

**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 :

**Evaluation de la qualité de l'audit légal au sein
d'un cabinet d'audit
ETUDE DE CAS : KRESTON M&P ALGERIA**

Elaboré par :

Mme. BOULASSEL Sana

Mme. KHADRAOUI Amira

Encadré par :

Pr. BOUHADIDA Mohamed

Lieu du stage : Cabinet KRESTON M&P ALGERIA

Période du stage : Du 27/01/2019 au 23/05/2019

2018/2019

Dédicace

A ma chère mère, Affable, honorable, aimable : Tu représentes pour moi le symbole de la bonté par excellence, la source de tendresse et l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de m'encourager et de prier pour moi. Je te dédie ce travail en témoignage de mon profond amour. Puisse Dieu, le tout puissant, te préserver et t'accorder santé, longue vie et bonheur.

A mon cher papa, aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, l'estime, le dévouement et le respect que j'ai toujours eu pour vous. Rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon éducation et mon bien être. Ce travail est le fruit de tes sacrifices que tu as consentis pour mon éducation et ma formation.

A mes chères sœurs Asma, Rawane, Meriem, et à mon chère Islam ; les mots ne suffisent guère pour exprimer l'attachement, l'amour et l'affection que je porte pour vous. Je vous dédie ce travail avec tous mes vœux de bonheur, de santé et de réussite.

A mes meilleurs amis Abir et Chafiq qui m'ont soutenu durant mes études.

A mon binôme et ma chère amie KHADRAOUI Amira et toute sa famille.

A toute ma famille.

A tous mes amies, à toutes les personnes qui ont contribué dans l'élaboration de cette recherche, de loin ou de près.

Sana

Dédicace

Louange à ALLAH qui m'a donné la force, le courage et l'espoir nécessaire pour accomplir ce travail et surmonter l'ensemble des difficultés.

Je dédie ce travail à mes parents, qui m'ont aidé à progresser et m'ont inculqué les valeurs et la satisfaction du travail bien accompli, pour la grande patience, l'encouragement et la confiance, pour leur soutien moral ininterrompu et leurs nombreux conseils tout le long de mon travail.

Je dédie ce travail à mes frères Abdenour, Walid, Nazim et Lamine.

A mon binôme et ma chère amie BOULASSEL SANA et toute sa famille.

A toute ma famille.

Enfin, je tiens à dédier ce modeste travail à mes formidables amies, nous avons partagé plein de souvenirs inaltérables. Au risque d'omettre de citer certains noms, je ne puis me permettre de vous nommer tous, vous vous reconnaitrez.

A toute ma famille.

Amira

Remerciements

*Tout d'abord nous remercions **DIEU** le tout puissant de nous avoir donné la force et le courage et de nous avoir permis d'en arriver là.*

*Nous tenons à présenter nos sincères remerciements à **Pr.BOUHADIDA** notre encadrant, pour sa perspicacité, son intérêt envers notre travail, pour ses conseils et sa disponibilité durant l'élaboration de ce travail.*

Nous tenons également à remercier « Mr.MELHENAS », PDG du cabinet KRESTON M&P ALGERIA, pour son accueil.

Nous exprimons notre gratitude à tous nos professeurs de l'école supérieure de commerce ESC, chacun d'eux a le mérite d'avoir contribué à une partie de ce qui nous définit aujourd'hui.

Nous représentons également nos remerciements aux membres du jury qui nous avons fait l'honneur d'évaluer et de juger notre travail. Tout au long de nos cursus universitaires, que DIEU les protèges.

Un grand merci à nos chers parents pour leur affection, leurs constants soutiens et leurs encouragements tout au long de nos cursus universitaires, que DIEU les protèges.

Liste des Tableaux**Chapitre I :**

Numéro	Titre	Page
I.1	synthèse de l'évolution de l'audit	4
I.2	Présentation des normes internationales d'audit ISA	21
I.3	Les normes algériennes d'audit	25

Chapitre II :

Numéro	Titre	Page
II.1	Facteurs influençant la compétence de l'auditeur	60

Chapitre III :

Numéro	Titre	Page
III.1	L'organisation du cabinet KRESTON	64
III.2	Présentation d'un extrait du bilan actif de la société SM-PHARM	90
III.3	présentation de la revue analytique horizontale et verticale	91
III.4	Présentation des valeurs brutes des immobilisations	92
III.5	Tableau des amortissements des écrans	93
III.6	Tableau des amortissements pour l'unité centrale	93
III.7	Echantillon de rapprochement des immobilisations entre le fichier d'immobilisations et la BG.	94
III.8	Ecriture comptable de cession des immobilisation	95

Liste des Figures**Chapitre I :**

Numéro	Titre	Page
I.1	Liens entre risques d'audit	15

Chapitre II :

Numéro	Titre	Page
II.1	le déroulement d'une mission d'audit	33

Chapitre III :

Numéro	Titre	Page
III.1	Organigramme du cabinet KRESTON M&P	65
III.2	organigramme de la filiale SM-PHARM	80

Liste des Abréviations

Abréviation	Signification
BG	Balance générale
CAC	Commissaire aux comptes
CNCC	Compagnie Nationale des commissaires aux comptes
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFACI	Institut Français d'Audit et du contrôle interne
ISA	International Standards of Auditing
ISQC1	International Standards Quality and Control
NAA	Norme Algérienne d'audit
NAQC1	Norme algérienne de qualité de contrôle 1
OCA	Organisation conseil audit

Listes des annexes :

Annexe 01 : Entretien

Annexe 02 : Questionnaire contrôle interne des immobilisations

Annexe 03 : Rapport du commissaire aux comptes

Annexe 04 : La loi 10-01 du journal officiel.

Annexe 05 : Le journal officiel

Résumé

L'audit légal a pour objectif principal d'assurer la fiabilité des données comptables diffusées par l'entreprise afin de certifier la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise auditée et de rassurer aux actionnaires et aux différentes parties prenantes sur la qualité des informations financières diffusées. Après les récents scandales financiers peu crédibles de certaines sociétés remettent en cause l'efficacité de l'audit légal et en raison de son importance, la qualité de l'audit légal se pose avec intensité.

L'objectif de ce travail de recherche est de suivre une démarche, jugée efficace, pour évaluer la qualité de l'audit légal au sein d'un cabinet d'audit. Notre étude pratique est déviée en deux parties, commençant par un entretien qui vise à recueillir les informations nécessaires sur le cabinet d'audit sur ces deux axes, composante humaine et axe organisation, afin de comparer les réponses de notre interrogé avec le code théorique et de déontologie, ainsi que avec le déroulement de la mission sur terrain, pour évaluer la qualité du cabinet et proposer des recommandations.

D'après les résultats, nous avons conclu que le cabinet exerce un audit légal de qualité et la démarche suivie pour l'évaluation de cette qualité, peut être applicable pour les autres cabinets d'audit algériens.

Mots clés : Audit légal, qualité d'audit, commissaires aux comptes, mission d'audit

ملخص

الهدف الرئيسي من المراجعة القانونية هو ضمان موثوقية البيانات المحاسبية التي تنشرها الشركة من أجل التصديق على انتظام الشركة المدققة وعرضها العادل لحسابات الشركة وطمأنة المساهمين ومختلف أصحاب المصلحة بشأن جودة المعلومات. بعد الفصائح المالية الأخيرة لبعض الشركات تشكك في فعالية المراجعة القانونية وبسبب أهميتها ، فإن جودة التدقيق القانوني تنشأ بكثافة

الغرض من هذا البحث هو اتباع نهج معين لتقييم جودة التدقيق القانوني داخل شركة تدقيق. تتحرف دراستنا العملية في جزأين، بدءاً بمقابلة تهدف إلى جمع المعلومات اللازمة عن شركة التدقيق على هذين المحورين، المكون البشري والمحور التنظيمي، من أجل مقارنة إجابات المجيب مع الكود النظري و وكذلك إجراء المهمة الميدانية، لتقييم جودة الشركة واقتراح التوصيات

بناءً على النتائج، خلصنا إلى أن الشركة تقوم بمراجعة قانونية جيدة والنهج المتبع للتقييم، والذي ينطبق على شركات التدقيق الجزائرية الأخرى

الكلمات المفتاحية: التدقيق القانوني ، جودة التدقيق ، المدققون ، مهمة التدقيق

Sommaire

Introduction générale.....	A-D
Chapitre I : Positionnement de l’audit légal par rapport au système de contrôle et vérification.....	5
Section 1 : Approche théorique de l’audit.....	3
Section02 : Audit légal.....	11
Section 03 : Les normes et le code de déontologie de l’audit externe	21
Chapitre II : La qualité de l’audit légal.....	31
Section 01: La démarche de l’audit légal.....	33
Section 02: La notion de la qualité de l’audit légal.....	46
Section 03 : Les déterminants de la qualité de l’audit légal :	53
Chapitre III : cas pratique	63
Section 01 : Présentation de l’organisme d’accueil	64
Section 02 : Présentation et analyse de l’enquête au sein du cabinet KRESTON M&P.....	70
Section 03 : Evaluation des processus d’audit durant une mission d’assurance d’audit légal.....	77
Conclusion générale.....	103

Introduction :

La profession d'audit fait face à une véritable crédibilité. Celle-ci est notamment la conséquence des scandales financiers qui ont secoué le monde des affaires et surtout la faillite spectaculaire de la firme ENRON en 2001 et la chute du cabinet Anderson a mis sur le devant le système de la qualité d'audit légal comme indispensable de la fiabilité et de la sincérité de l'information. Dans ce contexte, l'audit devient un sujet d'étude intéressant.

Pour cela, le cabinet d'audit a l'obligation de mettre en place un système de contrôle qualité dont le but est d'obtenir l'assurance raisonnable que le cabinet et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports d'audit émis par le cabinet ou les associés responsables des missions sont appropriés en la circonstance, on parle ici de l'audit légal.

Les recherches relatives à l'activité d'audit légal portent généralement sur les déterminants de la qualité de l'audit. Le commissaire aux comptes (CAC) a pour mission de certifier que, selon lui, les comptes financiers de l'entreprise auditée sont réguliers et sincères. Il exerce une activité réglementée, soumise à des normes, les critères de qualité sont clairs : l'audit de qualité est celui qui minimise les risques de non détection des carences du système d'information comptable et financière et de non divulgation des carences détectées. Mais, face à la difficulté de mesurer directement la qualité, les recherches portent sur une mesure indirecte, c'est-à-dire sur le profil des auditeurs, sur leurs compétences et leur indépendance.

Le contrôle qualité doit permettre d'atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec l'éthique de la profession et les responsabilités des auditeurs externes, pour qu'il soit un cabinet performant. Les cabinets d'audit doivent être efficaces dans leur organisation et leur gestion. Mais, au même temps, ils doivent assurer la qualité de l'audit et répondre aux attentes de différentes parties prenantes, parce que l'audit est une activité sociale

La qualité de l'audit dépend également du cadre institutionnel et du cadre organisationnel dans lequel il est exercé. Les recherches récentes ont mis en lumière les déterminants de la qualité de l'audit légal. Notre recherche va porter non sur l'évaluation de la qualité de l'audit au sein d'un cabinet d'audit.

La problématique de la recherche

La qualité de l'audit est au cœur de la préoccupation des chercheurs notamment pendant ces deux dernières décennies marquées par la succession de crises et de scandales financiers (Enron, Worldcom,...). Plusieurs travaux ont été alors menés afin de mieux appréhender cette qualité et identifier ses différents déterminants.

Afin d'aboutir à des prestations de valeur assurant raisonnablement la satisfaction des utilisateurs et la conservation des bonnes relations avec les clients, le cabinet d'audit est appelé à établir des procédures et des principes fondamentaux concernant la qualité de l'audit en général d'une part ainsi qu'aux travaux confiés aux collaborateurs lors d'une mission d'audit. Et delà notre problématique peut être formulée à travers le principal questionnement suivant :

« Comment peut-on évaluer la qualité d'un cabinet d'audit légal ? »

Sur ce, et afin de pouvoir cerner efficacement cette thématique un ensemble de questions secondaires peuvent être soulevées à savoir :

Les questions secondaires :

- Qu'est-ce qu'un audit légal ? Quels sont ses objectifs ? Et qui est chargé de la mission de d'audit ?
- Quels sont les facteurs qui déterminent la qualité d'audit légal en Algérie ?
- Est-ce que les cabinets d'audit algériens respectent les normes d'audit internationales ?

Les hypothèses :

Pour développer cette problématique, on procède à la vérification des hypothèses suivantes :

- **H1** : La qualité de l'audit légal peut être vérifiée, entre autres, à travers l'expérience, la compétence et l'indépendance de l'auditeur chargé de cette mission.
- **H2** : La méthodologie d'audit appliquée contribue à l'amélioration de la qualité de l'information financière.

- **H3** : Les normes internationales d'audit sont entièrement appliquées par le cabinet d'audit KRESTON M&P ALGERIA.

Objectifs et limites de la recherche :

L'objectif de ce mémoire est d'évaluer la qualité de l'audit légal au sein d'un cabinet d'audit tout en basant sur les facteurs et les déterminants de la qualité d'audit. C'est un thème d'actualité surtout après les scandales financiers de ces dernières années et les réclamations plus intenses des parties prenantes dans l'entreprise d'être destinataires d'une information fiable, transparente et partagées dans les délais appropriés.

Choix du thème

Les raisons qui nous ont poussés à choisir ce thème sont les suivantes :

- Une motivation personnelle à traiter ce thème.
- Approfondir nos connaissances dans le domaine d'audit.

Méthodologie de la recherche :

Pour répondre à notre problématique et vérifier les hypothèses suscitées, nous allons opter pour une méthodologie descriptive-analytique.

Méthode descriptive : par le biais de cette méthode on va définir l'audit légal et sa qualité. A cet effet, le recours aux différentes ressources documentaires internes et externes demeure le moyen privilégié pour atteindre cet objectif.

Méthode analytique : Celle-ci se concrétise à travers un traitement approfondi des données collectées en interne au sein du cabinet d'audit soit dans leur formes documentaires, soit par le biais des interviews et discussions qui seront réalisées avec le responsable de ce cabinet d'audit.

La démarche suivie :

Pour répondre à la problématique principale et les sous questions y afférentes, nous avons structuré notre travail en trois chapitres :

- Le premier chapitre, composé de trois sections, se focalise sur l'approche théorique de l'audit, en général, et la présentation de la notion d'audit légal et ses composantes, en particulier. Dans une première section nous aborderons la notion de d'audit et son rôle. La deuxième section, quant à elle, portera sur la notion de l'audit légal ses risques, ses objectifs et le rôle du commissaire aux comptes. Enfin nous concluons ce chapitre par une troisième section qui sera réservée aux normes d'audit et le code de déontologie de l'audit externe.
- Dans le deuxième chapitre s'attachera à présenter la notion de la qualité de l'audit. La première section abordera la méthodologie et la démarche de l'audit. La deuxième section portera sur la notion de la qualité de l'audit, sa définition, ses recherches antérieurs et son rôle. Et la troisième section qui sera réservée aux déterminants de la qualité de l'audit légal et ses deux volets : volet auditeurs et volet cabinet d'audit.
- Le troisième chapitre qui est notre cas pratique, sera diviser en deux partie, une première partie consacrer à l'étude du cabinet à travers un entretien semi-directif mené avec le commissaire aux comptes qui est le responsable du cabinet tandis que la deuxième partie est un passage au terrain ou on va effectuer une mission d'audit, pour vérifier la conformité de la démarche d'audit exercé par le cabinet avec le code et les normes d'audit.

Chapitre I :

Positionnement de l'audit légal par rapport au système de contrôle et vérification

Introduction

La mondialisation et la globalisation, deux phénomènes qui obligent les entreprises à s'adapter, se connecter et se mettre à jour. L'évolution des marchés et l'accroissement de la circulation de l'information nécessitent de plus en plus des systèmes évolués de traitement et de normalisation. Les opérations de vérification et de contrôle postérieurs et antérieurs de l'information et de ses supports organisationnels ont accompagné ce mouvement.

L'audit intervient dans ce cadre, comme outil essentiel, pour des besoins internes ou externes, pour améliorer le dispositif de contrôle interne des opérations et donner une assurance raisonnable sur la qualité de l'information comptable et financière.

Dans ce premier chapitre nous allons exposer brièvement dans la première section la genèse et l'apparition du concept audit dans le monde, sa définition, ses différents types ainsi que ses objectifs et ses principes.

La deuxième section se focalise sur l'audit légal : sa définition, son objectif, ses risques, ainsi que les différentes missions du commissaire aux comptes et ses responsabilités.

Enfin dans une troisième section nous allons présenter les normes et le code déontologie de l'audit externe.

Section 1 : Approche théorique de l'audit :

Depuis des années, l'audit enregistre un développement rapide de ses activités, est devenu alors le « manger » des directions opérationnelles, il critique, il conseille, il aide à former et assure par conséquent une grande variété de services d'audit et de conseil. Pour cela nous consacrons ce chapitre pour étudier cette notion d'audit.

1. Genèse de l'audit¹ :

La notion d'audit est le résultat d'une évolution historique qui a entraîné l'émergence d'une activité bien définie, une activité qui devient aujourd'hui à la mode, et qui se distingue des autres activités voisines (notamment l'inspection et le contrôle de gestion).

Les premières démarches de contrôle et de normalisation remontent à l'antiquité. En effet les sumériens du 2^{ème} millénaire avant JC avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre les partenaires économiques, ainsi le fameux code de Hammourabi ne se contentait pas seulement de définir les lois commerciales et sociales générales mais il mentionnait aussi l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter les normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.

Plus tard dès le III^{ème} siècle avant JC, les gouverneurs romains ont nommé des questeurs qui avaient pour mission de contrôler les comptabilités de toutes les provinces et à cette époque qui apparut le terme audit du latin « audir ».

En effet jusqu'²à la fin du 19^{ème} siècle, la finalité d'audit était la détection des fraudes sous la demande des pouvoirs publics, ainsi les modes de contrôle se basaient sur la vérification détaillée et exhaustive des pièces comptables.

A partir du début du 20^{ème} siècle, on a assisté à des nouvelles méthodes de contrôle, il s'agissait des méthodes de sondages sur pièces justificatives. Cette évolution a été due à la croissance de la taille des organisations contrôlées. Au milieu du 20^{ème} siècle, la finalité d'audit était de porter un jugement sur la validité des comptes annuels. Mais suite à l'importance des procédures de fonctionnement de l'entreprise de nos jours, les auditeurs ont commencé à rendre compte et d'apprécier l'intérêt de la qualité de ces procédures pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

L'audit a commencé avec les grands cabinets d'audit anglo-saxons, appelés de nos jours les « Big four ». On appelle Big Four ou Fat four : les « quatre grosses entreprises ou les

¹<http://normes-ias-ifrs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html>

quatre groupes d'audit les plus importants au niveau mondial : Deloitte (anciennement Deloitte Touche Tohmatsu), Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers.

Les Big Four succèdent aux Big Five, qui comprenaient, outre les entreprises citées ci-dessus, la firme Arthur Andersen, qui a disparu en 2002 suite à l'affaire Enron.

Elles-mêmes ont succédé aux Big Six après la fusion de Coopers&Lybrand et de Price Waterhous en 1998.¹

Dans le tableau suivant on va synthétiser la genèse de l'audit.

Tableau N°1 : synthèse de l'évolution de l'audit

Période	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectif de l'audit
2000avant J.C à1700	Roi, empereurs, églises et états.	Clerc, écrivains.	-Punir les valeurs pour détournement de fond - protéger le patrimoine
1700 à 1850	Etats, tribunaux commerciaux et actionnaires.	Comptables.	-Réprimer la fraude et punir les fraudeurs -Protéger le patrimoine
1850 à 1900	Etats et Actionnaires	Professionnels de la comptabilité et juriste.	-Eviter les fraudes et les erreurs - attester la fiabilité du bilan.
1900 à 1940	Etats et Actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité.	-Eviter les fraudes et les erreurs -attester la fiabilité des états financiers historiques
1940 à 1970	Etats, banques et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	-attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques
1970 à 1990	Etats, tiers et Actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	-attester la qualité de contrôle interne et le respect des normes comptables et des normes d'audit
A partir de 1990	Etats, tiers et Actionnaires	Professionnels d'audit et de conseil	-attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes internationales -protection contre la fraude

Source : Lionel Colinet Gérard Valin, audit et contrôle interne, série DOLLOZ, 1992, 4em édition, P22.

¹ MOUSSA CAMARA : L'essentiel de l'audit comptable et financier, L'HARMATTAN, paris, 2008,

2. Définition de l'audit

Larousse définit l'audit comme une procédure consistant 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, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion.

Le mot audit a pris plusieurs définitions qui sont données par différents auteurs et on a pris les cinq suivantes :

Selon l'IFAC « l'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel »

« L'audit est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, contribue à créer la valeur ajoutée. »¹

« À l'origine l'audit est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié »²

« L'audit met en évidence et mesure les principaux problèmes de l'entreprise ou de l'organisation à évaluer, il en évalue l'importance sous forme de coûts financiers ou d'écarts par rapport à des normes, en apprécie les risques qui en découlent, diagnostique les causes, exprime des recommandations acceptables en terme de coûts et de faisabilité pour améliorer le fonctionnement. »³

Dans cette définition, nous remarquons que l'audit est un examen effectué sur l'entreprise dans une finalité de recherche de la qualité de l'information financière pour affirmer ou démentir les caractères qualitatives de cette dernière.

¹ IIA : international institut of auditing

² Alain MIKOL, Audit et commissariat aux comptes NUMILOG EDITION, Paris 12ème Edition, P 09.

³ J.P. Ravalec, audit social et juridique, ED les guides Montchrestien, P4

Donc, on peut définir l'audit comme une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de protéger le patrimoine de l'entreprise et d'éviter les fraudes et les erreurs.

3. Typologie de l'audit

La pratique de l'audit peut prendre plusieurs formes. Le type d'audit réalisé dépend de la nature, du champ, et de la provenance de l'auditeur.

On peut présenter la typologie d'audit selon : l'intervenant, le contrat, le temps, le champ d'intervention, et enfin selon l'objectif de la mission d'audit.

3.1 En fonction de l'intervenant :

On distingue alors deux types :

- **Audit interne** : « est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »¹

De cette définition on peut dire que l'audit interne est un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles.

C'est un organe d'appréciation dont la tâche essentielle est la validation de contrôle interne, il est rattaché à la direction générale afin de conserver son indépendance par rapport aux autres services, donc c'est le contrôle des autres processus de contrôles.

- **Audit externe** : « L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément si on retient la définition de commissaires aux comptes certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers. »²

¹<https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-de-laudit-contrôle-internes> (consulté le 06/02/2019 à 18:3)

² RENARD, (J) : *théorie et pratique de l'audit interne*, 9ème édition, édition Eyrolles, paris, 2016, p.80.

A partir de cette définition on peut dire que l'audit externe est un examen indépendant mené par un professionnel externe à l'entreprise, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fiabilité et la fidélité des comptes et états financiers communiqués par l'entreprise.

3.2 En fonction du temps

- **Audit continue** : c'est l'audit permanent c'est donc l'audit interne.
- **Audit final** : c'est l'audit contractuel ou commissariat aux comptes.

Comme l'audit interne est une structure à l'intérieur de l'entreprise, alors la mission du RAI (Responsable de l'Audit Interne) est permanent sur toute l'année où il constate les dysfonctionnements, leurs causes, il définit les actions correctives et suit leurs mises en œuvre. Tandis qu'un audit externe est une mission périodique sur une durée déterminée selon le un contrat conclue entre l'entreprise et l'auditeur externe.

3.3 En fonction du contrat :

- **Audit légal** : Ce sont les missions d'audit qui découlent des dispositions de la loi, et qui sont menées par des commissaires aux comptes en vue de certifier les comptes de l'entreprise.
- **Audit contractuel**¹ : Selon OCA « l'audit contractuel permet d'émettre une opinion sur des comptes et/ou des informations financières délivrées par une entité économique. »

Les audits contractuels peuvent être diligentés dans des contextes variés :

- ❖ Fusion / Acquisition / Apports partiels d'actif.
- ❖ Vérifications en cas de clause de complément de prix ou de garantie de passif.
- ❖ Plan de continuation.
- ❖ Restructuration.
- ❖ Investigation dans le cadre de soupçon de fraude.
- ❖ Vérification dans le cadre de contrat de joint-venture prévoyant une clause d'audit.
- ❖ Audit de royalties dans le cadre de l'application d'un contrat de licence.

La mission d'audit contractuel peut être une mission d'audit comptable et financier ou une mission de conseil sur une fonction ou département, on appelle aussi cette dernière le consulting ou conseil.

¹ OCA est un groupe d'Audit, de Conseil et d'Expertise Comptable international, fondé en 1984

3.4 En fonction du champ couvert :

- **L'audit organisationnel** :¹ qui s'intéresse à l'organisation du travail, à la répartition des tâches et des responsabilités, et au respect des procédures par les acteurs de la structure ;
- **L'audit financier**² :

Si « l'audit financier conduisant à la certification » fait sans ambiguïté référence à une partie de l'audit légal mené par le commissaire aux comptes, le mot « audit financier » peut à juste titre être employé pour désigner de nombreuses autres missions qui prennent appui sur les états financiers de l'entreprise ; exemple :

- Audit financier des procédures informatisées de comptabilisation pour vérifier leur fiabilité ;
- Audit financier d'opérations de change pour vérifier qu'elles sont traduites de manière régulière dans les comptes annuels ;
- Audit financier de la liasse fiscal pour vérifier que l'impôt sur les sociétés a été correctement calculé ;
- Audit financier des comptes clients pour vérifier que l'évaluation des créances douteuses a été menée de manière prudente.

Comme on le peut le constater, toute analyse, tout contrôle, toute vérification, toute étude, de tout ou partie des processus comptables ou des comptes (compte annuels, états financiers, documents comptables...) d'une entité, peuvent être qualifiés « d'audit financier ».

3.5 En fonction de la dimension concernée de l'organisation³ :

On peut distinguer

- **L'audit stratégique** : il évalue la pertinence de la stratégie choisie dans le cadre de l'environnement de l'entreprise.

¹ <https://plateforme-elsa.org/wp-content/uploads/2014/03/FI5-audit-externe-1.pdf> (consulté le 06/02/2019 à 19:18)

² DAYAN, (Armand): Op.cit, p.884.

³ Mahdi ABDELKRIM, Rapprochement entre la pratique de l'audit en Algérie et les normes internationales d'audit, Op.cit. P06

- **L'audit de gestion** : il concerne l'appréciation de la performance économique et financière de l'entreprise.
- **L'audit social** : il porte sur le système de gestion des ressources humaines et le pilotage des relations sociales.

3.6 En fonction de l'audit¹ :

Du point de vue de l'audit, il existe deux principaux type d'audit :

- **L'audit de routine** : il a pour finalité de vérifier la bonne application des règles d'organisation et de fonctionnement de l'entreprise. Tel est le cas des audits interne de qualité ou de comptabilité.
- **L'audit de changement** : il est demandé à l'auditeur un diagnostic sur un aspect de l'entreprise pour conforter le prescripteur dans son opinion ou l'aider à formuler des améliorations.

4. Les principes d'audit² :

L'audit est fondé sur un certain nombre de principes logiques de contrôle des systèmes et processus constituant de ce fait un outil efficace, pour aider à améliorer les performances de l'organisme et aussi la satisfaction des clients :

Pour que les conclusions soient pertinentes, ces principes doivent être respectés par les auditeurs afin de garantir l'aboutissement à des conclusions semblables dans des circonstances similaires

Les principes suivants s'appliquent aux auditeurs :

- **Déontologie** : c'est le fondement du professionnalisme, qui permet la confiance, l'intégrité, la confidentialité, et la discrétion.
- **Impartialité** : les constats de l'audit, les conclusions et les rapports d'audit reflètent de manière honnête et précise les activités d'audit.
- **Conscience professionnelle** : les auditeurs agissent en accord avec l'importance des tâches qu'ils réalisent et la confiance que leur ont apportée les commanditaires. Il faut posséder les compétences et l'expérience.

¹ Ibid. P08

² Jean-Pierre MADOUZ, Laurent NOTE les fondamentaux de l'audit Op.cit. P5

- **Indépendance** : les auditeurs sont indépendants de l'activité auditée, ils n'ont ni parti ni conflit d'intérêt. Les auditeurs conservent un état d'esprit objectif pour d'assurer que les constats et les conclusions sont fondés sur des preuves d'audit.
- **Approche fondée sur des preuves** : les preuves d'audit sont vérifiables, elles s'appuient sur des échantillons d'informations disponibles. La confiance est liée à l'utilisation appropriée de l'échantillonnage ¹

5. Différents aspects de l'audit :

- Il existe deux grands aspects qui constituent la finalité et les objectifs attendus après une mission d'audit, ce sont :
- **Détection de la fraude** : c'est l'objectif principal de tout contrôle effectué sur les documents comptables de l'entreprise, il peut en résulter la détection de deux types de fraudes :
 - Les détournements de fonds ou d'actifs : effectuer pour des fins personnelles suite à l'existence d'une faille qui provient d'une faiblesse du contrôle interne de l'entreprise qui constitue l'ensemble des procédures et méthodes.
 - ✓ Les irrégularités : écritures ou documents comptables -faux- volontairement falsifiés par la direction pour dissimuler ou embellir la situation.
- **Audit constructif** : c'est l'amélioration de tout ou une partie des procédures de l'entreprise et ceux par le biais des recommandations et des suggestions formulées à la fin de la mission d'audit.

¹ Ibid. P5

Section02 : Audit légal

L'audit légal est un audit réglementé qui obéit à des règles dictées par les lois. Chaque pays possède ses règles en matière de démarche d'audit et des personnes habilités à l'exercer. Après avoir défini l'audit et fait un petit aperçu historique sur son évolution, nous aborderons l'aspect juridique lié à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes en Algérie.

1. Définition de l'audit légal :

L'audit légal est la mission légale menée par le commissaire aux comptes conduisant à la certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes et des états financiers d'une entreprise.

Selon l'IFAC : « l'audit est un examen professionnel indépendant de l'information financière émanant d'une entité à but lucratif ou non, quelle que soit sa taille ou sa forme juridique lorsqu'un tel contrôle a pour objectif l'expression d'une opinion sur cette information »¹

Selon le (CNCC) : « un audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable»².

Selon le CSOEC : Dans une mission d'audit, l'expert-comptable exprime une opinion sous une forme positive et atteste que les informations, objet de l'audit, ne sont pas entachées d'anomalies significatives.³

Comme définition plus large et globale, on peut lire :

« L'audit est un processus critique, méthodique et documenté, effectué par un professionnel compétent et indépendant, permettant de recueillir des informations objectives, pour déterminer dans quelle mesure les éléments du système cible satisfont aux exigences du référentiel du domaine concerné ou aux critères d'audit »⁴.

2. Les objectifs de l'audit légal :

Selon le cadre conceptuel des missions d'audit de l'IAASB (repris par la norme ISA 200) :

¹ The international federation of accountants

² Fosse, (V), RananjasonRala, (T), et Rosier, (M.C) : comptabilité et audit, édition Eyrolles, Paris, 2012. P183

³ Ibid.

⁴ Ibid., P526

« Une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule “donne une image fidèle” ou “présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs”, qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autres, établies selon des principes généralement reconnus, poursuit le même objectif. Pour se forger une opinion, l'auditeur rassemble les éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion. L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité des états financiers, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue. L'assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que le recours au jugement, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des certitudes.¹

Ainsi, le commissaire aux comptes certifie :

- **Régularité** : signifie que les comptes de l'entité sont établis par référence à des principes et règles comptables généralement admises. La réglementation se compose des textes législatifs ou réglementaires, mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles
- **Sincérité** : le principe comptable de la sincérité est l'application de la bonne foi des règles et principes comptables, afin de traduire la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité. Elle implique l'évaluation correcte des valeurs comptables et une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations
- **Imagé fidèle** : elle représente une sorte d'obligation de fournir loyalement toute l'information utile et pertinente pour permettre à des tiers d'avoir à travers les états financiers. L'image fidèle en quelque sorte, la meilleure traduction possible de la situation de l'entreprise

Donc l'objectif réel de l'audit ce n'est pas la détection de la fraude parce qu'elle ne fait pas partie des objectifs demandés explicitement à un audit dans le contexte réglementaire actuel. En particulier, l'auditeur ne doit pas supposer la malhonnêteté des dirigeants de l'entreprise contrôlée. Cependant, on considère souvent au niveau de la

¹ Robert OBERT, Marie-Pierre Mairesse Comptabilité et Audit, Op.cit., P 403

profession que les procédures d'audit doivent être en mesure de détecter la fraude si elle est significative et a un impact sur les comptes.

3. Les risques de l'audit légal :

Toutes les entreprises sont sujettes à des possibilités de risque d'erreur dans l'exécution, le suivi, le contrôle et l'enregistrement des opérations, aussi dans la présentation de l'information financière.

Ces risques potentiels communs à toutes les entreprises, devient des risques possibles dans les entreprises qui ne sont pas dotées de moyen pour les limiter et les contrôles suffisant ne sont pas mis en place pour les détecter.

L'auditeur se doit donc, en même temps qu'il prend connaissance de l'entreprise, prendre en compte le caractère significatif et la relation existante avec le risque de la mission, permet ces risques :¹

➤ **Risques généraux :**

- La taille de l'entreprise ;
- L'organisation : mal organisation de l'entreprise, génère un risque important ;
- Situation économique de l'entreprise ;
- Attitude de la direction générale.

➤ **Risques liée à la nature des opérations :**

- Données répétitives : ventes, achats, salaires ;
- Données ponctuelles exceptionnelles : les pertes des valeurs, augmentation de

capital.

➤ **Risques d'audit :**

Le risque final d'audit décrit le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion inappropriée sur les états financiers. C'est le risque que des erreurs significatives contenues dans les comptes et que l'auditeur, ne les ayant pas détectées, formule une opinion erronée. Par exemple, l'auditeur ne formule pas de réserve dans son rapport (ou certifie) des états financiers comportant des inexactitudes importantes.

Ceci est subdivisé en trois composants :

¹ OBERT, (R) et MAIRESSE (M.P) : Op.cit., p.447.

➤ **Risque inhérent :**

Le risque inhérent (ou risque général de l'entreprise) est le risque qu'une erreur ou qu'une inexactitude significative puisse survenir compte tenu des particularités de l'entreprise révisée, de la nature de l'activité ou du secteur d'activité de l'entreprise, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations ;

Par exemple : On peut ainsi affirmer, que le risque d'erreur sur dépréciations pour stocks est plus important dans les secteurs à obsolescence rapide ou que le risque d'irrégularités comptables est plus grand dans une entreprise en difficulté.

➤ **Risque lié au contrôle interne :**

Le risque de contrôle interne est un risque lié à un dysfonctionnement ou une inexactitude sur le solde d'un compte et que le système de contrôle interne de l'entreprise ne peut ni prévenir, ni détectée et corrigé en temps voulu.

Si le système de contrôle interne est performant, le risque de contrôle est par conséquent réduit. Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet en effet à l'auditeur :

- D'identifier les types d'erreurs rendues possibles par les lacunes du système ;
- De mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

➤ **Risque de non-détection :**

Le risque de non-détection peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives. Ce risque est fonction du niveau d'efficacité des procédures de vérifications mises en place par l'auditeur.

La démarche totale d'audit peut se mesurer par cette équation

$$\text{Risque d'audit} = \text{Risque inhérent} \times \text{Risque lié au contrôle} \times \text{Risque de non-détection}$$

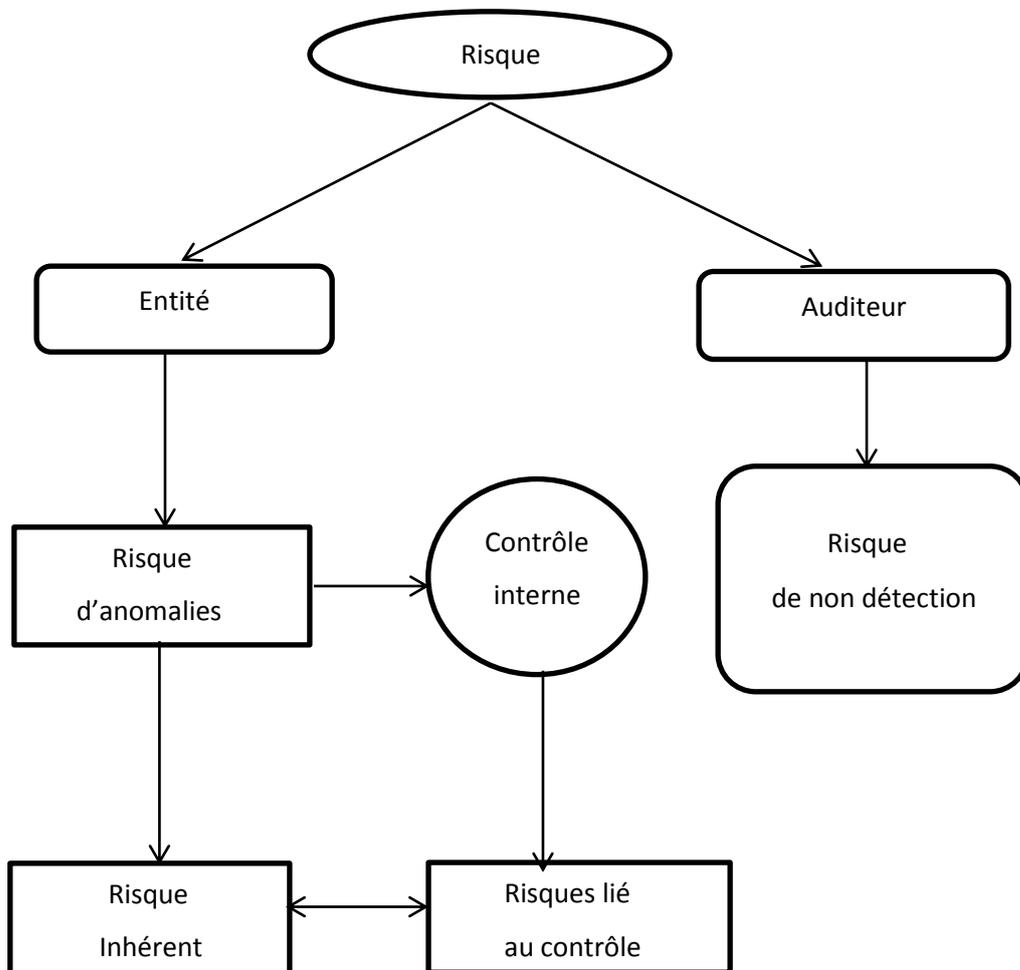
4. Liens entre les risques d'audit

Le risque de non détection est le risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie qui soit significative. Il est propre à la mission d'audit des comptes et dépend du niveau d'effort engagé par l'auditeur.

L'objectif de l'auditeur donc est de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance nécessaire à l'expression d'une opinion sur les comptes. À

cette fin, il évalue les différents risques et conçoit les procédures d'audit et le niveau d'effort à mettre en œuvre pour répondre à cette évaluation.

Figure I.1 : Liens entre risques d'audit



Source : Robert OBERT, Marie-Pierre Mairesse Comptabilité et Audit, op.cit. P442

5. Le commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes, terme utilisé en France ainsi qu'en Algérie, qualifié de contrôleur légal (expression française utilisée dans les textes officiels de l'Union européenne) ou d'auditeur légal (l'expression 'statutory auditor' est celle utilisée dans les textes britanniques officiels de l'Union européenne), car sa mission est décrite dans la loi.

5.1 Définition du commissaire aux comptes en Algérie

Selon l'article 22 de la Loi n° 10-01 de juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, « 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 »¹

Les commissaires aux comptes sont : « des professionnels indépendants investis d'une mission générale et permanente de vérification comptable et de contrôle du fonctionnement régulier de nombreuses personnes morales de droit privé, d'établissement publics de l'Etat à caractère industriel et commercial et d'entreprises nationales répondant à certains critères économiques »²

« 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

En d'autre terme le commissaire aux comptes est un auditeur légal et externe à l'entreprise auditée, il intervient pour certifier les états financiers d'une organisation et leur conformité avec les normes en vigueur, afin de donner une image fidèle sur la situation financière et les comptes de l'entreprise.

5.2 La nomination

La nomination d'un commissaire aux comptes se fait par l'organe habilité qui est généralement l'assemblée générale et ce selon l'article 715 bis 4 du code de commerce modifié par le décret législatif n°93-08 du 25/04/93 « l'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne pour trois ans, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis sur la liste d'experts agréés avec mandat »⁴

Donc, le commissaire aux comptes est désigné dès la constitution dans les statuts par l'assemblée générale constitutive.

¹ La loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, Journal officiel N° 42 de 11 juillet 2010, P.6.

² Ibid., p.530.

³ Article 22, loi 10-01, Journal officiel de la république algérienne. N 42. Algérie. 11 juillet 2010. P.6.

⁴ Loi 01-2010, article 23 et Article 715 bis 4 du code de commerce, P297

La nomination en justice intervient à la demande d'un actionnaire, si l'assemblée générale a omis de nommer un commissaire aux comptes ou en cas de récusation¹ et ceux selon l'article 715 bis 7 du code de commerce «Si l'assemblée générale omet de désigner un commissaire aux comptes, tout actionnaire peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes.... »²

Le commissaire aux comptes peut toujours refuser la mission qui lui est attribué, y compris en cas de désignation judiciaire.

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux compte doit apprécier si celle-ci est compatible avec son devoir d'indépendance et celui de son cabinet, s'il dispose des compétences techniques ou sectorielles appropriées, s'il est à même de satisfaire les demandes de l'entité et enfin si les dirigeants qui le sollicitent présentent des garanties suffisantes en terme d'honnêteté et d'intégrité.

Selon l'article 715 bis 6 du code de commerce ne peut être commissaire aux comptes :³

Les parents et alliés aux quatrième degrés inclusivement, des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de l'entreprise.

- Les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance ou leurs conjoints possèdent 1/10 du capital de la société.
- Les conjoints des personnes qui reçoivent des administrateurs, des membres du directoire ou du conseil de surveillance, un salaire ou une rémunération en raison d'une fonction permanente autre que le commissaire aux comptes.
- Les personnes ayant perçu de la société une rémunération, à raison d'une fonction autre que celles du commissaire aux comptes, et ce dans un délai de cinq ans à compter de la cessation de leur fonctions.
- Les personnes ayant été administrateurs, membre du conseil de surveillance ou du directoire et ce dans un délai de cinq ans à compter de la cessation de leurs activités.

Dans les cas précédemment cités, la personne en question ne peut être commissaire aux comptes pour l'entreprise en raison d'incompatibilité qui peut influencer le jugement et l'opinion émis par elle.

5.3 Les missions du commissaire aux comptes

Deux missions essentielles sont assignées aux CAC, à savoir : des missions permanentes et des autres occasionnelles.

¹ Refus de nommer le commissaire aux comptes

²Loi 01-2010, article 23 et Article 715 bis 6 du code de commerce, P 298

³Loi 01-2010, article 23 et Article 715 bis 6 du code de commerce, P 298

➤ **Missions permanentes :**

L'article 25 de la loi 10.01 de 29 juin 2010 indique « La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement : d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé, éventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés... »¹

Ainsi les missions permanentes du commissaire aux comptes sont : ²

- Vérification de la comptabilité sociale
- Information des organes d'administration, de direction et de surveillance
- Certification des comptes annuels et de leurs annexes ;
- Certification des comptes consolidés ;
- Information des assemblées : rapport spécial.

➤ **Missions particulières :**

En plus des missions permanentes assignées au commissaire aux comptes, il accomplit occasionnellement d'autres missions qui seront sanctionnées par des rapports spéciaux.

L'article 25 de la loi 10-01 de 29 juin 2010 Indique : « La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement :

- d'un rapport spécial sur les conventions réglementées,
- d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,
- d'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel,
- d'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,
- d'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,
- d'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation»³

5.4 La responsabilité du commissaire aux comptes

Généralement le commissaire aux comptes fait face à trois types de responsabilité

¹ La loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, JORA N° 42 de 11 juillet 2010, P.6).

² OBERT, (O) et MAIRESSE, (M.P) :Op.cit., PP. 409-410.

³ La loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, JORA N° 42 de 11 juillet 2010, P.6.

➤ **La responsabilité civile :**

L'article 61 de la loi 10-01 stipule : « le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions. Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la loi. Il n'est désengagé de toute responsabilité quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le procureur de la République près le tribunal compétant »

Donc on peut constater qu'il existe deux sortes de responsabilité :

La responsabilité des fautes personnelles commises par le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa fonction, et la responsabilité pour faute d'autrui.

➤ **La responsabilité pénale :**

L'article 62 de la loi 10-01 stipule : « la responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale ».

On trouve dans l'étendue de la responsabilité pénale :

- Infraction relatives aux incompatibilités ;
- Le délit de non-révélation des frais délictueux ;
- La violation du secret professionnel ;
- L'exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes et l'usage illégal du titre de commissaire.

➤ **La responsabilité disciplinaire :**

L'article 63 de la loi 10-01 stipule : « La responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité. Même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leur fonction ».

Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

- L'avertissement ;
- Le blâme ;
- La suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois ;
- La radiation du tableau de l'ordre des CAC.

Section 03 : Les normes et le code de déontologie de l’audit externe

De nombreux scandales financiers ont frappé le monde ; la chose qui a remis en cause la fiabilité des travaux du contrôle externe, ce qui a poussé plusieurs pays à promulguer les lois réorganisant la profession d’audit dans le but de normaliser cette profession, trouver des solutions pour ses défaillances et désigner la gouvernance d’entreprise comme finalité d’audit externe.

1 Les normes et le code de déontologie de l’audit légal :

Une nécessaire normalisation des méthodes, des techniques et des outils en matière d’audit sont indispensable afin de respecter le caractère formel et de l’universaliser. Cette normalisation passe par les chambres nationales en charge de l’audit.

Les normes internationales d’audit appelées aussi ISA sont élaborées par une entité privé, « L’international Auditing and Assurance Standards Board IAASB¹ » au sein de l’IFAC, et elles font souvent l’objet de révision afin qu’elles soient à jour. Ce sont des normes adoptées par la plupart des experts dans l’union européenne qui donnent aussi leur avis à l’IAASB afin de les réécrire.

Le Conseil National des commissaires aux comptes propose des articles et des écrits d’application pour faciliter la mise en œuvre de ses normes en Algérie, d’où va se dériver un référentiel normatif pour les commissaires aux comptes algériens.

Le tableau ci-dessous présente la classification des normes ISA après la dernière révision effectué en 2009 :

Tableau N°2 : Présentation des normes international d’audit ISA

Nor mes	Désignation
ISA 200	Objectifs généraux de l’auditeur indépendant et réalisation d’un audit conforme aux Normes internationales d’audit
ISA 210	Accord sur les termes et conditions d’une mission d’audit
ISA 220	Contrôle qualité d’un audit d’états financiers
ISA 230	Documentation de l’audit
ISA 240	Responsabilités de l’auditeur concernant les fraudes lors d’un audit d’états

¹ Un organisme de normalisation indépendant, qui établit des normes à l’international en matière d’audit, contrôle de qualité, examen, assurance et autres services connexes

	financiers
ISA 250	Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers
ISA 260	Communication avec les responsables de la gouvernance
ISA 265	Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction
ISA 300	Planification d'un audit d'états financiers
ISA 315	Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives
ISA 320	Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit
ISA 330	Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques
ISA 402	Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services
ISA 450	Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit
ISA 500	Éléments probants
ISA 501	Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points
ISA 505	Confirmations externes
ISA 510	Audit initial — Soldes d'ouverture
ISA 520	Procédures analytiques
ISA 530	Sondages en audit
ISA 540	Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir
ISA 550	Parties liées
ISA 560	Événements postérieurs à la date de clôture
ISA 570	Continuité de l'exploitation
ISA 580	Déclarations écrites
ISA 600	Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières
ISA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes
ISA 620	Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix
ISA 700	Opinion et rapport sur des états financiers
ISA 70	Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 706	Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de

	l’auditeur indépendant
ISA 710	Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs
ISA 720	Responsabilités de l’auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités
ISA 800	Audits d’états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières
ISA 805	Audit d’états financiers isolés et d’éléments, de comptes ou de postes spécifiques d’un état financier — Considérations particulières
ISA 810	Missions visant la délivrance d’un rapport sur des états financiers résumés

Source : BENNAMI J, mémoire sur la transposition des normes ISA sur le cabinet PWC, ESCA, Casablanca M2 en audit et contrôle de gestion, 2009.

Ces normes traitent des techniques, des outils et comportement de l’auditeur externe.

L’Algérie est entraînée de compléter graduellement cette chaîne informationnelle comptable, fiscale et financière par l’adoption d’un autre processus de contrôle qui s’ajoute et améliore le système de contrôle et audit de cette chaîne, il s’agit bien des normes Algériennes d’audit (NAA).

2. Les normes algériennes d’audit NAA :

La pratique d’audit exigée aux entreprises Algériennes se limite à l’audit légal, les autres types d’audit en l’occurrence, l’audit interne demeure facultatif auprès de ces entreprises et parfois d’une efficacité limitée pour celles où cette fonction a été imposée par force de loi. Il est temps donc de s’interroger sur l’état des lieux de la pratique d’audit en Algérie en faisant un rapprochement par rapport aux pratiques universelles en la matière.¹

2.1 Historique de la normalisation :

Le terme audit a connu une large diffusion durant ces dernières années. Il est devenu un terme courant dans le monde moderne des affaires. L’audit a pour objectif d’effectuer des

¹ Youcef BELGUET, la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes internationales d’audit, 2017, P1

travaux rigoureux et systématiques afin d'étudier, de vérifier et d'évaluer les différents aspects de l'activité de l'entreprise.¹

Les pouvoirs publics se sont attelés depuis mi- 2011, ²à rédiger les normes algériennes d'audit, en s'inspirant fortement du référentiel international ISA, algérianisant certaines dispositions tout en gardant l'essentiel pour garder leur ancrage à l'international sous forme de décisions du ministère des finances.

Dans ce cadre, en Algérie, les quatre 1ères NAA, furent publiées le 04 février 2016 (210/ 505/ 560/ 580), les quatre 2ème NAA, publiées le 11 Octobre 2016 (300/ 500/ 510/ 700), les quatre 3ème NAA, publiées le 15 Mars 2017 (520/ 570/ 610/ 620).³

La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC). Il s'agit de la norme NAA210 qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes couvrant les « Principes généraux et responsabilités », la norme NAA505 concernant les « Confirmation externes », la norme NAA560 qui a pour objet les « Evènements postérieurs à la clôture » et la norme NAA580 sur les « Déclarations écrites », et qui font partie des 11 normes couvrant les « Eléments probants ». En guise de rappel, il est à souligner qu'il aurait été préférable d'inclure dans ce premier bouquet de normes, l'équivalent de la norme ISA200 qui traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers et qui fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Un véritable saut dans le domaine de l'audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui à présent, n'avaient pas des normes officielles leurs permettant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.⁴

¹ Djamel KHOUATRA, Elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme, université Jean Moulin Lyon

² Cf., article 27 de la loi n°10-01

³ Youcef BELGUET, OPCIT. P5

⁴ <https://www.algerie-eco.com/2016/04/16/premieres-normes-daudit-algerie-fruit-de-reforme-de-professioncomptable/> consulté le 20/04/2018 à 20 :31.

Nous avons résumé les normes Algériennes d’audit dans le tableau suivant,

Tableau N° 3 : Les normes algériennes d’audit

Normes		Objectifs
NAA 210	Accord sur les termes des missions d’audit	L’objectif de l’auditeur est d’accepter ou de poursuivre une mission d’audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l’audit sera effectué ont été convenues ; en s’assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies ; et après confirmation qu’il existe une compréhension réciproque entre l’auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d’entreprise, des termes de la mission d’audit.
NAA 505	Confirmation externes	Confirmation externes L’objectif de l’auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en œuvre de telles procédures afin d’obtenir des éléments probants pertinents et fiables.
NAA 560	Evènements postérieurs à la clôture	Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les événements survenus entre la date des états financiers (date de clôture) et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l’objet d’un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable et ; traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s’il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.
NAA580	Déclaration, écrites	Obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l’établissement des états financiers ainsi qu’à l’exhaustivité de l’information fournie à l’auditeur répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction ou à la situation dans laquelle la direction ne fournit pas les déclarations demandées par l’auditeur.

NAA 300	Planification d'un audit d'états financiers	L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace. Dans ce cadre, il est tenu d'établir la stratégie d'audit et un programme de travail en fonction de la taille de l'entité et du volume des travaux à réaliser
NAA 500	Eléments probants	L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion
NAA 510	Mission d'audit initial« solde d'ouverture »	<p>Dans les missions initiales d'audit, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance que :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris en réouverture et ne contiennent pas d'anomalie, ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours. - les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours - L'impact des changements de méthodes a été comptabilisé de façon appropriée et est correctement présenté et fait l'objet d'une information pertinente dans ces états conformément au référentiel comptable applicable
NAA 700	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers	<p>Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> -se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci
NAA 520	Procédures analytiques	L'auditeur doit recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance. Il doit également concevoir et réaliser des

		procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour s'assurer de la cohérence d'ensemble entre la connaissance qu'il a acquise de l'entité et ses états financiers
NAA 570	Continuité de l'exploitation	L'auditeur doit tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et en déterminer les incidences sur le rapport de l'auditeur.
NAA 610	Utilisation de travaux des auditeurs internes	Déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes ; si ceux-ci sont utilisés, de déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.
NAA 620	Utilisation de travaux d'un expert désigné par l'auditeur	Définir les situations où l'auditeur estime nécessaire de faire appel à un expert qu'il désignera ; Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

Source: Elaboré par nous-mêmes à l'aide des décisions du ministère de commerce portant sur les normes algériennes d'audit.

La réforme de la profession de commissaire aux comptes a été engagée et mise en œuvre par la direction générale de la comptabilité du ministre des finances. Car selon le ministre des finances, la profession du commissaire aux comptes se devrait d'aborder des moyens modernes pour rehausser le niveau des prestations comptables et se conformer aux normes internationales, et ce afin de garantir une information financière qui reflète la véritable situation de l'entreprise et aidera à prévoir ses capacités futures, ce qui permettrait aussi aux différents utilisateurs de cette information à adopter des décisions pertinentes dans tous les domaines notamment en matière d'investissement).

3. Les éléments probants :¹

Les éléments probants sont les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations obtenues d'autres sources.

➤ **Exigences:**

• **Éléments probants suffisants et appropriés** : L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés

• **Informations à utiliser comme éléments probants** : Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants

• **Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants** : Lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit.

• **Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité** : Dans le cas où :

- soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,
- soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

L'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit.

4. Limite des normes algérienne d'audit :

Le code de commerce algérien est largement inspiré du code de commerce français n'a pas suivi les mises à jour apportées à ce dernier en matière de sociétés commerciales et de commissariat aux comptes. La loi de 2010, et les textes pris pour son application, ont tenté de combler certains vides liés aux aspects pratiques de cette profession, mais demeure insuffisante.

¹ Normes ISA 500, éléments probants, guide l'IAASB, 2009, P5.

C'est dans le cadre de cette volonté politique de l'Algérie de réformer en profondeur la pratique de l'audit externe par un encadrement juridique approprié, qu'un groupe ad-hoc de professionnels de l'audit, placé sous l'égide du Conseil National de la Comptabilité (CNC), s'attèle depuis juin 2011 à la confection des Normes Algériennes d'Audit (NAA). Une trentaine de projets de normes seraient publiés très bientôt par ce dernier. Les autres le seront au fur et à mesure de leur validation par la commission susvisée.¹

Malgré la création et l'organisation d'une profession de commissariat aux comptes pour l'exercice de l'audit légal, l'adoption des normes NAA très fortement inspirées des normes internationales d'audit ISA, l'Algérie n'a pas encore à ce jour suffisamment libéralisé l'exercice de commissariat aux comptes en l'interdisant aux ressortissants n'ayant pas la nationalité algérienne. L'élaboration d'un référentiel de normes d'audit financier en Algérie s'inscrit dans la problématique d'amélioration de la qualité d'information comptable publiée par l'entreprise.²

Jusqu'au jour d'aujourd'hui, il n'y a pas une plateforme rigoureuse pour l'application des NAA à cause de l'insuffisance éprouvée par les professionnels et l'insuffisance des contrôles sur ces derniers. Certes, nous sommes en voie d'adopter les normes internationales d'audit (ISA) selon le contexte algérien ; mais il faut aussi autant d'actions pour les instaurer correctement pour ne pas revivre le même scénario que celui du SCF (système comptable financier), ces actions doivent être prises par le conseil national de comptabilité pour préparer une atmosphère agréable pour la bonne application du nouveau référentiel d'audit.³

¹ Djelloul BOUBIR, De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit, La revue de l'auditeur, N°2, Octobre 2014, Alger P07.

² Djamel KHOUATRA, Elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme, OPCIT

³ Youcef BELGUET, la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes internationales d'audit, OPCIT. P5

Conclusion

A travers ce chapitre nous avons essayé de présenter l'audit d'une manière générale. Ensuite, nous avons approfondie notre présentation en expliquant un des types de l'audit qui est l'audit légal. Ce dernier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers, ce professionnel est le commissaire aux comptes.

L'audit et notamment l'audit légal joue un rôle très important dans la détermination du degré d'efficacité des actes des dirigeants ainsi que le degré de mesure de la qualité de ceux-ci, d'où vient son importance pour un concept qui se trouve souvent complexe et vague par les différents acteurs économique.

La qualité de l'audit légal faire l'objet de notre deuxième chapitre, où nous allons présenter ce concept et ses différents aspects.

***Chapitre II : la qualité
de l'audit légal***

Introduction

Lors d'une mission de contrôle légal des comptes, l'auditeur légal a pour objectif principal d'assurer la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entreprise auditée. La qualité du service d'audit fourni est reflétée dans la qualité de l'information certifiée. Le travail de l'auditeur légal débouche sur l'établissement d'un rapport d'audit dans lequel l'auditeur formule une opinion motivée du bilan et du compte de résultat de l'entreprise, l'objectif de ce rapport est d'informer les utilisateurs des états financiers sur la situation comptable et financière de cette entreprise. À cet égard, le rapport de l'auditeur doit être pertinent et crédible aux yeux de ces utilisateurs qui ont besoin d'être rassurés quant à la qualité de cet audit.

Dans ce présent chapitre, nous consacrons la première section pour la présentation de la démarche générale d'une mission d'audit légal des comptes

La deuxième section est destinée à la compréhension du concept de la qualité d'audit légal et nous soulignerons le rôle de la qualité de l'audit légal dans l'intervention de l'audit légal comme un outil de contrôle indépendant, compétent et nécessaire en vue d'assurer la crédibilité de l'information produite.

La troisième section est destinée à présenter les éléments d'appréciation de la qualité d'audit légal (l'indépendance et la compétence).

Section 01 : la démarche de l'audit légal

Pour effectuer un audit légal il y a une démarche et une méthodologie à suivre. Nous allons donc décrire cette démarche que chaque auditeur est dans l'obligation de la suivre pour élaborer sa mission d'audit légal.

Déroulement d'une mission d'audit légal des comptes

La démarche suivie par l'auditeur pour effectuer sa mission comprend essentiellement cinq grandes étapes, qu'on peut résumer dans la figure suivante :

Figure II.1 : le déroulement d'une mission d'audit

Etapas de travail	Principales tâches
Acceptation de la mission	Prise de connaissance globale, lettre de mission,
Evaluation des risques et planifications	Prise de connaissance de l'entité y compris son contrôle interne : évaluation des risques d'anomalies significatives et seuil de signification, plan de mission
Procédures mise en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques	Adaptation de la démarche d'audit Appréciation du contrôle interne par les tests
Rapports et communications	Contrôle de substance : éléments probants et procédures analytique Evénement postérieurs, lettre d'affirmation, revue de la documentation d'audit Rapport général, rapport spécial, rapport au conseil d'administration, rapport sur le rapport conseil d'administration sur le contrôle interne

Source : OBERT, (R) et MAIRESSE (M.P) : comptabilité et audit, 3eme édition, édition Dunod, Paris, 2010, p441.

1. Avant l'acceptation de la mission

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit apprécier la possibilité d'effectuer cette mission, donc il faut bien prendre connaissance de l'entreprise auditée et de son environnement pour s'assurer sa capacité à satisfaire les demandes de l'entité ainsi que de l'intégrité des dirigeants de cette dernière. Et aussi assurer une

certaine rentabilité pour le cabinet qui prend en charge cette mission ; pour cela il faut suivre les étapes suivantes :

- L'auditeur doit retirer le cahier des charges de l'entreprise pour voir exactement de quoi s'agit-il et qu'est-ce que l'entreprise attend exactement de l'auditeur ;
- Prendre connaissance de l'environnement de l'entreprise pour éviter d'avoir des problèmes à la suite ;
- Visiter l'entreprise et voir ses locaux ;
- Préparer l'offre :

On a deux types d'offres, une offre technique et une offre financière :

✓ L'offre technique :

- Présentation du cabinet ;
- Les démarches de la mission ;
- La composante de l'équipe ;
- Le temps nécessaire pour réaliser cette mission.

✓ L'offre financière :

- Le nombre des hommes pour le travail (homme/jour) ;
- Le coût de la mission.

1. Acceptation de la mission

Lorsqu'une organisation fait appel aux services d'un auditeur, il est impératif de rédiger une lettre de mission qui sera signée par les deux parties, cette lettre sert à définir les termes et le contenu de la mission, les modalités d'interventions, ainsi que les obligations de l'auditeur et de l'entreprise.

1.1 Contenu de la lettre de mission

Le commissaire aux comptes établit la lettre de mission une fois qu'il sera sûr de sa compatibilité. Cette lettre de mission constitue un contrat entre le commissaire aux comptes et l'entité auditée ; là où il consigne toutes les conditions de son intervention pour éviter tout malentendu ou litige avec cette dernière.

La lettre de mission doit être établie lors du premier exercice du mandat au début de la mission

Pour les exercices suivants son établissement n'est pas nécessaire sauf si des modifications importantes dans les termes et conditions de la mission interviennent. Dans ce cas le commissaire aux comptes doit établir une nouvelle lettre de mission.

La lettre de mission doit notamment comporter les éléments suivants :¹

- L'identité des deux parties : cabinet/expert-comptable et le client (raison sociale, siège, activité, forme juridique...);
- Les prestations réalisées par l'auditeur et présentation globale de la mission ;
- La façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
- Les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- Le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- Le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites à l'auditeur en lien avec sa mission ;
- Le budget d'honoraires et les conditions de facturation ;
- Des clauses diverses : possibilité de résiliation du contrat, clauses de responsabilité, extension possible de la mission (notamment dans le cadre d'un audit contractuel), exercice du secret professionnel....

2. Évaluation des risques et planifications

L'auditeur doit planifier le travail d'audit pour que celui-ci soit réalisé de manière efficiente. Elle comprend notamment les étapes suivantes : la prise de connaissance de l'entité et de son secteur d'activité, analyse préalable des risques, la détermination du seuil de signification, sources d'information internes et externes, l'élaboration du programme de travail.

¹ LEJEUNE, (G) et EMMERICH, (J.P) : *audit et commissariat aux comptes*, édition Gualino, Paris, 2007, P.87.

2.1 Prise de connaissance de l'entité et du contrôle interne

2.1.1 La prise de connaissance de l'entité et de son environnement

L'acquisition de la connaissance générale de l'entreprise doit être préalable aux autres phases de la mission, puisqu'elle conditionne leur bonne exécution et permet à l'auditeur de connaître les domaines à auditer, afin que le travail soit facile, simple et précis.

L'auditeur doit prendre connaissance :¹

- Du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;
- Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients, ainsi que les développements technologiques.
- Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation.
- Des caractéristiques de l'entité qui lui permettent d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes ;
- Des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et de ce fait une incidence sur les comptes ;
- Des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

La prise de connaissance de l'activité du client et de son secteur permet à l'auditeur de :²

- Identifier les événements pouvant avoir une incidence significative sur les comptes, et qui nécessite une attention particulière.
- Evaluer le niveau de risque et les erreurs pouvant provenir des estimations comptables.

¹ OBERT, (R) et MAIRESSE (M.P) : Op.cit., pp.444-455.

² Idem.

- Evaluer les difficultés que l'auditeur pourrait rencontrer pour obtenir les éléments probants suffisants.
- La prise de connaissance permettra à l'auditeur d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et systèmes significatifs.

2.1.2 La prise de connaissance du contrôle interne

La prise de connaissance du dispositif de contrôle interne peut s'effectuer selon les cinq techniques suivantes :

- La prise de connaissance de documents existants ;
- La conversation d'approche ;
- L'analyse des circuits par diagramme ;
- Les questionnaires et les guides opératoires ;
- Les grilles d'analyse de contrôle interne.

2.2.Évaluation des risques

Les missions demandées à l'auditeur peuvent avoir des natures diverses qui impliquent des niveaux d'assurance différents.

L'auditeur se doit donc, en même temps qu'il prend connaissance de l'entreprise, effectuer une mesure préalable du risque de la mission. Ce risque est appelé risque d'audit.

2.3. Fixation du seuil de signification

Le seuil de signification est défini comme le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Le seuil de signification permet notamment de détecter les éléments posant réellement problème, et donc d'orienter les travaux de révision.

- **Détermination du seuil ou des seuils de signification**

Lors de la planification de l'audit, l'auditeur doit déterminer :

- Un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- Le cas échéant, des seuils de signification de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations.

- La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur.

2.4. Planifications, élaboration du plan de mission et du programme de travail

L'audit des comptes fait l'objet d'une planification. Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail.

a) Planification

La planification consiste à prévoir :

- L'approche générale des travaux ;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
- La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
- Le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.

La planification est réalisée de façon à permettre à l'auditeur, notamment sur la base d'échanges entre le signataire et les autres membres clés de l'équipe d'audit, de porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace.

L'auditeur établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie du dossier de l'auditeur.

b) Plan de mission :

Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- L'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- Le ou les seuils de signification retenus ;
- Les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail

a) **Programme de travail :**

Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions égales et des normes d'exercice professionnel, il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

Il a pour but :¹

- De fixer le contenu des interventions ;
- De négocier les tâches entre collaborateurs et fixer le temps pour chacun d'eux ;
- De coordonner le planning de la mission et le plan de charge du cabinet ;
- De répartir les interventions dans le temps de manière à respecter les délais

L'élaboration du programme de travail comprend, en premier lieu, une étape de planification générale des interventions à venir. Cette étape permet de définir la mission dans ses grandes lignes, et en deuxième lieu, un établissement des programmes correspondants à chacune des phases techniques d'exécution de la mission, essentiellement :²

- Programme d'appréciation du contrôle interne ;
- Programme d'observations physiques ;
- Programmes de confirmations directes ;
- Programme de contrôle des documents ;
- Programme de contrôle des comptes.

3. Procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques :

3.1. Adaptation de la démarche d'audit

Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, l'auditeur doit adapter son approche générale et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois ces derniers.

¹ OBERT, (R) et MAIRESSE (M.P) : Op.cit., pp.444-455.

² Idem.

Les tests de procédures : désignent les tests permettant d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité de la conception et du fonctionnement des systèmes comptables et du contrôle interne.

Les contrôles substantifs, ou contrôle de substance : désignent les procédures visant à obtenir des éléments probants afin de détecter des anomalies significatives dans les états financiers.

Ils sont de deux types :

- Contrôles portant sur le détail des opérations et des soldes ;
- Procédures analytiques.

3.2. Appréciation du contrôle interne

A partir des orientations données par son programme de travail, l'auditeur doit effectuer une analyse du système de contrôle interne de l'entreprise afin d'en apprécier les points forts et les points faibles et de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de ses travaux de contrôle des comptes.

3.3.Obtention d'éléments probants :

L'auditeur doit fonder son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états de synthèse, et pour fonder son opinion l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats en qualité et en quantité pour parvenir à des conclusions raisonnables lui permettant de délivrer sa certification.

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, l'auditeur pourra faire appel aux techniques suivantes :¹

-L'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;

- Les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou on des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues ;

- La réexécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité;

¹ OBERT, (R) et MAIRESSE (M.P) : Op.cit., pp.455-463.

- La demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée à l'auditeur concernant une ou plusieurs informations et permettant notamment des recoupements ;

- L'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;

- L'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;

- La demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;

- La vérification d'un calcul.

3.4. Demandes de confirmation à des tiers

a) définition de demande de confirmation à des tiers :

La demande de confirmation des tiers consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations¹.

b) Formes de la demande de confirmation des tiers

Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation fermée par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie de la demande de confirmation ouverte par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information

c) Mise en œuvre de la confirmation des tiers

Sachant que la confirmation directe est une procédure encore peu connue de beaucoup d'entreprises, et notamment des petites moyennes entreprises, il apparaît opportun à l'auditeur :

- De se concerter très étroitement avec la société contrôlée pour obtenir son accord sur l'utilisation de la confirmation directe ;
- De définir en détail avec elle les modalités pratiques de réalisation (travaux à faire par la société, notamment copie des relevés, frappe et reproduction de la lettre de confirmation, confection des enveloppes... ; principes d'expédition et de retour).

c) Choix des éléments à confirmer

¹<https://doc.cncc.fr/docs/nep> (consulté le 07/05/2019 à 13:13)

On distingue généralement deux catégories de tiers à confirmer :

- Les tiers qui peuvent être confirmés exhaustivement (les banques, les organismes de crédit...)
- Les tiers qui doivent être préalablement sélectionnés en raison de la taille de la population.

4. Travaux de fin de mission

Après avoir procédé au contrôle des comptes, l'auditeur réalise les travaux de fin de mission suivants :

- Recherche des événements postérieurs à la clôture ;
- Obtention de la lettre d'affirmation ;
- Préparation de la note de synthèse de la mission ;
- Rédaction conclusions et des projets de rapports à l'approbation de l'associé responsable.

Pour cela nous avons détaillé chaque élément pour mieux comprendre :

a) Événements postérieurs à la clôture ¹

Le contrôle des comptes se déroule dans les mois qui suivent la date de clôture de l'exercice.

Entre la date de clôture des comptes et la date de signature du rapport d'audit, des événements peuvent se produire qui ont une incidence significative sur la situation financière et / ou les résultats de l'entreprise de l'exercice clôturé.

On distingue généralement :

- Les événements qui trouvent leur origine avant la date de clôture (par exemple : la faillite définitive d'un client douteux), qui fournissent donc des éléments complémentaires pour l'évaluation des comptes, et qui peuvent entraîner des ajustements.
- Les événements spécifiques de l'exercice suivant (par exemple, incendie de l'usine) qui pourraient faire l'objet d'une note, dans l'annexe.

L'auditeur doit poursuivre la recherche des événements postérieurs au bilan jusqu'à la date de signature effective du rapport.

¹ www.dphu.org/uploads/attachements/books/books_1711_0 (Consulté le 23/02/2019 à 15h50).

b) Lettre d'affirmation ¹

Il s'agit d'une lettre par laquelle la direction confirme avoir mis toutes les informations disponibles à la disposition des vérificateurs. Cette mesure est destinée à limiter les risques d'éléments volontairement soustraits au contrôle par la direction. C'est un engagement formel que les comptes et informations communiqués sont exhaustifs, sincères et exacts.

5. Établissement du rapport d'audit

Le rapport constitue l'aboutissement des travaux de l'auditeur. Il doit apporter une réponse aussi précise que possible à une question non moins précis.

L'auditeur prépare les projets des différents rapports à émettre en prenant en considération :

- L'élaboration d'un rapport court, tout en évitant les rapports trop long parce qu'il s'adresse la plus part du temps à des personnes, que de multiples occupations obligent à agir rapidement.

- La bonne interprétation du rapport pour faire automatiquement ressortir les anomalies signalées par l'auditeur.

Outre le rapport d'audit (opinion), les problèmes rencontrés lors du contrôle des comptes peuvent faire l'objet d'un rapport de recommandations sur le contrôle interne. Il faut évoquer le rapport spécial sur les conventions entre la société et ses dirigeants.

L'auditeur doit donner son opinion sur la certification des comptes de l'entreprise auditée dont le rapport, soit :

a) Une certification sans réserve :²

le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

b) Une certification avec réserves :³

➤ Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord :

¹ Idem

² <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700>

³ Idem.

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
 - que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
 - et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
- Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.
- Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation :
- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
 - que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
 - et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
- c) **Refuser la certification des comptes** :¹
- Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :
- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que :
 - soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
- Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

¹ Idem.

- Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation :
 - lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :
 - soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
- Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Dans ces deux dernier cas, le commissaire aux comptes doit préciser son opinion d'audit, impossibilité d'exprimer une opinion, opinion avec réserve et opinion défavorable.

Section 02 : la notion de la qualité de l'audit légal

La qualité de la certification rendue par les commissaires aux comptes est un élément important de leur survie à long terme et, plus largement, de la transparence des activités économiques.

Cette présente section va porter sur la notion de la qualité de l'audit légal, sa définition, ainsi que son rôle.

1. Définition de la notion de la qualité de l'audit

DeAngelo, définit la qualité d'audit comme « la probabilité jointe qu'un auditeur donné va simultanément découvrir une anomalie significative dans les états financiers d'une entreprise cliente et révéler cette anomalie »¹. Ainsi selon de nombreux chercheurs ayant travaillé sur ce sujet s'accordent pour dire que la qualité de l'audit légal repose essentiellement sur deux paramètres : la compétence et l'indépendance des auditeurs.

Pour Colasse (2003), la qualité de l'audit, ou plutôt, la qualité de son jugement et la confiance que l'on peut accorder, tient certainement dans la compétence et l'indépendance des auditeurs, dans le même sens.

Pour collins et valin , la qualité d'audit « est l'examen méthodologique d'une situation par une personne compétente et indépendante qui s'assure de la validité des éléments qu'il doit contrôler, qui vérifie la conformité du traitement de ses faits avec les règles, les normes, et les procédures du système du contrôle interne, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la concordance globale de cette situation aux normes »².

Ces définitions distinguent entre la compétence (qualité de détection) et l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur. La compétence est basée sur l'aptitude de l'auditeur à percevoir les irrégularités et les anomalies significatives dans les comptes de l'entreprise auditée. L'indépendance fait référence à l'objectivité de l'auditeur, elle est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur, ainsi, elle fait référence à son indépendance par rapport aux groupes de pressions.

¹ FINET, (A) et autres : Gouvernement d'entreprise: Aspects managériaux, comptables et financiers, Editions De Boeck Université, Bruxelles, 2005, P.158.

²BOUMEDIENNE.M.R, 2013-2014.P.53.

2. Les recherches antérieures sur la qualité de l'audit légal :

Différentes recherches se sont intéressées à la qualité d'audit légal, parmi lesquelles :

- L'étude de DeAngelo (1981) indique une corrélation positive entre la taille du cabinet d'audit et la réputation ou la qualité offerte. Plusieurs autres recherches trouvent le même résultat (Mautz et Sharaf, 1961, Schulte, 1965 cité dans Shockley R.-A., 1981, Titard, 1971, Hartley et Ross, 1972, Palmrose, 1986). Les auteurs argumentent que plus le cabinet est de grande taille, moins il dépend d'un client, donc plus l'indépendance de l'auditeur est assurée.

- Mock et Samet (1982, cité dans Behn et al 1997) développent une liste des facteurs potentiels de la qualité de l'audit à partir de la littérature, puis, à travers une enquête, identifient cinq facteurs-clés qui sont : le planning, l'administration, la procédure, l'évaluation et la conduite.

- Schroeder et al. (1986) questionnent les responsables des comités d'audit et les auditeurs pour déterminer l'effet de 15 facteurs sur la qualité de l'audit. Les cinq facteurs les plus soulignés par les responsables des comités d'audit sont : l'intérêt que les managers portent à l'audit, le planning et la conduite de l'audit, la communication entre l'équipe d'audit et les managers, l'indépendance des auditeurs et les techniques d'audit à jour.

- Carcello et al. (1992) identifient 12 facteurs de la qualité de l'audit. Parmi ces facteurs : Les quatre plus importants sont : l'expérience relative à l'entreprise cliente, l'expertise de l'industrie, la réponse aux attentes des clients, la cohérence avec les normes comptables internationales. Les autres facteurs révélés sont : l'engagement de qualité, l'implication active par les cadres du cabinet, la conduite appropriée du travail d'audit, l'interaction efficace et continue avec le comité d'audit, les caractéristiques des auditeurs dans l'équipe intervenante, l'attitude sceptique de l'auditeur, la politique de rotation et la responsabilité individuelle des auditeurs.

- Sutton (1993) a également indiqué les 19 facteurs affectant la qualité du processus d'audit en se basant sur les réponses des auditeurs. Ces 19 facteurs se répartissent en trois groupes : l'étude du terrain, l'administration et les mesures individuelles.

- Accounting Today (1992, 1994, 1996) examine les neuf facteurs influençant la Performance et la réputation des Big Six. Ces neuf facteurs sont : les compétences élargies, la bonne conduite des missions, la bonne connaissance sur les affaires des clients, l'expertise de l'industrie, les conseils pratiques, la capacité et la responsabilité des auditeurs, la réponse rapide aux demandes, un bon rapport qualité/honoraires et la pro activité.

- Behn et al. (1997) testent l'hypothèse selon laquelle la satisfaction du client est fonction de 12 attributs de qualité de l'audit proposés par Carcello et al. (1992) et d'autres éléments comme : le changement de l'auditeur, l'expérience des comptables, la taille de l'entreprise cliente et l'opinion indiquée dans le rapport d'audit. Le résultat montre que la bonne réaction aux besoins des clients et l'implication active par les cadres du cabinet d'audits sont deux éléments qui influencent le plus la satisfaction des clients. Par contre, le scepticisme des auditeurs diminue la satisfaction ; la taille de l'entreprise cliente n'ayant pas de signification sur sa satisfaction.

- Prat dit Hauret (2003) fait une synthèse des éléments affectant l'indépendance des auditeurs. Ce sont les facteurs liés au cabinet d'audit, à l'auditeur et à la relation auditeur-audit et les indicateurs externes. Les facteurs afférents au cabinet sont : la réalisation de missions de conseil, la taille du cabinet, la revue indépendante du dossier d'un coassocié, la rotation des associés sur les dossiers, la mise en place d'une charte éthique interne par le cabinet. Les facteurs relatifs à l'auditeur sont : l'expérience, la compétence et la sensibilité éthique. Concernant les facteurs liés à la relation auditeur-audit, l'auteur cite : la situation financière du client, la concurrence entre cabinets et les appels d'offres. En outre, il y a des facteurs externes, tels que : la durée du mandat, la mise en place de comités d'audit, la flexibilité des règles et méthodes comptables et les sanctions judiciaires.

- Manita (2007) propose un modèle de mesure de la qualité du processus d'audit pour les administrateurs tunisiens. C'est une échelle de mesure mettant en évidence 49 indicateurs de qualité répartis dans six étapes du processus. Ces 49 indicateurs sont répartis dans 11 déterminants, dont six concernent le processus technique d'audit et cinq autres se rapportent à la compétence de l'auditeur, à la composition et la qualification de l'équipe intervenante, à la qualité d'organisation de la mission et à la réponse aux attentes du client.

3. Le rôle de la qualité de l'audit légal

Les derniers scandales financiers ont contribué à accroître la crise de confiance des utilisateurs des états financiers, l'intervention de l'audit légal comme un contrôle compétent et indépendant apparaît nécessaire en vue d'assurer la crédibilité de l'information produite par les entreprises.

3.1. Augmenter la confiance dans les rapports d'audit

Les états financiers annuels constituent une synthèse de l'activité de l'entreprise par les tiers, ils servent aux différents acteurs dans une optique d'évaluation de prise de décision ou de diagnostic. Les scandales financiers qui sont accrus depuis une décennie ont fait naître

un écart important entre les informations livrées aux investisseurs et la réalité économique des entreprises. Ainsi, les marchés sont sujets à une crise de confiance ; quand on parle de l'information comptable et financière, il convient d'invoquer le rôle de l'auditeur légal. En effet, l'audit légal est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à certifier que les comptes sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation de l'entreprise¹. Donc les tiers ont besoin d'être sûrs quant à la qualité de cet audit.

3.2 Réguler les conflits d'agence

La théorie de l'agence reconnaît l'audit comme un des principaux mécanismes de gestion des conflits et de réduction des coûts d'agence. En conséquence, une modification dans l'intensité des conflits d'agence devrait influencer, dans le même sens, le niveau de qualité requise sur l'audit.

Jensen et Meckling (1976) définissent une relation d'agence comme un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. La relation contractuelle qui lie les actionnaires (le principal) propriétaires du capital financier aux dirigeants de l'entreprise (agents) est considérée par Jensen et Meckling, comme une dimension contractuelle porteuse de conflits d'intérêts au sein de l'entreprise, conflits d'intérêts qui sont des facteurs de coûts. La théorie de l'agence analyse le recours à l'audit externe comme un moyen de réguler les conflits d'agence, notamment entre actionnaires et dirigeants. En effet, la qualité d'audit est considérée comme une des composantes d'un système de contrôle complexe chargé de compenser la relative incapacité d'un actionnariat à surveiller et contrôler la politique comptable des managers

3.3 Renforcement du concept de gouvernance de l'entreprise

La gouvernance d'entreprise est définie selon Charreaux 1997, comme : « l'ensemble des mécanismes organisationnels, qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire »¹. L'audit légal apparaît dans une situation conflictuelle comme étant le mécanisme de règlement de conflits. Le rôle de l'audit est justement de détecter les éventuelles manipulations et de rassurer toutes les parties quant à la fiabilité de l'information diffusée. Ce qui justifie le rôle de l'audit légal dans la gouvernance de l'entreprise.

¹WIRTZ, (P) : Politique de financement et gouvernance d'entreprise, Economica, Paris, 2002, P.102.

En tant que mécanisme de gouvernance, le rôle essentiel de l'audit est de réduire en grande partie l'asymétrie d'information entre les gestionnaires et les actionnaires ou les tiers contractants. En garantissant l'image fidèle des informations financières communiquées, l'audit semble constituer un facteur clé permettant à ces derniers de prendre leurs décisions propres. Etant donné son importance pour la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être sécurisés quant à la qualité de cet audit.

3.4 Réduction de l'écart attendu (expectation gap)

L'expectation gap est la différence qui existe entre les attentes des tiers et la performance des commissaires aux comptes. L'auditeur produit une information pour les parties prenantes, il rend compte de sa mission dans un rapport général d'audit des comptes annuels présenté aux actionnaires et mis à la disposition des tiers. Ce rapport est le support légal de l'expression de la mission de l'auditeur légal sur les comptes, en premier temps il doit s'assurer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états comptables et financiers, après, sur la continuité d'exploitation de l'entreprise. Toutefois, un écart demeure entre la qualité de l'audit attendu par les utilisateurs, celle payée par les entreprises auditées et celle produite par les auditeurs. L'*expectation gap* est une expression propre aux commissaires aux comptes. Elle traduit l'écart qu'il y a entre la mission telle que le commissaire aux comptes la perçoit et l'attente qu'ont les destinataires de la mission du commissaire aux comptes.

La qualité de l'audit, dépend aussi de la qualité et de la fréquence des contrôles qui sont exercés sur l'exercice de la profession et sur l'activité de l'audit légal, bien qu'étant une activité de contrôle, doit également être contrôlée. Le conseil national de la comptabilité est l'organe chargé de l'instauration de la qualité de l'audit en Algérie.

4. Définition du conseil national de la comptabilité

Le Conseil National de la Comptabilité, contient dans ses structures une commission dédiée de contrôle de qualité

Cette commission est chargée :

- D'élaborer les méthodes de travail en matière de qualité de prestation ;
- De rendre des avis et proposer des projets de textes réglementaires en matière de qualité ;
- D'assurer la qualité des audits confiés aux professionnels de la comptabilité ;

- D'établir les normes portant sur les modalités d'organisation de gestion des cabinets ;
- D'établir les procédures permettant d'assurer les contrôles de qualité des prestations des cabinets ;
- D'assurer un suivi portant sur le respect des règles d'indépendance et d'éthique ;
- D'établir la liste des contrôleurs choisis parmi les professionnels à l'effet, d'assurer les missions de contrôle qualité ;
- D'organiser des séminaires sur la qualité technique des travaux, l'éthique et la conduite à tenir par les professionnels.

Le contrôle qualité de l'audit est effectué à travers un projet d'instauration d'une nouvelle norme qui est la Norme Algérienne d'Audit 220 (NAA 220)

5. La Norme Algérienne d'Audit 220 :

Cette norme Algérienne d'Audit traite des responsabilités spécifiques de l'auditeur dans le cadre des procédures de contrôles qualité applicables à un audit d'états financiers. Elle traite aussi, le cas échéant, des responsabilités du responsable du contrôle qualité de la mission. La norme NAA 220 est à lire conjointement avec les règles de déontologie appropriées et la norme NACQ 1

Cette dernière inspirée fondamentalement de la norme (International Standard on Quality Control, ISQC) traite des obligations d'un cabinet concernant son système de contrôle qualité de missions d'audit et d'examens limités d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes. Cette Norme intitulée NACQ1 est à lire conjointement avec les règles d'éthique pertinentes.

La norme NAA 220 repose sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences de la norme NACQ 1. Cette norme exige que le cabinet mette en place et maintienne son système de contrôle qualité pour les missions d'audit au moyen de politiques et de procédures qui doivent couvrir chacun des éléments suivants :

- Responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet ;
- Règles de déontologie applicables ;
- Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
- Ressources humaines ;
- Réalisation des missions ;

- Suivi.

6. L'idée essentielle de la norme NAA220 :

L'objectif du cabinet est de mettre en place et d'assurer le suivi d'un système de contrôle qualité visant à fournir au cabinet l'assurance raisonnable :

- Qu'autant le cabinet que son personnel professionnel se conforment aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
- Que les rapports émis par le cabinet ou responsables de missions sont appropriés en la circonstance.
- Le cabinet doit mettre en place et assurer le suivi d'un système de contrôle qualité qui comprend des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants :

Section 03 : Les déterminants de la qualité de l'audit légal :

Il existe deux approches pour mesurer la qualité d'audit légal : une mesure fondée sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur ; une mesure fondée sur l'adaptabilité des travaux d'audit à l'entreprise auditée.

Dans la première approche, l'auditeur est au cœur de l'évaluation. Sa capacité à détecter des anomalies, les techniques qu'il saura appliquer pour être efficace seront analysées, également l'indépendance sera vérifiée car c'est un point essentiel, son jugement doit être objectif et non biaisé par quelconques influences. Une seconde approche consiste en l'évaluation de la qualité orientée sur la nature des travaux d'audit effectués.¹

1. Facteurs liés à l'auditeur

DeAngelo, présente la compétence et l'indépendance de l'auditeur comme deux dimensions principales de la qualité d'audit légal. De nombreux chercheurs ont retenu cette double approche pour définir la qualité de l'audit.

1.1 L'indépendance

De multiples définitions ont été adressées à la notion de l'indépendance à savoir : « la capacité réelle de l'auditeur à révéler dans son rapport d'audit des manipulations ou erreurs comptables qui auraient une incidence significative sur les comptes. Elle se mesure par la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information comptable et financière ».²

Selon De Angelo(1981), « le niveau de l'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur »³.

L'indépendance est une condition nécessaire pour l'exercice de la profession d'audit, son importance ne cesse d'augmenter dans le contexte économique actuel.

Un auditeur est indépendant s'il est capable de porter des jugements objectifs, libre et affranchis de toute influence exercée par les tiers.

¹FAVIER.M, 2013, p22-p23.

² PORTALE.M, p64.

³ Selon De Angelo(1981), « le niveau de l'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur »

L'indépendance s'analyse donc par l'indépendance d'esprit et également par l'apparence d'indépendance.

1.1.1 L'indépendance d'esprit (ou de fait)

L'indépendance d'esprit ou de fait constitue une attitude mentale permettant à l'auditeur d'être toujours en alerte par rapport aux dangers de la dépendance.

Selon le code d'éthique de l'IFAC « est l'état d'esprit qui permet d'émettre une opinion sans être affecté par des influences qui compromettent le jugement professionnel permettant à un professionnel d'agir avec intégrité et d'exercer l'objectivité et le scepticisme professionnel adéquat ».¹

Toutefois, l'Indépendance d'esprit ne saurait être codifiée. Il s'agit d'un état véhiculé par des principes généraux dont les plus importants sont la moralité, la liberté et les obligations personnelles non transférables. Aussi, pour Danton²: « L'indépendance est une vertu elle ne se donne pas, elle se mérite ».

En effet, l'auditeur en tant que personne est un être humain tous différents l'un de l'autre. L'état d'esprit est une notion relative à chaque personne et dépend de lui, et de ce fait l'indépendance d'esprit dans le sens où elle ne peut être mesurée en se référant à des règles des normes ou même une loi.

1.1.2 L'apparence de l'indépendance

L'approche par l'apparence d'indépendance complète l'indépendance d'esprit. Selon le code d'éthique de l'IFAC, « l'apparence de l'indépendance implique que le professionnel évite les faits ou les circonstances qui sont tel qu'une troisième partie objective

Et raisonnable, bien informée et ayant connaissance de tous les éléments pertinents y compris les mesures préventives appliquées peuvent raisonnablement conclure que l'intégrité, l'objectivité ou le scepticisme professionnels sont compromis ».

L'auditeur produit une information destinée aux parties prenantes sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états comptables et financiers, en suite sur l'absence d'anomalies étant assimilées à des fraudes et / ou des erreurs, et en fin, sur la continuité de l'exploitation de l'entreprise concernée. La profession de l'audit fait face à une véritable crise de crédibilité suite aux différents scandales financiers ces dernières années, qui ont altéré son

¹BOUMEDIENNE.M.R 2013-2017, p 64

² Etienne Barbier, mieux piloter et mieux utiliser l'audit, éditions maxima, page 43

image auprès du public et leur confiance envers information produite. De nombreux facteurs semble avoir un impact sur l'indépendance de l'auditeur et donc sur la qualité de son audit.

Ces facteurs sont liés au cabinet d'audit, à l'auditeur, à la relation auditeur /auditée, et aux indicateurs externes.

1.2 La compétence

C'est la capacité à résoudre un problème dans un contexte donné, elle peut être définie à un niveau individuel ; comme étant un ensemble de connaissances, capacités et volonté professionnelles. La compétence est défini par le niveau de technicité, de connaissance, et d'expérience de l'auditeur, c'est une condition nécessaire à son indépendance.

Les équipes d'audit doivent disposer des compétences nécessaires pour mener à bien les missions d'audit des comptes annuels (quelles soient comptables, financières, juridiques, sociales ou informatiques).

Selon l'ISQC : « le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier dispose d'un personnel en nombre suffisant, possédant les capacités et les compétences requises, et ayant pris l'engagement de respecter les principes d'éthique applicables à la réalisation de missions selon les normes professionnelles et conformément aux obligations légales et règlementaires, afin de permettre au cabinet ou aux associés responsables de missions l'émission de rapports appropriés en la circonstance »¹.

1.3 L'éthique

L'éthique est un ensemble de convictions personnelles et professionnelles qui mènent les auditeurs à croire que certains actes vont entraver l'objectivité et l'intégrité nécessaire pour protéger l'intérêt général.

Selon la théorie de Jones (1991), un individu doit franchir quatre étapes psychologiques pour adopter un comportement éthique : ²

- Tout d'abord, il doit interpréter une situation donnée comme un problème éthique (sensibilité éthique). Cette étape inclut notamment le fait d'identifier les options possibles de leurs conséquences.

- Ensuite l'individu doit décider quelle option est correcte du point de vue moral.

¹FAVIER.M ,2013, p20-p21

²LAHBARI.H ; MANITA.R, p6.

- Puis, il doit avoir la volonté de se comporter de manière éthique, même si son propre intérêt lui dicte une attitude contraire.

- Enfin, l'individu doit avoir une force de caractère suffisante pour se comporter de manière conforme à son intention éthique (comportement éthique).

De ce fait l'éthique joue un rôle très important en matière de comportement des auditeurs, car beaucoup de jugements exprimés en audit dépendent des croyances et des valeurs de l'individu.

2 Les facteurs liés au cabinet d'audit

Les facteurs liés aux cabinets sont les suivants :

2.1 La taille du cabinet

La taille du cabinet d'audit est un autre déterminant de la qualité de l'audit pouvant être mesuré par le nombre de clients par cabinet. La relation entre la taille du cabinet et la qualité de l'audit s'explique notamment par le phénomène de pression concurrentielle qui s'exerce sur les auditeurs.

Le premier effet, que nous qualifions d'effet « BIG N » se fonde sur la théorie DeAngelo(1981) qui stipule que les grands cabinets d'audit (BIG N) fournissent des services de meilleure qualité car ils disposent de meilleures infrastructures, d'équipes plus nombreuses et mieux formées, etc.¹

Les grandes entreprises sont supposés effectuer un nombre plus importants de transaction et nécessitent donc une plus grande quantité de travaux d'audit. La taille de l'entreprise doit avoir donc une influence positive sur la qualité d'audit.

2.2 La réputation

La réputation joue un rôle de régulateur, en faveur de l'indépendance, les cabinets d'audit sont incités à assurer le haut niveau de qualité des prestations qu'ils fournissent pour maintenir et valoriser leur image de marque.

La qualité des audits et la réputation est un facteur d'attraction des clients qui leur assure une information financière correcte à divulguer aux investisseurs.

¹AUDOUSSET-COLIER.S, 2008, p289.

2.2.1 La revue du dossier par un co-associé

La révision du dossier d'un audit par un deuxième collègue peut réduire le risque de certification des états financiers frauduleux. PIOT et JANIN (2007), suggèrent que le coassocié procure un double avantage. D'une part il offrirait la possibilité d'un contrôle réciproque des diligences mise en place par les co-associés. D'autre part, il consoliderait l'indépendance de chacun d'entre eux, limitant les jeux de pouvoir et par conséquent les effets de dominations potentielles, des audités tout spécialement. L'existence de deux auditeurs externes permettrait de comparer les avis et donner un poids plus important à l'opinion d'audit.¹

2.2.2 La rotation des associés

La rotation constitue une occasion de porter un regard neuf sur les comptes.

Dans ce cadre se pose la question du rapport entre la durée de la relation auditeur-audités, l'indépendance des auditeurs et la qualité de l'audit.

L'influence de la rotation/durée sur l'indépendance de l'auditeur est illustrée par Carey et Simnett (2006), qui identifient trois phases dans le mandat d'audit: la première phase peut être faible à cause de la méconnaissance de l'entreprise et son environnement. La deuxième est caractérisée par une excellente qualité d'audit lié au développement d'une certaine expertise. La troisième phase reflète un risque de détérioration de la qualité d'audit provenant de la naissance de liens de familiarité, la baisse de la vigilance et l'absence d'un œil critique.

2.2.3 Charte d'éthique du cabinet²

L'éthique joue un rôle important dans le comportement des auditeurs, elle s'applique à l'ensemble du processus d'audit qui part de l'acceptation de la mission à la production du rapport final. la charte d'éthique permet de guider et de contrôler les comportements afin de maintenir la cohésion du cabinet d'audit. La règle d'éthique permet de mettre en lumière les situations dans lesquelles un individu peut être amené à avoir des réactions contraires à l'intérêt de cabinet. Le code éthique est vu comme un modèle de comportement : toute organisation humaine fondée sur des relations entre personnes amenée à établir une règle de jeu qui fixe les normes fondamentales de son fonctionnement.

¹BOUMEDIENNE.M.R, 2013-2014, p71

² <https://mipms.cnam.fr/sevlef/com.univ>.

3 Les facteurs liés à la relation auditeur audité

D'autres facteurs impactent l'indépendance de l'auditeur sont liés à la relation auditeur audité et qui sont :

3.1 Situation financière de l'audité

Les sociétés qui sont en mauvaise santé financière sont plus sujettes à manipuler les comptes. Or ces événements sont à l'origine de la plupart des mises en cause de la responsabilité des auditeurs, en effet une mauvaise situation financière d'un client peut être un risque d'audit.

La performance des cabinets est donc mesurée par leur santé financière dans les comptes ainsi que leur cotation ou non en Bourse (rattachée à leur réputation, la capacité d'attraction et à la confiance).

3.2 Les honoraires d'audit¹

Les honoraires d'audit sont les honoraires perçus par les commissaires aux comptes pour la réalisation de leur mission légale de contrôle des comptes. Cette mission correspond à la vérification et à la certification des comptes individuels et consolidés.

La publication des honoraires d'audit va renforcer la transparence sur les liens entre les auditeurs et les entreprises en vue de permettre aux utilisateurs des états financiers de se forger une opinion sur l'indépendance des auditeurs et d'évaluer ainsi la qualité des états financiers.

Une abondante littérature s'est intéressée aux déterminants des honoraires d'audit (Hay et al. 2006) depuis le travail séminal de Simunic (1980) qui évalue les honoraires d'audit selon deux composantes : l'effort d'audit et une prime de risque. Dans la première composante, il s'agit là de l'effort jugé nécessaire par l'auditeur, basé sur l'évaluation par l'auditeur du risque qu'une erreur significative existe dans les états financiers (risque inhérent à l'activité), et du risque que le contrôle interne de l'entreprise ne la détecte pas (risque lié au contrôle interne), La seconde composante représente une prime de risque liée à la probabilité de devoir supporter des pertes post-audit en cas de certification à tort d'états financiers comportant une erreur significative.

¹BEN ALI.CH, 2013, p62-p63

3.3 La concurrence¹

La pression de la concurrence pourrait inciter les auditeurs à compromettre leur indépendance, en effet une forte concurrence sur le marché réduit l'indépendance perçue des auditeurs.

Une concurrence intensive entre les auditeurs peut les conduire à accepter les méthodes comptables non autorisés et ainsi diminuer la qualité de leur opinion et Ce comportement est contraire à l'éthique de la profession.

3.4 La compétence « qualité de détection »

La compétence joue un rôle important dans la garantie de la qualité de l'audit, en effet l'auditeur doit disposer la formation et l'expérience nécessaires lui permettant de faire face aux diverses pressions.

3.4.1 Définition de la compétence²

La compétence de l'auditeur a été souvent considérée comme une garantie de la capacité de détection de l'auditeur.

L'IFAC retient la définition suivante : « Compétence professionnelle, soin et diligence : un professionnel comptable doit fournir des services professionnels avec compétence, soin et diligence est tenu de conserver en permanence un niveau de connaissances et de compétences professionnelles justifiant les attentes du client ou de l'employeur. Ceci suppose que le professionnel comptable s'informe des derniers développements de pratique professionnelle, de la législation et des techniques». La compétence de l'auditeur est fondée sur :

- Ses qualités personnelles et comportementales : son « savoir être ».
- Ses connaissances et aptitudes dans les domaines de l'audit, des systèmes de management et des référentiels, des situations organisationnelles pour comprendre les contextes

Opérationnels, des lois et des réglementations applicables : c'est son « savoir-faire

4. les facteurs influençant la compétence de l'auditeur :

La compétence de l'auditeur légal peut être influencée par plusieurs facteurs, qui sont présentés dans le tableau ci-dessous :

¹BOUMEDIENNE.M.R, 2013-2014, p75

²VADE.M, p16

Tableau N°4 : Facteurs influençant la compétence de l'auditeur

Facteurs	Impact sur la Compétence	Référence	Position des auteurs
Formation initiale de l'auteur	Positif	Hilaire1989, Scheid 2000, Datin 2006.	Description de la formation de l'auditeur. Une formation solide permet d'être compétent
Expérience de l'auditeur	Positif	Libby et Frederik 1990, Libby et Al 1980, Ismail et trotman1995	Les auditeurs expérimentés trouvent plus d'erreur que l'auditeur inexpérimenté
Taille de Cabinet	Positif	Emby, Etherington 1996.	Ils mesurent la compétence en fonction du nombre de fois où l'auditeur fait face à la même situation, un auditeur d'un grand cabinet devrait être confronté plus souvent à une même situation.
Structure du cabinet (Méthodologie élevée vs faible)	Positif ou Neutre	Cushing et Lobbecke 1986, Chemingui et Pigé2004, Icerman et Hillison 1 991, Tuntiwongpiboon et Dugan 1994.	Plus la structure du cabinet est élevée, plus l'auditeur est compétent. Aucun impact de la structure sur la compétence
Durée du mandat	Positif ou Négatif	Carey et simnet 2006	Il existe une durée optimum qui permet d'avoir une connaissance spécifique du client.

Source : Géraldine Hotteindre, CREFIGE, Université Paris Dauphine, « un mauvais auditeur : Dépendant et/ ou incompétent ?étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes en France ».P 04.

Conclusion

L'audit légal est une obligation à laquelle sont soumises de nombreuses entités. Le rôle principal des missions de Commissariat aux comptes est la certification des comptes de l'entité comme étant réguliers, sincères et donnant une image fidèle de la situation financière globale de l'entreprise. Mais, les audits ont d'autres utilités et peuvent notamment permettre de participer au pilotage de la performance des entreprises et association. Cela n'est possible que si ces audits sont réalisés avec la plus grande qualité. La qualité s'atteint par plusieurs paramètres que le cabinet doit maîtriser dont les techniques d'audit employées. Elle s'évalue selon différents concepts par lesquels le cabinet peut mesurer sa propre performance pour lui et pour ses diverses parties prenantes. Si la qualité est réellement bonne, les résultats des audits peuvent être exploités à tous les niveaux pour servir de base d'appui pour le pilotage de la performance de l'entité auditée.

Chapitre 03 :

Cas pratique

Introduction :

Après avoir conçu notre modèle théorique dédiée à une conduite normative d'une mission d'audit légal, et rassemblé les outils nécessaires pour mener à bien cette mission, nous allons essayer de concrétiser l'étude sur le terrain en se rapprochant d'un cabinet d'audit légal de droit Algérien moyennant une étude portant déroulement d'une mission d'audit légal. A partir des synthèses théoriques et des enquêtes déjà existantes, nous avons pu construire un entretien adressé au commissaire aux comptes du cabinet d'audit KRESTON M&P ALGERIA sur l'évaluation de la qualité de son cabinet pour comparer les résultats obtenus avec ce qui existe réellement sur le terrain lors de la réalisation d'une mission d'audit légal.

Dans une première section nous commençons par la présentation du cabinet d'audit KRESTON M&P ALGERIA, dans lequel nous avons effectué notre stage, et durant lequel, nous avons participé à des missions de certification des comptes, nous allons traiter un cas d'audit sur le cycle des immobilisations d'une entreprise pharmaceutique SM-PHARM.

Dans une deuxième section nous allons exposer notre enquête par un entretien avec le commissaire aux comptes du cabinet KRESTON M&P ALGERIA, divisé sur deux axes : « compétence humaine » et « organisation et procédures ». Nous considérons que ces deux dernières représentent les éléments incontournables dans l'évaluation de la qualité d'une prestation d'audit.

Dans une troisième section nous allons procéder à l'évaluation des processus d'audit à travers la vérification de la démarche d'audit dans une mission d'assurance d'audit légal - cycle immobilisation-, est arrivé à tirer une conclusion sur l'évaluation de la qualité d'audit au sein de ce cabinet.

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil

Notre stage pratique de fin d'étude s'est effectué au sein du cabinet d'audit KRESTON, dans la présente section on va éclaircir l'image sur ce cabinet ainsi que les activités de ce dernier.

1. Fiche signalétique¹ :

Le cabinet d'audit KRESTON M&P ALGERIA, est représenté par son Principal Manager Monsieur MELHENAS Djamel, Commissaire aux comptes et l'expert-comptable. Les autres éléments d'identification du cabinet sont présentés à travers la fiche signalétique suivante.

Tableau III-1 : L'organisation du cabinet²

Dénomination	KRESTON M&P ALGERIA
Activité	Mission Comptables, Audits, Juridiques, Conseils...
Siège social	39. RUE LARBI BEN M'HIDI ALGER CENTRE- ALGER
E-mail	contact@krestonmp.com

Le cabinet KRESTON M&P ALGERIA est une société indépendante d'expertise comptable, d'audit et de conseil, membre du réseau d'audit, d'expertise comptable et de conseil KRESTON international, qui est classée parmi les 12 premiers cabinets au monde, et présent dans plus de 100 pays, 700 bureaux et plus de 23000 experts et cadres hautement qualifiés.

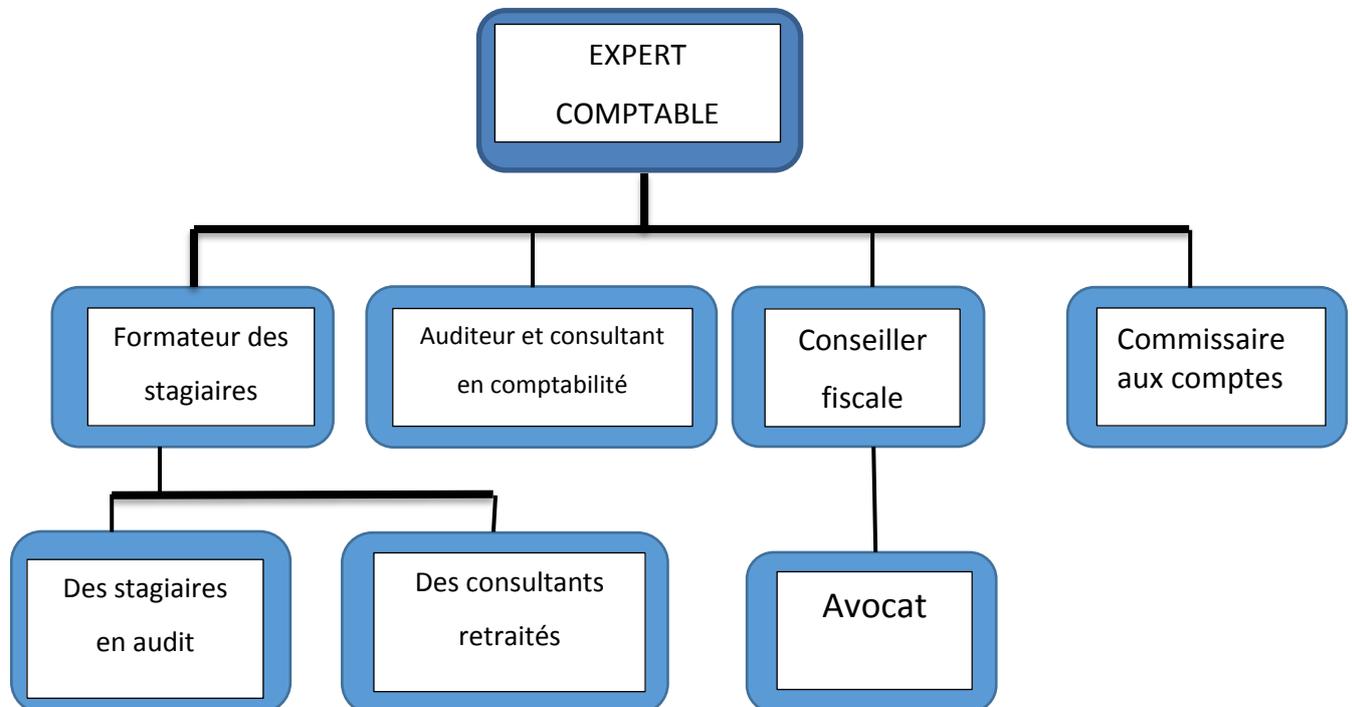
KRESTON M&P ALGERIA, est dirigé par Monsieur MELHANESSE DJAMEL, Expert-comptable inscrit au tableau de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et comptable agréés.

¹ Documents interne de l'entreprise.

² Ibid.

2. L'organigramme :

Figure III-1 :L'organigramme du cabinet KRESTON.



Source : document interne.

3. Les métiers du cabinet¹ :

Les métiers du cabinet d'audit sont axés sur deux principaux domaines:

- Conseiller et accompagner les clients, pour réaliser avec eux des projets et des missions opérationnelles, afin de délivrer le résultat attendu.
- Les experts et consultants du cabinet, s'engagent auprès des clients pour réussir leurs projets et missions. Ils apportent le savoir, l'expérience et une valeur ajoutée certaine.
-

4. Les domaines d'activités² :

4.1 Expertise comptable :

- Tenue, expertise et révision comptable.
- Accompagnement/formation des équipes comptables.

¹ Ibid.

² Ibid.

- Mise en place de procédures comptables.
- Etablissement, externalisation des comptes consolidés et reporting (IFRS).
- Renforcement ponctuel des équipes comptables.
- Assainissement des comptes.
- Externalisation globale ou partielle de la fonction comptable et financière.
- Externalisation de la fonction RH (paie, administration).
- Externalisation de la gestion fiscale de l'entreprise.

4.2 Audit et assurance :

KRESTON M&P ALGERIA offres les services suivants :

➤ **Audit légal :**

- Commissariat aux comptes (ISA/Normes locales),
- Commissariat aux apports et à la fusion,
- Commissariat à la transformation,
- Missions et attestations spécifiques.

➤ **Audit contractuelle :**

- Audit comptable et financier.
- Audit de données issues de contrats de redevances.
- Revue des données prévisionnelles.
- Expertise judiciaire, expertise de minorité.

➤ **Les avantages des clients :**

- Disposer d'une opinion de qualité reconnue, à destination des tiers ;
- Bénéficier d'avis objectifs et clairs en vue d'améliorer les procédures concourant à la production de l'information comptable et financière ;
- Disposer d'une analyse pragmatique de la situation financière vous permettant de prendre les décisions en connaissance de cause ;
- Identifier les risques inhérents à l'entreprise pour mieux les maîtriser.

4.3 Fiscalité et juridique :

➤ **Fiscalité :**

- Fiscalité des entreprises et accompagnement,
- Audit fiscal,
- Fiscalité des groupes,
- Prix de transfert,
- Contrôles fiscaux/ Assistance – contentieux fiscaux,
- Gestion sociale de l'entreprise,
- Fiscalité des expatriés et démarches administratives.

➤ **Juridique :**

- Prise en charge des travaux de secrétariat d'assemblée générale,
- Formalités de dépôt des comptes annuels,
- Tenue des registres légaux,
- Création /dissolution/liquidation d'entreprises,
- Droit des affaires.

➤ **Les avantages des clients :**

- Disposer d'une assistance fiscale et juridique de qualité,
- S'assurer que les obligations fiscales et légales sont respectées.
- Etre accompagné au mieux pour vos projets et investissement.

4.4 Advisory :

➤ **Accompagnement de projets :**

- Modèles économiques, aspects juridiques et fiscaux,
 - Accompagnement des investisseurs,
 - Corporate finance, transactions et évaluation services.
- **Performance et pilotage :**
- Organisation et études stratégique,
 - Audit des couts opérationnels,
 - Conception et déploiement de solution de gestion et des outils de pilotage.
- **Maitrise des risques :**
- Outsourcing de la fonction d’audit interne.
 - Investigation spécifiques.
 - Cartographie des risques.
- **Systeme d’information :**
- Audit et sécurisation des systèmes d’information.
 - Optimisation des systèmes d’information.
- **Les bénéfices des clients :**
- Disposer de solution d’experts à haute valeur ajoutée,
 - Améliorer au quotidien votre rentabilité et le suivi de vos projets.
 - Anticiper et maitriser les risques de l’entreprise.
 - Disposer d’une information fiable et optimale.

4.5 Formation :

Le cabinet propose des séminaires et formations adaptées aux besoins des entreprises en comptabilités, fiscalité, audit :

- Maitriser la pratique de la comptabilité générale,
- La préparation et la réussite de la clôture des comptes annuels,
- Comprendre les comptes de l’entreprise,

- Initiation de perfectionnement à la fiscalité des entreprises (pratique),
- Initiation et perfectionnement à la consolidation des comptes,
- Maitriser les normes IFRS,
- Maitriser les règles et techniques d'élaboration des bulletins de paie,
- Acquérir les bases des bases de législation sociale,
- Préparation à l'examen d'expertise comptable,
- Méthodologie pratique de l'audit financier et comptable (ISA),
- Conduite d'une mission d'audit interne.

Section02 : Présentation et analyse de l'enquête au sein du cabinet KRESTON M&P

Nous commençons cette partie par la présentation de la méthodologie de l'étude menée, puis on passe à l'analyse des données collectées au cours de notre entretien avec le manager du cabinet d'audit KRESTON M&P ALGERIA, cette enquête aura pour but d'évaluer la qualité de l'audit légal au sein de ce cabinet.

1 Cadre méthodologique de l'étude :

1.1 Moyens d'entretien :

Pour l'enquête qui va permettre d'engendrer des réponses à la problématique posée dans notre mémoire, nous avons décidé d'effectuer un entretien. En effet, la méthode adoptée pour cette recherche est qualitative basé sur la sélection du profil de notre interlocuteur et non pas sur la représentativité quantitative des populations (sondage).

1.2 Lieux et période de l'enquête :

L'entretien s'est déroulé sur le lieu de travail qui est le cabinet KRESTON M&P ALGERIA durant le mois de mai 2019.

1.3 Elaboration du guide d'entretien :

La collecte des données pour notre recherche se fera à travers une interview où les questions sont préparées à l'avance et posées dans un ordre bien précis. Ces questions tournent autour de notre thème « évaluation de la qualité d'audit au sien d'un cabinet d'audit ». Elle se divisent en deux axes :

- ✓ la compétence et l'indépendance ;
- ✓ l'organisation du cabinet.

L'entretien a été enregistré avec l'accord préalable de l'interviewé et rédigé par nous-même.

1.4 Objectifs de l'enquête :

Les objectifs principaux de cette enquête est de recueillir les informations nécessaires sur le cabinet d'audit KRESTON M&P sur ces 2 axes, portant sur la composante humaine et l'organisation du cabinet, afin de comparer les réponses de notre interrogé avec le code

théorique et de déontologie adopté au sein du cabinet. Pour ce qui est du déroulement de la mission sur terrain, l'objectif étant d'évaluer la qualité du cabinet et proposer des recommandations sur la base de notre modèle théorique conçu comme référence.

2. Analyse de l'enquête :

Après avoir présenté l'étude envisagée de la méthodologie suivie pour bien mener notre recherche, il devient indispensable de présenter les résultats qui découlent de cette étude.

2.1 Réponses de l'interrogé :

Guide d'entretien

Bonjour monsieur, je vous remercie vivement d'avoir accepté de répondre à notre entretien qui est dans le but de traiter notre sujet intitulé : « Evaluation de la qualité de l'audit au sein d'un cabinet d'audit », nous vous proposons ce guide d'entretien, espérant de nous répondre aux questions ci-dessous : (annexe N°1)

Premier axe : composante humaine

A-RECRUTEMENT

Quels sont les critères de recrutement au sein de votre cabinet ?

-La méthode de recrutement a-t-elle fait l'objet d'une étude préalable ?

Avant de faire une offre d'emploi on fait d'abord une étude selon le manque d'effectif et la valeur ajoutée que le postulant va apporter pour notre cabinet.

- Existe-il des critères de recrutement ? Et est-ce que ces critères sont toujours respectés ?

Les critères de recrutement selon moi c'est la compétence et l'expérience, et bien sûr selon le poste occupé.

- Ces critères sont-ils adéquats avec les normes généralement admises ?

Oui sans doute on demande toujours que le candidat nommé auditeur répond aux normes. Pour accéder à ce poste, le postulant doit avoir un niveau universitaire avec une expérience de trois ans dans un secteur similaire (auquel cas, il est soumis à un stage d'intégration de six mois, dès son recrutement). Sauf les débutants qui sont soumis à un stage de 2 ans dans notre cabinet.

- Le salaire proposé correspond-il au profil recherché ?

Selon la négociation.

-Les auditeurs sont-ils classés au niveau de votre cabinet ? Et quels sont les critères de classement de ces derniers ?

Oui, les auditeurs sont classés au niveau de notre cabinet, ils sont toujours classés par rapport à leurs compétences et expérience et le rapport surtout, c.-à-d. il peut y avoir au moment du recrutement deux personnes équivalentes par exemple on va recruter deux personnes qui ont un « Master 2 » à l'audit après ça sera la progression ou le maintien dans poste selon eux : qu'est ce qu'ils apportent, comment ils font leur travail, la qualité et ce dernier, tout ça c'est important dans la prise de décision de classement disant l'échelle de grade des auditeurs.

B-FORMATION

Est-ce que vous avez un programme de formation pour votre équipe ? Et sur quel base vous formez votre équipe ?

- Existe-il des formations professionnelles (stages à l'étranger) ?

Evidemment qu'on a un programme de formation basé sur le besoin pratique du client, sur l'évolution du métier avenir et sur les cursus de formation qui se trouvent au niveau des organisations internationales c'est à partir de là qu'on programme les formations, exemple : si on sait que d'ici deux ans la documentation devient électronique on les forme sur l'audit informatique ; Aussi on est avec l'actualité des organismes internationaux de notre métier, pour connaître la tendance de formation et on prend ça en considération.

C- COMPETENCE ET INDEPENDANCE

-Selon vous quels sont les indicateurs ou les critères de compétence ?

Tout d'abord les connaissances pratiques et théoriques du domaine bien sûr que ce soit la fiscalité, l'audit et la comptabilité et l'expérience c'est-à-dire l'exercice du métier en interne ou en externe de l'entreprise pendant un temps qui justifie par rapport au poste

-En matière d'indépendance quels sont les critères dans lesquels vous vous appuyez pour vérifier l'indépendance des auditeurs ?

En fait l'indépendance c'est le respect de tout ce qui est réglementation, loi et code déontologique, aussi, La maîtrise de son savoir être et savoir-faire ; c'est là où on devient indépendant.

Pour le cabinet, il ne met pas tous ses ressources en un seul client c'est-à-dire on diversifier les missions et les travaux pour maintenir une indépendance acceptable.

Deuxième axe : Organisation et procédure

D-ORGANISATION

Est-ce que vous avez une charte d'éthique ?

- Le cabinet dispose-t-il d'une charte d'audit ?

Oui évidemment, on possède une charte d'éthique et vous pouvez avoir une copie.

- A-t-elle été approuvée ?

Oui, bien sûr.

- A-t-elle été communiquée aux audités ?

Oui, elle constitue un document de base chez n'importe quel employeur au cabinet, et chaque bureau possède une copie de charte d'éthique.

-Comment vous gérer le premier contact avec le client ?

La première rencontre ce fait généralement soit avec le directeur financier ou bien le directeur générale de l'entité. Le directeur financier reste qu'une première étape, la vraie décision sera avec les dirigeants de l'entreprise pour comprendre quel sera le type de mission et quels seront les besoin et les objectifs de cette dernière.

-Comment les taches sont-elles reparties ? Quelle est la base de répartition des taches ? (le qui fait quoi).

Cela dépend des travaux à faire ; il y a des travaux de base qui peuvent être fait par des auditeurs juniors ou des auditeurs débutants qui manquent d'expérience et il y a des travaux un peu spécialisés qui peuvent être faire avec des gens expérimentés, car le problème c'est la qualité de travail et le cout de travail c'est à dire si je lui faire un travail de base par un expert-comptable ça va couter très cher ; donc dans la profession se fait par apport au type de travail et la spécialisation et le besoin en savoir et en expérience pour traiter le sujet.

-Quel est votre cadre déontologie (on parle de la double normalisation) ?

Nous somme obliger de respecter les normes de l'IFAC, car KRESTON M&P ALGERIA fait partie de forum of firms c'est notre premier critère international, puis on a les critères nationaux qui sont inspiré des critères internationaux, donc le fait qu'on respecte les critères internationaux automatiquement on respecte les critères nationaux.

Maintenant le référentiel de traitement dépend de la nationalité du client, si le client est un client international mais qu'il exerce son métier en Algérie, il nous exige de faire le travail

selon les normes algériennes, lorsque les rapports sont destinés à la société mère on fait l'audit selon les normes internationales.

-Est-ce que vous avez un guide écrit du déroulement d'une mission d'audit ?

Oui, on possède un manuel de processus d'audit, et vous pouvez le consulter.

- Ce guide est-il complété et mis à jour régulièrement ?

Oui bien sûr, c'est ce qu'on appelle « Audit engagement méthodologie ». Le guide méthodologique d'une mission.

-Est-ce que vous été audité par le cabinet mère KRESTON ?

Evidemment, notre cabinet KRESTON M&P est contrôlé régulièrement par le cabinet mère.

-comment le cabinet mère vous contrôle ?

Afin d'être à jour des nombreuses évolutions du métier de l'audit et la qualité des missions accomplies au profit des clients du cabinet KRESTON M&P ALGERIA, KRESTON mère a mis en place deux méthodes pour s'assurer la qualité de tous les processus d'audit qui sont :

-une vérification régulière qui peut aider le cabinet à cerner les problèmes et à mettre en évidence les forces du cabinet, l'utilisation d'une check-list qui aidera le cabinet à se préparer à une vérification s'avérait nécessaire dans l'avenir.

-et la deuxième méthode c'est la vérification sur place qui est l'examen documentaire de haut niveau des politiques et des procédures. Il est conçu pour vérifier que le cabinet a élaboré, et mis en œuvre des politiques, procédures et pratique contractuelles efficaces.

2.2 Commentaire :

Dans le premier axe: nous voulons évaluer la qualité de la composante humaine du cabinet KRESTON M&P à travers les points suivants :

- le recrutement chez KRESTON M&P qui se fait selon le besoin d'effectif, selon les qualifications suivantes :
 - un diplôme universitaire,
 - Une expérience du candidat dans un cabinet similaire de plus de 3 ans.

Le candidat nécessite un stage d'intégration au cabinet dès son recrutement et des formations professionnelles basées sur les besoins pratiques et l'évolution du métier.

- La compétence d'un auditeur s'apprécie par les connaissances théoriques et pratiques en comptabilité, audit et fiscalité et l'exercice du métier en interne et en externe.

- l'indépendance d'un auditeur est dans l'exercice du métier avec objectivité ou le scepticisme professionnels sont compromis en respectant la réglementation et le code de déontologie ainsi que sa maîtrise du savoir-faire et être.

Dans le deuxième axe : nous voulons évaluer la qualité de l'organisation du cabinet KRESTON M&P, d'après les réponses de notre interrogé on a tiré les points suivants :

- la disposition d'un manuel de processus d'audit ;
- la disposition d'une charte d'éthique approuvée et communiquée aux auditeurs ;
- l'utilisation d'une double normalisation (norme ISA et NAA) pour s'adapter avec le type de client et l'envoi des rapports au KRESTON mère ;
- La répartition des tâches faite selon la spécialisation et le type de mission et le besoin en savoir et en expérience ;
- Le guide méthodologique d'une mission d'audit est mis à jour régulièrement.
- Le contrôle du cabinet se fait régulièrement par le cabinet international KRESTON mère.

D'après une comparaison entre les réponses de notre interrogé, les normes d'audit, le code de déontologie et le modèle théorique qu'on a conçu, nous constatons que le cabinet fonctionne en conformité avec les exigences normatives de la qualité sur ses deux axes : composante humaine et mode d'organisation.

Pour vérifier sur terrain ces apparences de qualité telles qu'elles sont déclarées par le principe manager du cabinet, nous allons procéder à une évaluation plus profonde à travers le contrôle des processus d'audit durant une mission d'audit légal avec le cabinet KRESTON M&P ALGERIA.

Section 03 : évaluation des processus d’audit durant une mission d’assurance d’audit légal.

Dans le cadre d’une mission de commissariat aux comptes menée par le cabinet KRESTON M&P ALGERIA pour le compte d’une des filiales de l’entreprise SAIDAL nommée «SM-PHARM » par soucis de confidentialité, **SM-PHARM** est une société par action, activant dans le domaine pharmaceutique.

Nous verrons de plus près l’audit du cycle **immobilisation**, la méthodologie mis en œuvre par nos soins est bien réelle est celle pratiquée par le cabinet **KRESTON M&P ALGERIA** seul les chiffres ont été modifiés encore une fois par soucis de confidentialité et de secret professionnel.

Notre passage au terrain est pour assurer de la régularité de la démarche d’audit selon ces quatre phases :

- Phase préparation de la mission ;
- Phase déroulement de la mission ;
- Phase du rapport ;
- Phase suivie.

1. Phase 01 : La préparation de la mission

Cette phase contient les étapes suivantes : la lettre de mission, la réunion d’ouverture, prise de connaissance de la société.

1.1. La lettre de mission :

Durant cette phase, le partenaire négocie avec le client les différentes clauses relatives à la mission, cette phase sera résumée dans la lettre de mission.

Cette dernière est un contrat établi par le cabinet, en vue de définir l’ensemble des droits et des obligations des deux parties ; le cabinet et le client ;

Dans la lettre de mission envoyée à **SM-PHARM** on trouve les éléments suivants :

a) L’objet de mission :

L’objet de la mission d’audit pour l’entreprise **SM-PHARM** est la prise en charge de la mission de commissariat aux comptes.

b) L'étendue de la mission :

Le programme d'intervention de **KRESTON M&P** comprendra :

- L'audit des comptes annuels,
- Les vérifications spécifiques prévues par la loi (relatives aux rapports de gestion, aux conventions réglementée...),
- Les diligences spécifiques permettant d'émettre nos rapports prévus par les textes légaux ou réglementaires.

c) Organisation de la mission :

Une bonne communication a été faite entre la direction de l'entreprise **SM-PHARM** et le cabinet **KRESTON M&P**. Cette intervention se déroule selon les deux phases suivantes :

- Audit des comptes,
- Appréciation du contrôle interne.

d) Les honoraires :

Les honoraires et les modalités de paiements sont déterminés à partir des négociations entre **KRESTON M&P** et le client.

La société **SM-PHARM** doit payer un montant de 25% des honoraires fixés dès la réception de rapport de contrôle interne, et les 75% qui reste seront reporter jusqu'à la date de la remise du rapport d'audit.

e) Confirmation d'indépendance :

Avant de débiter la mission, le manager de **KRESTON M&P** doit s'assurer de l'indépendance des membres de l'équipe pour cela chaque membre est prié de transmettre au manager une déclaration d'indépendance formalisée. A ce titre le manager a pour mission de vérifier les points suivants :

- L'inexistence de liens d'actionariat : il n'y a pas un collaborateur à **KRESTON M&P** qui est actionnaire chez **SM-PHARM**, ou membre du conseil d'administration de la société,
- La comptabilité de la société **SM-PHARM** est tenue en interne,
- L'inexistence de mission de comptabilité, de commissariat aux comptes ou de conseil d'un collaborateur de **KRESTON M&P** chez **SM-PHARM**.

L'entente sur toutes les modalités avec les dirigeants de SM-PHARM ont abouti à la signature de la lettre de mission.

1.2. La réunion d'ouverture :

La réunion d'ouverture a pour but d'établir le premier contact avec les personnes impliquées par l'audit avant de débiter les travaux, où le commissaire du cabinet KRESTON se déplace au siège de l'entreprise auditée SM-PHARM pour fixer les éléments suivants :

- ✓ Présentation du cabinet KRESTON ;
- ✓ Présentation de la lettre de mission ;
- ✓ Rappel de l'objectif de la mission ;
- ✓ Communication du programme prévisionnel de la mission ;
- ✓ Prise d'un rendez-vous et contacts éventuels ;
- ✓ Fixation de la liste des documents à fournir par l'audité.

Après la finalisation de la réunion d'ouverture ; le commissaire a établi un compte rendu de cette réunion qui englobe tous les éléments à traiter pour passer à la prise de connaissance de l'entreprise.

1.3. La prise de connaissance d'entreprise :

La filiale **SM-PHARM** est une société par action (SPA) régie par le droit commercial algérien. Elle a une capacité de vente qui dépasse les 20 millions d'unités de vente et d'une stratégie managériale moderne.

1.3.1 Le statut juridique :

La SPA **SM-PHARM** est une entreprise pharmaceutique depuis les années 1997 et qui dispose d'une unité de production aux normes internationales et d'un réseau de distribution aux grossistes et aux pharmacies.

- Dénomination : **SM-PHARM**
- Nom du directeur général : **Monsieur XXXX**
- Forme juridique : société par action
- Date de création : 1997
- Chiffre d'affaire 2018 : 2 500 000 000 DA.
- Segment d'activité : pharmaceutique
- Adresse : XXXXX
- Fax : XXXXX

1.3.2 Diagnostic stratégique de la société SM-PHARM :

Force :

- **SM-PHARM** à une image positive vis-à-vis du fournisseur traditionnel ;
- Effectif jeune ;
- Distribution nationale ;
- Gamme de produits large
- Personnel expérimenté dans le domaine de la production.

Faiblesse :

- Salaire moyen des employés ;
- Arrêts fréquents des chaînes de production
- Manque de communication
- Conflits internes.

Opportunités :

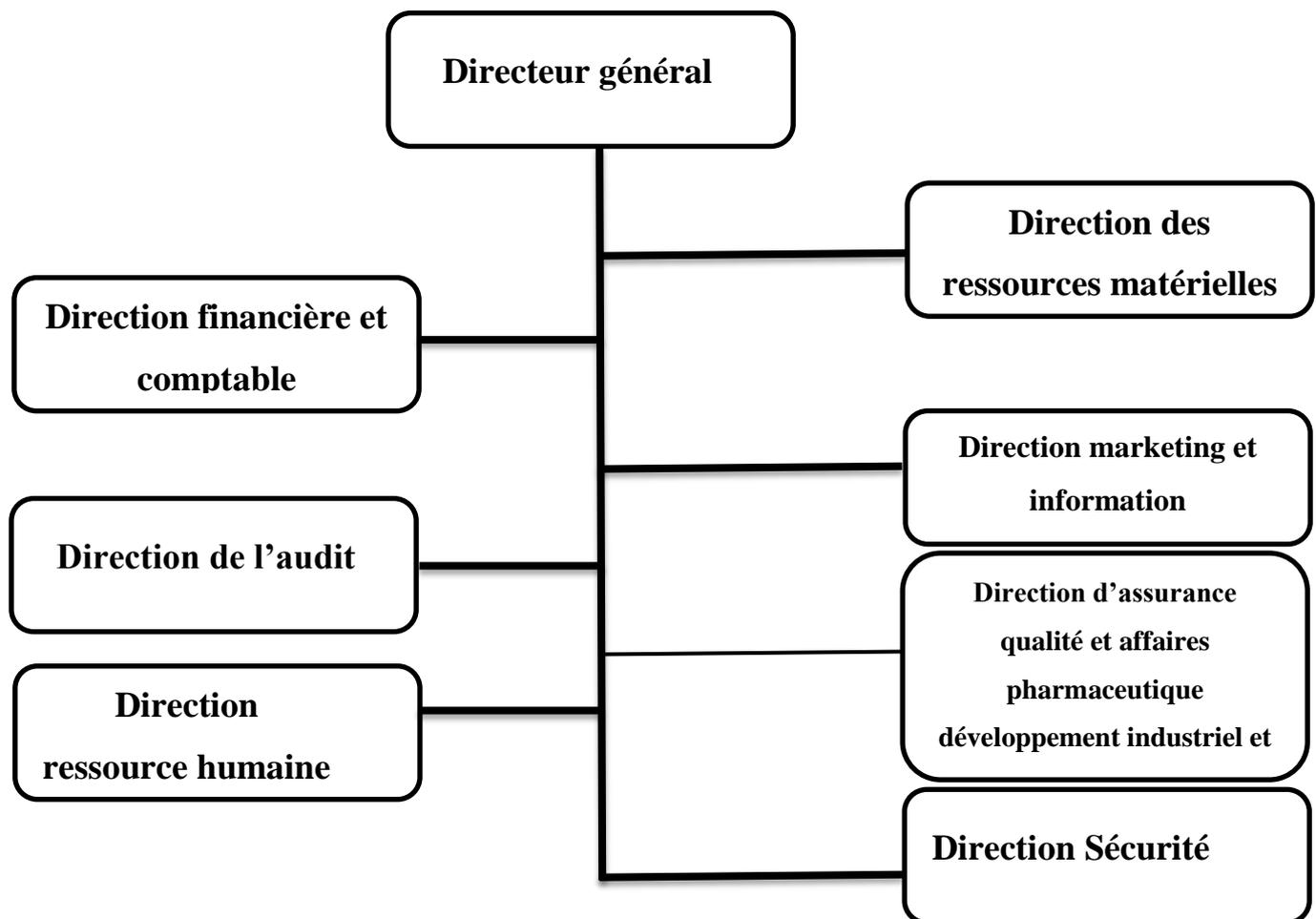
- Marché national potentiel est porteur ;
- Croissance économique ;
- Promotion des médicaments générique par les pouvoirs publics.

Menace :

- Naissance d'une concurrence locale qui prend de plus en plus d'ampleur ;
- Départ du personnel formé par **SM-PHARM** vers les autres concurrents ;
- diminution des produits remboursables.

1.3.2 L'organigramme :

Figure III-2 : organigramme de la filiale SM-PHARM.



Source : Document interne de l'entreprise.

1.3.3 Présentations des directions de la filiale SM-PHARM :

1- Direction générale :

C'est le noyau de SPA, et c'est le centre de décision stratégique de la société, leurs missions principales c'est de doter la société de ressource humaines qualifiée et compétence capable de relever le défi dans un domaine fort de concurrence, d'une part et d'autre de planifier, et de contrôler l'utilisation des ressources financières de la société enfin de promouvoir les ventes des produits et services annexes

2- Direction finance et comptabilité :

Cette direction a pour mission :

- Elaborer les états financiers de la filiale ;
- La gestion et le suivi des investissements ;

- Contrôler et préparer les pièces comptables ;
- La gestion financière de l'entreprise ;
- Etablir mensuellement les états de rapprochement ;

3- Direction Audit Interne :

Ses missions principales sont :

- Se doter d'un outil efficace qui contribue, à la vérification du bon fonctionnement du système d'assurance qualité, à évaluer son efficacité et à déterminer les besoins d'amélioration, cette contribution revêt une importance capitale car elle permet à l'industrie pharmaceutique de s'adopter aux profonds changements de son environnement : la mondialisation, le développement des nouvelles technologies, évolution des exigences des clients, des enjeux des normes ISO, etc. Elle se charge aussi de l'élaboration et de la tenue des tableaux de bord.

4- Direction des ressources humaines :

Cette direction assure plusieurs fonctions décisives comme :

- L'application des obligations légales des conditions de travail, recrutement, relations sociales, formation professionnelle et la gestion de stock.

5- Direction marketing et communication : Son rôle est :

- Etude de marché ;
- L'élaboration du plan marketing et communication ;

6- Direction des ressources matérielles : Cette direction assure :

- Élaborer des orientations et des stratégies en lien avec les services des ressources matérielles et déterminer le plan d'action annuel
- Assumer la responsabilité de la protection des biens meubles et immeubles
- Assurer l'élaboration des politiques et du plan d'action ayant trait à l'aménagement et à l'utilisation des locaux

7- Direction du Développement Industriel, partenariat et assurance qualité :

- Effectuer les travaux de recherche et développement concernant la création et l'innovation des nouveaux produits ;
- Assurer la comparabilité des informations interne et externe de l'entreprise ;
- Responsable de l'amélioration des performances et la réputation de l'image de marque de la société ;
- Satisfaction et fidélisation des clients et la meilleure maîtrise des avantages concurrentiels.

8- Direction de sécurité :

Cette direction a pour mission de prévenir la survenue d'incidents et aussi d'être toujours prête à intervenir en cas de besoin. D'autre part, cette direction veille à la sécurité du personnel interne, aux biens immobiliers, ainsi qu'à tous les produits médicamenteux et leur matière première.

2. Phase 02 : déroulement de la mission

Après avoir acquis des connaissances générales de la SPA **SM-PHARM** et de son environnement, On va procéder au contrôle interne, contrôle des comptes et la détermination des domaines et risques significatifs à travers la revue analytiques horizontale et verticale.

Dans ce cas, la société pharmaceutique **SM-PHARM** encoure des risques particuliers et différents des autres secteurs d'activités, sur lesquels on va focaliser nos travaux de vérification.

2.1. Evaluation du système de contrôle interne :

Notre démarche d'examen va porter sur l'ensemble des dispositifs d'acquisition, de traitement et de gestion des immobilisations de **SM-PHARM**. Car après avoir pris connaissance de l'entreprise nous avons relevé que la rubrique immobilisations représente 71% du total actif et l'existence des risques à ce niveau vont impacter négativement le bilan

En traitant ce cycle nous abordons les points critiques qui affectent ce poste et assurent son suivi, suivant le plan ci-dessous :

- Commandes et acquisitions des immobilisations ;
- Réception des immobilisations ;
- Comptabilisation des factures des immobilisations ;
- Suivi des immobilisations (entrée-sortie) et dépréciation ;
- Inventaire physique des immobilisations.

Cette démarche va être accompagnée avec un questionnaire qui fait l'objet de guide dans cette étape (Annexe N° 02).

Les immobilisations dans l'entreprise SM-PHARL font l'objet d'une attention particulière tant au niveau du choix des équipements que des investissements engagés. Toute nouvelle acquisition répond une démarche et un cycle qui peut être schématisé comme suit :

Prise de décision : la prise de décision d'investir au niveau du SM-PHARM passe par les étapes suivantes :

- ❖ Direction Générale examine :
 - Les besoins exprimés par les projets ;
 - Les demandes de renouvellement ou développement exprimées par la direction des ressources matérielles ;
 - Le choix et la mobilisation des moyens de financements établis par la direction d'administration et finance.
- ❖ Approbation du plan d'investissement par le conseil d'administration et notification de la décision aux structures concernées.
- ❖ La direction des ressources matérielles prend en charge le dossier et prépare le lancement de l'opération d'acquisition selon la procédure de passation des contrats

Le dispositif de contrôle interne prévoit trois commissions de contrôle et validation :

Commission d'ouverture des offres, commission d'évaluation des offres et une commission des contrats qui veillent au respect de la procédure d'achats fondée sur trois principes :

- Liberté d'accès à la commande ;
- Egalité d'accès des candidats ;
- Transparence des procédures.

Les acquisitions :

- **Les commandes :**

Une fois le choix du fournisseur est effectué, la gestion du contrat est confiée au service Gestion du matériel de la direction des ressources matérielles, qui intervient pour assurer le suivi des bons de commandes ou contrat en termes de délais de livraison, de garantie et de qualité.

La réception et le contrôle des immobilisations :

La réception des immobilisations se fait en deux parties, une réception physique du matériel et une réception comptable (constatation de l'entrée en actif).

- ✓ **Réception physique :**

Le matériel livré fait l'objet d'une réception avec le fournisseur. Un procès-verbal est établi après la visite technique et consigne de toute réserve et ce conformément aux clauses du contrat ou les conditions de la commande. La procédure de gestion des immobilisations détermine la démarche à suivre et les documents à établir (fiche technique, photo, fiche investissement, fiche d'inventaire)

- ✓ **Réception comptable :**

Sur la base du dossier transmis par le service gestion du matériel, comportant la facture originale, la fiche technique, la fiche de réception et le procès-verbal de réception, le service comptable procède à la constatation de l'entrée d'un actif. Les enregistrements de l'immobilisation sont saisis en utilisant le logiciel PC-COMPTA (le fichier d'investissement).

- ❖ **Comptabilisation des factures des immobilisations :**

L'enregistrement comptable des factures des immobilisations se fait après :

- Une vérification de la conformité des factures par rapport à la commande et le bon de la fiche de réception ;
- Une vérification de conformité de la facture par rapport à la commande et le bon de livraison et la fiche de réception
- L'approbation de l'opération par le chef de service comptabilité ;
- Attribution d'un numéro d'enregistrement de la facture.

- ❖ **Suivi des immobilisations et dépréciations :** l'objectif de cette procédure est de tenir à jour toutes les données et les informations de chaque immobilisation sous forme de fichier informatisé qui génère à la demande :

- Les tableaux d'amortissements ;

- L'état justificatif des soldes de comptes d'immobilisations dans les situations financières ;
- Les états des dépréciations ;
- Les soldes.

La procédure de suivi des immobilisations (entrée-sortie) dans l'entreprise SM-PHARM Peut-être récapitulée de la manière suivante :

✓ Cas d'entrée d'immobilisations :

Une fois la comptabilisation de l'immobilisation effectuée, le gestionnaire concerné procède au marquage et la codification de l'immobilisation conformément à la nomenclature.

Il tient à jours, pour chaque bien acquis, un dossier :

- Tableau d'amortissement ;
- Copie de la facture d'achat ;
- Bon de commande ou contrat ;
- Bon de livraison ;
- PV de réception ;
- Fiche technique ;
- Fiche de suivi.

Lors du transfert de l'équipement acquis en quantités voulues, l'utilisateur est tenu d'assurer le suivi du bien qui est sous sa responsabilité, et d'informer le gestionnaire pour toute perte, détérioration ou transfère du bien.

✓ **Cas de sortie d'immobilisation**

Dans le cas d'un vol, perte ou casse la comptabilisation (retrait de l'immobilisation) se fait après l'accord du conseil d'administration sur la base d'un dossier de justification (rapport, PV, expertise) dans le cadre de traitement des écarts d'inventaire.

Les cas des cessions et réformes des immobilisations sont encadrés par une procédure. Elle stipule que la réforme constitue l'aboutissement de la démarche consistant à mettre hors d'état de service par le déclassement d'un bien, devenu obsolète et/ou inutilisable ou ne répondant pas aux normes de sécurité et/ou de salubrité du fait notamment de :

- La vétusté résultant d'une utilisation prolongée

La vétusté est justifiée quand la durée de vie normale est largement dépassée et que les arrêts pour maintenance sont de plus en plus prolongés, alors que les charges d'entretien deviennent de plus en plus lourdes

- La détérioration résultant d'un sinistre :

Un sinistre signifie des dégâts visibles importants subis et qui ne permettent pas d'envisager une remise en l'état à un cout objectif.

- La sécurité des personnes et des biens, la salubrité des lieux : la sécurité et la salubrité pourront être évoquées quand des produits, matières et/ou équipements présentent des signes évidents qui ne garantissent pas la préservation des biens de l'entreprise ou qui mettent en péril la santé ou la vie des travailleurs.

Mise en réforme : la mise en réforme chez SM-PHARM suit les étapes suivantes :

- Proposition de réforme : toute réforme doit au préalable faire l'objet de proposition adressée au Président-Directeur Général ;
 - Soit par la structure dont relève la gestion du bien ;
 - Soit par toute autre structure interne créée à cet effet.
- Expertise préalable :

Tout bien (matériel, équipement, produit ou matière) proposé à la réforme, fait l'objet d'une expertise technique réalisée en interne ou par un expert indépendant.

Le dossier est établi sous l'autorité du responsable de la structure gestionnaire du bien à réformer. Ce dossier comprend :

- La proposition de mise à la réforme du bien formulée par l'utilisateur ;
- La fiche descriptive du bien ;
- La fiche technique de la maintenance du bien
- La fiche d'identification comportant la photographie du bien à réformer ;
- La fiche du stock du produit ou matière à réformer ;
- La fiche d'expertise
- La commission technique de réforme

Le dossier des réformes est soumis à une commission, créée par décision du Directeur Général, pour :

- Etudier les propositions de déclassement et de mise en réforme des biens

- Dresser un procès-verbal faisant ressortir l'accord, les remarques et/ou les suggestions, sur les propositions de mise à la réforme des biens, le procès-verbal doit être signé par tous les membres de la commission.
 - Préparer les dossiers de réforme finalisés pour les soumettre pour approbation au conseil d'administration. La commission de réforme, se réunir autant de fois que nécessaire pour examiner un dossier de réforme. Elle peut se faire assister dans ses travaux par tout agent, technicien ou ingénieur spécialisé ou expert externe autorisé et compétent.
- Mise en œuvre de la décision de réforme adoptée par le CA :

Le conseil d'administration se prononce par résolution sur l'état des réformes proposées. La mise en œuvre est engagée par le directeur général de l'entreprise.

Inventaire physique des immobilisations : à la fin de chaque exercice, SM-PHARM procède aux inventaires des immobilisations, encadrées par une procédure bien détaillée. Elle consiste à la constatation physique, comptage et rapprochement avec le fichier des immobilisations de l'ensemble des biens de l'entreprise

L'opération de l'inventaire se synthétise de la manière suivante :

➤ **Préparation des tickets et des fiches de comptage :**

Chaque équipement doit être enregistré sur un ticket pré numéroté à trois volets, les tickets de comptage sont collés avant le déroulement des opérations d'inventaire, les entêtes des étiquettes sont remplies lors du collage des tickets sur les immobilisations à inventorier. L'étiquette de comptage se présente sous cette forme

Si une anomalie ou une divergence apparaît après le comptage, un nouveau comptage est effectué

Une identification doit être effectuée avec les fiches individuelles afin de permettre le redressement

➤ **Prise d'inventaire (comptage) :**

Le comptage se fait par deux équipes, chaque article est composé successivement deux fois par les deux équipes. Après s'être assuré que tous les biens et équipements ont été bien recensés, elle procède à la sommation des quantités portées sur chaque ligne, et quand elle

termine le comptage, elle remplit le troisième volet du ticket et le découpe pour le remettre au superviseur qui est chargé de la centralisation et la vérification des résultats.

Si une anomalie ou une divergence apparaît après le comptage, un nouveau comptage est effectué.

Une identification doit être effectuée avec les fiches individuelles afin de permettre de redressement.

➤ **La centralisation et le contrôle de l'inventaire :**

Cette tâche est toujours confiée au superviseur d'inventaire. Après avoir terminé l'opération du comptage par les deux équipes, le responsable s'assure que tous les biens ont été inventoriés ainsi que tous les tickets des articles inventoriés sont remis au superviseur de l'inventaire. Le superviseur assure la centralisation et la vérification des états préparés et dresse un état provisoire des résultats de l'opération (écarts, proposition réforme, réparation, erreurs).

Une fois que tous les travaux d'inventaire sont terminés, le superviseur établit un rapport sur le déroulement de l'inventaire, il cite notamment les difficultés rencontrés ainsi que les solutions adoptées et propose les recommandations d'amélioration.

- Le procès-verbal de l'inventaire :
- Le procès-verbal de l'inventaire est établi par le superviseur en collaboration avec les équipes d'inventaire, en annexant un état détaillé et par famille des immobilisations.

➤ **le procès-verbal de l'inventaire :**

Le procès-verbal de l'inventaire est établi par le superviseur en collaboration avec les équipes d'inventaire, en annexant un état détaillé et par famille des immobilisations.

Evaluation du système du contrôle interne :

- ✓ la procédure de gestion des immobilisations n'est pas mise à jour par rapport aux exigences du SCF en matière de :
 - l'obligation de la révision périodique des durées d'utilités (certains équipements ont été totalement amortis mais qui sont toujours en activité), l'article 121-8 du SCF ;
 - le seuil pour les éléments considérés comme : éléments de faible valeur, selon l'article 121-4 du SCF.

- La société SM-PHARM doit profiter de l'avantage fiscal de l'enregistrement des montants de 30 000 Da par unité.

En générale, les procédures au niveau de SM-PHARM sont appliquées par les structures internes. S'agissant des procédures comptable et les instructions pour applications des dispositions du SCF sont détaillées et expliquées au niveau des interprétations comptable relatives :

- Méthode d'évaluation ;
- Mode de comptabilisation ;
- Présentation des états financiers.

▪ Livres légaux

Les livres légaux prévus par le code de commerce ainsi les registres pour consignations des décisions et résolutions des organes habilités de SM-PHARM sont dument tenus et renseignés. A titre indicatif, le livre d'inventaire, le livre de paie, le registre des installations techniques,

▪ Activité audit

Nous avons relevé l'existence de la direction de l'audit interne au niveau de SM-PHARM ou les rapports trimestriels relatifs sont réalisés par l'auditeur interne et soumis au conseil d'administration pour examen et approbation.

En matière de commissariat aux comptes, les états financiers des exercices précédents sont certifiés avec réserve.

▪ Système d'information :

- Logiciel comptabilité :

Le logiciel utilisé par la société SM-PHARM est le PC-COMPTA, en matière générale, nous recommandons la mise à niveau des systèmes évolués qui est l'ERP.

2.2 Le contrôle des comptes :

Afin de s'assurer que les comptes de la société, tels qu'ils sont arrêtés par la société SM-PARM, sont sincères et représentent une image fidèle, nous abordons dans cette phase le contrôle des comptes du cycle immobilisation.

Après avoir évalué le contrôle interne de la société SM-PHARM, nous avons établi le plan de travail suivant :

- 1- Vérification de l'évolution des immobilisations entre l'année N et l'année N-1 à travers une analyse une revue analytique ;
 - 2- Vérification des enregistrements des valeurs d'origines pour chaque acquisition ;
 - 3- Vérification des erreurs de classification des comptes ;
 - 4- Vérification de l'unification des taux d'amortissement utilisés ;
 - 5- Vérification des enregistrements des plus ou moins-values sur cession d'immobilisation ;
- **Présentation et examinations des documents :**

Tableau III-2: Présentation d'un extrait du bilan actif de la société SM-PHARM:

ACTIF	NOTE	MONTANTS BRUTS 2018	MONTANTS AMORT.PROV	MONTANT NETS 2018	MONTANT NETS 2017
ACTIFS NON COURANTS				-	-
Immobilisations corporelles				-	-
Terrains		1260 839 600,00		1260 839 600,00	1260 839 600,00
Bâtiments		927 129 254,54	523 728 731,23	403 400 523,31	444 477 066,67
Autres immobilisations corporelles		957 451 467,56	539 058 017,73	418 393 449,83	303 162 402,26
Immobilisations en concession				-	-
Immobilisations en cours		30 887 171,16		30 887 171,16	25 313 071,16
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 176 307 493,26	1 062 786 748,96	2 113 520 744,30	2 033 792 140,09
TOTAL ACTIF COURANT		1 096 729 910,87	238 795 650,65	857 934 260,31	670 764 259,30
TOTAL GENERAL ACTIF		4 273 037 404,13	1 301 582 399,61	2 971 455 004,61	2 704 556 399,39

Source : document interne de l'entreprise.

➤ La revue analytique horizontale et verticale :

Tableau III-3: présentation de la revue analytique horizontale et verticale

ACTIF	MONTANT NETS 2018	MONTANT NETS 2017	Revu analytique horizontale	Revu analytique verticale 2018	Revu analytique verticale 2017
ACTIFS NON COURANTS	-	-			
Immobilisations corporelles	-	-			
Terrains	1260 839 600,00	1260 839 600,00			
Bâtiments	403 400 523,31	444 477 066,67	3%	13,54%	16%
Autres immobilisations corporelles	418 393 449,83	303 162 402,26	38%	14,05%	11%
Immobilisations en concession	-	-			
Immobilisations encours	30 887 171,16	25 313 071,16	22%	1,04%	1%
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 113 520 744,30	2 033 792 140,09	4,00%	71,27%	75%
TOTAL ACTIF COURANT	857 934 260,31	670 764 259,30	24,00%	28,72%	25%
TOTAL GENERAL ACTIF	2 971 455 004,61	2 704 556 399,39	3%	100%	100%

Source : Elaboré par nos soins.

Commentaire :

D'après le tableau ci-dessus qui représente : la revue analytique horizontale et verticale

• **Revue analytique verticale :**

D'après la revue analytique verticale, nous remarquons

- une évolution de 3.05% par rapport à l'année précédente en ce qui concerne les autres immobilisations corporelles (11% en 2017 et 14.05% en 2018).
- Une baisse de 2.46 % en ce qui concerne les bâtiments (16% en 2017 et 13.54% en 2018).

• **Revue analytique horizontale :**

Après avoir fait la revue analytique horizontale nous constatons qu'il y a une évolution importante dans la rubrique autres immobilisations corporelles de 38% ce qui nous amène à faire des analyses plus approfondies

- **L'enregistrement des valeurs d'origines pour chaque acquisition (du compte d'immobilisation (la classe 2)) :**

Tableau III-4: présentations des valeurs brutes des immobilisations

CODE	LIBELLE	DATE ACQ	CPT ACF	CPT ACF 3	CPT ACT	AMOR 2	AMOR 3	CPT AMO	CPT DOT	VB	DOT EXER
21850002	SQL SVR	29/12/10	20	204	204000	28	280	280400	681130	-	15 909,72
21857900	BABX PANASONIC	04/07/07	20	204	204000	28	280	280400	681130	-	29 914,44
21857901	SERVEUR DELL	30/01/07	20	204	204000	28	280	280400	681130	-	36 968,52
21511041	EXTINCTEUR CO2	27/06/12	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	397,80
21514317	02 POMPES	30/06/11	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	57 759,17
21514405	ADOUCCISSEUR	30/06/00	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	17 730,67
21514513	BLISTEREUSE	16/11/04	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	421 535,96
21515702	CLIMATISEUR SPLIT SYS	06/07/09	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	4 100,00
21516106	DESTRUCTEUR D'INSECTES	31/10/11	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	4 668,30
21516107	DESTRUCTEUR D'INSECTES	31/10/11	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	4 668,30
21516108	DESTRUCTEUR D'INSECTES	31/10/11	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	4 668,30
21516109	DESTRUCTEUR D'INSECTES	31/10/11	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	4 668,30
21517201	ECHANGEUR EN EAU GLACEE	20/10/02	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	38 500,00
21517205	DESTRUCTEUR D'INSECTE	02/06/15	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	1 672,86
21517502	SECHEUR COMPRESS	06/08/08	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	26 747,17
21517503	SECHEUR SUR CHASSIS	07/12/10	21	215	215100	28	281	281510	681130	-	229 320,00

Source : élaboré par nos soins.

Commentaire :

Nous constatant qu'il y a absence de la valeur brute pour certaines immobilisations amorties.

- **Vérification de la classification des comptes :**

Cette étape va se diviser en deux tâches :

- Conformité des comptes de la BG¹ avec le SCF : ou aucune anomalie n'était détecté. Il y a une conformité entre la nomenclature du SCF et la BG.
- Rapprochement entre la BG et le fichier immobilisation : absence d'anomalie.

¹ Balance générale.

➤ **Vérification de l'unification des taux d'amortissements :**

Tableau III-5: tableau des amortissements des écrans

CODE	LIBELLE	Date	Prix	Comp	Comp	Comp	Mode	al. Brutes Fin Exer
2185004	MICRO DELL	23/06/10	97 487.91	218500	281510	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	97 487,91
21850202	MICRO ORDINATEUR	19/11/11	55 526.12	218500	281510	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	55 526,12
21850401	MICRO ORDINATEUR HP	19/11/11	55 526.11	218500	281510	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	55 526,11
21850104	MICRO PORTABLE SONY	24/02/14	65 000.00	218500	281850	681130	Linéaire- Taux=10.00 %	65 000,00
21851140	MICRO PORTABLE HP PAVILION	25/02/13	56 160.00	218500	281850	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	56 160,00
21851170	MICRO HP	18/07/16	46 000.00	218500	281850	681130	Linéaire- Taux=33.33 %	46 000,00
21852502	MICRO ORDINATEUR HP	24/12/12	56 862.00	218500	281850	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	56 862,00
21855000	MICRO HP PAVILION	24/02/14	42 500.00	218500	281850	681130	Linéaire- Taux=10.00 %	42 500,00
21855100	MICRO ORDINATEUR HP 5200	25/06/13	53 703.00	218500	281850	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	53 703,00
21855302	MICRO HP PAVILION	24/02/14	42 500.00	218500	281850	681130	Linéaire- Taux=10.00 %	42 500,00
21856400	MICRO HP	04/06/15	47 900.00	218500	281850	681130	Linéaire- Taux=33.33 %	47 900,00
21856401	MICRO HP	04/06/15	47 900.00	218500	281850	681130	Linéaire- Taux=33.33 %	47 900,00
21856517	MICRO ORDINATEUR DELL	19/02/13	145 533.86	218500	281850	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	145 533,86
21856518	MICRO ORDINATEUR DELL	19/02/13	145 533.86	218500	281850	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	145 533,86
21859103	MICRO HP DESKTOP	17/04/16	47 500.00	218500	281850	681130	Linéaire- Taux=33.33 %	47 500,00
24511028	MICRO ORDINATEUR	13/09/09	45 045.00	218500	281850	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	0,00

Source : élaborer par nous-même.

Tableau III-6: tableau des amortissements pour l'unité centrale

CODE	LIBELLE	Date	Prix	Comp	Comp	Mode	al. Brutes Fin Exer
21850400	UNITE CENTRALE	30/06/11	45 000.00	218500	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	45 000,00
21857905	UNITE CENTRALE PARE FEU	05/08/05	90 230.00	218400	681130	Linéaire/Taux - Taux=10.00 %	90 230,00
21526539	UNITE CENTRALE DELL OPLEX	06/04/17	88 000.00	218500	681130	Linéaire- Taux=33.33 %	88 000,00
21853003	UNITE CENTRAL HP	25/01/16	64 500.00	218500	681130	Linéaire- Taux=33.33 %	64 500,00
21854601	UNITE CENTRALE HP	03/11/16	40 000.00	218500	681130	Linéaire/Taux - Taux=33.33 %	40 000,00
21856530	UNITE CENTRALE HP	03/11/16	48 000.00	218500	681130	Linéaire- Taux=33.33 %	48 000,00

Source : élaborer par nous-même.

Commentaire :

Une incohérence entre les taux d'amortissement utilise pour certaines immobilisations de même nature.

L'utilisation de deux taux d'amortissement :

- Pour les écrans 10% et 33.33% ;
- Pour les unités centrales aussi 10% et 33.33%.

Des explications ont été posées au responsable de l'immobilisation, la réponse a été ainsi : l'unification de taux d'amortissement pour les immobilisations de même nature est due à l'emplacement de ces actifs :

- Un taux de 33.33% pour les écrans et les unités centrales situés à l'usine.

- Un taux de 10% pour les écrans et les unités centrales situés aux directions.

➤ **Vérification des cessions des immobilisations :**

- Rapprochement entre le fichier des immobilisations et la balance générale :

Tableau N°11: Tableau de rapprochement des cessions entre la BG et le fichier des immobilisations

ÉTIQUE TTES DE LIGNES	FICHER immobilisations	Fichier BG	ECART	SON DAGE
204000	643 413,28	827 926,72	- 184 513,44	
213001	4 430 934,95	4 430 934,95	-	sondage 1
213101	25 641,00	25 641,00	-	
215100	31 920 429,98	35 466 746,21	- 3 546 316,23	sondage 2
215200	148 537,86	277 412,62	- 128 874,76	
215300	184 438,80	395 226,00	- 210 787,20	
215500	22 058,40	50 904,01	- 28 845,61	
215600	59 242,95	109 371,60	- 50 128,65	
218100	2 753 000,00	2 753 000,00	-	sondage 3
218400	1 737 066,92	2 113 684,81	- 376 617,89	sondage 4
218500	779 711,21	782 713,65	- 3 002,44	
218800	515 740,29	1 085 295,16	- 569 554,87	sondage 5
TOTAL	43 220 215,64	48 318 856,73	- 5 098 641,09	

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de la société

Commentaire :

Le tableau ci-dessus indique l'état de rapprochement entre les cessions du fichier et balance générale, nous remarquons qu'il y a écart très important s'élevant à **5 098 641,09 DA de cessions en 2018**, qu'il doit être expliqué par le service finance et comptabilité.

D'après notre entretien avec le chef de service de la comptabilité, il nous a expliqué l'écart constaté par les moins-values réalisées par la cessions des immobilisations avec un montant **5 068 141.73 dans le grand livre**, donc il reste **30 499.36 DA** non expliqué considéré comme produit, qui doit être annulé par un compte de charge afin de réajuster le résultat net de l'exercice.

Pour s'assurer que les moins-values sont comptabilisées correctement nous avons réalisé un sondage et nous avons tiré les cinq cessions les plus significatives. D'après l'analyse du dossier de cessions et du journal de la société, nous avons extrait les écritures de cessions de l'année 2018 réalisé par la société, présenté dans ci-dessous :

Tableau III N° 12 : les écritures comptables de cessions des immobilisations

Date	N° compte	Ecriture de cession N°1	Débit	Crédit
31/12/2018	281301	AMORTISSEMENTS AGENCEMENTS	4 430 934,95	-
31/12/2018	213001	AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS	-	4 430 934,95
Ecriture de cession N°2				
31/12/2018	652000	MOINS-VALUES SUR SORTIE D'ACTI	184 513,44	-
31/12/2018	281510	AMORTISSEMENT MATERIEL DE PROD	31 920 429,98	-
31/12/2018	215100	MATERIEL INDUSTRIEL EN PROPRIE	-	35 466 746,21
Ecriture de cession N°3				
31/12/2018	281810	AMORTISSEMENT VEHICULE LEGER E	2 753 000,00	-
31/12/2018	218100	MATERIEL DE TRANSPORT EN PROPRIE	-	2 753 000,00
Ecriture de cession N°4				
31/12/2018	281880	AMORTISSEMENTS EQUIP SOCIAUX	546 239,65	-
31/12/2018	218800	EQUIPEMENTS SOCIAUX	-	1 085 295,16
31/12/2018	652000	MOINS-VALUES SUR SORTIE D'ACTI	539 055,51	-
Ecriture de cession N°5				
31/12/2018	281840	AMORTISSEMENTS EQUIPEMENTS DE	1 737 066,92	-
31/12/2018	218400	EQUIPEMENT DE BUREAU EN PROPRIE	-	2 113 684,81
31/12/2018	652000	MOINS-VALUES SUR SORTIE D'ACTI	376 617,89	-

Source : document interne de la société

Commentaire :

Nous remarquons que les écritures comptables 2, 4, 5 de sorties des immobilisations présentés ci-dessus sont corrects, idem pour les moins-values de cessions des investissements ;

Nous constatons que la comptabilisation de cession des immobilisations est conforme aux règles du SCF, dans tous les échantillons sélectionnés.

Tandis que les écritures 1et 3 sont injustifiées alors elles font l'objet d'un audit approfondi, donc une commission d'analyses des écarts doivent être déclenché à chaque fin d'année à l'occasion de la clôture des comptes pour détecter les sources des écarts.

3. Phase du rapport :

Après la réalisation de la mission d'audit légale de la société SM-PHARM, par le cabinet d'audit KRESTON M&P ALGERIA, les anomalies tirées de ce contrôle n'ont pas un impact sur le résultat de l'entreprise du coup le commissaire aux comptes à certifier les comptes avec réserves, voilà un extrait de son rapport :

« En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société SM-PHARM relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2018, tel qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et des principes comptables algériens, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »

Le rapport est bien établi selon les normes internationales, il est bien structuré et il englobe tous les éléments essentiels du rapport (annexe N° 03)

4. Phase de suivi :

Après le contrat de commissariat aux comptes de SM-PHARM avec ce cabinet, elle a réalisé certains avantages, parmi ces avantages :

- Aucun redressement fiscal ;
- Aucun conflit avec le client ;
- Correction des réserves de l'année passée par l'entreprise auditée concernant les dates de péremption des matières premières aux stocks ;
- Occupation de poste de directeur finance et comptabilisé qui n'existait pas avant.

Après avoir vérifié la conformité de l'exercice de la démarche d'audit concernant les 4 phases d'audit, Nous allons témoigner notre observation par une check-list de fin de mission qui a pour objectif de :

- D'assurer la conformité de la mission avec les normes professionnelles de l'audit externe ;
- Assurer la qualité des travaux d'audit externe vis-à-vis du contrôle de la qualité.

Informations sur l'entreprise	Oui	Non
Des informations détaillées sur le contrôle de l'entreprise, telles que la structure du partenariat / de l'entreprise, les responsabilités en matière de reporting et de surveillance et les dispositions prises au sein de l'entreprise pour la consultation sur des questions éthiques, techniques, pratiques ou autres.	X	
Tout manuel relatif aux procédures de contrôle de la qualité, à l'éthique, à l'audit et à la documentation standard connexe.	X	
Procédures d'acceptation du client et documentation	X	
Copie du modèle de lettre de mission actuel.	X	
Information personnelle	Oui	Non
Dernières fiches d'indépendance pour les partenaires et le personnel.	X	
Documentation de confidentialité la plus récente pour les partenaires et le personnel.	X	
Documentation d'évaluation la plus récente pour les partenaires et le personnel.		X
Liste de tous les sous-traitants utilisés, leurs accords et détails de toute implication dans l'audit.	X	
Surveillance de la qualité	Oui	Non
Les enregistrements de vos examens de contrôle de la qualité internes les plus récents et précédents, y compris les matériaux utilisés, les examens de fichiers froids, les actions de suivi et les rapports à la direction de l'entreprise.	X	
Les enregistrements de vos derniers examens externes y compris les actions de suivi et les rapports.	X	
Dossiers clients	Oui	Non

Une liste des clients d'audit pour les audits effectués au cours des 12 derniers mois.	×	
Les étapes de l'audit		
• Phase préparation de la mission	×	
• Phase déroulement de la mission	×	
• Phase reporting	×	
• Phase suivie	×	

Source : document du cabinet mère KRESTON, traduit par nous-même.

Après l'exécution de la mission d'audit et d'après les résultats de l'entretien présenté dans la section précédente nous avons élaboré un tableau qui est une synthèse de notre étude présentée comme suit :

1. Effectifs du cabinet :

Structure	Nombre des années d'expérience dans le commissariat aux comptes		
	< à 3ans	Entre 3 et 5 ans	>à 5 ans
Effectifs affectés exclusivement à l'activité de CAC	×	×	
Effectifs affectés en partie à l'activité de CAC		×	×

Source : élaboré par nos propres soins

2. Modalités d'organisation relatives aux procédures appliquées par les structures :

Moyens et procédure	Condition satisfaite	Condition peu satisfaite	Condition insatisfaite
adéquation des ressources humaines affectées à l'exécution d'une mission légale	✗		
Indépendance et objectivité de l'auditeur à l'exécution d'une mission légale	✗		
La rotation des auditeurs du cabinet		✗	
le cabinet d'audit dispose d'une structure hiérarchisée avec des équipes d'audit spécialisé	✗		
adéquation des techniques mises en œuvre pour l'exécution d'une mission légale	✗		
contrôle du respect des règles applicables à la profession	✗		
appréciation régulière des risques liés à l'exécution d'une mission légale	✗		
le cabinet d'audit n'accepte pas les missions pour lesquelles il n'a pas la compétence souhaitée	✗		
évaluation périodique des connaissances et de la formation continue	✗		
Les sanctions judiciaires et disciplinaires			✗

La disposition d'une La charte d'éthique	×		
Le cabinet dispose des procédures formalisées	×		
Les procédures formalisées sont respectées	×		
Les phases d'une mission d'audit légale sont respectées	×		

Source : élaboré par nos propres soins

Nous avons pu confirmer les résultats obtenus de l'entretien par la recherche exploratrice sur le terrain d'après les résultats de ce tableau,

Nous avons constatées que le cabinet d'audit KRESTON M&P ALGERIA exerce un audit légal de qualité le fait :

- Qu'il possède une bonne organisation interne du cabinet d'audit ;
- Qu'il respecte les règles applicable à la profession ;
- L'existence d'une charte d'éthique ;
- L'existence d'un manuel des procédures ;
- Que l'indépendance est assurée par les auditeurs du cabinet ainsi que la compétence.

Conclusion :

L'étude menée sur le terrain se divise en deux parties, la première partie est un entretien mené avec le responsable et le propriétaire du cabinet KRESTON M&P (commissaire aux comptes), dans le sujet traité était la qualité de l'audit et les déterminants de cette qualité au sein du cabinet KRESTON M&P. Tandis que la deuxième partie est une étude exploratrice pour confirmer la sincérité de la pratique de l'audit légal au sein du cabinet KRESTON M&P, est cela par le suivie d'une mission d'audit tout en observant et analysant les quatre étapes de l'audit.

La première partie de l'étude confirme l'importance des facteurs d'indépendance, de compétence, d'éthique, de l'expérience de l'auditeur la réalisation d'un audit légal de qualité. Les réponses obtenues pour les facteurs liés au cabinet d'audit confirment aussi la relation positive entre la qualité d'audit légal et les facteurs liés au cabinet d'audit, comme la bonne organisation interne du cabinet, Le faite que le cabinet d'audit n'accepte pas les missions pour lesquelles il n'a pas la compétence souhaitée.

La deuxième partie une un passage au terrain pour effectuer une mission d'audit légal –commissariat aux comptes- dans une société de production afin d'assurer la conformité et la régularité dans l'application des quatre phases d'audit.

Après une comparaison entre les réponses d'entretien, le suivie de la mission d'audit et les notions théorique présenter dans les chapitres précédant, on peut dire que ce cabinet exerce un audit de qualité dans le respect de la réglementation, les normes d'audit et le code de déontologie est réalisé.

Conclusion général

Conclusion générale :

La pratique de l'audit externe en Algérie a bien évolué ces dernières décennies via des textes réglementaires promulgués et des organismes qui ont été créés afin de développer cette profession. Cette évolution n'est qu'une extension du développement mondial de cette profession et la normalisation d'audit. Avec l'ouverture du marché algérien à l'audit externe, plusieurs cabinets internationaux de cette profession se sont implantés dans le pays.

Dans le cadre de notre mémoire nous avons essayé de répondre à notre problématique sur **l'évaluation de la qualité d'audit légal au sein d'un cabinet d'audit**, en présentant l'aspect théorique de l'audit légal, du commissariat aux comptes en Algérie, et en particulier les déterminants de la qualité de l'audit.

Dans le dernier chapitre, nous avons présenté d'abord, un aperçu de notre lieu de stage qui est le cabinet international KRESTON M&P ALGERIA, et de l'entreprise auditée que nous avons nommé SM-PHARM pour des raisons de confidentialité. Ensuite nous avons évalué le contrôle interne de cette entreprise, puis élaboré une revue analytique verticale et horizontale, nécessaire à l'élaboration du plan de mission d'audit et nous avons analysé le cycle qui nous a été attribué, il s'agit du cycle immobilisations.

Ensuite, nous avons mené une enquête par entretien adressé au commissaire aux Comptes du cabinet KRESTON M&P pour expliquer les facteurs impactant la qualité d'audit légal au sein de son cabinet, puis nous avons assisté à une mission du commissariat aux comptes (audit légal) au sein de l'entreprise SM-PHARM pour confirmer la conformité et respect des processus d'audit lors de la réalisation de la mission.

A travers cette démarche, nous avons pu infirmer ou confirmer les hypothèses avancées dans l'introduction :

- la première hypothèse concernant les facteurs de la qualité d'audit liée à l'auditeur : «La qualité de l'audit légal peut être vérifiée, entre autres, à travers l'expérience, la compétence et de l'indépendance de l'auditeur chargé de cette mission ». est confirmée. Car la qualité de l'audit légal dépend de la compétence de l'auditeur c'est-à-dire la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies et ses techniques d'analyse, et également son indépendance.

- La deuxième hypothèse «La méthodologie d’audit appliquée contribue à l’amélioration de la qualité de l’information financière.» est confirmée, le bon exercice du métier d’audit, et le suivi d’une méthodologie correcte lors de la démarche d’une mission d’audit dans le respect des normes professionnelles d’audit (ISA) et le code de déontologie de la CNCC (article 3a 9 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes), conduit à corriger les anomalies existantes dans n’importe quelle entreprise ; et à mieux guider cette dernière vers une gestion solide aboutissant à l’amélioration de la qualité de l’information financière.

- La troisième hypothèse : «Les normes internationales d’audit sont entièrement appliquées par les cabinets d’audit KRESTON M&P. » est confirmée, le cabinet KRESTON M&P est agréé et contrôlé par le cabinet KRESTON mère qui exerce un audit de qualité au niveau international, du coup KRESTON M&P ALGERIE se trouve dans l’obligation d’appliquer la totalité des normes d’audit algériennes (NAA) car il est installé et il exerce son activité en Algérie, et les normes internationales (ISA) pour :
 - S’adapter à tous types de clients (locaux ou étrangers)
 - Envoyer les rapports annuels à KRESTON mère
 - Compléter le manque des normes algériennes d’audit NAA

Les recommandations :

A travers notre étude de cas, nous avons proposé certaines actions correctives qui pourront enrichir la profession de l’audit légal :

- après chaque mission, le personnel du cabinet passe à l’archivage des dossiers client, et donc nous nous retrouvons avec un nombre important de dossiers papiers, nous recommandons un recours systématique aux copies numériques et limiter drastiquement l’usage du support papier.
- En outre, Les auditeurs externes en algérie doivent valoriser l’image de marque de la profession en fournissant des services de qualité, en respectant l’éthique comptable et en développant leurs connaissances et en assurant la communication à l’ensemble de leurs collaborateurs.

Bibliographie

Bibliographie :

Ouvrage :

1. Alain MIKOL, Audit et commissariat aux comptes NUMILOG EDITION, Paris 12ème Edition.
2. Etienne Barbier, mieux piloter et mieux utiliser l’audit, éditions maxima ;
3. Fosse, (V), Rananjason Rala, (T), et Rosier, (M.C) : comptabilité et audit, édition Eyrolles, Paris ;
4. FINET, (A) et autres : Gouvernement d'entreprise: Aspects managériaux, comptables et financiers, Editions De Boeck Université, Bruxelles, 2005, P.158.
5. Jean-Pierre MADDOZ, Laurent NOTE les fondamentaux de l’audit ;
6. J.P. Ravalec, audit social et juridique, ED les guides Montchrestien ;
7. LEJEUNE, (G) et EMMERICH, (J.P) : *audit et commissariat aux comptes*, édition Gualino, Paris, 2007 ;
8. Moussa Camara : l’essentiel de l’audit comptable et financier, L’HARMATTAN ;
9. PIOT Charles et KERMICHE Lamy : « A quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique », Cahier de charges N° 2009-14 E2 ; 2009 ;
10. RENARD, (J) : théorie et pratique de l’audit interne, 9ème édition, édition Eyrolles, paris ;
11. Robert OBERT, Marie-Pierre Mairesse Comptabilité et Audit,

Article ;:

1. De ANGELO L. E. (1981), “Auditor Independence, ‘low balling’ and disclosure regulation”, journal of accounting and economics ;
2. Djamel KHOUATRA, Elaboration d’un référentiel d’audit financier en Algérie par mimétisme, université Jean Moulin Lyon ;
3. Djelloul BOUBIR, De l’IFAC en général et du risque d’audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d’audit, La revue de l’auditeur, N°2, Octobre 2014 ;
4. HA TRAN VU, (V) : « Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal – the performance dimensions of légal audit firms », Strasbourg, France, mai 2009.
5. Mahdi ABDELKRIM, Rapprochement entre la pratique de l’audit en Algérie et les normes internationales d’audit.

6. WIRTZ, (P) : Politique de financement et gouvernance d'entreprise, Economica, Paris, 2002.
7. Youcef BELGUET, la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes internationales d'audit, 2017 ;

Thèse :

1. BENNAMI J, mémoire sur la transposition des normes ISA sur le cabinet PWC, ESCA, Casablanca M2 en audit et contrôle de gestion, 2009.
2. BOUMEDIENE, (M.R) : Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes Internes de gouvernance d'entreprise : une lecture théorique et une approche pratique en Algérien, thèse de doctorat en sciences commerciales, Université ABOU BEKR BELKAID, Tlemcen, 2014.

Test réglementaire :

1. La loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, Journal officiel N° 42 de 11 juillet 2010 ;
2. Loi 01-2010, article 23 et Article 715 bis 4 du code de commerce ;
3. Normes ISA 500, éléments probants, guide l'IAASB, 2009 ;
4. Code de commerce ;
5. les normes internationales d'audit CNCC-IRE juin 2002.

Site web:

1. <http://normes-ias-ifrs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html>
2. <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-de-laudit-contrôle-interne>
3. <https://www.algerie-eco.com/2016/04/16/premieres-normes-dauidit-algerie-fruit-de-reforme-de-professioncomptable/>
4. <https://doc.cncc.fr/docs/nep>
5. http://www.dphu.org/uploads/attachements/books/books_1711_0
6. <https://mipms.cnam.fr/sevlef/com.univ>.
7. <plateforme-elsa.org/wp-content/uploads/2014/03/FI5-audit-externe-1.pdf>

Table des matières

Table des matières

Dédicace

Remerciements

Liste des Tableaux

Liste des Figures

Liste des Abréviations

Liste des annexes

Résumé

Sommaire

Introduction générale.....	A-D
Chapitre I : Positionnement de l'audit légal par rapport au système de contrôle et vérification.....	2
Section 1 : Approche théorique de l'audit.....	3
1. Genèse de l'audit.....	3
2. Définition de l'audit.....	5
3. Typologie de l'audit.....	6
3.1 En fonction de l'intervenant.....	6
3.2 En fonction du temps.....	7
3.3 En fonction du contrat.....	7
3.4 En fonction du champ couvert.....	8
3.5 En fonction de la dimension concernée de l'organisation.....	8
3.6 En fonction de l'audité.....	9
4. Les principes d'audit :	9
5. Différents aspects de l'audit :	10
Section02 : Audit légal.....	11
1. Définition de l'audit légal.....	11
2. Les objectifs de l'audit légal :	11
3. Les risques de l'audit légal :	13
4. Liens entre les risques d'audit.....	14
5. Le commissaire aux comptes.....	15
5.1 Définition du commissaire aux comptes en Algérie.....	16
5.2 La nomination.....	16
5.3 Les missions du commissaire aux comptes.....	17
5.4 La responsabilité du commissaire aux comptes.....	18
Section 03 : Les normes et le code de déontologie de l'audit externe	21
1 Les normes et le code de déontologie de l'audit légal :	21
2. Les normes algériennes d'audit NAA :	23
3. Les éléments probants :	28
4. Limite des normes algérienne d'audit :	28

Conclusion.....	30
Chapitre II : La qualité de l'audit légal	31
Section 01 : La démarche de l'audit légal.....	33
1. Acceptation de la mission.....	34
1.1 Contenu de la lettre de mission.....	34
2. Évaluation des risques et planifications	35
2.1 Prise de connaissance de l'entité et du contrôle interne.....	36
2.1.1 La prise de connaissance de l'entité et de son environnement	36
2.1.2 La prise de connaissance du contrôle interne.....	37
2.2 Évaluation des risques.....	37
2.3. Fixation du seuil de signification.....	37
2.4. Planifications, élaboration du plan de mission et du programme de travail.....	38
3. Procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques.....	39
3.1. Adaptation de la démarche d'audit.....	39
3.2 Appréciation du contrôle interne.....	40
3.3. Obtention d'éléments probants.....	40
3.4. Demandes de confirmation à des tiers.....	41
3.5 Travaux de fin de mission.....	42
3.6 Établissement du rapport d'audit.....	43
Section 02 : La notion de la qualité de l'audit légal.....	46
1. Définition de la notion de la qualité de l'audit.....	46
2. Les recherches antérieures sur la qualité de l'audit l'égal.....	47
3. Le rôle de la qualité de l'audit légal.....	48
3.1 Augmenter la confiance dans les rapports d'audit.....	48
3.2 Réguler les conflits d'agence.....	49
3.3 Renforcement du concept de gouvernance de l'entreprise.....	49
3.4 Réduction de l'écart attendu (expectation gap).....	50
4. Définition du conseil national de la comptabilité.....	50
5. La Norme Algérienne d'Audit220.....	51
6. L'idée essentielle de la norme NAA220.....	52
Section 03 : Les déterminants de la qualité de l'audit légal :	53
1.1 L'indépendance.....	53
1.1.1 L'indépendance d'esprit.....	54
1.1.2 L'apparence de l'indépendance.....	54
1.2 La compétence.....	55
1.3 L'éthique.....	55
2 Les facteurs liés au cabinet d'audit	56
2.1 La taille du cabinet	56
2.2 La réputation.....	56
2.2.1 La revue du dossier par un co-associé.....	57

2.2.2	La rotation des associés.....	57
2.2.3	Charte d'éthique du cabinet.....	57
3.	Les facteurs liés à la relation auditeur audité.....	58
3.1	Situation financière de l'audité.....	58
3.2	Les honoraires d'audit.....	58
3.3	La concurrence.....	59
3.4	La compétence « qualité de détection »	59
3.4.1	Définition de la compétence.....	59
4.	Les facteurs influençant la compétence de l'auditeur.....	59
	Conclusion.....	61
	Chapitre 03 : Cas pratique	Erreur ! Signet non défini.
	Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil.....	64
1.	Fiche signalétique.....	64
2.	L'organigramme du cabinet KRESTION M&P ALGERIA.....	65
3.	Les métiers du cabinet.....	65
4.	Principes et valeurs.....	65
4.1	Expertise comptable.....	65
4.2	Audit et assurance.....	66
4.3	Fiscalité et juridique.....	67
4.4	Advisory.....	67
4.5	Formation.....	67
5.	Témoignages des clients du cabinet.....	69
	Section02 : Présentation et analyse de l'enquête au sein du cabinet KRESTON M&P.....	70
1.	Cadre méthodologique de l'étude.....	71
1.1	Moyens d'entretien.....	71
1.2	Lieux et période de l'enquête.....	71
1.3	Elaboration du guide d'entretien.....	71
1.4	Objectif de l'enquête.....	72
2.	Analyse de l'enquête.....	72
2.1	Réponse de l'interrogé.....	72
2.2	Commentaire.....	75
	Section 03 : évaluation des processus d'audit durant une mission d'assurance d'audit légal.	76
1.	Phase 01 : La préparation de la mission.....	78
1.1	La lettre de mission.....	78
1.2	La réunion d'ouverture.....	79
1.3	La prise de connaissance d'entreprise.....	79
1.3.1	Le statut juridique.....	78
1.3.2	Diagnostic stratégique de la société SM-PHARM.....	80
1.3.3	Présentations des directions de l'organigramme.....	82
2.	Phase 02: Déroulement de la mission.....	82
2.1.	Evaluation du système de contrôle interne.....	82
2.2	Le contrôle des comptes.....	89
3.	Phase 03 : Rapport.....	96
4.	Phase 04 : Suivi.....	96
	Conclusion.....	101

Conclusion générale.....103

Bibliographie

Annexes

Annexes :

Annexe N°1 :

Guide d'entretien

Bonjour monsieur, je vous remercie vivement d'avoir accepté de répondre à notre entretien qui est dans le but de traiter notre sujet intitulé : « Evaluation de la qualité de l'audit au sein d'un cabinet d'audit », nous vous proposons ce guide d'entretien, espérant de nous répondre aux questions ci-dessous :

Premier axe : composante humaine

A-RECRUTEMENT

Quels sont les critères de recrutement au sein de votre cabinet ?

La méthode de recrutement a-t-elle fait l'objet d'une étude préalable?

.....
.....
- Existe-il des critères de recrutement? Et est ce que ses critères élaborés sont-ils toujours respectés?

.....
.....
- Ces critères sont-ils adéquats avec les normes généralement admises?

.....
.....
- Le salaire proposé correspond-il au profil recherché?

.....
.....
Les auditeurs sont-ils classés au niveau de votre cabinet ? et quels sont les critères de classement de ces derniers ?

B-FORMATION

Est-ce que vous avez un programme de formation pour votre équipe ? et sur quel base vous formez votre équipe ?

- Existe-il des formations professionnelles (stages à l'étranger)?

C- COMPETENCE ET INDEPENDANCE

-Selon vous quels sont les indicateurs ou les critères de compétence ?

.....
.....
-En matière d'indépendance quels sont les critères dans lesquels vous vous appuyer pour vérifier l'indépendance des auditeurs ?

.....
.....

Deuxième axe : Organisation et procédure

D-ORGANISATION

Est-ce que vous avez une charte d'éthique ?

- Le cabinet dispose-t-il d'une charte d'audit?

.....
.....
- A-t-elle été approuvée?

.....
.....
- A-t-elle été communiquée aux audités?

.....
.....
-Comment vous gérer le premier contact avec le client ?

.....
.....
-Comment les taches sont-elles reparties ? Quelle est la base de répartition des taches ? (le qui fait quoi).

.....
.....
-Quel est votre cadre déontologie (on parle de la double normalisation) ?

.....
.....
-Est-ce que vous avez un guide écrit du déroulement d'une mission d'audit ?

.....
.....
- Ce plan pluriannuel est-il complété et mis à jour régulièrement?

.....
.....
-

Annexe 02 :

ELEMENTS CLES ANALYSE CONTROLE INTERNE			OBSERVATIONS
Existe-t-il un budget des investissements ? Est-il rapproché des investissements réalisés ?			
Existe-t-il des études préalables à l'acquisition des immobilisations ?			
Les factures d'immobilisations font-elles l'objet d'un classement distinct ?			
Existe-t-il un fichier des immobilisations ? Est-il régulièrement rapproché de la comptabilité ?			
Fait-on régulièrement l'inventaire des immobilisations ? Cet inventaire est-il rapproché du fichier des immobilisations ?			
Les cessions et les mises au rebut sont-elles matériellement justifiées et approuvées ?			
Les immobilisations sont-elles suffisamment assurées ?			
La comptabilisation des immobilisations et des amortissements est-elle à jour ?			
Type d'erreurs relevées			
Conclusion : évaluation générale du risque			

DILIGENCES	Fait par ou N/A ou O/S	Ref	OBSERVATIONS
4 <u>Rappel</u> : la définition d'un actif repose sur l'existence d'un avantage économique futur dont bénéficiera l'entreprise.			
5 INVENTAIRE PHYSIQUE			
Revoir et apprécier le caractère adéquat des instructions et autres documentations relatives aux comptages des matériels et installations possédés par l'entreprise.			
Si l'importance du stock le justifie, effectuer des tests sur les comptages du client sur au moins ...% (concentrer les sondages sur les éléments de forte valeur). <i>Cf instructions sur le programme de travail « stocks »</i>			
Documents sur séparation exercice			
Effectuer un sondage sur les bons de commande, bons de réception, situations de travaux, afin de relever les informations nécessaires pour le contrôle ultérieur de la séparation des exercices dans les comptes.			
Confirmation			
Confirmer, à la date de l'inventaire physique, les immobilisations détenues à l'extérieur.			

DILIGENCES	Fait par ou N/A ou O/S	Ref	OBSERVATIONS
Détection immobilisations obsolètes ou détériorées.			
Par enquête et observation, documenter l'existence possible d'actifs endommagés ou obsolètes. SM-PHARM_CAC_2018_CA_ARRETE_COMPTES			
ACTIF IMMOBILISE			
Vérifier la concordance entre les états d'inventaire extra comptables et les comptes d'immobilisations			
Identifier les mouvements de l'exercice : acquisitions, cessions, mises au rebut, dotations.			

DILIGENCES	Fait par ou N/A ou O/S	Ref	OBSERVATIONS
Vérifier par sondages ou de manière exhaustive l'existence de pièces justificatives pour chaque mouvement. Vérifier la conformité des documents justifiant la pleine propriété du bien par l'entreprise			
Vérifier par sondages l'absence d'immobilisations dans les comptes de charges, en particulier analyser les comptes d'entretien et réparations, petits matériels.			
Vérifier le respect de la distinction entre stocks et immobilisations (ex matériels de démonstration)			
Vérifier la cohérence des garanties des contrats d'assurances avec la valeur du patrimoine de l'entreprise			
Tester les calculs arithmétiques d'amortissement			
S'assurer de la permanence des plans d'amortissement ou de la justification des changements de méthodes.			
S'assurer du bien fondé des taux utilisés en cas de régimes particuliers, dégressif, exceptionnels			
Vérifier le bien fondé des amortissements dérogatoires			
VALEUR D'ENTREE			
Valider les méthodes de valorisation du coût d'entrée selon la nature des immobilisations			
Vérifier la conformité de la méthode retenue avec les dispositions des règlements sur les actifs : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Coût d'acquisition ✓ Coût de production ✓ Valeur vénale (en cas d'échange) 			

DILIGENCES	Fait par ou N/A ou O/S	Ref	OBSERVATIONS
6 Vérifier la nature des frais incorporés aux coûts de production			
Attention aux questions particulières : remplacement, démantèlement, droits de mutation, options en fin de crédit-bail, fusions, TUP etc. ...			
7			
8 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS			
Vérifier l'existence de plans d'amortissement spécifiques par catégories d'immobilisations			
Vérifier la documentation des travaux faits pour la décomposition des actifs : études, brochures extérieures			
Vérifier par sondages les calculs des dotations sur les biens			
DEPRECIATION			
Apprécier la pertinence de l'indice de perte de valeur utilisé pour la dépréciation des actifs			
Vérifier la modification du plan d'amortissement si la perte de valeur a été constatée			

DILIGENCES	Fait par ou N/A ou O/S	Ref	OBSERVATIONS
Rapprocher les éléments identifiés lors de l'inventaire physique comme étant obsolètes ou endommagés avec les provisions calculées			
Valeurs de sortie :			
Vérifier la concordance des opérations avec les comptes 675 et 775			
Vérifier le traitement des provisions et amortissements dérogatoires sur les sorties			
OBLIGATIONS ET DECLARATIONS FISCALES			
Vérifier la concordance des états fiscaux et états comptables			
Vérifier les bases déclarées de la taxe professionnelle, le bien fondé des dégrèvements demandés, la correcte ventilation entre les biens soumis à taxe foncière et taxe professionnelle			
S'assurer du bien-fondé des taux utilisés en cas de régimes particuliers, dégressif, exceptionnels			
Vérifier le traitement des réintégrations fiscales sur amortissements non déductibles			
Vérifier le retraitement fiscal en cas de levée d'option à la fin d'un contrat de crédit-bail immobilier			
ANNEXE COMPTABLE			
Vérifier la qualité de l'information comptable figurant			

DILIGENCES	Fait par ou N/A ou O/S	Ref	OBSERVATIONS
dans l'annexe.			
Vérifier l'information obligatoire sur les méthodes de valorisation retenues et les méthodes comptables appliquées (CRC 2002-10 et CRC 2004-06)			
Vérifier l'information sur les biens pris en crédit bail			

CONCLUSIONS :			
POINTS A SUIVRE SUR N+1 :			
Visa :			

Annexe N°3 :

Rapport d'audit du commissaire aux comptes sur les « comptes » ... (à préciser) (sans réserve)

Exercice clos le [date de clôture] ou Période [du ... au ...]

Au ... [Représentant légal de l'entité],

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de [Nom de l'entité] et en réponse à votre demande [dans le cadre de ... (préciser le contexte)], nous avons effectué un audit des « comptes » de [celle-ci ou Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'audit] relatifs à [l'exercice clos le ... (préciser la date de clôture) ou la période ... (préciser du ... au ...)], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

[Le cas échéant] Nous précisons que [Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'audit] établissant pour la première fois des « comptes » au [... N], les informations relatives à la période [du ... au ... N-1] présentées à titre comparatif n'ont pas fait l'objet d'un audit.

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de la direction et, n'étant pas destinés à être adressés aux [actionnaires ou associés ou ...], n'ont pas fait l'objet d'un arrêté par [... (Préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces « comptes ».

[Ou bien]

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de [... (Préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces « comptes ».

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les « comptes » ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les « comptes ». Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des « comptes ». Nous n'estimons que les éléments que nous avons

Collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

A notre avis, les « **comptes** » présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs et au regard [**des règles et principes comptables français ou du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ou ... (autre référentiel conçu pour donner une image fidèle)**], le patrimoine et la situation financière de l'entité au [**date de clôture ou date de fin de période**], ainsi que le résultat de ses opérations pour [**l'exercice écoulé ou la période écoulée**].

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note **XXX** de l'annexe qui expose [... (*À compléter*)].

Paragraphe optionnel

Lieu, date et signature.