à fait possible. Les entreprises en faisant appel aux cabinets d'audit et de conseil, arrivent à être, par exemple, à cheval entre l'espace externe et interne pour optimiser la productivité. En unifiant les efforts sur ces deux espaces, aucun des deux n'aura à pâtir de l'autre et les résultats seront concluants. L'auditeur peut également mettre en place des indicateurs de performance rigoureux et spécifiques (en plus des indicateurs classiques, il est capital d'en choisir d'autres qui mesurent votre différence) pour mesurer la plus-value de l'entreprise.

Ces critères et indicateurs utilisables par l'auditeur lui permettent également de tirer des conclusions quant à la performance de l'entreprise auditée. Il ira même plus loin, car il aura la possibilité de présenter des mesures correctives et de les mettre en place, si l'entreprise en formule la demande évidemment.

Nous aborderons tous ces points en détails dans le chapitre qui suit.

## **Section 1 : La performance d'entreprise et ses critères d'appréciation :**

La performance d'une entité faisait auparavant référence aux seuls indicateurs financiers. L'objectif était d'atteindre le niveau de rentabilité attendu par les actionnaires. L'évolution du chiffre d'affaires était très surveillée pour une assurance de la continuité d'exploitation et du développement de l'activité. Aujourd'hui, la performance ne s'illustre pas seulement par les données financières. Cette notion est prise à son sens plus global et inclue d'autres dimensions non financières : sociale, environnementale, efficacité des processus internes, adaptation aux évolutions externes à l'entité, la satisfaction du client...etc.

La notion actuelle de performance a été définie par Alazard et Sépari <sup>1</sup>: «*L'association de l'efficacité et de l'efficience* ».

Mikita et Tuszynsky abondent dans le même sens pour dire que <sup>2</sup>: «*La performance se traduit par la capacité d'atteindre un objectif, tout en minimisant les moyens ou les ressources* ».

David Norton et Robert S Kaplan représentent quant à eux la performance par le modèle du Balanced Scorecard. Les auteurs ont élaboré un tableau de bord à quatre axes permettant de mesurer les activités d'une entité<sup>3</sup>. Seul l'un d'entre eux concerne les aspects financiers. Les autres sont relatifs aux processus internes, aux perceptions de l'entité par les clients et à l'apprentissage et au développement des capacités stratégiques.

La performance est donc très délicate à définir et encore plus à mesurer. Pour se faire, nous proposerons des critères suivants.

### **1- Les critères d'appréciation des performances :**

De nos jours, pour survivre, les entreprises doivent faire preuve de compétitivité, d'efficacité, de rentabilité,...etc. Tous ces termes se rencontrent sous le concept de performance. Cette performance, l'analyste externe doit la cerner en traitant d'une part l'aspect de rendement; productivité et efficacité, et de l'autre l'aspect rentabilité.

---

<sup>1</sup> Sabine (SEPARIE) et Claude (ALAZARD), *Contrôle de gestion : Manuel et application*, Dunod, Paris, 2004, P.07

<sup>2</sup> Patrick (MIKITA) et Jack (TUSZYNSKY), *Contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, Edition Foucher, Paris, 2002, P.198

<sup>3</sup>Marianne (FAVIER), Op.cit., P.31

Dans cette partie, nous examinerons donc les concepts les plus fréquemment utilisés ; de la rentabilité à l'efficacité en passant par la productivité.

### 1.1- Rentabilité :

Dans une entreprise, on appelle rentabilité, ou plus exactement taux de rentabilité, le rapport entre un revenu perçu au cours d'une période de temps déterminée et la masse de capitaux qu'il a été nécessaire d'investir dans cette entreprise pendant la même période pour pouvoir se faire attribuer ce revenu<sup>1</sup> :

$$\text{Taux de rentabilité} = \frac{\text{Revenu}}{\text{Capitaux investis}}$$

Au sens strict le revenu peut comprendre des éléments exceptionnels qui n'interviennent que sporadiquement. Mais généralement, ce qui intéresse les analystes, c'est un revenu courant, abstraction faite de l'incidence de ces éléments exceptionnels. Nous supposons que les rectifications nécessaires pour l'obtention d'un revenu ont été effectuées. Dans ces conditions, la formule la plus générale de la rentabilité devient<sup>2</sup> :

$$\text{Taux de rentabilité} = \frac{\text{Revenu courant (après impôt)}}{\text{Capitaux investis}}$$

Il existe plusieurs types de rentabilité selon l'apporteur de capitaux considéré et la nature de l'entreprise. Pour notre étude, nous nous intéresserons uniquement au point de vue des propriétaires. Si l'on prend en considération le point de vue des propriétaires d'une entreprise privée, c'est-à-dire des apporteurs de capital au sens comptable du terme, le taux de rentabilité qui les concerne est le rapport entre le résultat net qui leur revient et les capitaux propres qu'ils ont investis. Ce rapport porte un nom particulier en analyse financière ; on dit généralement qu'il exprime la rentabilité « financière »<sup>3</sup> :

$$\text{Rentabilité financière} = \frac{\text{Résultat net (courant)}}{\text{Capitaux propres}}$$

(Pour les propriétaires)

<sup>1</sup> Dov (OGIEN), Gestion financière de l'entreprise Maxi Fiches, Dunod, Paris, 2008, P.84

<sup>2</sup> Dov (OGIEN), Op.cit., P.84

<sup>3</sup> Frédéric (POULON) et François (COCULA), Introduction générale à la gestion, Dunod, 4<sup>ème</sup> éd, Paris, 2008,



Nous nous intéresserons aux taux de profitabilité selon le point de vue des propriétaires, qui dans ce cas est le ratio<sup>1</sup> :

$$\frac{\text{Résultat net (des propriétaires)}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

Ce ratio est d'une utilisation délicate en analyse financière car il dépend du mode de financement de l'entreprise (structure financière). Le taux de profitabilité n'exprime pas seulement une performance d'exploitation mais aussi un choix de financement.

Concernant l'ensemble des apporteurs de capitaux, le taux de profitabilité est égal au rapport suivant<sup>2</sup> :

$$\frac{\text{Intérêts + résultat net}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

Ce ratio n'est influencé par le choix de la structure financière (endettement ou capitaux propres) qu'en raison de l'impact de la déductibilité des charges financières sur l'impôt.

Lorsqu'on veut faire totalement abstraction de l'incidence de la structure financière sur le taux de profitabilité, il est utile de calculer un taux de profitabilité en l'absence d'endettement ou « taux de profitabilité d'exploitation »<sup>3</sup> :

$$\text{Taux de profitabilité} = \frac{\text{Résultat d'exploitation après impôt théorique}}{\text{Production vendue}}$$

### 1.3- Productivité :

La productivité peut être définie comme le rapport entre une production et l'ensemble des facteurs de production consommés qui ont permis de l'obtenir (il s'agit dans ce cas de productivité globale) ou entre une production et certains des facteurs consommés qui ont permis de l'obtenir (il s'agit alors de productivité partielle). Pour obtenir une définition complète de la production, il faut préciser que sa mesure doit s'effectuer à l'aide de quantités ou de volumes.

<sup>1</sup> *Méthodologie d'analyse - Fascicules Sectoriels*, Opt.cit., P.04

<sup>2</sup> *Ibid.*, P.04

<sup>3</sup> *Ibid.*, P.04

### 1.3.1- La difficulté de mesure de la productivité et la notion de « volume » :

Les types de mesure de la productivité qui reposent sur les rapports de quantités physiques trouvent rapidement leurs limites : ils ne sont en fait utilisables que dans les cas où il n'y a qu'un seul facteur de production. Dès qu'il y a plusieurs facteurs, on ne peut plus additionner des quantités, si bien qu'un calcul de productivité globale devient impossible par cette approche.

Pour y parvenir, on recourt à la notion de volume (à ne pas confondre avec la notion de quantité physique), c'est-à-dire qu'on attribue à chaque produit ou à chaque facteur de production un coefficient de pondération. Ce coefficient de pondération est généralement un prix fixe.

Par conséquent, un taux de profitabilité d'exploitation en volume peut constituer un indice correct de la productivité <sup>1</sup>:

$$\begin{array}{l} \text{Indice de productivité ou taux} \\ \text{de profitabilité d'exploitation} \\ \\ ( \textit{en volume} ) \end{array} = \frac{\text{Résultat d'exploitation (volume)}}{\text{Production vendue (volume)}}$$

### 1.3.2- Production opérationnelle et productivité structurelle :

Lorsqu'une entreprise se crée ou se développe, ses dirigeants tablent sur un certain volume de production (norme de production) auquel ils doivent faire correspondre un certain volume de facteurs de production (personnel, machines, etc..) pour atteindre une certaine productivité. Si le volume de production réel tombe en dessous de la norme, l'inadéquation de la production aux facteurs se traduira par une baisse de la productivité réelle par rapport à la production prévue. Cet écart n'est pas dû à une mauvaise utilisation des facteurs utilisés mais à la présence de facteurs inutilisés ou sous utilisés.

Il convient donc de distinguer soigneusement les variations de la productivité qui relèvent de la gestion courante des facteurs employés (ou gestion opérationnelle) de celles qui résultent de la sous-utilisation de certains facteurs (mauvaise gestion de la structure ou mauvaise gestion structurelle).

---

<sup>1</sup> Jacques (RICHARD), Analyse financière et audit des performances, Groupe Revue Fiduciaires, 2ème éd, Paris, 1997, P.431

Ainsi, la distinction des productivités opérationnelle et structurelle permet-elle à l'analyste de mieux cerner les causes des difficultés des entreprises. Soulignons que le raisonnement qui nous a conduits à cette distinction s'effectue en utilisant des volumes et non des prix courants.

### 1.3.3- Productivité et intensité du travail :

L'une des conditions fondamentales, souvent oubliée, d'une comparaison correcte (de période à période ou d'entreprise à entreprise) de la productivité (globale ou du travail) est la constance de l'intensité du travail.

Il est évident que si le personnel d'une entreprise déploie deux fois plus d'énergie au cours de l'année N qu'il n'en avait développé en N-1, l'excédent de produit qui en découlera vraisemblablement ne pourra être attribué à une productivité supérieure mais bien à une « fatigue » supérieure.

### 1.4- Efficacité :

Nous définirons l'efficacité d'une entreprise comme le rapport du résultat d'exploitation exprimé en volume et après impôts aux actifs exprimés en volume<sup>1</sup> :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Résultat d'exploitation en volume (après impôt)}}{\text{Actifs en volume}}$$

Tout comme la productivité (en volume) fait à la profitabilité d'exploitation (en prix), l'efficacité apparaît comme l'expression en volume de la rentabilité économique.

Le ratio d'efficacité apparaît comme le produit des ratios de productivité et de rendement des actifs<sup>2</sup> :

$$\frac{\text{Résultat d'exploitation en volume (après impôt)}}{\text{Actifs en volume}} = \frac{\text{Résultats d'exploitation en volume (après impôt)}}{\text{Production vendue (volume)}} \times \frac{\text{Production vendue (volume)}}{\text{Actifs (volume)}}$$

(Efficacité) = (Productivité) x (Rendement des actifs)

<sup>1</sup> Frédéric (POULON) et François (COCULA), op.cit., P35

<sup>2</sup> Ibid., P.35

L'efficacité, ainsi définie, tient compte de la gestion des actifs, ce que ne fait pas la seule productivité dans sa conception la plus classique : elle constitue donc un indice plus synthétique de performance.

#### 1.4.1- Relativité et utilité du concept d'efficacité :

Tout comme les concepts de rentabilité ou de profitabilité, le concept d'efficacité est susceptible de variantes selon le point de vue adopté. L'efficacité d'une entreprise variera, par exemple, suivant qu'on intègre ou non l'incidence d'effets externes (consommation de facteurs de production, dégradation de l'environnement non imputés dans les coûts de l'entreprise). Elle variera, également, selon que l'on tienne compte ou non des effets induits dans d'autres entreprises.

La mesure de l'efficacité s'effectue en volume et fait donc abstraction de la façon dont la valeur ajoutée est répartie entre les facteurs de production ; cet indice permet alors une représentation beaucoup plus « neutre » de la performance des entreprises.

Néanmoins, mesurer la performance d'une entreprise reste assez subjectif. Bien qu'elle fasse généralement référence à des indicateurs économiques, elle ne se résume pas uniquement à cela. La performance dépend du point de vue de chacun. Ainsi, l'actionnaire va considérer qu'une entreprise performante est celle dont la valeur des actions s'apprécie au cours du temps, lui permettant subséquentement de maximiser son investissement. Les banques et autres organismes financiers sont plutôt intéressés par le cash dégagé par l'action de l'entreprise dans le but de pouvoir être rassurés quant au remboursement des sommes prêtées. À côté de cela, d'autres acteurs ont une conception de la performance plus éloignée de simples valeurs financières. Les travailleurs vont surtout espérer conserver leurs emplois et pouvoir évoluer dans un climat social stable et stimulant. Les états évaluent la performance selon l'importance des prélèvements perçus et des emplois créés et pérennisés par les entreprises.

## **2- Analyse de la performance :**

Comme présenté plus haut, la performance se mesure avec des critères (ou indicateurs) qualitatifs ou quantitatifs de résultat. On utilisera souvent pour l'analyse de l'efficacité un critère qui exprime un rapport entre le résultat obtenu et l'objectif visé. Pour mesurer l'efficacité, on utilisera un critère qui exprime un rapport entre le résultat obtenu et les moyens mis en œuvre.

Enfin, pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, social, organisationnel et sociétal.

### 2.1- La performance financière :

Les indicateurs de performance vont chercher à mettre en avant la valeur et la rentabilité de l'investissement, pour un associé ou un investisseur, dans un objectif de plus-value à la revente par exemple ; ils sont à chercher en priorité dans les documents comptables. Les plus couramment utilisés sont le chiffre d'affaires (global, par produit/service, par département), la marge brute, l'EBE (Excédent Brut d'Exploitation).

Néanmoins, il existe un nombre important d'indicateurs, selon l'objectif souhaité, le domaine d'activité de l'entreprise,... etc. Traditionnellement, d'après Alfred Sloan, on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs ROI et ROE. Aujourd'hui, on utilise en plus l'indicateur EBITDA.

Le ROI (Return on Investment) n'est ni plus ni moins qu'une simple équation financière entre les bénéfices attendus de la mise en place d'une solution et les coûts qu'elle engendre<sup>1</sup> :

$$\text{ROI} = \frac{\text{Gain ou perte de l'investissement} - \text{Coût de l'investissement}}{\text{Coût de l'investissement}}$$

Le ROE (Return On Equity) est le retour sur investissement de l'argent apporté par les actionnaires. Il est important d'analyser son évolution d'une année sur l'autre. C'est un indicateur de gestion pur, qui n'a pas de lien avec le cours de Bourse de l'entreprise. Cependant, c'est l'indicateur le plus important pour l'actionnaire. Son calcul est le suivant<sup>2</sup>:

$$\text{ROE} = \frac{\text{Résultat Net}}{\text{Capitaux Propres}}$$

<sup>1</sup> Nicolas (PEGUIN), ROI-Calculer le retour sur investissement d'un projet, Thecodingmachine, Paris, 2016, P.03

<sup>2</sup> Dov (OGIEN), Op.cit., P.86

L'EBITDA est quant à lui un indicateur anglo-saxon proche de l'EBE, mais intégrant certains éléments exceptionnels. Utilisé par les analystes internationaux, permet d'effectuer des comparaisons entre des sociétés aux fiscalités et comptabilités différentes<sup>1</sup> :

$$\text{EBITDA} = \text{Chiffre d'affaires hors taxes} - \text{Achats et charges externes} - \text{Charges de personnel} - \text{Autres charges}$$

## 2.2- La performance économique :

Nous insinuons par performance économique la productivité et la compétitivité de l'entreprise.

Pour l'analyse de la compétitivité, les indicateurs de performance permettront de connaître la satisfaction du client et la qualité de la relation client. Les indicateurs les plus utilisés de cet axe sont le taux de fidélité (nombre de clients fidèles sur le nombre total de clients), le coût d'acquisition d'un client (coût pour acquérir un nouveau client), taux d'attrition ou « churn » (nombre de clients perdus sur une période).

L'entreprise peut également analyser sa compétitivité prix et compétitivité-hors prix. La compétitivité prix est la capacité à produire et proposer des biens et services à des prix inférieur à ceux des concurrents pour une qualité équivalente. La compétitivité hors prix est quant à elle la capacité à imposer ses produits et services indépendamment de leurs prix. Ce type de compétitivité se reflète à travers l'évolution de ses parts de marché<sup>2</sup>:

$$\text{Part de marché (en valeur)} = \frac{\text{Chiffre d'affaires de l'entreprise sur le Marché}}{\text{Chiffre d'affaires total du marché}}$$

La productivité elle, peut être calculée en considérant chaque facteur de production pris isolément ; on obtient alors des mesures partielles de la productivité telles que la productivité partielle du travail, la productivité partielle des équipements et la productivité partielle des matières et services. Le regroupement de ces productivités partielles débouche sur un calcul de la productivité globale.

<sup>1</sup> Alain (BURLAUD) et Coll., Op.cit., P.14

<sup>2</sup> Philippe (KOTLER) et Bernard (DUBOIS), Marketing Management, 11<sup>ème</sup> éd, Pearson éd., Paris, 2004, P.534

## a- La productivité partielle du travail :

L'expression la plus connue et la plus calculée de la productivité est la « productivité apparente du travail » ou, par simplification, productivité du travail, qui rapporte une production à une masse de travail (de personnel) donnée. Ses modalités du calcul peuvent être différentes mais, fondamentalement, la formule de la production du travail est <sup>1</sup>:

$$\frac{\text{Production}}{\text{Nombres d'heures de travail consommés}} \\ \text{pour cette production}$$

## b- La productivité partielle des équipements :

Le calcul de cette productivité, souvent appelée (notamment par l'INSEE) « productivité apparente du capital », est de plus en plus indispensable au fur et à mesure que le capital physique tend à prendre de l'ampleur parmi les moyens de production.

L'INSEE propose un calcul fondé sur le rapport<sup>2</sup> :

$$\frac{\text{Valeur ajoutée (en Volume)}}{\text{Capital fixe productif}}$$

## c- La productivité partielle des consommations intermédiaires :

La productivité d'une entreprise ne saurait être convenablement estimée sans la prise en compte de ces consommations intermédiaires.

Les analystes proposent, à cet effet, un ratio spécifique dont la structure est comparable aux ratios de productivité partielle du travail et du capital fixe qui est le ratio de productivité partielle des consommations intermédiaires<sup>3</sup> :

$$\text{Ratio de productivité} \\ \text{partielle des} \\ \text{consommations} \\ \text{intermédiaires} = \frac{\text{Production}}{\text{Consommations intermédiaires}}$$

<sup>1</sup> Jacques (RICHARD), Op.cit., P.428

<sup>2</sup> [www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2025](http://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2025) (Publié le 13 Octobre 2016, Consulté le 01 Mai 2018 à 15H)

<sup>3</sup> Jacques (RICHARD), Op.cit., P.431

## d- La productivité globale :

La productivité globale\* est la moyenne pondérée des indices de productivité partielle. Cette dernière est donc définie comme étant le rapport suivant<sup>1</sup> :

Production

---

Consommation de travail (heures travaillées) + consommation de capital  
productif (amortissements) + consommations intermédiaires (matières, services,  
etc...)

## e- Productivité physique et productivité en volume :

Les mesures les plus simples et peut-être les plus courantes de la productivité sont les mesures physiques. Ainsi, la productivité apparente du travail peut être mesurée en comparant une production en unités à un nombre d'heures travaillées. Ces mesures ont une porte limitée.

Pour résoudre ces problèmes d'agrégation, il faut mesurer la productivité avec des indices en valeur. On doit donc recourir à des prix, mais pas n'importe quels prix : non pas des prix courants, mais des prix en termes de volume.

Pour raisonner correctement en valeur, il faut prendre un système de prix de référence, par exemple ceux de l'année N, et l'appliquer aux productions et aux consommations de l'année N+1 : on neutralise ainsi l'impact perturbateur des variations de prix qui n'ont rien à voir avec des modifications de productivité.

La « méthode d'analyse financière » de la Centrale de Bilans ou de la Banque de France que l'efficacité du processus productif peut être mesurée, en première approximation par:

Ratio de rendement apparent de la main-d'œuvre<sup>2</sup> :

$$R9 = \frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Effectif moyen}}$$

<sup>1</sup> Jacques (RICHARD), Op.cit., P.432

\*Sa mesure d'effectue en volume

<sup>2</sup> *Méthodologie d'analyse - Fascicules Sectoriels*, Op.Cit., P.04

Ratio de rendement apparent de l'équipement productif<sup>1</sup> :

$$R10 = \frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Equipement productif moyen}}$$

### 2.3- La performance organisationnelle :

Il s'agit de mesurer la performance de l'entreprise au niveau de la qualité de la production, de la flexibilité, des délais...etc. Pour Giraud et col. La performance organisationnelle comme étant « *Le rapport être la production de valeur (efficacité opérationnelle) et une consommation de ressources* »<sup>2</sup>. En définitive, la performance organisationnelle consiste à maximiser la production de l'entreprise grâce au respect de la structure organisationnelle, l'efficacité des relations entre les composants de l'organisation, une qualité de la circulation d'information, ainsi qu'une flexibilité de l'entreprise.

Pour l'analyse de cette performance nous ferons appelle à la rentabilité et l'efficacité.

#### 2.3.1- La rentabilité :

Comme le souligne fort justement P.Vernimmen. « *On ne peut parler de rentabilité qu'en ramenant à des capitaux investis le résultat de ces capitaux.... C'est un abus de langage de parler de rentabilité commerciale en rapportant un résultat à chiffre d'affaires* »<sup>3</sup>.

L'expression la plus générale d'un taux de rentabilité est donc la suivante<sup>4</sup> :

$$\text{Rentabilité des capitaux investis} = \frac{\text{Résultat avant Intérêt et avant Impôt}}{\text{Capitaux investis}}$$

<sup>1</sup> Ibid, P.04

<sup>2</sup> Françoise (GIRAUD) et coll. Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éd., Paris, 2005, P.85

<sup>3</sup> Phillip (VERNIMMEN), Finance d'Entreprise. Analyse et Gestion. 4<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 1987, p.313

<sup>4</sup> Rapport sur *Les facteurs et indicateurs de la compétitivité des entreprises de services rendus à l'industrie*, Rapport Pwc au Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, France, 2012, P.03

Le ratio de rentabilité de l'ensemble des capitaux investis peut être mis en relation avec le taux de profitabilité globale en utilisant la relation suivante <sup>1</sup>:

$$\frac{\text{Profit global}}{\text{Capitaux investis}} = \frac{\text{Profit global}}{\text{Production vendue}} \times \frac{\text{Production vendue}}{\text{Capitaux investis}}$$

Elle peut être utilisée pour mettre en évidence les écarts de taux de profitabilité globale et de rotation des capitaux existant entre différentes entreprises ou différentes époques.

Pour analyser les ratios de rentabilité des capitaux investis par les apporteurs de capitaux prêtés, il s'agit de comparer la masse de profit qui échoit à l'ensemble des prêteurs à la masse de capitaux qu'ils ont investis <sup>2</sup>:

$$\text{Taux de rentabilité des capitaux investis par l'ensemble des prêteurs} = \frac{\text{Profit de prêteurs}}{\text{Capitaux prêtés}}$$

En fait, dans de nombreux cas, les analystes financiers externes à l'entreprise, qui disposent d'une information plus ou moins étendue, renoncent à calculer ce ratio sur la base d'un endettement global et se limitent au calcul du taux de rentabilité des capitaux apportés par les prêteurs « financiers » en rapportant les intérêts versés aux dettes financières qui les ont engendrés<sup>3</sup> :

$$\text{Taux de rentabilité des capitaux investis par les prêteurs financiers} = \frac{\text{Intérêts}}{\text{Dettes financières}} \\ (CT, MT, LT)$$

La rentabilité des capitaux investis est mesurée grâce au ROCE. Ce ratio représente est la rentabilité des capitaux investis (ou employés) après impôts. Les capitaux employés correspondent à la somme de actifs immobilisés et du besoin en fonds de roulement c'est-à-dire à l'actif économique.

<sup>1</sup> Ibid., P.04

<sup>2</sup> Jacques (RICHARD), Op.cit., P.481

<sup>3</sup> Ibid., P.481

Le ROCE est aussi appelé le taux de rentabilité de l'actif économique <sup>1</sup>:

$$\text{ROCE (rentabilité économique)} = \frac{\text{EBIT}^* \times (1 - \text{IS}) + \text{Résultat des sociétés mises en}}{\text{Actif économique}}$$

Ce ratio est souvent utilisé dans une approche d'analyse sectorielle, car il peut être comparé au ROCE de sociétés comparables.

### 2.3.2- L'efficacité :

L'indice d'efficacité RE/A a été défini comme le rapport entre le résultat d'exploitation exprimé en volume et la masse des actifs de l'entreprise<sup>2</sup> :

$$\text{Indice d'efficacité} = \frac{\text{RE}}{\text{A}} = \frac{\text{Résultat d'exploitation économique après impôt (en volume)}}{\text{Actifs (en volume)}}$$

Le calcul d'un indice d'efficacité permet d'y voir plus clair dans les motifs qui animent les décisions d'une entreprise. Prenons, à titre d'exemple, le cas d'une multinationale qui, devant l'insuffisance des résultats de sa filiale A, s'apprête à licencier son personnel et à liquider une partie de ses actifs, pour aller développer à l'étranger les activités (similaires à celle de A) d'une filiale B. Les comptes sociaux (réels pour A et prévisionnels pour B) font apparaître que la rentabilité financière de la filiale A n'est que de 5% alors que celle de son homologue à l'étranger atteint près de 14.5%. Sans information complémentaire sur l'efficacité relative des deux filiales, il n'est pas possible de se prononcer sur les raisons de l'écart de rentabilité.

Il est également intéressant de mesurer le taux de valeur ajoutée. Ce ratio montre la richesse brute créée par l'entreprise par son seul cycle d'exploitation <sup>3</sup>:

$$\text{Taux de valeur ajoutée} = \frac{\text{Valeur Ajoutée}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

<sup>1</sup> Alain (BURLAUD) et Coll., *DSCG Comptabilité et audit*, Op.cit., P.15

<sup>2</sup> Lionel (COLINS) et Gérard (VALLIN), Op.cit., P.459

<sup>3</sup> *Méthodologie d'analyse - Fascicules Sectoriels*, Op.cit., P.04

\* EBIT = Résultat d'exploitation – Participation (-Amortissement Survaleurs)

\*\* Actif économique (AE) = Immobilisations nettes + BFR

#### 2.4- La performance sociétale :

La performance Sociétale des Entreprises (PSE), peut être définie comme étant la mesure du niveau de mise en pratique de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) dans la firme<sup>1</sup>.

Elle indique l'engagement de l'entreprise dans les domaines environnementaux, humanitaires, culturels. Cette PSE est souvent mesurée, soit par des indices de réputation, soit encore par des indicateurs de l'action sociétale de l'entreprise (activités philanthropiques par exemple).

Plusieurs mesures de la responsabilité sociétale reposent sur la comptabilité sociétale. Celle-ci se définit par la diffusion d'informations sociales et environnementales, que l'information soit chiffrée ou non, qualitative ou quantitative<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Jean (BIWOLE FOU DA), *La pertinence de la performance sociétale des entreprises dans un contexte de développement équitable*, Revue des Sciences de Gestion N°247-248 2011, P.149

<sup>2</sup> Christel (DECOCK GOOD), *Construction d'un indice de réputation sociétale et application empirique*, 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, May 2000, France

## **Section 2 : L'audit externe comme outil d'amélioration de la performance organisationnelle**

La mesure de la performance ne peut être réduite à sa simple dimension financière. Pour assurer une gestion efficace, il est important d'en mesurer aussi toutes les autres formes de apportant une contribution significative à la compétitivité globale.

Dans cette partie, nous traiterons les trois grandes familles d'audit, autrement dit : l'audit financier, l'audit opérationnel et l'audit stratégique, ainsi que l'apport des cabinets d'audit à l'amélioration de la performance de ces dimensions.

### **1- Apport de l'audit externe à l'Audit financier :**

En certifiant la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes des entreprises, le commissaire aux comptes contribue à entretenir la confiance dans le système économique et favorise la croissance.

La certification des comptes bénéficie à l'ensemble des parties prenantes des entités et au monde économique en général. Elle permet ainsi aux investisseurs, fournisseurs, clients, banques, administrations, salariés, donateurs... de se faire une opinion sur la situation financière d'une entreprise ou d'une association.

A ce titre, la comptabilité figure parmi les infrastructures vitales de l'économie de marché. Dès lors que la sincérité des comptes est mise en doute, c'est l'ensemble du système qui se grippe. Les acteurs concernés se détournent et la croissance économique s'affaiblit.

#### **1.1- Les spécificités de l'audit financier :**

Lorsqu'on parle d'audit financier, la majorité du temps, on insinue audit légal. Cet audit se déroule dans le cadre du commissariat aux comptes et du commissariat aux apports et/ou à la fusion.

La finalité de l'audit légal est d'émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et de valider la pertinence de l'information financière délivrée aux actionnaires.

L'audit légal qui concerne le commissariat aux apports a pour objet d'évaluer la valeur d'un bien apporté en nature, d'un service ou d'un avantage afin de déterminer le nombre de parts ou d'actions qu'un associé se verra attribué en contrepartie de cet apport.

L'audit légal fait appel à un éventail de compétences qui peuvent être regroupées en deux têtes de chapitre <sup>1</sup>:

- Technique : il implique une connaissance des normes d'audit et des normes comptables afin d'analyser les problèmes complexes en conformité avec les normes IFRS (normes internationales d'informations financières destinées à standardiser la présentation des données au niveau international) et réglementaires.
- Relationnel : les interactions avec les directeurs financiers et les directeurs généraux sont fréquentes, ce qui nécessite un sens véritable du contact humain.

Les missions d'audit légal se basent sur le respect de règles d'indépendance et de conflits d'intérêts fondées sur l'application des normes d'audit nationales et internationales.

### **1.2- Techniques de recherche de l'audit financier :**

Du aux besoins des professionnels de maximiser l'efficacité et la pertinence de leurs travaux sur une mission, l'audit financier a développé des techniques de recherche des risques. Ce besoin découle de :

- La nécessité d'optimiser l'utilisation des auditeurs sur le terrain, car rarement assez nombreux pour satisfaire toutes les demandes de leurs services ;
- Après les nombreuses crises ayant secouées la sphère économique, les instances de surveillance deviennent plus exigeante dans leurs attentes quant à la qualité des audits ;
- La concurrence qui donne aux clients un pouvoir de négociation quant aux prix des services proposées, tout en exigeant la qualité de l'audit

Faces à ces pressions internes et externes, les cabinets d'audit devaient trouver une approche permettant de minimiser les heures facturables tout en augmentant le niveau de confiance dans la qualité de l'information. C'est ici qu'entre en jeu le contrôle interne déjà abordé précédemment.

La direction est responsable du maintien d'un système comptable adéquat intégrant divers contrôles internes dans la mesure appropriée à la taille et à la nature de l'entreprise. L'auditeur

---

<sup>1</sup> Ammar (SOUROUR), *La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables*, 27ème congrès de l'Association Francophone de comptabilité, Tunis, 11 et 12 Mai 2006

doit raisonnablement s'assurer que le système comptable est adéquat et que toutes les informations comptables qui doivent être enregistrées ont bien été enregistrées. Le contrôle interne contribue normalement à cette assurance.

L'auditeur doit acquérir une compréhension du système comptable et des contrôles internes connexes et doit étudier et évaluer le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. L'auditeur organisera alors sa mission de telle sorte qu'il puisse déceler le plus rapidement possible toutes situation, événement ou circonstance qui risque de porter atteinte à une certaine probabilité que les états financiers présentent correctement la situation et les résultats de l'entreprise.

L'auditeur sait qu'il ne sera jamais sûr à 100% de la qualité des comptes, de ce fait il établira un ensemble d'objectifs visant à découvrir tout erreur ou omission qui dépasse le seuil de signification.

Les normes ISA définissent le seuil de signification pour les travaux<sup>1</sup> : « *Le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble* ». Le seuil de signification est donc la mesure que peut faire le commissaire aux comptes du montant à partir duquel une erreur peut affecter la régularité et sincérité des comptes annuels.

La détermination du pourcentage à appliquer à l'élément de référence choisi nécessite l'exercice du jugement professionnel<sup>2</sup>. Ce pourcentage est en rapport avec l'élément de référence choisi. Ainsi, le pourcentage appliqué au bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies sera normalement supérieur à celui appliqué au total des produits. Par exemple, l'auditeur peut considérer que 5 % du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est approprié pour une entité à but lucratif dans un secteur de fabrication, mais que 1 % du total des produits ou du total des charges est approprié dans le cas d'une entité sans but lucratif. Toutefois, selon les circonstances, des pourcentages supérieurs ou inférieurs peuvent lui paraître appropriés.

---

<sup>1</sup> Norme ISA 320 2009, Relatif au Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit, IASSB, P.06

<sup>2</sup> Norme ISA 320 2009, Op.cit., P.09

Dès que l'auditeur s'est fixé le montant global d'erreurs et d'omissions qu'il estime significatif, il lui incombe de le répartir sur les diverses rubriques des comptes. Ceci fait, il est évident que pour certaines rubriques le totale du compte intégré dans les compte sociaux doit être juste quel qu'en soit sa valeur absolue et son importance relative, en effet certains comptes sont assujetti à une série d'obligations légales.

Pour répartir le montant totale du risque sur un ensemble de comptes, l'auditeur doit faire une étude approfondie des diverses raisons pour lesquelles les comptes pourraient ne pas représenter fidèlement la situation. L'étude tient comptes à la fois de la possibilité que les dirigeants ne souhaitent pas présenter l'image fidèle de l'entreprise, autant que du risque qu'ils en soient incapables.

Aussi, l'auditeur prête son attention à tout un ensemble d'influences qui risquent de rendre plus ou moins probable l'erreur volontaire ou involontaire, telles que<sup>1</sup> :

- L'environnement économique pour cerner les risques liés à l'activité ;
- L'efficacité de l'organisation et de ses systèmes pour éviter, prévenir ou déceler les erreurs ;
- L'évolution du bilan et du compte de résultats afin de déterminer les postes comptables et les cycles opérationnels ou les risques sont les plus importants.

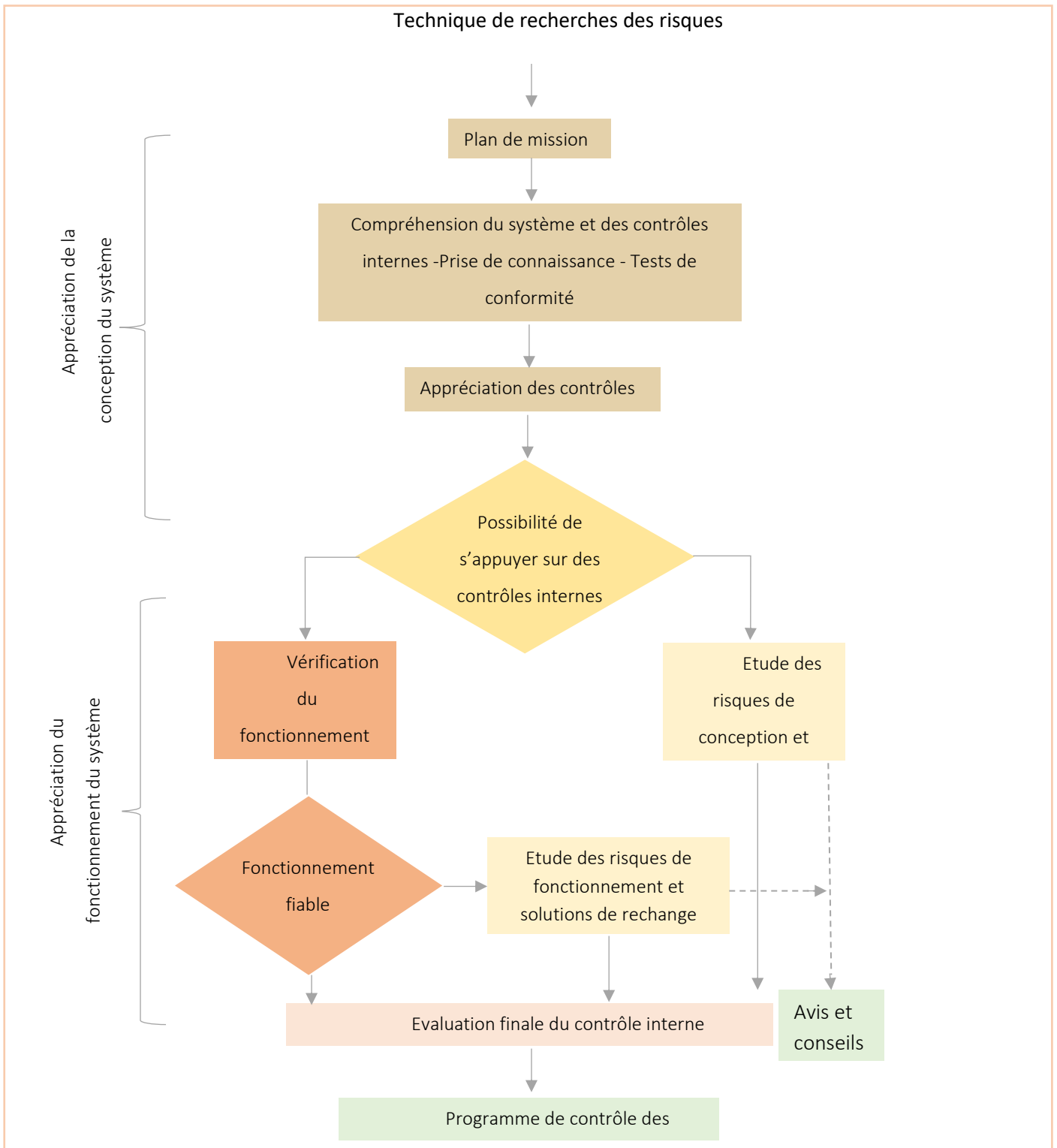
Cette technique de recherche des risques permet à l'auditeur de viser avec précision la nature et l'entendu des tests qu'il souhaite effectuer lors de sa mission d'audit financier.

Dans la figure suivante, nous reprenons les étapes d'analyse du risque :

---

<sup>1</sup>Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), Op.cit., P.131

(Figure 2 : Analyse du risque)



Source: Evaluation du Contrôle Interne, CNCC Encyclopédie des Contrôles Comptables, Paris, 1990, P.324

### 1.3- Technique comptable d'audit :

L'auditeur va s'assurer par l'examen que les états financiers respectent les obligations de la législation quant à leur présentation et contenu. De même, son examen de chaque poste comprendra la validation des imputations comptables.

#### 1.3.1- L'actif :

La vérification des actifs requiert un examen de trois aspects spécifiques les concernant<sup>1</sup> :

- L'existence : présence à l'inventaire physique des stocks, observation de l'inventaire physique, etc.
- La propriété : vérification des titres de propriété, contrôle de vraisemblance en révisant les écritures comptables postérieures à la date du bilan, etc.
- La valeur : vérification des coûts d'acquisition avec les factures d'achat, coût de revient des stocks, soldes des comptes clients, etc.

#### 1.3.2- Le passif:

En plus des techniques utilisées dans l'actif, l'audit du passif comprend<sup>2</sup> :

- Vérification des mouvements des comptes avec les documents d'origines
- Vérification de la situation (solde) des comptes avec les relevés reçus des tiers (contrôle externe)
- Contrôle des charges à payer
- Examens des statuts ou actes juridiques pour le capital et les dettes à long terme
- Lecture des procès-verbaux des assemblées générales pour les décisions d'affectation du bénéfice.
- Etude de la proportionnalité des charges comptabilisées en comptes de régularisation passif, par rapport aux périodes couvertes par les montants devenant exigibles.

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), Op.cit., P.150

<sup>2</sup>Ibid., P.151

### 1.3.3- Compte de résultats:

L'examen des comptes de résultats exige l'emploi des techniques suivantes <sup>1</sup> :

- Pointage du compte synthétique de résultats avec les comptes individuels ;
- Comparaison des marges et des ratios avec les exercices précédents et recherche des explications concernant les différences, ou même d'une apparence d'homogénéité trop artificielle ;
- Analyse des écarts entre les budgets et les réalisations ;
- Vérification de la présentation correcte des ajustements concernant les exercices antérieurs et des pertes et profits exceptionnels,

L'auditeur s'assurera également de la cohérence du compte de résultat avec les comptes du bilan.

### **1.4- Rôle de l'informatique dans l'audit financier :**

L'informatique favorise indéniablement la performance de l'entreprise, dans la mesure où l'information à la sortie est bien structurée et adaptée à la prise de décision, au niveau opérationnel et stratégique. Aujourd'hui les entreprises font de plus en plus appel aux solutions informatiques pour la gestion des opérations de l'entreprise. Les progiciels ERP (Entreprise Ressources Planning) viennent, dès lors, supporter de telles orientations organisationnelles et stratégiques.

Si beaucoup d'entreprises sont attirées par l'ERP, c'est parce que ce dernier est censé apporter des gains de productivité et d'efficacité, notamment par sa capacité de rendre l'organisation plus intégrée. Cette intégration concerne aussi bien les processus automatisables de l'entreprise que les informations traitées par le logiciel. La fonction financière n'a pas échappé à cette numérisation.

L'audit utilise beaucoup de main d'œuvre pour les prestations aux niveaux des collectes de données, d'analyses diverses des chiffres, qui conduisent à des recommandations. De plus, dans le cas de grands projets dans les entreprises multinationales, la mobilisation des ressources est très importante car les données sont collectées de façon traditionnelle par des employés des différents bureaux, dans des localisations parfois très éloignées, avec des processus standards.

---

<sup>1</sup> Ibid., P.152

Lors de l'existence d'ERP et de système d'information dans l'entreprise, l'audit devient plus léger. Ces systèmes sont considérés comme des mécanismes de contrôle interne, de ce fait, dès lors que l'auditeur se rend compte de la fiabilité de ces derniers, ils sont exploités pour différentes étapes de l'audit. Les cabinets d'audit et de conseil proposent de plus en plus la mise en place de ce genre de système qui facilite indéniablement le travail de l'auditeur financiers et permet des économies de temps et d'argent pour les entreprises.

En effet la collecte d'information se fait directement à partir du système mis en place, qui en plus d'offrir des informations fiables, fournis une traçabilité et les preuves qui l'appuient. L'auditeur pourra remonter aussi loin que possible et poussé ses recherches selon les pistes qu'il aura découvert, en minimisant les ressources utilisées en terme de temps et de moyens humains.

## **2- Apport de l'Audit externe à l'Audit opérationnel :**

L'audit opérationnel qui était autrefois réservé aux auditeurs internes, s'ouvre aujourd'hui à l'audit externe. Cela peut être dû à l'externalisation de l'audit interne, ou à la volonté des dirigeants d'avoir un soutien externe pour l'évaluation et le conseil sur les opérations interne. Quelle qu'en soit la cause, les cabinets d'audit externe sont devenus acteurs de l'audit opérationnel.

Tandis que l'audit financier s'intéresse aux actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, l'audit opérationnel lui s'applique à toutes les actions de l'organisation, et consiste à juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints. Il s'intéresse donc à la manière dont « l'entreprise ou certaines de ses entités définissent et respectent leurs objectifs et leurs politiques, obtiennent, préservent, allouent et consomment tous les moyens nécessaires pour ces fins »<sup>1</sup>.

L'auditeur opérationnel devra, au même titre que l'auditeur financier, se fonder sur un certain nombre de règles et principes qui constituent les procédures de l'entreprise. Comme il n'existe pas de référence, comme en audit financier, l'audit opérationnel sera réalisé par des spécialistes du secteur examiné, aptes non seulement à comprendre le détail des procédures techniques, mais aussi de faire preuve d'une connaissance pratique des problèmes posés. Outre la bonne application des procédures de gestion, l'audit opérationnel suppose l'objectif d'améliorer les méthodes utilisées, et exige la mise en œuvre de contrôles spécifiques visant l'efficacité des opérations.

---

<sup>1</sup> Jean-Charles (BECOUR) et Henri (BOUQUIN), *Audit opérationnel*, Economica, Paris, 1996, P.12

Dans ce sens que l'auditeur orientera sa démarche de la manière suivante<sup>1</sup> :

- L'objectivité des méthodes d'audit doivent permettre une évaluation des méthodes industrielles pratiquées
- Compte tenu de son indépendance, l'auditeur opérationnel veille à la cohérence des décisions prises à tous les niveaux, ainsi qu'à l'intégration des différentes fonctions de l'entreprise intervenant dans le processus de production
- L'horizon de son investigation est celui du moyen terme, en particulier dans le cadre d'une mission opérationnelle.

Il est important de préciser que l'audit opérationnel récurrent est encore effectué par les auditeurs interne. Les auditeurs externes quant à eux sont très prisés pour les audits qualité, et les audits conseil spécifiques à une opération.

Dans partie, nous aborderons donc deux aspects, à savoir l'audit qualité et l'audit conseil pour l'opérationnel.

### **2.1- Audit qualité :**

Pour R.H Hayes et S.C. Wheelwright, les facteurs clés de la compétitivité Allemande et Japonaise après la deuxième guerre mondiale sont <sup>2</sup>:

- La priorité de la production et de la technologie sur les préoccupations de nature financière ou commerciale ;
- Importance accordée au facteur organisation dans la poursuite de l'avantage concurrentiel ;
- La mise en œuvre de politiques axées sur le développement du facteur humain dans un contexte d'emplois stable, sur l'amélioration constante des technologies et des processus de production, associée à la recherche.

Depuis, l'environnement a évolué, mais les facteurs eux sont toujours les mêmes. L'un des défis majeurs des entreprises dans la poursuite de la compétitivité, est la performance de leur organisation de production. Cette performance se décline selon des objectifs d'excellence tout au long du processus de production, de la nécessité d'une intégration entre les différentes

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), Op.cit., P.202

<sup>2</sup> Robert H. (HAYES) et Steven C. (WHEELWRIGHT), *Restoring our Competitive Edge*, Jhon Wiley & Sons, USA, 1984, P.122

fonctions intervenantes, ainsi qu'un bannissement d'une optique à court terme dans les prises de décision.

A partir du XX<sup>ème</sup> siècle, un nouveau concept devient synonyme de performance des processus de productions, de biens ou services. C'est le concept de « qualité ». A la suite de cela de nombreux organismes internationaux ont vu le jour, et ont mis en place des normes qui contiennent des spécifications précises destinées à une application répétitive et utilisées systématiquement comme des règles et des lignes directrices pour assurer cette « Qualité » des produits, services et processus.

En termes de référentiels qualité, c'est les normes ISO qui dominent, et qui sont considérés comme référence par les producteurs et consommateurs. Les entreprises voulant avoir un atout supplémentaire face à la concurrence et mettre leurs clients en confiance, se tourneront naturellement vers les processus de certification aux près des organismes compétents.

Ces procédures de certification ont pour but de vérifier qu'un produit, un service, un système d'organisation, ou même un processus, répond aux exigences d'une norme. Pour permettre cette certification, l'entreprise doit obligatoirement se soumettre à un audit qualité externe.

L'audit qualité est un outil de détection permettant d'établir la conformité par rapport à un référentiel. C'est donc un examen périodique et indépendant en vue de déterminer si les activités et résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies, si ces dispositions sont mises en œuvre de façon efficace et si elles sont aptes à atteindre les objectifs<sup>1</sup>.

En plus de la certification aux normes, l'audit qualité évalue les besoins d'actions d'amélioration ou d'actions correctives. Il ne faut pas confondre l'audit qualité avec les activités de surveillance ou de contrôle conduites dans le but de maîtriser un processus ou accepter un produit. L'audit qualité s'applique essentiellement à un système qualité, et les types d'audit diffèrent selon le référentiel. On y retrouve<sup>2</sup> :

- L'audit produit ou service : selon des dispositions préétablies en terme de réglementation, plans, cahier des charges, ... etc.

---

<sup>1</sup> Marie (DIOUF), Rôle de l'audit qualité dans le processus de certification ISO, Mémoire Master Audit, IAE Lille, 2013, P.27

<sup>2</sup> Marie (DIOUF), Op.cit., P.29

- L'audit processus : selon des modes opératoires, matrices de polyvalences, gammes de contrôle, diagramme de fabrication,... etc.
- L'audit système : Selon un manuel qualité ou environnement, organigramme, procédures organisationnelles, normes et règlements, ... etc.

Concernant les types d'audit qualité, il en existe deux, à savoir l'audit qualité interne et l'audit qualité externe.

#### 2.1.1- Audit qualité interne :

Cet audit est réalisé au sein de l'organisation sur des opérations interne. Nous pouvons citer à titre d'exemple : audit de la fonction approvisionnement, recrutement, ... etc.

Ce type d'audit, appelé audit première partie, a pour but de détecter les dysfonctionnements et de proposer les mesures utiles pour les résorber après en avoir examiné tous les aspects, en concertation avec toutes les parties. L'audit est considéré réussi s'il permet de détecter au plus tôt les problèmes et de les résorber efficacement.

#### 2.1.2- Audit qualité externe :

Il existe dans le cadre des relations clients/fournisseurs, afin d'évaluer le système qualité d'un fournisseur, existant ou potentiel. Cet audit a pour objectif d'identifier les risques de non-qualité chez un fournisseur et de proposer les mesures de nature à garantir un approvisionnement sans problèmes. L'enjeu de l'audit qualité externe est donc de créer un lien de confiance entre clients et fournisseurs, et de mettre en place les mesures nécessaires pour obtenir des garanties de qualité suffisantes.

L'audit qualité, qu'il soit interne ou externe, a pour fin d'évaluer l'aptitude du système de management qualité et de déterminer les écarts éventuels, les points sensible, et les piste d'amélioration possible pour le système de management qualité.

### 2.2- Consulting et audit aux opérations :

Ce type d'activité est considéré comme l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, à l'efficience et à l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise concernant les activités audités, ainsi que le résultat obtenus de ces dispositifs. Ce type d'audit ne privilégie donc pas l'information financière<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Milan (KURB), *Le conseil en management*, Bureau international du travail, Genève, 1998, P.33

Au cours de leurs contrôles de procédures, les auditeurs-consultant ne peuvent manquer de remarquer le non-respect des règles établies du fait, soit d'une organisation imparfaite dans la situation actuelle de l'entreprise, soit d'une organisation qui n'est plus adaptée en raison de l'apparition de nouveaux phénomènes. Dans les deux cas, leurs rôle est actif et contribue à l'amélioration de ces procédures. L'auditeur opérationnel jouera dès lors, le rôle de conseiller auprès de la direction. La décision d'appliquer les recommandations de l'auditeur-consultant revient quant à elle à la direction.

Les services généralement offerts par les cabinets d'audit sont des services de consulting en management, pour accompagner les entreprises dans la définition et la conduite de leurs projet d'amélioration de performance, du Deal Advisory, qui consiste en l'accompagnement dans le cadre de transactions, et de Risk Consulting, qui a pour but d'optimiser le dispositif de control interne et de management des risques.

### **3- Apport de l'Audit Externe à l'Audit stratégique :**

Toute organisation revendique et/ou manifeste une certaine stratégie. Dans le meilleur des cas, elle est explicite et correspond effectivement aux actions mises en œuvre. Mais elle peut aussi être implicite, ou ne pas correspondre à la réalité de la mise en œuvre, etc. Pour réaliser un progrès dans sa cohérence stratégique, une institution peut souhaiter mettre en œuvre un processus de design formel de sa stratégie institutionnelle pour les 5 à 10 prochaines années. Elle peut aussi, en un premier temps, effectuer un audit stratégique.

Ce processus consiste à bénéficier d'un regard extérieur pour diagnostiquer où en est l'institution quant à la cohérence entre son récit stratégique et son actualité. Aussi, cette audit est effectué en vue de porter une appréciation sur les chances de succès à terme de l'entreprise.

Pour mieux illustrer le contenu de l'audit stratégique, nous aborderons trois aspects à savoir : l'audit des investissements et de la gestion financière à long terme, l'audit des nouveaux instruments financiers et l'audit de l'identité de l'entreprise.

#### **3.1 – L'audit des investissements et de la gestion financière à long terme :**

Dans le cadre de leur mission stratégique, les auditeurs sont naturellement conduits à s'intéresser aux besoins et ressources financières à long terme, ainsi qu'à leur équilibre global. Comme pour les autres contrôles de nature stratégique, les opérations considérées ont des

conséquences dont l'horizon dépasse environ cinq ans. Il s'agit de ce fait des investissements conditionnant l'évolution de l'entreprise à long terme.

Comme pour chaque mission d'audit, l'auditeur doit pouvoir s'appuyer sur des critères préétablis afin de sauvegarder son objectivité et son indépendance, tout en engageant sa responsabilité sur les conclusions qu'il formule. La première étape consistera donc à rechercher les critères de choix des investissements à long terme, des critères qui soient applicable aux différents secteurs de l'entreprise, suffisamment quantifiable et conforme à la politique générale de l'entreprise.

L'indicateur le plus souvent utilisé est le VAN. C'est un indicateur financier qui peut être utilisé pour apprécier la rentabilité d'un investissement<sup>1</sup>. La valeur actuelle nette est également utilisée avec les titres financiers, afin de mesurer la différence entre leur valeur actuelle du titre et leur valeur de marché. A partir de ce critère, les investigations et recommandations des auditeurs peuvent porter, dans le cadre de l'audit stratégique, notamment sur les points suivants<sup>2</sup>:

- L'appréciation du coût global de l'investissement ;
- La validation des cash-flows marginaux annuels, tant dans leurs montant que dans leur période de survenance ;
- Contrôle de l'homogénéité des bases de calcul, concernant notamment le taux d'actualisation  $k$  et le taux de capitalisation  $r$  ;
- La prise en compte de la fiscalité.

Toutefois, l'audit peut faire appel à d'autres indicateurs qu'il juge adapté à la situation de l'entreprise. Il y a lieu cependant de tenir compte de la culture financière effective de l'entreprise et de la coopération de ses principaux dirigeants.

Si les auditeurs peuvent fournir une contribution positive aux choix des investissements, leurs apport est encore plus net en ce qui concerne l'optimisation d'une structure de financement dans le cadre du raisonnement en terme de coût de capital. Il appartient aux auditeurs d'examiner, et le cas échéant de recommander que :

- Un effort de synthèse formalisé et actualisé permette de rechercher la structure de financement optimale à long terme pour l'entreprise,

---

<sup>1</sup> Patrick (PIGET), *Gestion financière de l'entreprise*, Economica, France, 2005, P.130

<sup>2</sup> Arnaud (THAUVRON), *Les choix d'investissement*, Edition e-theque, Paris, 2003, P.07

- L'utilisation des modèles d'évaluation des actifs financiers s'effectuent dans des conditions de vérifications satisfaisantes des hypothèses qui les sous-tendent ;
- Les différentes tendances prévalant dans l'environnement financier soient bien prises en compte en temps réel.

En pratique, les auditeurs pourront s'inspirer du concept généralement admis du « coût du capital »<sup>1</sup>: celui-ci permet de chercher, avec objectivité, le meilleur ratio endettement/fonds propres en fonctions de divers critères dans le contexte d'une société cotée. Pour les sociétés non cotée, les valeurs comptables peuvent être retenues à titre de références par rapport aux valeurs de remplacement. Cette approche par le coût du capital permet de confirmer ou de relativiser le niveau minimum de rendement attendu des investissements, mais aussi d'apprécier le dynamisme de la gestion des passifs de l'entreprise dans le contexte de marchés financiers évolutifs.

L'auditeur se penchera également sur les choix stratégique de l'entreprise ne terme de croissance. Ce choix en faveur d'une croissance interne ou externe, constitue une donnée fondamentale de la gestion financière à long terme. La tendance actuelle étant à la croissance externe<sup>2</sup>, particulièrement avec l'évolution incessante des marchés financiers favorise ce type de croissance (notamment avec les OPA et OPE) qui provoque des situations d'opportunité inattendues, voire imprévisibles. Dans ce contexte, les missions de l'auditeur peuvent se réaliser soit par une attitude de surveillance des risques et opportunités liés au problème central de l'évaluation de l'entreprise elle-même et de ses partenaires et concurrents, soit par la participation active aux opérations de croissance externe en collaboration avec les principaux intervenants.

### 3.2 – L'audit des instruments financiers :

L'essor de l'activité des marchés financiers, a donné lieu à la montée de risques nouveaux. Nous pouvons citer les risques liés à la fragilité des marchés financiers, des risques liés aux « hasard moral », mais également des risques de sécurité liée aux transactions.

Les investissements en produits financier sont donc porteurs de risque à leurs tours<sup>3</sup> :

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), Op.cit., P.306

<sup>2</sup> Yacine (ZERROUK), *Les fusions-acquisitions et leurs répercussions sur la composante humaine*, Mémoire Master Finance et Gestion, Institut des Administration des Entreprise, Lille, 2014, P.05

<sup>3</sup> Souad (LAJILI JARJIR), *Investissement, produits financiers et anomalies boursières*, Thèse de doctorat, Université de Lille 1, 2015, P.112

- Le risque de change : dû à l'évolution défavorable des taux de change.
- Le risque de marché : dû à l'évolution défavorable des marchés financiers.
- Le risque de liquidité
- Le risque opérationnel
- Le risque de volatilité : La volatilité est une mesure des variations du cours d'un actif financier.

L'auditeur devra apprécier le système mis en place par l'entreprise pour la mesure de ces risques. La politique d'intervention de l'entreprise sur les marchés financiers est également à prendre en compte. L'auditeur doit en premier lieu s'interroger sur l'existence d'une note d'orientation ou d'un document écrit, susceptible d'être actualisé et permettant d'orienter les opérateurs. La politique fixée doit définir la nature des opérations traitées, celles qui sont pour le propre compte de l'entreprise ou pour le compte de la clientèle le cas échéant, mais aussi les intermédiaires avec lesquels l'entreprise effectue des transactions et les objectifs assignés aux opérateurs<sup>1</sup>. Les limites ou interdiction pour chacune de ces opérations, en volume, en position, en montant de perte et en délai de dénouement doivent également être abordés.

Les instruments financiers sont des titres ou contrats, dont certains sont négociables sur les marchés réglementés, certains exclusivement utilisés pour anticiper une rentabilité ou un risque financier ou monétaire. Par instruments financiers sont considérés les actions, les obligations, les Organismes de Placement Collectif en Valeur Mobilières (OPCVM), ainsi que les titres et créances négociables. L'entreprise doit être capable de mesurer les résultats sur ces instruments. Le système de mesure des résultats est à intégrer dans un ensemble plus général, généralement sur des tableaux de bord. Ainsi ce tableau de bord inclut le suivi des risques, la rentabilité, les volumes traités par activité, et les résultats des instruments financiers.

### **3.3- Audit de l'identité de l'entreprise :**

L'audit qui concerne l'identité de l'entreprise est aussi essentiel que délicat. Intégrant d'une part la culture et de l'autre l'environnement socioculturel. De ce fait, l'auditeur devra être capable d'appréhender à la fois les perspectives à long terme de l'entreprise, l'évolution de son environnement global et l'adéquation de ces deux facteurs avec la capacité d'adaptation des hommes qui dirigent et collaborent au succès d'une même institution. Dans certaines situations, il conviendra également d'envisager le rapprochement de diverses entreprises ne partageant pas

---

<sup>1</sup> Kozoloa (COULIBALY), Importance de l'analyse du risque dans la démarche du commissaire aux comptes, Mémoire Master Audit, Ecole supérieure de commerce d'Abidjan, 2010, P.80

la même culture. Dans d'autre cas, certaines mutations culturelles s'imposeront du fait de l'évolution des produits, des hommes et des marchés. Parfois encore, la véritable identité de l'entreprise ne saurait survivre que dans un contexte de restructuration complète des équipes de direction.

Avant d'effectuer l'audit il est nécessaire de circonscrire la notion d'identité d'entreprise<sup>1</sup> :

- L'image de l'entreprise : perception effective et perception souhaité, tant par l'intérieur que par l'extérieur ;
- Les moyens de communications externes et internes,
- Les relations publiques, lobbying, mécénat de l'entreprise,
- L'éthique

D'autre part, trois niveaux d'analyse se juxtaposent nécessairement pour chacune des composantes ainsi définies :

- L'identité telle qu'elle a pu être constatée dans le passé,
- L'identité souhaitée pour le présent et l'avenir,
- L'écart entre l'identité « Affichée », l'identité « Perçue », et l'identité « Réelle »

### 3.3.1- L'image de l'entreprise :

L'analyse de l'image constitue le point de départ à tout audit d'identité, à condition d'admettre que cette recherche est nécessairement complexe et multiforme. Comme pour tout organisme l'image évolue avec le temps, et la réalité pourra souvent être différente de l'image apparente. Aussi faut-il recommander de mener une enquête d'image approfondie, en distinguant spécifiquement les publics : Clients , collaborateurs, autres parties prenantes

Il faut également prendre en compte les intervenants pouvant jouer un rôle déterminant dans la formation et l'évolution de l'image : concurrence, organe de contrôle, partenaires étrangers, etc.

Cette première étape de l'audit d'identité par rapport à l'image révèle presque toujours d'importantes incohérences ou même certains points de rupture, en raison de la rapidité d'évolution des structures, voire des changements d'hommes ou de leurs environnements.

---

<sup>1</sup> Anne-Camille (MARGUET), *L'identité d'entreprise*, Mémoire Master Science Politique, Institut d'étude politique de Strasbourg, 2008, P.30

### 3.3.2- La communication externe et interne :

Toute mission d'audit stratégique débouchera inévitablement sur l'analyse de la cohérence globale des moyens de communication. Les budgets correspondants ont pris une telle importance que les organes de contrôle et les directions générales se trouvent, directement impliqués. Plus important que l'aspect financier, la cohérence des messages véhiculés doit être analysée au regard des trois règles essentielles de la communication, autrement dit la clarté, la continuité et la spécificité.

Lors de l'audit stratégique, c'est la communication institutionnelle qui est visé. Celle-ci reflète l'identité profonde de l'entreprise, et comporte un aspect symbolique, qui ne saurait être dépendant des évolutions circonstanciées des marchés produits ou clientèles. De ce fait elle ne peut être modifiée sans que l'identité elle-même de l'entreprise ne s'en trouve affectée.

Il revient donc à l'auditeur chargé d'une mission d'audit stratégique en matière d'identité de l'entreprise, d'apprécier la cohérence globale des communications externes et internes <sup>1</sup>:

- Par rapport aux divers publics concernés : degré et précision de l'information souhaitable, etc.
- Par rapport aux règles élémentaires de priorité dans l'information : qui est le premier averti ? qui sera le meilleur relais d'information ?... etc.
- Par rapport aux modalités de diffusion de l'information : qui en sera l'auteur ? quels seront les vecteurs de transmissions ?... etc.

---

<sup>1</sup> Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), Op.cit., P.345

## **Sections 3 : La place des cabinets d'audit dans le bon fonctionnement de l'entreprise et de sa stratégie**

### **1- Le rôle des cabinets d'audit dans l'audit d'efficacité :**

Dans les sections précédentes, nous avons pu voir les apports qu'a l'audit externe sur le plan financier, opérationnel et stratégique. Les entreprises voulant avoir une vision d'ensemble sur la performance de leur organisation peuvent non seulement effectuer des audits ciblés (finance, marketing, stratégie, etc.), mais aussi des audits dit de performance beaucoup plus globaux.

Lorsqu'on parle d'audit performance, on englobe généralement à la fois les notions d'efficacité et d'efficience vue plus haut. Néanmoins, le vocable « audit efficacité » est maintenant entré dans la pratique et le langage même s'il serait plus cohérent de parler d'audit de performance.

La distinction entre l'audit d'efficacité et l'audit d'efficience est toutefois bien claire. L. Sawyer en s'inspirant de la littérature anglo-saxonne, définit les deux audits<sup>1</sup> de manière très distinct.

#### **1.1- L'audit d'efficience :**

Aussi appelé audit d'économie, il regroupera trois missions. La première consiste à vérifier que l'entité acquiert, protège ses ressources de manière économiques et efficiente. La seconde vise à déterminer les causes d'inefficience ou les pratiques non économiques. Enfin, l'audit vérifiera la conformité de l'entité avec les lois et réglementations ayant trait à l'économie et à l'efficience.

#### **1.2- L'audit d'efficacité :**

Cet audit regroupe lui aussi trois missions. Il consiste en premier lieu en l'évaluation de la mesure à laquelle les résultats ou les résultats budgétisés sont atteints. De plus, l'audit d'efficacité mesurera également l'efficacité des organisations, des programmes, des activités et fonctions, etc. En troisième lieu, sa mission est de vérifier la conformité aux lois et réglementations spécifiques aux programmes.

---

<sup>1</sup> Lawrence B. (SAWYER), *La pratique de l'audit interne*, Economica, Paris, 1999, P.33

### 1.3- L'audit de performance :

L'audit de performance, qui consiste en la révision des instruments dont dispose la direction pour contrôler et gérer l'entreprise, se dégage donc nettement de l'audit de conformité pour s'intéresser de manière complète à la mesure des performances de l'entreprise.

Le terme d'audit interne est également souvent, mais abusivement, utilisé pour décrire l'audit performance. Cette confusion est née de la pratique<sup>1</sup> : Les auditeurs internes assistent les membres de la direction dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, appréciations, recommandations et des commentaires pertinents concernant les activités examinées. L'audit interne réalise, en effet, de façon plus intensive que les auditeurs externe de tels audits.

Nous l'avons déjà vu précédemment, mais il est important d'insister sur ce point, à savoir que l'auditeur de performance est intéressé par toutes les phases de l'activité de l'entreprise. Ceci implique d'aller au-delà de rapport comptables et financiers pour atteindre une pleine compréhension des opérations examinées. Ainsi, l'audit de performance concerne bien entendu la fonction financière et comptable, mais aussi la fonction commerciale et logistique (marketing, ventes, transport, etc.), la fonction fabrication et production ainsi que toutes les autres fonctions de l'entreprise.

Le champ d'application de l'audit de performance est donc beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise mais aussi toutes ses dimensions. Enfin l'objectif de cet audit est d'apprécier la bonne maîtrise des dispositifs des activités de l'entreprise, donc du dispositif de contrôle interne et de recommander des actions pour l'améliorer.

C'est pourquoi l'audit de performance entendu au sens large est très imprégné par la culture d'entreprise. Là où règne une expansion importante, lorsque l'entreprise est en pleine croissance et qu'il s'agit d'éliminer au maximum les freins et facteurs de ralentissement, l'appréciation d'efficacité se fait le plus souvent en termes d'allègement et de simplifications, en conservant les risques considérés comme acceptables. Au contraire, lorsque l'entreprise est en position de moindre croissance, lorsque la culture est plus une culture de conservation des acquis qu'une culture de développement, et lorsqu'a fortiori la situation est celle de tous les

---

<sup>1</sup> Pierre (LOYER), *L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants*, Thèse de doctorat, Université de Lille 1, 2006, P.30

dangers, l'appréciation d'efficacité se fait en termes d'affinement des règles et procédures, de meilleure définition des responsabilités, voire de substitution de règles plus strictes aux dispositions antérieures. Ce poids culturel dans la conception et l'application de l'audit pèse encore plus lourds dans les développements à venir.

A ce niveau l'audit n'est plus un simple outil de mesure de la performance. Cette fonction se double d'un véritable rôle dans la gestion de la performance, et l'évolution est encore plus sensible lors du développement stratégique.

## **2- Audit externe et stratégie d'entreprise :**

A l'issue des différentes phases de l'analyse de l'entreprise, qui viennent d'être parcourues, l'auditeur devrait pouvoir parvenir à une synthèse lui permettant de tirer des conclusions fondamentales. Nous aborderons ici deux points cruciaux pour l'entreprise, autrement dit : l'équilibre économique et financier, la position concurrentielle et la stratégie.

### **2.1- L'équilibre économique :**

L'analyse des finances d'une entreprise s'appuie sur des normes et critères, quantitatifs ou non, pour porter un jugement sur la santé financière d'une entité. Même après avoir cité différents ratios et indices se rapportant à la performance d'entreprise, les critères de jugement sont toutefois déterminés par les contraintes et les objectifs financiers fondamentaux définis par la théorie financière et les préférences personnelles des utilisateurs des comptes<sup>1</sup>.

Selon la théorie financière, l'objectif de la gestion est de maximiser la valeur de la firme. L'appréciation de l'entreprise se fera donc selon<sup>2</sup> :

- Sa capacité bénéficiaire ;
- Les perspectives de progression de ses activités et de ses résultats ;
- Le risque financier qu'on peut lui associer.

L'auditeur qui devra apporter une analyse des comptes ne doit pas perdre de vue l'objectif général de l'analyse financière. Autrement dit, de comprendre l'évolution passée de l'entité au travers des flux financiers, et juger ses possibilités d'évolution future au vu de sa situation financière. Également, l'auditeur qui prend le rôle de conseiller devra fournir les preuves et les informations sur lesquels ce dernier s'est basé pour élaborer le diagnostic financier. En effet,

---

<sup>1</sup> Alain (BURLAUD) et Co., *DSCG Comptabilité et audit*, Op.cit., P.13

<sup>2</sup> Ibid., P.21

ce type d'analyse précède généralement une prise de décision, et le décideur prendra en compte tous ces éléments lors de ce processus.

Pour fonctionner correctement, une entreprise devrait avoir à tout moment un équilibre entre les deux types de segments de domaines d'activités stratégiques <sup>1</sup>:

- Des segments en fortes croissance, consommateurs de liquidités du fait des investissements massifs auxquels ils donnent lieu ;
- Des segments qui ont atteint un stade de maturité ou de déclin et qui, du fait de l'absence d'investissement ou de désinvestissement dont ils sont l'objet, sont générateurs de liquidités.

L'idée fondamentale est donc banale, il faut pouvoir financer les segments investisseurs à partir des liquidités générées par les segments non investisseurs. Néanmoins pour parvenir à des résultats conséquents, l'auditeur devra effectuer une analyse du portefeuille d'activité pour vérifier si l'entreprise a une gamme de segments d'activités stratégiques convenablement structurée de façon à permettre l'équilibre financier dont il est question. L'outil le plus utilisé est encore la matrice BCG\* qui met en relation la rentabilité de l'entreprise par rapport à celle de ses concurrents et le taux de croissance du segment considéré.

Nous avons vu dans le chapitre un, la relation entre l'audit et le contrôle de gestion, et que l'un s'intéresse aux procédures, l'autre à l'information. Pour Alain Burlaud et Claude Simon, l'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance en définissant et formulant clairement les objectifs de performance, en comprenant les relations de causalité entre les actions des différents responsables et la performance attendue, et enfin en confrontant au cours du temps les réalisations avec les prévisions tout en analysant les écarts<sup>2</sup>.

Pour pallier aux manques ressentis avec les matrices citées plus haut, les auditeurs font donc appel aux tableaux de bords. Ainsi, c'est grâce au contrôle de gestion, et aux tableaux de bord que ce dernier construit, que l'analyste externe peut baser son jugement et conseiller aux mieux les décisionnaires.

Le tableau de bord est avant tout un instrument de synthèse, il est important que ce dernier ne fasse remonter que les indicateurs caractéristiques en nombre limité. Il comportera des

---

<sup>1</sup> Jean-Pierre (DETRIE), *Stratégor*, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2005, P.14

<sup>2</sup> Alain (BURLAUD) et Claude (SIMON), *Le contrôle de gestion*, La découverte, Paris, 2013, P.11

\*Matrice élaboré par le Boston Consulting Group

informations systématiques, qui sont les quantités, recettes et dépenses. On y trouve aussi des informations latérales telles que les informations relatives à l'environnement, ou sur les activités convergentes (qui ont un lien avec l'objectif fixé). Il se peut également que des informations exceptionnelles se glisse dans les tableaux de bord pour attirer l'attention sur un événement exceptionnel qui impactera l'objectif souhaité.

L'analyste doit montrer quels sont les points forts de l'entité, ses points faibles et ses potentialités, en tenant compte des variables-clés de l'environnement, qui ont une influence sur la vie de l'entité. Il s'agira des variables démographiques, économiques, technologiques, sociales, culturelles, etc. Ces variables clés, à caractère qualitatif, doivent être analysées préalablement à tout diagnostic financier. Nous aborderons cette analyse dans la partie suivante.

## **2.2- La position concurrentielle et stratégie :**

Le positionnement concurrentiel a pour objectif de situer l'entreprise par rapport à la concurrence et de pouvoir tirer les enseignements qui s'imposent quant à la position concurrentielle de l'entreprise et à l'attrait du marché. Pour se positionner vis-à-vis de ses concurrents sur un secteur donné, l'entreprise se doit de faire un diagnostic stratégique. Celle-ci souhaitera analyser sa position concurrentielle à travers plusieurs modèles et se fixer sur la stratégie concurrentielle à adopter.

Pour analyser la position concurrentielle d'une entreprise dans un secteur d'activités donné, il existe plusieurs modèles. Dans notre étude nous n'allons privilégier que quelques-uns. Il s'agit notamment : du modèle de Boston Consulting Group, du modèle d'Arthur.D.Little et celui de Mc Kinsey.

L'intérêt de ces modèles est de permettre à l'entreprise de se fixer sur sa position stratégique et leur principe de base est le même. En effet, ils permettent d'apprécier chaque domaine d'activité stratégique (D.A.S) préalablement décomposé en fonction de sa valeur propre et de la position concurrentielle que l'entreprise y occupe.

### **a. Le modèle de Boston Consulting Group (B.C.G) :**

Comme hypothèse, ce modèle admet que la rentabilité de l'entreprise est d'autant plus grande que sa part de marché relative est élevée. La valeur de chaque activité étant mesurée par le taux de croissance et la position concurrentielle de chaque D.A.S évaluée par la part relative de marché de l'entreprise. Un D.A.S selon P.Charpentier est un : « *ensemble de produits qui*

*partagent les mêmes ressources, affrontent la même concurrence et peuvent faire l'objet d'une stratégie spécifique* »<sup>1</sup>.

a. Le modèle d'Arthur Dehon Little (A.D.L.) :

Ce modèle propose une évaluation plus fine de la position concurrentielle de l'entreprise. Pour chaque DAS, on repère les différents facteurs clés de succès auxquels l'on affecte d'un coefficient de pondération en fonction de l'importance relative dans chaque activité. Selon le degré de maîtrise de ces facteurs clés de succès (FCS), on détermine sa position concurrentielle. La valeur de l'activité dans ce modèle est mesurée par son degré de maturité<sup>2</sup>.

b. Le modèle de Mc Kinsey :

Dans ce modèle on retrouve les mêmes variables que dans les modèles précédents, l'attrait de l'activité et la position concurrentielle de l'entreprise. Ce dernier critère est d'ailleurs repris de la matrice A.D.L., à la différence que l'évaluation se fait sur la base d'un nombre de FCS plus importants. La démarche de Mc Kinsey suppose un traitement différencié<sup>3</sup> : les critères ne sont pas nécessairement les mêmes d'une entreprise à une autre et peuvent évoluer dans le temps pour une même entreprise.

La finalité recherchée par les trois modèles cités ci-dessus, qui sont des modèles d'analyse de portefeuille d'activités est de faciliter la gestion globale de l'ensemble des activités de l'entreprise. Ils consacrent leurs analyses sur deux dimensions principales : la valeur des domaines d'activités considérées et la position concurrentielle de l'entreprise sur chacun de ses domaines. L'entreprise doit ensuite mettre en œuvre dans chaque domaine d'activité une stratégie concurrentielle.

Ce type d'analyse est intéressante car sa lecture et compréhension est à la portée de tous, qu'ils soient financiers, investisseurs, ou autres. Néanmoins ce type d'outils reste approximatif pour plusieurs raisons. Pour citer l'exemple de la matrice BCG, les critiques lui reprochent de simplifier, à un degré inconcevable, la relation croissance-rentabilité qui ne peut se limiter en quatre cases. De plus l'appréciation du niveau de la rentabilité de l'entreprise par rapport à celui des concurrents est délicate.

---

<sup>1</sup> Philippe (CHARPENTIER), *Organisation et gestion de l'entreprise*, édition Agnès, Paris, 2004, P.67

<sup>2</sup> Jean-Pierre (DETRIE), *Op.cit*, P.276

<sup>3</sup> *Ibid.*, P.277

### **Conclusion du Chapitre III :**

Dans ce chapitre nous avons pu constater la place qu'occupent les cabinets d'audit externe et de consulting dans l'entreprise et que ces derniers sont porteurs de performance.

Sur le plan financier, quand le commissaire aux comptes formule et justifie une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes, il exerce sa responsabilité et son jugement au service de l'ensemble des parties prenantes. Cela impacte directement les décisions stratégiques et managériales, et pousse à la rigueur et la performance de l'entreprise.

Au niveau opérationnel, l'audit intervient sur différents plans : l'analyse et la maîtrise des risques, la conformité aux normes, l'efficacité et l'efficience des processus, etc. Quant aux services de conseil, ils représentent un support incontestable. Le grand choix des services offerts, jumelé aux compétences dans divers domaines, donnent à l'entreprise un champ d'action plus que large pour une meilleure performance opérationnelle.

Enfin, l'audit stratégique vise à établir un pré-diagnostic limité à l'analyse de dysfonctionnements stratégiques, à celle des risques qu'ils induisent et, s'il y a lieu, à une recherche des causes ainsi qu'à des recommandations correctives. Plus souvent, ce type d'audit aura pour objet d'évaluer le degré de contrôle pesant sur une filiale, voire une division ou même un département si celui-ci a disposé d'une certaine autonomie stratégique. L'audit stratégique permettra donc de formuler une appréciation sur la stratégie, sa mise en œuvre et sa maîtrise, et cela dans le but évident d'améliorer la performance stratégique.

**Chapitre IV : Rôle du cabinet**  
**d'audit CACG dans l'amélioration**  
**de la performance de l'entreprise**

### **Introduction Chapitre IV :**

Dans cette partie, il s'agira de développer les méthodes de recherche qui seront utilisées pour parvenir à la résolution de la problématique définie plus haut. Nous nous attacherons également à légitimer les choix qui ont été les nôtres dans la détermination des types de tests statistiques à effectuer, dans la sélection des données à récolter ainsi que pour les hypothèses testées.

La méthodologie présente tout d'abord l'étude par entretien. Nous expliquerons ensuite l'échantillon choisi et la manière dont il a été récolté ainsi que la méthode retenue pour les tests statistiques. Enfin, les résultats des tests seront détaillés et analysés.

Nous finirons ce chapitre par les points à retenir ainsi que les recommandations pour le cabinet CACG.

## **Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil**

La présente section a pour but d'introduire l'organisme d'accueil au tour duquel a été effectué l'étude.

### **1- L'entreprise CACG Algérie :**

Créée en 2008 par monsieur Cheriguene Rabah, le Cabinet d'audit et conseil CACG Algérie fête ses 10ans en 2018. Grâce à son parcours dans les cabinets internationaux d'Audit et de Conseil, Cheriguene Rabah a décidé de mettre en place une structure d'expertise comptable, d'audit et de conseil dans la région d'Alger, pour renforcer la présence de la profession dans cette région.

Elle est dirigée par un Expert-Comptable et Commissaires aux Comptes, Monsieur Cheriguene Rabah, entourés d'une équipe de 20 collaborateurs, juristes, commissaires aux comptes, comptables et experts en gestion qui sont à l'écoute de ses clients pour les conseiller et les aider à construire et à développer leurs entreprises.

Le cabinet encore très jeune, se ventent néanmoins de ses 50 clients nationaux et internationaux. CACG intervient tous les secteurs d'activités : commerce, industrie, professions libérales, associations, BTP, services, etc.

Très attachés au sens du service, le cabinet CACG fait en sorte d'être sur le terrain, proches de ses clients et toujours à leur disposition, en faisant preuve d'une très grande réactivité par rapport aux problèmes qui leur sont posés. Leur souci essentiel est d'entretenir une relation personnalisée avec les clients.

Chacun de leurs clients a un interlocuteur privilégié qui sait se rendre disponible. Les experts du cabinet se forment régulièrement afin d'être toujours au fait des évolutions impactant leur gestion. Possédant une excellente connaissance du dossier, c'est donc l'expert qui organise le recours à toutes nos autres compétences internes ou externes.

Expertise comptable, gestion, social, et bien d'autres services, le cabinet CACG Algérie assiste ses clients tout au long de la vie de leur entreprise, de la création à la transmission.

## 2- Les services offerts :

Cabinet CACG est spécialisé dans les métiers de l'Audit et dans le Conseil, métiers que le fondateur avait exercé durant son parcours professionnel.

Depuis, le cabinet intervient dans des dossiers de plus en plus importants, et véhicule une bonne image de marque, grâce à un travail sélectif, et une concentration sur les métiers maîtrisés par son fondateur. Donc les services sont concentrés sur les pôles suivants :

### a. Audit et Commissariat aux Comptes :

Les entreprises attendent une capacité de leurs auditeurs à comprendre leur organisation et à s'adapter à leurs métiers et spécificités et c'est ce qu'offre le cabinet.

CACG Algérie est convaincu de savoir allier rigueur et partenariat dans le plus strict respect de l'indépendance. Que ce soit de l'audit légal (commissariat aux comptes) ou de l'audit contractuel, l'entreprise CACG s'occupe de :

- La certification des comptes annuels et des comptes consolidés ;
- La diligence directement liée à la mission de Commissariat aux comptes (attestation) ;
- L'opinion dans le cadre de missions connexes (augmentation de capital...)
- Commissariat aux apports, à la fusion et aux avantages particuliers ;
- L'audit de procédures et audit organisationnel ;
- L'audit de systèmes d'information ;

Une approche d'audit fondée sur une appréciation des risques de l'entreprise et ses dispositifs de contrôle interne, ainsi que sur ses principes de gouvernement d'entreprise ; une méthodologie adaptée à cette approche d'audit et organisée pour prendre en compte la taille, le mode d'organisation et les spécificités propres au secteur d'activité sont les principaux atouts du cabinet.

b. Expertise comptable :

Le cabinet accompagne l'entreprise en proposant des prestations comptables adaptées à chaque étape de son développement et à ses ressources internes :

- Prise en charge totale de la comptabilité (tenue) et des travaux liés ;
- Assistance permanente (surveillance comptable) ou ponctuelles au service comptable de l'entreprise ;
- Etablissement des comptes annuels.

CACG propose également le suivi de toutes les obligations légales, de l'établissement des différentes déclarations impôts et taxes à l'assistance aux éventuels contrôles fiscaux et contentieux :

- Etudes et consultations sur les problèmes d'ordre fiscal ;
- Participation à l'établissement des déclarations fiscales : impôts directs ; TVA et taxes assimilées ; fiscalité immobilière ; douanes ; autres impôts et taxes.
- Assistance du contribuable à l'occasion de vérifications.

En complément d'une mission d'expertise comptable, le cabinet peut intervenir aussi bien lors de la création d'une entreprise qu'au cours de la vie de l'entité économique, pour les missions suivantes :

- Création d'entreprise : étude et constitution de sociétés (SARL, SA, etc.), formalités auprès du greffe ;
- Réalisation de toutes opérations (constitution, augmentation de capital, cession de parts, fusion, transformation, scission, dissolution, liquidation).

c. Mission Juridique et fiscal

En droit des sociétés et de l'entreprise individuelle :

- Choix de la forme sociale ;
- Réalisation de toutes opérations (constitution, augmentation de capital, cession de parts, fusion, transformation, scission, dissolution, liquidation) ;
- Secrétariat de sociétés : comptes rendus de conseils d'administration et d'assemblées générales et formalités afférentes ;
- Droit patrimonial ;

- Prévoyance sociale du chef d'entreprise ;
- Transmission.

Mais également en droit fiscal avec des missions de conseils sur les problèmes d'ordre fiscal, la participation à l'établissement des déclarations fiscales, et l'assistance du contribuable à l'occasion de vérification.

d. Conseil en gestion :

CACG propose des conseils en gestion générale :

- Gestion prévisionnelle ;
- Analyse de coûts, de marges, de rentabilité ;
- Projets d'investissement : coût et rentabilité ;
- Tableaux de bord, contrôle budgétaire.

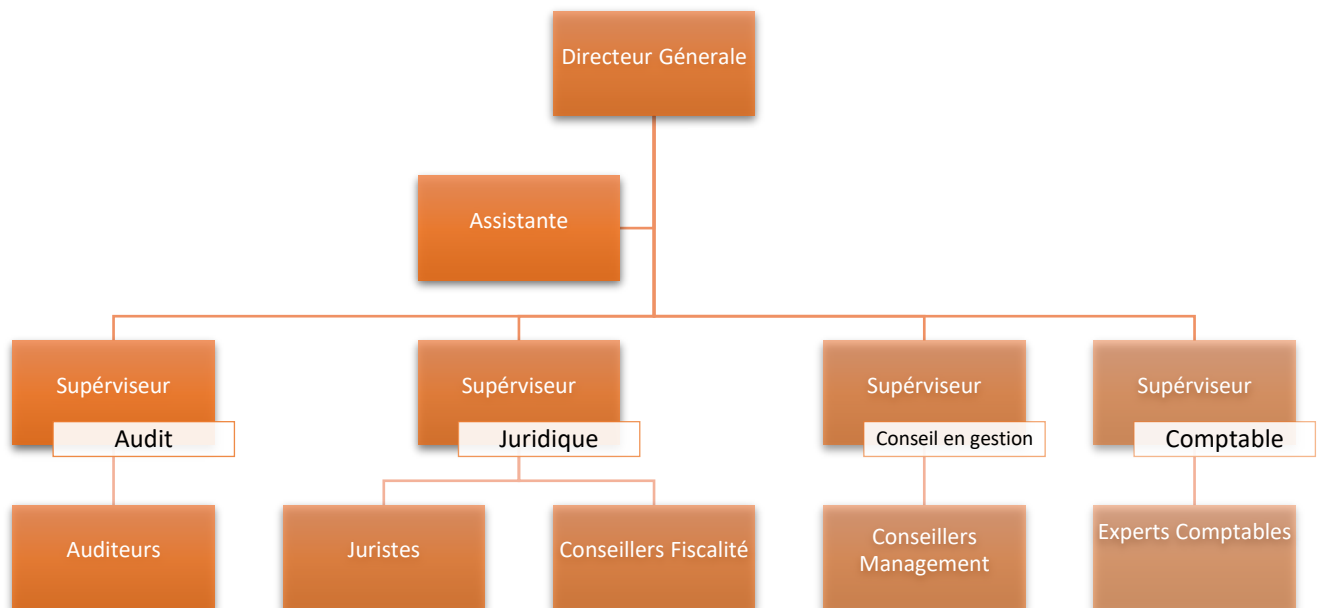
Des conseils en gestion financière tel que l'analyse de gestion financière et de rentabilité des capitaux investis et des conseils en organisation générale pour l'aide à la définition de la politique générale, les décentralisation, etc. sont également proposés.

Enfin, le cabinet CACG réalise des études de projets en ce qui concerne leurs opportunités, leur faisabilité et leur installation. A cet égard, il collabore ponctuellement avec des organismes spécialisés dans les domaines techniques comme les bureaux d'architecture, les entreprises de solution informatique, etc., et cela en vue de renforcer ses compétences.

Mettre en lumière des chiffres-clés, construire des dossiers complets en comptabilité, apporter des conseils sur divers aspects du management (gestion de projet, gestion organisationnelle, paie, gestion du patrimoine, etc.), mais également la certification des comptes et le conseil fiscale ; voilà des leviers que CACG met à disposition de ses clients leurs donnant ainsi les appuis nécessaire pour piloter au mieux leurs entreprises.

### **3- La structure organisationnelle :**

Comme cité précédemment, le cabinet CACG regroupe 20 collaborateurs. Son organisation est la suivante :



Source : Fait par nous même avec documents de la direction

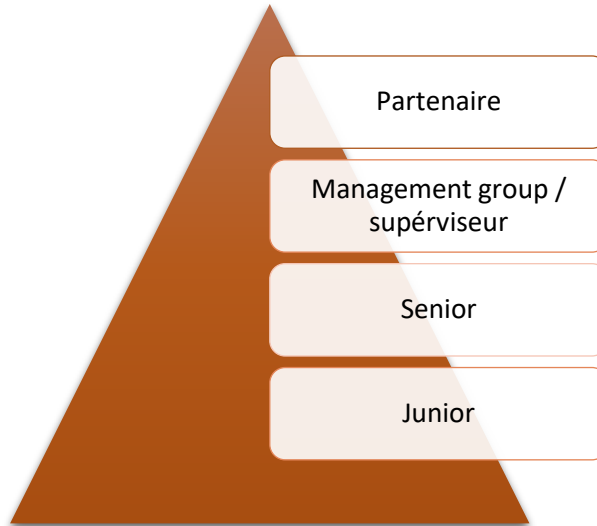
Quant au parcours d'évolution, il est semblable aux autres cabinets d'audit. Les nouvelles recrues fraîchement diplômées intègre le cabinet en tant que junior. Les premières années leurs permettrons de développer leurs compétences techniques et relationnelles, et de bénéficier de divers formations qui leurs ouvrirons les portes pour atteindre l'échelle de senior.

Les seniors eux sont l'interface entre les équipes de terrain et le management. Leurs rôles est d'encadrer les équipes, de gérer la relation client, et de remonter l'information au niveau plus haut.

Le management group s'occupe lui de la gestion des missions, et a une équipe sous sa responsabilité. Il contribuera au développement de l'activité. Enfin, les partenaires sont eux les associés du cabinet d'audit.

La hiérarchie se décompose donc comme ceci :

Schéma N°5 : Hiérarchie CACG Algérie



Source : Fait par nous même avec document de direction

## **Section 2 : Méthodes et outils de l'étude**

Ce chapitre vise à présenter l'étude empirique réalisée dans le cadre de ce mémoire. L'objectif est de confronter les éléments théoriques mis en évidence dans les premières parties du travail, à des données et des résultats d'analyse chiffrées, récoltées sur un panel d'entreprises, afin de pouvoir tirer des conclusions quant à la véracité des éléments développés dans les premières parties et aux hypothèses formulées.

### 1- Cadre méthodologique :

Pour la réalisation de l'étude, nous avons mené deux enquêtes. L'enquête qualitative se traduit par les interviews effectuées auprès des responsables du cabinet d'audit CACG Algérie. L'enquête quantitative quant à elle, a pour outil de recherche le questionnaire et est destiné aux entreprises clientes du cabinet CACG.

Les deux études ont été élaborées lors des deux (02) derniers mois de stage, à savoir Avril et Mai.

### 2- Etude qualitative :

L'entretien étant l'un des outils de l'auditeur externe, nous avons défini son objet, ses étapes et sa finalité dans le chapitre deux (02).

Les entretiens que nous avons effectués ont donc pour but l'obtention d'informations précises qui permettront de se faire une opinion sur les observations et hypothèses émises, et éventuellement constituer les preuves et appuyer les résultats de l'étude quantitative.

#### 2.1- Les paramètres des entretiens :

Les entretiens se sont déroulés de manière individuelle, en face à face ou par téléphone. Nous avons également opté pour des entretiens semi-directifs qui permettent une expression libre de l'interviewé sur des questionnements précis. Ces entretiens ont duré en moyenne une demi-heure à trois quarts d'heure.

Comme nous l'avons dit précédemment, le déroulement des différents entretiens s'appuie sur l'élaboration d'un questionnaire ouvert, préalablement envoyé à l'interviewé, qui de fait a servi de guide à l'intervieweur. Ce guide a été utilisé de manière très souple : certaines questions ont été reformulées en fonction du vocabulaire employé par l'interviewé, l'ordre des questions a pu être modifié pour respecter la spontanéité du discours.

Les personnes interrogées sont au nombre de quatre (04), et sont membres du cabinet d'audit CACG Algérie.

Tableau N°2 : Les acteurs interrogés dans l'étude par questionnaires

Poste occupé	
<i>Interwiver N°1</i>	Directeur générale de CACG
<i>Interwiver N°2</i>	Superviseur Audit chez CACG
<i>Interwiver N°3</i>	Superviseur Comptabilité chez CACG
<i>Interwiver N°4</i>	Superviseur Conseil en gestion chez CACG

Source : Fait par nous même

## 2.2- La méthode d'analyse :

Nous nous sommes fondés sur la méthode d'analyse et de synthèse, par opposition à l'analyse statistique des données qui est inappropriée dans le cas de l'étude qualitative.

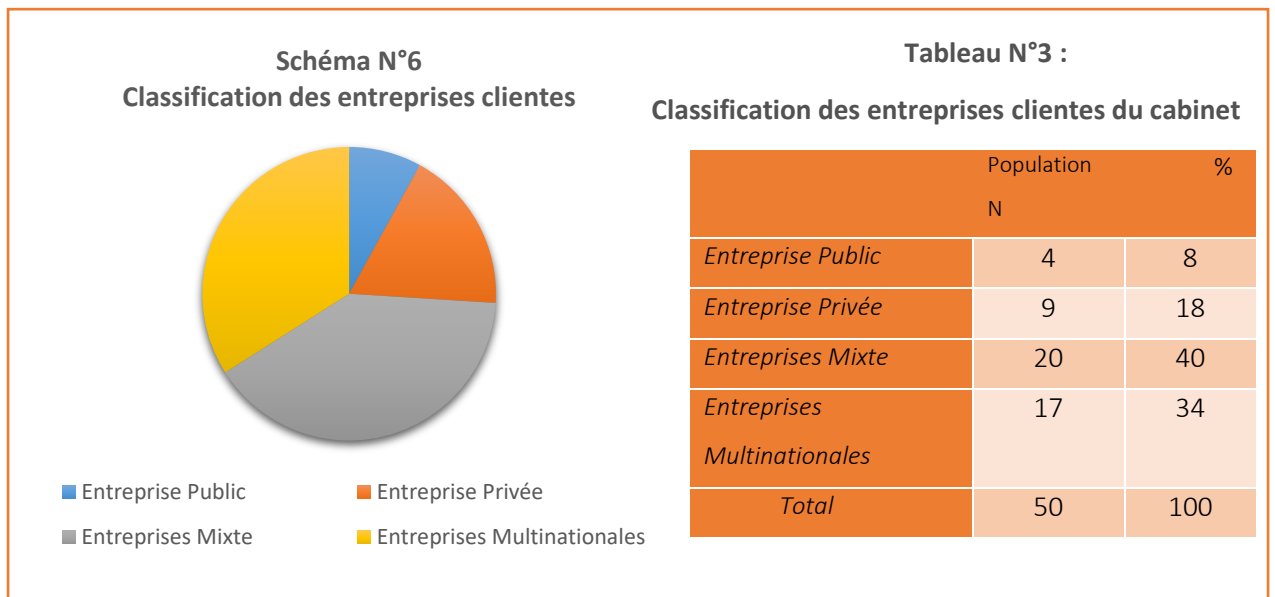
La synthèse des résultats peut faire l'objet d'un ensemble de commentaires. L'analyse textuelle peut également donner lieu à des traitements statistiques traitant des occurrences de mots par exemple.

## 3- Etude quantitative :

Pour notre étude quantitative, nous avons opté pour le questionnaire. Il s'agit ici d'une démarche déductive, ou le questionnaire devient un outil pour confirmer ou infirmer nos hypothèses. Cette approche n'est possible que si l'on a une connaissance suffisante des problèmes à étudier. Le questionnaire est donc construit en fonction des hypothèses retenues des entretiens qui donnent un axe, une direction pour son élaboration.

3.1- L'échantillonnage :

Le cabinet CACG a un portefeuille client de 50 entreprises réparti comme suit :



Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

L'échantillon utilisé pour l'étude quantitative est composé de 143 individus, issue d'un panel de 10 entreprises entretenant des relations d'affaires avec le cabinet CACG. Les individus ont été choisis de manière aléatoire à partir de la population des 50 entreprises clientes du cabinet CACG.

L'échantillon est néanmoins représentatif de la population d'entreprise cliente du cabinet CACG, dans le sens où nous avons interrogés des personnes issus de différentes entreprises et de différents secteurs d'activités économique. Autrement dit :

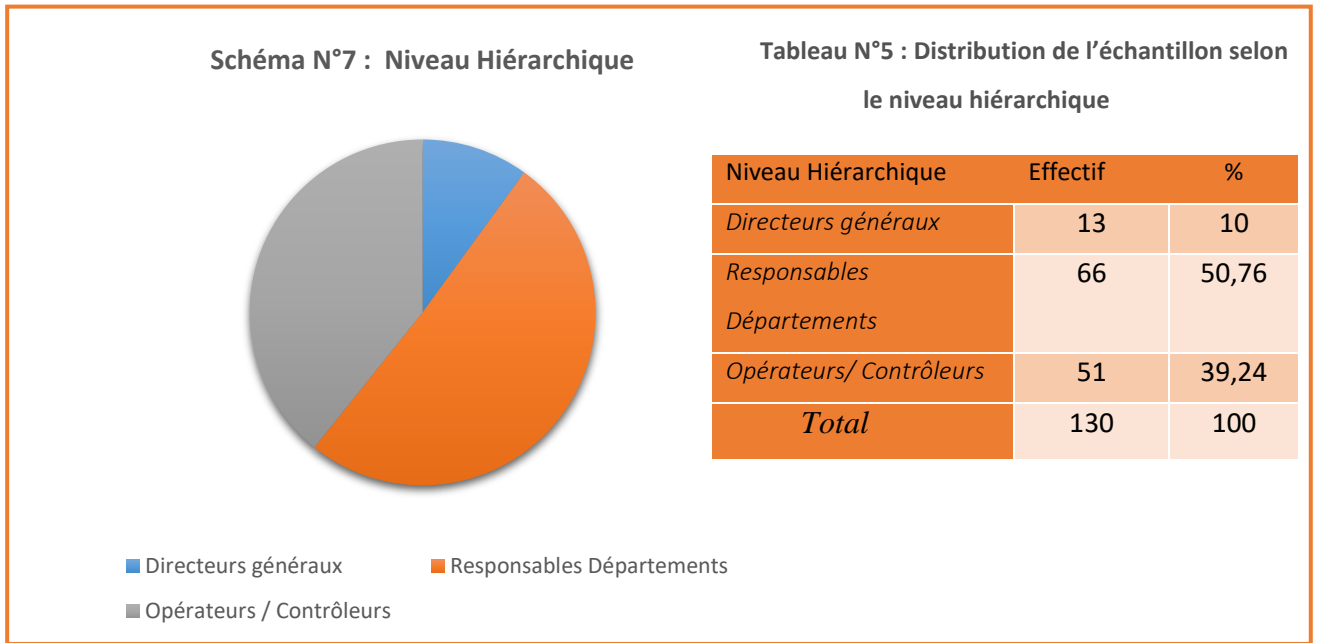
Tableau 3 : Echantillonnage de l'étude

	Echantillon n	Nombre de personnes questionnées	%
<i>Entreprise Public</i>	1	11	8
<i>Entreprise Privée</i>	2	26	18
<i>Entreprises Mixte</i>	4	57	40
<i>Entreprises Multinationales</i>	3	49	34
<i>Total</i>	10	143	100

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Après avoir distribué 143 questionnaires, la récolte a démontré que seul 130 questionnaires sont exploitables, un nombre qui représente 91%. Ce taux reste néanmoins tout à fait acceptable.

Les personnes questionnées étaient issus de différents niveaux hiérarchiques :



Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Nous remarquons selon le tableau n°5 qu'environ 60% des personnes interrogées sont des directeurs et responsables de département, contre 40% d'opérateurs. En effet, notre étude portant sur la relation entre l'audit externe et le conseil, et performance de l'entreprise, nous avons privilégié le point de vue des responsables. En tant que dirigeants, les directeurs généraux et responsables départements, on une meilleure vision global de la situation et se rendent compte plus facilement du niveau de performance de leurs équipes.

Quant aux caractéristiques sociales de l'échantillon, elles se présentent comme suit :

Tableau N°6 : Distribution de l'échantillon selon les caractéristiques sociales

Les caractéristiques		Fréquence	%
<i>Âge</i>	<i>Moins de 30ans</i>	16	12,30
	<i>Entre 31 ans et 40 ans</i>	35	26,92
	<i>Entre 41 ans et 51 ans</i>	41	31,54

	<i>Plus de 51 ans</i>	38	29,23
<i>Sexe</i>	<i>Femme</i>	42	32,30
	<i>Homme</i>	88	67,69
<i>Niveau d'étude</i>	<i>TS</i>	7	5,38
	<i>Licence</i>	25	19,23
	<i>Master</i>	90	69,23
	<i>Doctorat</i>	8	6,15
<i>Années d'expériences</i>	<i>De 1 ans à 5ans</i>	18	13,84
	<i>De 6 ans à 10 ans</i>	47	36,15
	<i>Plus de 11 ans</i>	65	50

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Le tableau (03) nous permet d'affirmer que la majorité des responsables questionnés sont des hommes, avec un pourcentage de 88%. Nous remarquons également que la majorité des interrogées, 69,23%, détiennent un grade de Master tandis que seulement 6,15% sont docteur d'état. Enfin, 86,15% de notre échantillon à au moins 6ans d'expériences.

### 3.2- La formulation du questionnaire :

La formulation des questions était simple et claire, avec une tournure affirmative. Les interrogés devrons choisir leurs degrés de désaccord ou d'accord selon une échelle de Likert.

Les questionnaires ont été distribués en version papier et version électronique. Les questions posées portaient sur trois (03) aspects :

- La contribution du cabinet d'audit CACG à la performance financière
- Le rôle de la mission d'audit et de conseil dans la performance opérationnelle de l'entreprise
- L'influence de l'audit stratégique effectué par CACG sur la performance stratégique de l'entreprise

### 3.3- Méthode de l'analyse des résultats :

L'analyse des résultats de l'enquête a été effectuée dans un premier temps avec le logiciel Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) version 22.0 2017. L'analyse se fera selon l'échelle de Likert :

- Tout à fait d'accord → (1)
- D'accord → (2)
- Neutre → (3)
- Pas d'accord → (4)
- En total désaccord → (5)

Pour l'interprétation, nous nous sommes basés sur le calcul des pourcentages, de la variance ainsi que la moyenne. De plus, les hypothèses elles, ont été examinées à l'aide du T-test.

### 4- Objectifs de l'enquête :

Cette étude vise, dans un premier temps, à collecter des informations concernant les différents services d'audit externe et de conseils sollicités par les entreprises.

Par la suite, nous déterminerons dans quelle mesure les cabinets d'audit externe sont impliqués dans la gestion des organisations.

Le but ultime de cette recherche sera de mettre en évidence la relation entre les cabinets d'audit externe et la performance d'entreprise, et leurs rôles dans l'amélioration de cette dernière.

### **Section 3 : Présentation des résultats de l'enquête :**

Nous allons maintenant présenter les résultats des tests que nous avons effectués. Comme indiqué dans la section consacrée à la méthodologie, ces tests sont de deux natures : des questionnaires ainsi que des entretiens. Nous allons essayer de dégager des conclusions afin de déterminer si ces résultats vont dans le sens de ce qui avait été souligné dans nos hypothèses de travail.

#### **1- Présentation des résultats de l'enquête par entretien :**

Afin de mener cette analyse, nous avons choisi d'analyser les réponses en les catégorisant selon le déroulé des entretiens. Ainsi, chaque question va faire l'objet d'une analyse synthétique et d'un bilan des quatre réponses recueillies; une conclusion générale des réponses suivra ces analyses partielles.

##### 1.1- Réponses des entretiens :

- *Question N°1 : Pouvez-vous vous présenter ainsi que votre parcours brièvement ?*

Cette question traite du parcours professionnel de chaque interviewer ainsi que de leur profil personnel. On retrouve ainsi plusieurs similitudes quant à leurs parcours professionnels. En effet, les trois (03) superviseurs interrogés sont issus d'une formation d'expert-comptable. Le superviseur du département audit ainsi que le directeur générale sont eux commissaires aux comptes. Nous avons remarqué que lorsqu'on pose la question pourquoi avoir choisi ce métier, les réponses sont très similaires : une passion pour la finance, l'aspect éthique, et l'envie de se diversifier et travailler avec différentes entreprises dans différents domaines.

Le superviseur du groupe comptabilité rapporte que ce métier est très formateur, ou l'on apprend sans cesse sur des domaines aussi larges que diversifiés, pour lui c'est le métier rêvé pour les personnes curieuses, très actives, et en quête perpétuelle de nouveaux challenges.

- *Question N°2 : Pourriez-vous m'expliquer le métier du cabinet d'audit et de conseil CACG ?*

Pour le directeur général de CACG, le cabinet a pour principale vocation de venir en aide aux entreprises en leurs proposant divers services. Pour le superviseur du groupe comptabilité, le cabinet sert de support aux entreprises pour se développer. En effet, selon tous les interrogés, les différents services proposés par le cabinet permettent de toucher à différents processus et différents axes au sein de l'entreprise.

Les quatre interrogés nous ont, par la suite, exposé les différents services offerts par le cabinet, à savoir l'audit, le conseil en gestion, le conseil juridique, ainsi que la tenue de comptabilité.

Monsieur Cheriguene nous rapporte qu'environ 80% des entreprises clientes de CACG choisissent de faire appel à plusieurs services en même temps. Autrement dit 80% de ses clients requièrent des services de comptabilité, de conseil en gestion et juridique en même temps, contre seulement 10% pour l'audit légal ou contractuel exclusivement.

- *Question N°3 : A votre avis qu'apportent les services d'audit à vos clients ?*

Pour le responsable de la division audit, les services d'audit sont avant tout à caractères obligatoire et réglementaire. Selon lui le cabinet a donc une responsabilité quant à la certification des comptes sociaux de ses clients, de plus que les services d'audit légal sont réglementés et ne permettent pas d'écarter.

Au-delà de l'aspect légal, l'audit peut également être contractuelle (audit demandé par les actionnaires, revue comptable et financière dans le cadre de projet d'acquisition, etc.), et selon monsieur Cheriguene, le rôle de l'audit est donc de permettre à l'entreprise de prévoir les futures démarches à effectuer et cela grâce aux analyses effectuées par l'auditeur externe.

Pour monsieur le superviseur conseil, les entreprises qui font appel à l'audit contractuel ont tendance à réclamer des services de conseils également. Selon lui, cela permet non seulement d'analyser les faits avec indépendance, mais aussi d'aborder les problèmes détectés avec beaucoup de recul.

Enfin tous les interrogés s'accorde à dire que l'audit est un allié de l'entreprise dans le pilotage de l'organisation et cela en permettant de détecter les anomalies, d'évaluer les risques, et en recommandant toute mesure de correction.

- *Question N°4 : A votre avis qu'apportent les services de conseil à vos clients ?*

Le superviseur de la division conseil affirme que les missions de conseil permettent aux entreprises d'avancer positivement et rapidement en direction de solution que l'on ne parvenait pas à dégager avec les compétences internes permanentes. En effet, selon le directeur général, les entreprises ont grand intérêt à faire appel aux consultants, d'autant plus devant la complexité des situations et des problèmes dû à l'environnement interne ou externe en constantes évolution.

Le superviseur du groupe comptabilité, ajoute que ce que l'entreprise attend du consultant, c'est sa compétence particulière à gérer certains problème, ou le recul que ce dernier peut avoir, ainsi que le fait qu'il soit externe à l'entreprise puisse faciliter l'accomplissement de la mission.

Monsieur Cheriguene Rabah, DG de CACG, met l'accent sur la diversité des services de conseil : Il peut s'agir de missions organisationnelles, de missions de gestion de projets, ou même de mission d'analyse et de maîtrise des risques opérationnelles. Selon lui toujours, le cabinet intervient également souvent sur des problématiques liées à la réorganisation de l'activité, sur comment optimiser le temps de travail, ou comment faciliter le changement.

- *Question N°5: Pensez-vous qu'il existe un lien entre l'audit et la performance financière d'entreprise ?*

Les intervenants ont été unanimes sur le fait que l'apport de l'audit légal à la performance d'entreprise est mince et indirecte. En effet pour eux l'audit légal a pour objectif la certification des comptes, et l'apport d'une assurance plus qu'acceptable quant à la fiabilité des comptes.

Le superviseur du groupe audit, affirme néanmoins que l'audit légal à un grand rôle dans la gouvernance d'entreprise. Pour ce dernier, l'audit légal réduit l'asymétrie d'information et permet de donner aux actionnaires une information fiable sur laquelle se baser pour prendre les

bonnes décisions et mener l'entreprise vers une meilleure performance. Il ajoute toutefois que la performance touchée reste la performance financière, sachant que l'objectif principale des propriétaires est la profitabilité et la rentabilité.

Cheriguene Rabah, DG de CACG, nous confie qu'au-delà de l'audit légal, les entreprises font appel aux services d'audit financiers pour détecter des anomalies en interne et les corrigés. L'auditeur financier pourra également formuler une opinion quant à la santé financière de l'entreprise, mettre en place un système de tableau de bord financier et faire en sorte que l'interprétation des résultats soit largement fiable pour permettre une prise de décision adéquate, voici les différents apports de l'audit financier (hors audit légal) pour le superviseur des services de comptabilité.

Le superviseur conseil en gestion touchera un point important en abordant le fait que l'audit autre que financier est lui effectué afin justement d'améliorer les performances d'une organisation, ce qui nous permet de rebondir à la question suivante, à savoir le lien entre l'audit conseil et la performance opérationnelle d'entreprise.

- *Question N°6 : Pensez-vous qu'il existe un lien entre l'audit conseil et la performance opérationnelle d'entreprise ?*

Le superviseur conseil en gestion est convaincu de l'existence de ce lien. Pour lui l'audit des activités opérationnelles courantes permet de détecter des anomalies mais surtout des risques, de ce fait l'audit devient plus qu'un outil de contrôle, mais bien un outil de prévention.

L'audit opérationnel est très large, Cheriguene Rabah nous accorde que pour certaines missions le cabinet collabore avec des tiers partis pour atteindre une qualité de services au-dessus de la moyenne. En effet le cabinet est souvent amené à effectuer un audit de tout un processus, qui lui-même se compose de sous processus, etc. Le superviseur conseil en gestion soutiens que le plus souvent le cabinet fera appel à des informaticiens par exemple, pour effectuer l'audit des systèmes d'information.

Par la suite nous avons abordé le sujet de l'audit qualité. Pour le superviseur services comptables, les audits qualités sont les plus susceptible d'améliorer la performance d'entreprise. Toujours selon lui, ces audits ont un impact sur l'amélioration du système de management qualité qui automatiquement améliorera les performances opérationnelles. Le

superviseur du groupe conseil affirme que bien que le cabinet ne dispose pas des autorisations requises pour la certification qualité, ce dernier est totalement habilité à effectuer un audit qualité pré-certification, afin de permettre à l'entreprise de faire un état des lieux, de corriger et d'améliorer son système qualité.

Pour les activités de conseil, les quatre questionnés ont le même avis, à savoir que le conseil a évidemment un impact sur la performance opérationnel d'entreprise. Pour eux, il a pour objectif de guider l'entreprise et de l'aider sur différents axes afin d'améliorer l'exécution de tâches et améliorer la productivité (motiver les équipes afin qu'elle réalise des performances supérieures aux moyennes du marché), de sortir des problèmes quotidiens ou exceptionnels auxquels elle fait face, mais aussi de permettre une maîtrise des opérations internes qui vise à l'efficacité et l'efficacités.

- *Question N°7 : Pensez-vous qu'il existe un lien entre l'audit conseil et la performance stratégique d'entreprise ?*

Le directeur général de CACG déclare que les entreprises sont de plus en plus confrontées au défi consistant à adapter leur activité aux évolutions rapides de l'environnement de marché, ces derniers trouvent difficile de maintenir et d'améliorer la performance de leur cœur de métier. Le superviseur Conseil juge que les services apportés par son groupe permettent aux entreprises de tirer profit de leurs compétences-clés afin de créer et de générer de la valeur pour leurs activités. En effet, selon les deux hommes les différentes actions menées permettent aux clients de comprendre de quelle manière est créée la valeur dans leur entreprise et d'identifier les opportunités de développement.

Pour le superviseur audit, l'audit conseil stratégique va servir à analyser les stratégies planifiées afin d'identifier des initiatives-clés d'amélioration, sur la base d'indicateurs de performance pertinents qui stimulent les offres de services et contrôlent les progrès.

Le superviseur du groupe conseil affirme que l'audit conseil stratégie permet l'accompagnement, le développement, et la mise en œuvre de stratégies nationales ou internationales afin d'identifier et de sélectionner la localisation optimale des activités de votre entreprise (qu'il s'agisse des sièges sociaux, de la recherche & développement, des services de back-office, des activités de production, de distribution ou de vente). Toujours selon lui,

combiner la stratégie géographique et la planification de la stratégie d'entreprise permet d'optimiser la disponibilité des ressources sur le long terme tout en équilibrant les coûts globaux, et c'est ce que son groupe propose.

En évaluant ces considérations financières, géographiques et productives, l'audit et conseil stratégique aidera à établir des installations destinées à un usage unique ou à l'ensemble du portefeuille d'activités de l'entreprise, ce qui poussera l'entreprise à atteindre tout son potentiel en terme de performance stratégique.

### 1.2- Synthèse des entretiens :

Les entretiens nous ont permis de retenir plusieurs faits. Nous avons avant tout pu cerner la demande des entreprises clientes du cabinet CACG.

Les entretiens ont révélé que la demande est comme suit, sachant que 40 entreprises sur 50 font appel aux services de conseil en gestion, de tenue de comptabilité, ainsi que de conseil juridique et fiscale :

Tableau N°7 : La demande en termes de services

Services	Nombre d'entreprises
<i>Audit</i>	5
<i>Juridique et fiscalité</i>	43
<i>Conseil en gestion</i>	47
<i>Tenu de comptabilité</i>	45

Source : Fait par nous même avec l'utilisation des comptes sociaux de l'entreprise

Par la suite nous sommes rentrés dans le vif du sujet pour mettre en lumière la relation entre les différents services offerts par le cabinet d'audit et de conseil CACG et la performance des entreprises clientes de CACG.

D'abord sur l'aspect performance financière, nous avons remarqué que le rôle de l'audit reste assez limiter. En effet, l'audit financier est jusqu'à présent sollicité en grande majorité pour la certification des comptes, autrement dit l'audit légal. Cet audit légal est règlementé et ne laisse aucune place à l'expression d'un avis quant à la bonne santé financière de l'entreprise auditée, si ce n'est que l'avis quant à la fiabilité et l'image fidèle des comptes sociaux.

Néanmoins, la certification des comptes a un rôle déterminant dans la bonne gouvernance de l'entreprise.

Toujours concernant l'audit, contractuelle cette fois, nous avons constaté que les entreprises faisaient ponctuellement appel à ce type de services pour avoir une idée de leur situation financière, et ainsi recevoir des recommandations quant à son amélioration. Le conseil quant à lui a tendance à mettre en place des outils de pilotage, tel que les tableaux de bord et de gestion de la performance.

Pour ce qui est relative à la performance opérationnel, c'est l'audit qualité qui est mise en avant. Nous avons pu noter que ce type d'audit améliore le système management de qualité, de ce fait augment la productivité et l'efficacité des processus. Ces audits s'inscrivent, sans surprise, dans l'amélioration de la performance opérationnelle. Le conseil qui consistera en des recommandations et des corrections viendra donc en soutien aux audits pour permettre de réduire l'écart et les points sensibles du système de management qualité.

Enfin, sur le plan stratégique, le conseil est largement enraciné dans les pratiques des entreprises. Que ce soit pour accompagner les entreprises nationales à se diversifier et s'internationaliser, ou au contraire aider les multinationales à s'implanter sur le territoire national, le conseil en stratégie est indispensable. Ce type de conseil a pour principale but d'orienter les décisionnaires, de leur donner les outils nécessaires au pilotage à long terme de l'entreprise, ainsi que de leur exposer une fresque du tableau de la vie de leur entreprise à grand échelle et leur permettre ainsi d'avoir le recul nécessaire.

## **2- Présentation des résultats de l'enquête par questionnaire :**

Après avoir mis en place le cadre méthodologique, nous passons à l'analyse des résultats. Ayant effectué un questionnaire à trois (03) axes, la présentation des résultats ainsi que l'analyse se sera donc naturellement en trois parties.

2.1- L'analyse des résultats relatifs au rôle des cabinets d'audit externe et de conseil dans la performance financière :

Le tableau suivant présente la distribution des réponses qui concerne la contribution et l'apport des cabinets d'audit externe et de conseil à la réalisation et l'amélioration de la performance financière :

Tableau N°7 : Résultat statistique quant à l'apport des cabinets d'audit à la performance financière des entreprises

Les affirmations		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Neutre	Pas d'accord	En total désaccord	Moyenne	Variance
	•En certifiant la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes des entreprises, le commissaire aux comptes contribue à entretenir la confiance dans le système économique et favorise la croissance.	48,5%	29,2%	21,5%	0,8%	0%	1,95	0,67
	•Il est attendu de l'audit légal une assurance totale (à 100%) de la conformité des comptes de l'entreprise	5,4%	86,2%	2,3%	3,1%	3%	2,03	0,53
	•Il est attendu de l'audit légal une assurance, à un degré raisonnable (90% à 95%), de la conformité des comptes de l'entreprise	0%	5,5%	10,2%	82%	2,3%	3,97	0,59
0	•L'auditeur financier externe doit se baser sur le contrôle interne mis en place par l'entreprise	1,5%	24,6%	24,6%	49,2%	0%	3,22	0,75
1	•L'auditeur financier externe doit effectuer un contrôle indépendant, sans se référer au contrôle interne de l'entreprise	5,4%	47,7%	21,5%	24,6%	0,8%	2,68	0,87
2	•La certification des comptes bénéficie à l'ensemble des parties prenantes des entités	10%	66,9%	16,9%	0%	6,2%	2,48	0,80
3	•L'audit externe financier permet aux parties prenantes de se faire une opinion sur la situation financière d'une entreprise	25,4%	53,8%	6,9%	6,9%	6,9%	2,16	1,20
4	•L'audit financier externe a pour seul est unique objectif la certification des comptes, et n'a donc aucune relation avec la performance d'entreprise	52,3%	10,8%	7,7%	26,9%	2,3%	2,16	1,87
5	•L'audit externe impacte, directement ou indirectement, la performance financière d'entreprise	76,2%	10%	7,8%	6%	0%	1,42	0,85
6	•L'audit externe est un mécanisme qui réduit l'asymétrie d'information, et permet donc une meilleure gouvernance	13,1%	33,1%	46,9%	6,9%	0%	2,48	0,65
7	•L'auditeur externe peut exprimer une opinion sur la santé financière de l'entreprise et faire des recommandations pour l'amélioration de cette dernière	55,6%	12,3%	26,2%	0%	5,9%	1,92	1,43

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Le tableau N°7 indique que les affirmations sur lequel les personnes interrogées sont le plus unanime, sont les affirmations relatives à l'assurance attendu de l'audit légal (affirmation N° 09), ainsi que l'affirmation relative à l'apport de l'audit externe à la performance financière (affirmation N°15).

Pour l'affirmation N°09 selon laquelle il est attendu de l'audit légal une assurance, à un degré raisonnable (90% à 95%) de la conformité des comptes de l'entreprise, 110 personnes, ce qui représente 84,3% de l'échantillon, ont soutenus ne pas être d'accord voir être en totale désaccord avec la présente affirmation. Pour 10,3% de l'échantillon, leurs avis est neutre. Enfin seulement 5,5% de l'échantillon ont exprimé leurs accords face à l'affirmation. La moyenne des réponses pour cette affirmation est de 3,97 , tandis que la variance atteint les 0,59.

Pour l'affirmation N°15 pour laquelle l'audit externe impacte, directement ou indirectement, la performance financière d'entreprise, nous avons recueillis pour 112 personnes l'avis selon lequel ils sont tout à fait d'accord et d'autre d'accord, ce qui représente un taux de 86,2%, 7% sont neutre, et uniquement 6% se disent être en désaccord. Concernant la moyenne, elle est de 1,42 et la variance elle est de 0,85.

Il est également intéressant d'analyser le résultat de l'affirmation N°12. Celle-ci table sur le fait que l'audit externe bénéficie à l'ensemble des parties prenantes. La réponse est affirmative pour 76,9% des interrogées, autrement dit 100 personnes, qui déclarent être tout à fait d'accord et d'accord. Le reste des personnes interrogées, sont eux neutre pour 16,9% et en totale désaccord pour 6,2%. La moyenne de réponse pour cette affirmation était de 2,48, pour une variance de 0,80.

2.2.- L'analyse des résultats relatifs à la contribution des cabinets d'audit et de conseil pour l'amélioration de la performance opérationnelle :

Le tableau suivant révèle la distribution des réponses qui concerne la contribution et l'apport des cabinets d'audit externe et de conseil à la réalisation et l'amélioration de la performance opérationnelle :

Tableau N°8 : Résultat statistique quant à l'apport des cabinets d'audit à la performance opérationnelle des entreprises

Les affirmations		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Neutre	Pas d'accord	En total désaccord	Moyenne	Variance
18	•L'audit opérationnel est réservé à l'audit interne	16,2%	23,7%	35,4%	24,6%	0%	2,68	1,04
19	•L'audit opérationnel peut être, ponctuellement, effectué par un auditeur externe, l'audit opérationnel récurrent est lui effectué par l'auditeur interne	5,4%	47,7%	22,3%	24,6%	0%	2,66	0,83
20	•L'audit opérationnel porte sur les décisions de gestion s'inscrivant généralement dans un horizon de deux à cinq ans	3,8%	4,6%	5,4%	63,8%	22,3%	3,96	0,85
21	•L'auditeur externe opérationnel se préoccupe du respect des normes et procédures de gestion applicables au domaine considéré	33,1%	48,5%	2,3%	16,2%	0%	2,02	1,008
22	•Les seuls audits opérationnels effectués par les auditeurs externes, sont des audits qualité de certifications	2,3%	23,1%	44,6%	28,5%	1,5%	3,04	0,67
23	•L'audit externe qualité permet uniquement de déterminer si les activités et résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies	7,7%	23,1%	24,6%	43,8%	0,8%	3,07	1,01
24	•L'audit externe qualité permet de détecter les défaillances opérationnelles	71,5%	24,6%	1,6%	2,3%	0%	1,35	0,42
25	•L'audit externe qualité permet de déterminer les écarts et les points sensibles du système de management qualité	53,8%	27,7%	16,2%	2,3%	0%	1,67	0,68
26	•L'audit externe permet d'améliorer le système management qualité, et de ce fait impacte positivement les performances de l'organisation	35,4%	61,5%	3,1%	0%	0%	1,58	0,31
27	•L'entreprise fait souvent appel au cabinet CACG pour des missions de conseil dans les domaines opérationnels	49,2%	1,5%	29,2%	20%	1%	2,20	1,55
28	•L'entreprise fait ponctuellement appel au cabinet CACG pour des missions de conduite de projet	28,5%	50,8%	19,2%	0%	1,5%	1,95	0,61
29	•L'entreprise fait ponctuellement appel au cabinet CACG pour l'amélioration de la performance opérationnelle	20%	28%	50%	1%	1%	2,30	0,15

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Le tableau N°8 indique que les affirmations sur lequel les personnes interrogées sont le plus unanimes, sont l'affirmation relative à la portée des décisions de gestion soumises à l'audit opérationnel (affirmation N° 20), ainsi que l'affirmation relative à l'apport de l'audit externe qualité (affirmation N°24).

L'affirmation N°20 se caractérise par une moyenne de réponse de 3,96 avec une variance de 0,85. En effet, 112 personnes, ce qui représente 86,2% de notre échantillon, déclare être en totale désaccord ou ne pas être d'accord que l'audit opérationnel porte sur les décisions de gestion s'inscrivant généralement dans un horizon de deux à cinq ans. Le reste de l'échantillon est tout à fait d'accord ou d'accord à 8,4%, autrement dit 11 personnes. Enfin 5,4%, ou 7 personnes, sont eux neutre.

Concernant l'affirmation N°24, elle récolte 96,1% de réponses en totale accord ou d'accord quant au fait que l'audit externe qualité permette de détecter les défaillances opérationnelles. Ce taux représente pas moins de 125 personnes. Pour les 3,9% qui reste, 1,6% sont neutre, et 2,3% ne sont pas d'accord avec cette affirmation. La moyenne pour cette affirmation est de 1,35, quant à la variance, elle est de 0,42.

L'affirmation N°26 selon laquelle l'audit externe permet d'améliorer le système management qualité, et de ce fait impacte positivement les performances de l'organisation, va également être prise en compte dans notre analyse. Il est intéressant de voir que la moyenne pour cette affirmation est de 1,58, avec une variance très basse de 0,31. Pour les réponses, 96,9% de l'échantillon, autrement dit 126 personnes sur 130 sont tout à fait d'accord ou plutôt d'accord avec l'expression. Les 3,1% restant affirment être neutre.

2.3- L'analyse des résultats relatifs à l'apport des cabinets d'audit et de conseil à la performance stratégique :

Le tableau suivant présente la distribution des réponses qui concerne la contribution et l'apport des cabinets d'audit externe et de conseil à la réalisation et l'amélioration de la performance stratégique au niveau des entreprises.

Tableau N° 9: Résultat statistique quant à l'apport des cabinets d'audit à la performance stratégique des entreprises

Les affirmations		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Neutre	Pas d'accord	En total désaccord	Moyenne	Variance
30	•L'audit externe stratégique permet de bénéficier d'un regard extérieur pour diagnostiquer où en est l'institution quant à la cohérence entre son récit stratégique et son actualité	40%	50,8%	8,5%	0,7%	0%	1,60	0,52
31	•L'audit stratégique est effectué en vue de porter une appréciation sur les chances de succès à terme de l'entreprise	0,8%	23,1%	17,7%	40,8%	17,7%	3,52	1,12
32	•L'audit externe stratégique fournit un cadre d'analyse complet permettant aux dirigeants d'orienter rapidement la stratégie mise en œuvre	6,9%	59,2%	18,5%	15,4%	0%	2,42	0,69
33	•Les auditeurs de CACG peuvent fournir une contribution positive aux choix des investissements (En mettant en place des critères de choix des investissements et en évaluant leurs rentabilités)	3,8%	21,4%	57,5%	16,9%	0,4%	2,88	0,52
34	•L'auditeur externe exprimera une opinion sur le dynamisme de la gestion des investissements compte de tenue des marchés évolutifs	17,7%	26,9%	21,5%	33,8%	0%	2,72	1,24
35	•L'audit externe permet l'élaboration d'un modèle externe de gouvernance	4,6%	20%	56,9%	18,5%	0%	2,89	0,56
36	•L'audit stratégique permet de déterminer si le choix stratégique de croissance (interne ou externe) de l'entreprise est en concordance avec la gestion financière à long terme	20,3%	56,9%	22%	0,8%	0%	2,58	0,71
37	•En cas de croissance interne, les missions de l'auditeur conseillé de CACG se réalisent par une attitude de surveillance permanente des risques et opportunités liés au problème central de l'évaluation de l'entreprise elle-même et de ses partenaires et concurrents	20,8%	53,8%	23,8%	1,5%	0%	2,06	0,5
38	•En cas de croissance externe, les missions de l'auditeur conseillé de CACG se réalisent par la participation active aux opérations en collaboration avec les principaux intervenants	18,5%	21,2%	39%	20,6%	0,7%	2,62	1,027
39	•L'audit stratégique en relevant les incohérences et les points de rupture entre l'image réelle et perçue de l'entreprise, permet d'ajuster les écarts	3,8%	20%	23,1%	52,3%	0,8%	3,26	0,84
	•L'audit stratégique permet de prendre en compte les variables pouvant jouer un rôle déterminant	3,8%	5,4%	6,2%	49,2%	35,4%	3,99	0,89

40	dans la formation et l'évolution de l'image : concurrence, organe de contrôle, partenaires étrangers, etc., et offre la possibilité aux entreprises de contrôler l'évolution de leurs images.							
41	•L'audit stratégique formule une opinion sur la communication « institutionnelle » interne et externe de l'entreprise, et sa concordance avec l'image que veut véhiculer l'entreprise	5%	22,1%	20%	51,5%	1,4%	3,18	0,93
42	•L'audit stratégique est surtout utilisé pour évaluer le degré de contrôle pesant sur une filiale ou autre structure, disposant d'une certaine autonomie stratégique	3,1%	58,5%	18%	18%	2%	2,55	0,71

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Le tableau N°8 indique que les affirmations sur lequel les personnes interrogées sont le plus unanime, sont l'affirmation relative au rôle de l'audit externe stratégique (affirmation N° 30), ainsi que l'affirmation relative à l'apport de l'audit externe stratégique dans la formation et l'évolution de l'image de l'entreprise (affirmation N°40).

Pour 118 des personnes interrogées, l'audit externe stratégique permet effectivement de bénéficier d'un regard extérieur pour diagnostiquer où en est l'institution quant à la cohérence entre son récit stratégique et son actualité. En effet ce qui représente 90,8% de l'échantillon souligne être à fait d'accord ou plutôt d'accord avec la présente énonciation. Quant au 9,2% restant ils sont neutres (pour 8,5%) ou ne sont pas d'accord (pour 0,7%). La moyenne pour cette affirmation sera donc de 1,60 , avec une variance de seulement 0,52.

L'affirmation N°40 a elle aussi rassemblé les avis des personnes interrogées. Cette affirmation selon laquelle l'audit stratégique permet de prendre en compte les variables pouvant jouer un rôle déterminant dans la formation et l'évolution de l'image : concurrence, organe de contrôle, partenaires étrangers, etc., et offre la possibilité aux entreprises de contrôler l'évolution de leurs images, récolte 84,6% d'avis en désaccord, autrement dit 110 personnes sur 130. Le nombre de personnes neutre s'élevé à 8, à savoir 6,2% de notre échantillon. Enfin 9,2% sont d'accord avec l'affirmation précédente. Cette énonciation a une moyenne 3,99, tandis que la variance est de 0,89.

Nous remarquerons que pour le reste des questions, les avis sont très divergents, et qu'une grande majorité des réponses reste neutre.

### **3- Interprétation des résultats :**

#### **3.1- Interprétation des résultats de l'entretien et questionnaire :**

Le résultat des entretiens et des questionnaires nous ont permis de retenir plusieurs points. D'abord nous pouvons d'ores et déjà avoir une idée quant à l'infirmité et la confirmation de nos hypothèses.

En effet, nous avons pu constater que l'audit conseil est souvent utilisé par les entreprises pour divers raisons qui converge tous de manière direct ou indirecte vers la réalisation de la performance d'entreprise.

Certains résultats sont toutefois déconcertants. Nous pouvons par exemple citer, pour l'audit légal, le fait que les principaux opérateurs et dirigeants attendent de l'audit externe une assurance à 100%, une perspective totalement erroné car l'audit n'apporte qu'une assurance raisonnable quant à la fiabilité des comptes. De plus nous avons observé que le concept de bonne gouvernance et l'apport de l'audit quant à sa réalisation reste très flou.

Sur le plan opérationnel, il a été intéressant de voir que contrairement aux idées reçues, les opérateurs et dirigeants sont bien conscient que l'audit opérationnel n'est pas réserver à l'auditeur interne. Nonobstant, l'apport direct de l'audit opérationnel n'est pas très claire, en effet une grande majorité des interrogés se positionne comme étant neutre.

En stratégie, la visions des personnes questionnées et encore plus vague. Cela peut s'expliquer par le fait que seulement 10% des interrogés sont à des postes de direction générale, ce qui leurs permettent d'avoir une vision plus précise de l'apport de l'audit conseil à l'amélioration de la stratégie d'entreprise.

#### **3.2- Analyse des hypothèses :**

Après avoir récolté les informations et résultats des entretiens et questionnaires, nous avons assez de données pour passer à l'analyse de nos hypothèses. Rappelons que ces dernières sont :

- Les auditeurs du cabinet d'audit CACG, dans le cadre de leurs mandats, jouent un rôle dans l'amélioration de performance financière de l'entreprise

- La performance opérationnelle de l'entreprise est influencée positivement par les missions du cabinet CACG
- Les actions d'audit et de conseil effectuées par le cabinet CACG ont une répercussion sur la performance Stratégique de l'entreprise

Pour l'examen de ces hypothèses, nous avons effectué une série de T-test qui nous permettra de confirmer ou d'infirmer nos hypothèses.

La partie précédente de notre étude nous a permis de construire le tableau suivant :

Tableau N°10 : Etude de la réalisation des performances d'entreprise

N°		Axe d'étude	Moyenne	Variance	Taux d'engagement
1	Y <sub>1</sub>	Réalisation de la performance financière	1,42	0,85	76,2%
2	Y <sub>2</sub>	Réalisation de la performance opérationnelle	1,35	0,42	71,5%
3	Y <sub>3</sub>	Réalisation de la performance stratégique	1,60	0,52	40%
4	Y	Réalisation de la performance d'entreprise	1,45	0,59	63,56%

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Dans la partie qui suit nous étudierons donc les hypothèses une par une. Comme déjà cité, l'étude se fera avec l'utilisation du T-Test, avec une marge d'erreur de 0,05 et un degré de liberté de 129.

a. Axe relative à la réalisation de la performance financière :

Pour l'étude de cet axe nous avons formulé deux hypothèses, à savoir :

- L'hypothèse nulle H<sub>0</sub> : Il n'existe pas de relation entre l'audit conseil et la réalisation de la performance financière de l'entreprise.
- L'hypothèse alternative H<sub>1</sub>.

Les résultats du test sont exposés dans le tableau suivant :

Tableau N°11 : T-Test de la première

	t	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
Y <sub>1</sub> Réalisation de la performance financière	18,948	129	0,000	1,415	1,27	1,56

T du tableau = 1,97

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Selon le tableau N°11, on constate que le T calculé atteint la valeur de 18,948, ce qui est supérieur au T du tableau dont la valeur est, elle, de 1,97. Sachant que l'étude est réalisée selon un intervalle de confiance de 95%, que le degré de liberté est de 129, et enfin que la signification est de 0,000 ce qui est inférieur à 0,05, alors l'hypothèse H<sub>0</sub> est infirmée. De ce fait nous devons accepter l'hypothèse alternative selon laquelle il existe bien une relation entre l'audit et la réalisation de la performance financière de l'entreprise.

b. Axe relative à la réalisation de la performance opérationnelle :

Pour l'étude de cet axe nous avons formulé deux hypothèses, à savoir :

- L'hypothèse nulle H<sub>0</sub> : Il n'existe pas de relation entre l'audit conseil et la réalisation de la performance opérationnelle de l'entreprise.
- L'hypothèse alternative H<sub>1</sub>.

Les résultats du test sont exposés dans le tableau suivant :

Tableau N°12 : T-Test de la deuxième hypothèse

	t	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
Y <sub>2</sub> Réalisation de la performance Opérationnel	35,979	129	,000	1,677	1,58	1,77

T du tableau = 1,97

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Selon le tableau N°11, on constate que le T calculé atteint la valeur de 35,979 , ce qui est supérieur au T du tableau dont la valeur est de 1,97. Sachant que l'étude est réalisée selon un intervalle de confiance de 95%, que le degré de liberté est de 129, et enfin que la signification est de 0,000 ce qui est inférieur à 0,05, alors l'hypothèse  $H_0$  est infirmée. De ce fait nous devons accepter l'hypothèse alternative selon laquelle il existe belle est bien une relation entre l'audit conseil et la performance opérationnel de l'entreprise.

c. Axe relative à la réalisation de la performance stratégique :

Pour l'étude de cet axe nous avons formulé deux hypothèses, à savoir :

- L'hypothèse nulle  $H_0$  : Il n'existe pas de relation entre l'audit conseil et la performance financière de l'entreprise.
- L'hypothèse alternative  $H_1$ .

Les résultats du test sont exposés dans le tableau suivant :

Tableau N°13 : T-Test de la troisième hypothèse

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
Y <sub>3</sub> Réalisation de la performance Stratégique	37,875	129	,000	3,515	3,33	3,70

T du tableau = 1,97

Source : Fait par nous avec l'utilisation du SPSS version 22

Selon le tableau N°11, on constate que le T calculé atteint la valeur de 37,875 , ce qui est supérieur au T du tableau dont la valeur est de 1,97. Sachant que l'étude est réalisée selon un intervalle de confiance de 95%, que le degré de liberté est de 129, et enfin que la signification est de 0,000 ce qui est inférieur à 0,05, alors l'hypothèse  $H_0$  est infirmée. De ce fait nous devons accepter l'hypothèse alternative selon laquelle il existe belle est bien une relation entre l'audit conseil et la réalisation de la performance stratégique de l'entreprise.

A partir de ces résultats nous pouvons conclure qu'il existe effectivement une relation entre les services d'audit conseil proposés par le cabinet CACG et la performance d'entreprise.

Néanmoins nous avons également relevé plusieurs points d'ombre et de contradictions que nous avons évoquées plus haut. Nous révélerons les recommandations que nous proposons dans la prochaine partie.

## **Conclusion du chapitre IV :**

Cette seconde partie de notre étude a constitué la partie pratique de ce travail de recherche. Nous sommes passés, dans un premier temps, de la description de l'entreprise CACG et sa mission, à son activité et son organisation administrative. Par la suite nous avons commencé notre étude qualitative qui nous a permis d'extraire plusieurs conclusions et piste pour effectuer l'étude quantitative. Les principaux résultats furent :

- L'audit légal a un rôle dans la gouvernance d'entreprise
- L'audit contractuel est moins prisé que l'audit légal
- Les entreprises font appel aux cabinets d'audit pour mettre en place des tableaux de bord de gestion de performance
- L'audit opérationnel la plus demandé est l'audit qualité
- L'audit qualité améliore le système management de qualité, et de ce fait augmente la productivité et efficience des opérations.
- Les services de conseil accompagnent les entreprises dans la définition et le développement des stratégies de l'entreprise
- L'audit stratégique permet d'évaluer le degré de contrôle pesant sur une filiale ou autre structure, disposant d'une certaine autonomie stratégique

Lors du test quantitatif, nous avons soumis les différents résultats de l'étude théorique ainsi que ceux de l'étude qualitative, aux entreprises clientes du cabinet CACG, sous forme de questionnaire, afin de recueillir leurs avis quant à la contribution du cabinet à la performance de leurs firmes. Dans cette étude nos principaux résultats été les suivants :

- Il est attendu de l'audit légal une assurance à un 100%
- L'audit externe impacte, directement ou indirectement, la performance financière d'entreprise
- L'audit externe bénéficie à l'ensemble des parties prenantes
- L'audit externe qualité permette de détecter les défaillances opérationnelles
- L'audit externe permet d'améliorer le système management qualité
- L'audit externe stratégique permet de bénéficier d'un regard extérieur pour diagnostiquer où en est l'institution quant à la cohérence entre son récit stratégique et son actualité

Enfin, après les nombreux contacts que nous avons eus avec les entreprises cibles, nous avons pu infirmer nos hypothèses grâce à un test statistique : Le T-Test. Nous avons pu conclure qu'il existe effectivement une relation entre l'audit conseil ainsi que les différents axes de la performance, autrement dire la performance financière, opérationnel et stratégique.

## **Conclusion générale**

Dans le cadre de cette étude, notre principal objectif est d'apporter plus d'éclaircissement sur l'importance des cabinets d'audit et de conseil pour la réalisation et l'amélioration de la performance des entreprises. La performance des firmes a été définie par la théorie d'agence comme le fruit des choix organisationnels. Cette performance d'entreprise est l'une des priorités aux yeux des différents responsables de l'entreprise et revêt une grande importance aux yeux des différents partenaires de l'entreprise, dirigeants, investisseurs ou salariés. C'est donc un objectif à atteindre. La sous performance peut être induite par une mauvaise gestion, par un sur investissement ou un sous-investissement. Elle peut être volontaire ou pas, mais elle est toujours due à des comportements inefficients. L'audit peut être considéré comme une solution, puisque les comportements inefficients doivent être surveillés. Le conseil est lui, présent pour les corrigés.

Pour atteindre les objectifs de notre travail, nous nous sommes basé sur une étude théorique avant de passer à l'étude pratique. Dans notre travail théorique, nous avons expliqué l'importance de l'audit, sa relation avec la gouvernance d'entreprise, le contrôle de gestion, ainsi que le management des risques. Dès lors nous avons commencé à extraire les relations existantes entre l'audit conseil et la performance d'entreprise pour déterminer quel est le véritable rôle des cabinets d'audit dans la réalisation des performances.

Et dans le but de voir en pratique, si l'audit externe et le conseil pourraient avoir un impact sur la performance de l'entreprise, nous avons entrepris d'effectuer des entretiens et questionnaires, suivie d'un T-Test pour répondre à notre problématique.

Rappelons que notre problématique était la suivante : « Quelle est le degré de contribution du cabinet d'audit externe CACG Algérie (Cabinet d' Audit et Conseil en Gestion Algérie) à l'amélioration de la performance de ses entreprises clientes?

Cette étude a dégagé des conclusions ayant contribuées à l'infirmer des hypothèses émises :

H<sub>1</sub> : Les auditeurs du cabinet d'audit CACG, dans le cadre de leurs mandats, ne jouent aucun rôle dans l'amélioration de performance financière de l'entreprise.

H<sub>2</sub> : La performance opérationnelle de l'entreprise n'est pas influencée par les missions du cabinet CACG.

H<sub>3</sub> : Les actions d'audit effectuées par le cabinet CACG n'ont aucune répercussion sur la performance Stratégique de l'entreprise.

D'après le résultat de nos deux enquêtes réalisées auprès des responsables des cabinets d'une part, et des entreprises faisant appel aux services du cabinet d'audit et de conseil CACG Algérie d'autre part, nous avons pu obtenir des réponses concrètes à nos interrogations.

La première hypothèse qui stipule que les auditeurs du cabinet d'audit CACG, dans le cadre de leurs mandats, ne jouent aucun rôle dans l'amélioration des performances financières de l'entreprise est infirmée. En effet, les résultats ont démontré que pour 86,2% des personnes interrogés, l'audit externe impacte directement ou indirectement les performances financières de l'entreprise. L'impact direct est considéré comme l'opinion émise par l'auditeur contractuel sur la santé financière de l'entreprise ainsi que ses conseils pour l'améliorer. L'impact indirect est lui relié au concept de gouvernance : l'audit bénéficie à l'ensemble des parties prenantes pour 76,9% de notre échantillon, cela impactera donc les décisions prises par le gestionnaire et les propriétaires, dont l'objectif est d'améliorer les performances financières. Le test statistique effectué est ensuite venu renforcer ces résultats en infirmant une fois de plus cette hypothèse.

Pour les résultats obtenus pour la deuxième hypothèse, ils permettent de la réfuter, notamment en voyant qu'une grande majorité, 96,1%, affirme que l'audit externe qualité permet de détecter les défaillances opérationnelles. L'infirmité de l'hypothèse s'accroît lorsqu'on constate que 96,9% de l'échantillon avance que l'audit externe permet d'améliorer le système management qualité, et de ce fait impacte positivement les performances de l'organisation.

Enfin, nous infirmons également la troisième hypothèse selon laquelle les actions d'audit effectuées par le cabinet CACG n'ont aucune répercussion sur la performance Stratégique de l'entreprise. Pour 118 personnes sur 130 interrogés, l'audit externe stratégique permet effectivement de bénéficier d'un regard extérieur pour diagnostiquer où en est l'institution quant à la cohérence entre son récit stratégique et son actualité. Les résultats du T-Test statistique s'inscrivent dans la même optique en réfutant l'hypothèse avec un T calculé (37,875) largement plus important que le T du tableau (1,97).

Les résultats que nous avons obtenus laissent apparaître certaines tendances nous autorisant à penser que le cabinet d'audit et de conseil CACG apportent un réel avantage en ce qui concerne la performance financière, opérationnelle et stratégique de l'entreprise.

Notre étude rend compte également de la nécessité d'effectuer des ajustements adéquats afin d'améliorer la perception de l'audit conseil dans les organisations. En effet nous avons

remarqué nombre d'idées reçues et de fausses croyances de la part des entreprises interrogé. A cet effet, nous proposons quelques suggestions et recommandation à l'égard du cabinet CACG :

- Une meilleure communication externe quant à la responsabilité de l'auditeur légal
- Créer un service d'audit des performances
- Acquérir des accréditations pour la certification ISO
- Diversifier les profils au sein du cabinet (Ingénieur IT, Spécialiste Marketing, etc.)
- Proposer des services axés sur la digitalisation des entreprises
- Mettre en avant les services de conseil en stratégie
- Améliorer la communication quant à l'apport des conseils en stratégie, au niveau opérationnel des entreprises clientes

Il est important de citer également les limites de notre étude :

- Le sujet traité est un sujet vaste, en permanente évolutions et nécessite du temps et du recul pour pouvoir en tirer des conclusions pertinentes.
- Faute de temps, la taille de notre échantillon a été limitée à 130 personnes au sein 10 entreprises. Pour une étude encore plus proche de la réalité, il faudrait toucher un nombre plus importants d'entreprises.
- Il aurait été intéressant de corrélérer les résultats obtenu plus haut avec le calcul d'indice de performance sur le marché. Néanmoins, l'un des indicateurs les plus utilisés dans ce genre d'étude étant le Q de Tobin, et sachant que ce dernier se calcule selon la valeur boursière, il nous a été impossible d'intégrer cette axe dans notre mémoire au vue du retard qu'accuse le marché boursier Algérien.

Enfin, les résultats auxquels on est parvenus dans ce travail peuvent être plus approfondis par d'autres, reposant sur des données chiffrées plus importantes, et des connaissances mieux développées. Nous pouvons également proposer d'autres axes de recherches qui sont :

- Le rôle de la réputation du cabinet d'audit dans la qualité de l'audit externe
- L'impact de l'externalisation de l'audit interne sur les entreprises
- Les ERP comme système de contrôle interne des entreprises
- L'étendu de l'application des normes Algériennes d'audit

**Bibliographie :**

## **Bibliographie en Langue Française:**

### **1- Ouvrage :**

- Alain (BURLAUD) et Coll., *DSCG Comptabilité et audit*, Sup'Foucher, Paris, 2009
- Alain (BURLAUD) et Claude (SIMON), *Le contrôle de gestion*, La découverte, Paris, 2013
- Alain (FINET), *Gouvernement d'entreprise*, De Boeck Supérieur, Belgique, 2005
- Arnaud (THAUVRON), *Les choix d'investissement*, Edition e-theque, Paris, 2003
- Bernard P.(GERMOND), René (BONNAULT), *Révision et certification des comptes*, MASSON, France ,1987
- Bernard (GAINNER) et Farid (ARACTINGI), *Référentiel intégré de contrôle interne*, IFACI, France, 2014
- Caton, *Economie rurale*, Errance, Paris, 2004
- Dov (OGIEN), *Gestion financière de l'entreprise Maxi Fiches*, Dunod, Paris, 2008
- Françoise (GIRAUD) et coll. *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Gualino éd., Paris, 2005
- Frédéric (POULON) et François (COCULA), *Introduction générale à la gestion*, Dunod, 4<sup>ème</sup> éd, Paris, 2008
- IFACI, *Les mots de l'audit*, édition liaisons, Paris, 2000
- Jacques (RENARDS), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'organisation, 7eme édition, Eyrolles, Paris, 2010
- Jacques (RENARDS), *Théorie et pratique de l'Audit interne*, 9<sup>ème</sup> édition, Eyrolles Paris, 2016
- Jacques (RENARDS), Sophie (NUSSBAUMER), *Audit interne et contrôle de gestion*, Eyrolles, Paris, 2011
- Jacques (RICHARD), *Analyse financière et audit des performances*, Groupe Revue Fiduciaires, 2ème éd, Paris, 1997
- Jean-Luc (CHANAVIS) et Marie-José (GAVA), *Outils et pratique de la médiation*, InterEditions, Paris
- Jean-Charles (BECOUR) et Henri (BOUQUIN), *Audit opérationnel*, Economica, Paris, 1996
- Jean-Pierre (DETRIE), *Stratégor*, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2005
- John CAREY, *The Rise of the Accounting Profession: 1896-1936*, USA,1969
- Lawrence B. (SAWYER), *La pratique de l'audit interne*, Economica, Paris, 1999

Lionel (COLLINS) et Gérard (VALIN), *Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, Dalloz, 4eme édition, Paris, 1992

Necib (REDJEM), *L'entreprise publique Algérienne (socialisme et participation)*, OPU, Alger, 1987

Patrick (MIKITA) et Jack (TUSZYNSKY), *Contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, Edition Foucher, Paris, 2002

Patrick (PIGET), *Gestion financière de l'entreprise*, Economica, France, 2005

Philippe (CHARPENTIER), *Organisation et gestion de l'entreprise*, édition Agnèse, Paris, 2004

Philippe (KOTLER) et Bernard (DUBOIS), *Marketing Management*, 11<sup>ème</sup> éd, Pearson éd., Paris, 2004

Phillip (VERNIMMEN), *Finance d'Entreprise. Analyse et Gestion*. 4<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 1987

Sabine (SEPARIE) et Claude (ALAZARD), *Contrôle de gestion : Manuel et application*, Dunod, Paris, 2004

## **2- Revues et périodiques :**

Hervé (STOLOWY) et Coll., *Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbannes-Oxley*, Revue française de gestion 2003/6 (n°147), France

Jean (BIWOLE FOUUDA), *La pertinence de la performance sociétale des entreprises dans un contexte de développement équitable*, Revue des Sciences de Gestion N°247-248 2011

## **3- Manuels et dictionnaires :**

CRIPP Normes, publication 2008- révision 2011

Milan (KURB), *Le conseil en Management, Guide pour la profession Troisième édition*, Bureau International du Travail, Genève, 1998

Nicolas (PEGUIN), *ROI-Calculer le retour sur investissement d'un projet*, Thecodingmachine, Paris, 2016

Norme 1210.A1-1 Relatif aux compétences de l'auditeur, IIA, 2017

Norme ISA 240

Norme ISA 320, Relative aux caractères significatifs lors de la planification et de la réalisation d'un audit, Paragraph 9, L'International Fédération of Accountants, UK, 2009

#### 4- Travaux universitaires :

Anne-Camille (MARGUET), *L'identité d'entreprise*, Mémoire Master Science Politique, Institut d'étude politique de Strasbourg, 2008

Hani (AKSOUH) et Samy Ismail (MEHENNI), *L'appréciation du Contrôle Interne selon le référentiel*

*COSO*, Mémoire licence science économique, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2008

Kozoloa (COULIBALY), Importance de l'analyse du risque dans la démarche du commissaire aux comptes, Mémoire Master Audit, Ecole supérieure de commerce d'Abidjan, 2010

Marianne (FAVIER), *L'audit légal, un outil qualité et de pilotage de la performance des entités*, Mémoire Master Audit, Université de Grenoble Alpes, France, 2013

Marie (DIOUF), Rôle de l'audit qualité dans le processus de certification ISO, Mémoire Master Audit, IAE Lille, 2013

Oussama (CHARIFI), *L'Audit bancaire*, Mémoire Master Finance, Université d'économie d'Oujda, 2005

Pierre (LOYER), *L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants*, Thèse de doctorat, Université de Lille 1, 2006

Souad (LAJILI JARJIR), *Investissement, produits financiers et anomalies boursières*, Thèse de doctorat, Université de Lille 1, 2015

Yacine (ZERROUK), *Les fusions-acquisitions et leurs répercussions sur la composante humaine*, Mémoire Master Finance et Gestion, Institut des Administration des Entreprise, Lille, 2014

Youssef (YAHYAOU), *L'utilité du rapport de l'auditeur externe*, Mémoire de fin d'études Audit et finance, université de Sousse, 2005

Zahra (GAMOURA), *Le rôle de l'audit financier dans l'analyse des performances des dirigeants d'entreprises*, Mémoire Master Finance, Université d'Oran 2 Faculté des sciences économiques, 2009

#### 5- Textes règlementaires :

Abrogation du décret d'application n° 70-173 du 16 novembre 1970

Décret 08-272 du 06 septembre 2008- Révision du décret exécutif n°92-78 du 22 février 1992, fixant les attributions de l'Inspection Générale des Finances, Journal Officiel, Alger

Décision n°002 du 04 Février 2016, Portant Normes Algériennes d'Audit, Ministère des Finances, Alger

Décision n°23 du 15 Mars 2017, Portant Norme Algérienne d'Audit, Ministère des Finances, Alger

Décisions n°150 du 11 Oct 2016, Portant Norme Algérienne d'Audit, Ministère des finances, Alger

Loi de finances 1970, La constitution Algérienne de 1963, Ordonnance n°69-107 Article 39, Alger

Loi n° 02-03 du 10 Avril 2002, JORADP n° 25, Portant révision constitutionnelle, Alger

Loi n° 08-19 du 15 Novembre 2008, JORADP n° 63, Portant révision constitutionnelle, Alger

Règlement N°90-08 du CRB, Article 1, du 25 Juillet 1990, relatif au contrôle interne

## **6- Rapport et documents administratifs :**

Comité des Cabinets d'expertise Comptable de PME, *Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des PME*, IFAC, UK

Hechmi (ABDELWAHED), *Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des PME*, IFAC, Comité des Cabinets d'expertise Comptable de PME, Tunisie, 2013

IAA, Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles, The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance, USA, Edition 2017

IASC, *Standards de l'IASC, préface*, Londres, janvier 1975

IFACI, *Prise de position d l'IFACI sur le document consultatif du comité de BALE*, Rapport 2001

IFACI, *Méthodologie de conduite d'une mission d'audit*, IFACI, Paris, 2012

Institute of Chartered Accountants of India, *Objectif et portée de la vérification des états financiers*, Rapport ICAI, Inde, 2006

Institut of Internal Auditor, *Prise de position d l'IIA sur les ressources de l'audit interne*, Rapport 2008

*Méthodologie d'analyse - Fascicules Sectoriels*, Banque de France, Paris, 2016

Rapport sur *Les facteurs et indicateurs de la compétitivité des entreprises de services rendus à l'industrie*, Rapport Pwc au Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, France, 2012

## **7- Sites web :**

[www2.deloitte.com](http://www2.deloitte.com)

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

[www.accountingin.com/accounting-historians-journal/](http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/)

[www.cn-cncc.dz](http://www.cn-cncc.dz)

[www.ey.com](http://www.ey.com)

[www.fraudmeshs.hypotheses.org/75](http://www.fraudmeshs.hypotheses.org/75)

[www.home.kpmg.com](http://www.home.kpmg.com)

[www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2025](http://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2025)

[www.investopedia.com/terms/s/southseabubble.asp](http://www.investopedia.com/terms/s/southseabubble.asp)

[www.investopedia.com/updates/enron-scandal-summary/](http://www.investopedia.com/updates/enron-scandal-summary/)

[www.iosco.org](http://www.iosco.org)

[www.pwc.com](http://www.pwc.com)

[www.un.org/press/fr/2003/DHG259.doc.htm](http://www.un.org/press/fr/2003/DHG259.doc.htm)

#### **8- Autres (archives, journaux, conférences) :**

Ammar (SOUROUR), *La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables*, 27<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de comptabilité, Tunis, 11 et 12 Mai 2006

Christel (DECOCK GOOD), *Construction d'un indice de réputation sociétale et application empirique*, 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, May 2000, France

Geneviève (CAUSSE) et Viet (HA VU), *La performance des cabinets d'audit légal : comparaison de point de vue*, Hal, Nice, 2010

Hubert (TONDEUR), *Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes*, Hal, Lille, 2011

Lakhdar (BENSALEM) et Walid (GHANEMI), *Les premières normes d'audit en Algérie : Un autre fruit de la réforme de la profession comptable*, ALGERIE ECO, Alger, Avril 2016

Valérie (BESSEY) et coll. , *Comptes de l'Argentier de Charles le Téméraire, duc de Bourgogne, Vol. 3/1 – Année 1470, Le registre CC 1925 des Archives générales du Royaume, Bruxelles*, Académie des Inscriptions et Belles-Lettres, France, 2008

## **II- Bibliographie en Langue Anglaise :**

### **1- Ouvrage:**

Alvin A. (ARENS) et James K. (LOEBBECKE), *Auditing an integrated approach*, 5ème édition, Prentice Hall, New Jersey, 1991

Anthony (R.N.), *Planning and control systems*, 1er édition, The Harvard Business School Press, Boston, 1965

Donald H. (CHAPIN) et Robert W. (Gramling), *The accounting profession: major issues: Progress and Concerns*, Diane, Washington DC, 1996

Gary J. (PREVIS) et Barbara D. (MERINOS), *A History of Accountancy in the United States*, Ohio State University Press, USA, 1979

Stephen A. ( ZEFF), *How the US Accounting profession got where it is Today's : Part II*, Accounting Horizons, USA, 2003

R.K. (MAUTZ) , H.A. (SHARAF) , *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, USA, 1961

Richard (BROWN), *History of accounting and accountants*, Beard Book, Washinton DC, 2003

Robert H. (HAYES) et Steven C. (WHEELWRIGHT), *Restoring our Competitive Edge*, Jhon Wiley & Sons, USA, 1984

Wendy (HABGOOD), *Chartered Accountants in England and Wales: A Guide to Historical Records*, Manchester Universitu Press, 1994

### **2- Travaux universitaires :**

Charles W. (WOTTON) et Coll., *The Development of "The Big Eight" Accounting Firms in the United States 1900 to 1990*, Illinois university, 2003

Ferdinand A. (GUL) , Simon (FUG), *Hong Kong Auditing: Economic Theory & Practice (Third Edition)*, City University of Hong Kong Press , 2014

### **3- Rapports et documents administratifs :**

*Charte constitutive de l'IFAC*, Paragraphe 2, IFAC, New York, 1977

Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *Rapport Cadbury*, Rapport 1992

Georges (SELIM) et David (MC NAMEE), *Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm*, IIA Research Foundation, Royaume-Uni, 2004

IAASB, *Prise de position définitive, Norme ISA 700, Opinion et rapport sur les états financiers*, USA, 2015

IIA , *Risk management and internal audit*, Rapport UK 2017

IIA, *Risk management practices and the role of internal Audit*, Rapport Dubai 2015

Institute of Risk management, *A risk management standard*, Rapport UK 2002

Rapport de la comptabilité publique,USA, 15 mars 1989

Securities Act Law of 1933, Relative à la régulation des marchés primaires d'action, USA

#### **4- Autres :**

Arthur Andersen, *The First fifty years : 1913-1963* , Arthur Andersen & Co, New York, 1984

Carl D.(LIGGIO) (1974), *The expectation gap: The accountant's Waterloo*, Journal of Contemporary Business, New York, 1974

## **ANNEXES**

## **Annexe I : Guide d'entretien**

- Question N°1 : Pouvez-vous vous présenter ainsi que votre parcours brièvement ?
- Question N°2 : Pourriez-vous m'expliquer le métier du cabinet d'audit et de conseil CACG ?
- Question N°3 : A votre avis qu'apportent les services d'audit à vos clients ?
- Question N°4 : A votre avis qu'apportent les services de conseil à vos clients ?
- Question N°5 : Pensez-vous qu'il existe un lien entre l'audit et la performance financière d'entreprise ?
- Question N°6 : Pensez-vous qu'il existe un lien entre l'audit conseil et la performance opérationnelle d'entreprise ?
- Quel type d'audit pour la performance opérationnelle ?
- Quel type de conseil pour la performance opérationnelle ?
- Question N°7 : Pensez-vous qu'il existe un lien entre l'audit conseil et la performance stratégique d'entreprise ?
- Question N°8 : Avez-vous quelque chose à ajouter

## Annexe II : Guide d'entretien détaillé

Questions	Thèmes	Objectifs	Reformulations possibles	Mots/concepts attendus
<b>Question N°1</b>	Mots, situations et expérience liés à l'exercice professionnel de l'audit et conseil	Identifier l'impact de l'expérience quant aux réponses des enquêtés	-Décrivez-moi les différentes expériences que vous avez pu avoir lors de votre exercice professionnel. - Présentez-vous ainsi que vos différentes expériences depuis votre diplôme	Expériences, diplôme, Audit, commissariat aux comptes, légal, parcours, expériences, cabinet d'audit,
<b>Question N°2</b>	Concept relatifs au métier de CACG	-Analyser les visions de la profession d'auditeur et conseiller au sein de CACG -Identifier les différentes demandes des entreprises s'adressant à CACG	-Quel est la valeur ajoutée du cabinet CACG par rapport aux autres cabinets d'audit ?	Professionnalisme, compétences, valeurs, éthique, confiance
<b>Question N°3</b>	Concepts relatifs à l'apport de l'audit aux entreprises	-Déterminer les perceptions des auditeurs quant à leurs responsabilités lors des missions	-L'audit a-t-il un apport autre que certification des comptes à l'entreprise ? -Comment l'audit influence l'entreprise positivement ou négativement ?	Audit externe, audit légal, audit contractuel, gouvernance, gestion, risque financiers
<b>Question N°4</b>	Concepts relatifs à l'apport du conseil aux entreprises	-Déterminer les perceptions des conseillers quant à leurs responsabilités lors des missions	-Quel rôle pensez-vous que le conseil a au sein de vos entreprises clientes?	Conseil management, gestion opérationnelle, amélioration des procédures, gestion stratégiques, management de projet

<b>Question N°5</b>	L'entendu de la contribution de l'audit à la performance financière	Mesurer l'étendue de l'apport des professionnels de l'audit conseil à la performance financière	-Comment l'audit peut améliorer la performance financière ?	Rentabilité, profitabilité, tableau de bord financier, gestion financière, asymétrie d'information
<b>Question N°6</b>	Le rôle de l'audit conseil pour l'amélioration de la performance opérationnelle	-Définir l'audit opérationnel selon les spécialistes du domaine - Déterminer l'ampleur de l'audit opérationnel, son rôle et impact sur la performance	-Qu'est-ce l'audit conseil opérationnel pour vous et pourquoi y faire appelle ? - Quelle relation entre performance opérationnel et l'audit conseil ?	Productivité, efficience, audit qualité, défaillances, gestion des risques
<b>Question N°7</b>	La relation entre l'audit conseil et la performance stratégique	Mesurer l'étendue de l'audit stratégique et leurs influences sur la performance stratégique	-Qu'est-ce l'audit stratégique et conseil pour vous ? et pourquoi y faire appelle ? -Quelle relation existe entre performance stratégique et audit conseil ?	Management stratégique, Projet à long terme, gestion stratégique
<b>Question N°8</b>	Espace d'expression libre	Eventuelles informations complémentaires, commentaires, remarque.	-Auriez-vous une remarque ? -Voudriez-vous faire un commentaire concernant un des points abordés ?	Audit, conseil, performance

### Annexe III : Entreprises cibles du questionnaire

	Echantillon n	Entreprise
<i>Entreprise Public</i>	1	- ANESRIF
<i>Entreprise Privée</i>	2	- CATIC ENG - SOPI
<i>Entreprises Mixte et Multinationales</i>	7	- Bergerat Monnoyeur - CGC Overseas Constructions (China) - ENVEX - China Railway Construction Engineering Groupe - Hubbard Algérie - FORECAST SARL - Quimidroga Algérie
<i>Total</i>	10	

### Annexe IV : Questionnaire Axe performance financière

Les affirmations		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Neutre	Pas d'accord	En total désaccord	Moyenn e	Varianc e
7	•En certifiant la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes des entreprises, le commissaire aux comptes contribue à entretenir la confiance dans le système économique et favorise la croissance.							
8	•Il est attendu de l'audit légal une assurance totale (à 100%) de la conformité des comptes de l'entreprise							
9	•Il est attendu de l'audit légal une assurance, à un degré raisonnable (90% à 95%), de la conformité des comptes de l'entreprise							
10	•L'auditeur financier externe doit se baser sur le contrôle interne mis en place par l'entreprise							
11	•L'auditeur financier externe doit effectuer un contrôle indépendant, sans se référer au contrôle interne de l'entreprise							
12	•La certification des comptes bénéficie à l'ensemble des parties prenantes des entités							
13	•L'audit externe financier permet aux parties prenantes de se faire une opinion sur la situation financière d'une entreprise							
14	•L'audit financier externe a pour seul objectif la certification des comptes, et n'a donc aucune relation avec la performance d'entreprise							
15	•L'audit externe impacte, directement ou indirectement, la performance financière d'entreprise							
16	•L'audit externe est un mécanisme qui réduit l'asymétrie d'information, et permet donc une meilleure gouvernance							
17	•L'auditeur externe peut exprimer une opinion sur la santé financière de l'entreprise et faire des recommandations pour l'amélioration de cette dernière							

### Annexe V : Questionnaire Axe performance opérationnel

Les affirmations		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Neutre	Pas d'accord	En total désaccord	Moyenn e	Varianc e
18	•L'audit opérationnel est réservé à l'audit interne							
19	•L'audit opérationnel peut être, ponctuellement, effectué par un auditeur externe, l'audit opérationnel récurrent est lui effectué par l'auditeur interne							
20	•L'audit opérationnel porte sur les décisions de gestion s'inscrivant généralement dans un horizon de deux à cinq ans							
21	•L'auditeur externe opérationnel se préoccupe du respect des normes et procédures de gestion applicables au domaine considéré							
22	•Les seuls audits opérationnels effectués par les auditeurs externes, sont des audits qualité de certifications							
23	•L'audit externe qualité permet uniquement de déterminer si les activités et résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies							
24	•L'audit externe qualité permet de détecter les défaillances opérationnelles							
25	•L'audit externe qualité permet de déterminer les écarts et les points sensibles du système de management qualité							
26	•L'audit externe permet d'améliorer le système management qualité, et de ce fait impacte positivement les performances de l'organisation							
27	•L'entreprise fait souvent appel au cabinet CACG pour des missions de conseil dans les domaines opérationnels							
28	•L'entreprise fait ponctuellement appel au cabinet CACG pour des missions de conduite de projet							
29	•L'entreprise fait ponctuellement appel au cabinet CACG pour l'amélioration de la performance opérationnelle							

## Annexe VI : Questionnaire Axe performance stratégique

Les affirmations		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Neutre	Pas d'accord	En total désaccord	Moyenn e	Varianc e
30	•L'audit externe stratégique permet de bénéficier d'un regard extérieur pour diagnostiquer où en est l'institution quant à la cohérence entre son récit stratégique et son actualité							
31	•L'audit stratégique est effectué en vue de porter une appréciation sur les chances de succès à terme de l'entreprise							
32	•L'audit externe stratégique fournit un cadre d'analyse complet permettant aux dirigeants d'orienter rapidement la stratégie mise en œuvre							
33	•Les auditeurs externes peuvent fournir une contribution positive aux choix des investissements (En mettant en place des critères de choix des investissements et en évaluant leurs rentabilités)							
34	•L'auditeur externe exprimera une opinion sur le dynamisme de la gestion des investissements compte de tenue des marchés évolutifs							
35	•L'audit externe permet l'élaboration d'un modèle externe de gouvernance							
36	•L'audit stratégique permet de déterminer si le choix stratégique de croissance (interne ou externe) de l'entreprise est en concordance avec la gestion financière à long terme							
37	•En cas de croissance interne, les missions de l'auditeur se réalisent par une attitude de surveillance permanente des risques et opportunités liés au problème central de l'évaluation de l'entreprise elle-même et de ses partenaires et concurrents							
38	•En cas de croissance externe, les missions de l'auditeur se réalisent par la participation active aux opérations en collaboration avec les principaux intervenants							
39	•L'audit stratégique en relevant les incohérences et les points de rupture entre l'image réelle et perçue de l'entreprise, permet d'ajuster les écarts							

40	<ul style="list-style-type: none"> <li>•L'audit stratégique permet de prendre en compte les variables pouvant jouer un rôle déterminant dans la formation et l'évolution de l'image : concurrence, organe de contrôle, partenaires étrangers, etc., et offre la possibilité aux entreprises de contrôler l'évolution de leurs images.</li> </ul>							
41	<ul style="list-style-type: none"> <li>•L'audit stratégique formule une opinion sur la communication « institutionnelle » interne et externe de l'entreprise, et sa concordance avec l'image que veut véhiculer l'entreprise</li> </ul>							
42	<ul style="list-style-type: none"> <li>•L'audit stratégique est surtout utilisé pour évaluer le degré de contrôle pesant sur une filiale ou autre structure, disposant d'une certaine autonomie stratégique</li> </ul>							

## Table des matières

Dédicaces	
Remercîments	
Liste des tableaux	
Liste des schémas	
Liste des abréviations	
Liste des annexes	
Résumé	
Introduction Générale.....	01
Chapitre I : Présentation de la fonction Audit et Audit externe.....	05
Introduction du chapitre I .....	06
Section 1 : Concepts généraux de l’audit.....	07
1- Dimension Historique.....	07
1.1- Système d’information et comptabilité.....	07
1.1.1- Les Sumériens.....	07
1.1.2- Les Egyptiens, Phéniciens, Grecs, et Romains.....	08
1.1.3- Les Chinois.....	08
1.2- L’évolution des comptables et des auditeurs.....	09
1.3- L’organisation de la profession libérale et son internationalisation.....	10
1.4- Les organisations internationales d’experts comptables et d’auditeurs.....	11
2- Définition et champs d'application .....	13
Section 2 : Audit externe et audit interne.....	17
1- Différences .....	17
2- Complémentarités et rapprochements .....	19
3- Les frontières entre audit interne et externe.....	21
4- Audit interne et consultants externes .....	22
Section 3 : Audit externe comme fonction clé dans le cadre de la réalisation des objectifs de l’entreprise.....	23

1-	L'audit Externe et le Contrôle interne.....	23
1.1-	Définition du contrôle interne.....	23
1.2-	Rôle du contrôle interne.....	24
1.2.1-	La conformité aux lois et règlements.....	24
1.2.2-	L'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire.....	25
1.2.3-	Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs .....	25
1.2.4-	La fiabilité des informations financières .....	25
1.3-	Relation Audit et contrôle interne.....	26
2-	Positionnement de l'Audit.....	27
2.1-	Audit et contrôle de gestion .....	27
2.1.1-	Définition du contrôle de gestion .....	27
2.1.2-	Relation avec l'audit externe.....	27
2.2-	Audit et Gouvernance.....	28
2.2.1-	La gouvernance d'entreprise.....	28
2.2.2-	La relation audit et gouvernance .....	28
2.3-	Audit et management des RISKS.....	29
2.3.1-	Définition des RISKS.....	29
2.3.2-	La gestion des RISKS .....	30
2.3.3-	L'audit des RISK et les RISK d'audit .....	31
3-	Cabinet d'audit en Algérie.....	33
3.1-	Les organisations comptables.....	34
3.2-	Le commissariat aux comptes.....	34
3.3-	L'Ordre National des Commissaires Aux Comptes.....	35
3.4-	L'inspection générale des finances.....	35
3.5-	La Cours des Comptes.....	37
4-	Les Normes d'audit en Algérie.....	37
4.1-	La Norme NAA 210.....	38
4.2-	La Norme NAA 505.....	38
4.3-	La Norme NAA 560.....	38
4.4-	La Norme NAA 580.....	39
	Conclusion du Chapitre I.....	41

Chapitre II : Les cabinets d'Audit comme acteurs privilégiés de l'Audit .....	42
Introduction du Chapitre II.....	43
Section 1 : L'évolution des Cabinets d'Audit.....	44
1- Le début de la comptabilité publique .....	45
2- L'impact de la Première et Seconde Guerre Mondiale.....	46
3- La montée en puissance du capitalisme et de la bourse.....	47
4- L'internationalisation .....	48
5- Les services de conseils .....	49
6- Des « Big Eight » au « Big Four ».....	51
Section 2 : Cadre conceptuel de l'audit externe.....	53
1- Les standards de l'audit Externe.....	54
2- Qualités recherchées chez l'auditeur externe.....	55
2.1- Qualités personnelles recherchés chez l'auditeur.....	57
2.2- Qualités professionnelles de l'auditeur externe.....	58
3- La mission de l'Audit externe.....	58
3.1- Mission d'audit légal.....	59
3.2- Mission de conseil.....	59
4- Les étapes de l'Audit Externe.....	60
4.1- Acceptation de mandat et prise de connaissance.....	60
4.2- Orientation et planification.....	60
4.3- Appréciation du contrôle interne.....	61
4.4- Contrôle des comptes.....	63
4.5- Travaux de fin de mission.....	64
4.6- Rédaction du rapport.....	65
Section 3 - Les outils de l'Audit Externe.....	66
1- Outils d'interrogation .....	66
1.1- Les sondages statistiques .....	66
1.2- Les interviews.....	67

1.3-	Le questionnaire.....	69
1.4-	Les recoupements/ rapprochements.....	69
2-	Outils de description.....	70
2.1-	L'observation et le contrôle physique.....	70
2.2-	L'organigramme fonctionnel.....	70
2.3-	Grille d'analyse des taches.....	70
2.4-	La piste d'audit.....	71
3-	Mise en œuvre des outils .....	71
	Conclusion du Chapitre II.....	73
	Chapitre III : Les cabinets d'audit externe au service de la performance d'entreprise .....	74
	Introduction du Chapitre III.....	75
	Section 1 : La performance d'entreprise et ses critères d'appréciation.....	76
1-	Les critères d'appréciation des performances.....	76
1.1-	Rentabilité.....	77
1.2-	Profitabilité.....	78
1.3-	Productivité.....	79
1.3.1-	La difficulté de mesure de la productivité et la notion de volume.....	80
1.3.2-	Production opérationnelle et productivité structurelle .....	80
1.3.3-	Productivité et intensité du travail .....	81
1.4-	Efficacité.....	81
1.4.1-	Relativité et utilité du concept d'efficacité.....	82
2-	Analyse de la performance.....	82
2.1-	La performance financière.....	83
2.2-	La performance économique .....	84
2.3-	La performance organisationnelles.....	87
2.3.1-	La rentabilité.....	87
2.3.1-	L'efficacité.....	89
2.4-	La performance sociétale.....	90
	Section 2 : L'audit externe comme outil d'amélioration de la performance organisationnelle.....	91
1-	Apport de l'audit externe à l'aspect financier.....	91

1.1-	Les spécificités de l'audit financier.....	91
1.2-	Techniques de recherche de l'audit financier.....	92
1.3-	Technique comptable d'audit.....	96
1.4-	Rôle de l'informatique dans l'audit financier.....	97
2-	Apport de l'audit externe à l'aspect opérationnel.....	98
2.1-	Audit qualité.....	99
2.2-	Consulting et audit aux opérations.....	101
3-	Apport de l'Audit externe à l'aspect stratégique .....	102
3.1-	L'audit des investissements et de la gestion financière à long terme.....	102
3.2-	L'audit des instruments financiers.....	104
3.3-	Audit de l'identité de l'entreprise.....	105
3.3.1-	L'image de l'entreprise.....	106
3.3.2-	La communication externe et interne.....	107
Section 3 : La place des cabinets d'audit dans le bon fonctionnement de l'entreprise et de sa stratégie.....		108
1-	Le rôle des cabinets d'audit dans l'audit d'efficacité.....	108
1.1-	L'audit d'efficience.....	108
1.2-	L'audit d'efficacité.....	108
1.3-	L'audit de performance.....	109
2-	Audit externe et stratégie d'entreprise.....	110
2.1-	L'équilibre économique.....	110
2.2-	La position concurrentielle et stratégie.....	112
Conclusion du Chapitre III.....		114
Chapitre IV : Rôle du cabinet d'audit CACG dans l'amélioration de la performance des entreprises.....		115
Introduction du Chapitre IV.....		116
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....		117
1-	L'entreprise CACG Algérie.....	117
2-	Les services Offerts.....	118
3-	La structure organisationnelle.....	121
Section 2 : Méthode et outil de l'étude.....		123

1- Cadre méthodologique.....	123
2- L'étude qualitative.....	123
2.1- Les paramètres des entretiens.....	123
2.2- La méthode d'analyse.....	124
3- L'étude quantitative.....	125
3.1- L'échantillonnage.....	125
3.2- La formulation du questionnaire.....	128
3.3- Méthode de l'analyse des résultats.....	128
4- Objectif de l'enquête.....	128
Section 3 : Présentation des résultats de l'enquête.....	129
1- Présentation des résultats de l'enquête par entretien.....	129
1.1- Réponse des entretiens.....	129
1.2- Synthèse des entretiens.....	134
2- Présentation des résultats de l'enquête par questionnaire.....	135
2.1- L'analyse des résultats relatifs au rôle des cabinets d'audit externe et de conseil dans la performance financière .....	136
2.2- L'analyse des résultats relatifs à la contribution des cabinets d'audit et de conseil pour l'amélioration de la performance opérationnelle.....	137
2.3- L'analyse des résultats relatifs à l'apport des cabinets d'audit et de conseil à la performance stratégique.....	139
3- Interprétation des résultats .....	142
3.1- Interprétation des résultats de l'entretien et questionnaire.....	142
3.2- Analyse des hypothèses.....	142
Conclusion du Chapitre IV.....	147
Conclusion générale.....	149
Bibliographie.....	153
Annexe	