**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

# ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et comptabilité**

**Spécialité : Comptabilité et Finance.**

**Thème :**

# L'incidence de la performance du dispositif du contrôle interne sur la détermination des honoraires des CAC dans le secteur public en Algérie

## Cas : cabinet de commissariat aux comptes djeknoune


**Élaborer par :**

**AOUDJERA khadidja**

**Encadré par :**

**Pr. BOUHADIDA Mouhamed**


**Lieu du stage : CABINET DJAKNOUNE D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES**

**Durée de stage : Du 15/02/2026 au 12/05/2026**

**Année universitaire :2025/2026**

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

# ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et comptabilité**

**Spécialité : Comptabilité et Finance.**

**Thème :**

# L'incidence de la performance du dispositif du contrôle interne sur la détermination des honoraires des CAC dans le secteur public en Algérie

## Cas : cabinet de commissariat aux comptes djeknoune


**Élaborer par :**

**AOUDJERA khadidja**

**Encadré par :**

**Pr. BOUHADIDA Mouhamed**


**Lieu du stage** : **CABINET DJAKNOUNE D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES**

**Durée de stage : Du 15/02/2026 au 12/05/2026**

**Année universitaire :2025/2026**


بِسْمِ اللَّهِ
الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

# *Remerciements*

Nous tenons tout d'abord à remercier Dieu qui nous a guidé et donné la force et le courage nécessaires pour la réussite de ce travail. Un tel travail ne se fait pas sans l'appui de plusieurs personnes ; nous tenons donc à remercier tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce mémoire.

Notre gratitude va aux enseignants qui ont été un appui indéniable à notre recherche, tout en commençant par notre encadrant Mr. BOUHADIDA Mohamed qui nous a offert sa patience, sa confiance, sa disponibilité et surtout ses conseils judicieux qui nous ont beaucoup aidés dans la réalisation de ce travail.

Nous tenons aussi à remercier tous les enseignants de l'École Supérieure de Commerce et particulièrement Mr. IHDADEN Athmane pour leur assistance et leur expert-conseil qui nous ont grandement été utiles.

Nous tenons à remercier le personnel de la compagnie Air Algérie pour l'assistance qu'il nous a fournie dans la réalisation de ce mémoire.

Enfin, nous remercions tous ceux qui, de près ou de loin, ont participé à la réalisation de ce mémoire.

# *Dédicace*

*Au terme de ce travail, je tiens à exprimer ma profonde gratitude à toutes les personnes qui ont, de près ou de loin, contribué à la réalisation de ce modeste projet.*

*Avant tout, je dédie ces mots à* ***mes chers parents et frères****, à qui je dois absolument tout. Votre amour, votre patience, vos sacrifices et votre soutien infaillible ont été la lumière qui a guidé chacun de mes pas.*

*Vous avez toujours cru en moi, même dans les instants de doute, et c'est grâce à votre présence constante que j'ai pu avancer avec confiance et détermination.*

*Aucun mot ne saurait traduire l'immensité de ma reconnaissance envers vous. Que ce travail soit le témoignage de mon immense affection et de ma fierté de vous avoir pour parents.*

*À mes chères amies, tout en commençant par :*

***Mme BOUNA YASMINE,*** *vous êtes la source de ma force et volonté, votre présence constante tout au long de ce parcours c'est vraiment précieux et je suis très satisfaite d'avoir connaitre une personne de qualité comme vous, je vous dis que je vous aime.*

***SOPHIA, MALEK, RAHMA, BASMALLAH, CHAIMA, ASMA, DARINE, RANIA et LETICIA,*** *je souhaite adresser mes plus sincères remerciements. Votre présence, vos encouragements, vos conseils et les beaux moments partagés ont donné à mon parcours une valeur particulière. Vous avez su illuminer mes journées, alléger mes difficultés et m'accompagner avec sincérité tout au long de ces années. Je garderai précieusement en mémoire chaque souvenir, chaque sourire et chaque geste de soutien qui ont marqué notre chemin commun.*

*Je remercie également toutes les personnes qui m'ont soutenue, encouragée et accompagnée durant mon cursus universitaire. Votre bienveillance et votre aide ont largement contribué à l'aboutissement de ce travail.*

*À toutes celles et tous ceux qui ont cru en moi, je vous adresse ma reconnaissance la plus sincère.*

## Sommaire

**Remerciements**

**Dédicace**

**Sommaire** ..... **I**

**Liste des abréviations** ..... **II**

**Liste des figures** ..... **III**

**Liste des tableaux** ..... **V**

**Listes des annexes** ..... **VI**

**Résumé** ..... **VII**

**Abstract** ..... **VIII**

**Introduction générale** ..... **A**

**CHAPITRE 01 :CONTROLE INTERNE ET COMMISSARIAT AUX COMPTES** ..... **8**

Section 01 : Généralités sur le contrôle interne ..... 3

Section 02 : Le commissariat aux comptes ..... 16

Section 03 : historique et évolution des honoraires en audit légal ..... 36

**CHAPITRE 02 :CADRE ANALYITQUE DE LA RELATION ENTRE LE CONTROLE INETERNE ET LES HONORAIRES DES CAC** ..... **48**

Section 01 : l'évaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit légal par l'approche des risques. ..... 50

Section 02 : l'analyse de la détermination des honoraires entre raison d'être économique, obligation légale et les pratiques professionnelles. ..... 65

Section 03 :la mise en place de l'écart qui existe entre la logique théorique et les pratiques concrétes sur le terrain ..... 74

**CHAPITRE 03 : Etude pratique** ..... **81**

Section 01 : présentation du cadre pratique et de méthodologie de recherche. ..... 84

Section 02 : Analyse critique des pratiques réelles de fixation des honoraires et interprétation analytique. ..... 91

Section 03 : synthèse des résultats et examination des hypothéses ..... 129

**Conclusion générale** ..... **133**

**Bibliographie** ..... **141**

**Annexes** ..... **145**

**Table de matieres** ..... **151**

## Liste des abréviations

| Abréviation | Signification |
|---|---|
| **AFAI** | Association Française des Auditeurs Informaticiens |
| **AMF** | Autorité des Marchés Financiers |
| **AMRAE** | Association pour la gestion des Risques et des Assurances de l'Entreprise |
| **ANBT** | Agence Nationale des Barrages et Transferts |
| **AO** | Appel d'Offres |
| **CAC** | Commissaire(s) aux Comptes |
| **CASNOS** | Caisse d'Assurance Sociale des Non-Salariés |
| **CDC** | Cahier des Charges |
| **CI** | Contrôle Interne |
| **CIGREF** | Club Informatique des Grandes Entreprises Françaises |
| **CNCC** | Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes |
| **COSO** | Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission |
| **DFCG** | Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion |
| **DSCG** | Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion |
| **EPIC** | Établissement Public à caractère Industriel et Commercial |
| **ERP** | Enterprise Resource Planning (Progiciel de Gestion Intégré) |
| **EY** | Ernst & Young |
| **IAASB** | International Auditing and Assurance Standards Board |
| **IAS** | International Accounting Standards |
| **IFAC** | International Federation of Accountants |
| **IFACI** | Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes |
| **IIA** | Institute of Internal Auditors (Institut des Auditeurs Internes) |
| **ISA** | International Standards on Auditing |
| **KPMG** | Klynveld Peat Marwick Goerdeler |
| **NAA** | Norme Algérienne d'Audit |
| **NEP** | Norme d'Exercice Professionnel |
| **OEC** | Ordre des Experts-Comptables |
| **ONWZ** | Office National des Travaux et de l'Irrigation (Organisme public algérien) |
| **PME** | Petites et Moyennes Entreprises |
| **RIE** | Rapport d'Intégration des Entreprises |
| **SI** | Système d'Information |
| **UFAI** | Union Francophone de l'Audit Interne |

## Liste des figures

**Figure 1 :** Présentation de COSO ..... 5
**Figure 2:** les 5 composantes de contrôle interne ..... 7
**Figure 3:** Les objectifs du CI ..... 9
**Figure 4:** les typologies des procédures ..... 30
**Figure 5:** schéma de récap des étapes de la réponse aux risques. ..... 34
**Figure 6:** Barème de la tarification des honoraires des CAC. ..... 40
**Figure 7:** la relation entre CI, le risque d'audit et les honoraires des CAC ..... 51
**Figure 8:** les principales composantes et leur contribution dans l'évaluation des risques. ..... 53
**Figure 9:** schéma récapitulatif des procédures d'évaluation ..... 56
**Figure 10 :** la relation entre le risque lié au CI et les honoraires du CAC ..... 64
Figure 11: la rupture entre la normalisation internationale et la pratique algérienne. ..... 75
Figure 12: la simulation illustrative de l'incidence du CI sur l'écart budget-temps. ..... 77
**Figure 13:** matrice comparative entre les prescription normatives et pratiques. ..... 79
**Figure 14 :** CDC N°02/2026 — EPIC-ETUS Blida ..... 93
**Figure 15:** pondération globale du CDC. ..... 94
**Figure 16:** Barème de la notation d'expérience professionnelle. ..... 94
**Figure *17* :** Matrice d'évaluation du CDC N°01/2025 — ONWZ. ..... 97
**Figure 18:** Matrice d'évaluation du CDC N°3— CASNOS ..... 100
**Figure 19:** système de la notation pondérée. ..... 101
**Figure 20:** le CI influence l'étendue des travaux de la mission ..... 104
**Figure 21:** la fixation des honoraires via la soumission. ..... 106
**Figure 22:** répartition d'échantillon selon le statut des professionnels. ..... 111
**Figure 23:** répartition de l'échantillon selon la taille du cabinet. ..... 112
**Figure 24:** répartition de l'échantillon selon les années d'expérience ..... 113
**Figure 25:** décomposition des réponses selon la proportion via l'appel d'offres. ..... 114
**Figure 26:** avoir d'accès aux informations sur le CI préalablement à la soumission. ..... 115
**Figure 27:** utilisation d'un questionnaire d'évaluation préliminaire du CI. ..... 116
**Figure 28:** partage et distribution des scores d'auto évaluation du CI. ..... 117
**Figure 29:** L'impact de la connaissance préalable du CI lors des mandats renouvelés. ..... 118
**Figure 30:**l'ensemble des avis sur la notion d'intégration du questionnaire CI dans les CDC. ..... 119
**Figure 31:** mode principal de la déteminantion des honoraires pour les nouvelles missions. ..... 121
**Figure 32:** intégration explicite du CI dans la fixation des honoraires. ..... 122
**Figure 33:** fréquence de l'écart entre les honoraires convenus et le volume réel de travail. ..... 123
**Figure 34**: fréquence de l'écart entre les honoraires convenus et le volume réel de travail. ..... 124
**Figure 35:** l'extension des procédures à cause du budget spécifique ..... 125

**Figure 36:** opinions sur le lien entre un CI performant et le niveau des honoraires. ..... 126
**Figure 37:** la relation entre un CI performant et le volume de travail d'audit. ..... 127
**Figure 38:** le système actuel d'appel d'offres et l'intégration correcte du CI. ..... 128
**Figure 39**: les opinions figurant l'importance de réformer le cadre réglementaire. ..... 129

## Liste des tableaux

**Tableau 1:** fiche technique représentante du cabinet DJAKNOUNE..... 84
**Tableau 2:** synthèse des objectifs et résultats. ..... 105
**Tableau 3:** Synthèse des objectifs et résultats ..... 108
**Tableau 4 :** synthèse des objectifs et des résultats. .....110
**Tableau 5:** répartition d'échantillon selon le statut des professionnels. .....111
**Tableau 6:** répartition d'échantillon selon la taille du cabinet.....112
**Tableau 7:** construction selon les années d'expérience. .....113
**Tableau 8:** préparation selon les propositions des AO .....114
**Tableau 9:** Accès aux données sur le CI avant la soumission aux AO. .....115
**Tableau 10:** utilité d'un questionnaire préliminaire. .....116
**Tableau 11:** Le score d'auto-évaluation de la capacité à évaluer le CI avant la mission. .....117
**Tableau 12:**l'incidence de la connaissance préalable du CI sur les mandats renouvelés. .....118
**Tableau 13:** le degré d'importance d'un questionnaire évolué du CI dans les cahiers des charges. ...119
**Tableau 14:** mode central et structurel de la détermination des honoraires. ..... 120
**Tableau 15:** la proposition des honoraires sous le principe d'intégration du CI. ..... 122
**Tableau 16 :** l'écart réel entre la qualité des travaux nécessaires et les honoraires convenus. ..... 123
**Tableau 17:** la réaction suite aux faiblisses découvertes après la fixation des couts. ..... 124
**Tableau 18 :** l'extension des procédures à cause du budget spécifique. ..... 125
**Tableau 19:** avis divers sur le lien entre un CI performant et le niveau des honoraires. ..... 126
**Tableau 20:** la relation existante entre le CI et le travail d'auidt. ..... 127
**Tableau 21:** Capacité du système d'appel d'offres à intégrer le CI dans les honoraires. ..... 128
**Tableau 22:** opinion sur la réforme du cadre réglementaire. ..... 129

## Listes des annexes

**Annexe 1:** Guide dentretien utilisé.....146
**Annexe 2:** Questionnaire.....149

# Résumé

La qualité de l'audit légal constitue un pilier fondamental de la crédibilité de l'information financière et de la confiance accordée aux états financiers certifiés. Au cœur de cette qualité se trouve une relation déterminante, largement documentée dans la littérature internationale : celle qui lie la performance du dispositif de contrôle interne des entreprises à l'étendue des diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes, et par conséquent au niveau de ses honoraires.

Le contrôle interne, en tant que système organisé de procédures, de mécanismes de surveillance et de gestion des risques, conditionne directement le niveau d'exposition aux anomalies significatives dans les états financiers. Plus ce dispositif est fiable et effectivement appliqué, plus l'auditeur externe peut s'appuyer sur ses contrôles pour limiter ses propres vérifications, réduisant ainsi le volume de travail nécessaire et, logiquement, le coût de la mission. À l'inverse, un contrôle interne défaillant contraint le commissaire aux comptes à approfondir ses investigations, à élargir ses échantillons et à mobiliser davantage de ressources, ce qui se traduit par une augmentation des honoraires d'audit.

Cette relation, formalisée et encadrée par les normes internationales d'audit ISA 300, 315 et 330, repose sur le principe que la tarification d'une mission d'audit doit être proportionnelle au risque réel identifié, lequel est lui-même conditionné par la qualité du contrôle interne de l'entité auditée. Toutefois, dans de nombreux contextes, notamment dans les pays où la réglementation des marchés publics impose une fixation préalable et non révisable des honoraires, cette relation théorique se trouve fragilisée, voire neutralisée, par des contraintes structurelles et institutionnelles qui empêchent l'auditeur d'intégrer pleinement la réalité du contrôle interne dans sa tarification.

**Mots-clés :** Contrôle interne, honoraires d'audit, commissaire aux comptes, qualité d'audit, risque d'audit, normes ISA, COSO, budget-temps, tarification, Algérie.

# Abstract

The quality of statutory audit is a fundamental pillar of the credibility of financial information and the trust placed in certified financial statements. At the heart of this quality lies a determining relationship, widely documented in international literature: the one linking the performance of a company's internal control system to the scope of procedures carried out by the statutory auditor, and consequently to the level of audit fees.

Internal control, as an organized system of procedures, monitoring mechanisms and risk management, directly conditions the level of exposure to material misstatements in financial statements. The more reliable and effectively applied this system is, the more the external auditor can rely on its controls to limit their own verifications, thereby reducing the volume of work required and, logically, the cost of the engagement. Conversely, a deficient internal control system forces the auditor to deepen their investigations, broaden their samples and mobilize more resources, resulting in higher audit fees.

This relationship, formalized by Simunic's model (1980) and governed by international auditing standards ISA 300, 315 and 330, rests on the principle that the pricing of an audit engagement must be proportional to the actual risk identified, which is itself conditioned by the quality of the audited entity's internal control. However, in many contexts, particularly in countries where public procurement regulations impose a fixed and non-revisable fee structure, this theoretical relationship is weakened or even neutralized by structural and institutional constraints that prevent the auditor from fully integrating the reality of internal control into their pricing.

**Keywords:** Internal control, audit fees, statutory auditor, audit quality, audit risk, ISA standards, COSO, time budget, pricing, Algeria.



# Introduction générale

## Introduction

Le degré de crédibilité de l'information financière est le reflet d'un fragile équilibre entre la confiance accordée aux dirigeants de l'entreprise et les moyens de contrôle mis en place pour s'assurer de la bonne foi de leurs affirmations. Un déséquilibre peut avoir des conséquences terribles non seulement pour les entreprises concernées, mais aussi pour toute l'infrastructure financière mondiale. Aucun autre exemple ne montre aussi bien cette situation que celle de l'effondrement d'Enron qui s'est produit au mois de décembre 2001. En effet, créée en 1985 par la fusion de deux entreprises du gaz américain, Enron était devenue leader du trading d'énergie et de produits dérivés énergétiques avant de lancer en 1999 son système de négoce en ligne Enron Online qui a permis à l'entreprise de passer en cinq ans de dix à cent milliards de dollars de chiffre d'affaires et d'atteindre une capitalisation boursière record avec une croissance annuelle d'environ 90 %. Mais à l'arrière-plan de tout ce spectacle de prospérité, il y avait un mécanisme frauduleux d'une importance sans précédent, au cours duquel les dirigeants d'Enron avaient créé un réseau constitué de près de trois mille entités juridiques. Cependant, à l'arrière-plan de tout ce spectacle de prospérité, se cachait un mécanisme frauduleux de taille sans précédent : en effet, les dirigeants avaient recours à un réseau de près de trois mille entités juridiques ad hoc, qui était structuralement configuré pour faire abstraction de montants très importants de dettes du bilan consolidé, offrant ainsi une image financière complètement fausse aux investisseurs (Thomas, 2002). La raison pour laquelle cette affaire est particulièrement instructive en matière de recherche sur l'audit ne se limite pas à la grande ampleur de la fraude, mais aussi à sa réussite au fil du temps en dépit de l'intervention d'Arthur Andersen, l'un des cinq plus grands cabinets d'audit dans le monde à cette époque, un cabinet qui avait certifié la comptabilité sans avoir remarqué les manœuvres frauduleuses qui s'y déroulaient, et qui a mis en lumière une faillite non seulement des mécanismes de contrôle interne d'Enron, mais aussi de l'audit externe qui devait les valider.

C'est cette double défaillance qui a entraîné une vague d'action réglementaire au niveau mondial. La loi Sarbanes-Oxley, adoptée aux États-Unis en juillet 2002, a institué pour la première fois dans l'histoire une relation contraignante entre la qualité du système de contrôle interne et la responsabilité du commissaire aux comptes, en obligeant ce dernier à évaluer officiellement et à certifier la qualité du système de contrôle interne de toute entreprise cotée. La France a suivi en août 2003 par la loi de sécurité financière. Les travaux universitaires réalisés durant la décennie qui a suivi ont montré qu'il en résultait une augmentation moyenne

des honoraires d'audit légal d'environ 35 % dans la période post-SOX, traduisant ainsi et pour la première fois la relation entre la qualité du système de contrôle interne d'un établissement et le volume de travail qui doit être fait par le commissaire aux comptes, et donc le coût de son intervention. Cette relation qui a été formellement établie pour la première fois par Simunic dès 1980 en faisant des honoraires d'audit une variable dépendante de la qualité du contrôle interne, est devenue aujourd'hui un fait acquis de la littérature internationale avec une validation empirique obtenue par Hogan & Wilkins (2008) ainsi qu'une confirmation par la méta-analyse d'Hay, Knechel & Wong sur cent quarante-sept études indépendantes.

En revanche, un constat empirique évident s'impose à toute personne qui étudie la pratique de l'audit légal en Algérie : un certain nombre de dossiers d'entreprise font l'objet d'un redressement fiscal important, malgré le fait que leurs états financiers aient déjà été régulièrement certifiés par un commissaire aux comptes. L'idée de la certification sans détection ne résulte pas du hasard ou d'une erreur de pratique individuelle de la part d'un praticien. Elle reflète une logique beaucoup plus profonde. Parce que limité à un budget horaire préétabli et rigide, le praticien sera obligatoirement amené à diminuer la profondeur de son test de procédures et la portée de ses vérifications substantives non par désintérêt, mais par nécessité financière. En ce sens, la qualité de l'audit n'est plus une variable professionnelle, mais une variable économique, dépendant de la relation entre le montant des honoraires et la complexité de l'entité auditée.

C'est exactement par ce biais de la détérioration silencieuse de la qualité d'audit que le cadre juridique en vigueur en Algérie non seulement permet, mais fait inéluctablement intervenir cette problématique. En effet, le décret présidentiel n° 15-247 daté du 16 septembre 2015 exige la mise en œuvre des appels d'offres à prix ferme et non révisable pour la passation des contrats d'audit, obligeant ainsi les commissaires aux comptes à définir leur tarif avant même de se faire une idée de la qualité du contrôle interne de l'entité auditée. Cette disposition va à l'encontre des principes énoncés dans les International Standards on Auditing 300, 315 et 330 qui conditionnent systématiquement l'évaluation du contrôle interne à la planification budgétaire. Le commissaire aux comptes algérien se retrouve ainsi dans la position paradoxale de s'engager sur un coût sans connaître la complexité du risque et c'est l'entreprise auditée, puis l'économie nationale dans son ensemble, qui en supportent les conséquences, sous la forme de certifications formelles masquant des fragilités comptables et fiscales non détectées.

L'intérêt accordé au contrôle interne est un phénomène récent. De même, la réforme économique, qui a rendu l'entreprise algérienne le vecteur principal de la création de richesses, a entraîné logiquement le retour à l'importance de l'information financière et comptable, et donc la nécessité de placer le commissariat aux comptes comme gardien de la légalité et garant indispensable de l'authenticité de cette information. Cependant, la relation entre la qualité du contrôle interne et la fixation des honoraires des commissaires aux comptes reste jusqu'à aujourd'hui largement inexplorée dans un environnement entrepreneurial où la qualité du contrôle interne laisse évidemment beaucoup à désirer.

C'est à combler ce vide que s'attache la présente recherche, en interrogeant la pratique effective des Commissaires aux Comptes algériens à travers la question centrale suivante : **dans quelle mesure la performance du dispositif de contrôle interne et particulièrement sa fiabilité des entreprises algériennes influence-t-elle la détermination des honoraires des commissaires aux comptes dans un contexte des marchés publics algériens ?**

Ces enjeux se déclinent en quelques questions spécifiques et très orientées à notre problématique posée et qui sont les suivantes :

1- Quels sont les principaux composants du contrôle interne qui peuvent influencer les procédures d'une mission des commissaires aux comptes ?
2- Dans le cadre réglementaire algérien comment le barème permet-il d'intégrer l'efficacité du CI dans la planification d'une mission d'audit légal ?
3- Dans quelle proportion la performance du dispositif du contrôle interne explique les variations dans la tarification des missions effectues par les CAC ?

Une hypothèse de recherche est une **réponse anticipée et provisoire** à une question secondaire. Elle doit être falsifiable, c'est-à-dire qu'elle doit pouvoir être infirmée ou confirmée par les données empiriques. Voici les trois hypothèses officielles de votre mémoire.

1- L'étendue des diligences d'audit est influencée par la qualité du dispositif de CI des entreprises et donc le montant des honoraires des CAC, càd un CI pertinent réduit le degré des travaux substantifs et donc une orientation vers des couts d'audit moindres, contrairement au dispositif faible impose systématiquement des vérifications profondes tout en entrainant l'augmentation des honoraires indirectement.

2- Le mécanisme de fixation des honoraires actuel neutralise la relation entre le dispositif du CI et les honoraires des CAC tout en créant un écart significatif entre les normes spécifiques d'audit et la détermination des honoraires des CAC.
3- Le manque d'un outil standardisé d'évaluation et de révision préalable des procédures de CI dans les entreprises via la passation des marchés en Algérie oriente les auditeurs à sous-estimer le niveau de travail de l'audit vis-à-vis les entreprises auditées, ce qui va générer une dégradation automatique de la qualité des travaux ;

**L'objectif de l'étude :** l'objectif fondamental de notre recherche se décline en trois finalités spécifiques que nous pouvons expliquer la relation existante entre les deux variables déclarées :

1- Le premier objectif spécifique se base sur la production d'une mesure empirique qui va expliquer les fondements théoriques et empiriques de la relation entre la qualité du dispositif partagée et les honoraires des CAC afin de diminuer les écarts détectés entre eux dans les phases d'évaluation effectuée
2- La collecte, l'analyse et l'interprétation des données documentées auprès des CAC et des experts comptables en exercice pour dégager la nature de liaison et mesurer l'intention entre la pertinence du contrôle et les montants exigés par les auditeurs externes dans un contexte national.
3- Détecter les risques, les dysfonctionnements et les inadaptations dans la fixation des honoraires et puis la formulation des recommandations concrètes pour une meilleure intégration du critère de la qualité et le niveau de la performance du CI dans les pratiques professionnelles

Donc, notre étude doit répondre aux niveaux de la recherche scientifique dont plusieurs dimensions qui sont très importantes à mettre en lumière

**L'importance de l'étude :**

A notre humble point de vue, l'importance de notre recherche se repose en quelques point analysés comme suit :

1- La question de l'adéquation entre l'effort de l'audit fourni et sa juste rémunération, constitue un enjeu et donc il faut trouver un levier économique pour les entreprises via

la transformation de la qualité du dispositif de CI fiable en un outil de réduction des couts d'audit externe

2- Mettre en place un système de contrôle interne solide et proposer des recommandations n'est pas seulement une exigence réglementaire mais aussi un véritable levier pour les managers pour renforcer la pertinente et la performance des processus et des procédures des opérations pour construire un contrôle interne sera non seulement plus pertinent mais encore plus approfondi et utile à la prise de décision

**Les motivations du choix de thème**

Nous avons trouvé notre thème concrètement dans une expérience professionnelle, vécue au sein d'un cabinet de commissariat aux comptes. Notre participation dans les missions et les travaux d'audit nous permet d'avoir un aperçu sur la réalisation des procédures des tests destinés pour chaque phase spécifique de la mission légale jusqu'à la rédaction des rapports sans recours systématique à l'évaluation préalable du contrôle interne

Suite à l'analyse faite de notre part et à l'aide des personnes professionnelles expérimentées nous avons détecté un véritable problème que les experts font face durant la réalisation de leurs travaux légaux, une interrogation s'est progressivement posée dans le monde du commissariat aux compte : « Dans quelle mesure l'existence d'un dispositif de contrôle interne fiable peut-il modifier la nature, l'étendu et le cout des travaux accomplis par les CAC ? », cette question dans son concept qui a été proposé par un collaborateur du cabinet, née de deux facteurs fondamentaux passant par l'observation directe du terrain professionnel dont il existe deux personnes qualifiées qu'ils vont nous fournir des informations fiables et réelles et l'autre facteur qui se repose sur la réflexion scientifique analytique afin de prouver que le système du contrôle est une garantie de confiance pour les managers via une des recommandations et des solutions pratiques à appliquer.

**Méthodologie de recherche**

Nous avons opté pour une démarche mixte qualitative analytique et quantitative descriptive, dans les deux premiers chapitres pour comprendre le cadre théorique des concepts fondamentaux, qui se repose sur une approche mixte combinant entre un questionnaire quantitatif destiné aux professionnels expérimentés dans le domaine d'audit et une analyse qualitative des données collectées à l'aide des statistiques descriptives,

En incluant implicitement cette approche dans le cadre d'une démarche déductive, ça va nous permettre des tester les hypothèses citées déjà et d'apporter des recommandations et des propositions applicables afin de capter une réponse fiable a la problématique centrale de cette recherche.

**Le plan de travail**

Pour pouvoir répondre de manière exhaustive à toutes les questions posées et dans un souci de rigueur méthodologique, nous avons structuré notre travail en trois chapitres, qui se présentent de la manière suivante :

**Chapitre 01 : Contrôle interne et commissariat aux comptes**

Ce chapitre posera les fondements théoriques et conceptuels nécessaires à la compréhension du sujet. Il sera structuré en trois sections distinctes :

La première section sera consacrée aux généralités sur le contrôle interne, en présentant ses définitions, ses composantes, ses objectifs et ses principes selon les référentiels internationaux reconnus, notamment le COSO 2013.

La deuxième section abordera le commissariat aux comptes, en exposant son cadre juridique, la nature de la mission d'audit légal et les normes qui en gouvernent l'exercice dans le contexte algérien.

La troisième section retracera l'historique et l'évolution des honoraires en audit légal, en mettant en lumière les déterminants classiques de la tarification des missions et leur ancrage dans la littérature internationale.

**Chapitre 02 : Cadre analytique de la relation entre le contrôle interne et les honoraires des commissaires aux comptes**

Ce chapitre constituera le cœur analytique du mémoire, en construisant et démontrant la relation entre la performance du dispositif de contrôle interne et la détermination des honoraires des commissaires aux comptes. Il sera structuré en trois sections distinctes :

La première section sera consacrée à l'évaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit légal par l'approche des risques, en expliquant comment la qualité du dispositif conditionne l'étendue des diligences et le volume d'effort de la mission.

La deuxième section analysera la détermination des honoraires entre raison d'être économique, obligation légale et pratiques professionnelles, en s'appuyant sur le modèle de Simunic (1980) et en distinguant les modalités de tarification selon le statut de l'entité auditée.

La troisième section mettra en évidence l'écart entre la logique théorique prescrite par les normes ISA et les pratiques concrètes sur le terrain, en identifiant les sources structurelles de dysfonctionnement propres au contexte algérien.

**Chapitre 03 : Étude pratique**

Ce chapitre sera consacré à la confrontation empirique des enseignements théoriques avec la réalité du terrain algérien, à travers une étude menée au sein du cabinet DJAKNOUNE. Il sera structuré en trois sections distinctes :

La première section présentera le cadre pratique et la méthodologie de recherche adoptée, en décrivant les outils de collecte et d'analyse des données mobilisés.

La deuxième section procédera à l'analyse critique des pratiques réelles de fixation des honoraires et à leur interprétation analytique, à travers le traitement des entretiens semi-directifs et des résultats du questionnaire quantitatif.

La troisième section sera consacrée à la synthèse des résultats et à l'examen des hypothèses de recherche, avant de conclure par des recommandations opérationnelles à destination des professionnels et des régulateurs algériens.

# CHAPITRE 01 :

# CONTROLE INTERNE ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

## Introduction de chapitre

Au sein des entreprises grandes et petites dont l'efficacité d'une mission d'audit légal se repose sur deux piliers interconnectés qui sont : la fiabilité du système de contrôle interne des entreprises auditées et les mécanismes de la tarification des honoraires des CAC, font d'une façon régulière appel aux experts en audit externe pour la validation de leurs données comptables et financières et la certification de leurs états financiers qui va aider à la bonne prise de décision pour garder l'image fidèle. Alors nous avons capté que ces deux notions sont des concepts indispensables dans n'importe quelle société, leur importance de notre jour demeure encore plus considérable à cause des changements et complexité de l'environnement, l'entreprise se trouve face à des dangers apportant des risques majeurs. L'application de l'ensemble des procédures de contrôle interne est la responsabilité de tous les collaborateurs de l'entité dont la bonne mise en place d'un CI pertinent intervient dans la démarche de la mission de commissariat aux comptes qui va permettre de comprendre et analyser l'objet d'audit

Ce paradoxe permet de structurer la problématique cernée pour trouver la relation causale entre les variables ciblées.

Dans cette perspective, le présent chapitre est organisé en trois sections principales et complémentaires, nous allons mettre en évidence en premier lieu des généralités du contrôle interne pour mieux cerner cette notion tout en exposant son cadre théorique ainsi que ses référentiels internationaux avec une attention particulière portée aux spécificités du contexte algérien.

En second lieu nous allons aborder le concept d'audit légal qui sera éclairci tout en définissant sa nature, son évolution, son historique et son cadre réglementaire théorique

La troisième partie met en lien ces deux idées en détaillant les processus par lesquels la qualité du contrôle interne a un impact direct sur le risque d'audit, l'étendue des procédures et, par conséquent, le montant des frais tout en établissant ainsi les fondements théoriques des trois hypothèses de recherche qui orienteront notre étude empirique.

Nous conclurons sur les responsabilités que nous allons assumer tout en passant par les règles principales de ces missions qui vont accomplir l'impact direct de la fiabilité de contrôle interne sur sa tarification qui consiste l'axe central de notre recherche.

## Section 01 : Généralités sur le contrôle interne

Dans cette partie ce concept sera défini et contextualisé à l'aide de certains principes liés à la fonction de commissaire seront exposés, faisait partie du vocabulaire des entreprises de nombreuses années mais il n'a jamais eu de définition précise et cohérente historiquement entre l'approche actuelle et classique et parmi les définitions les plus reconnues au niveau international, on va les monter avec autres concepts pertinents.

### 1. Définitions des systèmes de contrôle interne

### 1.1. Différences entre l'approche classique et actuelle du CI

Avant de proposer des définitions il est remarquable de mettre en lumière la différence entre l'approche défensive et l'approche actuelle globale.

Parmi les organismes a en avoir proposer une définition formelle dès 1949 tout en décrivant le contrôle interne par l'ensemble des méthodes et mesures adoptés au sein s'une entité pour la protection de ces actifs pour garantir la fiabilité de ses enregistrements comptables et ses états financiers, cette approche classique reposait d'une façon directe sur deux aspects très importants qui sont d'un volet les contrôles administratifs et opérationnels dont l'objectif était de s'assurer que la finalité fixée est atteint grâce à des pratiques renforçant l'efficacité de chaque de chaque fonction tracée par l'entreprise. De l'autre volet nous avons les contrôles comptables et financiers qui sont liés à la préservation des actifs et la pertinence des états financiers dédiés aux parties prenantes.

En revanche, l'approche actuelle consiste à une évolution cristallisée dans la définition proposée par la compagnie nationale des commissaires aux comptes qui a ignoré la définition reconnue précédemment, qui stipule que les procédures de contrôle interne impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables.[1]

En renforçant notre définition nous allons ajouter autres sources :

- **La première définition selon le cadre COSO :**La transition entre la version de 1992 et celle de 2013 du cadre COSO est décrite comme étant une évolution et non révolutionnaire, car elle consiste sur le contrôle interne par définition structurelle ainsi que autres détails sur les composants clés, et dans ce cas-là le cadre COSO qui est le

[1] Bernard, F., Gayraud, R., & Rousseau, L. (2013). *Contrôle interne* (4ème éd.), Paris,2013, p.03

référentiel international le plus utilisé qui définit le CI de la manière suivante :« 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 ».[1]

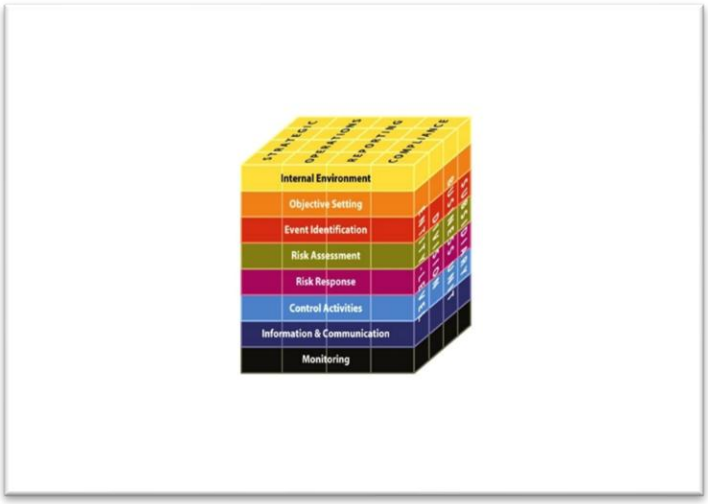
- **La deuxième définition dans un contexte financier :** Le contrôle interne d'un angle de vue de l'information financière est reconnu par : C'est un process reposé sur ou sous la supervision des dirigeants et directeurs financiers de l'émetteur pour fournir une garantie de la performance de l'information financière et pour la rédaction des rapports et la publication des états financiers à des fins qui sont conformes aux principes comptables reconnus.[2]
- **Selon l'ordre des experts comptables français :** Le contrôle interne désigne l'ensemble des sécurités contribuant à la maitrise de l'entreprise, il a un objet de confirmer la protection du patrimoine et la qualité de l'information et de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci.[3]
- **Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) :** quant à elle, définit le CI comme ça : L'ensemble des mesures de contrôle comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection des enregistrements comptables de l'entité et des comptes annuels qui en découlent.[4]

### 1.2. Parmi les illustrations qui renforcent la définition du dispositif de contrôle interne :

C'est le cube célèbre de COSO qui représente les concepts clés c'est :

[1] KPMG LLP, « *COSO– Référentiel intégré de contrôle interne* »,2013, p.2
[2] KPMG LLP, « *COSO– Référentiel intégré de contrôle interne* »,2013, p.2
[3] OEC, le contrôle interne, conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, Paris, 1977, p. 16 (https://ro.scribd.com/doc/43374118/Le-Controle-Interne)
[4] OEC, le contrôle interne, conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, Paris, 1977, p. 16 (https://ro.scribd.com/doc/43374118/Le-Controle-Interne)

**Figure 1 : Présentation de COSO**




**Source:** COSO, Internal Control – Integrated Framework (2013), repris par l'IFACI.

A la fin de de nos citations, nous avons noté que ces définitions mettent en évidence l'importance du système du CI dans le cadre de notre recherche ce qui va nous orienter parfaitement et pratiquement à détecter la nature de la relation entre le CI et la tarification des honoraires des CAC.

## 2. Les composants fondamentaux du CI :[1]

La norme comptable générale présente les cinq composantes du CI et le cadre COSO 2013 maintien du cube original pour répondre aux exigences et aux évolutions du monde des affaires

### 2.1. Un environnement interne favorable à la maitrise des risques :

Cet environnement s'appuie sur plusieurs concepts essentiels dont les normes et les structures qui servent à l'application du contrôle interne dans l'entité entière et parmi eux nous avons :

Tone at the top c'est basé sur la direction et le CA avec la nécessité de la mise en place des normes du dispositif de CI, la fondation qui est très demandé en termes de la création d'un système fiable du CI, et en dernier lieu nous avons les principes de l'environnement qui sont

[1] *Cadre intégré du contrôle interne (COSO 1)*, document PDF, [en ligne], disponible sur : https://larcf.com/seekrcf/RcfPdf/fich_084_013.pdf, consulté le 15 mai 2026.

associés envers l'intégralité, l'indépendance du conseil et envers la qualification et la responsabilisation des individus.

### 2.2. L'évaluation des risques :

Ça reflète l'impact de la probabilité du risque qui sert à identifier et analyser les risques des activités générales de l'entreprise et celles de chaque personne, puis les classer en termes de fonction de leur gravité et leur impact en premier degré sur l'organisme. Cette composante est un processus dynamique et itératif qui est basé sur des principes associés à la clarté des objectifs et l'évaluation du risque des fraudes pour s'adapter aux changements importants que les risques exigent.

### 2.3. Les activités du CI :

Contiennent les mesures applicables pour maitriser des risques et les procédures qui doivent être mises en œuvre au traitement des risques.

Ces actions concrètes établies peuvent se reposer sur : l**a technologie** qui met le lien entre les contrôles généraux informatiques et les contrôles automatisés e le processus de métier, la nature qui peut être détective ou manuelle pour une autorisation et revues de performance

### 2.4. L'information et la communication :

L'information est indispensable pour que l'entité se connaitre de ses responsabilités et la qualité de l'information qui met en évidence la qualité des systèmes stratégiques et les règles de communication interne car la communication aussi est très importante car ça circule de manière interne et externe pour soutenir les activités quotidiennes de l'entreprise.

### 2.5. Les activités de surveillance et de pilotage du contrôle interne :

Sont les activités dévaluation continues ou ponctuelles visant à vérifier la performance et le fonctionnement de chacune des composantes précédentes

Chaque partie est responsable à faire adapter son contrôle interne afin de définir, mettre en œuvre et piloter la stratégie de gestion des risques conformément à ses responsabilités respectives. Doivent adapter le contrôle interne afin de définir, mettre en œuvre et piloter la stratégie de gestion des risques conformément à leurs responsabilités respectives.

Une sensibilisation dule personnel à la gestion des activités et ce qu'il doit faire pour les mettre en pratique afin de permettre cette appropriation, Procédures de mise à jour du système de contrôle interne et outils d'évaluation interne and continue, tels que les audits internes.

**Figure 2: les 5 composantes de contrôle interne**




**Source :** Cadre intégré du contrôle interne (COSO 1), document PDF, disponible sur : https://larcf.com/seekrcf/RcfPdf/fich_084_013.pdf, consulté le 15 mai 2026.

### 3. La fixation des objectifs du contrôle interne :1

Selon le référentiel COSO 2013, le CI s'adapte autour d'une finalité stratégique qui se décompose en plusieurs sous objectifs, sont concernés à être atteints pour préserver la pérennité et la performance de l'entité, cette dernière c'est de maitriser l'ensemble des activités de l'entreprise qui se traduit par trois objectifs cardinaux (opérationnel, financier et réglementaire) qui servent à la protection du patrimoine et l'optimisation des ressources. Autrement dit que le CI doit définir le risque par nature pour le rendre acceptable par la direction de l'entreprise et puis ça va être classé parfaitement pour le traiter afin de garantir la pertinence du système.

D'après notre recherche nous avons obtenu une information enrichissante sur la vision de Bernard et al 2013 tout en liant ces objectifs à la gestion des risques. Les objectifs du dispositif

[1] OBERT R., MAIRESSE M P., DSCG Comptabilité et audit manuel et application.p.525

sont classés en trois catégories entre les opérations **d'efficacité et d'efficience**, le **reporting** ce qui concerne le reporting interne et externe entre le financier et le non financier, la **conformité** aux règlementations et exigences en tenant compte de leur complexité accrue.

Les sous objectifs permanents qui sont obligatoires à réaliser sont :

### 3.1. Sauvegarde et protection des actifs :

A travers la sécurisation physique via les inventaires périodiques, la prévention des dégradations via les stockages normés évitant les obsolescences et la préservation humaine tout en suivant les protocoles sécurisés de travail et la gestion des compétences critiques

### 3.2. Fiabilité de l'information financière :

Cet objectif met les états financiers sincères via des contrôles structurés et fiables, donc c'est un pilier de certification du par les CAC qui mène à une autorisation préalable des transactions sensibles, une vérification de la réalité et la comptabilisation exacte sur les bons comptes.

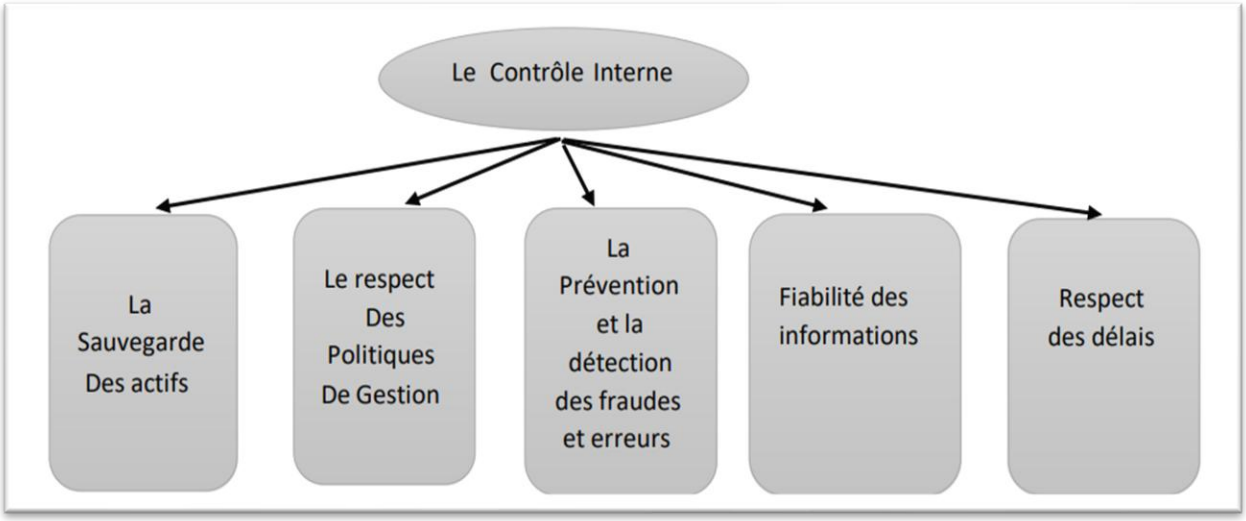
### 3.3. Respect des instructions :

Chaque entreprise est soumise à une législation et se doit de suivre toutes les lois, règlements, instructions et procédures, tant internes qu'externes. Ces règlements réglementant les normes de conduite que l'entreprise doit instaurer à travers les divers échelons de sa structure organisationnelle.

### 3.4. 3.4. Optimisation des ressources :

Le contrôle interne doit permettre d'apprécier l'usage économique des ressources humaines, matérielles et financières. Ça ne se limite pas à la simple vérification de l'existence et du respect de la norme où l'efficacité et l'efficience utilisation des ressources allouées est l'objectif principal.

**Figure 3: Les objectifs du CI**




**Source** : OBERT R., MAIRESSE M P., DSCG Comptabilité et audit manuel et application., 2 -ème édition, DUNOD, Paris, 2009, p. 525.

Donc un système de CI défaillant expose au commissaire aux compte à faire face à des risques accrus ce qui va justifier des honoraires majorés.

## 4. Les principes fondamentaux du contrôle interne :1

Les recherches montrent que le CI se base sur sept principes qui sont hérités du congrès OEC 1977 et repris par le cadre AMF, nous pouvons les montrer comme suit :

### 4.1. Le principe de l'organisation :

Ce qui montre parfaitement le socle du dispositif et la préparation préalable pour assurer la garantie d'efficacité du CI, et donc elle doit vérifier certaines conditions telle que : la formalisation des fiches de poste, la vérification des processus et la séparation des fonctionnalités pour éliminer et éviter les risques.

Les dirigeants fixent des objectifs, des responsabilités et des moyens avec des instructions écrites dont la performance qui va impacter directement les honoraires des commissaires aux comptes.

[1] OBERT R., MAIRESSE M P., DSCG Comptabilité et audit manuel et application., 2 -ème édition, DUNOD, Paris, 2009, p. 529.

### 4.2. Le principe de la performance

D'après les recherches faites du premier principe d'organisation, nous avons capté l'exigibilité de la pertinence structurelle alignée sur la stabilité de l'exploitation dans un système de contrôle interne qui peut être justifié d'un système discontinu des contrôles abandonnés en période d'audit génère des failles que les CAC peuvent détecter et alors une majoration dans la tarification des honoraires.

### 4.3. Le principe d'universalité

Le CI inclut tous les intervenants, tous les lieux et les processus, sans aucune exception ni faveur accordée. Aucune unité réservée (direction, informatique) ou institution éloignée n'est soustraite à la surveillance. Conséquence pratique et c'a été prouvé selon l'évaluation totale du CAC (NAA 315).

### 4.4. Le principe d'intégration

C'est ce qu'on peut appeler le système d'auto contrôle qui consiste aux recoupements multiples des informations qui sont concernées à être fiables tout en évitant la dépendance a une source unique, donc il renforce la séparation des fonctions en instituant des vérifications croisées pertinentes. Ce principe active mode de double vérification via trois leviers essentiels ce qui va rendre à une mission d'audit allégée.

### 4.5. Le principe d'information :

Pour une information de qualité, le contrôle interne exige aux intervenants d'exploiter des flux fiables et de présenter les quatre qualités essentielles répondant a cinq critères qui sont indispensables dans les normes IASB pour les états financiers utiles :

- **Intelligibilité** : consiste à l'accessibilité a tout utilisateur raisonnable
- **Pertinence** : influence des décisions économiques
- **Comparabilité** : cohérence en paradoxe de le temps et l'espace
- **Fiabilité** : se base sur la représentation fidèle de la réalité

### 4.6. Le principe d'indépendance

Les finalités à ce niveau-là c'est que les objectifs sont à atteindre indépendamment des méthodes employées. Autre temps nous devons mentionner que l'auditeur doit vérifier que l'information n'élimine pas des contrôles intermédiaires.

### 4.7. Le principe d'harmonisation

Ce principe exige que le contrôle interne s'adapte parfaitement aux caractéristiques uniques de l'entreprise, notamment sa taille, son secteur d'activité et son environnement stratégique. Dans les PME algériennes ce changement se traduit par les contrôles simplifiés lais efficaces avec les fonctions de la séparation des taches qui va remplacer directement la supervision managériale.

Toutes ces procédures vont permettre les collaborateurs de comprendre pratiquement les opérations et prendre en compte de manière structurelle les limites des effets tout en garantissant un niveau comparable de fiabilité a celui des dispositifs complexes des grandes entités.

Pour les CAC, un contrôle interne harmonieux facilite l'évaluation des risques et justifie une facturation proportionnée a la maturité réelle tout en évitant les surcouts des failles des organisations.

## 5. Les acteurs du contrôle interne [1]

A cause du management qui porte la responsabilité de la conception du CI et son déploiement, tous les collaborateurs participent à leurs fonctions et tâches précisées pour que les auditeurs externes lorsqu'ils viennent ensuite évaluer l'efficacité opérationnelle, ils trouvent tout le système est fiable grâce aux acteurs internes qui assurent une supervision et pilotage pertinents

Donc d'après cette analyse, nous allons classer les acteurs du dispositif de contrôle interne comme suit :

### 5.1. Le conseil d'administration ou de surveillance

Il est composé des cadres qualifiés et vigilants et formé de la part des actionnaires pour un rôle de supervision stratégique du système de CI. La direction cherche à recevoir systématiquement les rapports importants et obligatoires sur l'état du dispositif pour s'informer sur le degré de la fiabilité di CI.

Pratiquement, le conseil peut activer ses interrogations pour ordonner des vérifications complémentaires à l'aide du comité d'audit qui cherche a renforcer les missions des

[1] SI MOUSSI, L. (2020). Evaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit légal (Mémoire de master, http://dspace.esc-alger.dz )

responsables en audit externe pour la validation et l'analyse des rapports et alors une garantie d'une gouvernance éclairée.

### 5.2. La haute direction ou le directoire :

**C'**est reconnu par deux missions principales qui assument un rôle important dans ce secteur de telle manière de déploiement d'un dispositif adapté à l'activité et la taille de l'entité. Elle identifie progressivement les faiblesses et les dysfonctionnements qui se déclenchent et proposer des situations correctives pour maintenir la performance par le directeur général et le directeur financier et le reste d'équipe qu'ils conjuguent trois missions stratégiques :

- **Conception stratégique** : l'appareil d'orientation, les structures organisationnelles, les hiérarchies et les délégations de pouvoir instructions, en fonction des objectifs de création de la valeur.
- **Gestion** : voir un aperçu de tous les risques, internes et externes, ainsi que la création des plans d'action et une collaboration étroite avec les responsables opérationnels pour les gérer.
- **Évaluation continue** : sert à un jugement professionnel pour déployer les contrôles adaptés et en mesurer périodiquement l'efficacité, avec déclenchement systématique des mesures correctives face aux dysfonctionnements.

### 5.3. Le comité d'audit

C'est facultatif selon la taille de l'entreprise qui est dérivé du conseil d'administration qui va assumer le pilotage et la surveillance stratégique du CI. Ça va interroger la direction sur ses pratiques et la vérification des rapports périodiques tout en suivant les systèmes de gestion des risques et des imprévus.

**Ça peut être se partagé en 4 comités importants qui sont** :

- Comité chargé de rémunération
- Comité chargé d'études de nomination
- Comité chargé des questions financières
- Comité chargé de l'étude des avantages consentis aux salariés

### 5.4. L'audit interne

Selon le rapport AMF : l'audit interne qui est constitué comme étant un bras armé opérationnel du dispositif de CI attaché énormément du comité d'audit pour la maitrise des dysfonctionnements a travers l'ensemble des taches et activités de l'entité, plusieurs recherches montrent que selon les normes les missions sont planifiées pour une périodicité risque-based tout en priorisant les processus utiles que les urgences ponctuelles du management.

Au niveau de chaque mission l'audit interne formule des recommandations formelles et opérationnelles concrètes d'une telle manière qui optimise les dispositifs existants ou la création des contrôles qui manquent dans les phases des examens qu'il faut : Respecter les procédures internes et des réglementations externes ; Protection des actifs et contrôle de leur existence physique ; Efficacité des ressources et de leur affectation et réussir les objectifs opérationnels et stratégiques.

Mais sans jamais en assumer la responsabilité d'exécution. Alors ces travaux réduisent le risque résiduel qui va permettre une mission de commissariat aux compte allégée.

### 5.5. Le personnel et les employés

Le contrôle interne repose essentiellement sur l'action et l'auto- responsabilisation des collaborateurs dans n'importe quelle organisation, tout en assumant la maîtrise de ses taches d'une façon personnelle et individuelle selon les objectifs fixés pour les atteindre le plus normalement possible et donc ils occupent une position stratégique qui va les permettre de cartographier les risques spécifiques à leurs processus et métier et suivre plusieurs autres étapes pour intégrer leurs tableaux de bord de performance. Ces derniers vont décentraliser l'approbation qui donne lieu à éviter la déresponsabilisation fatale qui minerait l'ensemble du dispositif.

En pratique, les tâches quotidiennes de chaque individu peuvent se traduire comme suit :

- **Exécution des Contrôles :** Les employés exercent le contrôle à tous les niveaux de l'entité et à différentes étapes des procédures opérationnelles
- **Responsabilisation Individuelle :** Chaque individu est tenu responsable de ses obligations d'une façon continue
- **Communication :** est indispensable pour que le personnel doit comprendre ses responsabilités et l'importance de son rôle dans la réalisation des objectifs globaux

### 5.6. Les organismes professionnels et les acteurs externes :

D'après les études établies, y'a plusieurs types d'associations professionnelles qui jouent un rôle énorme de normalisation et de formation dans l'écosystème du contrôle interne que nous pouvons citer comme suit : IIA (Institut des auditeurs internes) ; IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) ; AMRAE (Association pour la gestion des risques et des assurances de l'entreprise) ; DFCG (Association nationale des directeurs financiers et contrôleurs de gestion) ; AFAI (Association française des auditeurs informaticiens) ; CIGREF (Club informatique des grandes entreprises françaises) et l'UFAI (Union francophone de l'audit interne).

Nous pouvons ajouter aux organismes précédents les cabinets d'audit et d'expertise comptable qui servent à une contribution meilleure à unifier les concepts et les terminologies.

## 6. Les avantages d'un système de contrôle interne efficace 1

Dans un cadre de COSO 2013 et selon Grenier et Bonnebouche 2003, l'entreprise procure des bénéfices qui sont structurés autour de quatre axes principaux :

- **Optimisation de la performance opérationnelle :** se base sur le paradoxe efficacité et efficience des opérations pour assurer la protection du patrimoine de l'entreprise contre les pertes et les risques et donc ça va protéger la durée de vie des équipements et réduit les couts de remplacements qui va impacter la rentabilité opérationnelle.
- **Valorisation de l'image commerciale et la transparence de l'information :** le CI fournit un système rapide et transparent du reporting que ce soit son type concerné, cela assure l'absence d'erreurs facturation ou de litiges clients pour renforcer la réputation de fiabilité d'avantage concurrentiel durable vis-à-vis les parties prenantes externes et internes
- **Amélioration de la gouvernance et de la responsabilisation :** la documentation efficace fournit une structure claire pour la contribution des pouvoirs et délégations et les procédures pertinentes garantissent des données exhaustives et vérifiées pour les contrôles répétitifs des managers afin de pouvoir prendre la bonne décision.

[1] Publication Internal Control – Integrated Framework 2013 du COSO, 2013.

- **Adaptation à la complexité moderne et l'efficacité du référentiel 2013 :** ce cadre aide les organisations à clarifier les taches qu'il faut suivre et optimise les performances qui vont mieux gérer les défis liés à la mondialisation.

Nous concluons que l'impact décisif du CI performant mature réduit le risque opérationnel lié aux missions d'audit externe tout en justifiant une tarification optimisée.

## 7. Les limites et les obstacles inhérents au dispositif CI [1]

La pertinente absolue et la sophistication du système du CI n'existe plus contre les erreurs et les fraudes car nous ne pouvons pas anticiper tous types des risques et nous pouvons faire face à des imprévus qui vont construire des limites structurelles, résultant de facteurs humains ou organisationnels et économiques. Ces contraintes imposent des volets pragmatiques pour tout le dispositif concerné du CI de l'entité

Ça peut se distinguer entre ces obstacles comme suit :

### 7.1. La contrainte cout-bénéfice

Le principe qui a été acquis dans ce sens c'est que le cout de contrôle ne doit pas excéder son bénéfice attendu c'est parce que y'a des procédures qui alourdissent les charges sans proposition de la valeur qui va l'orienter directement a un manque d'assurance sur la fiabilité du système.

### 7.2. Les erreurs humaines et le jugement biaisé

Les personnes responsables sont souvent appelées à prendre des décisions structurelles sous la contrainte du temps tout en basant sur leurs qualifications et la disponibilité des informations fiables, mais des fois que les données partagées sont incomplètes et donc les décisions vont être sous pression temporelle, exposant a des biais cognitifs tell que la négligence ou la fatigue et les interprétations erronées qui vont mettre les responsables confrontés à[2] l'urgence opérationnelle.

---

[1] kpmg, *COSO Internal Control – Integrated Framework (2013)* (2013), p.6, https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf.

### 7.3. La collusion et fraude organisée

Dont les actions frauduleuses qui sont réparties entre les employés et les parties prenantes appartiennent souvent aux mécanismes spécifiques, d'une façon précise dans les petites et les moyennes entreprises. Ces dernières sont menées par la direction qui agit avec diverses personnes ce qui délicat de les détecter par le dispositif du contrôle interne.

### 7.4. Les dysfonctionnements opérationnels :

Les meilleurs contrôles eux même peut être affectés par la routine d'après la mauvaise métrise et compréhension des procédures, insuffisance de formation ou même l'application qui peut être d'une manière irrégulière qui résulte directement des défaillances explicites des systèmes automatisés.

### 7.5. Le contournement par le directoire :

C'est appelé également les contrôles outrepassés c'est-à-dire que lorsqu'un dirigeant qui est chargé d'une vérification ou d'un contrôle interne, par exemple les procédures prescrites pour tirer des profits personnels qui va guider de gonfler le chiffre d'affaires, falsifier les situations défaillantes ou même il peut donner un aperçu fictif sur les parts de marché et plusieurs autres cas qui sont illégales pour qu'il atteint son objectif personnel.

## Section 02 : Le commissariat aux comptes

Dans un environnement où les attentes des parties prenantes augmentent, le contrôle légal prend une place prépondérante en tant que garantie indispensable de l'intégrité des informations financières dans la gestion des problèmes liés à la fraude, à l'erreur et à la falsification. En effet, la tâche qui revient au commissaire aux comptes, chargé de vérifier l'intégrité des comptes annuels par rapport à la situation réelle, est prescrite par la loi.

Dont la section précédente nous a permis de cerner les notions de base et la nature du contrôle interne des entreprises sur plusieurs plans comme les composantes et les méthodes de maitrise des risques organisationnels, tout ça était comme un premier rempart qui convient de porter un regard sur le second pilier de notre recherche qui consiste sur les honoraires des commissaires aux comptes, comprendre ce que sont, d'où viennent et quels sont les mécanismes qui déterminent la relation que nous cherchons a développer entre la qualité du dispositif et les couts de la détermination d'audit externe et pour monter le lien entre eux nous allons commencer par :

## 1. Les fondements générateurs des honoraires d'une mission d'audit légal [1]

Avant de commencer cette partie il faut mettre en évidence le lien entre la mission d'audit légal et la fixation des honoraires de commissariat aux comptes et nous pouvons justifier que la compréhension des couts de la mission peut être dissociée de la nature de la mission que les commissaires aux comptes suivent, donc il est obligatoire de s'interroger en profondeur et concrètement le CAC avant d'analyser les situations possibles sur la base économique de ce point-là pour bien capter d'où vient la facture que les auditeurs externes exigent aux entreprises clientes chaque fin du mission.

### 1.1. La définition d'une mission de commissariat aux comptes [2]

D'un point de vue de de l'article de Carlos raminez qu'il a très bien expliqué la chronologie et les phases de l'évolution du terme commissariat aux comptes car il a connu une mutation profonde, passant d'une mission a simple fonction de vérification juridique a une profession hautement technique et diversifiée et nous allons citer les différentes versions selon cet article qui sont :

#### 1.1.1. Une mission de devoir d'alerte :

Cette notion est reconnue par la loi du 1er mars 1984 relative à la prévention des difficultés des entreprises, c'est cet élément qui a changé la fonction de l'auditeur.

Il n'est pas seulement une tache de poser une question de vérification des nombres, mais aussi de responsabilité sociale, car l'auditeur externe est responsable d'informer les gérants et les parties prenantes sur les éléments pouvant remettre en cause la poursuite de l'activité de l'entreprise.[3]

---

[1] *Journal Officiel de la République Algérienne démocratique et populaire*, (alger), 4 juillet 2010, https://www.joradp.dz.

[2] Journal Officiel de la République Algérienne démocratique et populaire, (alger), 4 juillet 2010, https://www.joradp.dz.

[3] Algérie, « Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé », 29 juin 2010, https://www.joradp.dz.

### 1.1.2. Le Co-commissariat aux comptes

Il s'agit là d'une répartition de l'audit entre deux cabinets différents. Comme il est dit dans l'article, cela offre aux cabinets « franco-français » la possibilité de se rapprocher des big 4 sur les mandats des grandes entreprises qui sont soumises aux CAC.[1]

### 1.1.3. Les missions associées aux opérations de marché et aux missions publiques

A ce niveau-là lorsqu'on parle du droit fiscal on doit mettre en évidence que la mission d'introduction en bourse qui prouve que : les grandes entreprises souvent demandent des missions de vérification légale conformes aux normes et lois internationales

En revanche, les missions des pouvoirs publics sont comme étant une source indiquant toutes les missions qui sont menées à l'occasion de privatisations ou même les missions au sein des instituts spécialisés dans le calcul des couts de revient d'après l'autorité de régulation des télécommunications.

### 1.1.4. Évolution des méthodes de mission : Du « Pointage » au « Full Audit »

D'après l'étude établée dans l'article, nous pouvons cerner une distinction académique entre deux méthodes de mission :

La méthode traditionnelle (Juridique) : qui est généralement réalisée avant 1970, la mission impliquait simplement un recensement des documents comptables avec très peu d'instruments d'enquête. Par contre, la méthode moderne soit basée sur l'approche des risques : développée en fonction du modèle anglais, la mission d'audit dépend de l'évaluation de la structure de contrôle interne de l'entreprise et des enquêtes statistiques.[2]

## 1.2. Définition et évolution de la notion d'audit selon plusieurs versions

Le mot audit est issu du latin (auditus) ce qui est entendu. L'audit trouve sa source dans les contrôles oraux romains dans leurs provinces, le fait de ne pas savoir lire et écrire obligeant à contrôler par le biais de la parole lors d'assemblées. Les organisations économiques ont toujours été obligées de se faire contrôler. En général, l'audit est un examen réalisé par un

---

[1] « Co-commissariat aux comptes et droit | PDF | Audit | Audit financier », consulté le 3 avril 2026, https://fr.scribd.com/document/687175817/Comptabilite-Controle-Audit-Vol-15-Iss-3-Fremeaux-Sandrine-Noel-Christine-Le-Co-commissariat-Aux-Comptes-Sous-Le-Prisme-de-La-Sociologie.

[2] Stéphanie Thiery-Dubuisson, « Approche par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover ? », ACCRA 9, no 3 (2003): 249-68.

professionnel indépendant de la façon dont est exercée et une activité élaborée par les responsables, par rapport à des critères d'appréciation relatifs à cette activité.

Plusieurs définitions de l'audit ont été formulées qu'on peut mentionner quelque unes :

### 1.2.1. Selon Larousse

L'audit est une procédure qui se base essentiellement à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme et à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion [1]

Un autre point de vue serait celui-ci que la mission de l'audit est d'observer, d'examiner et d'analyser les faits, les circonstances et les informations en fonction des normes internes (la politique de l'entreprise) ou externes (la réglementation), afin de mettre en lumière les écarts ou les dysfonctionnements, leurs causes et leurs effets en termes de risques et de coûts, ce qui lui permet d'émettre dans son rapport tous les détails obtenus et les recommandations nécessaires pour une bonne évaluation et amélioration de l'entreprise.

### 1.2.2. Selon les organismes professionnels normalisateurs

#### a) D'un point de vue de l'IFAC/IAASB :

Examen indépendant des états financiers visant une assurance raisonnable de leur conformité aux normes comptables et va assurer une image fidèle pour l'entreprise vis-à-vis les parties prenantes externes ou internes.[2]

#### b) Selon NAA700 :

L'audit implique la mise en place de processus qui vise à recueillir des preuves et des éléments probants sur les montants et les informations fournies dans les états financiers.[3]

#### c) Selon l'ordre des experts comptables :

---

[1] La Rédaction, « Audit : définition simple et traduction », 27 mai 2025, https://www.journaldunet.com/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198817-audit-definition-traduction/.

[2] Françoise Ruyskensveld, *NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 200*, 2022.p. 4

[3] « Opinion d'Audit selon NAA 700 Contrôle interne Audit », Scribd, consulté le 17 mai 2026, https://fr.scribd.com/presentation/430934931/Norme-Algerienne-d-Audit-700-FOND-D-OPINION-ET-RAPPORT-D-AUDIT.

Certification de l'indépendance de la fiabilité des comptes annuels de l'entreprise pour garder la conformité aux normes cernées.[1]

## 2. Les typologies d'audit :[2]

D'après les études établies et faites dans le cadre de la réglementation algérienne nous avons dégagé des informations sur les missions d'audit selon la classification fonctionnelle qui distingue ente l'audit externe légal qui est reconnu par les missions cardinales des CAC et des autres typologies que nous allons les citer prochainement :

### 2.1. La classification selon les objectifs stratégiques et spécialisation opérationnelle :

#### 2.1.1. Les audits de conformité :

S'intéressent à la conformité des pratiques aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à la politique interne, alors que le social audit évalue la politique ressources humaines et la politique sociétale. Les autres types d'audits sont les audits sectoriels qui se divisent en fiscal, gestion, et marketing, c'est-à-dire en audit fiscal, de gestion, et commercial.

#### 2.1.2. L'audit opérationnel

Analyse l'efficacité et l'efficience des processus organisationnels afin de mettre en lumière les inefficacités et risques des opérations, de façon à pouvoir proposer des solutions d'amélioration. Distingué de l'audit comptable, celui-ci se concentre sur les performances non financières.

#### 2.1.3. L'audit externe légal (audit financier certifié) :

le contrôle des états financiers, connu par une mission stratégique du commissaire aux comptes, il se base sur un examen de contrôle approfondi des comptes annuels d'une entité via l'intervention de la qualité comptable entre la régularité, la sincérité et la représentation de l'image fidèle qui est caractérisé par la conformité au norme de NAA 700 qui dit que cet audit dépolit des procédures normalisées visant à recueillir des éléments probants et suffisants pour l'obtention d'une assurance pertinente contre les anomalies et les risques significatifs pour fausser l'information financière.

---

[1] Conseil national de l'Ordre des experts-comptables, *Référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable – Édition 2022* (Ordre des Experts-Comptables, 2022)

[2] SI MOUSSI Lydia, « Évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit légal : Cas du cabinet Ernst & Young (EY) » (Mémoire de Master, École Supérieure de Commerce – Koléa, 2020).

### 2.2. La distinction selon la périodicité d'intervention :

Nous pouvons expliciter plusieurs types d'audit selon la période de la réalisation de la mission concernée qui sont exprimés à ce niveau-là :

#### 2.2.1. L'audit externe discontinu :

Se déroule exactement à la clôture annuelle de l'exercice diffère de **l'audit continu**. Cette contrainte temporelle, concrétisée par la lettre de mission et le rapport définitif adressé aux parties concernées, guide toute la procédure audit externe : préparation, mise en œuvre, synthèse et validation et selon la norme d'Algérie 700. Il est nécessaire pour accomplir cette mission unique de procéder selon une approche par risque qui est soumise aux tests de substantions, ce qui motive l'étude critique des contrôles internes comme une première étape d'évaluation stratégique.

#### 2.2.2. A la différence de l'audit continu :

Effectué tout au long de l'année, il est permanant et s'agit de l'audit interne vu que c'est une fonction propre à l'entreprise.

### 2.3. La classification selon le type d'intervenant :

L'audit peut être réalisé par des salariés dépendants de l'entreprise ou par des personnes qualifiées et expérimentées externes que nous faisons appel, nous allons présenter ces détails comme suit :

#### 2.3.1. L'audit interne :

Comme étant un complément stratégique aux missions d'audit légal qui se définit comme une fonctionnalité et tache indispensable et autonome au service de l'organisation et la coordination qui vise à l'évaluation des opérations pour la bonne maitrise des risques et donc l'élaboration des rapports appropriés aux situations exigeantes tout en proposant des recommandations que nous allons s'améliorer avec en terme du dispositif et système interne de l'entreprise, gestion des risques, de contrôle interne et de la gouvernance corporative.[1]

[1] SI MOUSSI Lydia, « Évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit légal : Cas du cabinet Ernst & Young (EY) » (Mémoire de Master, École Supérieure de Commerce – Koléa, 2020).

Les auditeurs internes mettent en évidente à la disposition des parties concernées deux catégories d'interventions pour répondre aux attentes des exigences internes et externes :[1]

a) **Les missions d'assurance :** concentre sur un processus particulier pour aboutir a une conclusion formelle sur l'efficacité des procédures ciblées et que cette approche est très connue par ses acteurs spécifiques entre les propriétaires et les fonctionnels.
b) **Les missions de conseil :** la proactivité des interventions dédiées a la demande de la direction dont le strict respect de ce principe, se déclenchent généralement suite a la demande du client et son accord car elles métrisent deux types d'intervenants : l'auditeur interne et le client.

### 2.3.2. L'audit externe :

Ce type d'audit est réalisé par les externes professionnels qui est donné par : « […] une opinion sous forme de rapport annuel de certification des comptes d'une entreprise à partir d'un plan comptable et des normes comptables permettant la mise en œuvre de diverses procédures de vérification réalisées par les commissaires aux comptes et leurs équipes sur la base des standards professionnels »[2]

D'une manière générale, malgré l'audit externe est en deux types qu'on s'intéresse qu'à l'audit légal qui est reconnu par le commissariat aux comptes :

#### 2.3.2.1. L'audit légal :

Comme y'a plusieurs sources pour définir ce concept nous allons prendre en considération la définition la plus connue d'après l'article 22 de la loi 10-01 qu'en terme de définition nous avons : «Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur». [3]

---

[1] Djedir, Khaoula, « Evaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit interne : Cas d'une mission d'audit des stocks au sein de : NAFTAL Direction générale » (Mémoire de Master en sciences commerciales et financières, École Supérieure de Commerce (ESC), 2022).
[2] SI MOUSSI Lydia, « Évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit légal : Cas du cabinet Ernst & Young (EY) ».
[3] République Algérienne Démocratique et Populaire., « Loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. », Article 22., *Journal Officiel de la République Algérienne, n° 42.*, 11 juillet 2010.

Autrement dit, nous avons une autre opinion qui se repose sur la procédure obligatoire qui doit être imposée par les codes de commerce qui doit être effectuée pour un objectif de donner le point de vue professionnelle qui aide au sérieux des documents financiers de la société. Cette mission est réalisée par les CAC qui interviennent dans le cadre législatif.

**Donc d'après notre analyse faite à ce niveau-là nous avons conclu que :**

Sur les différents types d'audit identifiés, c'est l'audit légal (commissariat aux comptes) qui constitue le cadre de notre recherche. Cette forme de contrôle externe, obligatoire pour certaines catégories d'entités, est encadrée par une mission légale précisément définie dont la nature et la structure conditionnent directement le volume de travail accompli par le Commissaire aux Comptes et donc le niveau de ses honoraires qui vont être déterminés en fonction du degré de la complexité des missions, ce qui va nous permettre d'entamer les phases d'élaboration d'une mission d'audit externe.

### 3. La démarche générale d'une mission du commissariat aux comptes :

En termes d'évaluation, nous pouvons donner un aperçu sur les phases indispensables d'une mission légale pour avoir les notions de base afin analyser les tarifs de fixation des missions d'audit selon l'état de la complexité. Par contre nous devons comprendre que ce qu'un commissaire aux comptes et comment l'entreprise peut faire la sélection des cabinets d'audit externe pour établir la mission du contrôle légal ?

D'après les études établies par l'institution du commissariat aux comptes en Algérie, cette profession est construite progressivement depuis l'indépendance qui consiste en premier sur les le contrôle dédier aux entreprises exerçant une activité professionnelle sous l'obligation du passage des phases successives. Dès 1969, l'ordonnance n° 69-107 se base sur le contrôle financier des sociétés qui sont soumises aux inspecteurs financiers et contrôleurs généraux pour une vérification performante de la régularité des inventaires et autres états financiers afin de suivre l'exécution budgétaire et prévisionnelle.[1]

Cette formalisation est confiée à des personnes indépendantes qualifiées qu'on nomme les CAC qui sont reconnues par leurs travaux et leur réputation. Il est évident que le commissaire aux comptes désigné par l'assemblée au lieu de celui qui était à son service n'omet pas de choisir un commissaire aux comptes qui est soumis par un actionnaire. Il est également

[1] République Algérienne Démocratique et Populaire., « Loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. ».

possible que tout un actionnaire demande la désignation d'un commissaire aux comptes par la justice. Par conséquent, l'autorité du commissaire aux comptes cessera quand on aura nommé le ou les commissaires aux comptes par l'assemblée générale.

En revanche, ils sont nommés de deux manières différentes, que ce soit par :[1]

- **Par la justice :** nos recherches et d'après l'observation du terrain, on a prouvé que le code de commerce insiste sur le décret légal qui dit essentiellement avec deux cas qui sont résumés entre le défaut de la nomination d'eux par l'assemblée générale, ou le refus par un commissaire aux comptes.
- **Par l'assemblée générale :** peut-être au cours de la vie de la société par l'AGO.

Sur le plan opérationnel, la mission légale dépasse largement le simple contrôle arithmétique des comptes, par contre qu'elle englobe une certification et de la réputation des entreprises avec une vérification de la concordance entre le rapport de gestion et les comptes annuels. Un contrôle d'alerte doit être met en place en cas de menace sur la continuité d'exploitation, ainsi que l'établissement de rapports spécifiques sur les conventions réglementées et les procédures de contrôle interne.

Donc, il est nécessaire d'étudier et de considérer les procédures du processus audit légal via cet angle de vue pour s'interroger sur les étapes constitutives de la démarche d'audit légale et les bases du calcul de la rémunération, ainsi que le choix du cabinet externe.

### 3.1. Les phases clés du commissariat aux comptes dans un cadre des marchés publics

Il faut mettre à l'épreuve des modalités pratiques qui décrivent la désignation d'un CAC et toutes les connaissances qui permettent de constituer une cadre de référence d'une planification pertinente d'un exercice professionnel pour un objectif d'évaluation d'anomalies significatives à long terme dans les comptes.

Il est obligatoire de passer par la mention de différentes approches théoriques que nous permettons d'élaborer les finalités d'audit externe au sein de l'entreprise cliente, mais vu la difficulté et l'importance de l'information financière à analyser, compte tenu de la contrainte de temps qui existe, le commissaire aux comptes opte pour une approche très rationnelle et pragmatique qui consiste en une approche des risques qui n'est pas neuve, mais qui trouve aujourd'hui sa légitimité, permettant ainsi de déterminer les zones à risques et les domaines

[1] République Algérienne Démocratique et Populaire, *Algerie - Code des societes*, 2007.article 715 bis 7.p.22

dans lesquels les contrôles seront approfondis, et de mettre un seuil de signification. En fait, il considère que la plus grande source de risques vient de la défaillance du contrôle interne mis en place dans l'organisation. Dans cette optique, l'auditeur doit avoir connaissance desdits risques, avant toute chose et c'est précisément cela qu'il va prendre en compte pour la planification de son audit comptable et financier.

Cette démarche comprend cinq grandes étapes :

### 3.1.1. L'acceptation, lettre de la mission et la prise de connaissance préalable :

#### 3.1.1.1. La pré-phase en premier temps :

L'engagement vis-à-vis l'entreprise a auditer ou l'auditeur externe est censé de mettre en place des procédures d'évaluation préalable pour la mission cernée, dont avant chaque mission celle-ci joue un rôle décisif en ce sens qu'elle détermine le caractère légitime et fiable de l'ensemble de la démarche ultérieure, on peut distinguer deux chemins pour cette étape :

##### 3.1.1.1.1. L'évaluation préalable à l'acceptation :

Il est strictement obligatoire de passer par une analyse approfondie de la situation de l'entité candidate de ses plusieurs volets, car la décision d'acceptation ou de refus d'une mission n'implique pas d'un simple acte formel, par la suite et en ce qui concerne les risques que cette mission pourrait présenter du caractère pratiquement réalisable de la mission et de sa conformité aux lois exigés et imposés par les régulateurs. En effet, par ce filtrage préalable, le commissaire aux comptes s'assure qu'il est bien en mesure de mener à bien l'acte de son audit externe en étant en possession de toutes les capacités nécessaires.

En effet, cette évaluation préalable est un filtre indispensable qui protège non seulement le professionnel mais aussi l'entité concernée de toute mission mal menée, faute de capacités techniques adéquates et suffisantes.[1]

##### 3.1.1.1.2. La formalisation du cadre référentiel de la mission :

Ce qui repose sur le principe de fournir des documents indispensables pour le déroulement pertinent de la mission, une fois cette dernière est prise, les modalités d'exercice de la mission et tous les détails concernés à intégrer sont imputés dans **une lettre de mission** qui est reconnue essentiellement par un document contractuel qui engage les deux parties et fixe le cadre précis

[1] Amel Kasmi, « MAITRISE ET APPLICATION DE LA NOUVELLE NORME D'AUDITE NAA 210 PAR L'AUDITEUR ALGERIEN », *Revue d'économie et de statistique appliquée* 18, nº 1 (2021): 229-44.

dans lequel les travaux seront orientés, définit les objectifs, le périmètre, les responsabilités et la durée d'une mission confiée à un prestataire. Dans l'exigence et sous la réglementation des nouvelles normes algériennes d'audit cette lettre doit impérativement mentionner quelques éléments importants :

La finalité et le périmètre d'audit, avec une référence explicite aux textes législatifs applicables aux normes et législations du contrôle retenues. Cela peut encourager la délimitation des responsabilités de l'auditeur d'une part et la direction d'autre part.

**La lettre de mission** contient aussi une référence au fait que chaque audit est soumis à des limites naturelles dues aux contraintes structurales qui pèsent sur le métier et sur le système de contrôle interne : en dépit de la conception et de la réalisation conforme de la mission, il n'est pas possible d'annihiler complètement le risque de non-détection d'anomalies significatives.

En ajoutant que lettre de mission comporte les éléments suivants :

L'objectif et la portée de l'audit relatif aux états financiers, y compris la référence à la législation applicable, réglementations en vigueur et normes d'audit.

- Présentation globale de la mission
- Les responsabilités de l'auditeur
- Les responsabilités de la direction
- L'identification du référentiel comptable applicable à l'établissement des états financiers
- Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous les rapports à rédiger par l'auditeur
- La base de calcul des honoraires selon la complexité de la mission et le niveau de performance du système du contrôle interne
- La planification et la réalisation de l'audit et toutes les notions fondamentales qui sont censées d'être mentionnées.[1]

[1] Haute Autorité de l'Audit (H2A), *NEP 210 – Lettre de mission* (Haute Autorité de l'Audit, 2023), https://h2a-france.org/normes/lettre-de-mission/.

L'identification du référentiel comptable selon ce document réglementaire servant de base à l'établissement des états financiers audités. La nature, la forme et le contenu des rapports que l'auditeur est appelé à émettre.

### 3.1.2. La prise de connaissance stratégique et la planification :1

Immédiatement après l'acceptation formelle et la signature de la lettre de mission, on passe au constitution du dossier permanent actualisé et stratégique de la planification, étape stratégique qui conditionne l'efficacité économique et la qualité technique de l'ensemble de l'intervention pour allouer les différentes ressources disponibles selon l'approche par les risques gouvernée par la NAA 300 qui fournit des informations sur la planification à élaborer un plan pertinent couvrant quelques composantes fondamentales, mentionnées comme suit :

#### 3.1.2.1. La prise de connaissance approfondie de l'environnement opérationnel de l'entité :

C'est une phase stratégique d'amont qui relève le socle analytique indispensable pour le processus d'audit externe. Complémentaire à l'analyse préalable effectuée lors de l'acceptation de mission, elle met en œuvre une compréhension opérationnelle précise et actualisée de l'entité, permettant d'identifier les risques d'anomalies significatives spécifiques et d'élaborer des réponses d'audit ciblées et efficaces.

Cette approche structurée de première importance, est le concept de base décisionnel de la mission d'audit. Elle approfondit la reconnaissance initiale réalisée en phase d'acceptation selon cette manière :

En se basant sur le rapport de travail de l'auditeur juridique d'antan et en faisant une analyse de ses résultats.

- En conduisant des interviews avec les administrateurs, la direction et le personnel de l'audit.
- En procédant à l'acquisition des documents internes à l'organisation et externes comprenant des textes légaux.

[1] Youcef Belguet, « La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit, Cas : NAA 300 / Planification d'un audit d'états financiers. », *Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale* 12, nº 24 (2017): 35-52.

Livrant au commissaire aux comptes en plus une cartographie précise des risques propres à l'entité, ce qui permet de prendre une bonne décision vis à vis l'entreprise auditée.[1]

En autre temps, l'analyse de **l'environnement social et économique** vise a une bonne constitution et mise à jour du dossier permanent à travers la collecte des informations concernant les facteurs économiques généreux comme le taux d'intérêt et autres indicateurs, le secteur d'activité professionnelle et sur le système couvrant de gestion de l'entreprise auditée via plusieurs techniques tout en commençant par la consultation en un certain nombre avec entre autres : le PDG, le DFC, le directeur commercial ou le DRH pour une finalité de s'assurer du principe de la continuité d'exploitation. Si l'auditeur est dans l'impossibilité de fixer la nature de ce concept cela implique un manque tout en informant les actionnaires dans l'élaboration et la rédaction des rapports.[2]

#### 3.1.2.2. Le contact direct avec le CAC précédent :

Dans les normes, n'importe quel cabinet d'audit externe et avant que le CAC entame une mission que ce soit sa complexité, il doit par obligation dans la phase pré-acceptation définitive de la mission initiale s'assurer que le non renouvellement du prédécesseur qui est reconnu par le CAC précédent n'entraine pas d'une volonté de l'entité à échapper aux exigences légales et aussi pour vérifier l'absence de contournement légal et recueillir les informations critiques. Cet échange des données documentées protège l'indépendance des cabinets et oriente la stratégie d'audit.[3]

### 3.1.3. L'évaluation des risques d'audit :

Après la connaissance détaillée de l'entreprise selon plusieurs volets stratégiques et avant la planification de la mission et le plan pratique de travail, le CAC procède aux étapes et techniques à l'évaluation des anomalies significatives car c'est un pas préalable à l'élaboration du plan complet de travail, ça peut se résumer en trois procédures fondamentales :

- Il faut analyser en premier lieu **l'environnement externe de l'entité** selon les facteurs : d'évolution technologique du secteur, les participations financières des différents profils

[1] Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, *Norme Algérienne d'Audit NAA 510 : Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture* (Conseil National de la Comptabilité, 2016), https://www.algiersarbitrationdays.com/repertoire/codes/public/norme-algerienne-daudit-510-36f396a00aa627256ff4f79d64433f43..

[2] Renard, Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7e édition (paris, 2010).

[3] ECF (Formations Paris), *Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat (Note d'information n°XIII)* (2012).

et PESTEL, avec une bonne maitrise de structure capitalistique de plusieurs acteurs coté garanties et dépendance.

- **Diagnostic organisationnel interne :** L'auditeur examine la structure capitalistique (filiale de groupe vs entreprise individuelle), l'organigramme fonctionnel appuyé sur un manuel de procédures à jour, ainsi que la séparation des responsabilités. Une filiale de grand groupe bénéficie d'un reporting contrôlé, contrairement à une structure dominée par une personnalité unique. Le directeur général et le directeur financier s'attachent à réaliser des contrôles automatisés (achats/ventes/stocks) formalisés par des procédures écrites mises à jour, minimisant ainsi les risques de fraude par séparation des tâches.
- **Revue analytique préliminaire** pour l'auditeur qui est censé par l'analyse détaillée des ratios et d'indicateurs pour donner un aperçu sur la situation et identifier les postes suspects nécessitant des investigations afin de comparer le bilan et le compte de résultat pendant plusieurs exercices (N vs N-1/N-2) et donc nous pouvons analyser les variations anormales pour écrire les réponses documentées à la direction tout en orientant l'identification des postes à risque nécessitant des investigations qu'elles faut

On peut dire que l'auditeur doit décomposer le risque détecté en deux composantes complémentaires, tout en commençant par le risque d'anomalies significatives qui dépend des risques inhérents liés à l'activité de l'entreprise par nature comme il est déjà mentionné avant, des risques liés au contrôle et les risques de non détection qui relèvent de l'équipe d'audit et même de l'étendue des travaux programmés.

Après avoir apprécier le niveau de caractère significatif des anomalies susceptibles d'affecter les comptes, le CAC doit déterminer un seuil de signification qui sert à définir à partir de quel niveau une anomalie devient susceptible influençant les décisions.

D'une autre part, l'équipe d'audit externe ont l'obligation d'élaborer les techniques et les méthodes d'évaluation du dispositif du contrôle interne qui permet d'apprécier le risque et les anomalies liés au système du CI de l'entreprise concernée.

Ensuite, le seuil de planification est ajusté pour une finalité de s'adapter avec l'étendue, le calendrier et l'étendue des travaux d'audit en particularité de l'entreprise à auditer.[1]

[1] SI MOUSSI Lydia, « Évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit légal : Cas du cabinet Ernst & Young (EY) ».

On va donner un aperçu sur l'état de participation de chacun de ces concepts dans la qualité des travaux réalisés au sein de l'entreprise, tout en maintenir l'assurance attendu dans une mission de certification :

#### 3.1.3.1. Le seuil de signification :

Correspond au montant au-delà duquel une erreur va fausser le jugement des lecteurs des comptes qui va toucher le degré de la fiabilité des états financiers. En d'autres termes, c'est la limite à partir de laquelle l'existence d'une irrégularité, soit en tant qu'une anomalie individuelle ou en tant que cumul avec d'autres anomalies, est suffisamment signifiant pour pouvoir changer la perception relative aux états financiers. Il ne s'agit pas ici d'un calcul mécanique simple, mais de l'évaluation professionnelle par le commissaire aux comptes, de la structure financière, des attendes des utilisateurs des comptes et même pour ses risques de plusieurs catégories.

Entre autres, dans le cas pratique les expertes en domaine peuvent déterminer le seuil à partir des agrégats plus significatifs d'un point de vue jugé pertinent pour un objectif d'obtenir une base de calcul cohérente avec la réalité économique de l'entité tel que le volume d'affaires, les capitaux propres ou le résultat courant.[1]

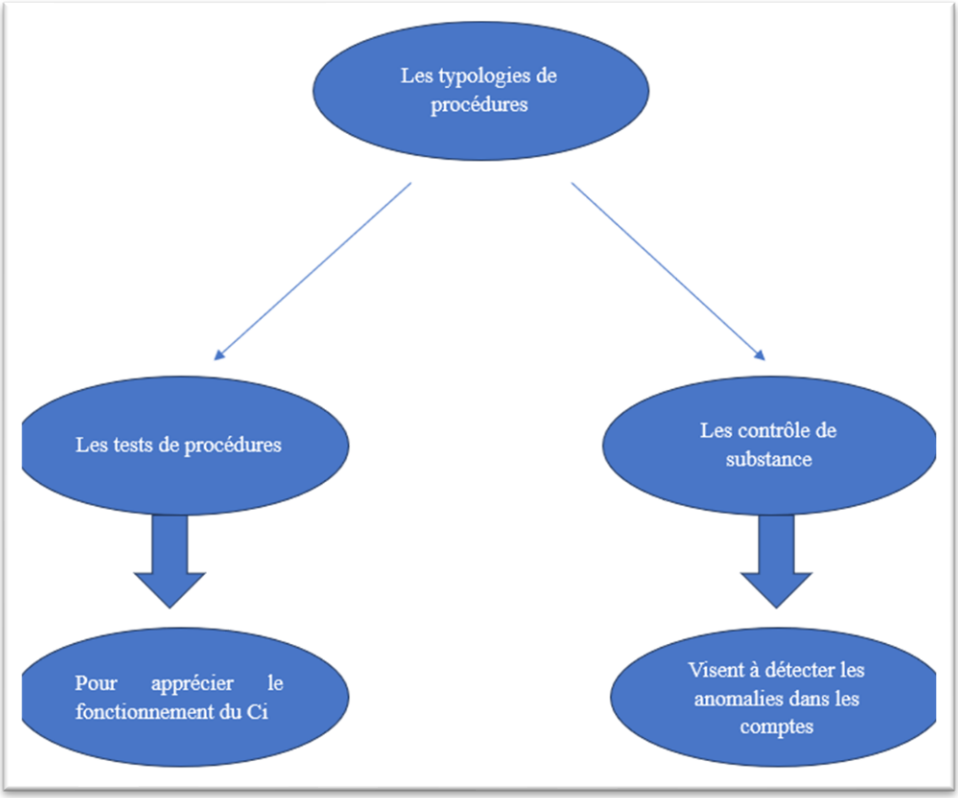
#### 3.1.3.2. Les techniques et les méthodes d'évaluation du contrôle interne :

C'est la phase pivot de toute la mission d'audit car ça consiste à réaliser une véritable vérification des comptes et une évaluation pertinente de fonctionnement du CI pour comprendre mieux comment elle prévient réellement la détection et la correction des anomalies significatives.

On va illustrer les types des procédures pour clarifier l'idée générale :

**Figure 4: les typologies des procédures.**

[1] « Seuil de Signification en Audit Financier | Capitaux propres », Scribd, consulté le 2 mai 2026, https://fr.scribd.com/document/906797123/Le-Seuil-de-Signification.




**Source** : réalisée de nos soins.

Ces procédures interviennent dans la phase d'évaluation du CI de l'entreprise pour se préparer à la réponse aux risques, la finalité est d'identifier pratiquement les points forts et les insuffisances du dispositif mis en évidence de la part de l'entreprise qu'elle va estimer son effort sur la pertinence de l'information financière vis-à-vis les parties prenantes. Autrement dit, la vérification des procédures internes s'ils sont conçues d'une manière satisfaisante et si elles fonctionnent parfaitement dans le terrain c'est une obligation et tache indispensable.

Nous allons à ce niveau donner un aperçu global sur le processus d'évaluation et d'analyse des contrôles internes et l'efficacité du système, pour construire un bon cadre théorique qui va introduire la démarche parfaitement dans le prochain chapitre car cette étape conditionne la suite de la mission et influence directement la stratégie d'audit externe :

L'équipe du commissariat aux comptes s'appuient en première position sur les procédures générales (les tests de procédures et les contrôles de substance), ou bien l'auditeur adopte souvent l'approche mixte qui se repose de la combinaison entre les deux types des tests pour une bonne prise de rencontre des profils existants, aussi pour la prise de connaissance de tout ce qui est appliqué au sein de l'entité càd ils vont vérifier le degré de bon fonctionnement d'eux

et si elles sont effectivement capables de prévenir et détecter les anomalies de toute sorte probable.

En deuxième position, les techniques d'évaluation viennent après pour recueillir et collecter les éléments probants de la part des différentes parties tout au long de la mission d'audit afin d'appuyer son opinion dans la phase des travaux de fin de mission et aussi pour la rédaction des rapports.

Avant de passer à citer les techniques qui contribuent dans la collecte des éléments nécessaires dans l'évaluation, on doit clarifier la démarche d'évaluation en trois axes essentiels :

- Comprendre le système suivi et appliqué par l'entité.
- Vérifier son fonctionnement réel.
- Tirer les conséquences sur l'audit.

Toutes ces étapes c'est pour assurer la fiabilité du système via la correction de tous les dysfonctionnements, ce qui va contribuer à cette pertinence c'est ce qu'on appelle les techniques de collecte des éléments probants qui sont :

- **L'inspection ou la vérification des documents physiques :** repose sur la consultation des pièces diverses (factures ou bons de commande), les supports de contrôle et les écritures comptables pour détecter si y'a des écarts entre les normes et la réalité, même pour la vérification si y'a de visas de contrôle ou les signatures autorisées.
- **L'inspection d'actifs (inventaire physique) :** Ce concept vise à confirmer la présence concrète d'une ressource telle que les stocks et les immobilisations ou la disponibilité en espèce.
- **L'observation en temps réel :** on va concentrer sur les remarques qu'on prend via l'observation physique comme la réception du stock ou les bons de commandes, ça consiste à suivre comment la procédure est exécutée au sein de l'entité pour vérifier si elle correspond aux règles prévues.
- **La demande de l'information :** dans cette phase l'auditeur demande de faire des entretiens avec le personnel ou la direction pour prendre un aperçu général sur les applications et les procédures de l'entreprise concernée.
- **La circulation :** après avoir l'information de la part des employés internes, l'auditeur vient de demander la confirmation de la fiabilité de l'information d'une façon directe avec les parties tierces.

- **La vérification de calculs et la réexécution de contrôle :** ces procédures permettent de s'assurer sur l'exactitude des calculs et après la reproduction d'un contrôle établi par l'entreprise elle-même pour vérifier le bon fonctionnement et l'efficacité du système.[1]

Nous avons remarqué d'après les recherches établies que cette évaluation n'est pas une simple procédure interne au sein de l'entité, en revanche que ça devient strictement obligatoire, il est essentiel de noter que le mandat légal du commissaire aux comptes est directement lié à l'évaluation du système de contrôle interne mis en place par les gestionnaires. La finalité de cette mission se concrétise par la réalisation obligatoire d'un rapport spécifique relatif à l'évaluation du système de contrôle interne mis en place. En même temps, le travail de l'audit se fait sous une communication continue avec l'entreprise, en assurant la tenue rigoureuse de la confidentialité.

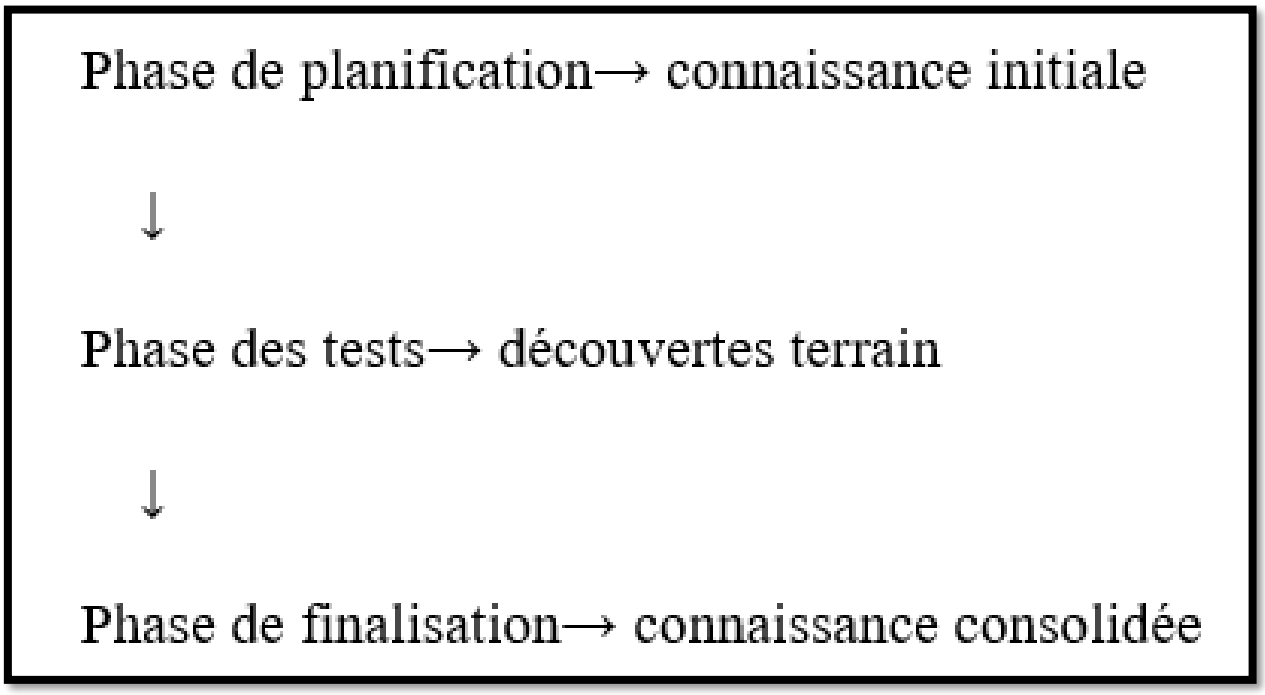
Après que l'équipe du CAC élabore ses procédures de contrôle interne, ils peuvent identifier par la suite le seuil de planification approprié pour continuer la mission et donc :

- **Le seuil de planification :** qui est défini de façon générale d'un pourcentage important de l'indice de signification, donne un aperçu de détermination que ce soit de la nature, le planning ou l'étendue de son audit. En effet, le second indice sert à minimiser le risque de faire en sorte que le montant total des erreurs n'est pas supérieur au risque de signification, en ciblant efficacement les zones à risque élevé.
- Si le responsable concerné pour la réalisation de la mission identifie une anomalie supérieure au seuil de signification, il est censé de prendre en compte les procédures de la demande de correction vis-à-vis l'entreprise cliente, si la direction refuse cela va impacter la décision finale et ça va conduire à une révision défavorable sur les comptes.[2]

### 3.1.4. La réponse aux risques et la réalisation des tests d'audit

[1] nternational Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *Norme internationale d'audit 315 (Révisée), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives* (New York., 2019).
[2] « NEP-320. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit | Documentation | CNCC », consulté le 19 mai 2026, https://doc.cncc.fr/docs/nep-320.

**Figure 5: schéma de récap des étapes de la réponse aux risques.**




**Source** : Elaboration par nos soins à l'aide d'un document officiel.

C'est ce qu'on appelle la phase d'exécution, dont l'auditeur censé de réaliser la mission met en évidente et en œuvre les contrôles prévus pour une finalité de collecte des éléments probants qui sont appropriés. A l'issue de cette étape on va rédiger un plan de mission et programme de travail pour l'entreprise cliente après l'étape de l'élaboration des tests pour identifier les risques et les anomalies parfaitement.

Après avoir réalisé l'évaluation des risques, on va passer directement à répondre aux risques associés au dispositif du CI dont la réalisation des tests d'audit qu'on peut citer comme suit :

- **Les tests des procédures :** sont pour but d'évaluer l'efficacité pratique des contrôles internes. Lorsque ces tests s'avèrent satisfaisants, l'auditeur peut se contenter d'exercer des contrôles indirects.
- **Les tests ou les contrôles de substance :** comportent les évaluations en détail comme l'examen des factures, des inventaires et même les procédures analytiques comme la comparaison des ratios pour l'exercice N-1_N.

Ensuite, on va aller vers les livrables via l'élaboration des feuilles de travail et des tests.[1]

### 3.1.5. Les travaux de fin de mission dans la phase de conclusion

Nous allons notamment lors des travaux de fin de mission rédiger ce qu'on appelle une note de synthèse dans la phase de la finalisation de la mission d'audit légal.

Autrement dit, les travaux cités précédemment se positionnent après l'étape de l'exécution des contrôles des cycles internes divers. Ces dernies composent de la synthèse et de la conclusion de l'intervention. À cette étape, l'auditeur doit rassembler les données collectées, juger de leur pertinence, analyser les écarts non résolus et s'atteler à la rédaction de sa conclusion.

Tout en impliquant entre autres le contrôle des faits postérieurs à la clôture pour déterminer ceux qui auront une influence sur la comptabilité. L'étape de l'affirmation de lettres par la direction qu'elle a communiqué tout ce qui était nécessaire à l'auditeur est également présente. Pour finir, l'équipe réalise une synthèse en résumant les écarts constatés et en soutenant l'opinion émise.

Donc, cette perspective montre que cette étape prouve que l'effort d'audit ne se limite pas aux contrôles techniques dans la phase initiale. Par contre, il dure jusqu'à la clôture du dossier, parfois avec des arbitrages complexes si les anomalies restent nombreuses ou si les risques sont plus élevés que prévu. Autrement dit, la durée totale de la mission peut être très supérieure à l'estimation initiale, en particulier lorsque le contrôle interne n'a pas été évalué de façon suffisamment approfondie avant fixation des honoraires.[2]

### 3.1.6. La rédaction et l'établissement des rapports périodiques du CAC

Sont distingués entre les rapports annuels et les rapports mensuels, en revanche qu'on peut regrouper les deux dernières phases sous un titre de la synthèse de la mission

Une fois vous êtes nommée tant que commissaire aux compte au 30 juin tant que CAC et si y a une acceptation entre les deux intervenants, le premier exercice a auditer sera le 31-12-N et après tout ça, on va entrainer la signature de la lettre de mission en dernier trimestre,

---

[1] IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board, *ISA 330 – Réponses de l'auditeur aux risques évalués* (IFAC, 2023), https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/isa/isa-nouvelles-et-revisees/isa-nouvelles-et-revisees-2017/isa-330_fr_2023.pdf.

[2] République de Côte d'Ivoire. Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) [20/376]., *Guide de procédure de conduite d'une mission d'audit [20/376].* (Inspection Générale du Trésor, 2015).

l'acceptation est concrétisée par une lettre de mission par la détermination des termes et des conditions de la mission qui peut être révisée dans chaque mandat une fois on a un mandat qui va durer 6 exercices , ensuite le CAC va déterminer si les circonstances exigent une révision des termes ou les conditions des missions si par exemple si on a une nouvelle intervention, ou même pour l'augmentation des honoraires qui peut entrainer une révision de la lettre de mission que ce soit par exercice ou par mandat

Pour chaque mandat il faut deux commissaires aux comptes et qu'ils soient doivent signer une lettre de mission commune ou deux lettres de missions différentes.

On peut résumer ces informations de telle manière, qu'on doit monter pour une bonne structure des rapports rédigés il faut cet enchaînement :

- **Position du commissaire aux comptes :** certification sans réserve, certification avec réserve, refus de certifier, ou impossibilité de certifier les comptes et donc les états.
- **Principes sur lesquels s'appuie l'avis** : rappel de l'indépendance du CAC, des normes applicables et des activités effectuées par l'expert-comptable.
- **La justification des appréciations** : sont des détails concernant les points de risque identifiés, les points sensibles et les opinions professionnelles.
- **Portée de l'expertise** : transmission aux actionnaires, au conseil d'administration et à d'autres parties intéressées pour une assurance sur le bon établissement des comptes.

Avec référence à notre problématique, il est clair qu'à cet étape-ci, l'avis final sera déterminé par la mesure de la menace, la qualité de la gestion interne et l'ampleur des activités effectuées et donc la nature et les mécanismes de la détermination des honoraires. Cela nous permet de passer directement à la troisième section.[1]

## Section 03 : historique et évolution des honoraires en audit légal

On est dans l'obligation de construite une très bonne base théorique qui consiste à connaitre les honoraires par définition et aussi son évolution pour pouvoir atteindre l'objectif de notre recherche.

### 1. La définition des honoraires de commissariat aux comptes :

D'après des recherches de l'abondante littérature sociologique liée à la professionnalisation, le terme qui est approprié aux honoraires par définition c'est qu'ils sont

[1] KISMA, Darine., « Les pratiques du commissariat aux comptes selon les normes algériennes d'audit. Etude de cas : Une entreprise auditée par un cabinet de commissariat aux comptes. » (2023).

un système de rémunération, une relation entre les professionnels et les clients pour fournir une prestation avec une contrepartie pécuniaire préalablement fixée à toute une intervention et calculée sur la base d'une fourchette d'heures corrélée aux plusieurs facteurs déterminants pour une bonne exécution de sa mission légale de certification et de sincérité des états financiers. En additionnant, que ces derniers doivent être fixés ex-ante càd dès le début de la mission vis-à-vis l'entreprise cliente les couts vont être fixés par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, et tout en prenant en compte l'exclusion on peut parler sur le principe exclusif qu'en dehors des honoraires et les frais supportés et engagés, aucun CAC peut recevoir une autre contrepartie ou avantage, que ce soit la situation exigeante pour éviter tous types de conflits d'intérêts.[1]

En pratique, la loi qui est stipulée dans la réglementation officielle portant sur l'interdiction des certaines bases de calcul tell que celui des honoraires à travers la base des résultats financiers, des bénéfices ou du volume d'affaires global de l'entité contrôlée pour une finalité de garantir la sécurité financière et la transparence de l'information financière, contrairement à l'agrégation des autres éléments tout en citant le total bilan, les produits d'exploitation et les produits financiers pour identifier les fourchettes d'heures estimatives appropriées au chaque entreprise et tout ça pour pouvoir refléter le rythme de travail nécessaire tout en couvrant les risques liés à la continuité de l'activité de l'entité.

En conséquence, on peut interpréter le taux de rémunération du commissaire aux comptes comme un système de rétribution professionnelle, basé sur un ensemble de principes économiques, de garantie de qualité et d'indépendance. Il s'agit également d'un outil de crédibilité, car un taux insuffisant serait susceptible de nuire à la sévérité des procédures d'audit, tout comme un mauvais système de calcul serait susceptible de fausser l'objectivité du professionnel.[2]

## 2. La distinction des mécanismes de tarification

### 2.1. Le premier barème officiel reconnu par son ancienneté

Historiquement à l'époque la réglementation de ce système était reposé sur une logique tout en visant à encadrer la rémunération des interventions légales pour la préservation de la liberté professionnelle et pour éviter les honoraires très faibles, cela est stipulé par la

[1] Algérie, *Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire*, 15 mai 1994.p.5.
[2] CN-CNCC, texte réglementaire reproduit dans la revue, article 25

réglementation de **l'article 2 et 3 du journal officiel d'Algérie** qui consiste à : « l**es travaux réalisés par les commissaires aux comptes tels que prévus par la loi donnent lieu au versement d'honoraires calculés selon le barème annexé au présent arrêté** » et « **Les critères de détermination du barème visé à l'article 2 ci-dessus sont : le total du bilan et le total des produits tels que désignés dans le PCN, à l'exclusion des comptes de transfert de charges (comptes 75 et 78**) » successivement, cela peut montrer que ce système à l'époque était réglementaire de calcul car il a été fondé sur la base des critères objectifs comptables. La logique à ce niveau-là n'est pas une détermination libre au cas par cas, au contraire qu'il faut au moins d'imposer une tarification minimale encadrée par le gouvernement et les législatifs. Donc ce barème qui a tout d'abord été posé par l'arrêté du 9 octobre 1993, offert une base des tarifs d'honoraires du commissaire aux comptes sur un cadre régulé qui prend comme point de départ la taille de la société auditée. Les indicateurs d'évaluation sont essentiellement basés sur des indicateurs financiers objectifs tels que le total du bilan, et parfois même dans certains systèmes de référence, les produits d'exploitation ainsi que les produits financiers, pour arriver à établir une fourchette horaire appropriée à l'enquête. Le principe barémique est donc basé sur la volonté de fixer des taux d'honoraires en fonction des charges probables de la mission, et donc en lien direct avec le volume de travail.[1]

Ensuite ce dernier a été modifié et complété par l'arrêté du 25 Dhou El Kaada 1427, qui correspond à la date du 6 décembre 2006, a procédé à la révision des seuils et des horaires applicables.[2]

D'autre part, il y a eu un décret en 2008 qui a procédé à une modification de l'article du décret de 1994 par la suppression de certains acteurs de l'application du barème. Il s'agit principalement des banques, des établissements financiers, des sociétés d'investissement, des sociétés de bourse et autres institutions financières.[3]

[1] ALGÉRIE, Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire, n°30, art2, du 15/05/1994, p 5

[2] ALGÉRIE, Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire, n°04, art2, du 14/01/2007, p 17

[3] AYADI Abdelkader, Le nouveau référentiel algérien d'audit : enjeux d'application et perspectives, Ecole supérieure de commerce, ASJP, p. 45.

### 2.1.1. Le fondement du barème de calcul traditionnel des honoraires :

Les honoraires du CAC sont fixés en vertu d'un décret et du code spécifique de la profession. Ils sont fondés sur deux critères principaux qui sont :

- Le nombre d'heures requis pour l'accomplissement correct de la mission pour assurer une bonne exécution tout en respectant les fourchettes définies d'heures.
- Le barème horaire fixé Pour chaque cabinet.

Il existe une liste des honoraires légale des commissaires aux comptes, qui est mentionnée dans l'article R823-12 du code de commerce avec les diligences jugées nécessaires pour mener à l'exécution du programme dédié au travail tout en déterminant le nombre d'heures. Ce nombre est formé sous une fonction du total bilan ou ce qu'on appelle pied de bilan coté actif ou passif indiqués et mentionnés dans les comptes annules ou dans la liasse fiscale avec l'intégration et l'addition des montants spécifiques des produits d'exploitation et des produits financiers hors TVA.

On peut exprimer la relation entre ces rubriques sous la formule suivante : **base = Montant total du bilan + Montant des produits d'exploitation + Montant des produits nanciers.**

Nous pouvons cerner que les couts sont également à la charge de l'entité dont les comptes sont conformes et certifiés.[1]

Nous allons présenter ici l'ancien barème qui a été recommandé dans ce cas :

[1] 1. CRCC Aix-Bastia, Site officiel de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes Aix-Bastia, www.crcc-aix-bastia.fr, consulté le 23/04/2026, p1.

**Figure 6: Barème de la tarification des honoraires des CAC.**

**BAREME**

| MONTANT TOTAL BRUT DU BILAN ANNUEL (Investissements non réévalués et des produits d'exploitation) | NOMBRE NORMAL D'HEURES DE TRAVAIL | HONORAIRES EN Km/D.A (*) |
|---|---|---|
| Jusqu'à moins de 50 millions de DA | 80 à moins de 160 | 40 à moins de 80 |
| De 50 millions à moins de 100 millions de DA | 160 à moins de 240 | 80 à moins de 120 |
| De 100 millions à moins de 200 millions de DA | 240 à moins de 340 | 120 à moins de 170 |
| De 200 millions à moins de 400 millions de DA | 340 à moins de 460 | 170 à moins de 230 |
| De 400 millions à moins de 800 millions de DA | 460 à moins de 600 | 230 à moins de 300 |
| De 800 millions à moins de 1.600 millions de DA | 600 à moins de 760 | 300 à moins de 380 |
| De 1.600 millions à moins de 3.200 millions de DA | 760 à moins de 1.030 | 380 à moins de 515 |
| De 3.200 millions à moins de 6.400 millions de DA | 1.030 à moins de 1.400 | 515 à moins de 700 |
| De 6.400 millions à moins de 12.800 millions de DA | 1.400 à moins de 1.800 | 700 à moins de 900 |
| De 12.800 millions à moins de 25.600 millions de DA | 1.800 à moins de 2.400 | 900 à moins de 1.200 |
| Au-delà de 25.600 millions de DA, à ajouter à 2.400 heures 2 %, soit 48 heures pour chaque tranche supplémentaire de 5.000 millions de DA jusqu'à un maximum de 4.500 heures | Maximum 4.500 heures | Maximum 2.250 |

* Obtenus en multipliant le volume horaire par le taux horaire de 500 DA

**Source :** ALGÉRIE, Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire, n°04, du 14/01/2007, p 17.

Cela est stipulé par la réglementation de l'article 29 du journal officiel qui consiste sur : « les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de son mandat par l'organe statutaire dûment habilité en accord avec lui, conformément aux tarifs établis par les autorités publiques compétentes avec le concours de l'ordre national, dans le cadre de la législation en vigueur. En cas de pluralité de commissaires aux comptes, la rémunération de chacun d'eux s'obtient en divisant le montant total par leur nombre »[1]

D'après les articles mentionnés déjà, on peut remarquer que ce dispositif montre que pour toute rémunération déterminée y'a pas une liberté totale dans la fixation des couts comme étant une prestation globalement commerciale. En revanche, y'a un encadrement des tarifs fixes de référence pour permettre de limiter les écarts entre les interventions des auditeurs externes, afin de protéger le niveau de qualification de l'audit et nous pouvons ajouter un point qui est noté le plus remarquable que ce mécanisme sert à éviter une concurrence fondée uniquement sur le prix.

[1] Algérie, « Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire », 18 mai 1996, article 29, https://www.joradp.dz/FTP/Jo-Francais/1996/F1996024.pdf.

### 3. Les origines libérales et les premières réglementations :

La notion des origines est évoluée et développée dans un cadre historique pour les professions libérales dont la rémunération ne dépend pas seulement du temps consacré à la mission, mais aussi de la compétence mise à contribution, de l'autonomie du professionnel, de la complexité du travail accompli et de la responsabilité prise vis-à-vis des tiers. Dans ce cas, l'honoraire récompense une expertise et non pas la simple répétition d'une tâche répétitive qui ne donne pas une VA.

Dans le domaine de l'audit légal, cette logique revêt une importance particulière. En effet, le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général qui repose sur son indépendance, son jugement professionnel et sa responsabilité. Ainsi, la fixation de ses honoraires ne peut pas être assimilée à une simple relation commerciale ordinaire ; elle doit prendre en compte la nature de la mission, du volume de travail attendu, du niveau de risque, et aussi le niveau d'exigence de la qualité et la conformité qui ont une relation directe à la certification des comptes.[1]

D'un point de vue du code de commerce français et avant d'entamer l'évolution des honoraires dans le cadre national, il faut mettre en évidence que la rémunération des CAC ne constitue pas un simple prix de marché, mais l'expression d'une mission réglementée dont le cout dépend du temps, du risque et de la complexité de l'intervention. L'article R.823-12 du Code de commerce établit que le salaire du commissaire aux comptes devrait être calculé sur la base de l'estimation du nombre d'heures consacrées à la réalisation de son travail, avec le paramètre principal étant la structure de l'entité, sa complexité ainsi que d'autres paramètres individuels. Cet exemple montre la façon de considérer la question tarifaire professionnellement, quand l'honoraire devrait correspondre au volume nécessaire de l'effort auditif, et non à un prix fantaisiste.

### 4. L'historique et l'évolution des honoraires des missions d'audit légal en Algérie :

L'histoire de l'évolution des honoraires du commissaire aux comptes en Algérie se caractérise par plusieurs phases correspondantes chacune à un contexte normatif, économique et réglementaire précis. Cette évolution témoigne d'un mouvement progressif allant d'un

[1] Algérie., : « : Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire. », 1994.

système fortement administré vers un système plus professionnel, plus autonome et plus conforme aux normes internationales.[1]

### 4.1. La période coloniale et les débuts de la supervision professionnelle :

Au cours de la période coloniale, la pratique de l'expertise comptable et de la révision des comptes était fortement influencée par le modèle français. L'accès à la profession était strictement limité à un nombre réduit de praticiens. L'objectif principal était moins de construire une profession autonome que de maîtriser les fonctions réellement comptables et financières au service de l'organisation économique existante. À cette époque, la notion moderne d'honoraires de commissaire aux comptes n'était pas encore parfaitement développée dans le contexte algérien, la profession n'ayant pas encore atteint l'autonomie juridique et institutionnelle qu'elle connaîtra par la suite.

### 4.2. La période postindépendance et l'orientation étatique :

Cette phase marque le moment où l'audit légal connaîtra une période d'un changement structurel. À une époque où l'économie était largement administrée avec une nationalisation importante des entreprises, le processus de surveillance des comptabilités est progressivement devenu un service d'intérêt étatique. Les personnes qui exerçaient le rôle dans ce secteur appartenaient pour la plupart aux structures administratives ou bénéficiaient d'un contrôle administratif car dans la période précédente la plupart des entités été des entreprises publiques. Le paiement était essentiellement un salaire ou un paiement administratif, plutôt qu'une tarification librement négociée des services.

Ainsi, à cette époque, il n'existait pas encore un système de tarification libre comme c'est le cas dans les pays capitalistes. Le principe de paiement était basé sur des conventions administratives ou publiques, et non par une véritable libre tarification.

### 4.3. La progression orientée vers la profession libérale :

Le progrès de la libéralisation de l'économie algérienne ainsi que la mutation des conditions légales ont permis l'émergence d'une indépendance dans le domaine du commissariat aux comptes. La situation a permis d'opposer la notion de contrôle légal à celle d'obligation, le professionnel est ainsi un acteur libre, chargé d'une mission de certification, et tenu à un devoir de compétence du diligence et d'indépendance.

---

[1] Algérie., : « : Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire. »

Dans ce cas, il faut réglementer la rémunération du professionnel. La tarification permet ainsi de protéger le métier contre toute formule de concurrence par les prix, mais aussi de prévoir une rémunération adaptée à l'exigence de la mission. L'idée de disposer d'un minimum de barème s'impose alors peu à peu comme nécessaire.[1]

### 4.4. La mise en place du premier barème officiel

Le grand changement se fait lors de l'établissement du premier barème officiel pour la fixation des tarifs des honoraires de commissaire aux comptes. Le premier barème officiel marque une étape significative de l'évolution de la profession, puisqu'il s'appuie sur un critère relativement objectif : la taille du bilan de l'entreprise auditée.

Cette méthode exprime la volonté de normaliser le tarif des honoraires des commissaires aux comptes en tenant compte de l'importance économique de la société concernée. Tant plus que l'entreprise est importante et tant plus le travail de contrôle à réaliser par le commissaire est volumineux, plus le minimum horaire sera élevé. La simplicité et l'évidence de ce critère sont ses atouts, mais l'inconvénient majeur reste celui du caractère exclusivement quantitatif de l'évaluation, sans tenir compte de la qualité du contrôle interne, du risque ou de la complexité de l'entreprise.

Ainsi, le premier barème marque l'évolution d'une simple rémunération administrative à une tarification professionnelle, relativement mécanique néanmoins.[2]

### 4.5. La période de rigidité et d'insuffisance d'actualisation

Dans l'horizon des années 1990 et la fin des années 2000, nous avons connu Bien que l'on puisse constater une certaine stabilité réglementaire, il est important de préciser que celle-ci était accompagnée d'un souci majeur lié à l'insuffisance d'actualisation de barème en fonction des changements économiques, de l'inflation et de la complexité des missions audit.

Dans les faits, cette période soulignait notamment des problèmes liés à :

- L'insuffisance de montant par rapport au coût réel de la mission.
- L'insuffisance de réactivité du barème au regard du volume d'activité et de la complexité des missions.

---

[1] Algérie, « Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ».

[2] Algérie, « Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire », 18 mai 1996.

- La non prise en compte de complexité des opérations et de qualité du système de contrôle interne.
- Les difficultés d'adapter au cas particulier après les procédures d'évaluation du système.

Le décalage entre le barème réglementaire et le coût réel de la mission audit devenait donc bien identifié. Le taux horaire implicite était bas par rapport au coût réel de l'activité de professionnel et rendait le système inapproprié d'un point de vue économique.[1]

### 4.6. La réforme vers une approche plus professionnalisée :[2]

Une nouvelle période se dessine dans les années 2010 avec les réformes pratiques dans les entreprises dans ce secteur. On assiste à la phase caractérisée par une approche tournée vers l'harmonisation, la professionnalisation et l'autonomisation. La loi de contrôle des comptes devient de plus en plus moderne à travers un cadre plus structuré et un encadrement plus précis des missions du commissaire aux comptes.

La réflexion réglementaire dans cette phase vise essentiellement à :

- Se rapprocher du cadre international de référence en matière de normes de compte.
- Corriger la qualité de l'audit.
- Améliorer l'indépendance du CAC et préciser les modalités d'arrimage des honoraires.
- Dégager la question des honoraires des vieilles structures administratives.

Les modalités de fixation des honoraires dans cette phase s'opèrent par anticipation, dès le début de la mission, grâce à une lettre de mission ou un contrat de prestation de service et après la soumission à l'appel d'offre des entreprises via des cahiers des charges contenant deux types d'offres entre l'offre technique et financière. Dans ce cas de figure, on détermine préalablement les honoraires sans pouvoir apprécier la valeur exacte de l'efficacité de contrôle de l'entreprise.

Autrement dit, cette partie globale qui parle sur l'historique et l'évolution se repose sur plusieurs axes tout en montrant le passage d'un système classique du barème au système de soumission via les cahiers des charges des entreprises dans le cadre des appels d'offres du marché public ; c'est pour cela on a passé d'une phase a l'autre tout en commençant par les honoraires par origine et par définition que c'est toute une rémunération vis-à-vis une prestation

[1] Algérie, « Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire », 18 mai 1996.
[2] Haute Autorité de l'Audit (H2A), NEP 210 – Lettre de mission.

indépendante fondée sur plusieurs facteurs tell que la compétence et l'autonomie. Entre autres n'importe quelle mission exercée par les experts en domaine doit être réalisée dans le carde officiel et professionnel pour protéger leur indépendance, et finalement le passage au système pris en compte à l'échelle nationale nécessite de mettre en lumière le système français qui constitue un bon point de comparaison dont les honoraires dont aussi liés au temps de travail et à la complexité de la mission.

D'après les études établies dans le cadre de notre recherche, le résultat dégagé peut encadrer que les honoraires par définition c'est un terme qui convient plus au moins aux réalités européennes qu'à celle de l'Amérique du nord, mode ou système de rémunération emblématique entre les professionnels et leurs clients, ce concept trouve ses racines dans la distinction entre le travail salarié et la prestation d'expertise intellectuelle. En revanche que la personne salariée peut avoir que les horaires du fonctionnaire, l'honoraire rémunère un engagement de compétence et d'indépendance, dont le montant reflète à la fois la complexité de la mission et la responsabilité engagée envers des tiers dont la rémunération échappe à la loi de la demande et l'offre qui se base sur la confiance et la rareté des compétences.

Avant de passer à l'évolution des honoraires de l'audit légal en Algérie, nous devons mettre à l'épreuve d'un point de vue français que le barème de la tarification des CAC est défini et fixé par l'article R823-12 du code de commerce qui se repose sur l'estimation du temps de travail à consacrer pour remplir une mission d'audit légal en fonction de plusieurs déterminants, allant de 20-35 heures à plus de 300 heures selon la taille de l'entité et autres facteurs déterminants.

Cette trajectoire s'étend sur plus de six décennies, est marquée essentiellement par des phases spécifiques et que chacune correspondant à un contexte économique et législatif. Les phases distinctes d'imputation sont officiellement dans le monde de commissariat au compte car en premier lieu et pendant la période coloniale jusqu'en 1980, été caractérisée par le contrôle total d'audit de la part de la gouvernance, A l'époque et postindépendance, le métier était encadré par le décret Crémieu de 1947 qui en réservait l'exercice à une élite étroite sous contrôle français. À partir de l'indépendance en 1962, l'audit légal se transforme en un commissariat aux comptes d'État appliqué aux entreprises nationalisées. Les honoraires n'existaient pas au sens libéral : les auditeurs étaient des fonctionnaires rémunérés par des salaires fixes selon la grille de la fonction publique. L'ordonnance n°67 du 25 novembre 1967 soumet l'audit à la tutelle directe du ministère des Finances, sans barème professionnel ni liberté tarifaire.

Entre autres, le processus de libéralisation commence par l'imposition et l'exigence de la loi n°82-213 du 18 novembre 1982 qui permet d'évoquer pour la première fois les auditeurs externes libéraux. La grande révolution se fait effectivement avec l'Arrêté interministériel n°1993 relatifs à la fixation des honoraires minimaux. Celui-ci est le premier barème officiel uniquement fondé sur le montant du bilan total de la société. Il stipule ainsi un nombre minimum d'heures avec plusieurs seuils de tarification.

Durant la période 1994 jusqu'à 2010 les honoraires ont marqué une inflation sans mise à jour de substantielle et avec l'arrêté qui est met en place tout en remplaçant celui de 1993, ce dernier consiste sur l'interdiction formelle des honoraires à l'indépendance professionnelle. En 2006, un nouveau barème cherche à porter le minimum de valeur pour les PME, mais cette mesure est en réalité insuffisante au regard des besoins inflationnistes. Le décret 08-04 du 28 janvier 2008 exonère certaines entreprises du contrôle légal, et consiste sur l'encadrement des cycles des formations et même il est pour assurer la mobilité entre les institutions publiques, cela rend exclusive la tarification plus complexe. Ainsi, le coût réel du taux journalier moyen atteint 100 DA/heure malgré la dépréciation de la valeur de la monnaie.

Nous revenons à la phase actuelle de 2010 jusqu'aujourd'hui qui est reconnue par l'homogénéité, l'harmonisation internationale et l'autonomisation de la profession. Ainsi que la loi principale n° 10-01 du 29 juin 2010 avec l'article 21 rédigé par le conseil national des commissaires aux comptes portant sur la nature de fixation des honoraires et les couts des missions légales comme obligatoire rompant définitivement avec la supervision et le pilotage ministériels directs pour le barème national minimal établi avec l'approbation en l'assemblée générale et la sous tarification des conventions. Dans les premiers temps les honoraires été fixé au début de la mission via le document officiel qui est la lettre de la mission ou le contrat de prestation.

**Conclusion du chapitre**

Finalement, dans la conclusion de ce chapitre qui consiste sur les principes et les fondements théoriques indispensables pour continuer notre recherche dans le cadre académique et professionnel en débutant par les concepts qui couvrent la définition du CI, la démarche d'audit légal et les fondements nécessaires de la tarification et la fixation des honoraires des CAC. Toutefois, ces trois piliers ne sauraient être appréhendés de manière isolée dans le cadre d'une intervention légale, ce qui va nous permettre de comprendre la relation entre l'évaluation du dispositif de CI et les couts consacrés pour les missions de commissariat aux comptes dans le chapitre suivant censé être analytique.

# CHAPITRE 02 :

# CADRE ANALYITQUE DE LA RELATION ENTRE LE CONTROLE INETERNE ET LES HONORAIRES DES CAC

# INTRODUCTION

Le deuxième chapitre est censé orienté vers le cadre théorique qui montre la relation entre le niveau de la performance du dispositif du contrôle interne des entreprises et ce dernier comment ça peut être un facteur déterminant dans la fixation des honoraires de l'audit externe. Donc après avoir présenté dans le chapitre précédent les concepts clés presque en totalité pour fonder une très bonne base pour commencer le chapitre analytique d'une manière structurée et orientée vers la détection des risques, autrement dit que l'auditeur privilégie l'approche ciblée aux anomalies significatives et non pas d'auditer ls système entier du CI.

Ce décalage entre le principe théorique et ce qu'on a observé va animer ce chapitre analytique vu que c'est le cœur de ce dernier. Ce que je veux montrer ici, c'est la relation entre le contrôle interne et les honoraires via l'évaluation du risque, à l'estimation du travail et au paradoxe temps-budget accordés pour la réalisation de ces tâches, avec des limites concernant la prévision et la fixation préalable des honoraires et la nécessité d'effectuer certaines démarches préalables.

**Par la suite, le plan de cette partie est autour de trois sections qui sont :**

**Section 1** : l'évaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit légal par l'approche des risques

**Section 2** : l'analyse de la détermination des honoraires entre raison d'être économique, obligation légale et les pratiques professionnelles.

**Section 3** : la mise en place de l'écart qui existe entre la logique théorique et les pratiques concrètes sur le terrain.

## Section 01 : l'évaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit légal par l'approche des risques.

Par rapport aux différentes phases de la démarche d'audit légal, il est obligatoire d'insister sur la phase d'évaluation du système interne en premier et d'estimation des risques qui peuvent influencer toutes les procédures nécessaires qui mène au bon fonctionnement.

### 1. L'approche par les risques en tant qu'identifiant important de la performance du CI :

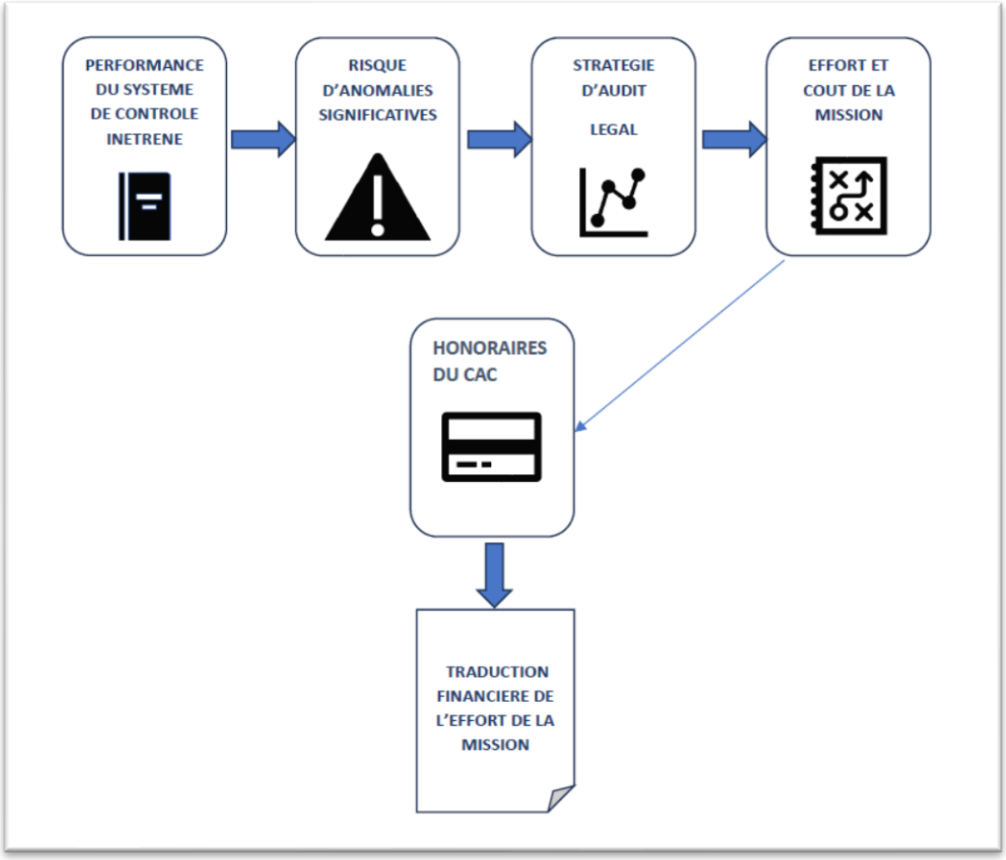
Dans cette partie on est censé de parler sur l'aspect du cœur du métier pendant le déroulement de la mission, le commissaire aux comptes ne peut jamais atteindre la finalité de vérification exhaustive de toutes les opérations de l'entité auditée. Alors le principe de l'évaluation repose sur l'identification des risques significatifs c'est ce qu'on appelle l'approche par les risques, que l'auditeur externe doit comprendre l'entité en globalité tout en débutant par la compréhension de son environnement, le système comptable, la taille, l'efficacité du système d'information comptable et autres facteurs déterminants qui vont orienter l'intervention concernée.

Selon la littérature et les normes professionnelles notamment la norme ISA 315 révisée en 2019 qui consiste essentiellement à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour obtenir une base solide afin de concevoir ses tests sur différents niveaux et donc une meilleure planification du plan de travail tout au long de la mission prise en compte. Cette planification reposée sur la norme ISA 300 implique qu'elle permet efficacement de déterminer les zones prioritaires, et d'affecter les ressources nécessaires pour lutter contre les insuffisances identifiées.

Ainsi, leur approche par les risques qui a été suivi par l'équipe du commissariat aux comptes vise à relier directement la démarche élaborée à l'effort fourni et le personnel destiné à la mission.[1]

[1] Djouadi, Ramdane et Haddou, Samir, « Approche par les risques dans l'audit comptable et financier. Cas : Entreprise nationale de Géophysique BOUMERDES » (Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2021), https://dspace.ummto.dz/items/91885c22-752c-4bcf-a5cb-f8c995c222c1.

**Figure 7: la relation entre CI, le risque d'audit et les honoraires des CAC**




**Source :** Elaborée par nos soins.

**Interprétation d'illustration :**

La logique centrale de notre schéma est basée sur l'analyse des différentes procédures de leur niveau de fiabilité en termes de séparation des taches et l'efficacité des contrôles internes, ces derniers contribuent directement dans la détection pertinente des anomalies significatives qui vont permettre aux auditeurs de planifier avec une pertinence (nature, calendrier, l'étendu des procédures) pour gagner du temps via une formule bien précise en fonction des heures de travail, le niveau de qualification et la mobilisation des ressources afin d'avoir plus d'efficacité en termes de qualité des travaux et cout de mission et cela va être une traduction financière de l'effort de la mission.

### 1.1. L'approche par les risques encadrée par la prise de connaissance et l'orientation des travaux de la mission :

D'après mon observation au sein du cabinet que l'auditeur ne peut pas élaborer toute une vérification exhaustive de toutes les opérations et les interventions réalisées vis-à-vis les parties

externes, c'est pour cela il repose dans son intervention sur des tests spécifiques. La nouvelle règlementation dit que la démarche d'audit doit reposer sur une vérification tout en identifiant les zones dans lesquelles les états financiers sont susceptibles de contenir des anomalies remarquables, celui construit un appui d'orientation des travaux d'audit vers ces zones d'alerte via la cartographie des risques qui consiste essentiellement à détecter toute sorte d'erreur ou fraude.

Selon la norme ISA 315 révisée en 2019, sous le titre « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives » définit pratiquement les responsabilités des CAC dans la compréhension de tout le process interne de l'entité y compris le CI, ça résulte que les risques apprécies sont à deux niveaux principaux :

- **La prise en compte des états financiers dans leur ensemble** : nous pouvons les considérer lorsqu'il existe une possibilité que ce risque peut avoir un effet d'ordre horizontal affectant autres éléments ou assertions.
- **Sur le plan des assertions :** toute information sur les comptes ou même autres détails ou interprétation est fournie dans les états financiers.

Tout en suivant cette distinction, on peut clarifier son rôle principal dans la participation dans la réponse, cela veut dire qu'après l'appréciation établie l'auditeur peut connaitre si le risque nécessite une réponse générale sur toute la mission ou une autre ciblée sur un cycle bien déterminé selon le guide concerné à le suivre.

**Nous concluons,** pour ce premier aspect on peut indiquer que l'approche appropriée aux risques transforme la prise de connaissance de l'entreprise en cartographie des risques pour sélecter exactement les zones sensibles liés à la préparation de l'information financière et pour apprécier si l'entreprise dispose d'un système de pilotage adapté à sa taille et sa complexité qui vont orienter les travaux obligatoires de la mission et afin de mesurer l'effort du personnel.[1]

### 1.2. Les composantes fondamentales du CI contribuant à la détection des anomalies :

Le CI n'est pas traité tant qu'un seul élément par contre qu'il est décomposé en plusieurs composantes tout en évaluant le niveau de dysfonctionnement de l'entreprise, car elles

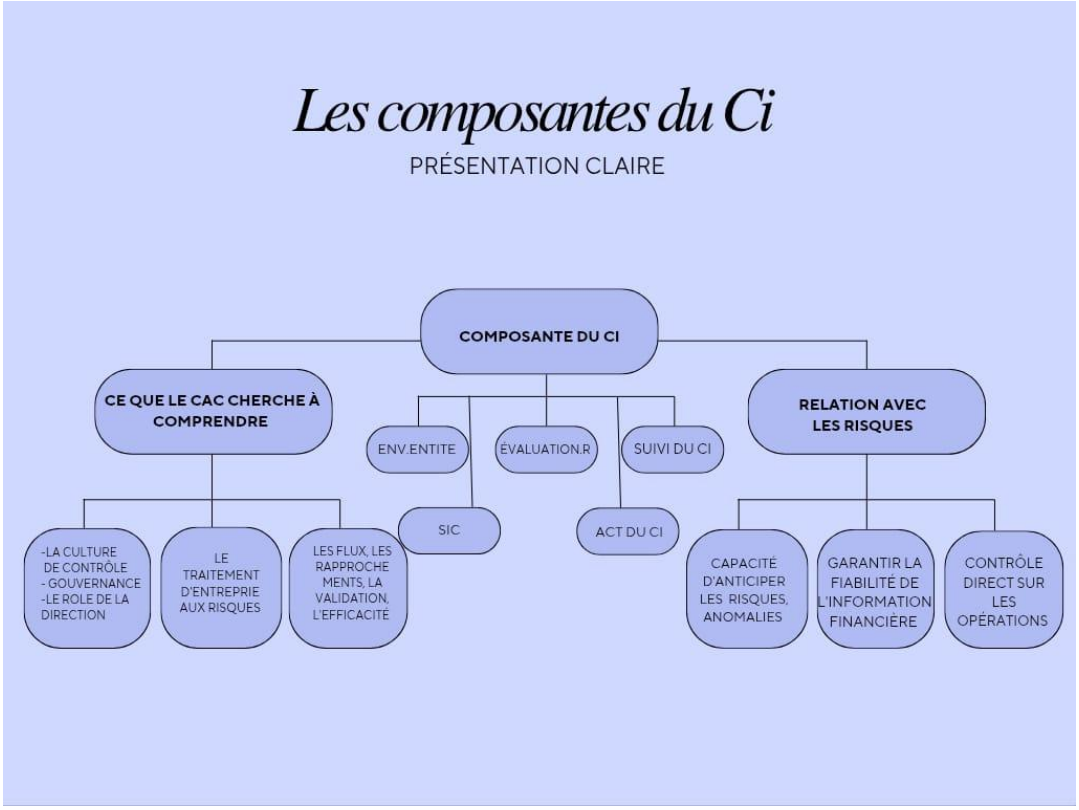
[1] Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « NEP-315. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes », Document gouvernemental, 2024, https://doc.cncc.fr/docs/nep-315-prise-de-connaissance-de.

permettent évidemment de suivre le système que la norme stipule sur qui consiste aussi à l'analyse de l'information comptable et la communication, puis les activités de contrôle.

Comme nous avons le besoin d'expliciter la relation du CI qui mène à lister la majorité des erreurs influençant la qualité d'audit, on ne juge pas la pertinence du dispositif à partir de la présence d'une documentation. On peut juger cela par rapport à la qualité de l'environnement de contrôle, la capacité de l'organisation à repérer ses propres risques, l'efficacité de son système d'information, les activités de contrôle pertinentes ainsi que le suivi des erreurs et c'est ce qui est pratiqué réellement de la part des cabinets d'audit. [1]

Voilà l'illustration qui nous donne un aperçu global sur le dispositif du CI en matière des composantes essentielles et leur impact sur l'avis des experts et leur relation avec les risques :

**Figure 8: les principales composantes et leur contribution dans l'évaluation des risques.**




**Source :** Elaborée par nos soins.

[1] kpmg, *COSO Internal Control – Integrated Framework (2013)*.

### 1.2.1. Le premier pilier de la fiabilité d'un dispositif CI :

La base que les intervenants externes reposent sur c'est la bonne connaissance de l'environnement, car ça reflète la culture et le mode de travail de l'entreprise, la nécessité accordée à l'éthique, le pouvoir de la gouvernance, l'attitude de la direction contre le service du contrôle et même les qualifications des responsables vis-à-vis leurs différentes tâches.

Autrement dit, si c'est possible que les déficiences déterminées puissent remettre en question les autres facteurs du CI, cela veut dire que l'entourage dans un contexte professionnel est fondamental pour le reste des procédures dédiées à l'analyse et l'appréciation de la direction à identifier les fraudes et les dysfonctionnements liés à toute sorte d'information et donc ils vont dégager des réponses plus adaptées aux travaux d'audit établis.

Sur le volet professionnel dont la pratique domine le contrôleur externe se met en obligation d'utiliser la demande de documentation, les tests analytiques, les observations, la revue des documents, le réexamen des états financiers, la consultation de la documentation réglementaire et des manuels de contrôle ainsi que l'observation des activités de l'entreprise. Cela implique qu'une observation et un contrôle des pièces justificatives peuvent confirmer ou infirmer les informations obtenues lors des entretiens avec la direction, Ce qui montre que le niveau de la performance est relié en première position avec l'environnement de l'entreprise et que même les procédures formalisées peuvent perdre leur efficacité, si le directeur avec son équipe ne respectent pas les traitements de la certification et la validation cela implique la faiblesse du fonctionnement de dispositif et l'augmentation de taux de risque et alors un ajustement systématique des travaux d'audit pris en charge par les auditeurs. Nous pouvons résumer d'une autre manière pertinente que cette étape consiste à comprendre l'incidence de la performance du CI sur l'effort fourni et par conséquence les couts destinés à supporter via les techniques du CAC pour hiérarchiser ses priorités, car toute insuffisance mineure est limitée à une vérification secondaire pour obtenir une recommandation bien ciblée. En revanche, une déficience touchant un cycle très précis tel que le cycle des achats ou des immobilisations peut dégager des anomalies et des écarts significatifs qui ont un impact direct sur les états financiers et donc ça va nécessiter des travaux supplémentaires.[1]

[1] IFACI, « Executive summary du COSO 2013 : Cadre intégré de contrôle interne », Paris, France, 2013, https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/executive-summary-coso-def.pdf.

### 1.2.2. La qualification de la surveillance et l'amélioration corrective des faiblesses du CI :

Quand nous parlons de la vérification des procédures appliquées dans l'entreprise ce n'est pas suffisant d'un volet de la vérification de son existence seulement car les mécanismes d'évaluation formalisées en garantissent pas en elles même la fiabilité et la pertinence du dispositif et le CI reste fragile. Par contre, si on veut parler d'un système puissant on doit faire appel d'un suivi régulier permettant d'en analyser l'efficience et la correction des éventuelles déficiences càd le CAC cherche à comprendre le processus de suivi élaboré au sein de l'entreprise, notamment la façon dont l'entité réalise des évaluations continues ou ponctuelles, identifie les faiblesses existantes et met à l'épreuve des actions correctives. A l'inverse de contenu, si le suivi régulier est absent dans l'entreprise ou même si les mécanismes de correction ne sont pas efficaces ou inexistants d'une manière que les anomalies vont avoir un impact sur les états financiers en leur totalité ou même au niveau des assertions d'audit.

Par conséquent, cette analyse pertinente nous permet de montrer que cette dimension en terme d'audit légal ne cible pas la qualification au moment du contrôle seulement, en revanche ça se repose également sur la capacité de l'entreprise à corriger les erreurs constatées d'avance ou autres dans le cadre d'appréciation meilleure des risques pour une approche bien précise où l'auditeur prend en compte des faiblesses identifiées et leur traitement pour une finalité de mesurer les efforts à fournir selon le degré du dysfonctionnement et donc les couts à consacrer pour le bon déroulement de la mission.[1]

### 1.2.3. L'axe opérationnel de la détection des risques :

On est arrivé au cœur d'évaluation car il faut bien analyser la contribution du système d'information pré-intégré et les activités de contrôle qui traduisent sur le plan pratique la manière dans laquelle les opérations enregistrées, traitées et intégrées dans les états financiers. A ce titre le système d'information joue un rôle central dans la production de l'information financière vis-à-vis les parties prenantes internes et externes. Conformément aux normes appropriées, le commissaire aux comptes doit comprendre en profondeur comment le SI de l'entreprise fonctionne tout en commençant par le mécanisme d'enregistrement des transactions qui se passe par l'imputation des données comme étant des imputs et puis le traitement qui va nous produire des outputs, ainsi que les activités et les actes de contrôle se figurent dans les

[1] IFACI, « Executive summary du COSO 2013 : Cadre intégré de contrôle interne ».

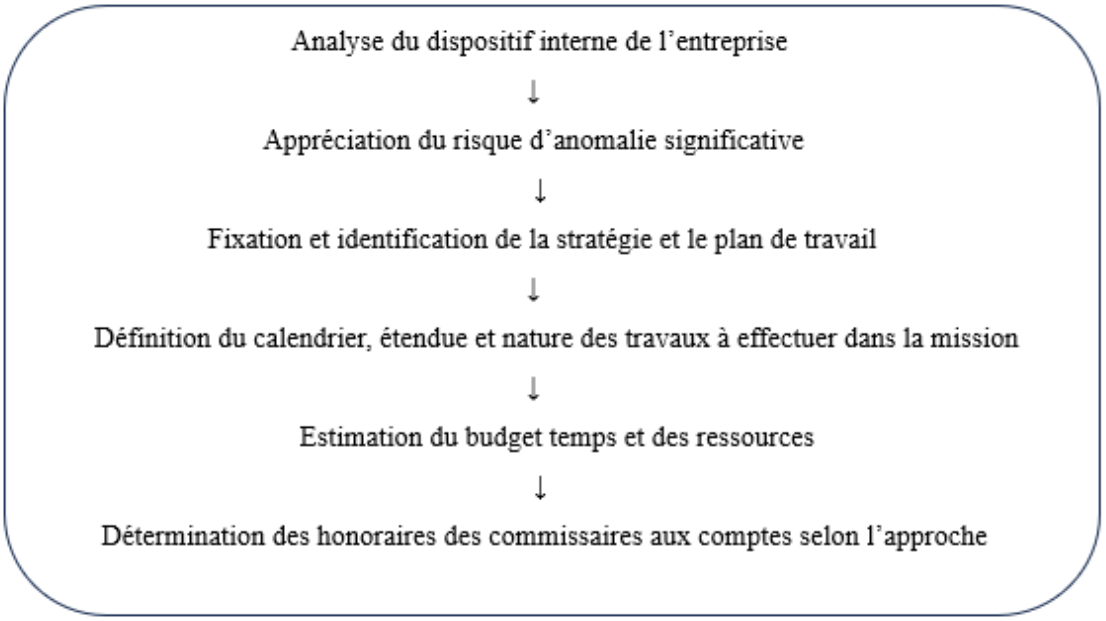
flux d'information, la séparation des taches, les contrôles ponctuels ou réguliers automatisés ou manuels et les modalités de traitement des données et règlement pécuniaire entre des intervenants divers.

En effet, le rapprochement avec ses différents types ou autres opérations comme celles de contrôle tel que les autorisations, les concordances, les examens indépendants, et les contrôles d'accès sont réalisées en vue de prévenir, de détecter, et de faire rectifier toute anomalie susceptible de se traduire par des effets transitifs sur les états financiers. La pertinence des opérations bien définies effectues au niveau du CI influencent directement la fiabilité de l'information financière vis-à-vis les parties prenantes.

Au cours de la mission, le CAC mène sur le terrain une analyse poussée de toutes ces dimensions afin de déterminer les faiblesses du système. Lorsque l'on constate qu'une faiblesse au niveau de l'exécution de la mission de contrôle est également révélatrice non seulement de la faiblesse au niveau organisationnel mais également d'une possibilité de dysfonctionnement, alors on peut donner comme illustration que si une série d'activités n'est pas séparée, il y a donc une probabilité de fraude qui ne sera pas détectée et donc un impact direct sur la performance du système qui va toucher indirectement les volume horaire de la mission.

Nous arrivons à montrer la relation entre ces facteurs via un schéma qui nous donne du récap :

**Figure 9: schéma récapitulatif des procédures d'évaluation**



**Source :** Réalisation de nos soins et à l'aide des références fiables.

D'autre part, si on veut parler des éléments intégrés dans le SI de n'importe quelle entreprise et l'impact de chacun sur la décision de l'auditeur et par transition l'impact réel sur l'effort. Tout en commençant par l'ERP qui doit être structuré et puissant pour assurer les contrôles automatisés et il donne accès à la centralisation des données qui va viser la fiabilité de l'information financière. Ces contrôles vont permettre d'appliquer des tests de procédures tout en réduisant l'évaluation en utilisant les tests en détails avec un temps réduit. En revanche, si y'a une probabilité d'avoir l'une des étapes dans le processus non formalisé ou peu appliqué sur le terrain cela implique la focalisation sur les tests mixtes de la part des auditeurs accordés avec des efforts doublés. [1]

Ensuite, on passe à un autre volet si le degré des anomalies devient élevé sous la contrainte de la non sécurisation du système ou l'absence de rapprochement qui ne va pas détecter les dysfonctionnements existants, cela peut influencer l'efficacité de tout le dispositif superviseur de l'entité.

### 1.2.4. Les pratiques réelles de la détection des risques :

Au moment où le CAC récupère les documents et la base des données indispensable pour s'assurer au bon déroulement de la mission, il devient obligatoire de ne se limiter pas à poser que les questions théoriques car sur le volet professionnel on doit combiner réellement plusieurs procédures pour obtenir une compréhension fiable de l'entité et de son contrôle interne. Autrement dit que l'intervenant externe avant qu'il élabore son plan de travail il vient de demander les pièces justificatives afin de détecter les zones de vulnérabilité susceptibles de générer des anomalies significatives dans les états financiers tout en touchant la réputation de l'entreprise.

Nous pouvons mettre en disposition les procédures nécessaires pour faire connaitre le fonctionnement du dispositif comme suit :

- **L'observation des opérations effectuées au sein de société :** il demande le détail des opérations en matière d'informations auprès de la direction et les responsables opérationnels

[1] IFACI, « Executive summary du COSO 2013 : Cadre intégré de contrôle interne ».

- **Demande des analyses analytiques et comparatives :** auprès de son niveau, il observe le déroulement des certaines opérations pour dégager les écarts ou les dysfonctionnements existants par rapport aux différents cycles ou sur les états financiers dans leur ensemble
- **L'inspection des documents internes :** le CAC peut également examiner les procès-verbaux des organes de gouvernance, les rapports de contrôle interne, les rapports de gestion ou encore les manuels de procédures.
- **L'observation des locaux, installations ou processus :** avec cette technique l'équipe du commissariat aux comptes vont vérifier concrètement si les instructions et les procédures dédiées à l'application sont appliquées réellement sur terrain, ils ne se contentent pas des déclarations de le direction ou du processus avec ses procédures écrites théoriquement, mais ils observent et prennent des remarques directement d'après le fonctionnement réel de l'entreprise via les activités et les opérations qui sont à la disposition des parties prenantes.
- **La consultation des sources externes :** pour garantir la qualité et la nature de l'information partagée à l'auditeur externe, ils mettent à l'épreuve la consultation et la communication avec les sources externes comme étant un moyen de garantie et d'assurance vis-à-vis les états financiers.

Selon les guides d'application des normes appropriées au secteur y'a des techniques très utiles pour l'obtention d'éléments probants, notamment l'inspection, l'observation, la confirmation externe, le recalcul, la réexécution et les procédures analytiques. Grâce à ces méthodes, l'auditeur peut passer d'une compréhension générale de l'entreprise à une évaluation structurée des risques d'audit.[1]

Dans ce contexte, la détection des risques est un travail opérationnel fondé sur l'analyse concrète des processus et des documents de l'entreprise. Plus les anomalies potentielles, les incohérences ou les faiblesses du contrôle interne sont importantes, plus le commissaire aux comptes devra prévoir des diligences complémentaires afin d'obtenir une assurance raisonnable sur la fiabilité des états financiers. Ainsi que, la qualité des informations et des procédures

[1] nternational Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *Norme internationale d'audit 315 (Révisée), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

recueillies lors de cette étape est finalement au cœur de l'estimation du budget et du temps consacré pour la mission et donc la détermination théorique des honoraires des CAC.

### 1.2.5. Le risque de CI comme un élément de fiabilité du CI et déterminant de l'effort d'audit :

Dans cette partie il faut expliciter le rôle principal de la notion de risque dans la contribution indirecte dans l'influence sur l'effort d'audit et la détermination des honoraires du commissariat aux comptes, on peut l'en diviser en trois sous titres principaux :

### 1.3. Le positionnement du risque dans une démarche d'audit légale :

Pour que l'auditeur atteint son objectif de la certification des comptes et donc la fiabilité des états financiers, il est totalement indispensable d'obtenir une assurance raisonnable que ces derniers ne comportent pas des anomalies susceptibles qui peuvent influencer son avis, cela repose sur la fondation d'une démarche liée à l'évaluation des risques suivant à la conformité aux normes internationales d'audit.

Par contre, nous pouvons résumer toute contribution des risques dans l'amélioration de la performance du CI de la société. En premier lieu, l'approche validée de la part d'intervenant oriente les travaux de l'équipe vers les zones bien détectées sensibles et les plus exposées aux anomalies selon l'analyse de la cartographie des risques. Tout en pratiquant ce qu'il est imposé théoriquement on va commencer par la compréhension claire de l'environnement, le système d'information qui fournit des informations importantes pour l'évaluation pertinente du dispositif de CI. La détection des anomalies occupe donc un positionnement central dans la planification et l'organisation de la démarche prête à mettre à l'épreuve, car cela permet au CAC d'identifier les domaines et les cycles qui nécessitent plus d'effort et des contrôles approfondis.

### 1.4. La classification des composantes du risque selon le niveau de la détection :

Lorsque on arrive à la contradiction professionnelle entre les états financiers entiers et les différents risques détectés, on doit distinguer entre les sortes des anomalies car nous avons le risque avec des anomalies et dysfonctionnements significatifs et du risque de non détection.

- **Le risque des anomalies existantes :** ce type se comporte de deux types qui sont le risque inhérent et l'autre lié au contrôle**.** Le premier par signification est reconnu par sa relation avec l'activité et les interventions avant la prise en compte des contrôles ce qui

intervient indirectement sur le CI, contrairement au risque lié au contrôle lorsque l'insuffisance ne soit pas prévenue ou corrigée par les évaluations pratiquées au niveau interne et qui sert à refléter la fiabilité du CI.

- **Le risque de non détection :** par définition c'est celui avec les procédures exercées par le CAC mais ne contribuent pas réellement à découvrir l'anomalie existante et cela veut dire que l'instruction concernée n'est pas efficace.

Par la suite, lorsque on élabore une bonne évaluation du système interne cela nous permet d'analyser et établir une grille bien précise et orientée vers la séparation des écarts liés è l'activité opérationnelle de l'entreprise.

## 1.5. L'appréciation de la fiabilité du CI :

A la suite des recherches, nous avons remarqué qu'on doit faire un passage d'interprétation professionnelle càd nous devons montrer comment se fait cette appréciation réellement de la part de CAC, la manière de transformation des constats en niveau de confiance qui implique systématiquement la préparation de la stratégie appropriée au niveau de performance détectée avec la sélection de l'ensemble des échantillons pour les faire des tests pratiques pour estimer l'effort exigible à fournir. Autrement dit, dans un contexte professionnel l'évaluation ne se fait pas théoriquement ou déclarative. Par contre qu'elle doit être concrète sous plusieurs options à appliquer pour tester si y'a réellement des dysfonctionnements ou pas tout en comparant avec la théorie déposée et cela peut renforcer la détermination si les contrôles internes sont capables effectivement de prévenir, détecter et proposer des situations correctives pour les risques susceptibles d'affecter les états financiers.

Cette appréciation s'effectue sur plusieurs aspects généralement par une identification spécifique des cycles significatifs de l'entreprise en premier lieu comme le cycle des achats, des immobilisations ou de la trésorerie, la paie ou encore les marchés publics. Après cette identification, les techniques professionnelles s'interviennent dans les cabinets d'audit tout en commencent par :

### 1.5.1. Les entretiens avec les responsables et les employés opérationnels :

Au début de la mission et avant l'engagement de l'auditeur externe, il est appelé à examiner plusieurs facteurs pour s'assurer de la pertinence de système du CI de l'entreprise comme les entretiens et autres éléments qu'on va traiter par la suite. Donc comme nous avons

dit déjà que le CAC effectué des entretiens avec divers profils tel que les professionnels comptables et financiers et même les opérationnels pour se rendre compte du déroulement effectif des procédures internes.

Ces discussions lui permettent d'établir toute une liste des différentes taches réalisées et effectuées par chaque intervenant tel que :

La liste des contrôles internes réalisés, les situations délicates au niveau de l'application des procédures de CI, les circuite de la validation des interventions en plusieurs volets, l'autorisation prise en compte via la direction de l'entité et autres.

Il est fréquent que lors des entretiens, l'auditeur constate des différences et des écarts entre la description des procédures internes données par l'entreprise et leur mise en œuvre sur le plan pratique.

### 1.5.2. L'observation en temps réel des activités et procédures :

Pour les transactions effectuées dans certains cycles nécessitant une vérification approfondie dans le contexte de la performance du CI, nous pouvons également expliquer quelques notions pour avoir un aperçu comment ça sera le déroulement de la mission. On peut citer :

Le contrôle des opérations de caisse, d'inventaire physique et les méthodes de vérification avec l'inventaire comptable pour dégager les écarts existants, la validation de paiement, les techniques qui permettent d'accéder au SI pour une meilleure centralisation des données de différents départements liés aux plusieurs systèmes, la réception des marchandises et la confirmation de la comptabilisation réelle des bons de commande et de réception et donc la facturation selon les mouvements possibles. Nous pouvons montrer cette situation d'après l'illustration suivante que l'entreprise peut disposer dans le cadre théorique d'une tache de double validation de règlement pécuniaire, contrairement au pratique qu'une seule personne qui prend la responsabilité de réaliser l'ensemble des opérations et activités concernées selon le principe de la séparation des fonctionnalités.

Cette situation traduit l'existence d'une faiblesse de CI et augmente le risque lié directement au dispositif.

### 1.5.3. L'inspection des documents et pièces justificatives :

Comme on a donné une vision sur ce principe précisément, l'inspecteur externe doit examiner et contrôler les documents et les pièces possibles pour vérifier la traçabilité et valider la régularité des activités. Ces derniers concernent les factures en première position, les BC, les contrats, la balance et les journaux comptables, les manuels et les procédures, les procès-verbaux et les rapprochements bancaires, ce qui construit une bonne base de révision notamment les autorisations requises, l'indépendance des taches, la conformité aux normes et procédures et la cohérence des justificatifs.

Tout ce processus est dédié à la révision du système et comment il fonctionne réellement.

### 1.5.4. L'utilisation des questionnaires de CI avant et pendant la mission d'audit :

Souvent les cabinets de différentes tailles élaborent des questionnaires préalables à la réalisation de la mission pour avoir une idée sur l'entreprise et son propre dispositif intégré du contrôle interne. Puis, tout au long du déroulement de la mission ils peuvent renforcer leur évaluation avec autre type de questionnaire pour la révision des procédures et afin de comparer entre la théorie et le terrain.

Finalement, les questionnaires portent principalement sur : tout type d'autorisation et justification, la supervision par la direction, le rôle principal de l'assemblée générale et les actionnaires, la répartition et la séparation des taches entres les opérationnels, les contrôles de supervision pour pouvoir déléguer, les accès au cœur d'informations indispensables, les validations par hiérarchie bien structurée et à la fin nous avons l'aspect le plus important c'est le suivi des anomalies de toute sorte significative qui peuvent influencer la réputation de l'entreprise via l'incertitude des états financiers. Les réponses reçues et à l'aide de la cartographie, l'intervenant externe peut identifier les zones présentant un risque élevé et aussi pour apprécier le degré de confiance qu'il peut accorder au CI.

Cette appréciation est une étape essentielle dans la démarche d'audit, car elle permet au commissaire aux comptes de déterminer le niveau de confiance qui permet de suivre les procédures internes avant de définir l'étendue des travaux qu'il aura à réaliser dans le cadre de la mission.

### 1.6. La relation entre le risque détecté au niveau de CI et les honoraires du CAC :

Une implication systématique de l'accroissement de l'intensité et les diligences d'audit sur l'état des ressources différentes tel que les ressources humaines, les techniques et le temps réservé pour l'accomplissement de la tache par responsabilité et donc une incidence indirecte sur la durée bien déterminée pour l'intervention.

Pratiquement parlant, avec la considération de la fiabilité des procédures internes de la part de CAC, On peut accorder une certaine confiance à l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne. Dans ce cas, il sera possible pour l'auditeur de recentrer ses travaux de manière à effectuer des contrôles de procédure et de restreindre certains contrôles substantifs qui deviennent moins nécessaires en raison du bon fonctionnement du système interne.[1]

Par contre, lorsque celui-ci est inefficace, l'auditeur ne pourra pas s'appuyer suffisamment sur les procédures mises en place par l'entreprise. Pour remédier à cette situation et réduire le risque de non-détection, nous pouvons souligner la nécessité des éléments suivants :

- L'application d'échantillonnages les plus larges.
- Le recours en avantage avec le contrôle interne.
- Les confirmations les plus nombreuses en matière externe.
- Les interventions supplémentaires.
- La délégation et la surveillance la plus forte et efficace.
- Et finalement, la réalisation des travaux en plus avec plus d'effort et de personnel qualifié.

Le niveau de risque du contrôle interne fixe le budget-temps d'audit, base des honoraires des CAC qui reflètent l'effort, la complexité et les risques engagés. Un bon CI réduit en théorie le nombre de diligences à fournir, alors qu'un système défaillant augmente l'effort qui implique les couts de la mission.

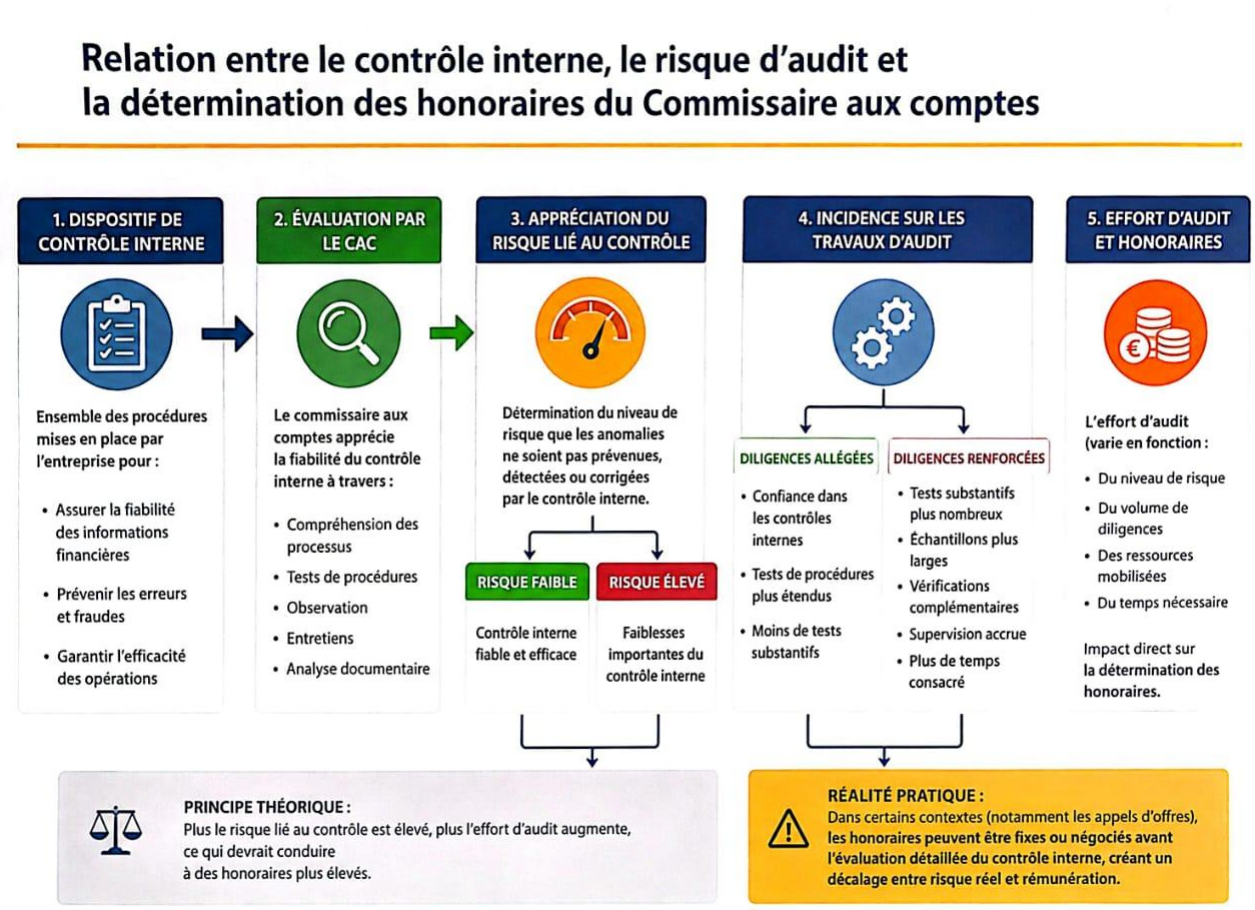
En réalité, cette relation est nuancée car les honoraires sont souvent fixés en amont via les appels d'offres publics sans évaluation précise du CI, créant un décalage entre risques réels

[1] SI MOUSSI Lydia, « Évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit légal : Cas du cabinet Ernst & Young (EY) ».

et tarification négociée. L'effet du CI sur les honoraires est donc resté théorique, tempéré par les contraintes de marché et les procédures de sélection des CAC.[1]

Nous avons généré une illustration sur les fondements réels disponibles pour exprimer clairement la relation entre ces derniers, comme suit :

**Figure 10 : la relation entre le risque lié au CI et les honoraires du CAC**




**Source :** illustration générée par l'AI à l'aide de mon explication.

**En concluons,** dans cette section nous avons analysé l'évaluation de CI approprié aux entreprises et comment le risque joue un rôle principal dans l'appréciation des anomalies et la maitrise des dysfonctionnements du système. En utilisant toutes ces techniques, le CAC traduit les remarques prises en comptes sur le terrain en une estimation du degré de risque sur la supervision. Plus les contrôles paraissent appliqués d'une façon structurée, plus l'auditeur estime que le dispositif de contrôle interne est fiable. À l'inverse, le manque de contrôles

[1] « Entre risque d'audit, complexité et gestion des résultats : Etude des déterminants des honoraires d'audit », consulté le 7 mai 2026.

effectifs, les faiblesses organisationnelles ou les irrégularités récurrentes indiquent un risque de contrôle plus élevé tout en influençant l'effort consacré à la mission et donc l'augmentation des honoraires des CAC.

## Section 02 : l'analyse de la détermination des honoraires entre raison d'être économique, obligation légale et les pratiques professionnelles.

Ce qui est important au niveau de cette section, c'est de cerner les enjeux les plus remarquables et significatifs par rapport à la profession d'audit légal. La question de la fixation des tarifs qui concernent la prestation exercée par le CAC est probablement l'un des défis qui sont strictement posés par le contrôle du contrôle car il faut connaitre est ce que le niveau de performance du CI de l'entreprise reflète réellement la méthode de détermination des couts de la mission.

### 1. Les fondements économiques de la tarification des missions d'audit :

#### 1.1. Les concepts pour lesquels la tarification soit orientée vers l'aspect économique :

Notre recherche est renforcée principalement par le modèle de Simunic qui a été publié en 1980 sous le titre « the pricing of audit services : theory and evidence » tout en montrant les concepts théoriques et empiriques de la recherche moderne sur la détermination des honoraires d'audit, mais sous la contrainte d'assurance attendue par les utilisateurs des états financiers. Dans la littérature internationale les travaux réalisés par ce dernier mènent à construire une référence de calcul et de fixation dont l'auteur prend en compte que les couts de la mission résultent systématiquement du volume d'effort ainsi que le niveau des risques supportés par l'équipe de commissariat aux comptes.

Après avoir analyser les concepts de calcul des couts, on peut exprimer la formule qui montre toute l'explication précédente et voilà :

$$H = f(Q \times w) + f(\rho \times E[d])$$

Ce que signifie :

**Honoraires = Coût de l'effort + Prime de risque**.

### 1.2. Interprétation de la formule de ce modèle :

- **La première composante f (Q × w) :** une combinaison entre Q (les heures de travail nécessaires) et W (le cout unitaire), ce qui montre automatiquement que lorsque le CI est fiable, l'effort de travail diminue et cela implique une diminution systématique des honoraires de la mission.
- **La deuxième composante f (ρ × E[d])** : c'est une combinaison entre ρ (probabilité de litige) et E[d] (montant espéré des pertes), ce qui nous montre aussi que y'a une relation inverse entre ces facteurs car lorsque le CI est faible ou inexistant, on aura une augmentation automatique du responsabilité vis-à-vis les auditeurs externes ce qui vise à augmenter les honoraires de la mission.[1]

Par ailleurs, dans un contexte original international et aussi selon les principes du contexte USA libéralisé l'évaluation du CI et l'anticipation des risques se fait avant la détermination des honoraires. Contrairement à la réalité souvent, que les couts de chaque intervention de la part de n'importe quel cabinet sont fixés préalablement au contrôle évalué, cela signifie que les honoraires ne reflètent pas la fiabilité du système.

Autrement dit, on comprend la variation de ce justificatif tout en suivant la variation des facteurs liés directement. Ça dépend de niveau de qualification des intervenants et aussi les cadres professionnels au sein de l'entité, le degré de risque supporté, selon la complexité de l'organisation audité ; selon le niveau de risques pris par le commissaire aux comptes ; selon les efforts fournis pour offrir une assurance raisonnable.

## 2. Le budget temps comme étant un mécanisme essentiel de la détermination des honoraires :

Avant de mettre ce point en profondeur, il est recommandé d'expliquer le concept de budget temps, c'est un document central préparé par tout cabinet d'audit avant chaque mission pour une prévention de nombre d'heures estimées et attribuées pour accomplir les missions d'audit légal. Ce document est strictement obligatoire car il sert à respecter les normes, bien structuré pour faciliter le mécanisme de fixation des couts. Donc ce budget prévisionnel sert à

[1] Dan A. Simunic, *The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence*, 1980, 161-90, https://doi.org/10.2307/2490397.

l'estimation préalable avant le démarrage des travaux, celui consiste à une évaluation pertinente des ressources de plusieurs natures entre humaines, organisationnelles et techniques qui doivent être mobilisées non seulement pour prévoir mais aussi pour les conduire à structurer le plan de travail dans les conditions aux exigences de la profession.

Ensuite, si on veut connaitre la composition du budget il faut mettre en lumière qu'il doit tenir compte de : la taille et nature des postes, les cycles significatifs, le volume des opérations, l'expérience des personnes expérimentées et leur qualification, le niveau de la réglementation applicable, la complexité du SI, les risques détectés à l'intervention de la cartographie des risques et la période destinée à la mission.

Par la suite il faut le réviser périodiquement en fonction des complications ou des changements tout au long d'avancement de l'activité de l'entreprise comme les nouvelles données à imputer dans le système, le changement matériel du risque ou les difficultés imprévues. La découverte des défaillances en matière de CI en cours de la mission peut orienter les travaux planifiés et donc le temps et le budget consacré spécifiquement pour l'intervention. Ce dernier se fait en trois phases tout en commençant par le budget préliminaire avec une estimation grossière avant l'évaluation du contrôle, puis le budget qui qui fixé en parallèle avec les tests de conformité et finalement le budget final qui est fixé à la fin de la mission.[1]

### 3. Le rôle stratégique du contrôle interne dans la détermination des honoraires :

Selon l'exercice professionnel fréquent, à propos d'évaluation et de révision du CI que cette phase est une base et un jalon décisif dans l'appréciation et l'estimation des efforts professionnels fournis pour une mission précise. Avant l'engagement des travaux d'audit approfondis et dès la phase préparatoire, l'auditeur externe doit se prononcer sur la robustesse du système comptable et l'efficacité des mécanismes de contrôle internes déployés par l'entreprise cliente. Cette analyse préliminaire conditionne l'estimation du niveau d'exposition au risque qui guidera l'ensemble de la stratégie d'intervention. Ainsi, loin d'agir comme un simple paramètre isolé dans la détermination des honoraires, le contrôle interne exerce une influence médiate déterminante à travers plusieurs canaux interconnectés via une chaine causale opérationnelle qui se débute par la qualité de dispositif du contrôle qui implique la

[1] Ordre des Experts-Comptables, *Directive d'application de la norme "Budget-Temps & Honoraires"* (Rabat, 2002).

détection des risques et donc l'étendue des diligences qui donnent un aperçu primaire sur l'intervalle dont on peut fixer le budget temps et donc les honoraires facturés.[1]

Nous pouvons prendre l'exemple de PwC qui a traité énormément de missions pour l'attribution de la variation du budget temps à la qualité des contrôles internes.

Cette approche systémique fait du contrôle interne le premier levier d'optimisation des coûts d'audit, avant même la taille d'entité ou la complexité sectorielle. La norme ISA 315 révisée prouve aussi que l'auditeur doit acquérir une compréhension du SI du contrôle et autres volets afin d'analyser et de déterminer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et états financiers, concrètement lorsque on veut aller vers la pratique réelle on doit mettre en lumière que l'objectif réel n'est donc pas uniquement de décrire le contrôle interne, mais surtout d'évaluer dans quelle mesure l'auditeur peut s'appuyer sur les contrôles de l'entreprise pour réduire ses propres vérifications.

### 3.1. Le contrôle interne considéré comme un concept pratique dans l'évaluation du risque d'audit et l'estimation des honoraires :

Allant vers l'appréciation concrète, l'analyse du CI dépasse le cadre descriptif et organisationnel, il se base sur la pertinence des techniques et mécanismes de sécurisation des flux divers. L'équipe de CAC vise à cartographier le parcours opérationnel de toutes les opérations et les transactions depuis leur lacement jusqu'à leur enregistrement final. Donc, on peut conclure que le rôle du CI dépasser la compréhension théorique de l'organisation mais ça permet à l'expert de déterminer dans quelle mesure nous pouvons s'appuyer sur les procédures internes pour limiter ses propres vérifications. En pratique, le contrôle interne devient ainsi un véritable outil d'appréciation du risque d'audit et, indirectement, un élément déterminant dans la construction et la fixation du budget temps approprié à la mission concernée.

D'une autre part, si nous voulons connaitre comme les procédures sont appliquées réellement au niveau du CI pour la vérification appréciable on peut citer quelques détails d'après notre recherche et observation au sein du cabinet :

Tout au long de la phase de la réalisation nous avons les taches précises à suivre : en première position nous avons la vérification de niveau de supervision et le pouvoir exercé par

[1] Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « NEP-315. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ».

la direction puis la séparation des fonctionnalités, la révision de la fiabilité du SI vis-à-vis les parties prenantes, les activités exercées et leur autorisation et vérification tout en concentrant sur la qualité de l'organisation de ces dernières en matière comptable et financière, ainsi que la capacité de prévention de la part de l'entité à détecter et corriger les insuffisances existantes.

Ensuite, pour renforcer nos arguments et notre étude élaborée nous cernons le diagnostic réel et la méthodologie concrète d'intervention sur le terrain, qui peut être résumée comme suit :

L'auditeur déploie une méthodologie d'investigation systématique intégrant des procédés variés et complémentaires afin d'évaluer l'efficacité réelle des contrôles internes :

- Une analyse obligatoire et optionnelle des flux liés à tous les départements centralisés.
- Observation directe sur site des processus métiers.
- Analyse détaillée des procédures documentées.
- Des guides détaillés pour les opérations importantes.
- Des entretiens directifs ou semi directifs avec les responsables opérationnels.

Un exemple concret qu'on va le mettre en lumière, d'après les opérations en circulation dans le cycle d'achats l'auditeur responsable sur la tache peut engager dans le suivi de l'opération depuis la demande d'achat par le responsable d'approvisionnement jusqu'au règlement fournisseur. Dans cette étape exactement qu'on peut réviser les anomalies et les dysfonctionnements pour prouver si le CI est robuste ou il s'adapte selon la situation, et voilà comment ça sera structuré le fonctionnement : on commence notre vérification de l'existence d'hiérarchie et sa validation, le respect des seuils d'autorisation et la séparation entre les différentes fonctions (commande, réception et paiement), la présence des pièces justificatives s'intervient après et finalement il faut bien analyser si les enregistrements comptables sont réels ou fictifs pour détecter le cas où y'a des écarts entre ce qui est supposé d'être et ce qui existe concrètement.[1]

## 4. Les pratiques réelles de la détermination des honoraires selon le statut des entités auditée :

En revenant au cœur du métier, que la fixation ne suit pas un modèle unique applicable à toutes les entités. On doit mentionner que les modalités de fixation des honoraires varient d'une

[1] *Évaluer le contrôle interne pour mieux maîtriser le risque d'audit* (AECC 91, 2024), http://www.aecc91.fr/wp-content/uploads/2024/09/1_FICHE-PRODUIT_EVALUER-LE-CONTROLE-INTERNE.pdf.

façon cohérente selon le statut juridique de l'entreprise auditée et autres facteurs qui ont une incidence sur la réflexion des auditeurs et leur décision sur l'intervention de la mission.

Cette distinction semble particulièrement importante entre les entreprises du secteur privé et celles du secteur public ou parapublic. Si les missions dans le privé permettent généralement au cabinet de prendre connaissance du dossier avant la proposition tarifaire ou par une négociation vis-à-vis leurs clients, les missions dans le public sont souvent encadrées par des appels d'offres limitant l'accès aux informations relatives au risque réel de la mission. Dans ce cadre, l'évaluation du contrôle interne prend une place centrale dans l'estimation du budget temps et dans la maîtrise du risque de sous-estimation des honoraires.

### 4.1. Les modalités de détermination dans les entreprises du secteur privé :

Dans les entreprises privées, la fixation des honoraires repose généralement sur une logique de négociation directe entre le cabinet d'audit et les responsables de l'entreprise. Cette approche permet au commissaire aux comptes d'obtenir, avant la formalisation de l'offre financière, une vision relativement détaillée de l'organisation de l'entité et des caractéristiques de la mission. Devant formuler son offre tarifaire, l'auditeur va se rendre dans un premier temps dans l'entreprise afin d'évaluer les différents paramètres qui déterminent la charge de travail à venir. Il pourra notamment analyser la taille de l'entreprise, sa dimension de travail, la présence de filiales ou de plusieurs sites, l'organisation de la partie comptable et financière, l'informatique de l'entreprise mais aussi le contrôle interne tel qu'il est visible de l'extérieur. Cette étape peut être réalisée grâce à des interviews, des analyses financières précédentes, certains processus internes ou des enquêtes préalables.

Cela permet au cabinet d'évaluer le niveau de risque lié à l'exécution de la mission et donc, de concevoir un budget-temps plus réaliste. En effet, un bon contrôle interne, bien structuré et bien maîtrisé par le commissariat qui effectue la mission, réduit la quantité de travaux, en raison de l'augmentation de la relance mise sur les contrôles internes. Par contre, un mauvais contrôle interne, mal défini et non sécurisé entraîne inévitablement la redéfinition des diligences à effectuer et augmente donc la quantité de travail. Enfin, on peut considérer que le montant des honoraires dans le secteur privé résulte donc d'une appréciation correcte de la vraie difficulté de la mission. Ils ont, en effet, une composante relative au niveau de risque perçu par le commissaire et à la quantité de travail estimée nécessaire pour la mission.

### 4.2. Les modalités de détermination dans les entreprises du secteur public :

Dans le secteur public et parapublic, la détermination des honoraires du commissaire aux comptes obéit à une logique différente de celle observée dans les entreprises privées. La mission s'inscrit généralement dans le cadre des procédures de marchés publics, ce qui soumet la fixation des honoraires à des contraintes réglementaires, administratives et concurrentielles plus importantes. Dans ce contexte, les cabinets d'audit répondent à des appels d'offres ou à des consultations organisées selon un cahier des charges établi par l'entité concernée.

D'autre part, contrairement aux missions réalisées dans le secteur privé, le commissaire aux comptes ne dispose que rarement d'un accès approfondi aux informations internes avant la soumission de son offre financière. L'analyse préalable du contrôle interne reste donc limitée. Le cabinet doit souvent construire sa proposition d'honoraires à partir d'informations incomplètes telles que les états financiers publiés, les données figurant dans le cahier des charges, certaines informations institutionnelles ainsi que son expérience du secteur d'activité concerné.

Dans la pratique, cette situation crée une véritable asymétrie informationnelle entre l'entité auditée et le cabinet. L'entreprise connaît les limites réelles de son organisation interne, les difficultés de circulation de l'information, les retards comptables ou les insuffisances des procédures, alors que le commissaire aux comptes doit établir son budget temps sans pouvoir mesurer précisément le niveau réel de risque d'audit. Ainsi, l'offre financière est souvent élaborée sur la base d'hypothèses théoriques plutôt que sur une connaissance concrète de la qualité du contrôle interne.[1]

Or, dans l'approche théorique de l'audit fondée sur les risques, le contrôle interne constitue précisément l'un des principaux facteurs permettant d'estimer l'effort de mission. Lorsqu'un dispositif de contrôle interne est structuré, documenté et correctement appliqué, l'auditeur peut s'appuyer sur certains contrôles internes pour limiter l'étendue de ses vérifications directes. À l'inverse, lorsque les procédures sont peu fiables ou insuffisamment formalisées, l'auditeur doit multiplier les contrôles substantifs afin d'obtenir une assurance raisonnable sur la fiabilité des états financiers.

[1] « Offre technique et financière et évaluation des offres des marchés publics », consulté le 10 mai 2026, https://www.marche-public.fr/Marches-publics/Definitions/Entrees/Offre.htm.

Cette difficulté apparaît fréquemment dans les missions du secteur public. Après le démarrage des travaux, les cabinets découvrent parfois : des procédures de validation peu formalisées, des rapprochements comptables non réalisés, des retards importants dans la justification des comptes, es insuffisances dans la séparation des tâches, des anomalies dans l'archivage documentaire ou encore des systèmes d'information présentant des faiblesses de sécurité ou de traçabilité.

Ces défaillances modifient directement la stratégie d'audit initialement prévue. Le commissaire aux comptes ne peut plus se limiter à des tests de procédures ou à des vérifications ciblées ; il doit alors renforcer massivement ses diligences. Cela se traduit concrètement par une augmentation de la taille des échantillons, la réalisation de contrôles complémentaires, la multiplication des confirmations externes, des travaux de reconstitution documentaire, ainsi qu'une présence plus importante des équipes sur le terrain.

Dans les méthodologies internationales d'audit, notamment celles inspirées des référentiels EY GAM, PwC Aura ou KPMG Clara, cette situation conduit automatiquement à une révision du budget temps. Les outils de planification des grands cabinets intègrent généralement le niveau de maturité du contrôle interne comme variable déterminante de l'effort d'audit. Plus le contrôle interne est faible, plus le nombre d'heures nécessaires augmente, notamment au niveau des cycles sensibles tels que la trésorerie, les achats, les marchés publics, les immobilisations ou les stocks.[1]

Ainsi, dans le secteur public, le contrôle interne devient un facteur critique de déséquilibre entre les honoraires initialement proposés et le coût réel de la mission. Le cabinet peut être amené à mobiliser des ressources supplémentaires sans que les honoraires prévus au départ couvrent réellement l'effort engagé. Cette situation crée parfois une tension entre les exigences de qualité imposées par les normes d'audit et les contraintes budgétaires résultant du marché public.[2]

Par ailleurs, la pression concurrentielle dans les appels d'offres peut accentuer ce phénomène. Certains cabinets proposent des honoraires faibles afin d'augmenter leurs chances d'obtenir la mission, alors même que le niveau réel de risque demeure inconnu avant le début

[1] « KPMG Clara », consulté le 19 mai 2026, https://kpmg.com/be/fr/services/audit/kpmg-clara.html.
[2] Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « NEP-315. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ».

des travaux. Or, les normes professionnelles rappellent que l'insuffisance des honoraires ne peut jamais justifier une réduction des diligences nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable. L'auditeur reste tenu de respecter l'ensemble des exigences des normes ISA, quelle que soit la rentabilité effective de la mission.

Cette réalité renforce directement l'objectif de la présente recherche. En effet, elle montre que l'absence d'une évaluation préalable suffisamment approfondie du contrôle interne peut entraîner une mauvaise estimation de l'effort d'audit et donc une inadéquation entre les honoraires proposés et les diligences réellement nécessaires. Le contrôle interne apparaît ainsi comme un élément central dans la capacité du commissaire aux comptes à construire une tarification cohérente avec le niveau réel de risque de la mission.

## 5. Les approches contribuant dans la fixation des couts selon la méthodologie des big four :

Les grands cabinets internationaux d'audit ont progressivement développé des méthodologies fortement structurées autour de l'approche par les risques imposée par les normes ISA. Dans ces cabinets, l'audit n'est plus considéré comme une simple vérification comptable, mais comme un processus d'évaluation du risque permettant d'orienter les travaux vers les zones les plus sensibles des états financiers.

Ainsi, avant même de définir les diligences à réaliser, les équipes d'audit procèdent à une analyse approfondie de l'entité afin d'identifier les éléments susceptibles d'augmenter le risque d'anomalies significatives. Cette démarche repose sur plusieurs étapes interdépendantes :

Compréhension de l'activité et du modèle économique ; analyse du secteur et de l'environnement réglementaire ; identification des cycles significatifs ; évaluation du contrôle interne ; appréciation des risques inhérents et des risques liés au contrôle ; estimation de l'effort d'audit ; puis allocation des ressources humaines et techniques.

Dans les référentiels des Big Four, le contrôle interne occupe une position centrale dans cette démarche, car il constitue l'un des principaux indicateurs permettant d'évaluer le niveau réel de risque de la mission.

### 5.1. La logique opérationnelle des méthodologies internationales

Dans la pratique, les cabinets internationaux ne déterminent pas les honoraires de manière intuitive. Ils utilisent des méthodologies standardisées permettant de transformer le niveau de risque d'audit en budget temps prévisionnel.

Cette logique est directement inspirée des normes ISA 315 et ISA 330, selon lesquelles l'auditeur doit adapter la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures en fonction des risques identifiés.

Ainsi, lorsque le contrôle interne est jugé fiable, l'auditeur peut réduire certaines vérifications directes et s'appuyer davantage sur les contrôles de l'entité. En revanche, lorsqu'il existe des faiblesses importantes dans l'organisation interne, les cabinets augmentent automatiquement le volume des travaux à réaliser.

## Section 03 : la mise en place de l'écart existant entre la logique théorique et les pratiques concrètes sur le terrain

Cette situation cherche à traiter la nature et les raisons de cet écart, aussi de déclarer les manifestations concrètes entre les deux volets pour mettre à l'épreuve les insuffisances des pratiques professionnelles actuelles, ce qui va être justifiés empiriquement et développés prochainement dans le chapitre pratique.

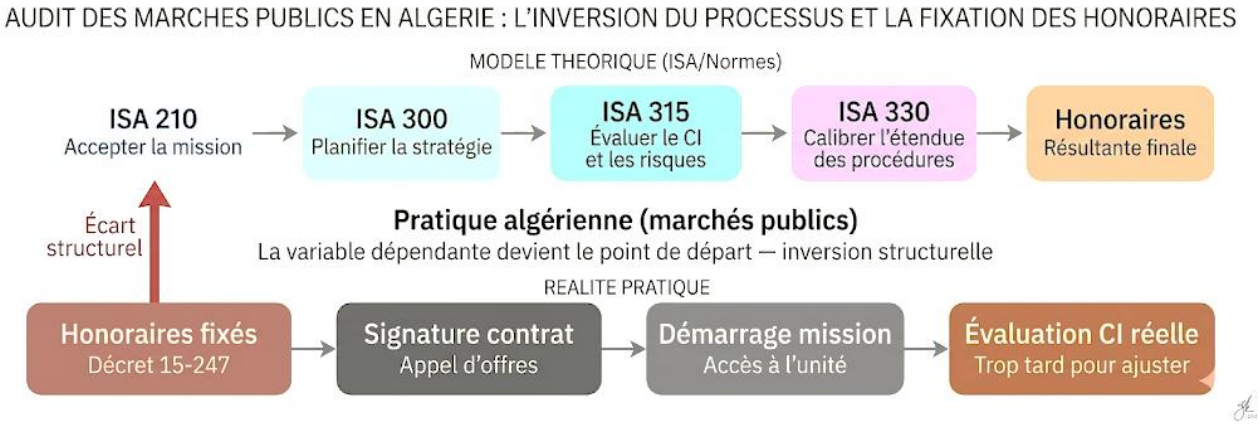
### 1. La logique théorique de la détermination des honoraires : une approche fondée sur le risque et le budget temps conte la pratique réelle

Dans les référentiels professionnels internationaux, la détermination des honoraires suit une logique séquentielle relativement structurée. Avant toute proposition financière, l'auditeur est censé procéder à une compréhension approfondie de l'entité et à une évaluation préliminaire du risque d'audit.

Cette approche repose sur une idée fondamentale : l'effort d'audit doit être proportionnel au niveau de risque identifié et pour l'écart existant entre l'approche théorique et les pratiques réelles, on doit montrer l'illustration explicative suivante. :[1]

[1] Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « NEP-315. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ».

**Figure 11: la rupture entre la normalisation internationale et la pratique algérienne.**




**Source** : élaboration fondée sur la documentation une pièce officielle.

Par ailleurs, on peut faire un rappel au modèle de référence appelé simonie pour renforcer nos résultats obtenus. Donc, l'articulation formelle entre le concept de risque identifié dans un contexte d'évaluation du CI et la fixation des frais d'audit se retrouve dans le modèle pionnier de Simunic (1980) apparu dans la revue Journal of Accounting Research. C'est un modèle qui fixe les frais d'audit en fonction de deux éléments selon la formule suivante :

$$H = c\,(q \times w) + \rho \times E[d].$$

En concluant, que le résultat qu'on peut déclarer c'est la normalisation internationale qui consiste sur le principe basé sur que les honoraires sont une variable dépendante dont la valeur ne peut pas être déterminée qu'après l'évaluation préalable du CI pour une bonne maitrise des risques.

## 2. Les limites réelles de la logique suivie dans les missions des cabinets d'audit

### 2.1. La démonstration de l'asymétrie informationnelle précontractuelle

Comme une première limitation de base qu'on peut mentionner, c'est l'asymétrie marquée par la période précontractuelle du contrat d'audit. Tout en débutant par la mention que le cabinet n'a d'autre choix que d'avoir recours aux informations publiques disponibles, tels les états financiers historiques, les informations de secteur, ou la réputation de l'entité concernée, afin de quantifier le risque et réaliser son budget spécifique pour la mission.

Cette idée cernée déjà peut être entourée de trois situations particulières :

- Les appels d'offres publics dans lesquels les dossiers destinés à la consultation ne donnent pas les détails nécessaires pour fournir une bonne base d'analyse sur le CI des entreprises avec une contrainte du temps s'intervient.
- Une mission élaborée pour une première fois vis-à-vis un nouveau client.
- Lorsque l'estimation du risque se fonde sur les informations et les données sensibles du secteur et des cabinets en général et non pas des données bien précises pour que l'entité cliente.

D'après la documentation réalisée par **Johnstone et Bedard (2004)**, dans The Accounting Review, ils ont conclu par extension que les cabinets qui acceptent d'intervenir dans des entreprises dont y'a pas une évaluation préalable suffisante du système imputé dans le CI de la société, ils vont connaitre donc des risques élevés avec des taux significatifs qui s'augmentent proportionnellement et qui peuvent dépasser les budgets consacrés pour la réalisation des taches. Autrement dit que l'article montre les prévisions faites par les CAC pour l'augmentation de leurs efforts de planification et donc les honoraires mais ce ne veut pas dire que les cabinets acceptent d'intervenir sans l'évaluation préalable de dispositif du contrôle interne.

### 2.2. Le décalage entre le CI formel normalisé et le CI opérationnel dans le contexte des pratiques professionnelles

Les normes d'ISA reconnues par ses principes structurels qui se distinguent explicitement, plusieurs entreprises disposent des procédures officielles et des organigrammes sous les référentiels de délégations. Contrairement à la réalité qui se pratique au sien des institutions d'une façon opérationnelle quotidienne. Ça peut être orienté directement aux cas divers concrets en Algérie, car l'observation des missions donne un aperçu suite aux procédures documentées mais non appliquées, des contrôles formellement supervisés, des accès informatiques théoriquement restreints mais en pratique illimités, des rapprochements réalisés sans révision effective, ou encore des validations réduites à une simple formalité. Le problème qui se pose actuellement c'est que l'auditeur chargé de la mission n'a pas l'accès ni la capacité d'identifier et de détecter l'écart existant de sorte qu'au terme des essais de l'efficacité opérationnelle et cela sera effectué après plusieurs semaines de fonctionnement effectif de la mission, longtemps après que les honoraires aient été fixés par contrat.

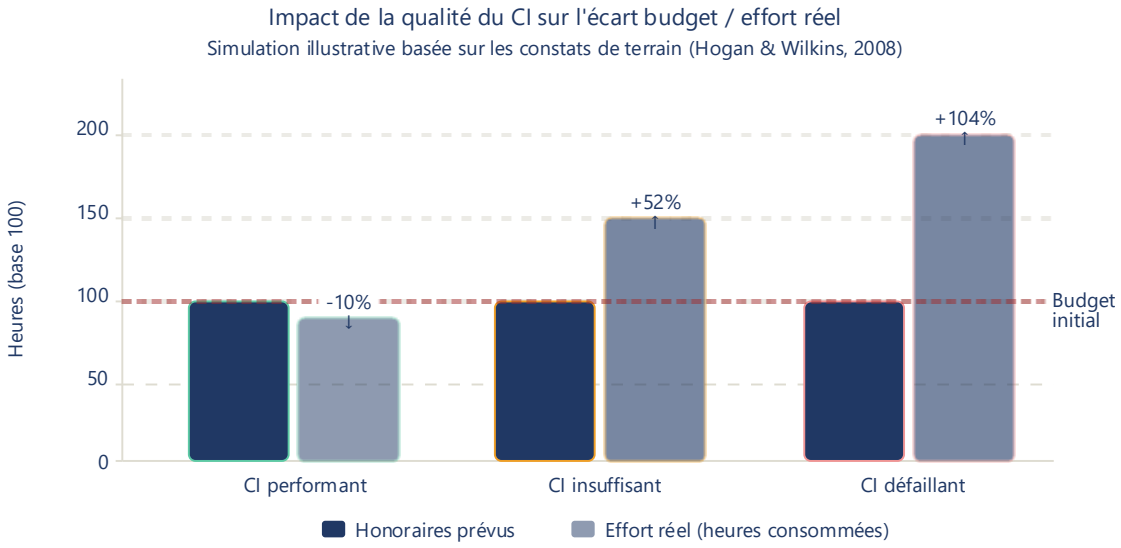
### 3. Le contrôle interne reconnu la principale source d'écart détecté entre les honoraires prévus et l'effort réel consacré

L'analyse des pratiques professionnelles indique également que le CI est le premier facteur explicatif de l'écart entre l'offre présentée et l'effort d'audit effectivement appariée, cette relation est croissante et non linéaire càd plus le CI est défaillant, plus l'écart entre budget prévisionnel et heures réellement consommées est prononcé. À partir des données réelles d'un grand cabinet américain, O'Keefe, Simunic et Stein (1994) ont montré que les budgets sont corrélés à la qualité du CI de l'entité auditée.

Cette différence se traduit par un enchaînement de travaux non prévus lors du devis initial des honoraires : augmentation des tests substantifs, extension des enquêtes, multiplication des confirmations externes, utilisation de spécialistes en contrôle impliquant souvent l'audit des systèmes d'information, et parfois l'utilisation de méthodes d'analyse supplémentaire concernant des cycles initialement jugés fiables. **Hay, D.C., Knechel, W.R. & Wong, N. (2006).** *Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes.* Contemporary Accounting Research, 23(1), 141-191.)

Voici une figure qui peut monter cette relation existante :

**Figure 12: la simulation illustrative de l'incidence du CI sur l'écart budget-temps.**




**Source** : construit par nos soins à partir des documents de de Simunic (1980) et des résultats empiriques de Hogan et Wilkins.

## 4. Les contraintes concurrentielles dans un contexte algérien

### 4.1. Le problème récent de low-balling

Les marchés publics reposent essentiellement sur la concurrence entre les cabinets d'audit via les appels d'offres dans leurs contexte financier et technique qui transforme leurs qualifications techniques et leurs offres financières sous la contrainte du moins disant, donc la pression concurrentielle prend une dimension particulière pour répondre à la problématique. **Le décret présidentiel n° 15-247** dit que l'appel d'offres ouvert comme mode de passation de droit commun pour les prestations intellectuelles excédant les seuils réglementaires, avec une évaluation des offres dans laquelle le critère prix joue un rôle prépondérant. Cette configuration crée les conditions structurelles d'un phénomène de low-balling tel que défini par DeAngelo en 1981 qui est basé sur la pratique consistant à proposer des honoraires initiaux inférieurs au coût réel de la mission pour remporter l'appel d'offres.

La combinaison dans son contexte algérien s'oriente vers le dispositif fondé sur la règlementation, tout ça pour une finalité de protection d'intérêt qui se traduit par la concurrence obligatoire des appels d'offres. Un guide de suivi va être pris en compte pour engendrer les comportements ce qui va prévenir parfaitement la délibération qui exerce une pression sur la qualité des travaux d'audit et même pour la fragilité de l'indépendance économiques des CAC.

### 4.2. La domination d'un vide préjudiciable et l'absence de la clause de vérification

L'objectif réel de cette partie est de montrer la raison pour laquelle sur le plan pratique les entreprises ne peuvent pas servir via leur système de CI une base d'ajustement des honoraires malgré que les théories fondées sur les normes internationales disent le contraire.

D'une part, dans le secteur privé dont ils privilégient l'inclusion des clauses de révision dans les contrats de droit pour traiter et ajuster les couts dédiés aux missions d'audit légal en cas de circonstances imprévues significativement càd le cabinet préfère faire une révision des prix et renégocier avec les clients si la mission supporte des couts plus lourds que ceux qui sont prévus, si l'auditeur découvre après la période de réalisation des tests pour l'ensemble de système que y'a des risques et des anomalies significatives, il doit refaire une révision des prix selon les efforts fournis pour s'intervenir au sein de l'entreprise .

En revanche, dans le secteur dont les marchés publics dominent ont des contrats de droit à prix ferme et non révisable et si on aura une modification ou une révision sur le volet du

périmètre de prix fixé préalablement, le commissaire aux comptes au niveau de cette situation lorsqu'il analyse l'entreprise dans l'ensemble de son dispositif du CI et il trouve des dysfonctionnements, il doit faire plus de travail sans recevoir automatiquement une contrepartie financière en plus et donc un cout supplémentaire sera supporté par le bureau d'audit. Cette logique est contradictoire avec les théories normatives et cela devrait conduire à une hausse de l'effort qui implique une augmentation des honoraires. Mais, lorsque le budget est fixé dés le début de l'accord entre les deux parties intervenantes, le cabinet peut s'engendrer dans une cadre du risque de comportement défensif qui veut dire le savoir-faire va être a son minimum acceptable au lieu de réaliser tout ce qu'exige la situation réelle.

### 5. Les insuffisances et les lacunes majeures des pratiques professionnelles réelles

Premièrement, les études au niveau international et les recherches scientifiques donnent une vision sur la réglementation qui doit être suivie de la part des cabinets de commissariat aux comptes vis-à-vis les entreprises clientes pour une finalité de contrôler les systèmes du CI d'eux. Par contre, les approches actuelles insistent sur une logique globalement différente aux normes internationales tout en fixant les honoraires même avant le traitement et l'analyse de l'entreprise dans leur système dans l'ensemble. Nous pouvons soutenir l'avis par une figure qui met en évidence la différence entre les deux approches comme suit :

**Figure 13: matrice comparative entre les prescription normatives et pratiques.**

Insuffisances de l'approche actuelle : norme vs pratique algérienne

| Dimension | Prescription normative | Pratique algérienne (AO) |
|---|---|---|
| Séquence de fixation | Honoraires après évaluation CI (ISA 300 + ISA 315) | Honoraires fixés avant toute connaissance du CI |
| Information sur le CI | Évaluation formelle via QCI + walkthroughs | Absent des cahiers des charges (0 référence) |
| Ajustement en cours | Prévu : clauses de révision et avenants négociables | Inexistant : prix ferme, avenant lourd |
| Critère de sélection | Qualité + compétence + prix (équilibre) | Prépondérance du critère prix |
| Risque absorbé par | Client (honoraires ajustés) | Cabinet (heures non facturées) |
| Référence aux normes ISA | Obligatoire (CNCC, ONECCCA) | Absente des CDC analysés |

**Sources** : construit par l'AI à partir de notre explication et l'analyse documentaires des CDC.

## Conclusion

Pour conclure, la contribution de ce chapitre est originale car elle consiste essentiellement de dégager en premier les principes importants pour évaluer les entreprises et après le vide et l'écart qui existe entre les deux approches théoriques et empirique dans le domaine de contrôle du contrôle interne des différentes institutions. Ce vide méthodologique est d'autant plus préjudiciable dans le contexte algérien que les entreprises pour les secteurs divers interdisent tout ajustement après l'engagement du mandat et aussi insistent sur la détermination préalable des honoraires. Le chapitre prochain sera pratique, ce dernier vous mettre dans la situation réelle avec des statistiques et des preuves qui vont renforcer notre recherche scientifique parfaitement.

# CHAPITRE 03 :

# Etude pratique

## INTRODUCTION

Tout en appuyant sur la recherche élaborée dans un cadre professionnel scientifique, nous pouvons conclure que les développements théoriques étudiées ont permis de démontrer qu'avec l'évaluation de dispositif du CI de l'entreprise auditée nous pouvons aller à la détection réelle et performante des anomalies et dysfonctionnements et donc pour une finalité de réduire les fraudes et les erreurs significatives qu'on peut faire face indirectement tout au long de la mission effectuée ou ce qu'on appelle l'audit fondé sur les risques et donc la certification fiable des comptes qui vise la fiabilité des états financiers. En revanche de cet enchainement théorique, les pratiques professionnelles disent que souvent les honoraires sont fixés via l'accord préalable de l'évaluation réelle du CI qui vise à identifier les risques et l'étendue des diligences à mettre en œuvre ainsi que les couts qui s'entourent de l'entreprise auditée.

D'une autre part, la réalité observée cerne une logique très complexe contrairement aux normes visées d'être une référence professionnelle pour lesquelles on suit pour construire une très bonne base d'évaluation de système de CI. Les missions effectuées de notre part ont démontré que la fixation des honoraires se varie selon le statut de l'entité  y'a plusieurs situations notamment dans le secteur privé ou public que les couts sont déterminés de la base des critères précises et même avant la révision approfondie du dispositif interne puisse être réalisée.

Ensuite, les cabinets spécialisés dans l'audit génèrent automatiquement des honoraires à partir d'informations disponibles d'une fonction limitée. Cela va créer un décalage et une asymétrie en termes d'informations entre les deux parties intervenantes car ce type d'insuffisance ne reflètent pas le niveau de risque réel demandé ni les procédures internes qui sont appelées à la pratique via les travaux à réaliser.

Autrement dit, le présent chapitre consiste à montrer l'écart concret entre les bases théoriques étudiées antérieurement aux réalités professionnelles constatées sur le terrain. Il s'agit donc d'analyser les pratiques réelles de fixation des honoraires, de mettre en évidence les limites des approches utilisées actuellement et d'étudier les conséquences de la fixation préalable des honoraires sur le vrai effort d'audit.

Enfin, la réponse au problématique sera traitée empiriquement dans ce dernier chapitre via une méthodologie reposant essentiellement sur l'analyse des cahiers des charges, l'élaboration des entretiens auprès les différents profils qu'on s'intéresse avec, l'exploitation

des données et des états financiers pertinentes et finalement l'analyse d'un questionnaire couvrant de tous les aspects possibles adressé aux experts du secteur. Cette partie sera finalisée avec des situations correctives via la réflexion qui oriente vers l'amélioration et l'adaptation selon les exigences existantes pour une estimation plus utile des honoraires des CAC grâce à une approche analytique bien étudiée.

Tout en résumant, ce chapitre va inclure trois sections principales qui parlent sur notre cas réel pratiqué sur le terrain et voilà la répartition comment ça sera structurée :

**Section 1 :** présentation du cadre pratique et de méthodologie de recherche.

**Section 2 :** analyse critique des pratiques réelles de fixation des honoraires et interprétation des résultats.

**Section 3 :** proposition des recommandations.

## Section 01 : présentation du cadre pratique et de méthodologie de recherche.

### 1. Présentation de l'organisme d'accueil – cabinet DJAKNOUNE- audit et comptabilité :

Dans l'intention d'encadrement de notre étude, nous devons expliciter les axes principaux du cabinet qui est un support fondamental pour notre stage pratique. Nous allons présenter une fiche technique analytique et cette dernière doit contenir les caractéristiques du cabinet DJAKNOUNE (Algérie /Belgique) à partir des observations de notre contribution aux missions des entreprises de différents statuts et aussi d'après les données fournies au niveau interne.

La fiche technique qui synthétise les caractéristiques du cabinet et de la mission de stage sera présentée comme suit :

**Tableau 1: fiche technique représentante du cabinet DJAKNOUNE**

| Elément | Explication |
|---|---|
| **Identité** | Il s'agit du cabinet du cabinet d'expertise comptable et de CAC sous l'intitulé DJAKNOUNE, dirigé par A. Djaknoune qui est un associé gérant, un cabinet implanté en Algérie à Alger et représenté en Belgique. |
| **Taille** | Composée de 16 collaborateurs. Les données internes indiquent qu'on a 1 associé, 2 experts comptables ou CAC, 10 collaborateurs spécialisés entre 3outsourcers, 3 conseillers et 4 auditeurs. |
| **Organigramme opérationnel ou équipe** | Encadrement : -1 associé et 2 experts.<br>-les 3 outsourcing sont spécialisés dans la comptabilité externalisée.<br>-les conseillers sont spécialisés dans le management et le reporting.<br>-les auditeurs sont pour la réalisation des lissions légales et internes. |
| **Direction** | La direction est composée d'un statut professionnel sous forme de partenariat. Un associé censé gérant, secondé par 2 autres experts-comptables ou CAC. Présence d'un conseil ou partenaire belge. |
| **Portefeuille clientèle** | Diversité des PME et TPE locales, entités publiques comme l'ANBT et les institutions de secteurs différents tel que : industrie, bâtiments et |

| | |
|---|---|
| | travaux publics. En addition de ces dernies y'a des entités d'intérêt public conduisant à des appels d'offres réglementés. |
| **Ressources humaines** | Le cabinet est constitué des spécialistes polyvalents en audit interne, fiscalité et en comptabilité avec un encadrement pluridisciplinaire pour répondre aux attentes des demandeurs. |
| **Méthodologies utilisées** | Le cabinet insiste sur le suivi des normes et des méthodologies internationales notamment les normes ISA et plusieurs autres référentiels qui servent essentiellement à la conformité des normes et la certification des comptes annuels. |
| **Accès aux données** | Le droit à l'accès à l'information comptable et financière lié au contrat public et aussi nous avons la rédaction des rapports internes et procédures écrites qui s'interviennent après la désignation de la mission et donc une évaluation insuffisante du CI avant les honoraires. |
| **Contraintes réglementaires** | Soumission aux règles d'appels d'offres des marchés publics, le respect des conditions d'interdiction des honoraires conditionnels et l'obligation d'indépendance, cela va permettre un suivi professionnel des réglementations concernées. |
| **Typologies de missions** | -Audit légal qui vise à la validation et la certification des comptes.<br>-Audit interne et vérification du système de CI via des outils comme la cartographie des risques.<br>-Donner des conseils en gestion et en comptabilité comme étant des experts en domaine, ils peuvent aussi jouent le rôle des data analytics.<br>Finalement, on peut résumer que le cabinet de notre stage est caractérisé par une pluri discipline puissante comme l'audit, la finance et le conseil IT. |
| **Outils SI** | Les outils en matière de software de la comptabilité et d'audit comme logiciels ERP et autres pour la consultation au niveau du réseau du cabinet, alors on conclut qu'avec la technologie la qualité d'audit s'améliore |

| | |
|---|---|
| **Indicateurs de performance** | La performance de n'importe quelle entité tel que le cabinet se traduit par les résultats chiffrés comme l'indicateur qui mesure la satisfaction client, respect des délais et la croissance économique du CA et ces derniers ne sont pas fournis dans les documents et les pièces justificatives. |
| **Niveaux d'honoraires** | Par rapport à la fixation des honoraires, le cabinet fait un rappel que les couts da la mission doit refléter l'ampleur des diligences. Par contre ce qui est montré dans la pratique se distingue par les appels d'offres via des enveloppes budgétaires prédéterminées. |
| **Les pratiques d'appel d'offres** | Processus de concours formalisé à travers les cahiers des charges indiquant l'étendue de la mission contenant deux approches qui sont l'offre technique et financière, avec un délai de soumission très court. Le montant des honoraires est souvent fixé à l'aide de plusieurs facteurs déterminants. |
| **Illustration des missions dans un secteur public** | L'affectation d'équipe d'audit pour réaliser la mission au niveau de l'agence nationale des barrages (ANBT) pour la certification des comptes par l'audit des comptes. |

**Source :** réalisation par nos soins.

Nous pouvons donner un aperçu général du cabinet après l'élaboration de la fiche technique tout en commençant par :

### 1.1. L'identification du cabinet :

Le bureau d'audit, dirigé par Monsieur Abdelkader DJAKNOUNE, Expert-comptable et Commissaire aux comptes, est une structure professionnelle d'expertise comptable, d'audit et de conseil établie en Algérie. Il est situé à BIRKHADEM (Alger), le cabinet se positionne comme un partenaire stratégique pour les entreprises algériennes et internationales opérant sur le territoire national.

Il est important de cerner la fiche d'identité synthétique :

- **Nomination du cabinet** : cabinet DJAKNOUNE audit et comptabilité.
- **Slogan** : « un conseil qui vous porte au sommet ».

- **Statut du gèrent ou dirigeant** : commissaire aux comptes, expert-comptable.
- **Siège social :** D10 Coop El CHOURTI, BIRKHADEM, 16029, Alger.
- **Site Web:** www.djaknoune.com.

### 1.2. L'aperçu des stratégies, valeurs proposées et missions :

L'activité principale du cabinet dépasse la simple tenue des comptes, elle vise un accompagnement professionnel et pertinent pour les entreprises clientes tout au long du mondât pour une meilleure optimisation qui va créer une valeur ajoutée pour le cabinet. Cette activité est reconnue par sa stratégie structurée avec un renforcement des quatre piliers essentiels pour la continuité d'exploitation, ce sont cités comme suit :

- **Ecoute clients :** une communication proche et une proximité vis-à-vis l'entreprise pour connaitre l'aspect particulier et analyser l'environnement de chaque entité.
- **Innovation et proposition de la valeur :** s'intervient sur les méthodes de travail et de s'engager dans son mode opératoire.
- **Réactivité et rapidité :** soit en disposition pour fournir les informations rapides et appropriées à la demande et aux besoins des dirigeants.
- **Modélisation :** prendre en utilisation un site web utile et pratique pour la centralisation et la visualisation des données afin de fluidifier les échanges d'informations.

### 1.3. L'organigramme et capital humain :

D'après le fichier fourni par le cabinet qui va nous nous aider dans la présentation du bureau, nous avons consulté les documents et donc ce dernier s'appuie sur l'accompagnement te l'encadrement solide tout en gardant là-haut de qualité d'intervention. L'équipe est structurée de cette façon :

- **L'organisme de direction :** qui est constitué d'un associé assisté par deux experts comptables/CAC et trois CAC.
- **L'équipe d'externalisation ou outsourcing :** composé de trois collaborateurs pour la vérification externe en terme comptable et social.
- **L'équipe d'audit :** quatre intervenants spécialisés dans la contribution pour la réalisation des missions.
- **L'équipe conseil ou consulting :** deux personnes qualifiées en finance et organisation.

### 1.4. La diversification de domaines de qualification et services concernés :

L'équipe du CAC propose un ensemble des offres et des services intégrés autour des trois volets d'activités stratégiques. Ces offres sont listées par ordre logique tout en débutant par :

- **L'aspect d'audit** : qui s'entoure apurés d'audit légal, contractuel, et revue limitée des comptes.
- **L'externalisation des prestations :** repose principalement sur l'expertise comptable et financière, la tenue de la paie, la fiscalité et l'assainissement des comptes.
- **Le consulting :** finance corporative, restructuration et réorganisation, y'a des autres taches à suivre qui sont complémentaires comme l'étude de marché et data Analytics et aussi le deal consulting ou ce qu'on appelle la fusion acquisition.

### 1.5. Une petite explication qui va renforcer cet enchainement qui est :

a) **Le pôle d'audit** distingué entre l'audit légal et contractuel qui est représenté le cœur de métier décomposé en deux types d'audit, le premier comprend l'audit légal ou CAC, l'audit contractuel et les revues limitées des comptes, le volet des diligences et exigences transactionnelle lors d'acquisition et de fusion.

b) **Le volet d'expérience professionnelle** car le cabinet est connu par sa qualité de ses supports offerts aux différentes entreprises avec tailles différentes. On commence par la comptabilité qui vise à la supervision comptable et la surveillance selon les références au niveau national ou autres, puis nous avons la fiscalité qui traite les déclarations fiscales et documente les prix de transfert, finalement la gestion sociale aussi compte ici car ça permet énormément d'établir la paie et gérer les charges sociales comme DAC et DAS.

c) **Le dernier pole qui est censé de couvrir le conseil**, il apporte aux dirigeants des accompagnements dans leurs décisions opérationnelles ou structurelles traduits par l'étude de l'existence et la faisabilité du marché, la révision approfondie et la restructuration pour vérifier dans le cas des redressements fiscaux et en dernier lieu on a la visualisation via le monde virtuel via la digitalisation pour la migration pratique vers des systèmes d'informations pertinents comme l'ERP avec autres logiciels ou progiciels puissants pour une bonne maitrise et centralisation des données.

### 1.6. Les divers secteurs et domaines d'activité :

La polyvalence a permis de capter le maximum des clients de domaines différents en débutant des petites entreprises dynamiques jusqu'à viser les grandes entreprises publiques ou multinationales.

Ces derniers peuvent toucher la pharma, l'industrie, la grande distribution et aussi l'informatique et la communication. Par la suite, on peut cibler les problèmes spécifiques de chaque client et de leur apporter des solutions sur mesure selon son besoin.

## 2. Interprétation selon les données disponibles dans la fiche technique :

D'après la présentation qui révèle que ce cabinet est d'une taille moyenne structuré d'une hiérarchie qui se compose d'un associé et de quelques spécialistes auditeurs et comptables. Cette structure permet d'analyser une série des missions d'audit mais ça ne veut pas dire nécessairement une évaluation approfondie du contrôle interne avant de signer le contrat avec l'entité cliente. En effet, le portefeuille du bureau indique souvent que la fixation des honoraires des CAC est déterminée avant d'avoir une vision réelle du dispositif de CI de l'entité auditée. Par contre, comme les indications da la CNCC, la contrepartie pécuniaire des auditeurs et commissaires doit être répartie en fonction des diligences. Dans les pratiques professionnelles du cabinet, cela signifie que les honoraires déterminés préalablement à la révision approfondie du CI peuvent ne pas couvrir le vrai effort de la mission effectuée dont les anomalies ou les risques imprévus apparaissent. Par ailleurs, l'absence de technologie avancée et de procédures internes formalisées basés sur le respect professionnel au cadre COSO limite la capacité du cabinet à détecter rapidement les failles du CI pendant l'offre. Ces éléments soulignent pourquoi l'approche théorique des honoraires qui consiste sur l'évaluation à l'avance du dispositif de contrôle interne est délicate à appliquer sur le plan opérationnel à ce niveau-là. Autrement dit que la supervision du cabinet dans un contexte du marché public avec un délai serré met en lumière l'asymétrie et la contradiction informationnelle tout en conduisant à la proposition d'un budget temps et contrepartie financière initial a priori pour une finalité d'ajuster les insuffisances selon le niveau réel du contrôle interne.

## 3. Le cadre méthodologique de l'étude empirique :

D'après notre observation et notre traitement des données disponibles, nous avons décidé d'adopter une approche hybride qui porte en première position sur la méthode qualitative qui sert à tester la qualité d'audit consacré aux missions effectuées, complétée par les analyses

quantitatives élémentaires pour justifier la nature exploratoire du thème qui repose sur les écarts entre la théorie normative et les pratiques professionnelles concrètes. Nous avons maintenant l'obligation d'exposer toutes les sources utilisées pour analyser notre cas empirique et les étapes suivies pour fournir une bonne structure d'analyse tout en justifiant l'approche qu'on a pris à l'épreuve.

### 3.1. Les variables fondamentales opérationnelles :

- **Variable indépendante :** performance du CI mesurée par les indices de conception, efficacité et pertinence des contrôles clés.
- **Variable dépendante :** frais offerts ou honoraires à déterminer.
- **Variable intermédiaire :** états financiers d'entreprises et effort réel fourni au cours de processus d'audit.
- **Variable modératrice :** elle sert à modéliser les données tout en exploitant la situation du statut juridique que ce soit privé ou public.
- **Co variables :** comme prend essentiellement le CA de l'entité, la taille, le niveau du risque, les filiales et autres facteurs influençant.

### 3.2. Les données et les sources dédiées à mobiliser :

Dans le raisonnement professionnel, il faut d'abord que la recherche s'appuie sur les sources documentaires et analytiques qualitatives en additionnant aux entretiens concrets élaborés. Ces derniers sont exposés en cinq sources principales :

- **Les pièces officielles et la documentation interne du cabinet** tel que la présentation PPT, les états financiers de l'ANBT pour l'année 2024 et les cahiers des charges qui sont trois des entreprises différentes pour pouvoir généraliser les résultats. Ce sont obtenus grâce aux appels d'offres d'une variété des secteurs qui ont été analysé, l'entreprise sert à servir une base qui permet pratiquement à l'estimation des couts des auditeurs et aussi pour illustrer les exigences normatives qu'on doit suivre et qui sont imposées au cabinet.
- **Les entretiens semi-directifs** avec des professionnels qualifiés et expérimentés tel que les CAC et les auditeurs seniors, portant sur la méthode de préparation des appels d'offres, l'évaluation de dispositif du CI, la détermination des honoraires et finalement la détection des difficultés rencontrées vis-à-vis les parties prenantes.
- **Questionnaire visant les experts** qui est diffusé via une version électronique, destiné à la communauté des CAC et CAS pour renforcer l'analyse qualitative et qui repose à

quantifier certaines perceptions comme les fréquences des dépassements du budget et autres.

Également, nous avons besoin d'une base complémentaire des informations illustrées des états financiers et des données chiffrées de l'entreprise publique intitulée l'ANBT qu'on a été affecté pour réaliser la mission, cela consiste à comprendre le contexte financier et les différents cycles significatifs identifiant les anomalies et les risques de la société auditée.

### 3.3. Les méthodologies de recherche et la démarche de l'enquête :

Dans le cadre d'une recherche scientifique officialisée, il faut commencer par cet ordre qu'on commence l'analyse et le traitement des données d'un volet qualitatif pour un objectif d'identifier la thématique ou le sujet par nature et interpréter les résultats selon le type des donnés de qualité existantes, autrement dit que les cahiers des charges viennent en première position car ils donnent un cadre réglementaire réel et concret de la fixation des honoraires normatifs. Il s'agit d'un ancrage factuel initial avant de questionner les praticiens. D'abord, nous venons d'examiner ce qui est écrit officiellement, puis en comparant cela à ce qui est dit vraiment lors des interviews. D'une autre part, nous allons traiter les statistiques descriptives qui sont renforcés par le questionnaire quantitatif, tout ça afin de fournir une approche mixte qui porte sur l'étude de recherche qualitative et quantitative et donc on peut répondre parfaitement à notre problématique.

## Section 02 : Analyse critique des pratiques réelles de fixation des honoraires et interprétation analytique.

Cette partie est consacrée au traitement et l'interprétation des données disponibles qui sont dégagées d'après notre étude réalisée via l'étude qualitative tout en analysant les CDC officiels tant qu'une documentation qualitative et l'analyse des entretiens interprétatif, puis on va renforcer les résultats qualitatifs obtenus par une approche quantitative portant sur un questionnaire descriptif et des illustrations en termes des états financiers. La construction de cette section sera répartie comme suit :

### 1. L'analyse et le traitement des cahiers des charges :

Par définition et lorsque on dit un cahier des charges, on veut que ce dernier c'est un document qui fournit la source primaire de données qualitatives documentaires. En revanche, on ne l'analyse pas comme un texte de littérature car c'est un dispositif et pièce institutionnels

qu'il est considéré comme une organisation algérienne formalisant les contrats prévus avec les CAC spécifiques.

### 1.1. La présentation de la première entité via le CDC N°1 :

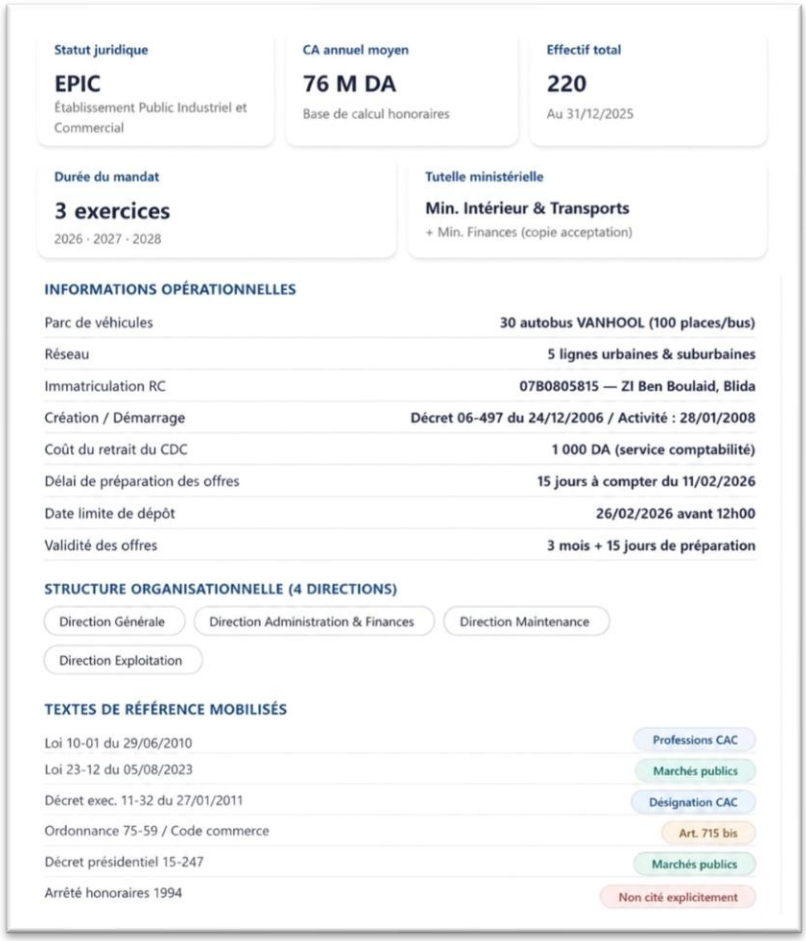
#### a) L'aperçu général sur l'entité :

C'est **l'ETUSB** ou ce qu'on appelle « Établissement Public de Transport Urbain et Suburbain de blida », EPIC sous la supervision du ministère de l'intérieur, elle a été créée dans les années 2006, début d'activité professionnelle a été lancé depuis janvier 2008, Il possède une main-d'œuvre de 220 personnes, une flotte de 30 bus VANHOOL de 100 sièges répartis sur 5 lignes, et un revenu annuel moyen de 76 000 000 DA. Il s'agit de la société la plus compliquée des trois par ses différents paramètres, à savoir : le secteur réglementé, le service public et la structure d'organisation qui est répartie en 4 directions principales sur 3 exercices en termes des mandats à partir de 2026 jusqu'à 2028. Cette entreprise mène d'un registre de commerce sous le numéro 07B0805815, avec un siège social qui est situé à la zone industrielle ben boulaid blida.

La consultation des entreprises via les cahiers des charges et les autres documents internes porte essentiellement sur le choix des CAC pour les exercices des 3 mandats, ces derniers sont conformes précisément à l'article 27 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissariat aux comptes et de comptable agrée. D'après la réglementation, les offres qui sont destinées à l'ouverture des plis doivent être déposées avant le 26 février 2026 à 12h, avec le délai de préparation de quinze jours à compter du 11 février 2026.

En met en résumé les points essentiels représentatifs sou forme d'une fiche technique pour le premier cahier des charges destiné à l'EPIC-ETUS Blida.

**Figure 14 : CDC N°02/2026 — EPIC-ETUS Blida**



Statut juridique
EPIC
Établissement Public Industriel et Commercial

CA annuel moyen
76 M DA
Base de calcul honoraires

Effectif total
220
Au 31/12/2025

Durée du mandat
3 exercices
2026 · 2027 · 2028

Tutelle ministérielle
Min. Intérieur & Transports
+ Min. Finances (copie acceptation)

INFORMATIONS OPÉRATIONNELLES

| | |
|---|---|
| Parc de véhicules | 30 autobus VANHOOL (100 places/bus) |
| Réseau | 5 lignes urbaines & suburbaines |
| Immatriculation RC | 07B0805815 — ZI Ben Boulaid, Blida |
| Création / Démarrage | Décret 06-497 du 24/12/2006 / Activité : 28/01/2008 |
| Coût du retrait du CDC | 1 000 DA (service comptabilité) |
| Délai de préparation des offres | 15 jours à compter du 11/02/2026 |
| Date limite de dépôt | 26/02/2026 avant 12h00 |
| Validité des offres | 3 mois + 15 jours de préparation |

STRUCTURE ORGANISATIONNELLE (4 DIRECTIONS)

Direction Générale | Direction Administration & Finances | Direction Maintenance | Direction Exploitation

TEXTES DE RÉFÉRENCE MOBILISÉS

| | |
|---|---|
| Loi 10-01 du 29/06/2010 | Professions CAC |
| Loi 23-12 du 05/08/2023 | Marchés publics |
| Décret exec. 11-32 du 27/01/2011 | Désignation CAC |
| Ordonnance 75-59 / Code commerce | Art. 715 bis |
| Décret présidentiel 15-247 | Marchés publics |
| Arrêté honoraires 1994 | Non cité explicitement |

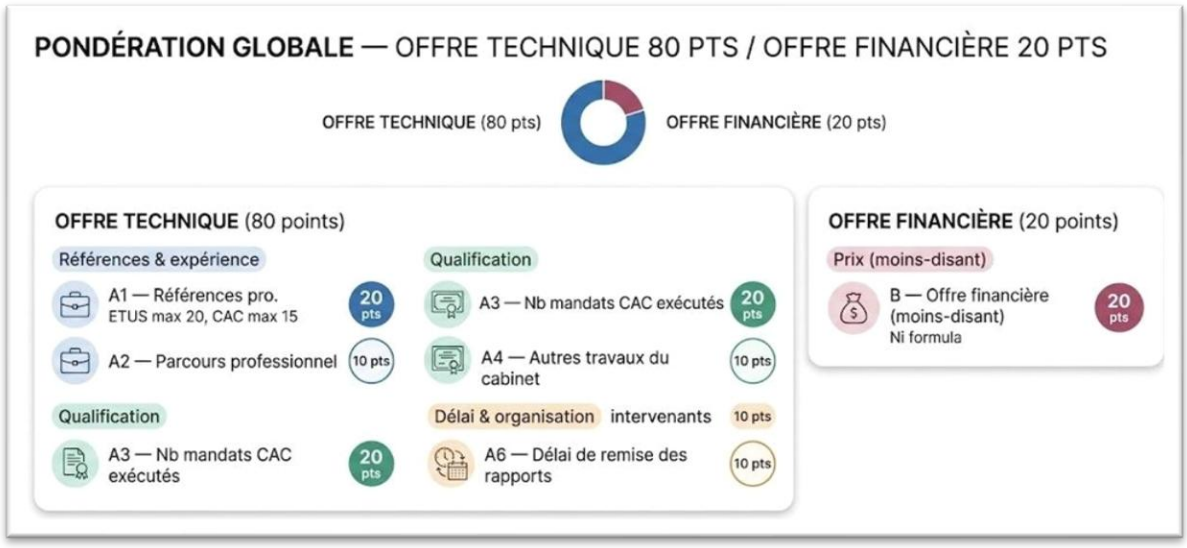
**Source :** élaboration d'après le traitement du CDC interne.

**b) La matrice de jugement et d'évaluation des offres et ses structures financières :**

Pour élaborer la grille de révision et d'analyse tout en analysons la pondération globale et la structure de tarification, la pondération globale est devisée en deux offres qui sont reconnues par l'offre techniques avec 80 points à gagner le maximum de points et l'offre financière avec 20 points à gagner le maximum également.

Nous pouvons monter cette illustration pour bien comprendre le concept :

**Figure 15: pondération globale du CDC.**




**Source** : réalisation d'après la consultation de CDC.

Les observations montrent aussi que y'a un type **de notation interne** sur le nombre de mandats exécutés par les auditeurs et les CAC, lorsque la mission exercée est dans le secteur ça va donner plus de points dans l'échelle de 20 points au max. Autrement dit, les nouveautés analytiques disent que la sectorisation est intégrée dans la notation A3 (l'expérience dans le secteur des transports publics) vaut 67% de plus qu'une expérience dans son volet général. C'est la logique la plus avancée dans ce CDC, même si elle ne touche pas encore les honoraires. Voilà une explication illustrée :

**Figure 16: Barème de la notation d'expérience professionnelle.**




**Source** : Image générée par l'AI selon nos soins.

Finalement, comme nous avons remarqué à travers le CDC que l'entreprise met en condition que l'offre financière consiste essentiellement sur le moins disant en termes de

tarification par rapport aux honoraires et tout ça se déroule avant l'évaluation approfondie du CI, y'a aussi un seuil d'élimination technique systématiquement et voilà ce qui prouve :

> Seuil d'élimination technique : toute offre < 55/80 est rejetée — les offres financières correspondantes ne sont pas ouvertes.

**c) La formule concrète de la notation financière :**

**Ni = (montant approprié au moins disant / montant à considérer) × 20** : cette formule veut dire pratiquement que le marché qui insiste sur la concurrence vise à attribuer l'offre au candidat le moins disant parmi tous les CAC qualifiés en termes de compétences ayant la meilleure notation globale, participants au retrait des cahiers des charges pour la consultation de l'entreprise, et dans le cas de l'égalité entre les CAC soumissionnés la note technique la plus élevée s'intervient.

**d) La tarification et le paiement des honoraires :**

Selon l'article 18, ils ont mentionné que la structure globale de règlement est répartie en 3 aspects principaux :

La première tranche est versée de la part du client à la remise du rapport intérimaire qui donne un aperçu primaire sur l'état d'avancement des travaux dédiés à la mission **avec un prix fixe et non révisable sur les trois exercices qui bloque l'ajustement post évaluation du CI forçant sous-estimation initiale sans accès CI en appels d'offres**, basant sur une proportion de 30% qui couvre la planification et l'analyse des risques. Suite à l'achèvement et la certification une proportion de 50% visant la clôture des comptes avec une estimation du temps et prix non révisables. Après la réunion du conseil d'administration ou l'assemblée générale le reste du montant qui est de 20% sera versé pour fournir un support de la validation finale, cette proportion soit retardée si le CAC détecte des anomalies significatives ou des dysfonctionnements du CI vis-à-vis l'entreprise auditée.

**e) Interprétation analytique :**

En remarquant, le mode de tarification des honoraires qui est ferme et fixé avant l'évaluation profonde du dispositif repose dans son volet empirique et selon l'indication du CDC sur le principe de la non actualisation pendant toute la durée d'exécution de la convention dont le règlement soit par virement bancaire avec une condition de non avance autorisée. Alors,

le dispositif du CI ne contribue pas dans la fixation préalable des couts de la mission qui ne reflète pas la qualité des travaux censés d'être réalisés

### 1.2. La présentation de la deuxième entité ONWZ via le CDC N°2 :

#### a) Une vision globale sur l'entreprise dans le contexte de son activité principale :

Le deuxième CDC étudié provient de l'Office National des Wakfs et de la Zakat (ONWZ) et porte la référence Consultation ouverte N°10/2025. Il s'agit d'un Établissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC), placé sous la tutelle du Ministère des Affaires Religieuses. Il a été créé par décret exécutif n°21-179 du 03 mai 2021, portant création de l'office national des Wakfs et de la Zakat et fixant son statut. Son siège social est établi au Gaid El Bab N° 33, Bir Khadem, Alger, il est réputé commerçant dans ses rapports avec les tiers conformément à l'article 2 du décret de création. Son organe de gestion est composé d'un Conseil d'Administration, d'un Directeur Général et d'une instance Charaïque. Cette dernière étant une spécificité institutionnelle sans équivalent dans le CDC précédent étudié.

Il est important de souligner un caractère particulier d'en matière de comptabilité, qui se distingue de la part de l'ONWZ des autres institutions mentionnées et celle-ci montre que la comptabilité rend une base de deux comptes spéciaux pour la zakat et les wakfs. Ces derniers sont fixés de manière indépendante en vertu de l'article 39 de l'arrêté exécutif n°21-179 du 3 mai 2021.

On remarque dans ce cas, y'a deux catégories des comptes qui vont compliquer la nature de traitement et le travail habituel des CAC. La tâche est plus complexe que dans le cas d'une comptabilité simple. C'est le premier moment qui mériterait de recevoir une attention particulière pour la détermination spécifique des couts de la mission.

#### b) Le cadre réglementaire suivi par l'ONWZ :

Le CDC de cette entité s'appuie sur les concepts des normes suivantes : le décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993, la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n°11-32 du 27 janvier 2011 relatif à la fixation et le choix professionnel lié aux CAC.

L'arrêté du 7 novembre 1994 relatif au barème des honoraires n'est pas cité directement dans le Code Déontologique du Commis de l'ONWZ. La loi 10-01 est bien évoquée, mais seulement pour ce qui concerne ses articles sur les conditions de participation (incompatibilité,

indépendance, déontologie) et la désignation du commissaire, sans faire mention de ses articles tarifaires. Le CDC ne mentionne pas, dans son article 8, que les prix sont fermes et non révisables durant toute la durée du mandat de trois années, Les honoraires sont librement soumissionnés par les CAC candidats et mentionnés dans le volet de l'offre financière sous la pression de la concurrence par le prix.

En addition, nous avons une notion très importante complémentaire cité par l'article 8 qui consiste que le paiement des honoraires s'effectue sur présentation de notes d'honoraires, et intervient en une seule fois, après remise du rapport final de certification. Cette modalité de paiement unique, à l'issue complète de la mission annuelle, diffère structurellement du système en trois tranches (30%/50%/20%) constaté dans le CDC ETUSB. C'est une contrainte de trésorerie pour le commissaire aux comptes, qui finance l'ensemble de ses diligences avant tout versement, ce qui peut accroître la pression économique sur l'indépendance de la mission.

**c) la grille de la révision profonde des offres :**

Tout en explicitant la fiche technique du CDC de l'ONWZ pour résumer les points qui doivent être en évidence pour cette entreprise :

**Figure 17 : Matrice d'évaluation du CDC N°01/2025 — ONWZ.**



FICHE DE SYNTHÈSE TECHNIQUE & ÉVALUATION

Dossier CDC N°10/2025 — ONWZ

| TYPE DE MANDAT | TOTAL TECHNIQUE | OFFRE FINANCIÈRE |
|---|---|---|
| Commissariat aux Comptes | 70 Points | 30 Points |

GRILLE D'ÉVALUATION DES OFFRES TECHNIQUES

| Critère d'évaluation | Points | Détail de la notation |
|---|---|---|
| 1. Parcours académique et professionnel | 30 pts | Académique (15 pts) + Professionnel (15 pts) |
| 1.1 — DEC ou équivalent / agrément CAC | 10 pts | Diplôme d'expertise comptable |
| 1.2 — Master audit/comptabilité/finance | 05 pts | Diplôme de niveau Master |
| 2.1 — Expérience hors cabinet (cadre financier) | 05 pts max | 0,5 pt/an (1 an) → 5 pts (4 ans et plus) |
| 2.2 — Expérience en profession libérale | 08 pts max | 1 pt (1 an) → 8 pts (4 ans et plus) |
| 2.3 — Expérience Wakfs et Zakat | 02 pts | Critère sectoriel spécifique |
| 2. Mandats de commissariat aux comptes accomplis | 30 pts | 1 mandat = 5 pts / 2 = 7 pts / 3 = 15 pts / 4 ou plus = 30 pts |
| 3. Moyens humains mis en œuvre | 10 pts | 1 auditeur = 3 pts / 2 = 6 pts / 3 ou plus = 10 pts |
| TOTAL TECHNIQUE | 70 pts | Seuil de qualification technique |
| OFFRE FINANCIÈRE | | 30 pts (attribués au moins-disant) |

NOTES ADDITIONNELLES

- **Critères Académiques :** Valorisation des diplômes d'expertise (DEC) et Master spécialisé.
- **Expérience Libérale :** Pondération progressive allant jusqu'à 8 points pour 4 ans d'exercice.
- **Mandats :** Barème dégressif/incrémental basé sur le nombre de mandats certifiés (max 30 pts).

**Source** : élaboration de nos soins à partir du document officiel.

**Interprétation de la fiche technique :** d'après les données disponibles dans la matrice d'évaluation et en additionnant aux notes complémentaires, le CDC de l'ONWZ parle aussi sur le contrôle interne que la liste des missions liées au contrôle interne et la gouvernance insiste sur ces deux notions :

- Donner un avis via un rapport interne qui introduit les procédures de l'office.
- S'assurer que tous les contrats et opérations financières sont transparents et clairs et qu'ils ne comportent pas de l'incertitude excessive ni de risques excessifs.

La seconde mission est propre au contexte islamique : le CAC doit vérifier la conformité Charaïque des opérations, ce qui représente une couche de diligence supplémentaire sans équivalent dans la structure des honoraires.

En ajoutant, selon l'article 20 nous avons des aspects qui sont inséparables pour ce document comme les pénalités. Ils sont introduits par un mécanisme de sanctions financières guidant aux pénalités de 15% des honoraires si y'a un non-respect des moyens humains, et une sanction financière de 30% des honoraires si le problème mène au non accomplissement des travaux d'intérim.

Par contre, l'interprétation analytique qu'on a dégagé d'après le document actuel est que les pénalités traduisent une asymétrie institutionnelle car l'office sanctionne la sous-exécution, mais ne prévoit aucune incitation pour une exécution de qualité supérieure du dispositif de CI. Cela oriente vers une structure incitative est seulement punitive mais jamais une structure de récompensassions que veut dire que aussi ce CDC n'implique pas l'évaluation approfondie du CI avant la fixation de la tarification de la mission.

**d) Les modalités de paiement des honoraires :**

Par rapport à cette entreprise, les modalités de règlement se diffèrent en termes de structure tout en comparant avec la répartition proportionnelle classique en plusieurs tranches des autres CDC. Le paiement se fait en une seule fois, au moment de la remise du rapport final de certification, lorsque ce dernier soit à 100% d'achèvement vis-à-vis la mission. **Cette organisation, jointe à un prix ferme, non révisable et non actualisable sur trois exercices,** accentue la rigidité contractuelle et interdit toute adaptation des honoraires après l'évaluation mise en œuvre qui consiste à comparer le coût du travail entre le cabinet et les services internes. Ainsi, le CAC prend le risque d'une latitude insuffisante dans un premier temps. D'autre part,

une absence possible d'accès préalable au contrôle interne lors de ces procédures d'appel d'offres ce qui prouve l'écart existant entre la théorie qui insiste sur l'importance d'évaluation profonde du système avant avoir fixer les couts de la mission et les pratiques réelles qui disent le contraire avec des prix fermes et non révisables.

**e) Interprétation analytique :**

Cette entité met en évidence quelques axes forts : la fixation anticipée et préalable de la contrepartie financière des CAC avant l'évaluation de dispositif de CI, l'absence de la détection et modulation selon le risque, le report de règlement jusqu'au rapport final, la mention que le critère des mandats accomplis qui vaut une proportion proportionnelle et que à chaque fois s'oriente vers le plus expérimenté. Cette approche vous donne la possibilité de démontrer qu'il ne s'agit pas uniquement d'une question administrative, mais bien d'un aspect qui affecte la qualité de l'évaluation du CI, le budget temps et la rentabilité de la mission. Puisque l'absence de référence à l'arrêté de 1994 suggère que le barème censé à suivre n'est pas appliqué.

Pareils, cela signifie qu'aucun critère ne mesure la qualité des audits passés ni la capacité à évaluer un CI complexe qui vise la fixation des honoraires des CAC.

### 1.3. La présentation de la troisième entité CASNOS via le CDC N°3 :

**a) Un aperçu général sur l'entité :**

L'entreprise actuelle est étudiée à travers le cahier des charges comme une pièce de traitement, est reconnue par la caisse nationale de sécurité sociale de nos salariés. C'est un établissement public à caractère administratif (EPA), placé sous la tutelle du ministère du travail, de l'Emploi et de la Sécurité sociale. La consultation porte sur la désignation d'un commissaire aux comptes en vue des exercices 2025, 2026 et 2027, sous un mandat de trois ans renouvelables une fois. Ce dernier permet d'inscrire la mission dans un contexte pluriannuel stable et dynamique mais fortement encadré par les normes spécifiques.

Par la suite, l'office domine dans un secteur très sensible et demandé qui est relié directement à la sécurité sociale des professionnels non-salariés, et donc un traitement spécifique des opérations, la traçabilité des flux et les procédures réalisés dans ce contexte. Ce caractère administratif et social le différencie des deux exemples précédents, mais il est tout autant pertinent tout en orientant notre problématique, puisque la consultation du CAC est elle-

même encadrée par des règles tarifaires et d'évaluation qui semblent n'avoir pas été déterminées au préalable par une analyse de la gestion interne.

Une fiche d'identité analytique sera présentée pour éclairer les notions qu'on a parlé sur déjà :

**Figure 18: Matrice d'évaluation du CDC N°3— CASNOS**




**Source** : Elaboration de nos soins à partir du document officiel.

**b) Le cadre réglementaire suivi par la CASNOS :**

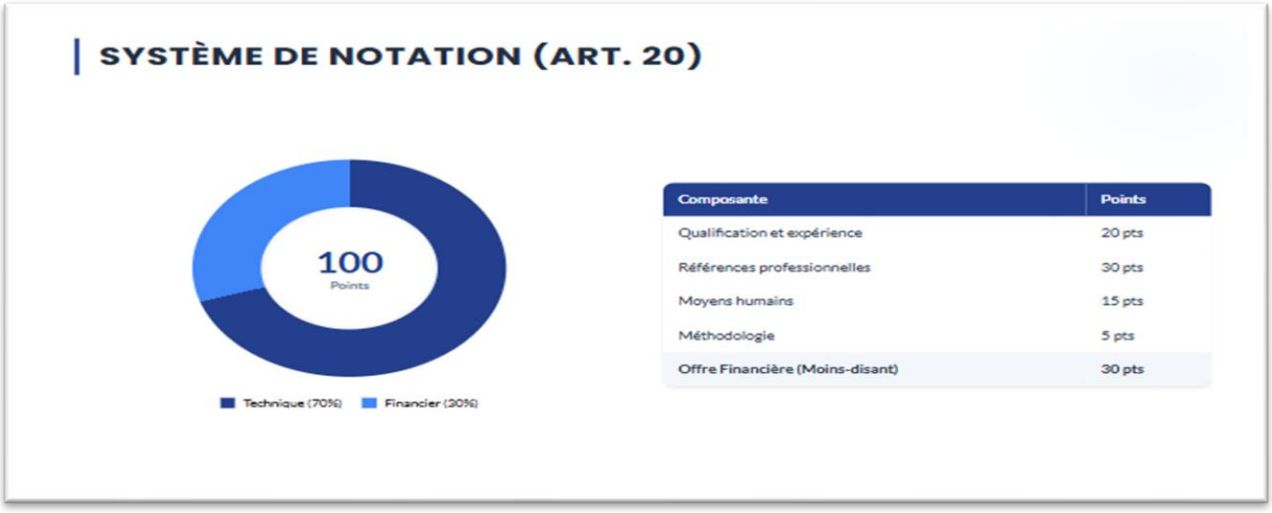
La CASNOS est tout d'abord régie par les réglementations générales régissant le système de protection sociale des non-salariés comme la loi n°83-14 du 02 juillet 1983 fixant les obligations des assujettis en ce qui concerne l'obligation de sécurité sociale et le décret exécutif n°15-289 du 14 novembre 2015 relatif à la sécurité sociale des personnes non-salariées exerçant une activité pour leur propre compte, il est modifié et complété par un texte officiel exécutif n°22-121 du mars 2022.

Après, on cherche à ajouter à cela les règles régissant l'administration et le statut institutionnel de la caisse avec le décret exécutif n°92-07 du 04 janvier 1992 portant statut juridique des caisses de sécurité sociale, et au-delà les dispositions concernant l'administration et la tutelle du ministère qui est chargé de la sécurité sociale.

### c) La matrice de jugement et d'évaluation des offres :

Nous avons élaboré une analyse détaillée du CDC concerné

**Figure 19: système de la notation pondérée.**




**Source :** construit d'après la documentation officielle.

### d) La tarification et le paiement des honoraires

D'après notre analyse et observation du CDC de la CASNOS, nous avons documenté les articles inclus et parmi eux y'a l'article n°8 qui porte sur la détermination des honoraires des CAC. Donc, ce dernier fonde la fixation des couts supportés de la mission sur l'arrêté du 7 novembre vis-à-vis les CAC en trois tranches, suivant le même principe de réflexion que le premier CDC de la première entreprise censée traitée et alors : 30% dés le départ et la remise du rapport primaire, puis 50% de la somme globale vient après la certification et en dernier lieu nous avons 20% pour la période qui vient après la réunion du CA.

### e) Interprétation analytique :

Nous remarquons d'après le traitement et l'analyse de ce dernier, la direction générale de l'entité privilège la compétitivité des prix au détriment de l'ajustement des tarifs selon la compétition réelle de la mission et cela est prouvé par la pondération financière au début de la mission, c'est totalement contre la logique qui repose sur la base pour laquelle lorsque le dispositif est faible ou inexistant celui nécessite plus d'effort et des travaux, ce qui implique

une hausse dans la tarification de l'intervention vis-à-vis le client. En additionnant d'après l'article 7, y'avait une mention qui a parlé exactement sur 'obligation de la rédaction d'un rapport spécial sur le process d'évaluation qui est théoriquement dans le cadre formel.

En revanche, ce qui est pratiqué réellement est la considération que c'est un document livrable pour la mission uniquement, sans mettre en place des stratégies liant son niveau de qualité au volume de travail attendu ou au montant des honoraires. Le CDC CASNOS témoigne également d'une dissociation entre la prise en compte réglementation du contrôle interne et son intégration réelle à la détermination du coût de la mission.

## 2. L'analyse et l'interprétation des résultats des entretiens

Suite au regroupement des réponses par thèmes, nous allons suivre une approche qualitative thématique pour dégager les points en commun ou les divergences entre les réponses des profils divers au sein du cabinet DJAKNOUNE. Donc, ça va lui donner un sens et de le lier avec la problématique de recherche. Les résultats sont présentés systématiquement et basés sur des thèmes définis et donner un compte-rendu exact du discours des individus interviewés.

Cela assure une lecture précise et cohérente des données disponibles sur le terrain et facilite la compréhension des résultats en tenant compte des buts de l'étude, afin de répondre à la problématique centrale : dans quelle mesure le dispositif de CI des entreprises algériennes influence-t-il la détermination des honoraires des CAC ?

### 2.1. L'analyse et interprétation du premier thème

Portant sur le profil des professionnels expérimentés dans le terrain, pour caractériser l'échantillon et regrouper le maximum des volts de convergence entre les personnes qualifiées. Les six personnes interrogées ont entre trois et quinze ans d'expériences au niveau des audits et commissariats aux comptes. Parmi ces personnes, trois travaillent principalement sur le secteur public ou parapublics, deux travaillent également sur les deux secteurs de manière égale, tandis que l'autre se consacre essentiellement à des affaires privées. Cette diversité assure la variété des opinions exprimées ainsi que leur fiabilité. Tous les participants ayant fait part de leurs expériences connaissent bien le mécanisme de la fixation des honoraires dans le cadre des procédures d'appel d'offres publics.

### 2.2. L'analyse du thème 02 : l'évaluation du CI dans son volet pratique

Le rôle qu'on doit attribuer au CI est relié à la démarche d'audit et son incidence sur l'étendue des travaux arrêtés à la mission de commissariat aux comptes, nous avons dégagé d'après ces entretiens une convergence unanime entre les personnes interrogées comme suit :

#### 2.2.1. La détermination de l'effort d'audit via le facteur central reconnu le CI

D'une part, notre observation et les discours élaborés avec les profils déjà cités mettent en évidence que le CI par définition c'est un déterminant central auprès de l'estimation des couts dédiés à la mission. Ces points de vue sont exprimés en fonction des entretiens semi directif à travers l'ensemble de corpus :

« La première des choses dans le commissariat aux comptes c'est d'analyser le dispositif de contrôle interne pour quantifier les moyens et l'effort pour que la mission soit réalisée dans les délais avec une meilleure qualité. ». E1 - Auditeur junior

« Pour chaque nature de système il faut adapter les procédures d'audit selon le dispositif existant càd un Cl solide réduit les tests, un Cl défaillant les multiplie. ». E2 – Auditeur senior

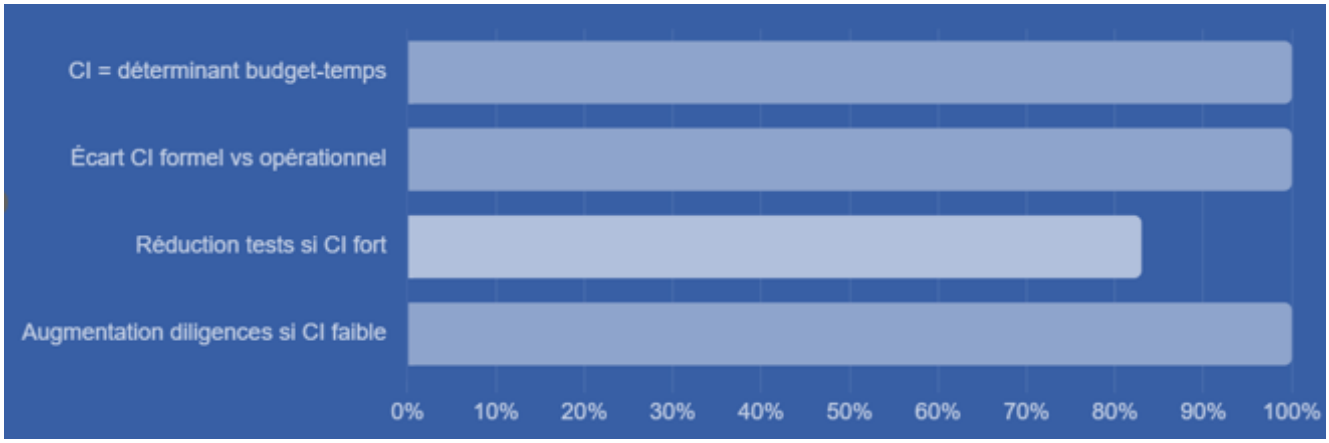
« Dans la théorie il faut traiter tout le système et analyser les risques existants mais dans le cas pratique ce n'est pas ça du tout dont l'évaluation du dispositif vient après l'engagement. ». E3 -Expert-comptable

« Un contrôle interne robuste permet de limiter et engendrer l'étendue de certains tests, alors qu'un dispositif faible oblige à renforcer les vérifications et à consacrer davantage de volume d'heures à l'intervention. ». E4 – commissaire aux comptes

« Quand le contrôle interne est bon, on peut alléger certaines vérifications ; quand il est faible, on doit multiplier les tests pour garder une bonne qualité d'audit. » E5- auditeur en cabinet

Nous avons conclu d'après ces interviews que ces témoins se convergent à 100%, pour valider le lien théorique établi par le modèle de référence Simunic et les normes ISA spécifiques que la qualité de système CI identifie explicitement les procédures de révision et substantives et donc le volume d'heures exigé pour un bon déroulement de la mission. Et cela sera montré à l'aide la figure :

**Figure 20: le CI influence l'étendue des travaux de la mission.**




**Source** : réalisation par nos soins à l'aide des entretiens élaborés.

### 2.2.2. L'écart existant entre le CI normalisé et le CI opérationnel

C'est ce qu'on appelle « constat fondamental » du terrain qui va émerger les entretiens que l'intervention du gap systématique entre le CI tel qu'il est normalisé formellement par l'entité et l'autre qui est appliqué en vrai terme dans les opérations ordinaires, l'écart est prévu par la norme analytique du CI et confirmé de la part des interviewés. Les entretiens sont organisés de la manière :

« Lorsque vous avez un client avec un système défaillant, en comparant avec les efforts fournis pour réaliser la mission, on dit que c'est une charge supplémentaire vis-à-vis les cabinets. ». E6- Auditeur junior

« L'entreprise annonce un contrôle interne fonctionnel mais une fois sur place on découvre des procédures non appliquées, des rapprochements inexistants, une séparation des tâches insuffisante. ». E7- CAC indépendant

« Le contrôle interne paraît structuré sur le papier, mais dès qu'on examine les processus, on voit des défaillances dans l'application, ce qui oblige à refaire plus de tests. ». E3- comptable intervenant au sein du cabinet

« Selon mon expérience, je peux intervenir dans le volet des procédures appliquées pour s'assurer du bon fonctionnement du CI et cela veut dire que même lorsque l'entité un système structuré, le CAC constate après que y'a des faiblesses et des dysfonctionnements opérationnels. ». E8 - le directeur de cabinet

Les résultats obtenus sous la contrainte des objectifs initiaux seront présentés dans un tableau de synthèse suivant :

**Tableau 2: synthèse des objectifs et résultats.**

| Objectif initial | Résultat obtenu | Conclusion |
|---|---|---|
| La vérification de niveau d'influence de CI sur l'étendue des travaux | Validation globale que le CI est un bon déterminant du budget temps | On est arrivé à confirmer H1 que le CI performant réduit les diligences et donc une diminution dans les honoraires |
| Les éléments d'évaluation du CI utilisés en pratique | Les tests différents de contrôle et autres, observation directe et aussi des entretiens opérationnels | Cohérence avec ISA 315 révisée et la pratique conforme à la norme sur ce point |
| L'estimation de l'écart détecté entre les deux types de CI | Ecart réel constaté dans les secteurs divers dans le cadre des types de CI | Valider le risque de sous-estimation des honoraires dans les marchés publics |

**Source** : construction par notre traitement via les entretiens semi directifs.

Ce qu'on peut encadrer comme conclusion pour ce thème c'est que, à partir de traitement des entretiens précédents l'ensemble des répondants via les enquêtes dirigées confirment que la mise en place d'un système efficace de contrôle interne réduit les diligences à accomplir, alors que le mauvais fonctionnement de ce dernier augmente celles-ci considérablement. Une différence systématique subsiste entre le contrôle interne qui est officiellement décrit et celui qui est réellement observé, surtout dans la sphère publique. Cette différence comporte un danger pour la détermination des honoraires si l'estimation initiale n'intègre pas la réalité de la mission.

### 2.3. L'analyse du thème 03 : l'évaluation du CI dans son volet pratique

L'axe du troisième thème est constitué parfaitement la partie centrale et le cœur de notre étude empirique. En mettant les pratiques officielles sous al documentation pour dégager les méthodes d'arrêter les honoraires tout en prenant en compte le statut de l'entreprise auditée

pour une finalité d'identification des cadres réglementaires algériens qui permettent ou empêchent l'intégration du CI dans cette tarification.

### 2.3.1. Le dilemme structurel entre le secteur public et privé :

L'analyse montre qu'il y existe une différenciation radicale entre les pratiques du privé et celles du public. En premier, pour le secteur privé, on trouve une négociation directe où il est possible de faire une évaluation initiale de l'entité pour une définition des honoraires à verser. D'un autre côté, cela n'est pas possible au niveau du secteur public. On va lister les entretiens comme suit :

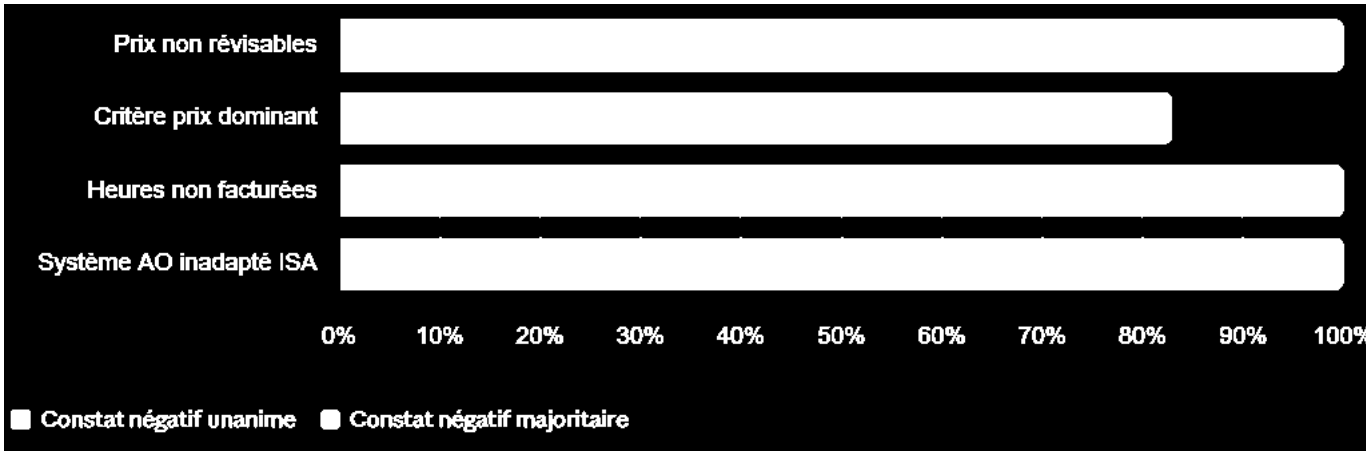
« A l'époque, la fixation des honoraires était arrêtée par rapport au total bilan et au volume D'affaires autant l'entreprise est grande, autant les honoraires sont élevés. Aujourd'hui avec l'appel d'offres, c'est le moins-disant qui prend la mission. ». E1- Comptable expérimentée agrée

« Dans les deux secteurs on peut partager un questionnaire qui nous aide uniquement d'avoir un aperçu sur la nature de la performance du CI mais avant avoir fixer les honoraires, on ne peut pas vraiment entrer dans le détail de la structure de CI de l'entité, son SI et l'organisation comptable. ». E6 – auditeur manager

« Nous pouvons bien avoir quelques éléments de cadrage au début, mais pas assez pour mesurer toute la charge de travail liée à un contrôle interne faible. Cela crée forcément un décalage entre la contrepartie financière proposée et la qualité d'audit. ». E11- Comptable agréé

Cette figure confirme les avis des experts en domaine qui disent que la fixation des honoraires dans les différents secteurs domine avant même de l'évaluation du CI :

**Figure 21: la fixation des honoraires via la soumission.**




**Source** : élaboration personnelle à partir de des résultats d'entretiens.

### 2.3.2. La source des dysfonctionnements stratégiques et structurels à travers l'appel d'offres :

A propos des tarifs arrêtés dans les marchés publics, tout type d'entretien a été réalisé met en évidence le décalage d'enchères est la cause principale du problème posé, celui l'est réparti en trois structures qui sont : la pression concurrentielle vers le bas des couts, les prix sont fermes et non révisable sur le plan réel et l'absence des informations détaillées sur le CI mentionnées dans les CDC. On a confirmé l'existence de ces problèmes via les entretiens qu'on a fait avec les personnes concernées :

« Si nous proposons des prix élevés nous allons être exclus automatiquement, car dans le cas des soumissions c'est le CAC le moins-disant qui va prendre le mandat de la mission. ». E1 - CAC

« Avant la soumission via les appels d'offres le CAC doit élaborer un questionnaire sur le CI de la société pour avoir un aperçu général, mais ce n'est pas profond comme il faut pour connaître la nature réelle de performance du contrôle interne. ». E3 - Expert-comptable

« Il y a un gap existant entre ces deux approches - on détermine les honoraires sur la base des cahiers des charges sans avoir une vision sur le Cl. ». E3-Expert-comptable

« Les prix fixés au départ ne sont pas révisables, même que le CAC trouve un volume de travail important après l'engagement dans la mission, c'est ça le problème qui est contradictoire avec la théorie qui dit qu'on doit réviser les prix chaque année. ». E1 -Comptable agréé senior

« Le CAC ne connaît pas l'étendue de la mission au départ - quand il rentre dans l'entité, il va trouver que l'étendue des travaux est beaucoup plus importante de ce qu'il avait prévu. Cela implique qu'il va travailler à perte. ». E1 – Auditeur chef de mission

### 2.3.3. Les diligences réduites et délibérées sous forme des conséquences :

Le résultat le plus préoccupant noté par les entrevues est la réduction compromission de la qualité de l'œuvre auditée afin de garantir le rendement du mandat. Cette mise en œuvre, qui est implicitement prohibée par les ISAs, est considérée comme une pratique courante au sein des entreprises algériennes. Nous avons fait des discours avec une variété des professionnels pour confirmer ces notions :

« Il va réduire en qualité et en volume temporaire ses travaux pour avoir une marge bénéficiaire, restreindre la qualité des travaux d'audit a un impact direct sur la qualité du Cl. Il va diminuer par exemple la plage horaire ou travailler avec un consultant ou un stagiaire pour pouvoir rentabiliser. ». E1 – Comptable principal

« Une mission d'audit externe dont celui qui va travailler doit se rémunérer, si les honoraires ne couvrent pas la totalité des charges imposées par la mission, l'auditeur va travailler à perte et donc adapter ses travaux en conséquence. ». E5- le CAC directeur du cabinet

« Y'a un gap entre les procédures formalisées et celles qui ne lui permettent pas de travailler parfaitement pour arriver à subvenir aux objectifs tracés et les normes théoriques qui sont censées d'être suivies ». E4- manager audit

Les résultats obtenus sous la contrainte des objectifs initiaux seront présentés dans un tableau de synthèse suivant :

**Tableau 3: Synthèse des objectifs et résultats**

| Objectif initial | Résultat obtenu | Conclusion |
|---|---|---|
| La finalité est de s'assurer de la fixation des honoraires, s'ils sont fixés avant l'évaluation de CI au sein des entreprises. | Les différents types des interviewés confirment la fixation préalable sans connaissance du CI. | Les discours entamés confirment la neutralisation structurelle entre l'évaluation du CI et les honoraires fixés préalablement |
| Est-ce que les couts sont révisables au cours de la mission. | Les constats disent sur la non vérification des prix dans les missions actuelles d'audit. | Il faut renforcer le mécanisme d'ajustement des prix. |
| L'identification des résultats reliés au qualité d'audit. | Réduction de la qualité pour préserver la rentabilité, constatée par la majorité. | Violation implicite des normes ISA pour atteinte l'objectif de certification |

**Source :** Construction par nos soins d'après l'analyse des entretiens semi-directifs

Ces résultats confirment et renforcent notre hypothèse portant sur les commissaires aux comptes algériens n'intègrent pas systématiquement la qualité du CI dans la fixation de leurs

honoraires en raison du système de tarification par appel d'offres, créant un écart structurel documenté avec les pratiques et normes internationales.

### 2.4. L'analyse du thème 04 : les insuffisances du système actuel et recommandations.

Ce dernier thème repose sur les perspectives et les recommandations professionnelles sur les insuffisances du système actuel et à tester leur adhésion à la proposition d'amélioration centrale de ce mémoire.

#### 2.4.1. Le diagnostic partagé : un système inadapté aux exigences normatives

Les interviews confirment que le système actuel de fixation des honoraires par appel d'offres ne permet pas de conduire des missions d'audit conformes aux normes professionnelles dans des conditions économiques viables pour les cabinets.

« Après cette comparaison vous allez trouver des fails qu'il faut corriger car si on veut arriver au but recherché dans un mandat - la fiabilité des états financiers et la certification des comptes - il faut que la mission soit menée dans le cadre de la normalisation. » - E4-Comptable agréé senior

« Il faut revoir l'octroi des CAC pour parfaire la qualité des efforts et donc remplir le besoin pour le poursuivre. » - E5- Comptable agréé senior

« Le code des marchés publics prévoit l'égalité des chances, la transparence et l'accessibilité mais en pratique ce qui agit c'est l'offre financière au détriment de la qualité technique. » -E6- Comptable agréé senior

#### 2.4.2. La proposition d'un outil pertinent pour l'évaluation préalable du CI

On leur a demandé s'il était pertinent d'inclure une évaluation structurée du capital immatériel dans les cahiers des charges des appels d'offres et ils ont répondu comme suit :

« Si on permettait à l'auditeur de réviser ses honoraires, il va augmenter la qualité de son travail car il consacre plus de temps et met en place plus de moyens. C'est la qualité de l'audit et donc le CI qui va être plus performante. » -E1 - Comptable agréé senior

« Un questionnaire performant et couvrant tous les aspects du Cl permettrait au moins de proposer des honoraires appropriés, mais ça reste qu'il n'est pas évident dans tous les cas. » - E3 - Expert-comptable

« Il faudrait une fiche d'évaluation préliminaire intégrée dans le cahier des charges, avec des critères objectifs et vérifiables - ce serait une vraie avancée pour la profession. » - E5- CAC indépendant

**Tableau 4 : synthèse des objectifs et des résultats.**

| Objectif initial | Résultat obtenu | Conclusion |
|---|---|---|
| Indication et identification des insuffisances remarquées par les professionnels | AO sans info CI, prix non révisables, pression concurrentielle vers le bas | Écart structurel documenté empiriquement et donc une contribution parfaite dans le mémoire |
| Tester la proposition d'un outil pour une bonne évaluation préalable de CI | Les entretiens été avec un avis favorable car ils ont besoin de cette perspective | Orientation vers une proposition d'une grille pertinente comme solution opérationnelle |

**Source** : proposition personnelle à partir des entretiens semi directifs.

### 3. L'analyse des résultats du questionnaire

Contrairement aux résultats dégagés via les entretiens, la documentation et le traitement des CDC dans le volet qualitatif, Pour cette partie on va consacrer une approche quantitative descriptive pour renforcer et quantifier les résultats précédents sous forme des statistiques chiffrées, donc on a élaboré un questionnaire à destination des professionnels d'audit externe et il a été préparé via google Forms et traité par réponse à l'aide de Microsoft Excel.

Nous avons opté pour cette approche quantitative descriptive et non pas un logiciel reconnu comme le SPSS pour plusieurs raisons comme :

- La taille d'échantillon, cela veut dire que le questionnaire est limité vu qu'il est destiné seulement aux experts du domaine et pour obtenir des tests valides dans logiciel, il nous faut au minimum 30 répondants.
- L'objectif de l'étude est de prouver l'écart qualitatif documenté entre les normes et les pratiques réelles, par contre que logiciel sert à généraliser les statistiques et aussi notre approche déclarée est mixte à dominante qualitative.

### 3.1. L'analyse univariée des résultats

Ce traitement sert à analyser les fréquences des réponses pour chaque variable déclarée pour synthétiser les résultats obtenus. On doit présenter en premier

#### 3.1.1. Une fiche signalétique :

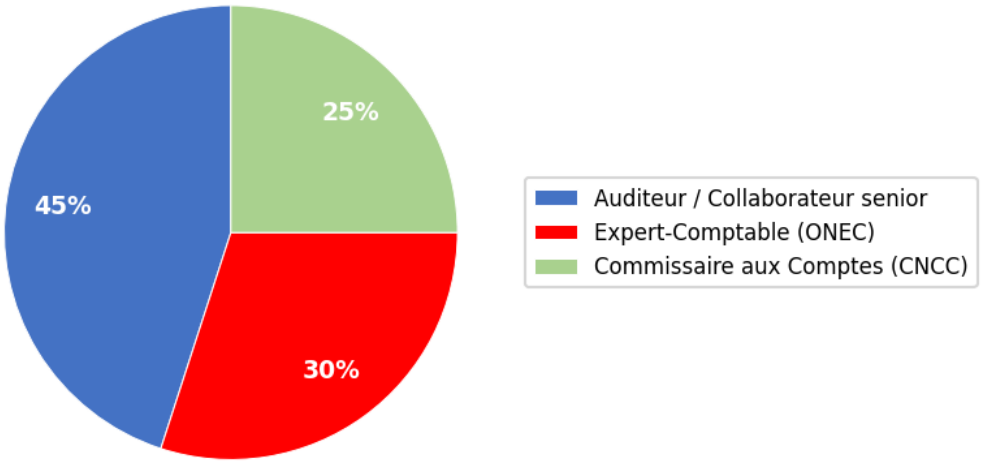
**Question : Quel est votre statut professionnel ?**

**Tableau 5: répartition d'échantillon selon le statut des professionnels.**

| Statut professionnel | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Auditeur / Collaborateur senior dans un cabinet | 9 | 45% |
| Expert-Comptable inscrit à l'ONEC | 6 | 30% |
| Commissaire aux Comptes (CAC) inscrit à la CNCC | 5 | 25% |
| TOTAL | 20 | 30% |

**Source** : réalisation personnelle sur la base des réponses du questionnaire.

**Figure 22: répartition d'échantillon selon le statut des professionnels.**




**Source** : construit par nos soins sur la base des réponses du questionnaire à l'aide de l'Excel.

Les réponses donnent un aperçu que la plupart des répondants sont inclus dans la catégorie des auditeurs et collaborateurs seniors avec un pourcentage de 45%, d'une autre part, nous avons des experts comptables qui sont de 30% de la totalité d'échantillon, suivis des CAC avec une proportion de 25%. Par conséquent, la combinaison des profils assure la représentativité satisfaisante pour l'ensemble des praticiens de l'audit en Algérie.

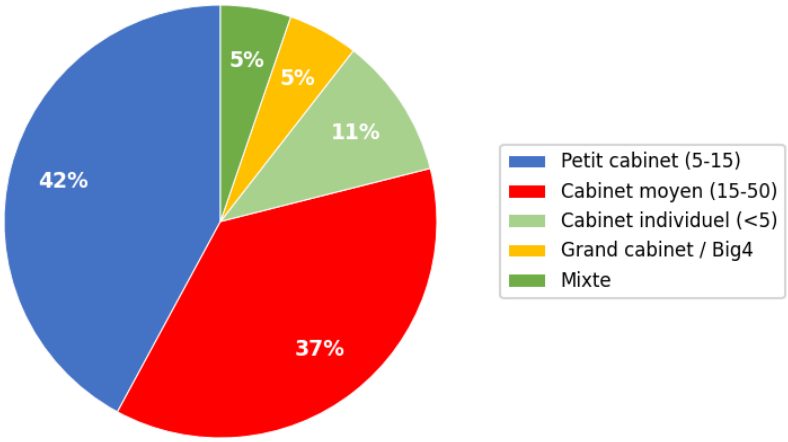
**Question : Quelle est la taille de votre cabinet ?**

**Tableau 6: répartition d'échantillon selon la taille du cabinet.**

| Taille du cabinet | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Petit cabinet (5 à 15 collaborateurs) | 8 | 40% |
| Cabinet moyen (15 à 50 collaborateurs) | 7 | 35% |
| Cabinet individuel (moins de 5 collaborateurs) | 2 | 10% |
| Grand cabinet ou filiale Big4 | 1 | 5% |
| Mixte (petit et moyen) | 1 | 5% |

**Source** : réalisation personnelle sur la base des réponses du questionnaire.

**Figure 23: répartition de l'échantillon selon la taille du cabinet.**




**Source** : élaborée par nos soins sur la base du questionnaire.

L'enquête montre que 40 % des personnes interrogées travaillent dans de petits cabinets (5 à 15 collaborateurs) et que 35 % travaillent dans des cabinets de taille moyenne (15 à 50 collaborateurs). Les cabinets individuels constituent 10 % de l'échantillon, tandis que les grands cabinets et les filiales Big4 ne représentent que 5 %. La structure réelle de cette répartition est une preuve du tissu professionnel de l'audit en Algérie, dominé par une taille intermédiaire des cabinets.

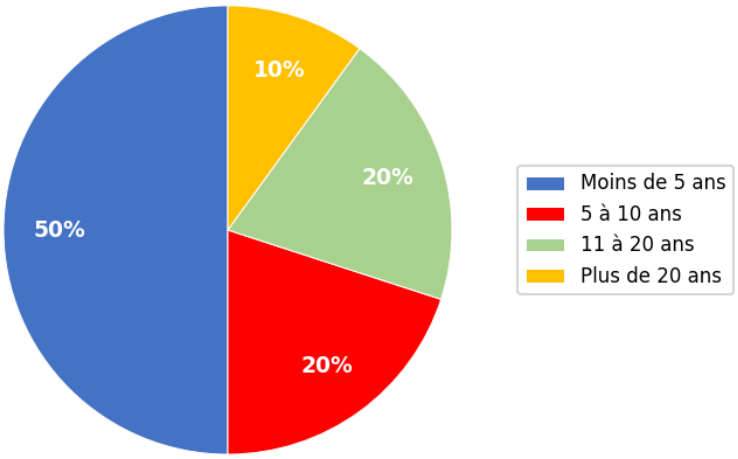
**Question : Vos années d'expérience en audit externe ?**

**Tableau 7: construction selon les années d'expérience.**

| Années d'expérience | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Moins de 5 ans | 10 | 50% |
| Entre 5 et 10 ans | 4 | 20% |
| Entre 11 et 20 ans | 4 | 20% |
| Plus de 20 ans | 2 | 10% |
| Total | 20 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 24: répartition de l'échantillon selon les années d'expérience.**




**Source** : Elaboration par nos soins à l'aide du questionnaire.

50% représentant la moitié des répondants qui ont moins de 5 années d'expérience dans la pratique d'audit externe, signifiant que cette génération de professionnels n'a connu le système actuel qu'avec l'appel d'offre seulement. Il y a également 20% des répondants qui ont entre 5 et 10 années d'expérience dans les pratiques réelles, ainsi que ceux qui ont plus de 11 et moins de 20 ans d'expérience. Enfin, 10% des répondants sont des professionnels avec plus de 20 ans d'expérience qui donnent une comparaison significative entre les deux systèmes.

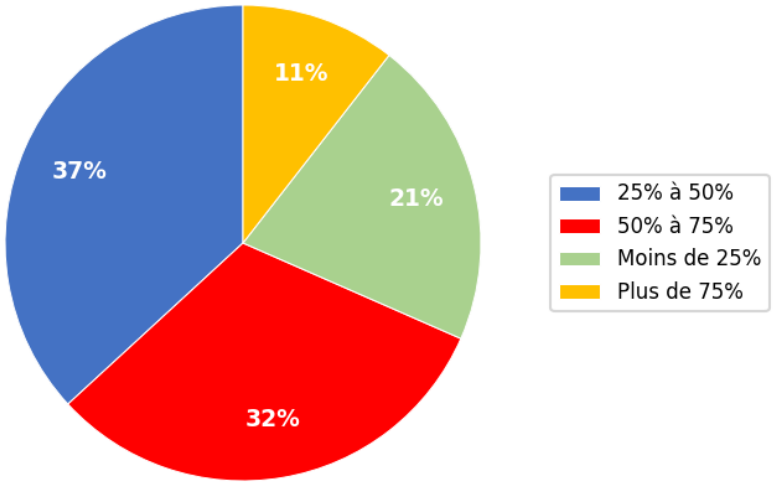
**Question : Quelle proportion de vos missions est attribuée via les AO ?**

**Tableau 8: préparation selon les propositions des AO**

| Proportion via appel d'offres | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Moins de 25 % | 4 | 20% |
| Entre 25 % et 50 % | 7 | 35% |
| Entre 50 % et 75 % | 6 | 30% |
| Plus de 75 % | 2 | 10% |
| Total | 20 | 100% |

**Source :** réalisation personnelle à partir des réponses du questionnaire.

**Figure 25: décomposition des réponses selon la proportion via l'appel d'offres.**



**Source :** Elaboration par nos traitements à partir des réponses du questionnaire.

Nous remarquons que la décomposition des proportions est faite comme suit : les réponses montrent que 65 % des participants effectuent entre 25 % et 75 % de leurs missions grâce à l'appel d'offres. C'est une part notable qui oriente le choix de l'étude de l'appel d'offres vers un élément important pour la détermination du tarif dans notre étude algérienne. Pour les 10 % restants, ils effectuent plus de 75 % de leurs missions avec l'appel d'offres.

### 3.1.2. Section B sur l'accès au CI avant les soumissions :

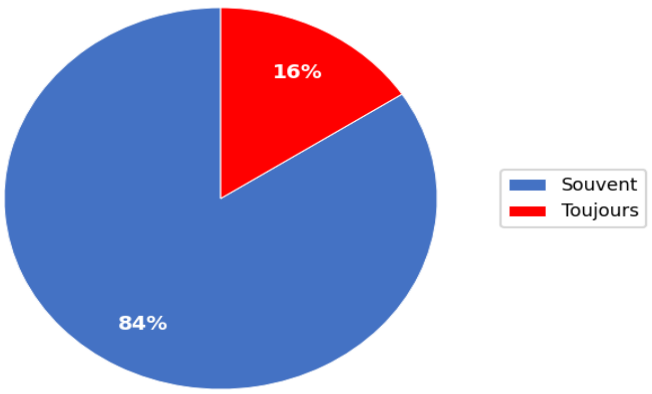
**Question : Avant de soumettre votre offre financière, accédez-vous aux informations sur le dispositif de contrôle interne ?**

**Tableau 9: Accès aux données sur le CI avant la soumission aux AO.**

| Modalités | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Souvent | 16 | 80% |
| Toujours | 4 | 20% |
| Jamais | 0 | 0% |
| Total | 20 | 100% |

**Source** : construit par nos soins à l'aide des résultats des répondants.

**Figure 26: avoir d'accès aux informations sur le CI préalablement à la soumission.**




**Source** : effectué en interne à l'aide des réponses du questionnaire.

L'bservation pertinente qu'on peut dégagé à ce niveau c'est que y'a un pourcentatge de 95% des intervenants qu'ils ont accédé aux informations internes sur le système du CI préalablement à la soumission dans les marchés publics, dont 80% le font souvent et le reste qui est de 15% est pour toujours. Cela participe dans un principe que les praticiens veulent à disposer d'un apercu préalable du CI, malgé que meme pour ceux qui ont intégré des informations générales dans leurs cahiers des charges ca reste insuffisant et ne réflete pas la situation réelle du dispositif.

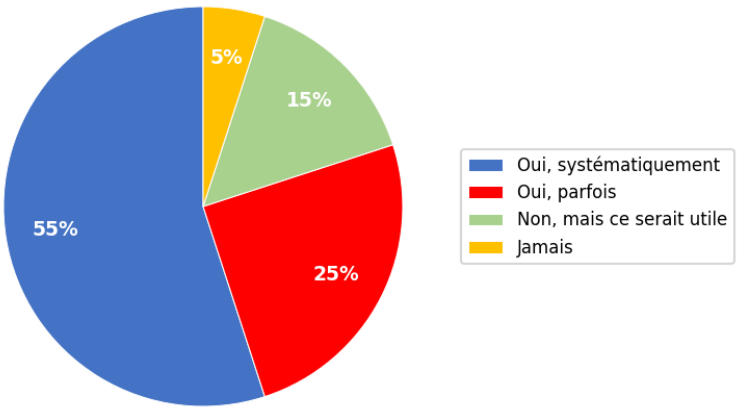
**Question : Utilisez-vous un questionnaire d'évaluation préliminaire du CI pour estimer vos honoraires avant la soumission ?**

**Tableau 10: utilité d'un questionnaire préliminaire.**

| Modalités | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, systématiquement | 11 | 55% |
| Oui, parfois | 5 | 25% |
| Non, mais ce serait utile | 3 | 15% |
| Jamais | 1 | 5% |
| Total | 20 | 100% |

**Source** : effectué par nos traitements sur la base du questionnaire.

**Figure 27: utilisation d'un questionnaire d'évaluation préliminaire du CI**.




**Source** : effectué par nos traitements sur la base du questionnaire.

Les résultats indiquent que 55 % des répondants utilisent toujours unquestionnaire d'évaluation préliminaire du CI et 25 % le font parfois,soit un total de 80 % qui utilisent cet outil à des degrés divers. Néanmoins, 15 % admettent ne pas l'utiliser tout en considérant que ce serait pertinent, ce qui montre une prise de conscience des professionnels sur l'importance du CI, mais cette prise de conscience ne s'est pas encore traduite dans leurs pratiques professionnelles tarifaires formelles.

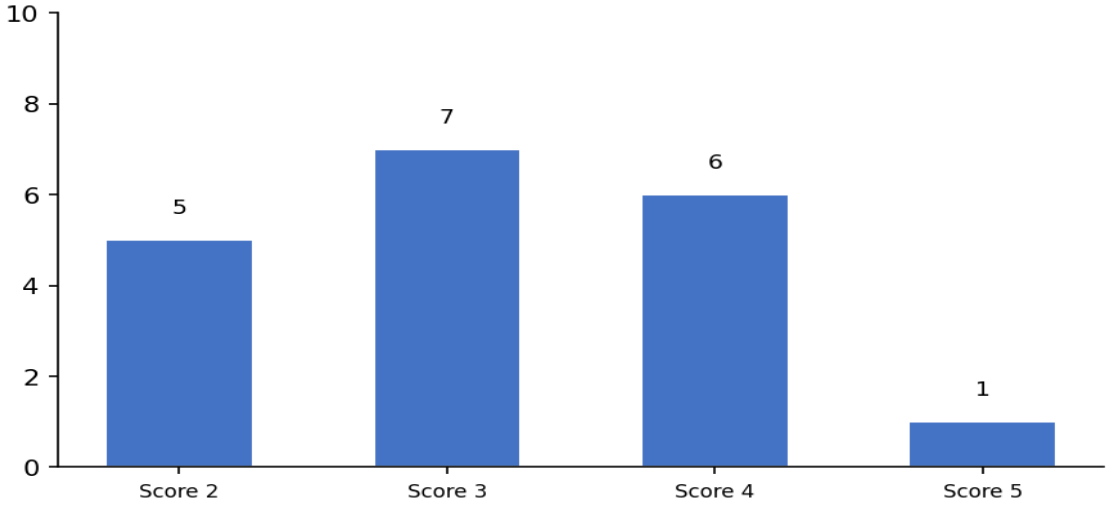
**Question : Sur l'échelle de 1 à 5, dans quelle mesure estimez-vous pouvoir évaluer la qualité du CI avant le début de la mission ?**

**Tableau 11: Le score d'auto-évaluation de la capacité à évaluer le CI avant la mission.**

| Score | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Score 2 (faible capacité) | 5 | 25% |
| Score 3 (capacité moyenne) | 7 | 35% |
| Score 4 (bonne capacité) | 6 | 30% |
| Score 5 (très bonne capacité) | 2 | 10% |
| Total | 20 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 28: partage et distribution des scores d'auto évaluation du CI.**




**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

Comme nous sommes dons l'exigence d'analyser et de dégager des résultats fiables et pertinents afin de répondre à notre objectif de cette recherche, il est nécessaire de mentionner

d'après ce diagramme en barres que la distribution des scores révèle également que seules 35 % des personnes interrogées se disent capables de bien évaluer le CI avant la mission (note 4 ou 5). La plupart, soit 60 % des personnes sondées, se situent entre les notes 2 et 3, signifiant ainsi que la capacité d'évaluation est partielle et insuffisante, et n'est donc pas suffisante pour permettre une tarification adéquate. Cela permet donc de conclure qu'il y a fixation des coûts à partir d'une information inadéquate sur la réalité du contrôle interne, ce qui constitue l'un des déterminants structurels de l'écart théorie-pratique documenté dans notre recherche abordée.

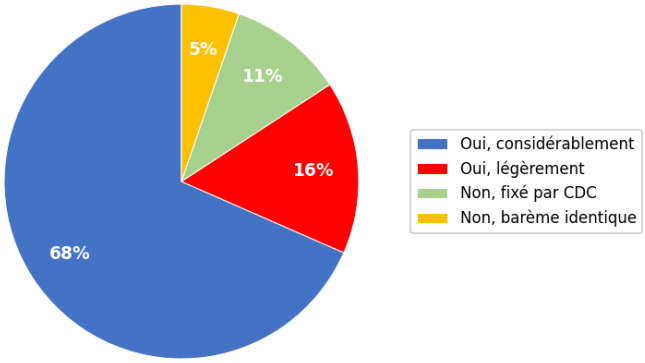
**Question : pour les missions renouvelées, votre connaissance préalable du CI vous permet-elle de fixer des honoraires plus adaptés ?**

**Tableau 12:l'incidence de la connaissance préalable du CI sur les mandats renouvelés.**

| Modalités | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, considérablement | 13 | 65% |
| Oui, légèrement | 4 | 20% |
| Non, fixés par appel d'offres sans considération du CI | 2 | 10% |
| Non, le barème s'applique de la même façon | 1 | 5% |
| Total | 20 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 29: L'impact de la connaissance préalable du CI lors des mandats renouvelés.**




**Source** : effectué par nos traitements sur la base du questionnaire.

Les résultats obtenus via le questionnaire dans ce volet fait sauter aux yeux des réponses analysées, tout en commençant par les 65 % des répondants jugent que la connaissance préalable du CI leur permet de fixer des honoraires nettement plus adaptés sur les mandats renouvelés. Ce résultat montre que la connaissance du CI influe effectivement sur la tarification des professionnels en possession de celle-ci. La différence avec les nouvelles missions où cette connaissance constitue la preuve empirique directe du lien entre le CI et les honoraires et de son absence dans le système d'appel d'offres actuel.

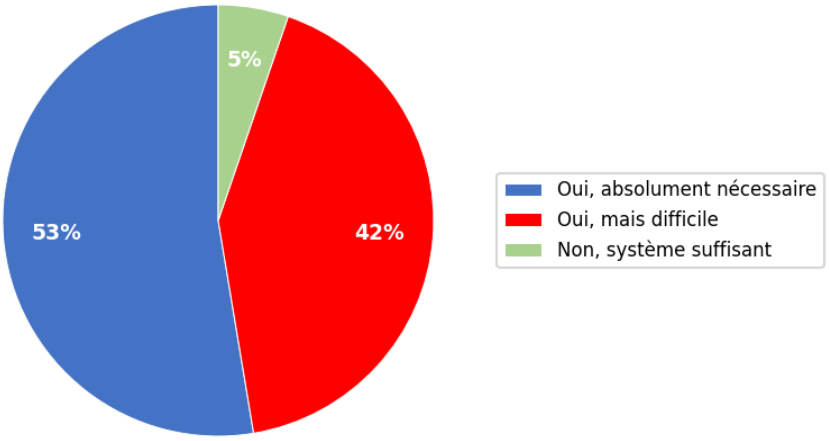
**Question : Pensez-vous qu'un questionnaire standardisé d'évaluation du CI devrait être intégré dans le cahier des charges des appels d'offres ?**

**Tableau 13: le degré d'importance d'un questionnaire évolué du CI dans les cahiers des charges.**

| Modalités | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, absolument nécessaire | 10 | 50% |
| Oui, mais difficile à mettre en œuvre | 8 | 40% |
| Non, le système actuel est suffisant | 2 | 10% |
| Total | 20 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 30:l'ensemble des avis sur la notion d'intégration du questionnaire CI dans les CDC.**




**Source** : effectué par nos traitements sur la base du questionnaire.

Cet axe professionnel constitue d'une vérification et validation empirique de la nécessité d'intégration du questionnaire évolué pour bien évaluer le contre interne avant le début de la mission, c'est est prouvé via les statistiques suivantes : les résultats des questions posées sont particulièrement significatives car 90 % des professions libérales répondantes estiment qu'un questionnaire validé et évolué d'évaluation du CI devrait être proposé dans les cahiers des charges des appels d'offres, dont 50 % le jugent vraiment indispensable et 40 % le souhaitent malgré des difficultés de mise en œuvre et finalement, seulement 10 % pensent que le système actuel est suffisant. Donc notre étude est très forte en termes d'informations confirmées.

### 3.1.3. Section C sur la détermination et l'adéquation des honoraires :

**Question : Comment sont principalement déterminés vos honoraires pour les nouvelles missions ?**

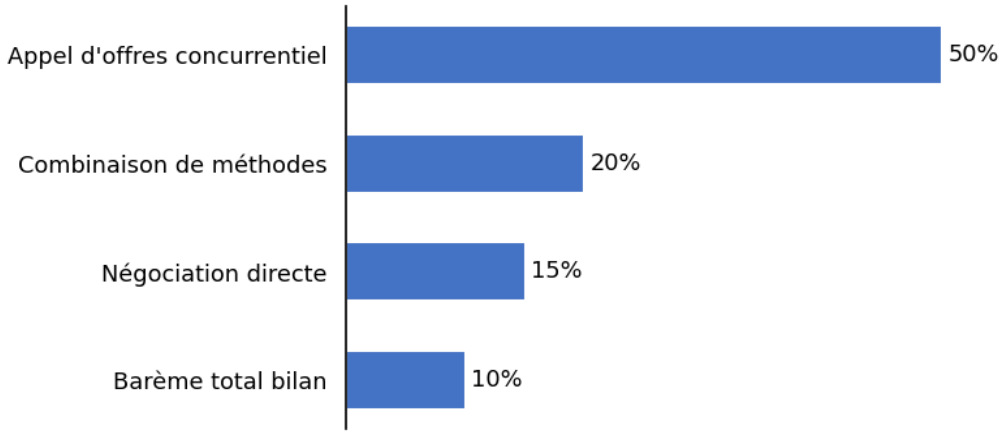
**Tableau 14: mode central et structurel de la détermination des honoraires**.

| Mode de détermination | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, absolument nécessaire | 10 | 50% |
| Combinaison de plusieurs méthodes | 5 | 20% |

| | | |
|---|---|---|
| Négociation directe avec le client | 3 | 15% |
| Barème administré basé sur le total bilan | 2 | 10% |
| Total | 19 | 95% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 31: mode principal de la déteminantion des honoraires pour les nouvelles missions.**




**Source** : construit par nos soins à l'aide des résultats des répondants.

On peut s'illustrer avec le tableau et le graphe précédent que les 50% premiers forment leurs tarifs à partir de l'offre financière issue d'un appel d'offres concurrentiel. Ce sont ces 50 % qui constituent le gap existant au moment de la fixation des honoraires sous la contrainte d'évaluation du CI. Les 20% restant se fondent sur diverses approches tandis que les 15% utilisent l'approche de négociation directe avec leur client. En outre, les 10% derniers utilisent la grille tarifaire selon le total de bilan. Les résultats obtenus indiquent bien l'intérêt du principe d'appel d'offres comme processus d'attribution de missions auditives en Algérie.

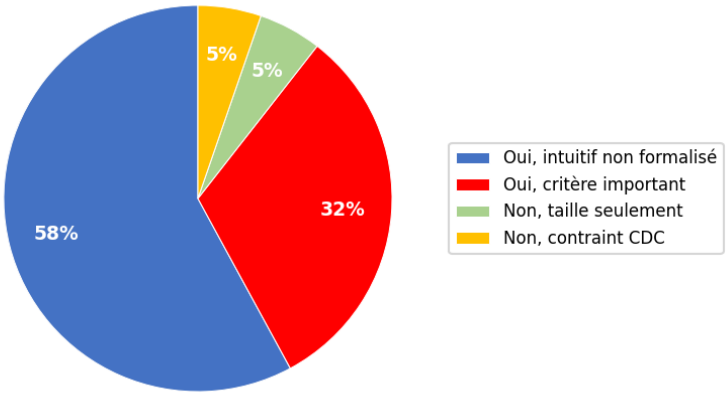
**Question : Les honoraires que vous proposez dans votre offre financière intègrent-ils explicitement un critère lié à la qualité estimée du CI ?**

**Tableau 15: la proposition des honoraires sous le principe d'intégration du CI.**

| Mode de détermination | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, de façon intuitive et non formalisée | 12 | 58% |
| Oui, c'est un critère important dans mon estimation | 6 | 32% |
| Non, je me base uniquement sur la taille de l'entité | 1 | 5% |
| Non, le montant est contraint par la fourchette de CDC | 1 | 5% |
| Total | 20 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 32: intégration explicite du CI dans la fixation des honoraires.**




**Source** : effectué par nos traitements sur la base du questionnaire.

Ces réponses constituent un point de vue analytique : 90 % des répondants déclarent intégrer le CI dans leur estimation d'honoraires, dont 58 % de façon intuitive et non formalisée et 32 % qui est un critére très utile et important. Chez la majorité, le manque de formalisation vient conforter l' écart entre la pratique réelle des auditeurs qui reconnaissent l'importance du

CI et le cadre contractuel des appels d'offres qui n'inclut pas ce critère dans la détermination des honoraires. La personne concernée veut pratiquer ce concept d'intégration du CI , mais le système actuel existant ne lui permet pas de le traduire formellement dans son condidature.

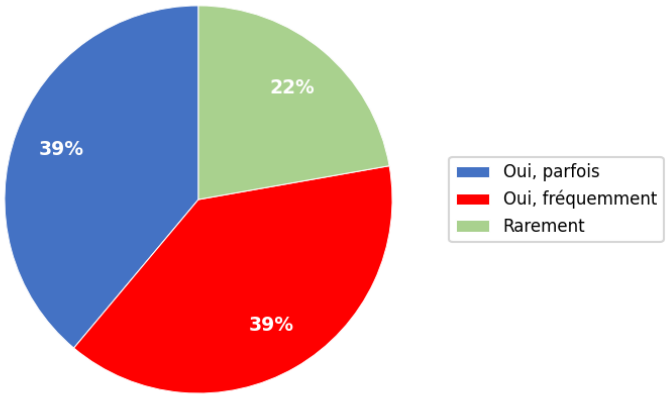
**Question : Après l'étape de la planification, vous arrive-t-il de constater un écart significatif entre les honoraires convenus et le travail réellement nécessaire ?**

**Tableau 16 : l'écart réel entre la qualité des travaux nécessaires et les honoraires convenus.**

| Modalité | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| **Oui, parfois** | 7 | 35% |
| **Oui, fréquemment (le travail est plus important que prévu)** | 7 | 35% |
| **Rarement** | 4 | 20% |
| **Jamais** | 0 | 0% |
| **Total** | 18 | 90% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 33: fréquence de l'écart entre les honoraires convenus et le volume réel de travail.**




**Source** : construit de nos soins à partir des réponses de questionnaire.

Dans la particularité, les répondants ont concentré sur le volet significatif car 70 % des personnes interrogées indiquent la différence qui se produit soit rarement soit fréquemment

entre la rémunération négociée et le travail effectivement nécessaire après l'évaluation du CI. Cela représente le témoignage empirique direct sur la divergence entre la rémunération de départ et la réelle diligence requise pour réaliser le service. Ensuite, le reste de 20 % pensent que ce désaccord est rare et personne ne pense qu'il n'existe pas.

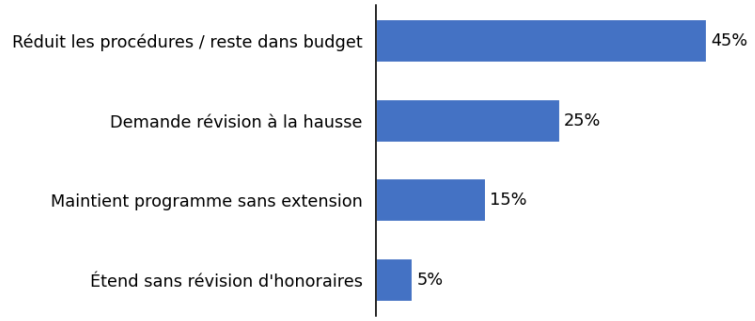
**Question : Lorsque vous découvrez des faiblesses significatives dans le CI après avoir fixé vos honoraires, quelle est votre réaction habituelle ?**

**Tableau 17: la réaction suite aux faiblisses découvertes après la fixation des couts.**

| Réaction habituelle | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Signale les faiblesses et réduit les procédures pour rester dans le budget | 9 | 45% |
| Demande une révision des honoraires à la hausse | 5 | 25% |
| Maintient le programme initial sans extension | 3 | 15% |
| Étend les procédures sans demander de révision | 1 | 5% |
| Total | 18 | 90% |

**Source** : construit de nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 34: fréquence de l'écart entre les honoraires convenus et le volume réel de travail.**




**Source** : construit de nos soins à partir des réponses de questionnaire.

D'après ce graphe et les statéstiques, on remarque que 45% des auditeurs, en cernant que c'est l'avis de la majorité, acceptent la diminution des procédures d'audit afin de respecter leur enveloppe budgétaire quand ils réalisent qu'un CI est insuffisant après avoir établi le montant de leurs honoraires. Celui la implique une réduction de leurs diligences devant un CI

insuffisant correspond exactement à l'opposé des principes ISAs. Par contre, seulement 25% ont augmenté leurs diligences et 15% n'ont pas modifié leur plan initial.

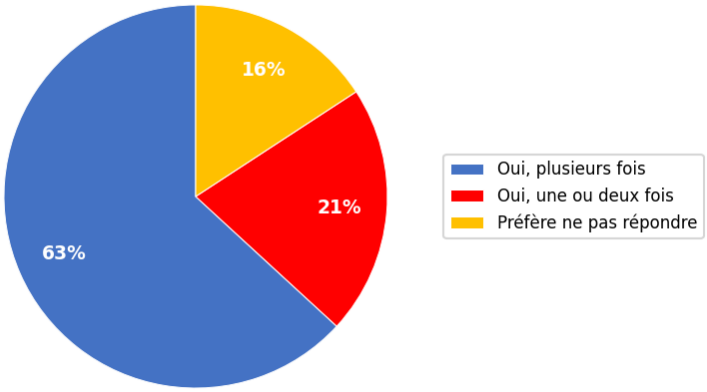
**Question : Avez-vous déjà renoncé à étendre vos procédures d'audit face à un CI défaillant parce que vos honoraires ne le permettaient pas ?**

**Tableau 18 : l'extension des procédures à cause du budget spécifique.**

| Modalité | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, c'est arrivé plusieurs fois | 12 | 63% |
| Oui, une ou deux fois | 4 | 21% |
| Préfère ne pas répondre | 3 | 16% |
| Jamais | 0 | 0% |
| Total | 19 | 100% |

**Source** : construit de nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 35: l'extension des procédures à cause du budget spécifique**




**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

Les modalités proposées nous permettent d'orienter nos résulats des experts en domaine qu'ils ont répondu et donc nous avons : 63 % des répondants admettent avoir abandonné plusieurs fois l'extension de leurs procédures d'audit face à un CI défaillant, leurs honoraires ne le permettant pas, tandis que 21 % l'ont fait une à deux fois. Aucun ne répondent négativement. En conclusion de cette interprétation, la preuve empirique la plus directe est de l'impact de la déconnexion entre le CI et les honoraires sur la qualité de l'audit légal en Algérie. Ici, 84 % des praticiens admettent de façon explicite le lien entre la contrainte budgétaire et la réduction des diligences.

### 3.1.4. Section D sur la relation théorique entre le dispositif de CI et les honoraires :

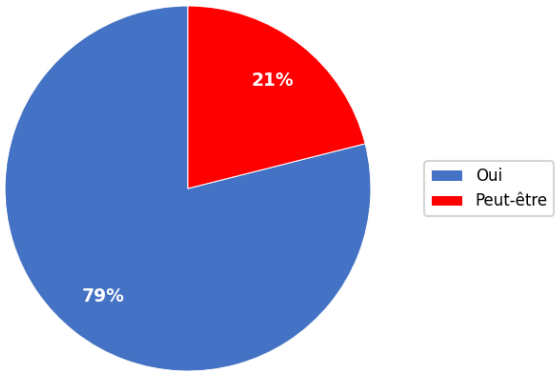
**Question : Pensez-vous qu'un CI plus performant devrait logiquement conduire à des honoraires d'audit moins élevés ?**

**Tableau 19: avis divers sur le lien entre un CI performant et le niveau des honoraires.**

| Modalités | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui | 15 | 79% |
| Peut être | 4 | 21% |
| Non | 0 | 0% |
| Total | 19 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 36: opinions sur le lien entre un CI performant et le niveau des honoraires.**




**Source** : construit de nos soins à partir des réponses de questionnaire.

On doit mentionner ici que aucun intervenant n'est en désaccord et les répondants disent qu'un CI plus performant devrait naturellement engendrer des honoraires d'audit moins importants, les 79 % premiers et 21 % restants. Ce consensus quasi général vient confirmer la proposition théorique fondatrice de notre travail, et attester que les praticiens algériens eux-mêmes reconnaissent que c'est pertinent d'avoir une corrélation et relation performante entre eux, bien que le cadre réglementaire actuel ne leur permette pas d'en faire la formalisation.

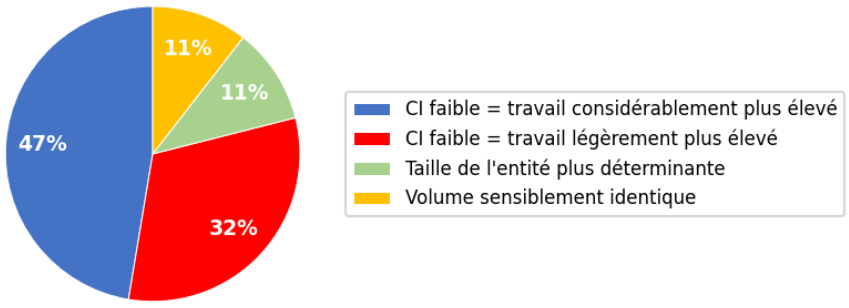
**Question : Dans vos missions, observez-vous effectivement une relation entre la qualité du CI de vos clients et le volume de travail que vous accomplissez ?**

**Tableau 20: la relation existante entre le CI et le travail d'auidt.**

| Modalité | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, un CI faible augmente considérablement mon travail | 9 | 47% |
| Oui, un CI faible augmente légèrement mon travail | 6 | 32% |
| Non, la taille de l'entité est bien plus déterminante | 2 | 11% |
| Non, le volume de travail est sensiblement le même | 2 | 11% |
| Total | 19 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 37: la relation entre un CI performant et le volume de travail d'audit.**




**Source** : construit de nos soins à partir des réponses de questionnaire.

On a constaté que les repondants sont réparti comme suit : les 79 % constatent bien une relation positive entre l'affaiblissement du CI et l'accroissement de leur charge de travail de manière significative pour 45 % d'entre eux et légère pour 30 %. Ce constat pratique, complété par le résultat précédent, constitue une démonstration empirique complète dont les auditeurs constatent le lien entre eux théoriquement, ils sont d'accord que ce lien devrait se traduire dans les honoraires, mais le système actuel ne le permet pas. **C'est justement ce décalage entre théorie et pratique que notre recueil se propose d'éclairer et de le mettre en ajustement.**

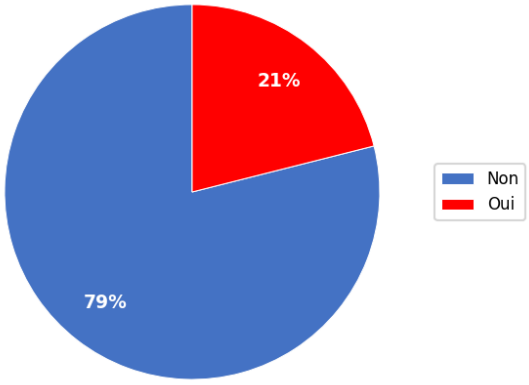
**Question : Le système actuel de fixation des honoraires par appel d'offres vous permet-il d'intégrer correctement la qualité du CI dans vos honoraires ?**

**Tableau 21: Capacité du système d'appel d'offres à intégrer le CI dans les honoraires.**

| Modalité | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Non | 15 | 75% |
| Oui | 4 | 25% |
| Total | 19 | 100% |

**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 38: le système actuel d'appel d'offres et l'intégration correcte du CI.**




**Source** : réalisation par nos soins à partir des réponses de questionnaire.

La réponse pour cette question est encadrée par l'estimation de 75% des répondants constituent que le système actuel de la tarification par les soumissions des appels d'offres ne permer pas parfaitement d'imputer la qualité des procédures de CI dans ce système. Un dignostic qui doit etre rédigé sans prendre en compte les limites reglementaires actuelles. D'autre part ces derniers confirment la conclusion qui a été dégagé des trois cahiers des charges traités et qui repose sur l'absence structurelle de la relation entre le CI et la détermination des honoraires.

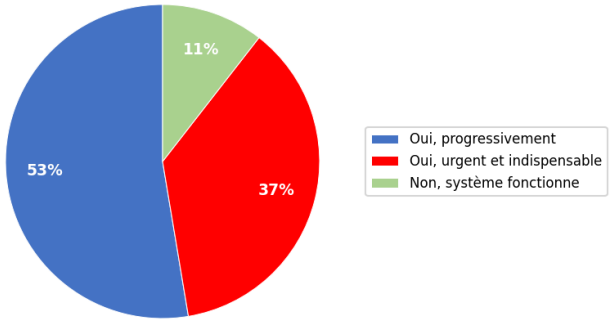
**Question : Pensez-vous que le cadre réglementaire algérien actuel (Loi 10-01 + appel d'offres) devrait être réformé pour permettre une meilleure intégration du CI dans la fixation des honoraires ?**

**Tableau 22: opinion sur la réforme du cadre réglementaire.**

| Modalité | Fréquence | Pourcentage |
|---|---|---|
| Oui, mais progressivement | 10 | 53% |
| Oui, c'est urgent et indispensable | 7 | 37% |
| Non, le système actuel fonctionne bien | 2 | 11% |
| Total | 19 | 100% |

**Source** : construit de nos soins à partir des réponses de questionnaire.

**Figure 39: les opinions figurant l'importance de réformer le cadre réglementaire.**




**Source** : Élaboré par nos soins à l'aide des réponses au questionnaire.

Notre observation insiste sur la proportion 90 % des participants soutiennent l'idée de la mise à jour de la législation en question : 53 % avec prudence et 37 % de manière pressante afin de pouvoir intégrer le CI dans le processus de tarification. 11 % des participants sont convaincus qu'un tel changement n'est pas nécessaire car le système fonctionne bien. Cet éventail de résultats constitue une justification professionnelle solide de la proposition contenus dans le Chapitre pratique, qui repose sur le développement d'une grille de scoring du CI dans les documents de concours et autres recommandations.

## Section 03 : synthèse des résultats et examination des hypothéses

Nous allons monter les resultats obtenus pour chaque approche en premier lieu, puis on va montrer la synthése globale qui va nous permettre d'examiner nos hypothéses et de répondre à notre problématique centrale.

## 1. Synthèse des résultats d'entretiens :

L'analyse thématique des entretiens semi-directifs conduit à des conclusions empiriques solides et convergentes, qui confirment les trois hypothèses de recherche formulées au départ.

### 1.1 Conclusion d'analyse des entretiens :

- Les répondants ont en effet estimé que le contrôle interne n'était pas simplement un aspect descriptif de l'organisation auditee, mais un facteur déterminant majeur de la quantité de travail à réaliser par l'auditeur, ce qui influence la tarification de la mission.
- Par ailleurs, il apparaît également que la réalité de pratique s'éloigne de cette approche théorique, notamment dans le cadre de l'appel d'offre public.
- Le processus d'appel d'offre institue systématiquement une inversion de la chronologie normale de la pratique internationale tout en cernant que le forfait est connu avant que le CI puisse être apprécié, ce qui implique mécaniquement une rupture de la relation existant entre la qualité du CI et son tarif.

### 1.2 Examination des hypothéses et éléments de réponses :

- Les entretiens confirment la logique économique et normative selon laquelle la tarification devrait refléter le niveau de risque réellement observé et donc reliée au contrôle interne de l'entité dont presque la globalité des intervenants confirment qu'un dispositif de contrôle interne performant réduit l'ampleur des contrôles substantifs, alors qu'un dispositif faible oblige l'auditeur à intensifier ses vérifications, à multiplier les tests et à consacrer davantage de temps à la mission et donc une augmantation des honoraires des CAC. Ce qu' implique que l'hyhpothése H1 est validée.
- Les résultats obtenus par l'analyse qualitative confirment l'idée qu'un mécanisme de fixation des honoraires actuellement utilisé neutralise le lien entre le système de CI et les honoraires des CAC. Cette différence entraîne un gap entre la réglementation normative, qui stipule l'adaptation de la mission à l'évaluation du niveau du risque de CI et les méthodes de fixation des honoraires car les données des interviews indiquent que la tarification est faiblement corrélée à la qualité du contrôle interne ce qui implique une validation de la 2 éme hypothése.
- Les informations obtenues indiquent que, en Algérie, le tarif des commissaires aux comptes est souvent fixé sans analyse préalable du contrôle interne. Cette situation traduit un déséquilibre évident entre le principe de l'audit qui se base sur une appréciation préalable du risque et la réalité de la fixation des honoraires et donc un

manque d'un outil d'appréciation et d'évaluation de CI avant la fixation des honoraires, cela implique que H3 est validée.

Pour conclure, nous allons montrer que la synthèse qualitative identifie la présence d'une interprétation cohérente et convergente de tous les entretiens.

Tous les professionnels reconnus le fait de prendre en compte la fonction de contrôle interne dans l'estimation du travail de l'audit, mais ils sont également conscients du fait que les conditions existantes dans le processus de tarification limitent grandement l'étendue de cette relation.

Cependant, cette analyse permettra de valider les hypothèses tout en soulignant le gap de cette recherche, à savoir l'écart entre la norme audit basée sur la gestion du risque et la réalité de la tarification de l'audit en Algérie.

**2. Synthèse des résultats du questionnaire et validation des hypothéses :**

L'analyse quantitative du questionnaire administré auprès de 20 professionnels de l'audit externe algérien permet de dégager une synthèse en cinq points convergents, qui constituent ensemble la réponse empirique à la problématique centrale du présent mémoire.

- **Le lien entre le CI et les travaux réalisés est universellement admis par les praticiens :**
- 75 % font état d'une corrélation positive entre une faible valeur du CI et une augmentation de la charge de travail, et 95 % admettent que le lien doit naturellement se refléter dans les honoraires et donc ca va impliquer la validation de H1.
- **Ce dernier n'est pas possible avec le cadre en vigueur :**
- 75 % affirment que le système d'appel d'offres ne permet pas d'intégrer le CI dans les honoraires de façon adéquate. La tarification est soumise au moins-disant, qui écrase toute modulation qualitative.
- **L'écart est mesuré et reconnu** :
- 70 % mentionnent qu'ils observent souvent ou régulièrement une différence entre les honoraires fixés et le travail effectué. 80 % ont déjà abandonné la perspective de développer leurs procédures en raison de problèmes financiers. Ces chiffres montrent comment le lien CI/honoraires affecte la qualité de l'audit.
- **Les connaissances préalables du CI permettent de tarifer correctement** :

- 65 % affirment que la connaissance préalable du CI lors des missions renouvelées leur permet de tarifer beaucoup mieux. Cela montre que le lien CI entre honoraires existe et fonctionne lorsque l'on dispose des informations.

**Conclusions des résultats du questionnaire :**

Ce qu'on peut conclure d'après l'analyse du questionnaire que l'approche adoptée pour l'analyse quantitative menée dans le cadre de cette enquette opte pour des résultats qui montrent que l'hypothèse principale du présent mémoire s'agit de l'existance d'un écart structurel, documenté et admis par les praticiens eux-mêmes, entre la performance du dispositif de contrôle interne et la détermination des honoraires des commissaires aux comptes dans le contexte algérien. Cet écart trouve son origine dans un cadre réglementaire d'un mécanisme du moins-disant qui ne permet pas de formaliser le lien entre le CI et les honoraires, pourtant reconnu théoriquement et observé empiriquement. Les résultats du questionnaire, conjugués à l'analyse des trois cahiers des charges (CASNOS, ONWZ, ETUSB) et aux données des entretiens semi-directifs, constituent le socle empirique sur lequel reposent les recommandations de réforme développées dans le chapitre suivant.

# Conclusion générale

les commissaires aux comptes cherchent dans les normes de certifier les comptes et donc garantir la fiabilité de l'information financiére dont les états financiers vise à vis les les parties prenantes diverses, tout ca est appliqué via l'assurance de la qualité des diligences menées dans le cadre de l'audit légal. Ces dernires sont elles-mêmes fonction de l'effort de travail réalisé par les commissaires aux comptes, qui lui-même est fonction de la dépense réalisée, c'est-à-dire de la rémunération. Cette relation causale, clairement établie sur le plan théorique dans la littérature internationale après la contribution pertinente de Simunic (1980), trouve en Algérie une réalité législative qui en réduit l'efficacité.

Nous rappelons de notre problématique majeure qui nous a guidé tout au long de notre démarche de recherche qui est : « **Dans quelle mesure la performance du dispositif de contrôle interne et particulièrement sa fiabilité des entreprises algériennes influence-t-elle la détermination des honoraires des Commissaires aux Comptes ?** ». Cette problématique majeure découle d'un constat très alarmant que plusieurs dossiers des entreprises ont fait l'objet de redressements fiscaux importants alors qu'ils ont été certifiés par un commissaire aux comptes. Ce phénomène de « certification sans détection » n'est pas dû au hasard, mais bien à une logique structurante inhérente au droit et précisemment dans notre pays.

Pour formuler une réponse cohérente et rigoureuse à ce sujet, nous avons choisi de suivre une méthodologie mixte qui a consisté en :

La revue des travaux théoriques sur les bases conceptuelles de la théorie de l'audit et de la tarification de l'audit, permettant de situer notre étude au sein du courant international initié. Des entretiens semi-directifs avec plusieurs experts provenant du cabinet de notre stage et autres, fournissant une vision qualitative de la réalité du métier. Finalement, Une enquête quantitative avec les praticiens (auditeurs seniors, experts-comptables et commissaires aux comptes) pour une finalité de prouver et renforcer les résulats obtenues dans l'approche qualitative.

Cette combinaison nous a aidé à atteindre trois objectifs spécifiques :

Tout d'abord, la production d'une mesure empirique de l'appui théorique et empirique de la relation existante entre la qualité du dispositif de contrôle interne des entreprises et les honoraires des commissaires aux comptes.

Deuxièmement, assurer la collecte, l'analyse et l'interprétation des données documentées auprès des commissaires aux comptes et des experts-comptables en exercice pour dégager la

nature de la liaison et mesurer l'intensité entre la pertinence du contrôle interne et les montants exigés par les auditeurs externes dans un contexte national.

Tout d'abord, identifier les risques, dysfonctionnements et inadaptations relatifs à la fixation des honoraires de manière à pouvoir formuler des recommandations sur la manière d'intégrer davantage le critère de qualité et le niveau de performance du contrôle interne dans les pratiques professionnelles.

Cette étude apporte une contribution importante à la littérature relative à l'audit dans le contexte émergent, puisqu'il montre que même si théoriquement il existe une corrélation et lien entre la qualité du contrôle interne et les honoraires, cette corrélation est très affaiblie voire nulle sous l'effet des pratiques réelles. Notre recherche comble ainsi un vide significatif dans la littérature nationale, étant la première à interroger la pratique effective des commissaires aux comptes algériens sur cette question cruciale.

**Les résulats de l'étude théorique :**

Grâce au cadre théorique, il a été possible d'établir qu'un contrôle interne, défini selon le référentiel COSO 2013, est un processus dynamique construit autour de cinq éléments interdépendants, notamment l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, et enfin les activités de surveillance et de pilotage, dont l'efficacité collective détermine directement la qualité des états financiers et donc le risque d'audit auquel est soumis le commissaire aux comptes.

On peut confirmer qu'un bon contrôle interne a un impact direct sur l'étendue des diligences effectuées lors de l'audit. Un contrôle interne efficace et bien maîtrisé permet à l'auditeur de se fier à la gestion interne de l'entité, et ce qui réduit donc la portée de sa vérification ce qui diminue la tarification du CAC. En revanche, un contrôle interne inefficace oblige l'auditeur à réaliser des tests de détail, des échantillonnages importants et à mobiliser davantage de ressources pour garantir la qualité des états financiers ce qui exige une augmentation dans les honoraires des CAC.

Le modèle de Simunic (1980), considéré comme un pilier de la recherche sur la tarification de l'audit, établit cette relation sous la forme d'une équation $H = f(Q \times w) + f(\rho \times E[d])$, où les honoraires sont divisés entre le coût de l'effort et la prime de risque. La relation est formulée dans les normes ISA 300, 315 et 330 selon lesquelles la planification budgétaire nécessite une évaluation préalable du contrôle interne.

Cependant, l'étude théorique a mis en lumière que le décret présidentiel n° 15-247 du 16 septembre 2015 impose aux commissaires aux comptes de fixer leurs honoraires avant même d'avoir évalué la qualité du contrôle interne de l'entité auditée, en instaurant des appels d'offres à prix ferme et non révisable. Cette disposition contredit directement les normes ISA et génère une asymétrie informationnelle précontractuelle structurelle, particulièrement marquée dans le secteur public et parapublic où les cahiers des charges ne contiennent aucune information détaillée sur le contrôle interne. La déconnexion entre la normalisation internationale, qui conditionne la tarification à l'évaluation préalable du risque, et la réglementation nationale, cela impose la tarification avant toute connaissance du dispositif de CI interne, constitue ainsi le cœur du dysfonctionnement identifié.

**Les résulats de l'étude empirique :**

Cette étude s'est inspirée de l'observation d'une insuffisance des travaux empiriques sur le lien entre le contrôle interne et les honoraires d'audit dans le cas algérien. Le directeur de cabinet DJAKNOUNE a souhaité recenser la réalité des pratiques de tarification pour objectiver les problèmes structurels que les praticiens doivent affronter lors de leurs interventions dans le cadre des appels d'offre publics.

Sur la base des entretiens conduits auprès des intervenants de profils différents (auditeurs juniors et seniors, experts-comptables, commissaires aux comptes et directeur de cabinet), nous avons identifié une convergence totale selon laquelle le contrôle interne représente le facteur déterminant de budget-temps. Tous les individus interrogés ont admis que le contrôle interne efficace permet de réduire les tests substantifs alors que son inefficacité entraîne l'application de nombreux tests et donc le déploiement d'un temps budgété significativement plus grand. Les entretiens ont également montré la divergence systématique entre le contrôle interne tel qu'il est documenté par les entreprises et le contrôle interne tel qu'il est effectivement réalisé dans les activités dans les pratiques profetionnelles. Cette construction était structurellement parfaite à l'aide de la documentation fournie des CDC des differentess entreprises pour construite une très bonne base d'étude.

Pour valider et quantifier les résultats obtenus par cette analyse qualitative, une enquête a été réalisée auprès des divers intervenants. Les résultats du questionnaire ont confirmé ceux des entretiens. 95 % des experts ont déclaré qu'ils cherchent à obtenir des informations concernant le contrôle interne avant la mission, mais seulement 40 % pensent qu'ils ne peuvent pas effectuer une évaluation adéquate du contrôle interne pour fixer des honoraires appropriés.

70 % ont noté qu'il y a souvent un déséquilibre entre le montant prévu pour les honoraires et le volume de travail effectué après la phase de planification. Face aux carences du contrôle interne constatées lors de la mission, 45 % des auditeurs ont avoué qu'ils ont réduit leurs procédures afin de rester dans le budget préalablement défini. Le plus impressionnant des résultats empiriques obtenus est que 84 % des praticiens ont admis qu'ils ont refusé de développer leurs procédures pour une raison similaire, car leurs honoraires ne le permettent pas – aucun n'a jamais répondu à cette question.

**L'examination des hypothéses :**

Concernant les hypothèses formulées au début de notre travail, nous avons pu constater à travers notre étude théorique et notre cas pratique au sein du cabinet DJAKNOUNE ce qui suit :

**Hypothèse H1 :** L'étendue des diligences d'audit est influencée par la qualité du dispositif de contrôle interne des entreprises, un contrôle interne pertinent réduisant les travaux substantifs et donc les honoraires, tandis qu'un dispositif faible impose des vérifications approfondies entraînant une augmentation indirecte des coûts de mission.

H1 confirmée : La convergence unanime des entretiens semi-directifs, combinée aux données quantitatives (79 % des répondants reconnaissant la corrélation entre la qualité du contrôle interne et leur charge de travail effective), valide sur le plan empirique le lien théorique postulé par le modèle de Simunic et formalisé par les normes ISA 315 et 330. Un contrôle interne performant réduit le volume des diligences et, en théorie, les honoraires qui en découlent.

**Hypothèse H2 :** Le mécanisme de fixation des honoraires par appel d'offres neutralise structurellement la relation entre le dispositif de contrôle interne et les honoraires des commissaires aux comptes, créant un écart significatif entre les normes internationales d'audit et la détermination réelle des coûts de mission.

H2 confirmée : 75 % des répondants confirment que le système actuel ne leur permet pas d'intégrer correctement la qualité du contrôle interne dans leur tarification. L'asymétrie informationnelle précontractuelle documentée, l'absence de mécanismes de révision des prix et la domination du critère financier dans l'attribution des marchés d'audit constituent les manifestations concrètes de cette neutralisation structurelle, conduisant au phénomène de low-balling.

**Hypothèse H3 :** L'absence d'un outil standardisé d'évaluation et de révision préalable du contrôle interne dans les cahiers des charges des appels d'offres conduit les auditeurs à sous-estimer systématiquement le niveau de travail requis, générant une dégradation automatique de la qualité des travaux d'audit.

H3 confirmée : 84 % des praticiens admettent explicitement avoir renoncé à étendre leurs procédures face à un contrôle interne défaillant parce que leurs honoraires ne le permettaient pas. Cette réduction délibérée des diligences, contraire aux exigences des normes ISA, constitue la preuve empirique directe de la dégradation de la qualité d'audit engendrée par l'absence d'outil d'évaluation préalable du contrôle interne dans le processus de passation des marchés.

D'après l'ensemble des résultats obtenus, nous pouvons confirmer les trois hypothèses et conclure que la qualité du contrôle interne influence bien l'effort d'audit, mais que le cadre réglementaire algérien empêche cette influence de se traduire dans les honoraires. Cette déconnexion structurelle engendre une dégradation mesurable de la qualité de l'audit légal et appelle une réforme normative urgente.

**Les recommandations :**

En conséquence, nous pouvons faire les recommandations suivantes qui contribueront sans aucun doute à améliorer les méthodes de tarification des missions d'audit en Algérie :

- Intégrer une grille d'évaluation uniforme des composantes de contrôle interne, qui sera intégrée dans les documents de l'appel d'offres et permettra aux cabinets auditifs de disposer d'une base d'information uniforme pour évaluer la réalité de leurs coûts-temps. En effet, 90% des auditeurs rencontrés souhaitent avoir un tel outil.
- Introduire une clause dans le contrat stipulant que si pendant la réalisation de la mission on constate une faille importante du système de contrôle interne qui n'était pas mentionnée lors de la phase précontractuelle, le cabinet aura droit à un supplément de rémunération pour sa mission.
- Rééquilibrer les critères d'évaluation des offres dans les marchés publics d'audit en introduisant une pondération technique significative incluant la méthodologie d'évaluation du contrôle interne proposée par le cabinet, afin de restaurer une concurrence fondée sur la qualité plutôt que sur le seul prix.

- Renforcer la collaboration entre la CNCC Algérie, l'ONEC et les cabinets d'audit pour développer et diffuser des outils et formations sur l'approche par les risques et l'évaluation structurée du contrôle interne, particulièrement au bénéfice des structures de petite et moyenne taille qui représentent 75 % du tissu professionnel national.
- Mettre en place un mécanisme indépendant de contrôle qualité des missions d'audit légal, inspiré des modèles reconnus, pour mesurer objectivement l'impact des honoraires insuffisants sur la profondeur des diligences effectuées et fournir aux régulateurs des données probantes à l'appui d'une réforme du cadre réglementaire.

**Les limites de la recherche :**

Lors de la réalisation de notre recherche, nous avons rencontré certaines limites qu'il convient de signaler pour une juste interprétation des résultats.

Tout d'abord, la taille de l'échantillon du questionnaire quantitatif, limitée à vingt répondants, n'a pas permis le recours à des outils statistiques avancés tels que la régression multiple. Le choix d'une approche descriptive à dominante qualitative, justifié par la nature exploratoire de la recherche dans un contexte national peu documenté, limite la portée inférentielle des résultats.

Un autre obstacle a été le biais déclaratif inhérent aux entretiens et questionnaires : les répondants peuvent avoir exprimé des positions socialement souhaitables plutôt que des pratiques exactement conformes à leur réalité quotidienne, notamment sur les questions sensibles relatives à la réduction délibérée des diligences.

Il convient également de mentionner que la recherche est principalement fondée sur les pratiques d'un cabinet localisé à Alger et sur un échantillon exerçant majoritairement dans des structures de petite et moyenne taille. La généralisation des résultats à l'ensemble des wilayas algériennes, à des secteurs spécifiques ou à des cabinets de grande taille doit donc être envisagée avec prudence.

Enfin, l'inaccessibilité aux données internes réelles des cabinets n'a pas permis une mesure directe et objective de l'écart entre honoraires convenus et effort réel, ce qui aurait considérablement renforcé la portée empirique.

**Les perspectives de recherche :**

Afin de prendre en considération ces limitations, voici quelques pistes d'amélioration pour les résultats obtenus par cette étude :

- Effectuer une enquête quantitative sur un grand nombre de commissaires aux comptes inscrits à la CNCC Algérie, afin de créer un modèle économique permettant d'étudier l'impact des indicateurs objectifs de performance du contrôle interne sur le niveau des honoraires d'audit pratiqués dans une approche similaire au modèle de Simunic adapté à notre contexte national.
- Elaborer un outil de scoring du contrôle interne basé sur les particularités de l'environnement d'affaires en Algérie, en collaboration avec la CNCC Algérie et l'ONEC, afin de proposer un système de scoring normatif pouvant être intégré dans le cadre de la réglementation des marchés publics d'audit.
- Conduire une étude comparative avec des pays maghrébins ou africains francophones ayant subi une réforme de leurs cadres de commissariat aux comptes, afin de recueillir les meilleures pratiques transférables au cas algérien concernant l'intégration du contrôle interne dans la tarification de l'audit.

# Bibliographie

## Bibliographie


### I. Ouvrages

1. RENARD, Jacques. Théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition, Paris, 2010.
2. CERVERA, Éric. L'expertise du chiffre, s.d.

### II. Articles et revues scientifiques

1. SIMUNIC, Dan A. « The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence », Journal of Accounting Research, 1980, pp. 161-190.
2. BEDARD, Jean C., et JOHNSTONE, Karla M. « Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions », The Accounting Review, vol. 79, n° 2, 2004, pp. 277-304.
3. O'KEEFE, Terrence B., SIMUNIC, Dan A., et STEIN, Michael T. « The Production of Audit Services: Evidence from a Major Public Accounting Firm », Journal of Accounting Research, vol. 32, n° 2, 1994, pp. 241-261.
4. BELGUET, Youcef. « La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationales d'Audit, Cas : NAA 300 / Planification d'un audit d'états financiers », Revue des réformes Économiques et intégration dans l'économie mondiale, vol. 12, n° 24, 2017, pp. 35-52.
5. KASMI, Amel. « Maîtrise et application de la nouvelle norme d'audit NAA 210 par l'auditeur algérien », Revue d'économie et de statistique appliquée, vol. 18, n° 1, 2021, pp. 229-244.
6. THIERY-DUBUISSON, Stéphanie. « Approche par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover », ACCRA, vol. 9, n° 3, 2003, pp. 249-268.
7. « Entre risque d'audit, complexité et gestion des résultats : Étude des déterminants des honoraires d'audit », Academia.edu, consulté le 19 mai 2026.

### III. Mémoires et travaux universitaires

1. SI MOUSSI, Lydia. Évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit légal : Cas du cabinet Ernst & Young (EY), Mémoire de Master, École Supérieure de Commerce de Koléa, 2020.
2. DJEDIR, Khaoula. Évaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit interne : Cas d'une mission d'audit des stocks au sein de NAFTAL Direction générale, Mémoire de Master en sciences commerciales et financières, École Supérieure de Commerce (ESC), 2022.
3. DJOUADI, Ramdane et HADDOU, Samir. Approche par les risques dans l'audit comptable et financier. Cas : Entreprise nationale de Géophysique BOUMERDES, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2021.
4. MOULOUD, Kacem et NAIT BELKACEM. L'impact des risques d'audit externe sur la démarche du commissaire aux comptes, Mémoire de Master, École Supérieure de Commerce (ESC Alger), 2016.
5. KISMA, Darine. Les pratiques du commissariat aux comptes selon les normes algériennes d'audit. Étude de cas : une entreprise auditée par un cabinet de commissariat aux comptes, Mémoire de Master, 2023.
6. L'audit interne, Mémoire de Master, Université d'Oran 2, s.d.

### IV. Textes réglementaires et juridiques

1. République Algérienne Démocratique et Populaire. Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, Journal Officiel de la République Algérienne, n° 42, 11 juillet 2010.
2. République Algérienne Démocratique et Populaire. Code des sociétés, 2007.
3. République Algérienne Démocratique et Populaire. Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire, 15 mai 1994.
4. République Algérienne Démocratique et Populaire. Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire, n° 24, 18 mai 1996.
5. République de Côte d'Ivoire, Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP). Guide de procédure de conduite d'une mission d'audit, Inspection Générale du Trésor, 2015.

**V. Normes et référentiels professionnels**

1. IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board. Norme internationale d'audit ISA 315 (Révisée) : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives, New York, 2019.
2. IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board. ISA 330 : Réponses de l'auditeur aux risques évalués, IFAC, 2023.
3. RUYSKENSVELD, Françoise. Norme internationale d'audit ISA 200, 2022.
4. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). NEP-315 : Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, 2024.
5. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). NEP-320 : Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit, 2024.
6. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). NEP-200 : Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, 2024.
7. Haute Autorité de l'Audit (H2A). NEP 210 – Lettre de mission, 2023.
8. Conseil national de l'Ordre des experts-comptables. Référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable, Édition 2022.
9. Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité. Norme Algérienne d'Audit NAA 510 : Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture, 2016.
10. Ordre des Experts-Comptables. Directive d'application de la norme « Budget-Temps & Honoraires », Rabat, 2002.
11. KPMG. COSO Internal Control – Integrated Framework (2013), 2013.
12. IFACI. Executive summary du COSO 2013 : Cadre intégré de contrôle interne, Paris, 2013.
13. Publication Internal Control – Integrated Framework 2013 du COSO, 2013.
14. ECF (Formations Paris). Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat, Note d'information n° XIII, 2012.

**VI. Site internet**

1. Journal Officiel de la République Algérienne. Disponible sur : https://www.joradp.dz, consulté le 4 juillet 2010.
2. KPMG Clara. Disponible sur : https://kpmg.com/be/fr/services/audit/kpmg-clara.html, consulté le 19 mai 2026.

3. Évaluer le contrôle interne pour mieux maîtriser le risque d'audit, AECC 91, 2024. Disponible sur : http://www.aecc91.fr, consulté le 19 mai 2026.
4. Ministère du Commerce Algérie, Réglementation des marchés publics. Disponible sur : https://www.commerce.gov.dz, consulté le 20 mai 2026.
5. Offre technique et financière et évaluation des offres des marchés publics. Disponible sur : https://www.marche-public.fr, consulté le 19 mai 2026.
6. La Rédaction. « Audit : définition simple et traduction ». Disponible sur : https://www.journaldunet.com, consulté le 27 mai 2025.
7. Scribd. Guide de l'Audit Big Four et Entretien. Disponible sur : https://fr.scribd.com, consulté le 20 mai 2026.
8. Scribd. Opinion d'Audit selon NAA 700. Disponible sur : https://fr.scribd.com, consulté le 17 mai 2026.
9. Scribd. Risque d'anomalie et seuil de signification. Disponible sur : https://fr.scribd.com, consulté le 20 mai 2026.
10. Scribd. Seuil de signification en audit financier. Disponible sur : https://fr.scribd.com, consulté le 19 mai 2026.
11. Scribd. Co-commissariat aux comptes et droit. Disponible sur : https://fr.scribd.com, consulté le 20 mai 2026.
12. LinkedIn. « Pratique de l'audit et du contrôle au sein des organisations en 10 jours ». Disponible sur : https://fr.linkedin.com, consulté le 20 mai 2026.

# Annexes

# Annexe 1: Guide dentretien utilisé

**Annexe 1 : Guide d'entretien semi-directif :**

**Thème :** Le dispositif de contrôle interne des entreprises algériennes et son influence sur la détermination des honoraires des commissaires aux comptes.

**Nom de la personne rencontrée :**

**Date de l'entretien :**

**Durée de l'entretien :**

**Introduction :**

Dans le cadre de notre mémoire de fin d'études, cette recherche vise à analyser le dispositif du contrôle interne et son impact sur la fixation des honoraires des commissaires aux comptes.

Nous vous informons que :

- Cet entretien est strictement spécifique et orienté vers les profils professionnels.
- Les données recueillies seront exclusivement exploitées à des finalités académiques.
- Les résultats seront présentés de manière globale et synthétique.
- L'enregistrement, si autorisé, servira uniquement à garantir la fidélité de la retranscription et sera supprimé après traitement.

Votre participation serait très précieuse pour la réussite de notre étude. Nous vous remercions sincèrement par avance pour le temps et l'attention que vous voudrez bien y accorder.

**Informations générales sur le répondant et la structure :**

1. Pouvez-vous présenter brièvement votre parcours professionnel ?
2. Depuis combien d'années exercez-vous dans le domaine comptable ou de l'audit ?
3. Quelle est votre fonction actuelle ?
4. Dans quel type de structure travaillez-vous : cabinet, entreprise privée, entreprise publique, administration ou autre ?
5. Votre structure intervient-elle principalement dans le secteur public, privé ou les deux ?
6. Avez-vous une expérience directe du processus de fixation des honoraires dans le cadre des appels d'offres ?

**Partie 1 : Profil professionnel et ancrage dans le terrain**

1. Quel est votre rôle dans les missions liées au contrôle interne ou à l'audit ?
2. Avec quels types d'entités travaillez-vous le plus souvent ?

3. Votre expérience vous permet-elle de comparer différentes situations de contrôle interne ?
4. Selon vous, quel est le niveau de maturité du contrôle interne dans les entreprises algériennes que vous auditez ?
5. Observez-vous des différences notables entre les entités du secteur public et celles du privé ?

**Partie 2 : : Évaluation du contrôle interne dans la pratique**

1. Dans votre pratique, le contrôle interne est-il évalué avant l'estimation du budget-temps d'une mission ?
2. Quelles méthodes utilisez-vous pour apprécier le contrôle interne d'un client ?
3. Quels éléments vous permettent de juger qu'un contrôle interne est solide ou défaillant ?
4. Constatez-vous souvent un écart entre le contrôle interne annoncé par l'entité et celui réellement appliqué ?
5. Cet écart influence-t-il l'étendue de vos procédures d'audit ?
6. Dans quelle mesure le contrôle interne détermine-t-il, selon vous, l'effort d'audit nécessaire ?

**Partie 3 : Fixation des honoraires**

1. Comment les honoraires sont-ils déterminés dans votre pratique habituelle ?
2. Le niveau du contrôle interne est-il pris en compte dans la fixation des honoraires ?
3. La taille de l'entreprise ou le volume d'activité influencent-ils le montant des honoraires ?
4. Dans le cadre des appels d'offres, disposez-vous d'informations suffisantes sur le contrôle interne avant de proposer vos honoraires ?
5. Pensez-vous que le système d'appel d'offres permet une fixation réaliste des honoraires ?
6. Les honoraires sont-ils révisables en cours de mission lorsque le travail réel est plus important que prévu ?
7. Les contraintes financières vous amènent-elles parfois à réduire certaines diligences ?

**Partie 4 : Limites et recommandations**

1. Selon vous, quelles sont les principales limites du système actuel de fixation des honoraires ?
2. Le système actuel permet-il, à votre avis, de réaliser des missions conformes aux normes professionnelles dans de bonnes conditions ?
3. Quelles conséquences ce système peut-il avoir sur la qualité de l'audit ?
4. Seriez-vous favorable à l'introduction d'un outil préalable d'évaluation du contrôle interne dans le cahier des charges ?

5. Quelle forme pourrait prendre cet outil : questionnaire, grille de notation, fiche d'évaluation ou autre ?
6. Quelles améliorations recommanderiez-vous pour mieux intégrer le contrôle interne dans la détermination des honoraires ?

**La conclusion :**

1. Avez-vous quelque chose à ajouter au sujet du lien entre l'audit interne et les frais d'honoraires en Algérie ?
2. Y a-t-il des personnes autres que vous qui pourraient nous aider dans cette étude ?

Merci beaucoup pour votre temps passé à répondre à nos questions. Nous apprécions votre participation à la réalisation de notre projet de fin d'études. Après transcription de cette interview, nous vous enverrons une copie pour validation.

**Annexe 2 : Analyse mathématique des données.**

| Interviewé / Thème | Entretien 1 | Entretien 2 | Entretien … | Conclusions horizontales |
|---|---|---|---|---|
| **Thème 1** | | | | |
| **Thème 2** | | | | |
| **Thème …** | | | | |
| **Conclusions verticales** | | | | **Conclusion générale** |

**Source** : Dr. HAMOUCHE. Ou, Séminaire de recherche en comptabilité, 2023/2024, p 39.

# Annexe 2: Questionnaire

## Enquête sur les pratiques de fixation des honoraires d'audit et évaluation du contrôle interne en Algérie

*École supérieure de commerce — Alger · Option Comptabilité et finance*

1. **Q1 Votre statut professionnel :**

*Check all that apply.*

- [ ] Commissaire aux Comptes (CAC) inscrit à la CNCC
- [ ] Expert-Comptable inscrit à l'ONEC
- [ ] Double inscription (CAC + Expert-Comptable)
- [ ] Auditeur / Collaborateur senior dans un cabinet

2. **Q2 Quelle est la taille de votre cabinet ?**

*Check all that apply.*

- [ ] Cabinet individuel (moins de 5 collaborateurs)
- [ ] Petit cabinet (5 à 15 collaborateurs)
- [ ] Cabinet moyen (15 à 50 collaborateurs)
- [ ] Grand cabinet ou filiale Big4

3. **Q3 Vos années d'expérience en audit externe ?**

*Check all that apply.*

- [ ] Moins de 5 ans
- [ ] 5 à 10 ans
- [ ] 11 à 20 ans
- [ ] Plus de 20 ans

4. **Q4 Dans quels secteurs exercez-vous principalement vos missions ?**

*Check all that apply.*

- [ ] Entreprises publiques (EPE, SPA publique)
- [ ] PME privées
- [ ] Institutions financières (banques, assurances)
- [ ] Grandes entreprises privées
- [ ] Other: _____

5. **Q5 Taille moyenne de vos principaux clients audités :**

*Check all that apply.*

- [ ] PME
- [ ] Entreprise intermédiaire
- [ ] Grande entreprise
- [ ] Portefeuille mixte

6. **Q6 Quelle proportion de vos missions est attribuée via appel d'offres ?**

*Mark only one oval.*

- ◯ Moins de 25 %
- ◯ Entre 25 % et 50 %
- ◯ Entre 50 % et 75 %
- ◯ Plus de 75 %

SECTION 2 — Évaluation du CI avant la fixation des honoraires.

7. **Q1 Avant de soumettre votre offre financière dans un appel d'offres, accédez-vous aux informations sur le dispositif de contrôle interne de l'entité à auditer ?**

*Mark only one oval.*

- ◯ Toujours
- ◯ Souvent
- ◯ Rarement
- ◯ Jamais

8. **Q2 Si oui, quels documents consultez-vous avant la soumission ?**

*Check all that apply.*

- [ ] Le cahier des charges (qui inclut des informations sur l'organisation interne)
- [ ] Les états financiers des exercices précédents
- [ ] Les rapports d'audit des exercices précédents
- [ ] Les organigrammes et procédures internes communiqués
- [ ] ☐ Aucun document spécifique au CI

9. **Q3 Utilisez-vous un questionnaire d'évaluation préliminaire du CI pour estimer vos honoraires avant la soumission ?**

*Mark only one oval.*

- ◯ Oui, systématiquement
- ◯ Oui, parfois
- ◯ Non, mais je pense que ce serait utile
- ◯ Non, ce n'est pas nécessaire selon notre cabinet

10. **Q4 Sur une échelle de 1 à 5, dans quelle mesure estimez-vous que vous pouvez évaluer la qualité du CI d'une entité avant le début de la mission ?**

*Mark only one oval.*

1 2 3 4 5

◯ ◯ ◯ ◯ ◯

11. **Q5 Pour les missions renouvelées (2e mandat ou plus), votre connaissance préalable du CI vous permet-elle de fixer des honoraires plus adaptés ?**

*Mark only one oval.*

- ◯ ☐ Oui, considérablement
- ◯ ☐ Oui, légèrement
- ◯ ☐ Non, le barème s'applique de la même façon
- ◯ ☐ Non, les honoraires sont fixés par appel d'offres sans considération du CI

12. **Q6 Pensez-vous qu'un questionnaire standardisé d'évaluation du CI devrait être intégré dans le cahier des charges des appels d'offres pour missions d'audit ?**

*Mark only one oval.*

- ◯ ☐ Oui, absolument nécessaire
- ◯ ☐ Oui, mais difficile à mettre en œuvre
- ◯ ☐ Non, le système actuel est suffisant

SECTION 3 — Mécanisme de fixation des honoraires

13. **Q1 Comment sont principalement déterminés vos honoraires pour les nouvelles missions ?**

*Mark only one oval.*

- Barème administré basé sur le total bilan
- Offre financière dans un appel d'offres concurrentiel
- Négociation directe avec le client
- Combinaison de plusieurs méthodes

14. **Q2 Les honoraires que vous proposez dans votre offre financière intègrent-ils explicitement un critère lié à la qualité estimée du CI ?**

*Mark only one oval.*

- Oui, c'est un critère important dans mon estimation
- Oui, mais de façon intuitive et non formalisée
- Non, je me base uniquement sur la taille de l'entité
- Non, le montant est contraint par la fourchette du cahier des charges

15. **Q3 À quel point les honoraires convenus dans votre lettre de mission reflètent-ils réellement l'effort d'audit que vous déployez ensuite ?**

16. **Q4 Après la phase de planification — lorsque vous avez évalué le CI —, vous arrive-t-il de constater un écart significatif entre les honoraires convenus et le travail réellement nécessaire ?** Dropdown

*Mark only one oval.*

- Oui, fréquemment (le travail est plus important que prévu)
- Oui, parfois
- Rarement
- Jamais

17. **Q5 Lorsque vous découvrez des faiblesses significatives dans le CI après avoir fixé vos honoraires, quelle est votre réaction habituelle ?**

*Mark only one oval.*

- J'étends mes procédures sans demander de révision des honoraires
- Je demande une révision des honoraires à la hausse
- Je maintiens mon programme initial sans extension
- Je signale les faiblesses et je réduis les procédures pour rester dans le budget

18. **Q6 Avez-vous déjà renoncé à étendre vos procédures d'audit face à un CI défaillant parce que vos honoraires ne le permettaient pas ?**

*Mark only one oval.*

- Oui, c'est arrivé plusieurs fois
- Oui, une ou deux fois
- Je préfère ne pas répondre

SECTION 4 — TEST DES HYPOTHÈSES

19. **Q1 Pensez-vous qu'un CI plus performant devrait logiquement conduire à des honoraires d'audit moins élevés ?**

*Mark only one oval.*

- Oui
- Peut-être
- Non

20. Q2 Dans vos missions, observez-vous effectivement une relation entre la qualité du CI de vos clients et le volume de travail que vous accomplissez ?

*Mark only one oval.*

- Oui, un CI faible augmente considérablement mon travail
- Oui, légèrement
- Non, le volume de travail est sensiblement le même
- Non, la taille de l'entité est bien plus déterminante

21. **Q3 Pensez-vous que l'impact d'un CI défaillant sur votre charge de travail est plus important dans les grandes entreprises que dans les PME ?**

*Mark only one oval.*

- Oui, considérablement
- Oui, légèrement
- Non, l'impact est le même quelle que soit la taille
- Non, c'est plutôt l'inverse

22. **Q4 Le système actuel de fixation des honoraires par appel d'offres vous permet-il d'intégrer correctement la qualité du CI dans vos honoraires ?**

*Mark only one oval.*

- Oui
- Non

23. **Q5 Pensez-vous que le cadre réglementaire algérien actuel (Loi 10-01 + appel d'offres) devrait être réformé pour permettre une meilleure intégration du CI dans la fixation des honoraires ?**

*Mark only one oval.*

- Oui, c'est urgent et indispensable
- Oui, mais progressivement
- Non, le système actuel fonctionne bien

24. **QUESTION OUVERTE :** Selon votre expérience professionnelle, quelles mesures concrètes recommanderiez-vous pour mieux aligner le système de tarification des missions d'audit sur la qualité du contrôle interne des entités auditées ?

25. Merci infiniment pour votre précieuse contribution ! *Vos réponses contribuent à l'enrichissement de la recherche académique algérienne en audit et contrôle interne.*

*Mark only one oval.*

- Merci énormément

## Table de matiéres

**Remerciements**

**Dédicace**

**Sommaire** ..... **I**

**Liste des abréviations** ..... **II**

**Liste des figures** ..... **III**

**Liste des tableaux** ..... **V**

**Listes des annexes** ..... **VI**

**Résumé** ..... **VII**

**Abstract** ..... **VIII**

**Introduction générale** ..... **A**

**CHAPITRE 01 :CONTROLE INTERNE ET COMMISSARIAT AUX COMPTES** ..... **8**

**Section 01 : Généralités sur le contrôle interne** ..... 3

**1. Définitions des systèmes de contrôle interne** ..... 3

**1.1. Différences entre l'approche classique et actuelle du CI** ..... 3

**1.2. Parmi les illustrations qui renforcent la définition du dispositif de contrôle interne :** ..... 4

**2. Les composants fondamentaux du CI :** ..... 5

**2.1. Un environnement interne favorable à la maitrise des risques :** ..... 5

**2.2. L'évaluation des risques :** ..... 6

**2.3. Les activités du CI :** ..... 6

**2.4. L'information et la communication :** ..... 6

**2.5. Les activités de surveillance et de pilotage du contrôle interne :** ..... 6

**3. La fixation des objectifs du contrôle interne :** ..... 7

**3.1. Sauvegarde et protection des actifs :** ..... 8

**3.2. Fiabilité de l'information financière :** ..... 8

**3.3. Respect des instructions :** ..... 8

**3.4. 3.4. Optimisation des ressources :** ..... 8

**4. Les principes fondamentaux du contrôle interne :** ..... 9

**4.1. Le principe de l'organisation :** ..... 9

**4.2. Le principe de la performance** ..... 10

**4.3. Le principe d'universalité** ..... 10

**4.4. Le principe d'intégration** ..... 10

**4.5. Le principe d'information :** ..... 10
**4.6. Le principe d'indépendance** ..... 10
**4.7. Le principe d'harmonisation** ..... 11
**5. Les acteurs du contrôle interne** ..... 11
**5.1. Le conseil d'administration ou de surveillance** ..... 11
**5.2. La haute direction ou le directoire :** ..... 12
**5.3. Le comité d'audit** ..... 12
**5.4. L'audit interne** ..... 13
**5.5. Le personnel et les employés** ..... 13
**5.6. Les organismes professionnels et les acteurs externes :** ..... 14
**6. Les avantages d'un système de contrôle interne efficace** ..... 14
**7. Les limites et les obstacles inhérents au dispositif CI** ..... 15
**7.1. La contrainte cout-bénéfice** ..... 15
**7.2. Les erreurs humaines et le jugement biaisé** ..... 15
**7.3. La collusion et fraude organisée** ..... 16
**7.4. Les dysfonctionnements opérationnels :** ..... 16
**7.5. Le contournement par le directoire :** ..... 16
**Section 02 : Le commissariat aux comptes** ..... 16
**1. Les fondements générateurs des honoraires d'une mission d'audit légal** ..... 17
**1.1. La définition d'une mission de commissariat aux comptes** ..... 17
**1.1.1. Une mission de devoir d'alerte :** ..... 17
**1.1.2. Le Co-commissariat aux comptes** ..... 18
**1.1.3. Les missions associées aux opérations de marché et aux missions publiques** 18
**1.1.4. Évolution des méthodes de mission : Du « Pointage » au « Full Audit »** ... 18
**1.2. Définition et évolution de la notion d'audit selon plusieurs versions** ..... 18
**1.2.1. Selon Larousse** ..... 19
**1.2.2. Selon les organismes professionnels normalisateurs** ..... 19
**2. Les typologies d'audit :** ..... 20
**2.1. La classification selon les objectifs stratégiques et spécialisation opérationnelle :** ..... 20
**2.1.1. Les audits de conformité :** ..... 20
**2.1.2. L'audit opérationnel** ..... 20
**2.1.3. L'audit externe légal (audit financier certifié) :** ..... 20

**2.2. La distinction selon la périodicité d'intervention :** 21
**2.2.1. L'audit externe discontinu :** 21
**2.2.2. A la différence de l'audit continu :** 21
**2.3. La classification selon le type d'intervenant :** 21
**2.3.1. L'audit interne :** 21
**2.3.2. L'audit externe :** 22
**2.3.2.1. L'audit légal :** 22
**3. La démarche générale d'une mission du commissariat aux comptes :** 23
**3.1. Les phases clés du commissariat aux comptes :** 24
**3.1.1. L'acceptation, lettre de la mission et la prise de connaissance préalable :** 25
**3.1.1.1. La pré-phase en premier temps :** 25
**3.1.1.1.1. L'évaluation préalable à l'acceptation :** 25
**3.1.1.1.2. La formalisation du cadre référentiel de la mission :** 25
**3.1.2. La prise de connaissance stratégique et la planification :** 27
**3.1.2.1. La prise de connaissance approfondie de l'environnement opérationnel de l'entité :** 27
**3.1.2.2. Le contact direct avec le CAC précédent :** 28
**3.1.3. L'évaluation des risques d'audit :** 28
**3.1.3.1. Le seuil de signification :** 30
**3.1.3.2. Les techniques et les méthodes d'évaluation du contrôle interne :** 30
**3.1.4. La réponse aux risques et la réalisation des tests d'audit** 33
**3.1.5. Les travaux de fin de mission dans la phase de conclusion** 35
**3.1.6. La rédaction et l'établissement des rapports périodiques du CAC** 35
**Section 03 : historique et évolution des honoraires en audit légal** 36
**1. La définition des honoraires de commissariat aux comptes :** 36
**2. La distinction des mécanismes de tarification** 37
**2.1. Le premier barème officiel reconnu par son ancienneté** 37
**2.1.1. Le fondement du barème de calcul traditionnel des honoraires :** 39
**3. Les origines libérales et les premières réglementations :** 41
**4. L'historique et l'évolution des honoraires des missions d'audit légal en Algérie :** 41
**4.1. La période coloniale et les débuts de la supervision professionnelle :** 42
**4.2. La période postindépendance et l'orientation étatique :** 42
**4.3. La progression orientée vers la profession libérale :** 42

**4.4. La mise en place du premier barème officiel** ..... 43

**4.5. La période de rigidité et d'insuffisance d'actualisation** ..... 43

**4.6. La réforme vers une approche plus professionnalisée :** ..... 44

**CHAPITRE 02 :CADRE ANALYITQUE DE LA RELATION ENTRE LE CONTROLE INETERNE ET LES HONORAIRES DES CAC ..... 48**

**Section 01 : l'évaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit légal par l'approche des risques.** ..... 50

**1. L'approche par les risques en tant qu'identifiant important de la performance du CI :** ..... 50

**1.1. L'approche par les risques encadrée par la prise de connaissance et l'orientation des travaux de la mission :** ..... 51

**1.2. Les composantes fondamentales du CI contribuant à la détection des anomalies :** ..... 52

**1.2.1. Le premier pilier de la fiabilité d'un dispositif CI :** ..... 54

**1.2.2. La qualification de la surveillance et l'amélioration corrective des faiblesses du CI :** 55

**1.2.3. L'axe opérationnel de la détection des risques :** ..... 55

**1.2.4. Les pratiques réelles de la détection des risques :** ..... 57

**1.2.5. Le risque de CI comme un élément de fiabilité du CI et déterminant de l'effort d'audit :** ..... 59

**1.3. Le positionnement du risque dans une démarche d'audit légale :** ..... 59

**1.4. La classification des composantes du risque selon le niveau de la détection :** 59

**1.5. L'appréciation de la fiabilité du CI :** ..... 60

**1.5.1. Les entretiens avec les responsables et les employés opérationnels :** ..... 60

**1.5.2. L'observation en temps réel des activités et procédures :** ..... 61

**1.5.3. L'inspection des documents et pièces justificatives :** ..... 62

**1.5.4. L'utilisation des questionnaires de CI avant et pendant la mission d'audit :** 62

**1.6. La relation entre le risque détecté au niveau de CI et les honoraires du CAC :** 63

**Section 02 : l'analyse de la détermination des honoraires entre raison d'être économique, obligation légale et les pratiques professionnelles.** ..... 65

**1. Les fondements économiques de la tarification des missions d'audit :** ..... 65

**1.1. Les concepts pour lesquels la tarification soit orientée vers l'aspect économique :** ..... 65

**1.2. Interprétation de la formule de ce modèle :** ..... 66

**2. Le budget temps comme étant un mécanisme essentiel de la détermination des honoraires :** ..... 66

**3. Le rôle stratégique du contrôle interne dans la détermination des honoraires :** ..... 67

**3.1. Le contrôle interne considéré comme un concept pratique dans l'évaluation du risque d'audit et l'estimation des honoraires :** ..... 68

**4. Les pratiques réelles de la détermination des honoraires selon le statut des entités auditée :** ..... 69

**4.1. Les modalités de détermination dans les entreprises du secteur privé :** ..... 70

**4.2. Les modalités de détermination dans les entreprises du secteur public :** ..... 71

**5. Les approches contribuant dans la fixation des couts selon la méthodologie des big four :** ..... 73

**5.1. La logique opérationnelle des méthodologies internationales** ..... 74

**Section 03 :aaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaaa** ..... 74

**1. La logique théorique de la détermination des honoraires : une approche fondée sur le risque et le budget temps conte la pratique réelle** ..... 74

**2. Les limites réelles de la logique suivie dans les missions des cabinets d'audit** .. 75

**2.1. La démonstration de l'asymétrie informationnelle précontractuelle** ..... 75

**2.2. Le décalage entre le CI formel normalisé et le CI opérationnel dans le contexte des pratiques professionnelles** ..... 76

**3. Le contrôle interne reconnu la principale source d'écart détecté entre les honoraires prévus et l'effort réel consacré** ..... 77

**4. Les contraintes concurrentielles dans un contexte algérien** ..... 78

**4.1. Le problème récent de low-balling** ..... 78

**4.2. La domination d'un vide préjudiciable et l'absence de la clause de vérification** 78

**5. Les insuffisances et les lacunes majeures des pratiques professionnelles réelles** ..... 79

**CHAPITRE 03 : Etude pratique** ..... **81**

**Section 01 : présentation du cadre pratique et de méthodologie de recherche.** ..... 84

**1. Présentation de l'organisme d'accueil – cabinet DJAKNOUNE- audit et comptabilité :** ..... 84

**1.1. L'identification du cabinet :** ..... 86

**1.2. L'aperçu des stratégies, valeurs proposées et missions :** ..... 87

**1.3. L'organigramme et capital humain :** ..... 87

**1.4. La diversification de domaines de qualification et services concernés :** ..... 88
**1.5. Une petite explication qui va renforcer cet enchainement qui est :** ..... 88
**1.6. Les divers secteurs et domaines d'activité :** ..... 89
**2. Interprétation selon les données disponibles dans la fiche technique :** ..... 89
**3. Le cadre méthodologique de l'étude empirique :** ..... 89
**3.1. Les variables fondamentales opérationnelles :** ..... 90
**3.2. Les données et les sources dédiées à mobiliser :** ..... 90
**3.3. Les méthodologies de recherche et la démarche de l'enquête :** ..... 91
**Section 02 : Analyse critique des pratiques réelles de fixation des honoraires et interprétation analytique.** ..... 91
**1. L'analyse et le traitement des cahiers des charges :** ..... 91
**1.1. La présentation de la première entité via le CDC N°1 :** ..... 92
**1.2. La présentation de la deuxième entité ONWZ via le CDC N°2 :** ..... 96
**1.3. La présentation de la troisième entité CASNOS via le CDC N°3 :** ..... 99
**2. L'analyse et l'interprétation des résultats des entretiens** ..... 102
**2.1. L'analyse et interprétation du premier thème** ..... 102
**2.2. L'analyse du thème 02 : l'évaluation du CI dans son volet pratique** ..... 103
**2.2.1. La détermination de l'effort d'audit via le facteur central reconnu le CI** 103
**2.2.2. L'écart existant entre le CI normalisé et le CI opérationnel** ..... 104
**2.3. L'analyse du thème 03 : l'évaluation du CI dans son volet pratique** ..... 105
**2.3.1. Le dilemme structurel entre le secteur public et privé :** ..... 106
**2.3.2. La source des dysfonctionnements stratégiques et structurels à travers l'appel d'offres :** ..... 107
**2.3.3. Les diligences réduites et délibérées sous forme des conséquences :** ..... 107
**2.4. L'analyse du thème 04 : les insuffisances du système actuel et recommandations.** ..... 109
**2.4.1. Le diagnostic partagé : un système inadapté aux exigences normatives** . 109
**2.4.2. La proposition d'un outil pertinent pour l'évaluation préalable du CI** .. 109
**3. L'analyse des résultats du questionnaire** ..... 110
**3.1. L'analyse univariée des résultats** ..... 111
**3.1.1. Une fiche signalétique :** ..... 111
**3.1.2. Section B sur l'accès au CI avant les soumissions :** ..... 115
**3.1.3. Section C sur la détermination et l'adéquation des honoraires :** ..... 120

**3.1.4. Section D sur la relation théorique entre le dispositif de CI et les honoraires :** ..... 126

**Section 03 : synthèse des résultats et examination des hypothéses** ..... 129

**1. Synthèse des résultats d'entretiens :** ..... 130

**2. Synthése des résultats du questionnaire et validation des hypothéses :** ..... 131

**Conclusion générale** ..... **133**

**Bibliographie** ..... **141**

**Annexes** ..... **145**

**Table de matieres** ..... **151**