

*République Algérienne Démocratique et Populaire*

*Ministère de l'Enseignement Supérieur  
et de la Recherche Scientifique*

**ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE**

*Mémoire préparé en vue de l'obtention  
du diplôme de master en sciences commerciales et financières  
Spécialité : Comptabilité et Finance*

*Thème :*

**Les indicateurs de la qualité d'audit comptable et financier en  
Algérie**

**Cas : Cabinet Kreston & Cabinet PwC**

*Présenté par :*

*MELLAL Chawki*

*MESSASI Zineb Nouria*

*Encadré par :*

*Dr OUDAI Moussa*

*Maitre de conférences (A) à l'ESC*

*Lieu de stage : Kreston M&p Algérie & Pwc Algérie*

*Période de stage : du 03/02/2019 au 03/05/2019.*

*Année universitaire : 2018 / 2019*



*République Algérienne Démocratique et Populaire*

*Ministère de l'Enseignement Supérieur  
et de la Recherche Scientifique*

**ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE**

*Mémoire préparé en vue de l'obtention  
du diplôme de master en sciences commerciales et financières  
Spécialité : Comptabilité et Finance*

*Thème :*

**Les indicateurs de la qualité d'audit comptable et financier en  
Algérie**

**Cas : Cabinet Kreston & Cabinet PwC**

*Présenté par :*

*MELLAL Chawki*

*MESSASI Zineb Nouria*

*Encadré par :*

*Dr OUDAI Moussa*

*Maitre de conférences (A) à l'ESC*

*Lieu de stage : Kreston M&p Algérie & Pwc Algérie*

*Période de stage : du 03/02/2019 au 03/05/2019.*

*Année universitaire : 2018 / 2019*

# *Remerciement :*

*Nous remercions Allah-puissant qui grâce à son aide nous avons pu finir ce modeste travail.*

*Si l'élaboration d'une thèse est avant tout un travail de longue haleine avec des moments de doute et de joie, sa réalisation n'aurait pu être accomplie sans le soutien et la confiance que de nombreuses personnes nous ont accordés. On tient à remercier toutes les personnes qui ont contribué à rendre cette aventure possible.*

*Nous tenons d'abord à remercier très chaleureusement **Mr. OUDAI** qui nous a permis de bénéficier de son encadrement. Les conseils qu'il nous a prodigués, la patience, la confiance qu'il nous a témoignés ont été déterminants dans la réalisation de notre travail de recherche.*

*Nos remerciements s'étendent également à tous nos enseignants durant les années des études, ainsi que **Mr.BOUKERCHE, MR.MOKRANI, Mr. TARGHLISSIA**, ainsi que **Mr.BELDJILALI** professeur d'informatique au niveau de L'ENSSEA pour leur précieuse aide et leurs orientations*

*Nous tenons à remercier sincèrement à tous le personnel des deux cabinets d'audit PwC Algérie et Krestion M&P Algérie et bien précisément **Mr.MOUHOUB Adel** et **Mr.MELHANES Djamel** qui ont accepté de nous faire partager leur expérience pour ce travail.*

# *Dédicace*

*En témoignage de ma profonde affection et de ma reconnaissance, je dédie ce travail :*

*A celle qui par amour et tendresse m'a élevé et fait de moi ce que je suis, ma très chère mère*

*A mon père, qui représente pour moi le symbole de la force, je lui dis merci du fond de mon cœur pour ton sacrifice qui m'a permis d'avoir cette réussite et ce bonheur*

*A Mes frères*

*A ma sœur*

*A toute ma famille*

*A N. Nawel qui a toujours été là pour moi, qui m'a aidé et m'a supporté dans les moments difficiles lors de la réalisation de ce travail*

*Et bien sûr pour ma deuxième famille ELITE la meilleure association pour leurs motivations et leurs soutiens moraux*

*A ma binôme Zineb pour son entente et sa sympathie*

*Sans oublier S. Rachida, O. Chawki, L. Adel, Abellbassit, B. Zahra*

*A tous ceux qui me connaissent et qui m'ont encouragé de près ou loin*

*Chawki*

# *Dédicace*

*Je dédie cette réalisation :*

*A Ma très chère mère,*

*A mon très cher papa,*

*Qui n'ont jamais cessé de formuler des prières à mon égard, de me soutenir  
et de m'épauler pour que je puisse atteindre mes objectifs.*

*A mes très chères sœurs Myassa, Meriem.*

*A mes grands-parents Papi et Mami et Mani allah yarhamha*

*A hanouna allah yarahmek aussi*

*A toutes mes tentes et tous mes oncles.*

*A tous mes cousins et cousines*

*A mon très cher compagnon Nounou et tous mes amis qui  
ont toujours partagé ma joie et mes chagrins.*

*A mon binôme Chawki*

*Pour son aide et son soutien et patience tout au long de ce travail.*

*A tous ceux que j'aime et qui m'aiment.*

*Merci à vous tous que dieu vous bénissent*

*Zineb*

---

**SOMMAIRE****Remerciement****Dédicace**

<b>Sommaire.....</b>	<b>I</b>
<b>Liste des tableaux.....</b>	<b>II</b>
<b>Liste des figures.....</b>	<b>III</b>
<b>Liste des abréviations.....</b>	<b>IV</b>
<b>Liste des annexes.....</b>	<b>V</b>
<b>Résumé.....</b>	<b>VI</b>

<b>Introduction générale .....</b>	<b>VIII</b>
------------------------------------	-------------

<b>Chapitre I : Le cadre conceptuel de l'audit comptable et financier .....</b>	<b>02</b>
<b>Section 1 : Définition et concepts de l'audit comptable et financier. ....</b>	<b>03</b>
<b>Section 2 : La démarche d'audit comptable et financier.....</b>	<b>13</b>
<b>Section 3 : Les techniques d'audit.....</b>	<b>23</b>
<b>Conclusion du premier chapitre.....</b>	<b>31</b>

<b>Chapitre II : L'évaluation de la qualité d'audit selon les IQA.....</b>	<b>33</b>
<b>Section 1 : L'évaluation de la qualité d'audit.....</b>	<b>34</b>
<b>Section 2 : Généralités sur les indicateurs de la qualité d'audit.....</b>	<b>44</b>
<b>Section3 : Classification des IQA .....</b>	<b>53</b>
<b>Conclusion du deuxième chapitre.....</b>	<b>60</b>

<b>Chapitre III : Etude de cas sur les indicateurs de la qualité d'audit comptable et financier .....</b>	<b>62</b>
<b>Section 1 : Présentation des organes d'accueil.....</b>	<b>63</b>
<b>Section 2 : Méthodologie de recherche et présentation de l'enquête.....</b>	<b>70</b>
<b>Section 3 : L'analyse de l'enquête.....</b>	<b>75</b>
<b>Conclusion du troisième chapitre .....</b>	<b>90</b>

<b>Conclusion générale.....</b>	<b>92</b>
---------------------------------	-----------

<b>Bibliographie.....</b>	<b>95</b>
<b>Annexes.....</b>	<b>100</b>
<b>Table des matières.....</b>	<b>121</b>

---

**LISTE DES TABLEAUX**

<b>N°</b>	<b>Intitulé</b>	<b>Page</b>
01	Exemples des objectifs qui motivent les organisations de mise en place les IQA	49
02	La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe	75
03	La répartition de l'échantillon selon le critère de la profession exercée	76
04	La répartition de l'échantillon selon le critère de l'expérience professionnelle.	77
05	La répartition de l'échantillon selon le critère d'établissement d'étude	78
06	L'indice de KMO et le test de Bartlett	79
07	L'analyse des valeurs propres	81
08	L'analyse des composantes après rotation de la matrice des composantes	83
09	L'indice de KMO et le test de Bartlett	85
10	L'analyse des valeurs propres concernant les indicateurs relatifs à la qualité du cabinet.	86
11	L'analyse des composantes après rotation de la matrice des composantes	87
12	Tableau représentatif de la corrélation de Spearman	88



---

**LISTE DES FIGURES**

<b>N°</b>	<b>Intitulé</b>	<b>Page</b>
01	Schéma récapitulatif des différentes dimensions de la qualité d'audit	36
02	représentation des valeurs du cabinet d'audit PwC	69
03	La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe	75
04	La répartition de l'échantillon selon le critère de la profession exercée	76
05	La répartition de l'échantillon selon le critère de l'expérience professionnelle	77
06	La répartition de l'échantillon selon le critère d'établissement d'étude	78
07	Représentation des valeurs propres des IQA d'auditeur	82
08	Représentation des valeurs propres des IQA du cabinet d'audit	86

---

**LISTE DES ABREVIATIONS**

<b>ACP</b>	Analyse par Composante <b>P</b> incipale
<b>CCRC</b>	Le <b>C</b> onseil <b>C</b> anadien sur la <b>R</b> eddition des <b>C</b> omptes
<b>CNCC</b>	La <b>C</b> ompanie <b>N</b> ationale des <b>C</b> ommissaires aux <b>C</b> omptes
<b>COSO</b>	Le <b>C</b> omité des <b>O</b> rganisations parrainantes de la <b>T</b> readway <b>C</b> ommission
<b>FEE</b>	La <b>F</b> édération <b>E</b> uropéenne des <b>E</b> xperts comptables
<b>H3C</b>	<b>H</b> aut <b>C</b> onseil du <b>C</b> ommissariat aux <b>C</b> omptes
<b>IAASB</b>	<b>C</b> onseil des <b>N</b> ormes <b>I</b> nternationales d' <b>A</b> udit et d' <b>A</b> ssurance
<b>IBS</b>	<b>I</b> nternational <b>B</b> usiness <b>S</b> ervices
<b>IFAC</b>	La <b>F</b> édération <b>I</b> nternationale des <b>C</b> omptables
<b>IFACI</b>	<b>L'</b> Institut <b>F</b> rançais des <b>A</b> uditeurs et <b>C</b> ontrôleurs <b>I</b> nternes
<b>IQ</b>	<b>I</b> ndicateur de la <b>Q</b> ualité
<b>IQA</b>	<b>I</b> ndicateur de la <b>Q</b> ualité d' <b>A</b> udit
<b>ISA</b>	Les normes <b>I</b> nternationales d' <b>A</b> udit
<b>ISQC</b>	<b>N</b> ormes internationales de contrôle de qualité
<b>KMO</b>	<b>K</b> aiser- <b>M</b> eyer- <b>O</b> lkin
<b>NAA</b>	<b>N</b> ormes <b>A</b> lgériennes d' <b>A</b> udit
<b>NEP</b>	<b>N</b> ormes d' <b>E</b> xercice <b>P</b> rofessionnel
<b>PCAOB</b>	<b>P</b> ublic <b>C</b> ompany <b>A</b> ccounting <b>O</b> versight <b>B</b> oard
<b>PV</b>	<b>P</b> rocés <b>V</b> erbal
<b>RI</b>	<b>R</b> isque <b>I</b> nhérent
<b>SCF</b>	<b>S</b> ystème <b>C</b> omptable <b>F</b> inancier
<b>SIG</b>	<b>S</b> ignification
<b>SPSS</b>	<b>S</b> tatistical <b>P</b> ackage for <b>S</b> ocial <b>S</b> ciences
<b>TI</b>	<b>T</b> echnologie <b>I</b> nformatique

---

**LISTE DES ANNEXES**

<b>N°</b>	<b>Intitulé</b>	<b>Page</b>
1	Audit comptable et financier interne Vs Audit comptable et financier externe	101
2	Liste des normes internationales d'audit ISA	103
3	Les normes d'audit algériennes annexe	106
4	Les différentes approches théoriques concernant les indicateurs de la qualité d'audit	107
5	Les IQA selon Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), USA (PCAOB) :	108
6	Les IQA selon le Conseil Canadien sur la reddition des comptes (CCRC), CANADA	109
7	Les indicateurs universels :	111
8	Le questionnaire	112
9	Matrice de corrélation 1	119
10	Matrice de corrélation 2	120

**RÉSUMÉ :**

La fraude et la corruption ne cessent de contaminer le monde professionnel que ce soit économique ou financier, et jusqu'à présent les scandales financiers éclaboussent le monde et cela tout au long des années 2000. Ce qui a attiré l'attention et qui a mené à focaliser cette dernière sur la qualité de l'audit que ce soit au niveau des missions d'audit, de l'auditeur ou bien au niveau du cabinet chargé des missions d'audit qui est devenu un enjeu crucial pour les différents acteurs économiques à l'échelle mondiale, De ce fait, l'étude menée a permis de déterminer l'importance de la qualité d'audit et de son évaluation tout en se référant aux indicateurs qui sont devenus parmi les outils les plus performants en ce qui concerne l'évaluation de la qualité d'audit.

**MOTS CLÉS :** Audit, audit comptable et financier, qualité d'audit, Indicateurs de la qualité d'audits

**ABSTRACT:**

Fraud and corruption continue to contaminate the professional world whether economic or financial, and so far the financial scandals splash the world and this throughout the 2000s which attracted the attention and that led focusing it on the quality of the audit whether the level of audits, the auditor or at the office in charge of audit engagements that has become a crucial issue for the different economic actors worldwide. Therefore, the study has identified the importance of the quality of audit and evaluation while referring to indicators that have become among the most powerful tools in the evaluation of the quality of the audit.

**KEYWORDS:** Audit, financial and accounting audit, audit quality, audit quality indicator.

# *Introduction générale*

---

## Introduction générale :

L'audit légal a pour objectif principal d'assurer la fiabilité des données comptables diffusées par les entreprises ; sa finalité est de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise auditée et de rassurer aux actionnaires et aux différents intervenants sur la qualité des informations; ce qui justifie le rôle de l'audit légal dans la gouvernance de l'entreprise.

L'audit légal est devenu une discipline transversale au centre des préoccupations des managers, il est positionné dans les normes internationales et notamment dans les normes nationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système d'information de l'entreprise afin d'assurer la fiabilité de l'information comptable

Les récents scandales financiers comme celui d'ENRON et le cabinet Arthur Anderson qui a bouleversé le monde des affaires, le secteur économique et financier en raison que ce réseau international était classé comme étant le premier réseau ou cabinet mondial tant que par son chiffre d'affaire en audit et tant par sa réputation et par sa renommée qui a été utilisé comme référence dans plusieurs recherches en audit vue sa considération comme source des indicateurs de fiabilité de la qualité des travaux d'audit .

L'Algérie était aussi victime et n'a pas échappé à ce phénomène et a vécu pratiquement les mêmes conséquences dues au scandale de la banque El Khalifa ou les commissaires aux comptes qui étaient chargés d'auditer cette banque ont été emprisonnés avec accusation qui portait sur la certification des comptes non conformes aux normes, ce qui a mis en cause la qualité d'audit et ont montré l'incapacité des approches classiques et leurs indicateurs à évaluer la pertinence des travaux d'audit menés.

Celle-ci débouche sur la nécessité de développement de nouvelles approches plutôt directes d'évaluation de la qualité d'audit et sur la mobilisation de nouvelles méthodologies empiriques sous-entendues les indicateurs de la qualité d'audit externe permettant de mieux capter la complexité des travaux d'audit réalisés et ils représentent un moyen d'évaluer de façon quantitative le processus d'audit externe.

Ils facilitent la collaboration entre les principales parties prenantes (les auditeurs, la direction et le comité d'audit) et fournissent de l'information détaillée aux fins de l'évaluation et du maintien de la qualité de l'audit.

A cet effet, ce sujet se présente comme suit : « Les indicateurs de la qualité de l'audit comptable et financier ».

---

**L'intérêt de recherche :**

Ce mémoire consacré à ce thème en vue de proposer des indicateurs qui permettront de réduire de le risque de corruption et la fraude qui a contaminé pratiquement tout le monde des affaires et les différents secteurs que ce soit économique, financier ou ceux qui sont en relation avec ces deux derniers, et cela peut se référer principalement à la qualité de l'audit exercé et à ses failles.

De ce fait, il se voit nécessaire d'aborder la notion de l'audit, ses différents concepts et de mettre en évidence sa qualité et d'introduire et de présenter les nouvelles approches ou en d'autres termes les approches modernes fondées sur l'adoption de la notion des indicateurs de la qualité d'audit plus performants que ceux présentés par les approches classiques, et cela permettra de mieux cerner la qualité d'audit et la perception de ces derniers et par la suite réduire l'effet de la corruption.

**L'objectif de recherche :**

L'objectif de cette étude est d'introduire et de mieux comprendre la notion de la qualité de l'audit et puis la notion des indicateurs de la qualité d'audit ainsi que de vérifier leur existence et que la relation qu'ils déterminent entre les éléments chargés d'audit.

En faisant ces considérations, ce travail vise à montrer le besoin d'incorporer ces aspects, ainsi de que donner des bases pour concevoir autrement la qualité de l'audit et ces indicateurs.

**Problématique de recherche :**

Afin d'appréhender tous ces concepts, la problématique principale de ce travail est la suivante :

**« Quels sont les indicateurs qui permettent de déterminer la qualité d'audit financier et comptable en Algérie ? ».**

**Les questions secondaires :**

De cette problématique découlent les questions secondaires suivantes :

**Q1 :** Existe-il des indicateurs de la qualité de l'audit qui affectent celle de l'auditeur hors que son indépendance et sa compétence ?

**Q2 :** Est-ce que la qualité du cabinet d'audit a une influence sur la qualité de l'auditeur ?

---

**Les hypothèses :**

Afin de mieux cerner les préoccupations suscitées, nous nous sommes basés sur les hypothèses suivantes :

**H1 :** La qualité de l'auditeur ne dépend pas essentiellement de son indépendance et de sa compétence, de ce fait, il existe d'autres indicateurs qui expliquent cette qualité.

**H2 :** En se référant aux indicateurs déterminant la qualité du cabinet, on peut dire que cette dernière a un impact direct sur la qualité de l'auditeur.

**Les études antérieures :**

Il n'existe pas vraiment une multitude de thèmes traités aux alentours de la qualité d'audit et bien précisément sur les indicateurs de la qualité d'audit. De ce fait, la nouveauté de ce travail réside dans l'adoption de la notion d'indicateur de qualité d'audit avec l'approche moderne et qui détermine ceux les plus performants et qui ont un impact significatif sur la qualité de d'audit.

Parmi les études antérieures ayant relation avec la problématique de ce travail se présentent comme suit :

L'étude de Makram CHEMINGUI et Benoit PIGE, « la qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés » thèse de doctorat, France 2004. Cette étude détermine que l'approche traditionnelle de la qualité de l'audit débouche sur une incapacité à évaluer la pertinence des travaux d'audit menés. En effet, la nécessité de présenter une nouvelle approche d'évaluation qui assure l'adaptabilité entre les travaux d'audit et les risques de l'entreprise ainsi que le contrôle de qualité de ces derniers.

L'étude d'Inès Gaddour, « Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs », thèse de doctorat, France 2017. Cette étude avait pour objectif la vérification de la pertinence de l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs financiers et mettre en évidence la relation existante entre la qualité d'audit et le rôle de l'évaluation de la performance des auditeurs.



---

**Méthodologie de recherche :**

Pour la réalisation des objectifs assignés à cette étude, la démarche à suivre est la suivante :

Une méthode descriptive, la plus réputée en science de gestion, dans la partie théorique et cela en décrivant un nombre de concepts et de notions liés à l'audit financier et comptable et ceux relatifs à la qualité de l'audit, son évaluation ainsi que les indicateurs qui la détermine.

Par contre, dans la partie pratique, l'élaboration d'un questionnaire pour la détermination des indicateurs de la qualité de l'audit, et la méthode d'analyse par composante principale ou ACP et ses spécificités pour la constitution de l'étude et l'analyse des données collectées à travers les réponses reçues suite à la diffusion de ce dernier, et qui permettra par la suite de confirmer ou d'infirmer les hypothèses mises en place.

**Plan de recherche :**

Pour atteindre les objectifs de cette recherche, la démarche est composée de trois chapitres, entre autres :

Le premier chapitre portera sur le cadre conceptuel de l'audit divisé en trois sections, la première section abordera la définition de l'audit comptable et financier, la typologie, les assertions, les normes ainsi les risques de ce dernier. La seconde section intitulée la démarche d'audit financier et comptable (prise de connaissance de l'entreprise, l'évaluation du contrôle interne et la stratégie d'audit, les travaux substantifs ainsi que les travaux de fin de mission), pour la dernière section, elle sera consacré dans sa totalité aux méthodes et outils de l'audit comptables et financier.

A présent, le deuxième chapitre abordera l'évaluation de la qualité de l'audit par les indicateurs de la qualité d'audit et qui comporte trois sections. La première section portera sur la notion de la qualité d'audit, son rôle, ses composants ainsi que son évaluation par la suite on abordera les indicateurs de la qualité d'audit, leur définition, historique, leurs objectifs, leur mise en œuvre et leur choix, et pour finir la dernière section traitera les différentes classifications les plus retenus dans le monde professionnel d'audit.

Et enfin, le troisième chapitre présente une étude de cas au niveau des deux cabinets d'audit Kreston M&P Algérie et PwC Algérie, qui est composé de trois section : la première section sera consacrée à la présentation des deux cabinets d'audit PwC Algérie et Kreston M&P Algérie ayant fait objet de lieu de stage de fin d'étude. La seconde section sera dédiée à la

présentation de la méthodologie de recherche et la présentation de l'enquête de recherche et ses caractéristiques.

Enfin, une conclusion générale portera synthèse de recherche et la vérification des hypothèses et de la problématique objet de la recherche.

# ***CHAPITRE I***

## ***LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER***

---

**CHAPITRE I : LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER**

L'entreprise au travers de son activité, poursuit un certain nombre d'objectifs. Leur réalisation intéresse tous ceux qui contribuent à son financement ou sont intéressés par ses résultats et performances. Il s'agit notamment :

- Des dirigeants de l'entreprise qui ont besoin d'informations pour prendre des décisions et gérer au mieux l'activité de leurs entreprises.
- De ses propriétaires (actionnaires, associés...), qui souvent éloignés de la conduite des affaires, sont désireux d'obtenir des informations sur les résultats et sur l'évolution de la situation financière afin de juger la rentabilité de leur investissement.
- Des salariés qui se préoccupent des problèmes relatifs à la gestion pour se rassurer de leur avenir.
- En fin des tiers qui, en tant que clients, fournisseurs, banques, Etat ...etc, traitent avec l'entreprise et s'y intéressent.

Ainsi, l'entreprise est amenée à produire certain nombre d'informations qui répondant aux diverses préoccupations qu'elle suscite. Comme il ne sert à rien de disposer d'information dont la qualité est douteuse, on ne peut dissocier l'obligation de produire des informations de la nécessité de garantir leur qualité, tel est le rôle de l'auditeur.

Le premier chapitre fera appel à la définition de l'audit financier, quels sont ses concepts, quels sont les fondements et la démarche de l'audit financier, et quelles sont ses méthodes et ses outils afin d'identifier les IQA

La première section abordera la définition de l'audit comptable et financier, la typologie, les assertions, les normes ainsi les risques de ce dernier.

La seconde section intitulée « la démarche d'audit financier et comptable », débutera par une présentation de l'approche de la démarche d'audit, et par la suite enchaînera par les différentes étapes de ce processus (prise de connaissance de l'entreprise, l'évaluation du contrôle interne et la stratégie d'audit, les travaux substantifs ainsi que les travaux de fin de mission).

Pour la dernière section, elle sera consacré dans sa totalité aux méthodes et outils de l'audit comptables et financier c'est ainsi que notre chapitre sera finalisé par une conclusion et qui sera une initiation au second chapitre.

---

## SECTION 1 : DEFINITIONS ET CONCEPTS DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

Cette première section sera consacrée pour mettre en place la définition et aux concepts générales de la notion de l'audit en générale, l'audit financier.

Elle abordera les définitions de l'audit, la typologie d'audit, les assertions, les normes d'audit ainsi que les risques et la matérialité relatifs à l'audit comptable et financier.

### **1. Définition générale d'audit :**

Audit vient du latin "Audire" un mot latin qui signifie bien écouter ; le verbe anglais "to audit" qui peut être traduit par "vérifier, surveiller, inspecter"<sup>1</sup>.

Donc l'audit est un examen mené par un professionnel indépendant (interne ou externe à l'entreprise), sur les informations fournies par les responsables de l'entité auditée, en vue d'exprimer par rapport à des critères d'appréciation, une opinion responsable et indépendante qui servira à accroître l'utilité de cette information chez les tiers.<sup>2</sup>

De cette définition en découle ce qui suit <sup>3</sup>:

#### **1.1. L'audit est un examen professionnel :**

L'audit est un processus d'examen critique dont le caractère professionnel se manifeste par :

- La compétence du professionnel découlant d'une formation et d'une expérience avérée.
- L'utilisation d'une méthodologie, de techniques et d'outils de contrôle et d'investigation pour conduire l'examen.

#### **1.2. L'audit porte sur des informations :**

L'audit c'est un examen des états financiers de l'entreprise, qui nécessite au déroulement de la mission des informations analytiques ou synthétiques, Historiques ou prévisionnelles, Internes ou externes à l'entité émettrice, Quantitatives, qualitatives ou techniques.

#### **1.3. L'expression d'une opinion responsable et indépendante :**

L'opinion formulée par l'auditeur est :

- Une opinion responsable car elle l'engage de façon professionnelle et pénale.

---

<sup>1</sup> Alain MIKOL, « Audit et commissariat aux compte », 12eme Edition, Paris, 2014, P. 9

<sup>2</sup> Vincent IACOLARE, « Pratiquer l'audit à valeur ajoutée », Afnor édition, Marseille, 2010, P. 10

<sup>3</sup> <https://www.etudier.com/dissertations/Cours-Base-De-l-Audit/51963671.html> / consulté le 20/02/2019 à 18h03

- Une opinion indépendante, car pour être crédible, l'auditeur doit être neutre.

#### **1.4. L'accroissement de l'utilité de l'information :**

Le principal apport de l'audit est la crédibilité et la sécurité que l'on peut attacher à l'information auditée.

#### **2. L'audit financier et comptable :**

Au plan international, dans les normes de l'IFAC : « L'audit financier 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 défini.»<sup>1</sup>

Donc, L'audit comptable et financier est un examen des états financiers d'une entreprise, dans le but à vérifier leur sincérité, régularité, conformité et leur capacité à refléter l'image fidèle de l'entreprise.

#### **3. Typologie de l'audit comptable et financier :**

##### **3.1. Définition de l'Audit comptable et financier interne :**

L'audit comptable et financier interne peut être assimilé à travers la définition même de l'audit interne. Ce dernier selon IFACI 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.»<sup>2</sup>

Les auditeurs internes se démarquent par leur connaissance de l'ensemble des affaires de l'entité à laquelle ils appartiennent. Ces experts de l'efficience et de l'efficacité visent à rehausser le niveau d'excellence. De concert avec les gestionnaires, ils procurent au conseil d'administration, au comité d'audit et à la haute direction l'assurance que la gestion des risques est efficace et que l'entreprise adhère aux bonnes pratiques en matière de gouvernance. Les travaux des auditeurs internes résultent en des recommandations visant à améliorer les processus, les politiques et les procédures. Ils s'impliquent également au niveau de la surveillance de l'éthique.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Inès GADDOUR, « Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et des comportements des auditeurs », thèse de doctorat à l'Université de recherche Paris Sciences et Lettres PSL Research University, dirigé par : Jean-François CASTA et Hédi NOUBBIGH, 21/11/2016, Paris, P. 43

<sup>2</sup> <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-de-laudit-contrôle-interne/> consulté le 04/03/2019 à 10h20

<sup>3</sup> <https://chapters.theiia.org/montreal/Pages/L'audit-interne.aspx> /consulté le 25/02/2019 à 18h25

L'IFACI a mis en place 4 principes fondamentaux concernant les règles et les devoirs professionnels des auditeurs internes <sup>1</sup>:

- **L'intégrité** : l'intégrité des auditeurs internes c'est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.
- **L'objectivité** : les auditeurs internes doivent avoir un niveau plus haut d'objectivité en termes de collection, d'évaluations et communication des informations relatives l'activité.
- **La confidentialité** : les auditeurs internes doivent mettre en valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent.
- **La compétence** : les auditeurs internes utilisent leurs connaissances ainsi que les compétences acquises dans la réalisation de leurs travaux.

### 3.2. Définition de l'Audit comptable et financier externe :

L'audit externe est une activité de contrôle et de conseil menée par une personne extérieure à une organisation. Qui peut porter sur<sup>2</sup> :

- L'organisation du travail.
- La répartition des tâches et des responsabilités.
- Le respect des procédures au sein d'une entité.
- La validité des états financiers émis par une organisation (audit financier).

Les entreprises font appel à un auditeur externe pour deux raisons<sup>3</sup> :

- Obligation légale (audit et validation périodique des comptes annuels.).
- Choix délibéré d'une l'entité à l'effet d'avoir une opinion externe et critique.

L'audit comptable et financier externe est dans but de permettre à un professionnel externe à l'entreprise d'exprimer une opinion objective sur les états financiers de l'entreprise et est-ce que c'est états financiers reflétant l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise.

L'audit comptable et financier externe peut s'agir d'un :

- a) Audit légal** : ou bien le commissariat aux comptes, prescrit par la loi sur les sociétés, qui est constitué de deux éléments distincts<sup>4</sup> :
- Une mission d'audit financier externe ;
  - Un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions légales et réglementaires (aboutissant à l'élaboration d'un rapport spécial.

---

<sup>1</sup> Yahia NASRI, cours d' « Audit comptable et financier », Encg – Oujda, 2010, P. 4

<sup>2</sup> <https://comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/503225/audit-externe/> consulté le 06-03-2019

<sup>3</sup> Idem

<sup>4</sup> Yahia NASRI, Op.cit, 2010, P. 5

**b) Audit contractuel :** L'audit financier externe contractuel, se réalise par une demande d'une entreprise, pour des objectifs qui sont définies dans le contrat avec l'auditeur.

L'audit contractuel tourne en générale vers<sup>1</sup> :

- L'évaluation d'entreprise.
- L'analyse de la qualité de système d'information.
- L'évaluation d'actifs ou passifs.
- L'évaluation de risques spécifiques...

La mission d'audit externe conduit à la certification ou la non certification ou bien la certification sous réserve des comptes présentés répondent aux qualifications légales de régularité, de sincérité et d'image fidèle.

### **3.3. Audit comptable et financier interne Vs Audit comptable et financier externe :**

L'annexe n° (01) représente une comparaison entre les rôles respectifs de l'audit interne et ceux de l'audit externe.

## **4. Les assertions d'audit :**

### **4.1. Définition :**

Selon les NEP (normes d'exercice professionnel) **315** et **500**, les assertions d'audit peuvent être définies comme des critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.<sup>2</sup>

### **4.2. La typologie des assertions :**

Dans le cadre de l'audit comptable et financier, la norme ISA 315 (révisée) « Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives » définit les assertions auxquelles l'auditeur se réfère pour prendre en considération les différents types d'anomalies potentielles entrent dans les trois catégories<sup>3</sup>:

**a) les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements de la période audité :** Les assertions y relatives sont définies comme suit :

- **Réalité :** les opérations qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité.

<sup>1</sup> Yahia NASRI, Op.cit, 2010, P. 5,

<sup>2</sup> [https://doc.encc.fr/docs/nep-315?fbclid=IwAR1eryCCxzJLqtANz0duL4q3hGRPDuGsQT9kmhVUhRothW-W\\_SrwRGY5gg](https://doc.encc.fr/docs/nep-315?fbclid=IwAR1eryCCxzJLqtANz0duL4q3hGRPDuGsQT9kmhVUhRothW-W_SrwRGY5gg) consulté le 10/03/2019 à 01 :00.

<sup>3</sup> Norme internationale d'audit (ISA), ISA 315, Elaborée par International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), En Mars 2012, Paragraphe 124, P 43



- **Exhaustivité** : les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été.
- **Exactitude** : les montants des opérations ont été enregistrés de façon appropriée.
- **Séparation des périodes** : les événements ont été enregistrés dans la bonne période
- **Classement** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes.

**b) les assertions concernant les soldes de comptes en fin de période :**

- **Existence** : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres existent.
- **Droits et obligations** : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs correspondent aux obligations de l'entité.
- **Exhaustivité** : tous les actifs, tous les passifs et tous les éléments de capitaux propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été.
- **Evaluation et imputation** : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont inscrits dans les états financiers pour les bons montants et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

**c) les assertions concernant la présentation et les informations fournies :**

- **Réalité, et droits et obligations** : les opérations et se sont produits et se rapportent à l'entité,
- **Exhaustivité** : toutes les informations qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont bien été,
- **Classement et intelligibilité** : les informations financières sont présentées et décrites de façon appropriée et les informations fournies sont communiquées clairement,
- **Exactitude et évaluation** : les informations financières sont fidèle et pour les bons montants.

**5. Les normes d'audit:**

Les normes d'audit se présentent comme suit :

- Les Normes internationales d'audit (ISA).
- Les Normes Algérienne d'Audit (NAA).

En général on trouve que les normes prennent la structure suivant :

- Les normes générales.
- Les normes de travail.
- Les normes de rapport.

### 5.1. Les Normes internationales d'audit (ISA) :

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs, implique l'existence au préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit : les normes. L'IFAC a édicté des normes internationales d'audit (ISA) appelées à s'imposer sur le plan mondial à l'audit des états financiers et à l'audit d'autres informations et aux services connexes.

L'observation des normes pour la pratique professionnelle de l'audit est essentielle pour mener la mission d'audit et assurer toute la crédibilité au rapport de la mission et les recommandations qui y figurent. Il faut tout de suite se presser de souligner qu'il existe des normes aussi pour l'audit interne qu'externe au niveau international appelées les normes ISA.

Les normes internationales d'audit ISA ont été rédigées par l'IAASB de l'IFAC. L'IFAC est l'organisme normalisateur pour l'audit reconnu mondialement. L'IFAC est à l'origine des normes ISA comprenant le référentiel ISQC1.<sup>1</sup>

Liste des normes internationales d'audit ISA annexe n° (2)

### 5.2. Les normes d'Audit Algérienne (NAA) :

Les pouvoirs publics se sont attelés depuis mi- 2011, à rédiger les normes algériennes d'Audit, les NAA, 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.

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Elles forment ainsi avec les «normes de rapports du commissaire aux comptes», parues en 2013, le 1er jalon d'un processus de mise en place progressive du «référentiel national d'audit financier».

Il est prévu que cette norme soit également transposée dans la réglementation algérienne : ce sera la norme NAA 200. A l'instar du SCF qui ne peut être compris sans référence à son cadre conceptuel, la compréhension des NAA passe par l'appropriation préalable de la NAA 200 et donc d'ISA 200 dans l'attente de la publication de la norme nationale susvisée<sup>2</sup>. Les normes d'audit algériennes annexe n° (3)

---

<sup>1</sup> Abdelkader, AYADI, « Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives. The new Algerian reference of audit - Implementation issues and perspectives », The journal of Economics and Finance (JEF), Edition 01/2018, Algeria, 2018, P 46

<sup>2</sup> Idem.

### 5.3. La structure générale des normes d'audit :

Les normes prennent le code de déontologie suivant en général :

#### 5.3.1. Les normes générales:

Les normes générales ou bien les normes par nature, elles concernent les compétences de l'auditeur, son indépendance, et aussi la qualité de son travail et le secret professionnel. Et Quelles que soient les modalités de présentation des normes, on retrouvera dans la plupart des recommandations nationales ou internationales les quatre normes générales suivantes <sup>1</sup> :

- L'indépendance.
- La compétence.
- La qualité du travail (ou conscience professionnelle) et Le secret professionnel.

#### 5.3.2. Les normes de travail :

La mission d'audit a besoin d'être orientée, pour cela l'auditeur se doit d'avoir une connaissance globale de l'entreprise. Cette orientation permettra une identification des risques qui pourraient influencer sur les comptes.

C'est ainsi que cette approche qu'on pourrait qualifier de préventive conduit à<sup>2</sup> :

- La détermination de la nature et de l'étendue des contrôles en prenant en compte le seuil de signification
- L'organisation de l'exécution de la mission afin de déboucher le plus rationnellement possible sur une certification, et ce avec efficacité et dans les délais.

Ces normes de travail sont applicables quelle que soit la taille de l'entreprise. Cependant l'approche et les méthodes peuvent être adaptées selon l'organisation.

#### 5.3.3. Les normes de rapport :

Dans l'ensemble que constituent les normes d'audit, la partie relative aux rapports est par définition celle qui sera perçue le plus directement par les utilisateurs de l'information financière externe.

L'auditeur ou commissaire au compte s'engage dans son rapport à donner une image précise et surtout juste de l'entreprise. Le rapport d'audit comporte <sup>3</sup>:

---

<sup>1</sup> Moncef, KASMI, « Cycle de formation pratique sur : L'audit comptable et », 2016, Tangier, P 24

<sup>2</sup> <https://www.petite-entreprise.net/P-3506-88-G1-les-normes-d-audit-financier.html> / consulté le 26/03/2019 à 22h36

<sup>3</sup> Moncef, KASMI, Op.cit. 2016, P. 24

- Un paragraphe d'introduction qui situe la mission, précise l'origine de la nomination, le nom de l'entreprise, l'exercice concerné et présente les deux parties de la mission.
- L'opinion sur les comptes annuels qui comprend un paragraphe sur l'étendue de la mission faisant référence aux normes de la profession et le paragraphe de l'opinion proprement dite.
- Les vérifications et informations spécifiques qui concernent les informations données aux actionnaires notamment dans le rapport de gestion, la relation des irrégularités qui n'affectent pas les comptes annuels (irrégularités juridique, infraction...) et les informations prévues par la loi sur les participations et l'identité des personnes détenant le capital.

## **6. Le risque d'audit comptable et financier :**

### **6.1. La définition du risque d'audit :**

Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives.

Pascal SIMON définit le risque d'audit comme suite : « Le risque d'audit peut être défini, à mon sens, comme le risque que des erreurs ou irrégularités n'aient pas été détectés après l'accomplissement de l'audit et que ces erreurs ou irrégularités affectent de manière significative les comptes certifiés ».

Les normes ISA relatives aux risques et leur évaluation se présentent comme suit <sup>1</sup>:

- ISA 315 : identification et évaluation des risques. D'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.
- ISA 320 : caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit.
- ISA 330 : réponses de l'auditeur aux risques évalués.
- ISA 450 : évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit.

### **6.2. Les différents risques d'audit :**

La notion du risque d'audit indique que ce dernier se compose de trois types<sup>2</sup> :

- Le risque inhérent
- Le risque de non contrôle
- Le risque de non détection

---

<sup>1</sup> Pascal SIMONS, « Audit financier », les éditions d'organisation, Paris, 1987, p 27.

<sup>2</sup> Khalil FEGHALI, « les techniques et les procédures d'audit comptable et financier : principes internationaux et pratiques libanaises », Ed: L'Harmattan, Paris, 2015, P 38-41

### **6.2.1. Le risque inhérent (RI) :**

La norme de l'IFAC définit le risque inhérent par : « le risque qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations puissent renfermer une inexactitude qui, seule ou ajoutée à des inexactitudes présentes dans d'autre solde ou catégorie pourrait être significative à supposer qu'il n'y ait pas de contrôle interne s'y rapportant. Ce risque est lié aux activités de l'entité, à son environnement et à la nature du solde de compte ou de la catégorie d'opérations concernées ».

Il comporte deux types :

- Risque général lié à l'entreprise.
- Risques liés aux opérations comptables.

### **6.2.2. Le risque de non contrôle :**

Ce risque signifie que le contrôle interne mis en place par l'entité ne permet pas de prévenir ou de détecter et de corriger en temps voulu une anomalie que pourrait comporter une assertion. Cette anomalie pourrait être significative, soit en elle-même ou cumulée à d'autres anomalies, de ce fait, peu importe que le risque inhérent (risque général lié à l'entreprise et risque lié aux opérations comptables) soit élevé si le système de contrôle interne a été bien conçu et si son application est correctement effectuée, cela vient en effet réduire considérablement l'apparition des erreurs.

### **6.2.3. Le risque de non détection :**

C'est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une anomalie qui est présente dans une assertion et qui pourrait être significative, soit en elle-même ou cumulée à d'autres anomalies, en d'autre terme et selon la norme d'IFAC le risque de non détection est : « le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération, qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitude présentés dans d'autre soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative »

## **7. La matérialité en audit :**

### **7.1. La définition de la matérialité :**

La matérialité ou seuil de signification est le niveau au-dessous duquel les erreurs ou risques d'erreurs relevés ne sont pas de nature à remettre en cause la régularité et la sincérité des états financiers sur lesquels l'auditeur est amené à porter une opinion.

« Seuil de signification », un seuil veut dire un chiffre calculé en se basant sur certains agrégats et une méthode de calcul. Par contre L'adjectif « significatif », suggère un jugement,

---

et selon l'IFAC: "Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers".<sup>1</sup>

L'auditeur apprécie le seuil de matérialité à différents niveaux :

- Lors de la détermination de la nature, de l'étendue et du calendrier de ses travaux d'audit ;
- Lors de l'évaluation de l'incidence des redressements identifiés sur les états financiers ;
- Lors de l'appréciation du caractère appropriée de la présentation des informations financières dans les comptes et dans le rapport.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Document interne du cabinet.

<sup>2</sup> Idem.

## SECTION 02 : LA DEMARCHE DE L'AUDIT FINANCIER

Cette deuxième section sera consacrée à la description de la démarche de l'audit financier théoriquement parlant.

On abordera en premier lieu une présentation de l'approche d'audit financier introduite par la norme internationale d'audit ISA 200 , suivie par les différentes phases de cette démarche qui sera dédiée à la prise de connaissance de l'entreprise et des travaux préparatoires représentés par la norme ISA 300 ainsi que la norme ISA 315 ,on procédera par la suite à la seconde phase qui est l'évaluation du contrôle interne et l'élaboration de la stratégie d'audit présentée par la norme ISA 610 ainsi que l'exécution des contrôles substantifs ISA 500 ,501 ET 530 , et à la fin on abordera la réalisation des travaux de fin de mission ISA 700.

### **1. La présentation de l'approche d'audit :**

Les trois auteurs RAFFEGEAU Jean ainsi que DUFILS Pierre et DE MENONVILLE Didier explique dans leurs ouvrages la démarche générale de l'auditeur qui se résume et s'organise selon les étapes présentées comme suite <sup>1</sup> :

- Orientation et planification (Prise de connaissance et élaboration d'un plan de travail).
- Appréciation du contrôle interne (Evaluation du contrôle interne et identification des risques).
- Contrôle des comptes annuels et des événements postérieurs à la clôture de l'exercice).
- Achèvement des travaux et rapports (finalisation de l'audit).

L'audit est un ensemble de travaux conduit par un professionnel compétent et indépendant, cet examen s'effectue conformément à une démarche et des normes professionnelles ayant pour objectif d'enjoindre le vérificateur à exprimer une opinion motivée, selon laquelle des états financiers sont sincères et réguliers dans tous leurs aspects significatifs.

L'atteinte de cet objectif est subordonnée au respect d'une démarche consistant en trois grandes étapes successives, à savoir la prise de connaissance générale, l'évaluation du contrôle interne et l'examen des comptes. Ce processus, défini selon les normes internationales d'audit (ISA).

### **2. Prise de connaissance de l'entreprise et travaux préparatoires (ISA 300 et ISA 315) :**

Tenant compte des deux normes internationales d'audit ISA 300 qui indique la nécessité d'effectuer une planification concernant l'audit des états financier et l'ISA 315 qui appuie sur

---

<sup>1</sup> Jean, RAFFEGEAU, et autres, « l'audit financier », édition presses universitaire de France, France, 1994, P 54.

la nécessité de la prise de connaissance de l'entreprise ou de l'entité ainsi que son environnement dans le but d'identifier toutes sortes de risques d'erreurs ou anomalies significatives et qui impacte la fiabilité des informations évoquant la situation financière de cette dernière.<sup>1</sup>

- **ISA 300** : planification d'un audit d'états financiers.
- **ISA 315** : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement. <sup>2</sup>

### **2.1. L'exigence des normes :**

Les normes d'audit prévoient que « l'auditeur doit connaître suffisamment les affaires de l'entreprise pour être en mesure de comprendre les circonstances, les opérations et les pratiques qui, selon lui, devraient être prises en considération dans la vérification des états financiers... ». En d'autre terme le CNCC indique que « le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance globale de l'entreprise lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et systèmes significatifs. »<sup>3</sup>

### **2.2. L'importance de la prise de connaissance :**

Lors de la prise de connaissance de l'entreprise, l'auditeur cherche à collecter un maximum d'informations sur l'entreprise et son environnement afin de mieux connaître l'entreprise et de détecter l'existence de risques pour orienter sa mission. Son objectif n'est pas de vérifier le bien-fondé des informations, mais de les analyser en s'assurant toutefois qu'elles ne semblent pas incohérentes ; dans le but de <sup>4</sup> :

- Obtenir une connaissance globale et générale sur l'entreprise auditée en question ainsi que sur son environnement pour pouvoir par la suite identifier les risques propre à cette dernière.
- Identifier les systèmes et les domaines significatifs, afin de déterminer les éléments sur lesquels prioritaires à être vérifier et qui vont constituer le centre des travaux d'audit.
- Faciliter l'élaboration du plan général concernant la mission d'audit qui résumera les informations collectées et qui permettra à l'auditeur de prendre des décisions nécessaires à la réalisation de sa mission d'une façon efficace.

---

<sup>1</sup> Jean-Luc, BARLET, et autres, « Mémento Audit et commissaires aux comptes », Francis Lefebvre, Paris, 2017, P 602.

<sup>2</sup> Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « Normes internationales d'audit 200-810 », France, 2012, P1.

<sup>3</sup> David, EKABOUMA, « Audit comptable & financier : Objectifs, Démarches et Techniques », Melea consulting, USA, Mai 2010, p 6.

<sup>4</sup> Idem.



### 2.3. Les éléments nécessaires à mettre en évidence :

Les informations nécessaires à prendre en comptes sont celles qui peuvent avoir une incidence significative sur la performance ainsi que sur les comptes, ces informations requises doivent porter sur <sup>1</sup> :

- L'environnement, les règlements et d'autres facteurs, notamment le référentiel d'information financière applicable.
- La nature de l'entité auditée, y compris son mode de fonctionnement, la structure de sa gouvernance, son financement (afin de permettre à l'auditeur de connaître les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il doit s'attendre à trouver dans les états financiers), ainsi que la sélection et l'application des méthodes comptables, y compris les raisons des modifications dont elles ont fait l'objet.
- La mesure et l'examen de la performance financière de l'entité auditée.
- Les décisions prises en dehors de l'entité auditée, dans le cadre de processus politiques, comme de nouveaux programmes ou des restrictions budgétaires.
- Les dispositions législatives et réglementaires particulières régissant l'entité auditée, ainsi que l'incidence potentielle de leur non-respect.
- Les objectifs et les stratégies du programme comportant des éléments de la politique publique et donc susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation des risques.
- Les structures de gouvernance dépendant du statut juridique de l'entité, par exemple fait qu'il s'agit d'un ministère, d'un département, d'une agence ou d'un autre type d'administration.
- La communication et l'application des valeurs d'intégrité et d'éthique de l'entité.

### 2.4. Supports et moyens de prise de connaissance :

La prise de connaissance prendra lieu en se basant sur deux étapes principales qui sont à la fois la consultation des documents essentiels et l'élaboration des entretiens.

L'auditeur dispose des moyens décrits ci-après pour acquérir les informations nécessaires à la prise de connaissance<sup>2</sup> :

#### 2.4.1. Les supports de base :

Ce sont des supports qui doivent être fournis par l'entreprise à l'auditeur qui servent de base pour la prise de connaissance.

---

<sup>1</sup> David, EKABOUMA, Op.cit, Mai 2010, p 6.

<sup>2</sup> Idem.

a) **Le manuel de procédure comptable** : qui est défini comme étant un guide des documents utilisés ainsi que les tâches et les responsabilités assignées aux services.<sup>1</sup>

b) **Autres supports de base** :

- **Les données sectorielles** (la composition du secteur, les facteurs clés de succès, la production et la commercialisation du secteur, le taux de marge du secteur...).
- **Le dossier organisationnel et juridique**: qui indique des informations sur l'entreprise au niveau organisationnel (organigramme), les activités, les statuts, les procès-verbaux, organes dirigeants, contrats...<sup>2</sup>
- **Le dossier comptable** : Il s'agit des états de synthèse des journaux comptables des PV des assemblés, journal d'inventaire, du référentiel applicable ou adopté, des méthodes comptables, spécificités, de l'historique des comptes.<sup>3</sup>
- **Le dossier fiscal et social** : il s'agit des documents spécifiant les régimes fiscaux applicables, les conventions, les redressements notifiés...<sup>4</sup>

#### 2.4.2. Les autres outils supports :

Il s'agit des outils et supports produits par l'auditeur lui-même en se servant des supports de base après avoir procédé à leur traitement et analyse, leur établissement servira par la suite à la formulation de l'opinion ou jugement final sur les comptes de l'entité.

a) **Le questionnaire de prise de connaissance** :

Il contient des questions posées par l'auditeur à soit même et qui va y répondre en se servant de différentes techniques tel que : les interviews, observations, documentations..., il est nécessaire pour bien définir le champ d'application de la mission d'audit, pour connaître et l'organisation et l'importance du travail comptable, pour l'évaluation du contrôle interne.<sup>5</sup>

b) **La grille d'analyse des tâches** :

Il s'agit d'une photographie de la répartition des tâches à un moment donné qui permet de détecter le non-respect du principe de la séparation des tâches incompatibles et d'y remédier ainsi qui permet d'effectuer une analyse des charges de chacun des membres du personnel.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Bissam KARAFI, « rédaction de manuel de procédures et analyse du contrôle interne du département pièce de rechange », Mémoire de fin d'étude Magister, encadré par : Mr. SILVER, Maroc, Janvier-Mars 2005. P 50.

<sup>2</sup> B, GRAND, et autres. « Audit comptable et financier », Edition Economica, 2eme édition, 2006, P 41

<sup>3</sup> Sliwa JEAN, « Audit et contrôle interne : les documents », extrait du livre : « L'audit, les contrôles internes et les fraudes », édition emerit publishing, 2011. P 1

<sup>4</sup> Idem.

<sup>5</sup> Jacques, RENARD, « Théorie et pratiques de l'audit interne », Edition 10, Eyrolles, 2017, Paris, p 221

<sup>6</sup> Idem, P 349

**c) Le diagramme de circulation :**

Contrairement à la grille d'analyse qui est statique, le diagramme de circulation est dynamique il permet de traduire le circuit emprunté par les documents entre les différents services et fonctions ainsi de préciser leur destination de ce fait il permet de concevoir l'acheminement des informations et leurs supports.<sup>1</sup>

**d) Le questionnaire du contrôle interne :**

Les questionnaires de contrôle interne sont sous forme d'une liste exhaustive de questions fermées qui n'admettent des réponses que par « oui » ou « non ». Les réponses servent à recenser les moyens en place destinés à atteindre les objectifs de contrôle interne

**3. L'évaluation du contrôle interne et élaboration de la stratégie d'audit ISA 610.**

Tenant compte de la norme internationale d'audit ISA 610 qui traite des responsabilités de l'auditeur externe en ce qui concerne les travaux des auditeurs internes quand l'auditeur externe a déterminé, conformément à la norme ISA 3151, qu'il est probable que la fonction d'audit interne sera pertinente pour l'audit.

**3.1. Généralité sur le contrôle interne :**

Après avoir effectué la 2<sup>ème</sup> étape de la démarche d'audit qui est la prise de connaissance de l'entreprise auditée et après avoir pu collecter et sélectionner les informations nécessaires et celles concernées par le contrôle et l'évaluation, l'auditeur externe va procéder à l'analyse de ses données afin qu'il puisse comprendre l'origine et la production de ces derniers par le système d'information de cette entreprise de ce fait il sera capable d'identifier les contrôles pertinents mis en place et qui lui permettra par la suite de détecter les erreurs, les anomalies ainsi que les fraudes et les risques et les déceler.<sup>2</sup>

**3.1.1. définition du contrôle interne :**

Il existe de nombreuses sortes de définition du contrôle interne émises par les organismes professionnels de ce fait on en a extrait deux entre elles qui font bien ressortir les principaux objectifs ainsi que les intervenants de ce dernier.

**Selon L'ordre des experts comptables 1977(France) :** Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour objectif, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, d'autre, l'application des instructions de la direction générale et de favoriser l'amélioration des

---

<sup>1</sup> Jacques, RENARD, Op-cit, P 352.

<sup>2</sup> Idem, P125.

performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci<sup>1</sup>.

### 3.1.2. Les objectifs du contrôle interne :

Les objectifs du contrôle interne sont <sup>2</sup>:

- La protection et la sauvegarde du patrimoine y compris la prévention de la fraude.
- La conformité aux différentes lois et réglementations applicables.
- Le respect constant des instructions et des règles de gestion définies par la direction.
- La diffusion d'une information financière et comptable fiable et rapidement disponible.
- Le développement de la rigueur et l'amélioration des performances (efficacité opérationnelle, rationalisation des tâches).
- L'optimisation des ressources.

### 3.1.3. l'importance de l'évaluation et l'examen du contrôle interne :

L'évaluation du contrôle interne ouvre porte à deux buts essentiels pour servir la mission d'audit pour l'auditeur externe <sup>3</sup> :

- Elle permet de détecter la nature ainsi que l'étendue des vérifications que l'auditeur doit effectuer cela dépend de la qualité et l'efficacité du contrôle interne.
- Déceler les erreurs et les insuffisances du contrôle interne et de proposer des améliorations et des recommandations pour y remédier et pour éviter d'en reproduire d'autres prochainement (acte préventif).

### 3.2. Les principes de base du contrôle interne :

Le contrôle interne repose sur certain nombre de règles de conduite ou de préceptes dont le respect lui confèrera une qualité satisfaisante, ces principes sont au nombre de six qui se présentent comme suit <sup>4</sup>:

- **L'organisation et séparation des taches** : décrire les opérations afin de permettre à chacun de savoir ce qu'il doit faire, et à quel moment ce dernier doit le faire sous principe de la nécessité de la séparation des taches (opérationnelles, de contrôle,

---

<sup>1</sup> Thai. NGUYEN HONG, « Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan, Paris, 1999, P 97.

<sup>2</sup> Amine .NIZAR. « Le contrôle interne : Principes, Objectifs et Méthodologie »,édition, Mawarid.com, 12 Février 2017, P 2.

<sup>3</sup> <http://www.thinklarge.fr/commissariat-aux-comptes-importance-de-levaluation-du-contrôle-interne/> . Consulté le 02/03/2018 à 14 :30.

<sup>4</sup> Prudence, BOCOVO, « Evaluation du contrôle interne du cycle trésorerie par l'auditeur externe », Mémoire de fin d'études Master à l'Institut supérieur de management Adonaà, dirigé par : WHANNOU Serge (expert-comptable), Bénin, 2010, P 23.

d'enregistrement...), ainsi l'organisation doit se caractériser par la rationalité, l'adaptation aux objectifs de l'entité, vérifiabilité.

- **L'universalité** : Ce principe annonce que pour qu'un système soit efficace il ne faut en aucun cas exclure personne du contrôle interne l'intégralité de l'entreprise doit être touché ou concerné par le contrôle interne en tout moment et en tout lieu.
- **Harmonie** : Adéquation aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement.
- **L'intégration (l'autocontrôle)** : Le principe d'autocontrôle ou d'intégration stipule que les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle, et qui veut dire ainsi le recoupement et les contrôles réciproques ou mutuels.
- **Qualité du personnel** : Il s'agit bien de la compétence et l'honnête du personnel de l'entreprise.
- **L'indépendance** : Ce principe indique que les objectifs déterminés par le contrôle interne doivent être achevé indépendamment des méthodes, procédure et moyens de l'entreprise

### 3.3. Les éléments constitutifs du contrôle interne :

Les éléments constitutifs du contrôle interne sont au nombre de cinq définis par le COSO dont il affirme que chaque organisation doit en disposer pour assurer l'efficacité et la maîtrise de ses activités, qui sont <sup>1</sup> :

- **L'environnement favorable pour la maîtrise des risques** : comportement éthique et intégrité, définition des responsabilités, organisation....
- **L'identification et l'évaluation des risques** : détection des risques aux différents niveaux de l'organisation ainsi que leur hiérarchie en fonction de leurs impacts sur l'organisation.
- **Les activités ou procédures de contrôle** : dispositifs issus d'une procédure ou méthode ou de supervision, outils de lutte contre les différents risques.
- **La mise en œuvre et la maîtrise de l'information et de la communication** : en terme de qualité de l'information, des systèmes d'information et stratégique, définition des règles et modalités de communication interne et externe.
- **La structure pilotage du dispositif du contrôle interne (monotoring)** : en termes d'appréciation du contrôle interne, sensibilisation des responsables, adaptation des processus d'actualisation ainsi que le dispositif d'évaluation.

---

<sup>1</sup> Committee of sponsoring organizations of treadway commission (COSO), «Performance et gestion publique: contrôle interne, les 5 composantes du contrôle interne », USA, 2014, P 4

#### **4. L'exécution des contrôles substantifs :**

L'exécution de l'approche des contrôles dépend d'une façon directe des mécanismes de contrôle interne mis en place par l'entreprise auditée.

De ce fait on signale l'existence de deux catégories de testes (contrôles) effectués par la technique du Sondage <sup>1</sup>:

- Les tests de vérifications du fonctionnement des contrôles.
- Les tests de validations des comptes.

Selon les normes d'ISA 500,501 et 530 qui se présentent comme suit <sup>2</sup>:

- ISA 500 : Eléments probants.
- ISA 501 : Eléments probants-considération supplémentaire sur des aspects spécifiques.
- ISA 530 : sondage en audit

Ces normes définissent et précisent ce qui constitue des éléments probants dans le cadre d'une mission d'audit : Confirmation externe, approche analytique, Sondage, estimations comptable, parties liées, évènement postérieurs à la date de clôture continuité d'exploitation, déclarations de la direction<sup>3</sup>

#### **4.1. La vérification du fonctionnement des procédures :**

Les procédures du contrôle interne qu'un auditeur tente d'en tester le fonctionnement sont ceux qui répondent le mieux aux objectifs du contrôle ainsi que ceux qui peuvent être utiles à sa mission. <sup>4</sup>

#### **4.2. Contrôle des comptes :**

Le contrôle des comptes est la principale et la dernière phase d'une mission d'audit financier réalisé par les auditeurs externes. Celle durant laquelle les équipes effectuent les tests et contrôles substantifs jugés nécessaires. Lors de cette phase, l'encadrement des travaux des auditeurs de terrain est assuré par les programmes élaborés lors de la planification.

La mission se clôt en effet par l'expression de l'opinion de l'auditeur sur la régularité, la sincérité et la fidélité des états financiers de l'audité.

- Le programme de contrôle des comptes <sup>5</sup> :

---

<sup>1</sup> Jean-luc, BARLET, et autres, « Mémento Audit et commissaires aux comptes », Francis Lefebvre, Paris, 2017, P 637.

<sup>2</sup> Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « Normes internationales d'audit 200-810 », France, 2012, P1.

<sup>3</sup> Abdelkader, AYADI, Op-cit, 2018, P 48.

<sup>4</sup> Jean-luc, BARLET, et autres, Op.cit.2017, P 637-638.

<sup>5</sup> Idem, P639-645.

Le programme détaillé du contrôle des comptes est rédigé à partir du memorandum de stratégie d'audit des conclusions des tests sur les procédures, des guides de contrôle des comptes standard sont adaptés en fonction du contexte de l'entreprise.

De ce fait l'auditeur doit faire en sorte d'obtenir l'ensemble des éléments de preuve suffisants en matière de qualité et de quantité à fin de formuler son opinion sur les comptes annuels tout en utilisant les techniques les plus appropriées pouvant lui apporter la valeur probante suffisante et dans des meilleures conditions en matière de temps et de cout.

## **5. Les travaux de fin de mission :**

Après avoir procédé au contrôle des comptes, l'auditeur réalise les travaux de fin de mission suivants <sup>1</sup> :

- Recherche des événements postérieurs au bilan ;
- Obtention de la lettre d'affirmation ;
- Signature du questionnaire de fin de mission ;
- Préparation de la note de synthèse de la mission ;
- Rédaction conclusions et des projets de rapports à l'approbation de l'associé responsable

### **5.1. Les événements postérieurs au bilan :**

Événement ayant une incidence financière significative, survenu entre la date de clôture de la période et la date de la mise au point définitive des états financiers et qui, de ce fait, doit être reflété ou faire l'objet d'un complément d'information dans ces états.

L'auditeur doit être éveillé et doit poursuivre ces événements jusqu'à la signature effective de son rapport.

### **5.2. La lettre d'affirmation :**

La lettre d'affirmation fait partie des diligences dont dispose l'auditeur dans l'exercice de sa mission d'audit légal ou contractuel. Elle s'intègre dans un dispositif cohérent de mise en œuvre des travaux d'audit ainsi elle constitue un élément probant et fiable car à travers la lettre d'affirmation, l'auditeur obtient des déclarations écrites de la part de la direction.

### **5.3. Le questionnaire de fin de mission :**

Le questionnaire de fin de mission a pour objectif de permettre à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a oublié aucun aspect important de la mission, qui veut dire qu'il a rempli toutes les diligences requises par les normes professionnelles, et qu'il n'existe pas de points en suspens

---

<sup>1</sup> Jean-luc, BARLET, et autres, Op.cit.2017, P 648-662.

qui feraient obstacle à l'émission du rapport. Il doit être signé et soumis au directeur de mission en même temps que la note de synthèse et les projets de rapports.

#### **5.4. Notes de synthèse :**

La note de synthèse générale résume le processus d'audit concourant à l'émission de l'opinion de l'auditeur. En tant que tel, la rédaction de ce document ne nécessite aucune information nouvelle : la note de synthèse reprend des informations qui proviennent de différentes feuilles de travail du dossier d'audit établies lors des différentes phases ...

#### **5.5. Rapport et contrôle de qualité :**

L'auditeur procède à l'élaboration de son rapport tout en prenant en considération les normes de rapport utilisées ainsi que les problèmes relevés dans la note de synthèse.

Le rapport doit être discuté avec l'associé et qui doit être revu par un autre tenant compte du principe d'indépendance, il doit comporter des recommandations concernant les problèmes détectés lors de l'évaluation du contrôle interne.

Il existe deux catégories de rapport :

- **Le rapport d'opinion sans réserve** : l'auditeur émet une opinion de certification sans réserve lorsque sa conclusion est que les états financiers donnent une image fidèle (ou présentent sincèrement) la situation financière et le résultat de l'entreprise, conformément à un référentiel comptable identifié.
- **Un rapport modifié est émis dans le cas contraire** : observations ayant ou n'ayant pas d'incidence sur l'opinion d'audit, impossibilité d'exprimer une opinion, opinion avec réserve et opinion défavorable.



---

## SECTION 03 : LES TECHNIQUES D'AUDIT

Les techniques et outils d'un auditeur ait dans sa disposition diffèrent et s'adaptent selon les capacités et les compétences de ce dernier ainsi varient selon la nécessité.

De ce fait cette section comportera quelques-uns de ces derniers, tel que les procédés de l'examen analytique, les techniques ainsi que les techniques d'interrogation, les feuilles et les dossiers de travail, les tests sur le fonctionnement du contrôle et enfin les techniques de validations des comptes.

### 1. Les procédés de l'examen analytique :

En générale les travaux d'audit commencent par la mise en œuvre des procédés analytiques. L'utilisation des procédés analytiques est importante dans la vérification des entreprises. Ils permettent de détecter et repérer les tendances importantes sur lesquelles la mission devrait reposer.<sup>1</sup>

#### 1.1. Définition :

Les procédés d'examen analytique représentent l'ensemble des tests de vraisemblance effectués sur les comptes ou classes de transactions.<sup>2</sup>

#### 1.2. La typologie d'examen analytique :

On souligne quelques types d'examen analytique couramment utilisés en audit sont<sup>3</sup>:

- Analyse de variations d'un exercice à l'autre.
- Analyse de variation en comparaison avec une entreprise similaire.
- Analyse des ratios.
- Recherche des éléments inhabituels.
- Calcul du solde approximatif d'un compte de produits ou de charges sur la base de relations avec d'autres comptes.

### 2. Les techniques descriptives :

Les techniques descriptives sont de nombre de trois techniques principales<sup>4</sup>:

- Le mémorandum.
- L'inspection physique.
- La lettre de circulation.

---

<sup>1</sup> Khalil, FEGHALI, Op-cit, 2015, P 122.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> Ibid.

## 2.1. Le mémorandum :

Une première approche possible du contrôle interne est la description narrative, à laquelle on donne traditionnellement le nom de mémorandum. L'auditeur fait la synthèse écrite des entretiens qu'il a élaborés avec les responsables intéressés et des documents qu'il a pu réunir. L'approche par mémorandum présente des avantages certains, elle autorise l'auditeur à une certaine souplesse dans le déroulement de ses conversations avec les responsables de l'entreprise. Moins directif, l'auditeur écoutera mieux son interlocuteur. Inversement, celui-ci se sentant moins contrôlé, se montrera plus direct et plus coopératif.

Mais l'auditeur doit être meneur de l'interview et doit avoir le courage pour réaliser une synthèse tout en étant sûr de ne négliger aucun aspect important ainsi il doit utiliser les questionnaires dits ouverts dont les questions doivent impliquer chacune un développement et nécessite une compréhension approfondie du système, de ce fait on peut dire que les questionnaires sont efficaces lors de la préparation des interviews avec les responsables et permettent aussi de faire en sorte qu'aucun point important n'a été omis.

Le mémorandum est d'une nature très complexe aux lecteurs étrangers ou n'ayant pas d'expérience dans le domaine de ce fait on peut dire que cette technique ne sera valable que pour des cas simples, l'adoption de d'autres méthodes sera nécessaire pour pouvoir traiter les cas complexes.

## 2.2. L'inspection et l'observation physique :

L'inspection et l'observation se sont deux techniques différentes entre elles, mais ayant une relation complémentaire dont l'une est née de l'insuffisance de l'autre, la différence entre les deux réside dans le fait que l'inspection concerne les biens matériels (dossiers ou bien des actifs), tandis que l'observation physique se focalise sur l'exécution des méthodes ou processus du travail en fonction des consignes préalablement établies (application des procédures).

- **L'inspection :** L'inspection des documents et des dossiers procure différents degrés de fiabilité, selon la nature et la provenance des documents. L'inspection des biens matériels permet d'obtenir des éléments probants extrêmement fiables quant à l'existence de tels biens, ainsi qu'une idée approximative de la valeur de ces biens (si les biens ne semblent pas endommagés ou désuets), mais pas nécessairement de se faire une idée sur la propriété ou de la valeur de ceux-ci.
- **L'observation physique :** L'observation physique vise à vérifier directement que les éléments portés à l'actif du bilan de l'entreprise ont une existence physique réelle. Il s'agit

d'une technique à laquelle est attachée une force probante importante, elle intervient aussi au niveau de l'audit de régularité ou de conformité.

### **2.3. La lettre de confirmation directe : (la circularisation) :**

La circularisation ou « procédure de confirmation directe » est une demande faite à un tiers, ayant des relations d'affaires avec l'entreprise en question, afin de confirmer directement au réviseur de ses comptes (Expert-comptable ou Commissaire aux comptes) toutes opérations, soldes ou autres renseignements. Elle peut être faite auprès des clients, fournisseurs, banques, assurances, avocats, administrateurs et mandataires judiciaires ainsi qu'auprès du greffe du tribunal de commerce. Ainsi, l'objectif d'une circularisation pour l'expert-comptable ou le Commissaire aux comptes est double : elle permet de contrôler l'existence d'un solde ou d'une information et de vérifier la qualité du fonctionnement des procédures.

En d'autre terme, la confirmation directe (ou circularisation) est une des diligences obligatoires du commissaire aux comptes. Cette technique de collecte des éléments probants permet de valider les soldes et mouvements comptables et contribue à la détection d'anomalies voire de fraudes. A ce titre, elle est classée parmi les techniques les plus utilisées de nos jours et généralement, le taux de réponse est assez satisfaisant.

Avant de prendre la décision sur la fiabilité de la lettre de confirmation et de son utilisation, il faut prendre en compte deux critères majeurs :

- L'importance relative : est essentiellement l'importance du poste par rapport au total de l'actif. Il est difficile de fixer un seuil standard à appliquer automatiquement.
- La relativité du risque : qui s'apprécie selon la nature même du poste du bilan considéré.

#### **2.3.1. Objectifs et avantages de la circularisation :**

- Au pré des clients, elle est nécessaire pour s'assurer qu'il n'y a pas d'actif fictif par l'envoi d'un relevé des risque sur le client en question ainsi que les factures non facturées ou réglées, il s'agit de la confirmation positive.
- La confirmation négative : Etablie selon le même principe que la précédente, cette formule présente la particularité de préciser au tiers que sa réponse n'est souhaitée qu'en cas de désaccord. Ce type de confirmation est rarement utilisé seul, mais peut l'être en complément de la confirmation positive.
- La confirmation ouverte : L'entreprise demande aux tiers de fournir une situation de ses comptes dans leurs livres. Cette formule, plus souvent utilisée pour les créanciers, présente l'avantage de pouvoir être utilisée sans attendre la sortie des balances. Par contre, elle pose parfois des problèmes importants de rapprochement.

- Au pré des fournisseurs, elle est nécessaire pour déceler les passifs non comptabilisés mais contrairement à celle des clients l'entreprise auditée doit demander à ses fournisseurs de transmettre un relevé de leurs créances sur cette dernière effectué par eux même à l'auditeur.
- Dès lors, il sera le plus souvent nécessaire de compléter le contrôle par d'autres méthodes plus appropriées aux objectifs non couverts par la confirmation directe.

### **3. Les techniques d'interrogation :**

Les techniques d'interrogation sont de nombres de trois techniques principales<sup>1</sup>:

- Les sondages.
- Les interviews.

#### **3.1. Les sondages :**

Le sondage est une technique très fortement utilisée dans une mission d'audit. En effet, le commissaire aux comptes n'a qu'une obligation de moyen. Il en découle qu'il n'a pas à vérifier l'exhaustivité des comptes annuels, ni à y rechercher toutes les inexactitudes ou irrégularités. L'objectif du commissaire aux comptes est d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes audités sont réguliers et sincères. Le sondage consiste à définir l'objectif du sondage et la population concernée, puis étudier une partie représentative de cette population, appelée échantillon et enfin à émettre des conclusions.

L'avantage de cette procédure d'audit est qu'elle est applicable à tous types de situation.

L'inconvénient est que les conclusions dépendent fortement de l'échantillon sélectionné. S'il n'est pas représentatif de la population étudiée, la non détection d'une anomalie significative est possible.

##### **3.1.1. Type de sondage :**

Les types de sondages sont au nombre de deux et qui se présentent comme suit :

- **Le sondage ordinaire :** il s'agit d'un type de sondage le plus utilisé par les auditeurs, il se base essentiellement sur l'expérience, les impressions, de ce fait l'auditeur est possède une liberté extrême concernant le choix de l'échantillonnage, sa dimension, la formation des lots et le mode de prélèvement, ainsi l'auditeur doit veiller à la représentativité du sondage qu'il effectue pour assurer une étude de qualité.

---

<sup>1</sup> Jacques, RENARD, Op.Cit, 2017, P 323-327.

- **Le sondage mathématique (statistique) :** de plus en plus les auditeurs recherchent des critères objectifs qui assurent un côté plus rigoureux à leur analyse. Ils ont donc recours aux techniques d'échantillonnage statistique.
- La théorie des sondages est basée sur les probabilités à deux événements : l'élément est acceptable ou l'élément est à refuser.

### 3.2. Les interviews :

#### 3.2.1. Définition :

L'interview est un outil qui s'utilise fréquemment, il est organisé et focalisé sur le fait d'obtenir un maximum d'informations pour que l'auditeur mène ses recherches.

Il faut noter que l'auditeur est celui qui est en mesure de demander de l'interview non pas l'entreprise à auditer ainsi il est nécessaire de ne pas confondre l'interview avec d'autres techniques qui sont d'apparence similaire tel que : les entretiens, les conversations, interrogations...

#### 3.2.2. Les 7 règles à respecter pour réussir une interview :

Les 7 règles à respecter pour réussir une interview sont :

- **1<sup>er</sup> règle : le respect du pouvoir hiérarchique**, l'auditeur doit avoir une autorisation du supérieur hiérarchique pour pouvoir procéder à son interview.
- **2<sup>ème</sup> règle : le rappel du principe et l'objectif de l'interview**, il est nécessaire que l'auditeur précise à l'interlocuteur le principe ainsi que l'objectif de sa mission de ce fait la transparence soit la clé pour mener une bonne interview.
- **3<sup>ème</sup> règle : évocation des points faibles et les difficultés**, les anomalies rencontrées lors d'une interview doivent être évoquées en premier lieu avant toute autre chose. Il faut toujours situer l'audit au niveau en lequel est situé l'auditeur dans le déroulement de sa mission, en rappelant les résultats de ses récentes recherches.
- **4<sup>ème</sup> règle : effectuer un résumé**, l'auditeur doit partager les conclusions de les résultats de son interview avec son interlocuteur avant de les communiquer à sa hiérarchie.
- **5<sup>ème</sup> règle : le coaching**, il faut garder l'objectivité, l'auditeur doit guider l'interview pour éviter de perdre le bon sens de ce dernier et pour atteindre l'objectif voulu.
- **6<sup>ème</sup> règle : l'écoute attentive**, les deux parties doivent être à l'écoute de l'autre de façon que l'auditeur soit plus un écouteur qu'un parleur sans pour autant perdre le sens de l'interview donc l'auditeur doit conduire ce dernier et le guider.

- **7<sup>ème</sup> règle : l'égalité entre l'auditeur et l'interlocuteur**, l'auditeur doit considérer son interlocuteur comme un égal dans la conduite de l'interview, il doit assurer et trouver un certain équilibre entre eux malgré le décalage hiérarchique.

**Remarque :** l'ensemble des techniques et supports cités précédemment sont valables pour la prise de connaissance de l'entreprise ainsi que pour l'évaluation du contrôle interne quand va traiter par la suite.

#### **4. Les dossiers et feuilles de travail ISA 230 :**

La norme ISA 230 : « **Documentation d'audit** » indique la consignation dans les dossiers des procédures d'audit réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (les termes « dossiers d'audit » ou « papiers de travail » sont quelquefois utilisés).

##### **4.1. Le dossier permanent :**

Fiche signalétique de l'entité, bref historique de l'entité, organigrammes, personnes ayant pouvoir pour engager l'entité, comptes annuels des derniers exercices, notes sur l'organisation, le secteur d'activité, la production, le cadre légal et réglementaire dans lequel l'entité exerce ses activités, statuts, procès-verbaux des conseils d'administration et des assemblées générales, liste des associés ou actionnaires, structure juridique du groupe, contrats, assurances.<sup>1</sup>

##### **4.2. Le dossier courant (travail) :**

Il comporte les détails des éléments figurants sur les états financiers de l'entreprise auditée (compte de résultat, IBS, capitaux propres, provisions, emprunts, immobilisations, clients, fournisseurs...) ainsi que ceux relatifs à l'évaluation du contrôle interne, de consolidation et les documents périmés retirés.<sup>2</sup>

##### **4.3. Le dossier de l'exercice :**

Il comprend l'ensemble des informations relatives à l'auditeur, ses associés ainsi que sa mission d'audit et le programme de travail.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Sylvain, BOCCON-GIBOD, et autres, « la boîte à outils de l'auditeur financier : 67 outils et méthodes », Ed N°2, DUNOD, Paris, 2015, P 28-29.

<sup>2</sup> Idem, P 30-31.

<sup>3</sup> Ibid.

#### **4.4. Feuilles de travail :**

La feuille de travail permet au collaborateur de justifier le travail qu'il a réalisé, au chef de dossier ou à l'expert, de prendre connaissance des contrôles effectués. Elle constitue la mémoire sur l'analyse et l'explication des comptes. Elle englobe<sup>1</sup>:

- Feuille récapitulative (lead) référencé aux états financiers.
- Conclusion sur le poste.
- Programme de travail exécuté (complété et signé).
- Détails explicatifs.
- Sous-détails (explicatifs).
- Pièces justificatives probantes si nécessaires.

Chaque feuille contient un code de pointage, une référencement lié à la section qu'elle appartienne.

#### **5. Tests sur le fonctionnement du contrôle :**

Les tests sur le fonctionnement du contrôle sont<sup>2</sup> :

- La rédaction du programme de contrôle : l'auditeur en charge procède à la préparation des programmes de vérification du fonctionnement des contrôles.
- Exécution des tests : Elle consiste à vérifier l'existence des contrôles identifiés précédemment sur les guides (enquêtes, observations, répétition des contrôles).
- Documentation des tests : nécessité d'utiliser feuilles de travail daté, signées et référencées ainsi que l'organisation des feuilles de travail.
- Exploitation des conclusions : concerne l'existence ou l'absence d'anomalie.
- Rédaction du point à insérer dans le rapport de recommandation : comporte la description de la faiblesse et son impact, des recommandations ainsi que l'opinion de l'audité en cas de désaccord.

#### **6. Techniques de validation des comptes :**

Les techniques de validation des comptes sont comme suite<sup>3</sup> :

- Le vouching : le contrôle sur factures justificatives.
- Reperformence : reconstitution.
- Footing : vérification arithmétique.

---

<sup>1</sup> Sylvain, BOCCON-GIBOD, et autres, Op.cit, 2015, P 32-35.

<sup>2</sup> Cristelle, BARATRAY, « DSCG4-Comptabilité et audit : 48 fiches de cours pour acquérir les connaissances nécessaires », édition N°6, Gualino, France, 2018, P201.

<sup>3</sup> Document interne du cabinet.

- Matching : rapprochement.

### **7. L'audit et la détection des fraudes :**

La norme ISA 240 « les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers » elle explicite notamment la façon dont la Norme ISA315et la Norme ISA 330 sont à appliquer au regard des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

On peut dire que le rôle de l'audit est de déterminer les fraudes et en fournir des outils pour les déceler tel que : le contrôle de caisse, examen des pièces comptables (régularité, approbation, signature), vérification des états de rapprochement, questionnaires aux agents (ouverts, fermés), enquêtes...etc.

- On peut signaler que l'audit a pour rôle aussi la détection des faits délictueux qui signifie la collecte et la réunion des preuves suffisantes ainsi l'interrogation les personnes susceptibles de renseigner ou de fournir les informations voulues. <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Abdelkader AYADI, Op-cit, 2018, P48.



## Conclusion du premier chapitre :

L'audit financier est une activité très ancienne. Sa prolifération, ces dernières années, est liée au volume et à la qualité des informations financières requises par les organismes de régulation au niveau local et international. Ainsi, le champ de l'audit s'élargit chaque fois qu'un problème de type nouveau se crée.

Aujourd'hui, on assiste à des missions d'audit social, marketing, environnemental... donc les métiers de l'audit dépendent des besoins des acteurs économiques. L'auditeur, lors de sa mission, se contente de réaliser des tests qui semblent nécessaires pour pouvoir exprimer son opinion sur l'élément.

Il peut engager sa responsabilité, vis-à-vis de ses clients ainsi que des autres tiers lorsque sa mauvaise foi est établie sur le contenu de son rapport. Toutes les institutions de régulation convergent sur le fait que l'auditeur, lors d'une mission d'audit externe doit être un acteur indépendant.

La mission d'audit financier s'avère difficile à mettre en œuvre dès qu'il s'agit de vérifier les comptes consolidés d'une société dont les filiales se trouvent dans différents pays et qui adoptent toutes des référentiels comptables locaux. Pour ce fait, les cabinets d'audit de conseils continuent par se spécialiser dans des domaines précis tels que la consolidation, le reporting, le conseil... Après la vague des scandales financiers du début du 21<sup>ème</sup> siècle, les auditeurs sont fixés du bout du doigt et doivent concilier autant de compétence et de faire en sorte de bien maîtriser les concepts de leurs missions et de déontologie afin de garantir les intérêts de toutes les parties prenantes de l'entreprise.

Il convient de mentionner que le travail de l'auditeur n'est pas certain à 100 %. En effet, l'auditeur ne peut vérifier toutes les transactions, car il procède, entre autres, par échantillonnage. Il peut également trouver des anomalies qu'il ne considère pas significatives. Tout cela fait en sorte que l'auditeur pourrait ne pas remarquer une anomalie significative, de ce fait l'évaluation de la qualité d'audit en terme de mission d'audit, de l'auditeur lui-même ainsi que les résultats obtenus est une nécessité absolue. En effet, ce point-là constituera le thème ou l'intitulé de ce chapitre suivant qui portera sur l'évaluation de la qualité d'audit comptable et financier selon des indicateurs reconnus et détenus par les organismes internationaux.

# ***CHAPITRE II***

***L'ÉVALUATION DE LA QUALITÉ***

***D'AUDIT SELON LES IQA***

---

**CHAPITRE II : L'ÉVALUATION DE LA QUALITÉ D'AUDIT SELON LES IQA**

La mission d'audit constitue un palliatif aux anomalies d'asymétrie d'information au sein des organisations. En tant que mécanisme de gouvernance, elle a pour priorité l'assurance de la transparence et de l'image fidèle de ces entités. Un tel objectif ne peut être atteint sans améliorer la qualité des travaux des missions. D'après la théorie, l'amélioration de cette qualité dépend bien évidemment de plusieurs variables qualifiées d'indicateurs. Afin de les cerner, des lectures théoriques et empiriques s'imposent.

En ALGERIE, les scandales n'ont pas été aussi retentissants comme ceux des pays occidentaux comme l'affaire d'ENRON, sûrement à cause du tissu économique encore peu développé. Mais, il n'en demeure pas moins que l'affaire de la banque ELKHALIFA et autres ont fait d'énormes remous.

Face à ces différents scandales, plusieurs questions se sont soulevées et qui ont visé les auditeurs :

- Est-ce que les auditeurs ont toutes les qualifications nécessaires pour détecter des malversations dans les comptes ?
- Les auditeurs seraient dès lors dépeints dans le milieu des affaires comme des acteurs opportunistes cherchant à sauvegarder leur clientèle plutôt que de servir l'intérêt général ?

Même si être commissaire aux comptes suppose d'avoir des connaissances suffisantes et être doté d'une conscience professionnelle irréprochable, il n'en demeure pas moins que plusieurs facteurs qui influencent le bon déroulement d'une mission d'audit ainsi la qualité de l'auditeur et le résultat de sa mission en d'autre terme la sincérité de son rapport émis.

A présent ce chapitre qui se présente comme suite, au précédent aborde en premier lieu à la définition de la notion de la qualité d'audit, son rôle, ses composants ainsi que son évaluation sans pour autant oublier de mettre signe sur l'organe chargé de cette mission qui est le comité d'audit et on achèvera cette section par les normes internationales qui définissent le contrôle de la qualité d'audit, par la suite on abordera les indicateurs de la qualité d'audit, leur définition, historique, leurs objectifs, leur mise en œuvre et leur choix, et pour finir dans cette dernière section, on traitera les différentes classifications les plus retenus dans le monde professionnel d'audit tel que celle adoptée par le PCAOB...

De ce fait, on peut dire que ce chapitre sera dédié à cerner les principaux indicateurs susceptibles de mesurer la qualité d'audit que ce soit celle d'une mission d'audit ou bien de l'auditeur.

---

## SECTION 01 : L'ÉVALUATION DE LA QUALITÉ D'AUDIT

La notion de la qualité de l'audit, un concept clé de notre étude. Celle-ci recense de nombreuses définitions qui renvoient généralement à deux principales dimensions, à savoir compétence et indépendance.

Cette section évoquera la définition de la qualité d'audit, ses éléments essentiels et son rôle ainsi que son évaluation et le comité d'audit autant qu'organe responsable de l'évaluation et enfin les normes relatives à la qualité d'audit.

### **1. La définition de la qualité d'audit :**

Selon l'IFAC « L'audit financier 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 défini » cette définition met en évidence le caractère tributaire de la qualité du degré de conformité aux normes de référence.

Le code de la profession des commissaires aux comptes français décline l'ensemble des principes primordiaux relatifs au comportement de l'auditeur : intégrité, indépendance, impartialité, conflit d'intérêt, confraternité, compétence et discrétion. La majorité des travaux de recherche en adopte les deux fameuses dimensions, c'est-à-dire compétence et indépendance.<sup>1</sup>

#### **1.1. Selon l'approche classique :**

Selon l'article du chercheur de De Angelo (1981) la qualité d'audit peut être défini comme : « l'appréciation par le marché de la probabilité qu'un auditeur va conjointement détecter une anomalie ou irrégularité significative dans les comptes de l'entité auditée et la mentionner et publier dans son rapport » ce qui revoie au deux conditions principales selon ce dernier la dimension de compétence de l'auditeur à assurer la détection des anomalies et celle de son indépendance tout en gérant sa relation avec l'entité en question et la révélation.<sup>2</sup>

##### **1.1.1. La notion de compétence :**

La compétence de l'auditeur se résume sur sa capacité et la garantie de la détection des anomalies et les irrégularités de ce fait et d'après Flint (1988) ils doivent posséder des connaissances, formations, expériences et qualifications suffisantes afin de mener à bien leur mission.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Inés GADDOUR, Op.cit, 2016, Paris, P43.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Ibid, P43-44.

Les composants essentiels de cette notion sont au nombre de quatre <sup>1</sup>:

- a) **Technique** : concerne le rôle de l'auditeur dans la réalisation de son travail et de ses missions.
- b) **Sociale** : elle a pour rôle assurer le maintien de l'apparence de professionnalisme et la responsabilité de la gestion du terrain ainsi que les qualités relationnelles de l'auditeur ((Richard et Reix, 2002 ; Richard, 2006).
- c) **Ethique** : correspond à la sensibilité éthique de l'auditeur d'après les chercheurs Prat dit Hauret, 2003 a et b, 2007 ; Noel et Krohmer, 2010 ; Sweeney et Pierce, 2011) et qui repose sur l'utilisation des outils de mesure du raisonnement éthique de l'auditeur vue la difficulté de mesurer la compétence éthique.
- d) **Cognitive** : la dimension se réfère aux aptitudes intellectuelles de l'auditeur indispensables à son travail d'analyse et l'émission d'une opinion objective tout en se conformant aux normes déontologiques de la profession en d'autre terme elle correspond au savoir-faire, selon Kurfiss (1988) : « la dimension cognitive d'un auditeur est une investigation dont l'objectif est d'explorer une situation, un phénomène, une question ou un problème afin d'aboutir à une hypothèse ou conclusion intégrant toute l'information disponible et peut donc être justifiée de manière convaincante ».

### 1.1.2. La notion d'indépendance :

L'indépendance d'un auditeur se résume sur sa capacité et la garantie de la révélation des irrégularités.

Cette notion constitue une composante importante de la qualité d'audit, l'indépendance peut être défini « l'indépendance garantit quelles conclusions formulées par les auditeurs ne sont pas entachées de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes au sein de l'entreprise » <sup>2</sup>

La littérature ainsi que la réglementation souligne la distinction entre deux dimensions de l'indépendance <sup>3</sup>:

- a) **L'indépendance réelle (d'esprit)** : « contextualise la capacité de l'auditeur à s'assurer du respect des règles en vue de donner une opinion de qualité révélant toutes erreurs, fraudes, manipulations ou collusions des producteurs de l'information financière »<sup>4</sup>. En d'autres termes, selon Lee et Stone (p1170), définissent cette dimension comme étant l'auditeur

---

<sup>1</sup> Inés GADDOUR, Op.cit, 2016, P44-45

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Ibid.P45.

<sup>4</sup> Hauret, PRAT DIT, « L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. Comptabilité et Contrôle Audit », ED: 6, France,2003,P 32.

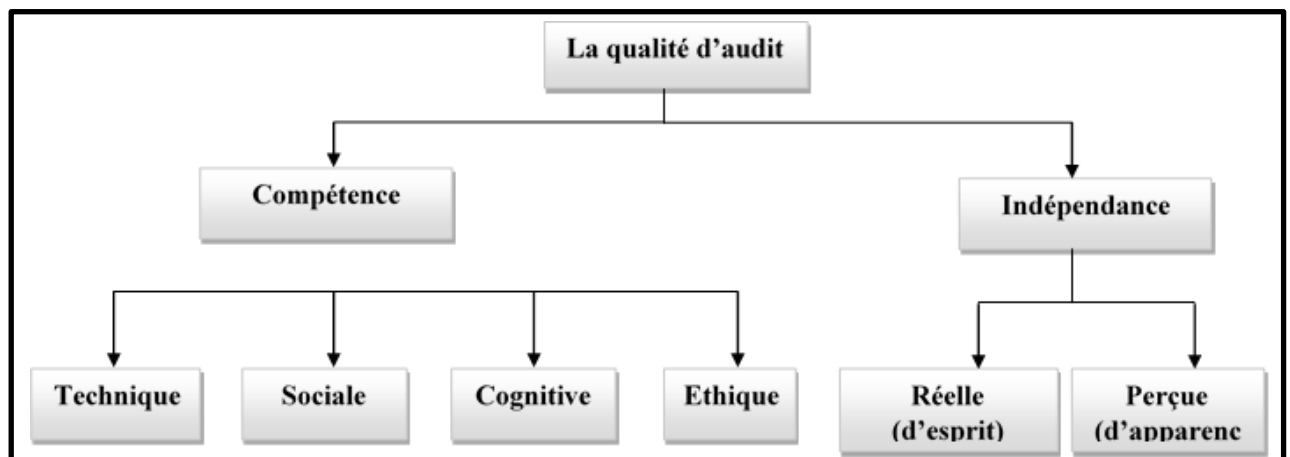
indépendant s'il est physiquement et mentalement en mesure de contrôler les comptes puis, d'émettre de façon objective, honnête et impartiale son opinion.

- b) L'indépendance perçue (d'apparence) :** elle est assurée si l'auditeur maîtrise ses relations avec la direction de l'entité audité. Ainsi, elle correspond au niveau d'indépendance de l'auditeur, tel que perçu par les utilisateurs des comptes annuels.

Selon les deux chercheurs Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance comprend trois niveaux principaux : <sup>1</sup>

- a) Indépendance dans la programmation des travaux d'audit (programming independence) :** requérant pour l'auditeur la décision unilatérale du programme d'audit à mettre en place.
- b) Indépendance d'investigation (investigative Independence) :** qui exige une liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulation par d'agents externes.
- c) Indépendance dans le reporting (reporting Independence) :** stipulant une liberté dans la communication des résultats de travaux menés par l'auditeur et de son opinion.

**Figure n°(01):** Schéma récapitulatif des différentes dimensions de la qualité d'audit (selon l'approche classique) :



**Source :** Inés GADDOUR, « Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et des comportements des auditeurs », thèse de doctorat dirigé par : Jean-François CASTA et Hédi NOUBBIGH, 21/11/2016, Paris, P46

## 1.2. Selon l'approche moderne :

La définition de la qualité de l'audit avancée par De Angelo (1981) est fréquemment utilisée dans la littérature. Elle considère la compétence et l'indépendance de l'auditeur comme

<sup>1</sup> Inés, GADDOUR, Op.Cit.2016.P45.

les deux qualités essentielles à l'assurance d'un audit de bonne qualité. Cette définition, qui réduit la qualité de la certification à ces deux composantes, admet des limites atténuant sa crédibilité.

De ce fait, selon les recherches effectuées par Hottegindre et Lesage (2009) mettent en évidence l'impact à la fois de l'indépendance ainsi que celui de la compétence sur la qualité d'audit, les résultats de ces recherches indiquent que l'indépendance représente 32,2 % des causes de non-qualité de l'audit. Dès lors, environ 70 % des causes de non-qualité de l'audit relèvent de facteurs pas (ou peu) traités par la littérature. À travers cette étude, les auteurs s'interpellent sur l'existence d'autres dimensions explicatives de la qualité d'audit.

Donc la définition présentée par De Angelo s'avère insuffisantes et inadaptée de ce fait les scandales financiers et la crise financière en 2008 ainsi que l'implication de cabinet d'audit Arthur Anderson dans l'affaire d'Enron, ont mis en lumière la défaillance des deux composantes et en particulier l'indépendance de l'auditeur et par la suite l'éthique revient au centre des débats d'affaires selon « Chaplais et al. 2016 ».

On peut extraire que la qualité d'audit n'a pas pu recevoir une définition au bon sens du mot, sur ses buts et de son efficacité, on fait signe que dans un monde en perpétuelles mutations, cette notion évoluera selon la même tendance. Ainsi, par opposition aux professionnels ayant formulé une définition admise de la qualité d'audit, les chercheurs continuent toujours à en débattre.<sup>1</sup>

## **2. Les éléments essentiels de la qualité d'audit :**

La notion de la qualité d'audit retient beaucoup d'attention, mais à vrai dire il se voit difficile de pouvoir cerner ce qu'elle signifie, en quoi elle consiste et comment peut-on l'évaluer, de ce fait de nombreux cadres et des professionnels d'audit ainsi que des organismes de réglementation ont indiqué que la qualité d'audit se projette en trois dimensions ou se constitue de trois éléments essentiels qui se présentent comme suit<sup>2</sup>:

- Assurer l'excellence professionnelle
- Innovation de la démarche d'audit
- Communiquer des perspectives

<sup>1</sup> Inés, GADDOUR, Op.Cit, 2016, P46-47-48

<sup>2</sup> <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-fr-audit-Rapport-sur-la-qualite-de-l-audit-2017.pdf> consulté le 31/03/2019 à 14 :45

### 2.1. Assurer l'excellence professionnelle :

Sur le plan strictement technique, la qualité de l'audit pourrait se définir comme le fait d'effectuer un audit en respectant les normes d'audit en vigueur.

La qualité d'audit peut être rehaussé par :

- L'accomplissement du travail régulier.
- L'investissement substantiel dans les stratégies de gestion des talents personnalisés (les formations...)
- Les programmes et les plates-formes d'apprentissage spécialisés.
- Les programmes de coaching en cours de mission et les ressources techniques d'audit.

### 2.2. Innovation de la démarche d'audit :

Un audit de qualité met à profit des technologies de pointe, des procédures analytiques et des méthodes d'audit aux fins d'efficacité. Il tire parti des améliorations continues apportées par les clients. La démarche d'audit doit au moins évoluer au même rythme que les systèmes et processus des sociétés auditées.

Parmi les technologies utilisées traduisant l'innovation de la démarche d'audit, on peut citer :

- **Argus** : système électronique d'interrogation et l'analyse de la documentation, permet l'extraction des informations clés à partir des documents électroniques ainsi la réduction du temps.
- **Collaboration et le partage d'informations ainsi que le suivi en ligne**, facilite la communication entre les clients et l'auditeur et accorde aux clients le pouvoir de suivre et surveiller les missions déroulantes.
- **Dénombrement mobile des stocks « Icount »** : Permet aux professionnels d'utiliser leur téléphone sur place pour consigner leurs observations sur le dénombrement physique des stocks et de transmettre les résultats en temps réel à l'équipe d'audit de l'entreprise en question.
- **Spotlight** : Accélère et simplifie la collecte de données sur les clients dans un format adapté à une analytique et à une analyse améliorées. Souple et adaptable, Spotlight permet à nos professionnels de servir des sociétés ouvertes de toutes les tailles avec la même aisance. Le test des écritures de journal est l'une des applications les plus couramment utilisées.



### **2.3. Communiquer des perspectives :**

Du point de vue pratique d'un comité d'audit, la qualité de l'audit permet à ce comité d'avoir une compréhension plus approfondie de l'entreprise qu'il surveille. La communication des résultats des travaux de l'auditeur donne lieu à des conversations approfondies, fructueuses et fortement axées sur les principaux risques et enjeux de l'entreprise.

La compréhension des activités de l'entreprise auditée peut être approfondie par l'identification et l'analyse des activités, identifier les risques de contrôle... dans le but d'effectuer un plan d'audit pour à fin de pouvoir déterminer la conformité et la régularité du processus et son déroulement par rapport aux attentes de la direction, de ce fait la communication des observations sur les contrôles et sur la sécurité des TI ( technologie informatique), repérer ceux qui se voient les plus efficaces et efficaces en regard des risques de l'entreprise, ainsi que les résultats des tests effectués fournissent au comité d'audit des renseignements supplémentaires sur l'entreprise auditée.

### **3. Le rôle de la qualité d'audit :**

Les récents scandales financiers ont contribué à accroître la crise de confiance entre gestionnaires et actionnaires ou tiers contractants. L'intervention de l'audit légal comme un contrôle compétent et indépendant qui a pour objectif principal d'assurer la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entreprise auditée, de ce fait, le rôle de la qualité d'audit se présente comme suit :

#### **3.1. Augmenter la confiance dans les rapports d'audit :**

Les états financiers annuels constituent une synthèse de l'activité de l'entreprise exploitable 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'entreprise. Donc les tiers doivent croire en l'efficacité et l'efficacé de la qualité de cet audit. <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Mohamed Rachid, BOUMEDIENNE, « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », Thèse de doctorat à l'université d'Abou Bekr Belkaid Telemcen, dirigé par GHOUALI Nouredine, l'année universitaire 2013-2014. Telemcen. P54-55.

### 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, l'audit intervient en réduisant et régulant les conflits d'agence qui sont eux-mêmes nés des conflits d'intérêts facteurs de coûts induits par les différentes parties prenantes de l'entreprise et bien précisément entre les actionnaires et les 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.<sup>1</sup>

### 3.3. Renforcement du concept de gouvernance de l'entreprise :

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. Étant donné son importance pour la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être sécurisés et rassurés vis-à-vis la qualité de l'audit présenté.<sup>2</sup>

### 3.4. La réduction de l'écart entre les attentes et la performance :(L'expectation GAP):

L'expectation gap se présente par la différence existante entre les attentes des tiers d'une entreprise auditée relative à la qualité de la mission d'audit réalisée et la performance ou le rendement des commissaires aux comptes lors de cette dernière et qui se voit comme une conséquence du faible rendement effectif de l'auditeur par rapport aux normes d'audit ainsi que celles relatives à la qualité reconnue.<sup>3</sup>

## 4. L'évaluation de la qualité d'audit :

### 4.1. Définition de l'évaluation de la qualité d'audit :

- **L'évaluation :** il s'agit de l'appréciation de l'efficacité d'une politique ou processus en comparant ses résultats aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre.

---

<sup>1</sup> Piot CHARLES. Relations d'agence; Opportunités de croissance et notoriété de l'auditeur externe: une étude empirique du marché français, 21<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC, France, May 2000, P 5-6

<sup>2</sup> Riadh, MANITA et autres, « La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit », version 2006, Tunisie, 2010, P1.

<sup>3</sup> Mohamed Rachid, BOUMEDIENNE, Op.Cit. 2013-2014, P56-57.

- **L'évaluation de la qualité d'audit**: il s'agit d'un processus méthodique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères de la qualité d'audit sont satisfaits.<sup>1</sup>

#### **4.2. Les objectifs de l'évaluation de la qualité d'audit :**

Les objectifs de l'évaluation de la qualité d'audit sont<sup>2</sup> :

- a) La détermination de la conformité ou la non-conformité des éléments élaborés et présentés par l'audit.
- b) La détermination de l'efficacité du processus d'audit.
- c) Assurer la satisfaction aux exigences réglementaires ainsi le respect des dispositions établies.
- d) Permettre l'identification des écarts par rapport à un référentiel donné.
- e) La détection, explication et la résolution des problèmes et des dysfonctionnements spécifiques existants au sein de l'entreprise auditée.
- f) Pour que l'évaluation n'est jugée efficace que si elle assure une adéquation de ses techniques aux problèmes rencontrés en d'autres termes assurer l'adaptabilité des travaux d'audit.

#### **5. Le comité d'audit :**

Le comité d'audit est un mécanisme de gouvernance qui s'est d'abord développé aux États-Unis dans les années 1940 puis 1970 afin de répondre à des crises de confiance des marchés financiers dans la qualité de l'audit et des états financiers. Le comité d'audit, comité spécialisé du conseil d'administration dont la mission est de s'assurer de la qualité du processus de production de l'information comptable, de la qualité du processus d'audit externe ainsi de la qualité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques pour le compte du conseil.<sup>3</sup>

##### **5.1. La définition du comité d'audit :**

Le comité d'audit peut être défini le comité d'audit comme étant une surveillance active des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières (contrôle de gestion, contrôle interne, fiabilité des informations financières communiquées). Le

---

<sup>1</sup> Organisation internationale de normalisation ISO, Norme 9000 version 2000 révisée en 2005.

<sup>2</sup> <http://www.qualiteperformance.org/comprendre-la-qualite/outils-d-evaluation-audit-qualite> consulté le 30/04/2019 à 11:05.

<sup>3</sup> Conseil Canadien sur la Reddition de comptes CCRC (CPAB) : « l'amélioration de la qualité d'audit : le rôle du comité d'audit dans la surveillance de l'auditeur externe », Canada, Janvier 2013, P 24-26

comité d'audit joue également un rôle de conseil auprès de la Direction Générale d'une entreprise<sup>1</sup>

### 5.2. Les missions d'un comité d'audit :

Le comité d'audit est un organisme qui doit protéger les intérêts des différentes parties prenantes de l'entreprise et s'assurer de la qualité d'audit pratiqué, de ce fait les missions de ce dernier se présentent comme suit<sup>2</sup> :

- Contrôler l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne et de la gestion des risques de la société.
- Superviser le contrôle légal des comptes annuels et de comptes consolidés.
- Examiner et suivre l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit.
- Procéder à une sélection préalable du contrôleur légal ou du cabinet d'audit dont la désignation est proposée.
- La protection de l'indépendance de l'auditeur interne ainsi que celle de l'auditeur externe.
- Adopter une vision intégrée de la fonction d'audit et veiller à la coordination entre l'audit interne et l'audit externe.

Le cadre fonctionnel du comité d'audit :<sup>3</sup>

Le cadre fonctionnel du comité d'audit ou bien en d'autres termes les fonctions principales d'un comité d'audit se présente comme suit :

- La planification : qui comporte la revue et l'allocation des ressources internes et externes de la fonction d'audit.
- La surveillance : il s'agit de la supervision du déroulement et du respect des plans d'audit tel que l'analyse des différents systèmes de l'entreprise (système d'information, du contrôle interne...).
- La communication d'un rapport formel au conseil d'administration.

### 5.3. La relation entre le comité d'audit et l'audit légal :

Le comité d'audit est directement chargé de la nomination ainsi que la rémunération et la supervision des auditeurs de la société et de la surveillance de leurs travaux ainsi que la résolution des conflits entre les auditeurs externes et la direction.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Conseil Canadien sur la Reddition de comptes CCRC (CPAB), Op.cit, 2013, P 24-26

<sup>2</sup> E, BERTIN; CH, GODOWSKI, « Manuel comptabilité et Audit » 2010, p 4-5

<sup>3</sup> Mohamed Amin, KANDI, « l'apport de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise » thèse magister à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales HEC Alger, juin, 2011, P 99

<sup>4</sup> Elisabeth, BERTIN, et autres, « interaction entre les acteurs du processus global d'audit et la gouvernance de l'entreprise », May 2010, Nice, France publié par HAL en 29 Avril 2010, P 7-8

- L'auditeur externe doit informer le comité d'audit sur l'ensemble des défaillances et des informations comptables non conforme à la réglementation ainsi sur les faiblesses du contrôle interne et les échanges écrits avec la direction.
- Le comité doit pré-approuver tout service ou travail fourni par l'auditeur.

## **6. Les normes relatives à la qualité d'audit :**

### **6.1. La norme ISA 220 :**

La norme internationale d'audit (ISA) 220 intitulée : « contrôle de qualité des missions d'audit d'informations financières historiques », en d'autres termes le contrôle qualité d'un audit des états financiers.

La norme ISA 220 fixe les obligations de l'associé responsable de la mission concernant les règles d'éthique applicables. Ces obligations impliquent de rester attentif, en fournissant des observations et des demandes d'informations lorsque cela est nécessaire, à des indications de non-respect des règles d'éthique applicables par des membres de l'équipe affectée à la mission, de définir des mesures appropriées lorsque des éléments sont portés à l'attention de l'associé responsable de la mission indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique applicables, et de tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. <sup>1</sup>

### **6.2. La norme ISQC 1 :**

La norme internationale de contrôle de qualité (international standard of quality contrôle) ISQC1 qui est intitulée : « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », c'est une norme internationale complémentaire à la norme ISA220, l'objet de cette norme est bien de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les responsabilités d'un cabinet à l'égard de son système de contrôle qualité portant sur les missions d'audit et d'examen limité d'informations financières historiques, ainsi que sur les autres missions d'assurance et de services connexes, de ce fait le cabinet doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports émis par le cabinet ou les associés responsables des missions sont appropriés en la circonstance. <sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « Normes internationales d'audit 200-810 », France, 2012, P1

<sup>2</sup> Idem.

---

**SECTION 02 : GENERALITE SUR LES INDICATEURS DE LA QUALITE D'AUDIT**

Cette deuxième section sera consacrée à la description des indicateurs de la qualité d'audit, on abordera en premier lieu la notion de l'indicateur de qualité suivie d'une revue littéraire sur les indicateurs de la qualité d'audit, et après on citera la définition des IQA.

On présentera par la suite les avantages et défis de ces indicateurs, et on procédera par la suite à la mise en œuvre des IQA et à la fin les critères de choix des IQA.

**1. Définition d'un indicateur qualité « IQ » :**

Dans un cadre d'une démarche qualité, il est nécessaire de savoir l'état d'un évènement, d'un projet ... pour qu'on puisse le comparer avec une valeur de référence.

Pour connaître l'état actuel d'un évènement donné à un instant « T », il faut définir et mettre en place des indicateurs qui assurent une lisibilité continue du système, de l'entreprise dans ses actes et dans ses phases d'amélioration<sup>1</sup>.

Une entreprise qui ne reçoit pas des réclamations sur ses produits ou son service après-vente ne reçoit aucun produit défectueux ou bien un nombre des réclamations diminuées, cela est considéré comme un « indicateur de qualité », qui donne des signes si l'entreprise est dans la bonne voie ou pas. On constate qu'un indicateur est un évènement, un fait observable, mesurable et déterminé par un calcul qui identifie de façon qualitative ou quantitative une amélioration ou dégradation du comportement du procédé, processus soumis à examen<sup>2</sup>, c'est une information que nous avons besoin pour s'améliorer.

On trouve qu'un indicateur de la qualité prend sens uniquement quand il est corrélé à un processus ou un référentiel de rattachement<sup>3</sup>.

Un indicateur peut être défini aussi comme étant un outil d'évaluation de la performance, qui permet de mesurer le niveau d'activité, d'efficacité, d'efficience, d'économie, de la qualité, et d'étudie l'impact d'une action ou d'un évènement sur le côté financier, qualitatif, quantitatif ..., et par conséquent un indicateur de qualité peut être définie comme la mesure des conditions dans lesquelles a lieu d'action du service, c'est-à-dire le respect des procédures préalablement déterminées, ou la satisfaction des usages.

D'après cette définition il y a deux éléments importants à souligner, le premier élément dit que « l'indicateur de qualité c'est la mesure des conditions dans lesquelles a lieu du

---

<sup>1</sup> <https://bivi.afnor.org/notice-details/les-indicateurs-qualite/1294794/> consulté le 25/03/2019 à 09h24

<sup>2</sup> Idem

<sup>3</sup> <https://fr.scribd.com/doc/295226882/Modele-PAQ-Plan-Assurance-Qualite/> consulté le 25/03/2019 à 09h24

servies », qui est expliqué par le respect des procédures préalablement déterminées, donc un indicateur de qualité permet de mesurer est ce que les normes de référence et les procédures sont respectées et appliquées pour valider la qualité de l'évènement étudié.

Le deuxième élément qui est « la satisfaction des utilisateurs », dans cette partie on constate qu'il est important de mettre en valeur la partie bénéficiaire de l'évènement étudié, et de mesurer leur niveau de satisfaction.

Donc un indicateur de qualité permet à la fois de mesurer le respect et l'application des normes et procédures de référence d'un évènement étudié, et aussi d'étudier le niveau de satisfaction des bénéficiaires.

Les indicateurs de qualité sont regroupés d'une façon à répondre aux différents niveaux de pilotage, et on distingue<sup>1</sup> :

- Pilotage de la prestation,
- Fonctionnement et qualité des services fournis,
- Conformité aux référentiels,
- Activités, performance et efficacité/productivité des processus.

Donc un indicateur de qualité c'est un instrument qui nous permettrons<sup>2</sup> :

- D'évaluer une situation de départ.
- De suivre la progression par rapport à un objectif fixé ou la variation d'un phénomène.
- D'évaluer les résultats obtenus, donc de recadrer ses objectifs.

## **2. Revue de littérature :**

L'évaluation de la qualité d'audit n'est pas une tâche simple, Les indicateurs de la qualité de l'audit sont très intéressants, car ils représentent un utile qui sert à évaluer la qualité d'audit et de faciliter la coordination entre les principales parties prenantes, et permettant de fournir des informations détaillées dans le but de maintenir la qualité d'audit.

Différents pays, Canada, USA, France ..., ont testé l'utilisation des IQA comme moyen d'amélioration de la qualité d'audit et ils ont mis en places des projets pour étudier et traiter les IQA.

La problématique de mesure de la qualité d'audit représente un axe de recherche très attractif surtout après les travaux de De Angélo (1981) qui porte sur la qualité d'audit et qu'elle

---

<sup>1</sup> <https://fr.scribd.com/doc/295226882/Modele-PAQ-Plan-Assurance-Qualite/> consulté le 25/03/2019 à 09h24

<sup>2</sup> <http://nathalie.diaz.pagesperso-orange.fr/html/qualite/3implanterlesmq/definirindicateurs/indexindic.html> / consulté le 25/03/2019 à 09h24

est la combinaison entre l'indépendance de l'auditeur et ses compétences et aptitudes à détecter les anomalies et la méthode de les communiquer dans le but de les corriger et améliorer la gouvernance des organisations, les chercheurs se sont mis d'accord qu'il est difficile d'évaluer la qualité d'audit et mettre en place des outils de mesure et mettent des doutes face à la fiabilité des indicateurs de qualité d'audit.

Selon l'article de l'enseignant-chercheur Makram Chemanghui intitulé « La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception ».

Les différentes approches théoriques concernant les indicateurs de la qualité d'audit, présentant dans le tableau suivant : annexe n°(04)

Les recherches autour de mesure de la qualité d'audit trouveront leurs motivations aujourd'hui dans les nouvelles régulations économiques à l'échelle nationale et internationale par la mise en place d'organismes de contrôle-qualité publiques tel que PCAOB American ( Public Company Accounting Oversight Board), H3C français ( Haut Conseil du Commissariat aux Comptes ), et le rôle des comités d'audit dans le contrôle de la qualité d'audit( Sarbanes Oxley Act aux USA, rapport Cadbury en Grande Bretagne, rapport Viénot en France...).

Le projet de pilote :

En 2016, de concert avec six comités d'audit de sociétés canadiennes, leurs dirigeants et leurs auditeurs externes, le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) a procédé au lancement d'un projet pilote préliminaire sur les IQA dans le but de recueillir des commentaires sur leur utilité et de favoriser le débat sur le sujet, au pays comme sur la scène internationale.<sup>1</sup>

Le projet pilote visait à encourager les comités d'audit à penser à de nouvelles façons d'utiliser les IQA.

### **3. Définition des Indicateurs de la qualité d'audit**

Selon PCAOP « Les indicateurs de la qualité d'audit constituent un portefeuille potentiel des mesures quantitatives qui peuvent fournir des nouvelles indications sur la façon dont les vérifications de haute qualité sont réalisées. Associés au contexte qualitatif, les indicateurs peuvent éclaircir les discussions entre les personnes concernées par le processus d'information financière et d'audit, par exemple entre les comités d'audit et les cabinets d'audit.

---

<sup>1</sup> Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes (CPAB-CCRC), « AQI Final Report FR », Canada, 2018, P1.



Des discussions approfondies, à leur tour, peuvent renforcer la planification, l'exécution et la communication de la vérification. »<sup>1</sup>

D'après le CCRC, La qualité de l'audit est difficile à mesurer et évaluer par les comités d'audit. Et il a défini les indicateurs de la qualité de l'audit (IQA) comme « les indicateurs de la qualité de l'audit constituent une solution au problème d'évaluation de la qualité d'audit, en fournissant des mesures quantitatives concernant les processus d'audit externes. Ils favorisent la collaboration entre les principales parties prenantes (auditeurs, membres de la direction et des comités d'audit), et permettent d'obtenir des données approfondies à l'appui de l'évaluation et de la réalisation d'audits de qualité soutenue. Le CCRC est d'avis que les IQA ont assurément la capacité d'influer positivement sur la qualité de l'audit. »<sup>2</sup>

D'après ces définitions des IQA, les indicateurs de la qualité d'audit représentant un outil très important dans la collaboration entre les différentes parties prenantes, et que les IQA sont un moyen qui permet l'évaluation quantitative du processus d'audit externe, et ils renseignent sur les facteurs pouvant avoir une influence sur la qualité de l'audit.

Les IQA présentent une plus grande valeur pour la direction, l'auditeur et le comité d'audit devaient en discuter au préalable. Les discussions initiales portent sur des sujets qui n'ont peut-être encore jamais été clairement abordés, comme la définition de la qualité selon chacun, les attentes à l'égard de la qualité de l'audit et la façon de s'assurer d'un effort concerté pour atteindre les objectifs de chacun.

#### **4. Les avantages et les défis des IQA :**

Avec la collaboration des comités d'audit, le CCRC arrivé a testé l'utilisation des IQA, et d'après L'expérience des participants sur le projet pilote a fait ressortir les avantages et les défis suivants découlant de l'utilisation des IQA.

##### **4.1. Les Avantages :**

Les avantages des IQA se présentant comme suit <sup>3</sup> :

- Les IQA aident la direction, l'auditeur et le comité d'audit pour mieux comprendre les responsabilités de chacun dans la réalisation d'un audit de qualité, et aussi la clarification des attentes des responsables autour de la qualité d'audit.

---

<sup>1</sup> <https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/ProjectsOther/Pages/AOI.aspx/> consulté le 22/03/2019 à 10h36

<sup>2</sup> Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), « les indicateurs de la qualité d'audit et le rapport de transparence », édition MARS 2016, P1.

<sup>3</sup> Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes, Institut des administrateurs de sociétés (CPAC-CCRC-IAS), « Guide à l'intention des comités d'audit sur les indicateurs de la qualité de l'audit », Toronto, Canada, 2018, P. 10-11.

- Participant à l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience des interactions entre le comité d'audit et l'auditeur, en soulignons les échanges des aspects les plus importants de l'audit
- Elle fournit aux membres du comité d'audit d'avoir des informations sur les aspects les plus importants de l'audit, ce qui permet de la compréhension du processus d'audit et les facteurs qui contribuent à la qualité de l'audit,
- Les IQA représentant une base qui fournit de précieuses données aux auditeurs, qui lui permettra de détecter les axes à améliorer, afin d'évaluer la qualité des auditeurs.
- Les IQA sont considérés comme un moyen de coordination entre les parties prenantes, dans le but de garantir une meilleure qualité d'audit

#### 4.2. DÉFIS :

Les défis des IQA sont <sup>1</sup>:

L'élaboration des critères d'évaluation de la qualité d'audit ce n'est pas une tâche facile, qui conduit à avoir des défis, et nous soulignons ;

- Le choix des IQA : il apparaît de la première fois que le choix des IQA les plus pertinents à appliquer ce n'est pas une tâche facile, et de comprendre la liaison entre eux,
- Évaluer les IQA : il peut être difficile d'établir des critères d'évaluation de quelques indicateurs IQA, et aussi d'analyser leurs variations et de trouver les causes de leur variabilité.
- La Détermination des changements à apporter aux processus du cabinet d'audit pour faciliter la communication des IQA.

Il ne faut pas oublier que les IQA ne sont pas la seule moyenne qui permette de gérer ou de déterminer la qualité de l'audit, mais l'utilisation efficace des IQA (de les bien choisir, et aussi de les bien évaluer), contribue à la qualité d'audit.

#### 5. La mise en œuvre des IQA :

La mise en œuvre des IQA nécessite une collaboration entre la direction du comité d'audit et les auditeurs pour y arriver à l'utilisation efficace des IQA, le processus de mise en place des IQA est présenté comme suit <sup>2</sup>:

1. Discussion avec les parties prenantes
2. Les objectifs de la mise en place des IQA

---

<sup>1</sup> Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes, Institut des administrateurs de sociétés (CPAC-CCRC-IAS), Op cit, 2018, P. 11.

<sup>2</sup> Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes (CPAC-CCRC), Op.cit., Canada, 2018, P.3.

3. Choix des IQA
4. Évaluation des IQA
5. Communication des IQA

### 5.1. Discussions avec divers parties prenantes :

La mise en place des IQA commence par des discussions entre les différentes responsables de la direction, cabinet d'audit, et aussi du comité d'audit, c'est discussions visent la détermination des objectifs de la mise en œuvre des IQA, et de sélectionner certains indicateurs après d'identifier les méthodes de leurs évaluations et la production de leurs rapports, et d'identifier les attentes de chaque partie par l'implantation des IQA.

### 5.2. Les objectifs de la mise en place des IQA :

Au début de processus de mise en place des IQA, la direction, le comité d'audit et le cabinet doivent discuter avec responsabilité sur les attentes de chacun, en suite de définir les objectifs de choix des IQA.

Le tableau ci-dessous contient des exemples des objectifs qui motivent les organisations de mise en place les IQA,<sup>1</sup>

**Tableau n°(01) :** exemples des objectifs qui motivent les organisations de mise en place les IQA,

Objectif à attendre	L'explication de l'objectif
Avoir une vision générale sur l'audit	Les IQA peuvent améliorer la qualité des connaissances en terme d'audit et aussi de clarifier les tâches d'un auditeur, ce qui permet une coordination entre les différents responsables.
Évaluation de l'auditeur externe (la qualité de l'auditeur, qualité de service).	Les IQA représentant un outil qui peut déterminer la qualité d'audit
l'application des nouvelles normes IFRS	le président du comité d'audit souhaite utiliser les IQA pour faire un suivi de la mise en place de ces nouvelles normes.

**Source :** CPAB-CCRC-IAS, « Guide à l'intention des comités d'audit sur les indicateurs de la qualité de l'audit », Toronto, 2018, P. 14.

<sup>1</sup> Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes, Institut des administrateurs de sociétés (CPAC-CCRC-IAS), Op.cit., 2018, P. 13-14.

### 5.3. Choix des IQA :

Après avoir déterminé les objectifs il y a lieu de choisir les IQA à appliquer et qui répondants a ces objectifs, et cette phase est très important, quels IQA a choisir ?...

Le choix des IQA peut prendre du temps, et le choix doit être d'une façon ciblée et avec une approche intelligente, et selon les participant au projet pilotage :

- Il faut commencer par un nombre des IQA entre 5 et 10 IQA,
- Mettre en valeur le rapport coût/ avantage de chaque indicateur choisi,
- L'utilisation des informations que vous avez déjà sur votre auditeur

Lorsqu'on choisit les IQA il faut prendre en considération :

- La nature de l'activité de l'organisation
- Les aspects présentant un risque d'audit
- Les aspects de l'audit qui nécessite une grande transparence ou davantage d'information
- Les facteurs les plus importants dans l'évaluation de l'auditeur externe
- Les IQA dans lesquelles la direction ou l'auditeur externe, font déjà le suivi ou bien ils prennent en compte leurs traitement dans la gestion interne
- La capacité de communiquer de l'information nécessaire de la part des auditeurs ou bien la direction et d'avoir des discussions sur ses informations
- Les informations déjà communiquée par le cabinet dans les différents rapports.
- Les résultats d'évaluation de l'auditeur, si cette évaluation a eu lieu.
- Les thèmes traités dans les rapports d'organismes de supervision de l'audit (CCRC, PCAOB)

Il est important que les IQA qui ont été choisis en premier temps soient révisé, réexaminés avec le temps, prenant en considération le changement des processus appliqué, dans le but de construire une idée de plus en plus claire sur les IQA utiles pour évaluer la qualité d'audit.

### 5.4. Evaluation des IQA :

L'évaluation des IQA constitue le plus grand défi à relever, surtout la première fois. C'est pourquoi il est crucial de discuter très tôt dans le processus de la façon dont les IQA seront évalués, de manière à ce que les attentes soient claires. Une fois les données recueillies, les IQA doivent faire l'objet de discussions pour que le comité d'audit ait suffisamment d'information contextuelle pour interpréter les résultats.

Il a été souligné que la communication d'informations qualitatives est essentielle pour que le comité d'audit puisse évaluer chaque IQA. En effet, les IQA peuvent souvent être interprétés de différentes façons ; il faut donc examiner dans quel contexte les résultats s'inscrivent. Prenons l'augmentation du nombre d'heures consacrées à l'audit par un associé. Une telle augmentation peut indiquer que la qualité de l'audit s'est améliorée, puisqu'il y a eu participation accrue d'un auditeur expérimenté, mais elle peut aussi indiquer que la qualité de l'audit s'est détériorée (p. ex., les membres moins expérimentés de l'équipe de mission étaient si incompetents que l'associé a été obligé de consacrer plus de temps à la mission pour régler de nombreux problèmes). Le comité d'audit a besoin d'informations qualitatives pour déterminer si, selon le contexte, les résultats montrent une augmentation ou une diminution de la qualité de l'audit ou si certains points nécessitent une attention particulière.

Exemples des méthodes d'évaluation<sup>1</sup> :

- **Comparaison avec le budget ou avec des cibles**

Cette méthode exige que le cabinet et la direction discutent de leurs attentes ou qu'ils fixent des objectifs ou des cibles à atteindre. Le comité d'audit évalue ensuite l'IQA en comparant les résultats au budget ou aux cibles et en trouvant la cause des écarts.

- **Analyse des tendances**

Cette méthode consiste à recueillir des données sur les IQA pendant plusieurs années pour en dégager les tendances (à la hausse ou à la baisse). Il s'agit d'une option intéressante lorsque le comité d'audit connaît le type de courbe (ascendante ou descendante) voulu pour un indicateur, mais qu'il a du mal à établir une cible précise. Pour que cette méthode donne de bons résultats, il doit y avoir une certaine stabilité d'un audit à l'autre.

## 5.5. Communication des IQA

Les modalités et la fréquence de communication des IQA sont fonction des besoins et du rythme de travail du comité d'audit. L'expérience des comités d'audit canadiens montre que la communication annuelle des IQA est beaucoup moins efficace que la communication régulière des IQA tout au long du cycle d'audit.

Après la présentation initiale, les IQA font l'objet de rapports plus ou moins fréquents, selon les besoins du comité d'audit et la nature de l'IQA en question. Certains IQA se prêtent bien à une communication régulière (par exemple le respect de l'échéancier des travaux d'audit), tandis que d'autres ne peuvent être communiqués qu'une fois l'an (p. ex. les résultats

---

<sup>1</sup> Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes, Institut des administrateurs de sociétés (CPAC-CCRC-IAS), Op.cit., Canada, 2018, P. 24

d'inspection). Ainsi, il peut y avoir des IQA qui sont communiqués à des fréquences différentes (trimestriellement, semestriellement, annuellement). Après avoir choisi les IQA, le comité d'audit devrait préciser ses attentes quant à la fréquence de communication.

Parfois, le comité d'audit reçoit un rapport distinct sur les IQA ; dans d'autres cas, ces indicateurs sont intégrés directement dans le plan d'audit ou dans d'autres rapports (comme le formulaire d'évaluation de l'auditeur). Il appartient à chaque comité d'audit de choisir le mode de communication qui lui convient le mieux.

### SECTION 3 : LA CLASSIFICATION DES IQA

Évaluer la qualité de l'audit n'est pas une tâche facile pour un comité d'audit. Les indicateurs de la qualité de l'audit (IQA) sont intéressants, car ils représentent un moyen d'évaluer de façon quantitative le processus d'audit externe. Ils facilitent la collaboration entre les principales parties prenantes (les auditeurs, la direction et le comité d'audit) et fournissent de l'information détaillée aux fins de l'évaluation et du maintien de la qualité de l'audit.<sup>1</sup>

De ce fait, et dans notre présente section, on abordera la présentation de quelques classifications les plus pratiques et les plus reconnues et retenues au niveau mondial en d'autres termes les classifications internationales et on achèvera notre travail par une présentation des indicateurs les plus retenues mondialement

#### **1. Les IQA selon Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), USA (PCAOB) :**

Le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), USA, a publié une liste des indicateurs de qualité d'audit, le projet de PCAOB été concentré sur l'audit des entreprises publique, qui a mené à établir une liste de 28 IQA dans sa version conceptuelle.

Le PCAOB a proposé une approche qui permettra l'adaptation des IQA étape par étape, et elle souligne qu'il n'est pas obligatoire d'appliquer tous les 28 IQA, et de les adapter aux besoins et aux capacités de cabinet, les IQA sont proposés avec un caractère quantitatif et une possibilité de les mesurer, avec une proposition de calcul durant la mission et au niveau de cabinet.

Les indicateurs de la qualité d'audit sont classifiés selon PCAOB en trois rubriques<sup>2</sup> :

1. Professionnels de l'audit
2. Processus d'audit
3. Résultats de l'audit

Le tableau annexe(05) représente le détail de chaque rubrique.

#### **2. Les IQA selon le Conseil Canadien sur la reddition des comptes (CCRC), CANADA :**

Différents pays, dont le Canada, testent l'utilisation des IQA comme moyen d'améliorer la qualité de l'audit. Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) a récemment mené à terme un projet pilote à caractère exploratoire sur les IQA, qui s'est échelonné sur deux

---

<sup>1</sup> Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes, Institut des administrateurs de sociétés (CPAC-CCRC-IAS), Op.cit., Canada, 2018, P. 7

<sup>2</sup> Idem.

ans. Le présent document résume les principales observations découlant de ce projet pilote. Le CCRC estime que les IQA peuvent vraiment contribuer à la qualité de l'audit.

Avec la participation des comités d'audit des entreprises canadiennes, des auditeurs externes ainsi que les dirigeants de ces entreprises et en présence des membres du CCRC, ce dernier a pu lancer le projet pilote des IQA dans le but d'identifier leur utilité ainsi que leurs objectifs, l'achèvement de ce projet a mis en œuvre une sélection d'indicateurs qui sont très variés cela peut être conséquent de la diversité des objectifs...<sup>1</sup>

Le tableau annexe (06) représente la classification adoptée par le CCRC, il comprend les différents types d'indicateurs, les indicateurs eux-mêmes ainsi que des exemples concrétisant ces derniers.

### **3. Les indicateurs universels :**

De nombreuses classifications peuvent mettre place concernant les indicateurs de la qualité d'audit, de ce fait on optera pour la présentation d'une liste récapitulative des indicateurs universels d'autres termes les indicateurs communs entre les différents organismes d'évaluation de la qualité d'audit. Le tableau annexes (07) représente cette liste établie par la fédération européenne des experts comptables (FEE) en 2015. « Il existe des différences significatives entre les IQA à travers les différentes initiatives, par exemple en raison des différences d'approche réglementaire, les modèles d'affaires que les entreprises opèrent, et d'autres facteurs qui influent sur la qualité de l'audit. A titre de comparaison, l'IQA présentés sont exprimés en termes généraux. Une partie des IQA indiqués sont exprimés soit en termes qualitatifs ou quantitatifs, ou dans les deux. Tout au long de cette publication, IQA sont interchangeables appelés « conducteurs de qualité de l'audit », « les indicateurs de la qualité de l'audit », « facteurs de qualité de l'audit », ou « des mesures de la qualité de l'audit ». En raison de la grande diversité des IQA et les différences en termes de formulation. »<sup>2</sup>

Ce tableau indique aussi l'initiative prise par les six grands cabinets d'audit sur les IQA.

#### **Annexe (07)**

Quelques caractéristiques tirées de l'étude de ce tableau **annexe (07)** :

- Il existe des IQA qualitatifs (33%), quantitatifs (11%) et d'autre qui peuvent être à la fois qualitatifs et quantitatifs (56%).

---

<sup>1</sup> Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), « les indicateurs de la qualité d'audit », publié en 2018.P 1-2

<sup>2</sup> Federation of European Accountants (FEE), Rapport « overview of Audit quality indicators Initiatives », Edition Décembre 2015. P 5



- Les rapports émis sont de type public (22%) ou privé (22%), et 56% peuvent être public et privé. (En d'autres termes les informations fournies peuvent servir les différents groupes d'utilisateurs public ou privé ou bien les deux au même temps).
- Les IQA peuvent survenir d'une règle ou d'un principe, cela veut dire que les IQA sont élaborés sur la base d'une règle cela représente 44% des IQA, et comme ils peuvent être fondés sur des principes cela représente 56% de ce fait on conclue que la majorité des IQA sont fondés sur des principes.

#### **4. La description et l'explication des IQA :**

Dans cette partie, on abordera la description des IQA relatifs :

- A L'auditeur.
- Au cabinet d'audit.
- Aux relations auditeurs / audité.

##### **4.1. Description des IQA relatifs à l'auditeur :**

Concernant les indicateurs de la qualité d'audit qui sont liés à la qualité de l'auditeur lui-même on site<sup>1</sup> :

###### **- L'expérience de l'auditeur :**

L'auditeur doit doter d'une expérience et la formation nécessaires à fin d'assurer l'indépendance envers l'entreprise audité, de ce fait le niveau d'expérience acquise a un effet significative sur la qualité des rapports émis et les solutions apportées aux problèmes survenus, plus le niveau d'expérience de l'auditeur est élevé plus ce dernier sera capable d'apprécier la complexité des situations cela lui permettra d'être aperçu comme plus indépendant qu'un auditeur dont le niveau d'expérience serait plus faible mais d'une autre part l'expérience et son effet pourra disparaître lors de la rotation des auditeurs responsables de la certification des comptes.

###### **- L'attention des associés et des managers :**

Les experts considèrent que l'attention accordée à une mission d'audit par les associés et les managers, influence la qualité d'audit (Schroeder, 1986). Les normes professionnelles prévoient que l'audit doit être convenablement supervisé. En effet, la disponibilité sur le terrain d'un second jugement d'un auditeur expérimenté (manager ou associé) permet la résolution des problèmes techniques et procéduraux auxquels est confrontée l'équipe d'audit en place. Les cabinets d'audit doivent ainsi mettre en place un système de supervision des travaux d'audit

---

<sup>1</sup> CHRISTIAN, Part, article : « l'indépendance perçue de l'auditeur » ; tiré de : « la revue française de gestion : sciences techniques et pratique de gestion », 2003/6 N°147, Ed : Lavoisier, France, P105-117.

leur permettant de s'assurer du respect, par leurs équipes d'audit, des diligences reconnues par les standards professionnels.

- **Professionalisme, persistance et scepticisme :**

L'intégrité des auditeurs dans la conduite de leur mission a été identifiée, par les experts, comme un facteur nécessaire permettant la détection des erreurs matérielles. Le personnel disposant d'un niveau élevé de professionnalisme est présumé accomplir correctement ses travaux d'audit sans être amené à brûler ou ne pas compléter certaines procédures de contrôle ou étapes d'audit. Aussi, le personnel qui maintient son scepticisme et sa persistance aura des difficultés à accepter des preuves insuffisantes d'audit.

- **La compétence :**

La compétence englobe l'ensemble des éléments techniques nécessaires qui assure l'indépendance et la qualité de son travail tel que les connaissances, la volonté professionnelles ainsi que l'expérience de l'auditeur.

En d'autres termes, la compétence signifie le niveau d'expertise qui évolue à travers un processus d'apprentissage et qui doit être suffisant pour atteindre les objectifs d'audit explicités.

- **La sensibilité éthique :**

L'éthique est l'ensemble des convictions personnelles et professionnelles qui permet à l'auditeur de croire certains actes vont entraver l'objectivité et l'intégrité nécessaire pour protéger l'intérêt général et cela soit en exprimant son avis concernant la certification des comptes à la communauté financière ce qui entraînera la perte du mandant ainsi que les honoraires ou bien de refuser d'exprimer son avis tout en étant opportuniste et assurer la préservation de ses intérêts.

De ce fait, la sensibilité d'éthique indique la capacité d'un individu à interpréter une situation donnée et de se rendre compte de l'existence d'un dilemme ou un problème moral.

On peut dire qu'une forte sensibilité éthique d'un auditeur indique que ce dernier est perçu par les utilisateurs de l'information financière et comptable comme étant indépendant et qui a la capacité de résister aux pressions dans le cadre de sa mission et lors de l'expression de son opinion.

#### 4.2. La description des IQA relatifs au cabinet d'audit :

Parlons maintenant des indicateurs de la qualité d'audit qui se réfèrent au cabinet d'audit et qui se présentent comme suit <sup>1</sup>:

- **La taille du cabinet :**

La taille du cabinet d'audit est l'un des indicateurs les plus connus et qui ont une influence remarquable sur la qualité des missions d'audit effectuées par le cabinet, cet indicateur se réfère au nombre des clients perçu par le cabinet en question ou bien par le nombre d'associés qui partage d'une part le capital ainsi que le pouvoir et la responsabilité, tel que la relation entre les deux peut être exprimée par la pression concurrentielle exercée sur les auditeurs.

En d'autres termes, les grands cabinets assurent une qualité bien meilleure tout en disposant de meilleure infrastructure et de grandes équipes bien formées, que celle procurée par les petits cabinets et s'avèrent plus indépendants que ces derniers et cela est lié au risque de perte de leur réputation et d'importants clients par conséquent d'importants revenus, mais cela ne peut être toujours vérifié et le cabinet d'ARTHURE ANDERSEN est un véritable exemple.

- **La réputation :**

La réputation joue un rôle de régulateur, en faveur de l'indépendance, les cabinets d'audit se voient dans l'obligation d'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 et utilisateurs de cette dernière.

- **La revue du dossier par un co-associé :**

La revue du dossier par un autre associé autre que l'associé signataire est en d'autres termes la révision des dossiers étudiés il s'agit d'un système de contrôle mutuel et de surveillance mutuelle, cela est mis en œuvre dans le but de réduire de certification des comptes frauduleuse, de ce fait la mise en place de ce type de révision pousse l'associé signataire à renforcer son indépendance et d'être plus prudent lors de l'émission de son avis et en mettant en évidence ses compétences en d'autre terme faire preuve de responsabilité, ainsi le second associé chargé de la révision optera pour une stratégie de résolution des problèmes rencontrés plus efficace et plus perfectionné que celle du premier associé.

---

<sup>1</sup> Part, CHRISTIAN, Op.cit. 2003,105-117.

**- La rotation des associés :**

Suit à la loi Sarbanes-Oxley votée en 2002 impose le changement du responsable du contrôle des comptes d'une société tous les cinq ans. Les avis sont partagés sur l'efficacité de cette mesure. Les partisans de cette mesure considèrent qu'au bout de quelques années, l'auditeur risque d'être moins rigoureux dans l'application de sa méthodologie d'audit. En outre, la distance nécessaire à l'existence d'une relation optimale entre un contrôleur et un contrôlé a tendance à s'estomper avec le temps.

Mais sans pour autant oublier que la rotation des associés ne peut toujours être vérifiée, car celle-ci peut engendrer des coûts économiques et par la suite porter des risques d'erreurs et par conséquent brouiller la réputation du cabinet.

**- Charte d'éthique interne au cabinet :**

La charte d'éthique représente l'ensemble des valeurs partagées et les principes organisationnels entre les différents auditeurs au sein du cabinet qui ont pour but servir de guide et d'assurer et motiver le comportement éthique des membres de l'organisation et cela permet la création d'une identité collective dans le cabinet et un véritable sens d'appartenance parmi les membres du cabinet.

**4.3. La description des IQA relatifs aux relations Auditeurs/ Audité :**

Parmi les IQA relatifs aux relations entre les auditeurs et les audités on site <sup>1</sup>:

**- La situation financière de l'audité (client) :**

Un client en difficulté ou en mauvaise situation peut constituer un risque d'audit, cela se traduit par la possibilité de présence de manipulation des comptes ce qui constituera par la suite un risque de mise en cause plus élevée de la responsabilité pénale et civile des auditeurs par rapport à celles lors d'un client en bonne situation financière.

De ce fait la performance des cabinets d'audit est mesurée par la santé financière des audités dans les comptes car plus la situation financière est mauvaise les auditeurs deviennent plus vigilants car cela affectera leurs responsabilités, par contre dans le cas contraire ils seront moins motivés pour résister à la pression des dirigeants des entreprises auditées.

---

<sup>1</sup> Part, CHRISTIAN, Op.cit. 2003,,105-117.

**- La concurrence des cabinets :**

La concurrence entre les cabinets d'audit peut avoir un effet négatif sur la qualité des missions d'audit réalisées. Les utilisateurs de l'information comptable financière (banquiers et actionnaires) perçoivent un niveau de dépendance des auditeurs plus fort si le marché de l'audit est fortement compétitif, de ce fait lors d'une forte concurrence les auditeurs auront tendance à réduire l'étendue de leurs interventions, diminuer la qualité de leur opinion tout en acceptant des méthodes non autorisées et par la suite exprimer une opinion favorable pour l'entreprise auditée et par cela l'adoption d'un comportement moins éthique.

**- Les honoraires d'audit :**

Lors de la mise en place des appels d'offre pour concevoir des mandats d'audit il se voit nécessaire de publier et indiquer les honoraires des commissaires aux comptes pour inciter ces derniers à répondre favorablement aux appels d'offre.

La publication des honoraires d'audit permettra de renforcer la transparence sur les relations entre les auditeurs et les entreprises qu'ils auditent.

Les honoraires sont composés de deux parties, la première se base sur l'effort nécessaire de l'auditeur de l'évaluation et la certification des comptes, la seconde est la prime de risque liée à la responsabilité de l'auditeur.

---

**Conclusion du deuxième chapitre :**

Les scandales financiers récents témoignent de différentes formes de problèmes d'imperfection des structures de gouvernance et rappellent fortement que les dirigeants ont toujours la possibilité et une imagination débordante pour faire apparaître dans les comptes une situation financière très avantageuse, profitant notamment d'une situation propice d'asymétrie d'information.

Avec ces manipulations comptables, les comptes sociaux perdent leur crédibilité et fiabilité requises. L'intervention d'une autorité de contrôle indépendante et compétente paraît alors utile en vue d'assurer une crédibilité à l'information produite, et permettre aux utilisateurs de faire confiance aux données comptables communiquées, ce qui a conduit à la nécessité de la présence de l'auditeur externe qui est chargé de fournir la certitude et la sincérité des comptes tout en maintenant la qualité du travail qu'il présente de ce fait qui assure la qualité de ces services.

Par conséquent, ce qui conduit à aborder l'idée d'établir des paramètres de mesure de la qualité de l'audit qui pourraient être utilisés dans le cadre du processus d'audit par les parties prenantes y compris les comités d'audit qui fait l'objet de discussions depuis longtemps. De ce fait, ces paramètres de mesure ne sont que les indicateurs de la qualité d'audit « IQA » qu'on vient d'aborder dans ce chapitre et qui ont pour objectif principal la garantie de la qualité du processus, de la mission d'audit ainsi que celle de l'auditeur lui-même.

Le chapitre qui suit portera sur une étude pratique où afin de voir l'avis des commissaires aux comptes sur la réalisation d'un audit légal de qualité et conforme aux normes internationales et national et sur l'importance et la nécessité de l'application des indicateurs de la qualité d'audit pour l'évaluation de l'audit mis en place au sein des cabinets et l'appréciation des entreprises auditées, et cela par une enquête quantitative et qualitative qu'on élaborera en utilisant des questionnaires pour pouvoir atteindre nos attentes et nos objectifs.

# ***CHAPITRE III***

*Etude de cas sur les indicateurs de la  
qualité d'audit légal*

### **CHAPITRE III : ETUDE DE CAS SUR LES INDICATEURS DE LA QUALITE D'AUDIT LEGAL**

Après avoir acquérir les connaissances nécessaires sur l'audit financier et comptable et synthétiser les informations et les outils théoriques sur la qualité d'audit légal ainsi que sur les indicateurs de cette dernière qui vont permettre de construire ce chapitre qui sera consacré dans sa totalité à l'élaboration d'une enquête de recherche et une analyse des données collectées basées sur un questionnaire.

Ce questionnaire qui est construit sur la base des connaissances recueillies et qui a été adressé aux différents membres de la structure d'audit légal dans le but de vérifier les hypothèses de recherche et par la suite répondre à la problématique principale.

Dans ce cadre ce chapitre comprend trois sections principales réparties comme suit :

La première section sera consacrée à la présentation des deux cabinets d'audit PwC Algérie et Kreston M&P Algérie ayant fait objet de lieu de stage de fin d'étude.

La seconde section sera dédiée à la présentation de la méthodologie de recherche, sur le choix de la méthode de recherche ainsi que sur la présentation de l'enquête de recherche et ses caractéristiques.

La troisième section portera sur l'analyse des données collectées ainsi que les résultats obtenus sur les indicateurs de la qualité de l'audit et leur perception par les chargés d'audit, et par la suite, le chapitre sera clôturé par une synthèse de recherche et la vérification des hypothèses objet de la recherche.



## **SECTION 01 : PRESENTATION DES ORGANISMES D'ACCUEIL**

Cette première section va faire l'objet d'une présentation du cabinet PwC et KRISTON, là où nous avons effectué notre stage pratique.

Brièvement nous allons présenter plusieurs points qui vont donner une idée claire sur les deux cabinets tel que l'historique, l'organisation, la formation ainsi que les principes et valeurs.

### **1. KRESTON**

#### **1.1. KRESTON International :**

Kreston International Limited, [www.kreston.com](http://www.kreston.com), est un réseau mondial de cabinets comptables indépendants fondée en 1971 qui se classe aujourd'hui en 12ème position.

Le cabinet, précurseur sur l'international, en est un des 3 membres fondateurs.

Ce réseau nous permet d'offrir à nos clients un accès fiable et pratique à des services de qualité fournis par des cabinets partenaires dans plus de 100 pays avec la ressource de plus de 21 000 professionnels.

Les membres de Kreston sont sélectionnés pour fournir une expertise de haute qualité dans leurs pays respectifs

#### **1.2. L'organisation du cabinet :**

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 permet 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.<sup>1</sup>

#### **1.3. Les métiers du cabinet :**

Les métiers du cabinet sont <sup>2</sup>:

- Conseiller et accompagner les clients, pour réaliser avec eux des projets et des missions opérationnelles, afin de délivrer le résultat attendu.

---

<sup>1</sup> Document interne du cabinet

<sup>2</sup> Idem.

- 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.

#### **1.4. Principes et valeurs :**

Les principes et valeurs du cabinet sont <sup>1</sup>:

##### **1.4.1. Expertise comptable :**

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

##### **1.4.2. Audit et assurance :**

KRESTON M&P ALGERIA offres les services suivants :

###### **a) Audit légal :**

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

###### **b) Audit contractuel :**

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

###### **c) Les bénéficiaires 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

---

<sup>1</sup> Document interne du cabinet

- 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.

### **1.4.3. Fiscalité et juridique:**

#### **a) 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.

#### **b) 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.

### **1.4.4. Advisory**

#### **a) Accompagnement de projets**

- Modèles économiques, aspects juridiques et fiscaux.
- Accompagnement des investisseurs.
- Corporate finance, transactions et évaluation services.

#### **b) Performance et pilotage**

- Organisation et études stratégique.
- Audit des coûts opérationnels.
- Conception et déploiement de solution de gestion et des outils de pilotage.

#### **c) Maîtrise des risques**

- Outsourcing de la fonction d'audit interne.
- Investigation spécifiques.

- Cartographie des risques.

**d) Systèmes d'informations**

- Audit et sécurisation des systèmes d'information.
- Optimisation des systèmes d'information.

**1.4.5. 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.

**2. PricewaterhouseCoopers ( PwC ) :**

**2.1. PwC International limited.:**

Dans le monde, le cabinet PricewaterhouseCoopers international limited (exerçant sous la raison sociale de PwC international limited) est un réseau d'entreprises spécialisées dans les missions l'audit, le conseil en management, le conseil juridique, le conseil fiscal et l'expertise conseil à destination des entreprises. Il constitue avec Deloitte, E&Y et KPMG l'un des quatre grands cabinets internationaux d'audit et de conseil dits Big Four.<sup>1</sup>

**2.2. Historique du cabinet PwC International Limited:**

En 1849, le cabinet Price voit le jour à Londres grâce à son fondateur Samuel Lowell Price, suivie en 1854 par le cabinet Coopers Brothers.

En 1865, Edwin Waterhouse rejoint le cabinet Price qui devient ainsi Price Waterhouse.

---

<sup>1</sup> Document interne du cabinet.

Grâce à la révolution industrielle anglaise, les deux cabinets d'audit Price Waterhouse et Coopers Brothers ont connu un succès impressionnant.

Lors du 1er conflit mondial 1914, les experts anglais du cabinet Price Waterhouse, se sont rendus en France (Paris) pour gérer la logistique de guerre. Et dès la fin de la guerre en 1918, Price Waterhouse s'est établi en France pour accompagner la reconstruction du pays.

En 1957, deux événements marquant se sont produits : d'un côté, Coopers & Lybrand International est créé par l'association de Cooper Brothers & Co (Royaume-Uni) avec Lybrand, Ross Bros & Montgomery (États-Unis) et McDonald, Currie & Co (Canada) ; De l'autre côté.

En 1980, les deux réseaux poursuivent leur expansion et développent une palette de service couvrant l'audit, le conseil en management, le conseil juridique et fiscal et l'expertise conseil. Et dès cette période les multinationales et les PME, commencent à faire appel aux divers services offerts par les deux cabinets.

En septembre 1997, Coopers & Lybrand et Price Waterhouse annoncent leur projet de rapprochement. En novembre, les associés des différentes activités membres de Coopers & Lybrand et de Price Waterhouse votent le principe de rapprochement dans les différents pays.

En **1998**, la Commission européenne autorise le rapprochement des deux entreprises, et par leur fusion les deux cabinets ont créé le cabinet PricewaterhouseCoopers.

En **2001**, à la suite de la chute d'Enron aux USA, la société scinde en deux ses activités de conseil et d'audit, vue l'élaboration par les autorités compétentes d'une réglementation plus stricte pour les grands réseaux, les obligeant ainsi à séparer le métier d'audit de celui du conseil.

En **2008**, le cabinet PwC international limited s'est réorganisé en trois (03) grandes régions appelées Clusters : Cluster EST (l'Asie et régions), Cluster OUEST (l'Amérique et régions), Cluster CENTRE (UK, France, et régions), dans la même année, le cabinet se développe autour du bassin méditerranéen notamment en Algérie, Maroc et Tunisie).

En **2010**, PricewaterhouseCooper International Limited adopte une nouvelle identité visuelle pour devenir PwC International Limited. <sup>1</sup>

### **2.3. PwC Algérie :**

Le cabinet PwC Algérie dont le siège social est à HYDRA (ALGER) a été fondé en 2008, et fait partie du cabinet PwC France et Afrique Francophone, il prend la forme d'une

---

<sup>1</sup> Document interne du cabinet.

entité légalement autonome et indépendante, membre du réseau Pricewater- houseCoopers International Limited.

Avec son slogan «Buid trust in society and solve important problems», le réseau PwC a développé en Algérie une équipe pluridisciplinaire dédiée au marché algérien, composée de conseils juridiques et fiscaux, d'auditeurs financiers et de conseils en management et en transactions.

Dans le cadre de ses activités en Algérie, PwC Algérie réalise<sup>1</sup> :

- Des missions d'audit financier et de commissariat aux comptes pour toutes les catégories d'entreprises qu'elles soient publiques ou privée ;
- Des missions portant maîtrise des risques et gestion d'opérations financières ;
- Une gamme de produits de conseil à haute valeur ajoutée ainsi qu'un accompagnement juridique et fiscal.

Fort de cette expérience acquise auprès d'entreprises algériennes et de filiales d'entreprises françaises et étrangères implantées en Algérie, PwC a développé une très bonne connaissance de l'environnement juridique, fiscal, économique et financier algérien.

Sa pratique s'appuie sur des expériences sectorielles fortes dans de nombreuses activités : technologies, télécommunications, banques, assurances, services financiers et immobiliers, industrie pharmaceutique...etc.

PwC Algérie bénéficie en outre de l'appui constant et régulier des équipes de PwC France, Maroc et Tunisie, qui lui apportent un savoir-faire et une expérience plus étendus, conformes aux normes de qualité de la firme au niveau international.

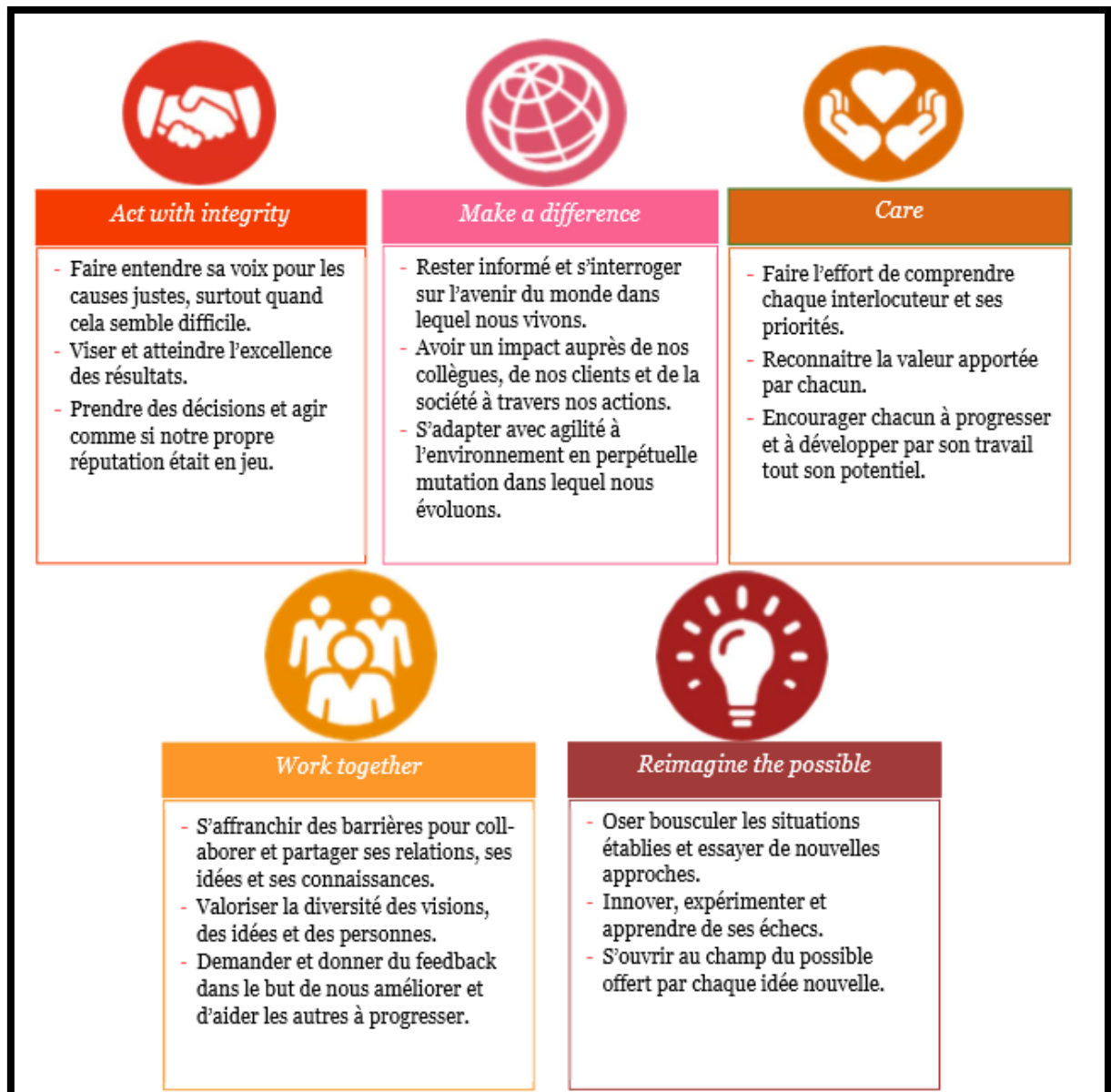
#### **2.4. Valeurs du cabinet PwC :<sup>2</sup>**

---

<sup>1</sup> Document interne

<sup>2</sup> Document interne

Figure n°(02) : Représentation des valeurs du cabinet d'audit PwC



Source : Document interne du cabinet

## **SECTION 02 : LA METHODOLOGIE RECHERCHE ET PRESENTATION DE L'ENQUETE**

Cette section sera consacrée à la présentation des différents aspects méthodologiques ainsi que l'échantillon sélectionné qui fera l'objet de cette enquête et étude sur les indicateurs de la qualité d'audit comptable et financier légal en Algérie et la perception des différents membres de la structure d'audit envers ces indicateurs.

Elle portera sur un aspect théorique relatif à la méthodologie de recherche et en seconde partie l'aspect pratique relatif à la présentation de l'enquête effectuée.

### **1. Aspect théorique : La méthodologie de recherche :**

Afin de pouvoir réaliser cette étude et de répondre à la problématique de recherche et qui se base sur la détermination des indicateurs de la qualité d'audit retenus et appliqués par les différents membres de la structure d'audit et l'importance accordée par ces derniers aux IQA.

De ce fait, la méthode la plus adaptée à la nature des informations à récoltées sur terrain est bien « l'enquête par questionnaire » et l'utilisation d'un échantillon représentatif de la population nous permettra d'obtenir des connaissances approchées de la réalité de la notion d'indicateur de qualité d'audit dans le marché d'audit.

Dans cette partie, sera présentée les différentes notions utilisées dans l'élaboration de cette étude.

- **Enquête** : il s'agit d'une démarche qui consiste à la collecte des informations pour mieux connaître la population étudiée à travers l'échantillon élaboré.
- **La population à étudier** : La détermination de la population à partir de laquelle s'effectuera le tirage de notre échantillon est essentielle, car elle permet de choisir les individus à interroger.
- **Les différentes étapes d'une enquête** :

Les principales étapes à suivre à fin de bien mené l'enquête se présentent comme suit :

- a) Définir les objectifs de l'enquête et ses contraintes ;
- b) Rechercher la base de sondage la mieux adoptée à la situation en tenant compte des aspects de qualité et de cout.
- c) Réaliser le tirage de l'échantillon.
- d) Concevoir le questionnaire et le tester.
- e) Collecter les données.
- f) Codifier les données.



- g) Contrôle de la qualité des données saisies.
- h) Procéder aux estimations et aux redressements.
- i) Procéder aux estimations des erreurs au moins à l'estimation de la variance d'échantillonnage ;
- j) Publier et procéder à une évaluation finale globale
  - **Le questionnaire :**
    - a) **La définition :**

Le questionnaire est l'une des trois grandes méthodes pour recueil de données. C'est une méthode de recueil des informations en vue de comprendre et d'expliquer les faits. Les deux autres méthodes les plus couramment utilisées étant l'entretien et l'observation. Le questionnaire est une méthode qui est collective et quantitative qui s'applique à un ensemble (échantillon) qui doit permettre des inférences statistiques.<sup>1</sup>

**b) Les objectifs :**

Les objectifs d'un questionnaire sont<sup>2</sup> :

- **L'estimation** : il s'agit d'une collecte de données, d'une énumération de ces données. C'est la démarche la plus élémentaire dans le questionnaire. On ne cherche pas à comprendre les données, on cherche à les mettre à plat.
- **Description** : il s'agit de retirer des informations qui décrivent les phénomènes subjectifs qui sous-tendent les phénomènes objectifs et d'expliquer ainsi les phénomènes objectifs, comme les motivations, les représentations et les opinions.
- **La vérification d'une hypothèse** : il s'agit ici d'une démarche déductive, le questionnaire devient un outil pour confirmer ou infirmer une hypothèse.

**2. L'aspect pratique : la présentation de l'enquête**

**2.1. L'objectif de choix de la méthode :**

Dans cette étude, le mieux adapté est de procéder à la collecte des données pour l'enquête en utilisant le questionnaire de telle sorte que les résultats voulu doivent être quantifiés et afin de pouvoir les généraliser et les valider et aussi car il s'agit d'un moyen qui permet de faciliter l'accès à la population étudiée.

---

<sup>1</sup> GHIGLIONE, R. (1987). « Les techniques d'enquêtes en sciences sociales ». 2013, Paris : Dunod, P 127.

<sup>2</sup> Idem. P 150.

## **2.2. L'élaboration de l'enquête :**

Dans le cadre de cette étude et lors de l'élaboration de l'enquête souhaitée au pré des différents acteurs constitutifs de l'échantillon tiré de la population objet de cette étude et qui représente l'ensemble des membres de la structure d'audit ainsi que les instruments tel que le questionnaire d'enquête mis en œuvre pour la collecte de données qui seront traitées en fonction des deux approches qualitative et quantitative.

**a) La méthode choisie :** l'enquête par questionnaire.

**b) La population ciblée par échantillonnage :** l'ensemble des membres de la structure d'audit « auditeurs, comptable agréé, commissaire aux comptes, expert-comptable ».

**c) Moyens distribution des questionnaires :**

- Par voie classique : main à main
- Par voie électronique : Gmail, LinkedIn...

## **2.3. L'élaboration et la structure du questionnaire d'enquête :**

Le questionnaire de concernant cette enquête est constitué d'un ensemble de questions bien structurées ciblées et enchainées, il existe une multitude de type de questions qu'un questionnaire peut contenir, de ce fait le questionnaire propre à notre étude annexe n°(08), est présenté comme suit :

**a) Les questions qualitatives à réponses uniques :**

Dans ce type de question, l'interrogé se voir proposer deux choix probables et il doit en choisir une réponse.

**Exemple :**

**Q.1.** Quels est votre sexe ?

- Homme
- Femme

**Q.5.**Quels types d'établissement avez-vous fréquenté ?

- Ecole supérieure
- Université

**b) Les questions à choix multiple : avec une seule réponse permise ou à plusieurs réponses permises**

Pour les questions à choix multiples avec une seule réponse permise, l'interrogé doit choisir une seule réponse parmi une multitude de réponses proposées.

**Exemple :**

**Q.3** Êtes-vous ?

- Commissaire Aux Comptes (CAC).
- Expert-comptable.
- Auditeur.
- Comptable Agréé.

Pour les questions à choix multiples avec plusieurs réponses possibles, l'interrogé doit choisir au minimum une réponse parmi les réponses de la liste proposée.

**Exemple :**

**Q.7.** Dans quel(s) secteur(s) votre cabinet exerce-t-il son activité ?

- Services
- Banque-assurance
- Immobilier
- Agriculture
- Industrie
- Autres (précisez)

**c) Les questions fermées :**

Dans cette partie, on a choisi d'utiliser l'échelle de Likert pour sa simplicité et car elle facilite la compréhension ainsi que l'interprétation des résultats.

Cette grille est subdivisée en trois volets :

- Les indicateurs liés à l'auditeur.
- Les indicateurs liés au cabinet d'audit.
- Les indicateurs liés à la relation auditeur/ audité.

L'échelle contient cinq choix de réponses qui permettent de déterminer le degré de l'importance de l'indicateur étudié, soit :

- 1) Pas du tout important.
- 2) Peu important.
- 3) Moyennement important.
- 4) Important.
- 5) Très important

#### **2.4. Les outils utilisés dans l'analyse :**

Les outils utilisés pour la réalisation des différentes phases de cette étude de cas se présentent comme suit :

**- Pour l'élaboration et la diffusion des questionnaires :**

- a) le programme de Microsoft Windows Word (version 2007.2013)
- b) le programme Google Forms.

**- Pour le traitement et l'analyse des résultats :**

- c) a. le programme de Microsoft Windows EXCEL.
- d) b. le programme de traitements statistiques SPSS.

Ces deux programmes sont utilisés pour pouvoir extraire et analyser les résultats obtenus et les représentés en tableaux et graphiques.

**- Leur utilité dans l'analyse des données :**

- e) Connaitre les fréquences des répondants.
- f) Les méthodes d'aide à l'analyse : tri à plat, tri croisé, l'analyse factoriel, la régression linéaire.
- g) Le calcul des mesures statistiques : moyenne arithmétique, l'écart type...

#### **2.5. L'échantillonnage et les résultats de la collecte des données :**

Après la collecte des données, nous allons déterminer la validité du questionnaire. Cet échantillon doit regrouper des répondants représentatifs de la population étudiée. On a sélectionné les commissaires aux comptes, expert-comptable, comptable agréé... Aussi, l'échantillon doit contenir un minimum de 30 répondants.

En ce qui concerne notre étude, le nombre de répondants obtenus sur les questionnaires adressés aux auditeurs légaux (auditeurs, commissaires aux comptes, comptables agréés, expert-comptable) en activité est de 33 répondants. Ainsi, les 33 réponses exploitables, par rapport aux plus de 70 questionnaires envoyés représente un taux de 42.85% de la totalité.

**SECTION 03 : L'ANALYSE DE L'ENQUETE**

La troisième section est consacrée dans sa totalité à l'élaboration et l'analyse des données collectées dans le but d'aboutir à des résultats fiables.

Ses résultats vont nous servir d'outil pour répondre à notre problématique et cela nous permettra aussi d'affirmer ou de confirmer nos hypothèses.

**1. L'analyse des questions dichotomiques par Excel et avec SPSS :**

Les questions qu'on va analyser en utilisant Excel et SPSS se présentent comme suit :

**1.1. Le sexe des répondants :**

Comme tout échantillon, le nôtre comporte l'un des deux sexes (femme, homme) de ce fait le tableau présent ci-dessous représente la fréquence des réponses reçues en fonction du sexe des répondants.

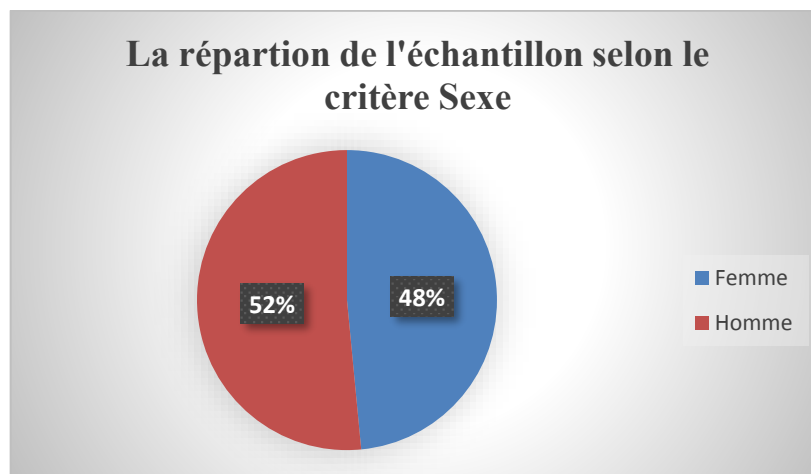
**Tableau N° (02) : La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe**

sexe	Fréquence	fréquence en %
Femme	16	48,5
Homme	17	51,5
total	33	100

**Source :** Etabli par nos propres moyens en fonction de l'enquête sur le terrain

De ce qu'on remarque que notre échantillon est constitué de plus de 50% de répondants du sexe homme contre plus de 48% du sexe opposé mais les résultats sont approximatifs.

**Figure N°(03) : La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe**



**Source :** Etabli par nous-même tenant compte des informations extraites du tableau ci-dessus.

## 1.2. La profession de l'échantillon :

Lors de la constitution de notre échantillon, nous avons pris comme cible les différents membres de la structure d'audit réparti en commissaires aux comptes, comptables agréés, auditeurs et des experts comptables, les résultats de la répartition de l'échantillon en fonction de la profession exercée se résument dans le tableau présenté ci-dessous :

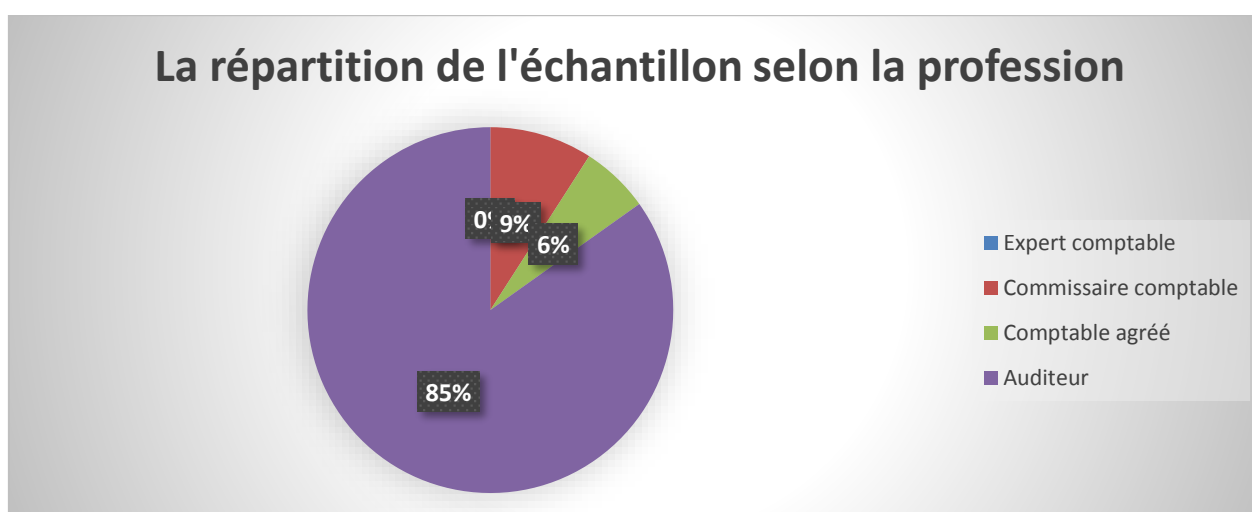
**Tableau N° (03) :** La répartition de l'échantillon selon le critère de la profession exercée

La profession	Fréquence	Fréquence %
Expert-comptable	0	0,0
Commissaire aux comptes	3	9,1
Comptable agréé	2	6,1
Auditeur	28	84,8
Total	33	100,0

**Source :** Etabli par nos propres moyens en fonction de l'enquête sur le terrain

Suite à l'analyse de nos résultats en se basant sur ceux affichés dans le tableau précédant, on constate que la plus forte présence qui forme notre échantillon est représentée par les auditeurs avec une fréquence de plus de 80%, tant dit que les commissaires aux comptes ne représentent que 9% de l'échantillon suivi par les comptables agréé avec 6%, tout en faisant signe de l'absence absolue des expert-comptable.

**Figure N°(04) :** La répartition de l'échantillon selon le critère de la profession exercée



**Source :** Etabli par nous-même tenant compte des informations extraites du tableau ci-dessus.

### 1.3. L'expérience de l'échantillon :

Un autre critère ou une autre caractéristique déterminante de notre échantillon est bien l'expérience que chaque unité de l'échantillon dote, celle-ci se traduit par le nombre d'année d'exercice de la profession, de ce fait cette dernière sera présentée en détail pré dans le tableau suivant.

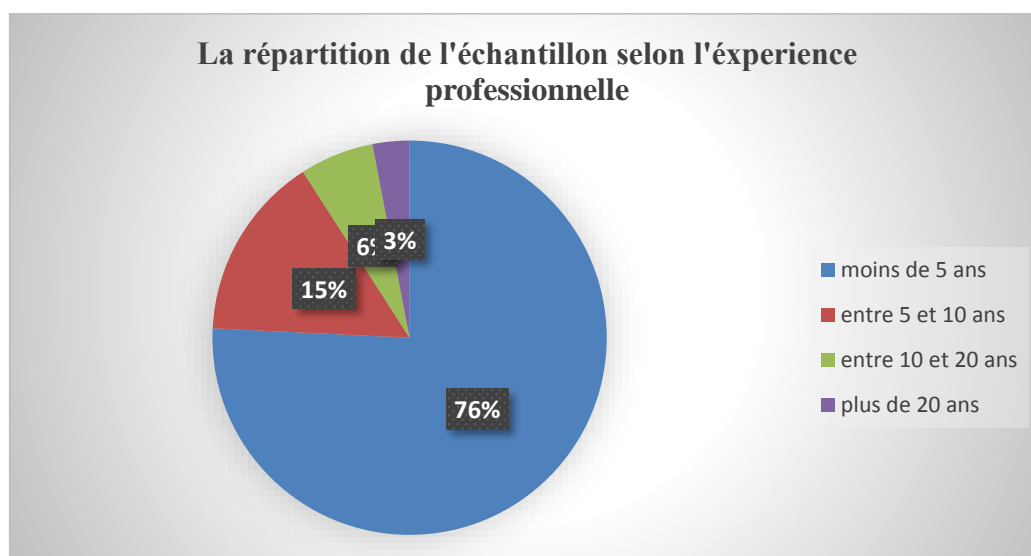
**Tableau N° (04) :** La répartition de l'échantillon selon le critère de l'expérience professionnelle.

Expérience	Fréquence	Fréquence en %
moins de 5 ans	25	75,8
entre 5 et 10 ans	5	15,2
entre 10 et 20 ans	2	6,1
plus de 20 ans	1	3,0
Total	33	100,0

**Source :** Etablie par nos propres moyens en fonction de l'enquête sur le terrain

D'après les résultats obtenus et qui sont représentés dans le tableau ci-dessus, on déduit que plus de 75% de l'échantillon sont dotés d'une expérience moins de 5 ans dans l'audit, et en second lieu on trouve ceux qui ont une expérience entre 5 et 10 ans avec une fréquence de 15%, et on ne trouve que 6% de ceux ayant une expérience entre 10 et 20 ans contre seulement 3% ayant une expérience plus de 20 ans.

**Figure N°(05) :** La répartition de l'échantillon selon le critère de l'expérience professionnelle



**Source :** Etabli par nous-même tenant compte des informations extraites du tableau ci-dessus

**1.4. L'établissement d'étude de l'échantillon :**

L'établissement d'étude de chaque unité de l'échantillon indique le niveau d'étude et le lieu de l'obtention du diplôme, en d'autres termes le répondant a reçu une formation universitaire ou bien une formation au niveau des écoles supérieures, les résultats représentants ce dernier sont résumés dans le tableau suivant.

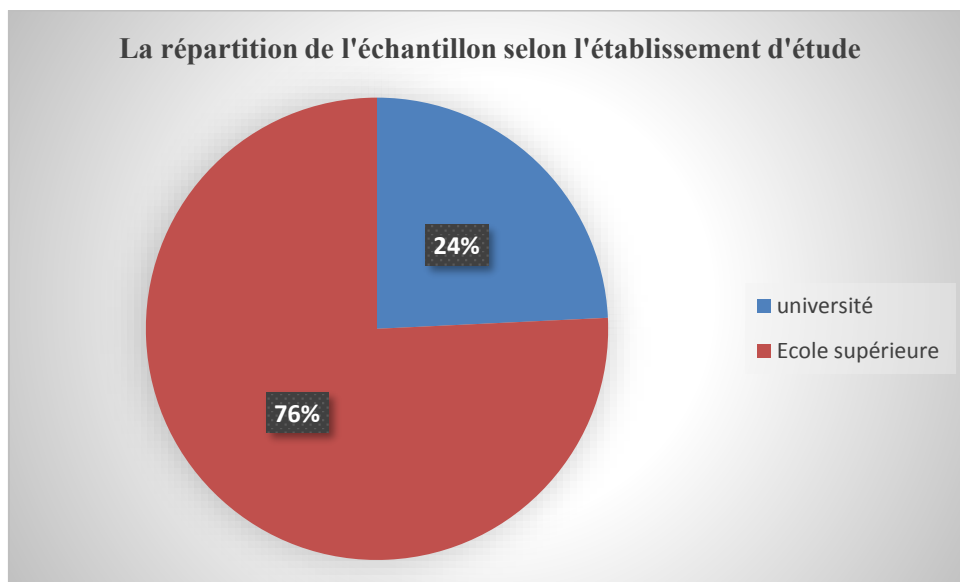
**Tableau N° (05) :** La répartition de l'échantillon selon le critère d'établissement d'étude

Etablissement	Fréquence	Fréquence en %
université	8	24,2
Ecole supérieure	25	75,8
Total	33	100,0

**Source :** Etabli par nos propres moyens en fonction de l'enquête sur le terrain

D'après nos résultats, on constate que plus de 75% des répondants ont eu des études supérieures et qui ont fréquenté les grandes écoles supérieures contre seulement 24% qui ont fréquenté les établissements universitaires, et cela représente que le tiers (1/3) de ceux qui les précèdent.

**Figure N°(06) :** La répartition de l'échantillon selon le critère d'établissement d'étude



**Source :** Etabli par nous-même tenant compte des informations extraites du tableau ci-dessus

**2. La vérification des hypothèses (confirmation ou affirmation) :**

Après la simplification de notre problématique et sa division en questions secondaires et la constitution des hypothèses, il est nécessaire de procéder à leur vérification à fin d'affirmer



leur existence et leur application dans la réalité du monde professionnel qui dans notre cas l'audit ou de la confirmer tout en se basant sur les analyses statistiques présentées dans la section précédente.

**2.1. La vérification de la première hypothèse :**

Notre première hypothèse consiste à déterminer l'existence d'autres indicateurs de la qualité d'audit (IQA) qui expliquent et qui impactent la qualité de l'auditeur hors de son indépendance et de ses compétences.

**H1 : La qualité de l'auditeur ne dépend pas essentiellement de son indépendance et de sa compétence. De ce fait il existe d'autres indicateurs qui expliquent cette qualité.**

Pour la réalisation de notre objectif qui est l'affirmation ou la confirmation de cette hypothèse on procède à l'utilisation de l'analyse statistique ACP en d'autres termes l'analyse par composantes principales tout en suivant les étapes suivantes :

**2.1.1. La validation des conditions du test ACP :**

Pour pouvoir appliquer l'analyse ACP, il est nécessaire de s'assurer de la validation des conditions de son application.

Pour pouvoir appliquer l'analyse ACP, il est nécessaire de s'assurer de la validation des conditions de son application.

**- Valider la condition de l'indice KMO et le test de Bartlett :**

En se référant au tableau extrait par le logiciel SPSS, on pourra tester la validité de cette première condition.

**Tableau N° (06) : L'indice de KMO et le test de Bartlett**

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,617
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	80,756
	ddl	45
	Signification	,001

**Source :** Etabli par nos propres moyens (SPSS) en fonction de l'enquête sur le terrain.

A partir de ce tableau ci-dessus, on remarque que :

- a) L'indice de KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) égale à 0.617 qui est supérieure à 0.51.
- b) Le test de sphéricité de Bartlett : La signification (Sig.) égale à 0.001 tend vers 0.000, c'est très significatif.

De ce fait, on peut dire que la première condition relative au test de l'indice de KMO et de celui de Bartlett est vérifiée.

**- Valider la condition du déterminant de corrélation :**

Les résultats obtenus par l'analyse de corrélation par SPSS sont présentés dans le tableau en annexe n°(09).

En se basant sur les résultats obtenus, on remarque que le déterminant de corrélation est égal à 0.055 (5%) qui est de ce fait supérieur à 0.0001.

Donc on peut dire la condition du déterminant de corrélation est vérifiée.

**Interprétation de la table de corrélation (matrice de corrélation 1) : Annexe n° (09)**

Suite aux résultats représentés dans la matrice de corrélation on déduit que les variables sont corrélées positivement et négativement entre elles c'est-à-dire :

- a) La variable indépendance et objectivité de l'auditeur est faiblement corrélée avec :

- Rotation obligatoire de l'auditeur avec : 0.013 (1.3%).
- Le respect des principes d'éthique Professionnelle avec : 0.174 (17.4%).
- Nombre d'année d'expérience avec : 0.044 (4.4%).
- Formation technique et perfectionnement professionnel avec : 0.234 (23.4%).
- Connaissances théoriques et pratiques avec : 0.175 (17.5%).
- Respect des normes comptables avec : 0.058 (5.8%).

Et négativement corrélée avec :

- Le risque des sanctions judiciaires et disciplinaire avec :-0.164 (-16.4%).
  - La réputation de l'auditeur avec : -0.083 (-8.3%).
- b) La variable Rotation obligatoire de l'auditeur est faiblement corrélée avec : indépendance et objectivité de l'auditeur (1.3%), nombre d'année d'expérience (18.1%), formation technique et perfectionnement professionnel (3.5%), et négativement corrélée avec connaissances théoriques et pratique (-4.3%), le risque des sanctions judiciaires et disciplinaire (-12.7%), réputation de l'auditeur (-10.9%), Respect des normes comptables (-21.6%).

- c) La variable risque des sanctions judiciaires et disciplinaire est fortement corrélée avec réputation de l'auditeur (32.8%), le respect des principes d'éthique professionnelle (37.2%) et autres connaissances (43%).
- d) La variable réputation de l'auditeur est fortement corrélée avec risque des sanctions judiciaires et disciplinaire (32.8%), elle a une corrélation négative avec la rotation obligatoire de l'auditeur (-10.9%).
- e) La variable respect des principes d'éthique professionnelle est fortement corrélé avec la réputation de l'auditeur (37.2%), et respect des normes comptables (35.1%)

**2.1.2. l'exécution de l'analyse ACP :**

L'analyse par composante principale s'établie à deux niveaux :

**- L'analyse des valeurs propres :**

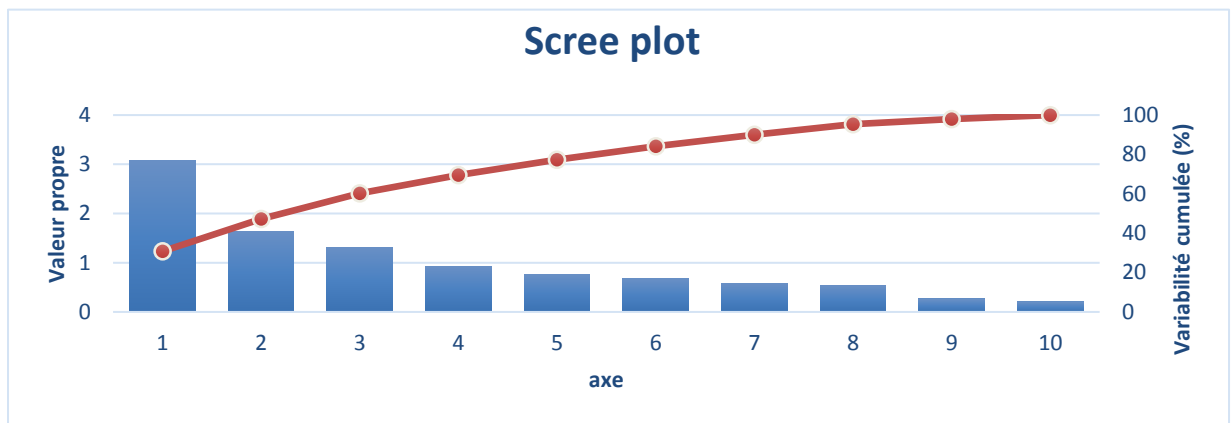
Les valeurs propres relatives aux différentes composantes sont présentées dans le tableau ci-dessous.

**Tableau (07) : L'analyse des valeurs propres**

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,077	30,768	30,768	3,077	30,768	30,768
2	1,643	16,427	47,194	1,643	16,427	47,194
3	1,309	13,091	60,285	1,309	13,091	60,285
4	,928	9,279	69,564			
5	,770	7,697	77,261			
6	,684	6,836	84,096			
7	,584	5,840	89,936			
8	,537	5,372	95,308			
9	,263	2,630	97,938			
10	,206	2,062	100,000			

**Source :** Etabli par nos propres moyens (SPSS) en fonction de l'enquête sur le terrain

Figure N°(07) : Représentation des valeurs propres



**Source :** Etabli par nous-même tenant compte des informations extraites du tableau ci-dessus

Suite aux résultats obtenus et représentés dans le tableau et le graphique ci-dessus, on remarque que les valeurs propres sont classées par ordre décroissants en fonction de la variance par rapport au total, et on peut déduire aussi que le nombre d'axes retenus est de trois ou bien en d'autres termes trois composantes principales.

Le nombre d'axe ou de composante est déterminé de telle façon que **l'inertie totale** par le sous espace engendré par les axes soit 60,285 % :

- a) L'axe 01 représente 30,768 % de l'inertie totale correspondant à la plus grande valeur propre qui est de 3,077.
- b) L'axe 02 représente 16,427 % de l'inertie totale correspondant à une valeur propre égale à 1,643.
- c) L'axe 03 représente 13,091 % de l'inertie totale correspondant à une valeur propre égale 1,309.

**- L'analyse des composantes après rotation de la matrice des composantes :**

Cette analyse consiste à déterminer la relation ou la corrélation entre chaque composante principale et le reste des variables afin de pouvoir déterminer qu'elle est la composante la plus adéquate à représenter les variables restantes et cela est représenté dans le tableau suivant :

**Tableau (08) :** L'analyse des composantes après rotation de la matrice des composantes

	Composante		
	1	2	3
connai_theo	,802		
Form_tech	,767		
aut_connai	,687	,534	
Resp_nor_Compt	,640		
ris_san_disci		,747	
réputation_l'auditeur		,700	
Indépendance _objectivité_l'auditeur	,463	-,496	
rot_obl_audi			,808
resp_ethi	,389	,392	-,587
n_d'annee_d'experience	,406		,547

**Source :** établie par nos propres moyens (SPSS) en fonction de l'enquête sur le terrain

D'après les résultats obtenus et qui sont représentés dans le tableau ci-dessus, on constate que la composante principale 1 qui est l'indépendance et les compétences de l'auditeur englobe la majorité des autres variables ou autres composantes à citer :

- a) Connaissances théoriques et pratiques (80.2%)
- b) Formation technique et perfectionnement professionnel (76.7%)
- c) autres connaissances (68.7%).
- d) Respect des normes comptables (64%).
- e) indépendance et objectivité de l'auditeur (46.3%).
- f) Le respect des principes d'éthique Professionnelle (38.9%).
- g) Nombre d'année d'expérience (40.6%)

Cette composante représente les variables avec plus de fiabilité et précision et par conséquent elle explique plus de 30% de l'information sur la qualité de l'auditeur.

### **2.1.3. Conclusion de l'analyse :**

D'après les résultats et les interprétations obtenus et réalisés par l'application de l'analyse par composante principale, on constate que la composante principale détenue et qui représente à la fois l'indépendance et les compétences de l'auditeur justifie plus de 30% de la qualité de l'auditeur et à partir de la et suit à ce que l'analyse indique, on peut dire que les 70% restantes représente d'autres indicateurs ayant un impact sur la qualité de l'auditeur hors que son indépendance et ses compétences.

De ce fait, on peut dire que notre première hypothèse met en évidence l'existence d'autres indicateurs ayant un impact sur la qualité de l'auditeur hors son indépendance et ses compétences est confirmée.

**H1 :** La qualité de l'auditeur ne dépend pas essentiellement de son indépendance et de sa compétence, ce fait il existe d'autres indicateurs qui expliquent cette qualité. « **Confirmée** ».

### **2.2. La vérification de la seconde hypothèse :**

Notre seconde hypothèse consiste à déterminer l'existence d'un impact de la qualité du cabinet d'audit sur la qualité de l'auditeur.

**H2 :** En se référant aux indicateurs déterminant la qualité du cabinet, on peut dire que cette dernière a un impact direct sur la qualité de l'auditeur.

Pour la réalisation de notre objectif qui est l'affirmation ou la confirmation de cette hypothèse il faut prouver l'existence d'une relation entre les indicateurs relatifs à la qualité du cabinet et ceux relatifs à la qualité de l'auditeur et pour cela on procède à l'utilisation de l'analyse statistique ACP en d'autres termes l'analyse par composantes principales tout en suivant les étapes suivantes :

#### **2.2.1. La validation des conditions du test ACP :**

Pour pouvoir appliquer l'analyse ACP, il est nécessaire de s'assurer de la validation des conditions de son application, vue qu'on va utiliser les données et résultats relatifs à la première hypothèse, il suffit juste s'assurer de la validité des conditions du test ACP pour les éléments relatifs à la qualité du cabinet.

##### **- Valider la condition de l'indice KMO et le test de Bartlett :**

En se référant au tableau extrait par le logiciel SPSS, on pourra tester la validité de cette première condition.

**Tableau N° (09) : L'indice de KMO et le test de Bartlett**

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,653
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	145,288
	Ddl	78
	Signification	,000

**Source :** Etabli par nos propres moyens (SPSS) en fonction de l'enquête sur le terrain.

A partir de ce tableau ci-dessus, on remarque que :

- a) L'indice de KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) égale à 0.653 qui est supérieure à 0.51.
- b) Le test de sphéricité de Bartlett : La signification (Sig.) égale à 0.000, c'est très significatif.

De ce fait, on peut dire que la première condition relative au test de l'indice de KMO et de celui de Bartlett est vérifiée.

**- Valider la condition du déterminant de corrélation :**

Les résultats obtenus par l'analyse de corrélation par SPSS sont présentés dans le tableau en annexe n° (10).

En se basant sur les résultats obtenus, on remarque que le déterminant de corrélation est égal à 0.004 (4%) qui est de ce fait supérieur à 0.0001.

**2.2.1 l'exécution de l'analyse ACP :**

L'analyse par composante principale s'établie à trois niveaux :

**- L'analyse des valeurs propres :**

Les valeurs propres relatives aux différentes composantes sont présentées dans le tableau ci-dessous.

**Tableau (10) :** L'analyse des valeurs propres concernant les indicateurs relatifs à la qualité du cabinet.

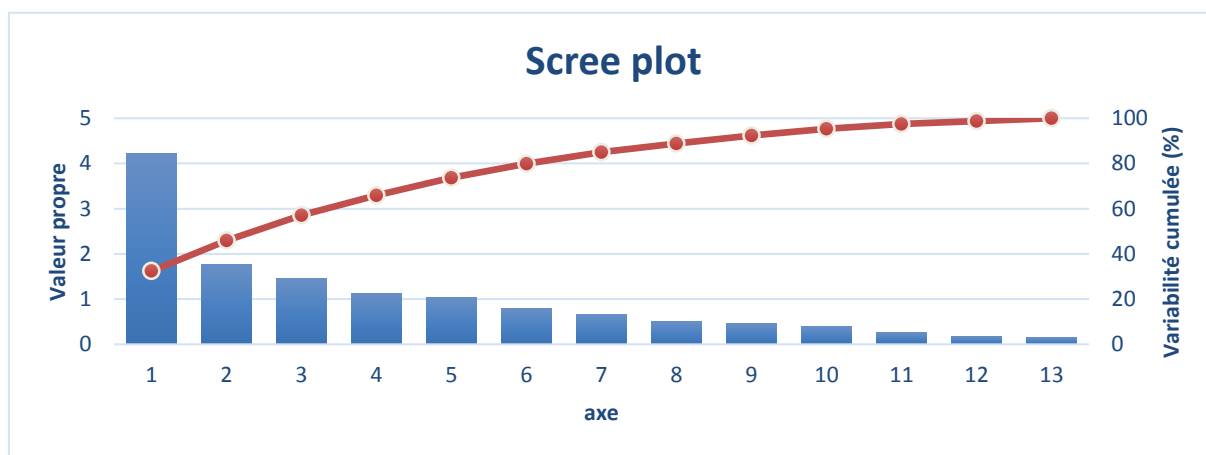
**Variance totale expliquée**

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	4,212	32,400	32,400	4,212	32,400	32,400
2	1,761	13,550	45,950	1,761	13,550	45,950
3	1,451	11,159	57,109	1,451	11,159	57,109
4	1,133	8,716	65,825	1,133	8,716	65,825
5	1,025	7,884	73,709	1,025	7,884	73,709
6	,797	6,129	79,838			
7	,670	5,151	84,989			
8	,500	3,849	88,838			
9	,457	3,519	92,357			
10	,395	3,035	95,393			
11	,263	2,019	97,412			
12	,180	1,387	98,799			
13	,156	1,201	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

**Source :** établie par nos propres moyens (SPSS) en fonction de l'enquête sur le terrain.

**Figure N°(08) :** Représentation des valeurs propres



**Source :** Etabli par nous-même tenant compte des informations extraites du tableau ci-dessus

D'après le tableau on remarque les valeurs propres sont ordonnées par ordre décroissant.

Et on constate que Le nombre d'axes retenu dans l'étude est de cinq, il est déterminé de telle façon que l'inertie totale par le sous espace engendré par les axes soit 73,709 %.

- a) L'axe 01 représente 32,400 % de l'inertie totale correspondant à la plus grande valeur propre qui est de 4,212.
- b) - L'axe 02 représente 13,550 % de l'inertie totale correspondant à une valeur propre égale à 1,761.



- c) - L'axe 03 représente 11,159 % de l'inertie totale correspondant à une valeur propre égale 1,451.
- d) - L'axe 04 représente 8,716 % de l'inertie totale correspondant à une valeur propre égale 1,133.
- e) - L'axe 05 représente 7,884 % de l'inertie totale correspondant à une valeur propre égale 1,025.

**- L'analyse des composantes après rotation de la matrice des composantes :**

Cette analyse consiste à déterminer la relation ou la corrélation entre chaque composante principale et le reste des variables afin de pouvoir déterminer qu'elle est la composante la plus adéquate à représenter les variables restantes et cela est représenté dans le tableau suivant :

**Tableau (11) : L'analyse des composantes après rotation de la matrice des composantes**

	Composante				
	1	2	3	4	5
Cale_trav_d'aud	,808				,301
cabinet_jamais_fait_l'objet_cause _responsabilité_négligence	,751				
reputation_cabinet	,747		,343		
rotat_audit	,488		-,318		,485
organi_inter_cabi		,904			
cabinet_n'a_pas_relation _audité_réputation_suspecte		,836			
conc_cab	,393	,685			
specialisation_cabinet_d'audit			,859		
cabinet_grande taille			,817		
cont_qual_int_cab			,482	,463	,358
cha_éthi_cabi				,845	
L'indé_cabi				,700	
cohé_cabi_mis					,784

**Source :** Etabli par nos propres moyens (SPSS) en fonction de l'enquête sur le terrain.

D'après les résultats obtenus et qui sont représentés dans le tableau ci-dessus, on constate que la composante principale 1 relative à la qualité du cabinet englobe la majorité des autres variables ou autres composantes à citer :

- a) Calendrier des travaux d'audit (Nombre d'heures consacrées à l'audit par étape planification, audit intermédiaire, audit de fin d'exercice) avec 80.8%
- b) Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence avec 75.1%.
- c) La bonne réputation du cabinet avec 74.7%.
- d) La rotation des Auditeurs avec 48.8%.
- e) La concurrence entre cabinet d'audit avec 39.3%.

Cette composante représente les variables avec plus de fiabilité et précision et par conséquent elle explique plus de 32.4% de l'information sur la qualité du cabinet d'audit.

**- L'analyse de la relation (corrélation) entre les indicateurs de la qualité de l'auditeur et les indicateurs de la qualité du cabinet :**

Pour étudier la relation entre les indicateurs de la qualité d'auditeur et les indicateurs de la qualité de cabinet, on va appliquer la méthode de corrélation de Spearman :

**Tableau (12) :** Tableau représentatif de la corrélation de Spearman

Corrélations			auditeur	cabinet
Rho de Spearman	auditeur	Coefficient de corrélation	1,000	,226
		Sig. (bilatéral)	.	,207
		N	33	33
	cabinet	Coefficient de corrélation	,226	1,000
		Sig. (bilatéral)	,207	.
		N	33	33

**Source :** Etabli par nos propres moyens (SPSS) en fonction de l'enquête sur le terrain

Cette méthode consiste à déterminer la moyenne entre les indicateurs inclus dans la composante principale relative à la qualité de l'auditeur et celle des indicateurs inclus dans la composante principale relative à la qualité du cabinet pour faciliter la détermination et l'analyse de la corrélation de Spearman qui déterminera l'existence ou pas d'une relation entre les deux éléments cités précédemment :

- f) Si la corrélation de Spearman calculée est inférieure à 0.1 (10%) alors la relation existe.
- g) Si la corrélation de Spearman calculée est supérieure à 0.1 (10%) alors la relation n'existe pas.

De ce fait, suite aux résultats obtenus qui sont représentés dans le tableau précédant, on remarque que la corrélation obtenue est de 22.6% qui est supérieure à 10%, donc on déduit que la relation entre la qualité de l'auditeur et celle du cabinet n'existe pas dans notre cas et suite aux résultats obtenus après l'analyse des données conçues de notre base de données de notre échantillon.

### **2.2.2. Conclusion de l'analyse :**

D'après les résultats et les interprétations obtenus et réalisés par l'application de l'analyse par composante principale, on constate l'absence de relation entre la qualité de l'auditeur et celle du cabinet en d'autres termes, la qualité du cabinet n'a aucun impact sur la qualité de l'auditeur.

**H2 :** En se référant aux indicateurs déterminant la qualité du cabinet on peut dire que cette dernière a un impact direct sur la qualité de l'auditeur. « **Infirmée** »

### **Conclusion du troisième chapitre :**

Dans ce chapitre, il est procédé à la présentation de l'étude menée sur le terrain et qui a consisté sur un questionnaire (joint en annexe), qui porte d'une part l'avis des membres de la structure d'audit face à la problématique de la qualité d'audit légal et l'importance accordé aux multiples indicateurs , à savoir ceux liés à l'auditeur légal et ceux liés au cabinet d'audit. D'autre part, susciter leurs réactions quant aux indicateurs de la qualité de l'audit qui participent à la réussite de la mission de l'audit légal.

Les indicateurs classiques de la qualité d'audit mettent l'accent sur l'importance des qualités d'auditeur (compétence et indépendance) comme garantie de la qualité de l'audit mais cela n'est pas crédible vue l'existence de d'autres indicateurs qui impactent et déterminent la qualité de l'auditeur tel que la réputation de l'auditeur, la rotation obligatoire de l'auditeur, le risque de sanctions judiciaires et disciplinaire..., ce qui confirme la première hypothèse.

Cette étude met en évidence d'une autre part la relation entre l'auditeur légal et le cabinet d'audit, en réalité cette relation existe vue que l'auditeur légal appartient forcément à un cabinet donné et de ce fait il existe une relation à double impact, mais suite à cette étude et en se basant sur les données collectées par les réponses reçues, nous avons pu démontré que dans certain cas, cette relation se voit négliger et cela peut être expliqué par l'indépendance de l'auditeur du cabinet, car ce dernier, se développe par ses propres moyens et ses propres compétences et aussi par la rotation entre les cabinets et c'est ce qui est contraire à la deuxième hypothèse qui propose l'existence de cette relation.

# *Conclusion générale*

**Conclusion générale :**

L'audit comptable et financier est le processus d'amélioration de la qualité de l'information financière et comptable présentée par les entreprises, tout en validant la sincérité, la régularité et l'image fidèle des sociétés.

Pour que l'audit comptable et financier ou en d'autre terme l'audit légal, puisse contribuer à l'amélioration de la qualité de l'information financière et comptable présentée par les entreprises, il y a lieu de parler sur sa qualité. L'évaluation de la qualité d'audit ce n'est pas une tâche facile pour le comité d'audit et pour cela les indicateurs de la qualité d'audit représentent un moyen très performant pour l'évaluation du processus d'audit légal.

Sur la lumière de l'intérêt de ces indicateurs de qualité d'audit, ce travail de recherche qui a pour but de connaître la perception de l'ensemble des membres de la structure d'audit « auditeurs, comptable agréé, commissaire aux comptes, expert-comptable » concernant ces indicateurs qui permettent de déterminer la qualité d'audit financier et comptable en Algérie.

La réalisation de cet objectif passe par la qualité de l'auditeur qui est expliquée par l'indicateur de compétence qui représente sa capacité à détecter les anomalies, ainsi que l'indicateur de son indépendance à porter ces anomalies dans son rapport d'audit.

Mais ces indicateurs ne représentent que 30% de cette qualité ; ce qui permet de confirmer la première hypothèse «La qualité de l'auditeur ne dépend pas essentiellement de son indépendance et de sa compétence, de ce fait il existe d'autres indicateurs qui expliquent cette qualité ».

De même, notre second objectif de mettre en évidence la relation entre la qualité du cabinet et celle de l'auditeur, ce qui a mené à étudier cette dernière et par conséquent on a abouti à un résultat qui dénonce l'existence de cette relation et que la qualité du cabinet chargé d'audit n'a aucun impact sur celle de l'auditeur, ce qui infirme la deuxième hypothèse de recherche «En se référant aux indicateurs déterminant la qualité du cabinet on peut dire que cette dernière a un impact direct sur la qualité de l'auditeur. ».

Cette recherche nous a permis de d'atteindre l'objectif recherché qui est d'introduire et de comprendre la notion de la qualité de l'audit et aussi la notion des indicateurs de la qualité d'audit et de vérifier leur existence ainsi que la relation qu'ils déterminent entre les éléments chargés d'audit.

Mais à vrai dire, la réalisation de tel type de travail et de recherche n'est pas vraiment évidente vu les difficultés rencontrés tel que le manque d'information et l'insuffisance d'études antérieures en ce qui concerne les indicateurs de la qualité d'audit ainsi le manque d'orientation professionnelle étant amené que la période de stage était en parallèle avec les travaux d'audit fiscal de ce fait la charge des auditeurs était un frein pour nous mais on a quand même parvenu à surpasser cet obstacle.

Une autre difficulté qu'on a vécue est le manque d'expérience et de connaissances en audit et bien précisément sur la qualité d'audit.

Les limites inhérentes à cette recherche sont essentiellement d'ordre méthodologique, le manque de représentativité et la taille relativement faible de l'échantillon malgré la pertinence des variables choisies par rapport l'objet d'étude.

De plus, nous ne sommes pas parvenus à mener des analyses supplémentaires telles que celles de régressions de sous-échantillons construits à partir des critères individuelles des participants à notre enquête.

Les limites précédemment présentées constituent autant de voies de recherche à explorer méritant d'être approfondies pour une meilleure compréhension de la qualité d'audit et des indicateurs. Une étude pourrait être menée sur un échantillon plus large. Les résultats gagneraient en validité.

Ce travail ouvre, cependant, plusieurs autres pistes de recherches futures. D'abord, est proposé d'effectuer des études plus approfondies et d'étudier chaque indicateur individuellement et son impact sur la qualité de l'audit ainsi que la relation des indicateurs entre eux-mêmes et l'impact de l'un sur l'autre.

En outre, il est suggéré d'établir des études se penchant sur l'analyse des compétences éthiques des auditeurs ainsi que les facteurs susceptibles de les impacter. Si la notion de compétence éthique émerge lentement de la littérature en gestion, le cadre théorique de la gestion de ce type de compétence demeure largement ignoré dans la littérature en audit et aussi d'après de ce qu'on remarque que l'éthique se fait négliger par les professionnels et cela suite à la confusion entre les intérêts personnels et ceux sociétales et sociales ainsi que professionnels.

Pour finaliser, il se voit nécessaire d'inciter à la mise en évidence et de réactiver et restaurer l'organe algérien qui est censé être chargé de l'évaluation de la qualité de l'audit en Algérie et aussi on incite à intégrer la notion de la qualité d'audit dans le programme de formation des spécialités ou bien d'intégrer totalement une nouvelle spécialité intitulée audit

tout en cernant l'ensemble de ses notions car l'audit est plus important et plus complexe que d'être un simple module à enseigner.



# ***Bibliographie***

**BIBLIOGRAPHIE :****LIVRES :**

- BARATRAY, Cristelle, « *DSCG4-Comptabilité et audit : 48 fiches de cours pour acquérir les connaissances nécessaires* », Edition N°6, Gualino, France, 2018.
- BARLET, Jean-luc, Torio-Valentin, Isabelle, Mere, Philippe, « *Mémento Audit et commissaires aux comptes* », Francis Lefebvre, Paris, 2017.
- BERTIN Elisabeth et GODOWSKI Christophe, « *interaction entre les acteurs du processus global d'audit et la gouvernance de l'entreprise* », May 2010, Nice, France publié par HAL en 29 Avril 2010.
- BOCCON-GIBOD, Sylvain, VILMINT, Eric, « *la boîte à outils de l'auditeur financier : 67 outils et méthodes* », Ed N°2, DUNOD, Paris, 2015.
- CHRISTIAN Part, article : « *l'indépendance perçue de l'auditeur* », tiré de : « *la revue française de gestion : sciences techniques et pratique de gestion* », N°147, Edition : Lavoisier, France, 2003.
- DIT HAURET Prat, « *L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. Comptabilité et Contrôle Audit* », Edition: 6, France, 2003.
- EKABOUMA David, « *Audit comptable & financier : Objectifs, Démarches et Techniques* », Melea consulting, USA, Mai 2010.
- FEGHALI, Khalil, « *les techniques et les procédures d'audit comptable et financier: principes internationaux et pratiques libanaises* », Ed: L'Harmattan, Paris, 2015
- GHIGLIONE,R, « *Les techniques d'enquêtes en sciences sociales* ». Edition Bordas, Paris, 2013.
- GRAND,B,VERDALLE,B, « *Audit comptable et financier* », Edition Economica, 2eme édition, Paris, 2006,
- IACOLAREVincent, « *Pratiquer l'audit à valeur ajoutée* », Afnor édition, Marseille, 2010.
- JEAN Sliwa, « *Audit et contrôle interne : les documents* », extrait du livre : « *L'audit, les contrôles internes et les fraudes* », édition emerit publishing, Paris, 2011.
- KASMI Moncef, « *Cycle de formation pratique sur :L'audit comptable et financier* », 2 ème édition, Tangier, 2016.
- MANITA Riadh, PIGE Benoit, « *La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit* », version 2006, Tunisie, 2010,

- MENARD, Louis, et AL ; « *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière* » ,Toronto : Institut canadien des comptables agréés , Canada, 2004.
- MIKOLA Alain, « *Audit et commissariat au compte* », 12<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2014.
- NASRI Yahya, « *Audit comptable et financier* », édition 1, Encg – Oujda, 2010.
- NGUYEN HONG Thai, « *Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise* », édition l'Harmathan, Paris, 1999.
- NIZAR Amine, « *Le contrôle interne : Principes, Objectifs et Méthodologie* », Edition : Mawarid.com, Maroc, 12 Février 2017.
- RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENOVILLE Didier, « *l'audit financier* »; édition presses universitaire de France, France, 1994.
- RENARD Jacques, « *Théorie et pratiques de l'audit interne* », Edition 10, Eyrolles, Paris, 2017
- RENARD, Jacques, « *théorie et pratiques de l'audit interne : Primé par l'IFACI* » Ed N°10, Eyrolles, Paris, 2017
- SIMONS Pascal, « *Audit financier* », les éditions d'organisation, Paris, 1987

#### ARTICLES, REVUES SCIENTIFIQUES :

- AYADI Abdelkader ; « *Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives* » ; *The journal of Economics and Finance (JEF)* ; Édition 2018, Algérie, 2018
- CHARLES Piot. « *Relations d'agence; Opportunités de croissance et notoriété de l'auditeur externe: une étude empirique du marché français* », *21ème Congrès de l'AFC*, France, May 2000
- MANITA Riadh et CHEMANGUI Makram : « *Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique* » ; édition Hal, France, May 2007 publié 10 Nov 2010.

#### COURS :

- KASMI Moncef, « *Cycle de formation pratique sur :L'audit comptable et financier*», Tangier, 2016,.
- NASRI Yahya, « *Audit comptable et financier* », Encg – Oujda, 2010.

**RAPPORTS, MANUELS ET GUIDES :**

- Guide à l'intention des comités d'audit sur les indicateurs de la qualité de l'audit, Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes, Institut des administrateurs de sociétés (CPAC-CCRC-IAS), Toronto, 2018.
- L'échange Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), « les indicateurs de la qualité d'audit et le rapport de transparence », France, édition MARS 2016.
- Les indicateurs de la qualité d'audit, Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), France, publié en 2018.
- Manuel comptabilité et Audit, BERTIN.E ; GODOWSKI.CH, France, 2010
- Overview of Audit quality indicators Initiatives, Federation of European Accountants (FEE), France, Edition décembre 2015.
- Performance et gestion publique: contrôle interne, les 5 composantes du contrôle interne, Committee of sponsoring organizations of treadway commission (COSO), USA, 2014.
- QI Final Report FR, Comptables professionnels agréés du Canada, Conseil canadien sur la reddition de comptes (CPAB-CCRC), France, 2018.

**THESES ET MÉMOIRES:**

- BOCOVO Prudence, « Evaluation du contrôle interne du cycle trésorerie par l'auditeur externe », Mémoire de fin d'études Master à l'Institut supérieur de management Adonaa dirigé par : WHANNOU Serge (expert-comptable), Bénin, l'année universitaire 2008/2009
- BOUMEDIENNE Mohamed Rachid, « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », Thèse de doctorat à l'université de Abou Bekr Belkaid Telemcen, dirigé par Nouredine GHOUALI, 2013-2014.
- GADDOUR Inés, « Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et des comportements des auditeurs », thèse de doctorat à l'Université de recherche Paris Sciences et Lettres PSL Research University , dirigé par : Jean-François CASTA et Hédi NOUBBIGH, Paris, 21/11/2016
- KANDI Mohamed Amin, « l'apport de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise » thèse magister à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales HEC Alger, juin, 2011.
- KARAFI Bissam, « rédaction de manuel de procédures et analyse du contrôle interne du département pièce de rechange »; Mémoire de fin d'étude Magister à l'Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, encadré par : Mr. SILVER, Maroc, Janvier-Mars 2005.

**NORMES :**

- Normes internationales d'audit 200-810, Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), France, 2012,
- Norme internationale d'audit (ISA), ISA 315, Elaborée par International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), En Mars 2012.

**LES SITES WEB :**

- <http://nathalie.diaz.pagesperso-orange.fr>
- <http://www.qualiteperformance.org>
- <http://www.thinklarge.fr>
- <https://bivi.afnor.org>
- <https://chapters.theiia.org>
- <https://comptabilite.ooreka.fr>
- <https://doc.cncc.fr>
- <https://fr.scribd.com>
- <https://pcaobus.org>
- <https://www.etudier.com>
- <https://www.ifaci.com>
- <https://www.petite-entreprise.net>
- <https://www2.deloitte.com>

# *Annexes*

## Annexes n° (01) : comparaison des rôles respectifs de l'audit interne et externe

Critères de différences	Audit comptable et financier interne	Audit comptable et financier externe
Statut	L'auditeur appartient au personnel de l'entreprise	Un cabinet ou commissaire juridiquement indépendant
Dépendance /Indépendance	Dépendant de la direction générale.	L'indépendance est assurée par le titulaire d'une profession libérale. Cette indépendance est juridique et statutaire.
Finalité	Sécurité de la direction générale.	Sécurité des actionnaires.
Bénéficiaires	Responsables de l'entreprise (direction générale, responsables de la fonction comptable et financière).	Actionnaires, banquiers, autorité de tutelle, clients ou fournisseurs.
Objectifs	Apprécier la maîtrise du processus comptable et financier (régularité et rigueur de l'information interne, sécurité des personnes et des biens, efficacité de la gestion) et recommander des améliorations.	Certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des résultats financiers, tout en passant par l'appréciation du contrôle interne
Axes de recherche	Non-respect du cadre juridique et réglementaire ; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Non actualisation des comptes ;</li> <li>• Erreurs ou omissions ;</li> <li>• Fraudes ;</li> <li>• Gaspillages / pertes ;</li> <li>• Délais / Coûts excessifs ;</li> <li>• Inadéquation des méthodes ;</li> <li>• Insuffisance des performances</li> </ul>	Non-respect du cadre juridique, réglementaire ou comptable ; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Non sincérité des comptes ;</li> <li>• Erreurs ou omissions ;</li> <li>• Fraudes (accessoirement).</li> </ul>

Domaines d'intervention	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comptes ;</li> <li>• Opérations ;</li> <li>• Éléments du patrimoine ;</li> <li>• Organisation et système ;</li> <li>• Structures et fonctions ;</li> <li>• Budgets ;</li> <li>• Politiques et objectifs ;</li> <li>• Gestion en général.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comptes ;</li> <li>• États financiers.</li> </ul>
Périodicité	Permanente à travers des missions planifiées en fonction du risque perçu	Fin de semestre, fin d'année pour les missions de certification.
Méthode	Méthode spécifique et originale.	Méthodes standard à base de rapprochement, analyses et inventaires
Moyens	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'auditeur négocie son programme de travail ;</li> <li>• Il passe le contrôle interne en revue pour provoquer des améliorations ;</li> <li>• Il travailler sur ordres de missions.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'auditeur fixe lui-même son programme de travail ;</li> <li>• Il passe le contrôle interne en revue pour déterminer le niveau de ses contrôles ;</li> <li>• Il négocie le nombre de ses vacances</li> </ul>
Incompatibilités	Audit de la direction générale.	Immixtion dans la gestion.
Résultat	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recommandations et suivi ;</li> <li>• Outil de direction et de gestion.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certification sans ou avec réserves ou refus de certification ou révélation de faits délictueux ;</li> <li>• Outil d'information.</li> </ul>
Conclusion	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audit de régularité ;</li> <li>• Audit d'efficacité ;</li> <li>• Audit diagnostic</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audit de régularité uniquement.</li> </ul>

**Source :** YAHYA Nasri, cours d' « Audit comptable et financier », Encg – Oujda, 2010, P. 6



## Annexes n° (2) : Liste des normes internationales d'audit ISA

Catégorie	Normes ISA	Désignation
ISQC 1	Norme Internationale De Contrôle Qualité	Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit d'examen d'états financiers, ainsi d'autres missions d'assurance et de services connexes
Principes généraux et responsabilités	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>ISA 200</b> objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit.</li> <li>- <b>ISA 210</b> accord sur les termes des missions d'audit.</li> <li>- <b>ISA 220</b> contrôle qualité d'un audit d'états Financiers.</li> <li>- <b>ISA 230</b> documentation d'audit.</li> <li>- <b>ISA 240</b> les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.</li> <li>- <b>ISA 250</b> prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers.</li> <li>- <b>ISA 260</b> communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.</li> <li>- <b>ISA 265</b> communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la Direction</li> </ul>	<p>Ces normes énoncent les principes généraux et précisent les responsabilités dans le cadre des missions d'audit : termes de la mission d'audit, contrôle qualité, documentation, prise en compte des textes législatifs et réglementaires, communication...</p>
Evaluation des risques et réponses aux risques évalués	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>ISA 300</b> planification d'un audit d'états financiers.</li> <li>- <b>ISA 315</b> identification et évaluation des risques. d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.</li> <li><b>ISA 320</b> caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit.</li> <li>- <b>ISA 330</b> réponses de l'auditeur aux risques évalués.</li> <li>- <b>ISA 402</b> facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services.</li> <li>- <b>ISA 450</b> évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit.</li> </ul>	<p>Ces normes concernent l'évaluation des risques dans le cadre d'une mission d'audit et les éléments de réponse aux risques identifiés : Approche et planification d'une mission d'audit, procédures à mettre en œuvre pour l'évaluation des risques, caractère significatif en matière d'audit, connaissance de l'entité, de son environnement et de son fonctionnement...</p>

Eléments probants	<p>- <b>ISA 500</b> éléments probants.</p> <p>-<b>ISA 501</b> éléments probants considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques</p> <p>- <b>ISA 505</b> confirmations externes.</p> <p>-<b>ISA 510</b> missions d’audit initiales soldes d’ouverture.</p> <p>- <b>ISA 520</b> procédures analytiques.</p> <p>- <b>ISA 530</b> sondages en audit.</p> <p>- <b>ISA 540</b> audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.</p> <p>- <b>ISA 550</b> parties liées.</p> <p>- <b>ISA 560</b> évènements postérieurs à la clôture.</p> <p>- <b>ISA 570</b> continuité de l’exploitation.</p> <p>- <b>ISA 580</b> déclarations écrites.</p>	<p>Ces normes définissent et précisent ce qui constitue des éléments probants dans le cadre d’une mission d’audit :</p> <p>Confirmation externe, approche analytique, Sondage, estimations comptable, parties liées, évènement postérieurs à la date de clôture continuité d’exploitation, déclarations de la direction...</p>
Utilisation des Travaux d’autre Professionnels	<p>-<b>ISA 600</b> aspects particuliers – audits d’états financiers d’un groupe (y compris l’utilisation des travaux des auditeurs des composants).</p> <p>-<b>ISA 610</b> utilisation des travaux des auditeurs internes.</p> <p>-<b>ISA 620</b> utilisation des travaux d’un expert désigné par l’auditeur.</p>	<p>Ces normes concernent l’utilisation par l’auditeur des travaux effectués par d’autres professionnels : dans quelle mesure ces travaux peuvent-ils être pris en compte et comment doivent-ils être utilisés.</p>
Conclusions de l’audit et Rapport	<p>- <b>ISA 700</b> fondement de l’opinion et rapport d’audit sur des états financiers.</p> <p>-<b>ISA 705</b> modifications apportées à l’opinion formulée dans le rapport de l’auditeur indépendant.</p> <p>- <b>ISA 706</b> paragraphes d’observation et paragraphes relatifs à d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant.</p> <p>-<b>ISA 710</b> données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs.</p> <p>-<b>ISA 720</b> les obligations de l’auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités.</p>	<p>Ces normes concernent les conclusions d’une mission d’audit et le rapport qui doit être établi à l’issue de chaque mission</p>

Domaines spécialisés	<p>- <b>ISA 800</b> aspects particuliers - audit d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier.</p> <p>-<b>ISA 805</b> aspects particuliers – audit d'états financiers seuls et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.</p> <p>- <b>ISA 810</b> aspects particuliers – rapport sur des états financiers résumés.</p>	<p>Concernant les missions d'audit spéciales, ayant pour objectif de fournir une assurance raisonnable (c'est-à-dire élevée et portant sur un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier, Ou un composant d'un jeu complet d'états financiers (exemple : une rubrique particulière du bilan),</p> <p>Ou le respect de clauses contractuelles,</p> <p>Ou des états financiers résumés.</p>
----------------------	---	---

- **Source** : AYADI Abdelkader ; « Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives » ; The journal of Economics and Finance (JEF) ; Édition 2018, Algérie, 2018, P47-49

**Annexes n°(3) : Les Normes d'Audit Algérienne (NAA) :**

<b>Les quatre 1ères NAA, furent publiées le 04 février 2016 :</b>
- La Normes Algérienne d'Audit -210- «accord sur les termes des missions d'Audit ».
- La Normes Algérienne d'Audit -505- «confirmations externes ».
- La Normes Algérienne d'Audit -560- «événements postérieurs à la clôture ».
- La Normes Algérienne d'Audit -580- «déclarations écrites».
<b>Les quatre 2 ème NAA, publiées le 11 Octobre 2016:</b>
- La Normes Algérienne d'Audit -300- «Planification d'un audit d'états financiers ».
- La Normes Algérienne d'Audit -500- «Eléments probants ».
- La Normes Algérienne d'Audit -510- «Missions d'Audit initiales soldes d'ouverture».
- La Normes Algérienne d'Audit -700- «Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur Des états financiers ».
<b>Les quatre 3 ème NAA, publiées le 15 Mars 2017 :</b>
- La Normes Algérienne d'Audit -520 - «Procédures analytiques ».
- La Normes Algérienne d'Audit -570 - «Continuité de l'exploitation ».
- La Normes Algérienne d'Audit -610 - «Utilisation des travaux des auditeurs internes».
-La Normes Algérienne d'Audit -620 - «Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur».

**Source :** AYADI Abdelkader « Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives.The new Algerian reference of audit - Implementation issues and perspectives », Edition 01/2018, P47-49

**Annexes n°(4) : Les différentes approches théoriques concernant les indicateurs de la qualité d'audit**

Approche	Conclusions
L'approche de Sutton et Lampe 1991	<p>Les chercheurs de cette approche ont noté qu'il existe trois variables autour de la qualité d'audit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les indicateurs qui déterminent la qualité par <b>le marché</b> de l'audit (la réputation et la taille du cabinet d'audit).</li> <li>• Les indicateurs qui déterminent la qualité de la structure organisationnelle du cabinet d'audit (la structure de cabinet, le contrôle qualité interne de cabinet ...)</li> <li>• Les indicateurs qui se sont plutôt intéressés à l'analyse de certains éléments traitant du processus d'audit en lui-même.</li> </ul>
L'approche de Carcello et al. 1992	<p>Selon ces chercheurs, la qualité de l'audit est relative à l'expérience et l'expertise de l'auditeur, et la qualité de la communication entre l'auditeur et la direction.</p>
L'approche de Lam et Chang 1994	<p>Ces auteurs ont proposé</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ L'évaluation de la qualité de l'audit mission par mission (le suivi de la qualité de l'audit au sien du cabinet)</li> <li>➤ Le niveau d'adaptation de l'audit aux caractéristiques de l'entreprise et aux zones de risque inhérentes.</li> </ul>
L'approche de Behn et al. 1997	<p>D'après cette approche, nous soulignons :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ La qualité de l'audit</li> <li>➤ La satisfaction du client</li> </ul>
L'approche de Beattie et Fearnley ,1995	<p>Ce modèle a mis en valeurs quatre facteurs importants qui sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ L'éthique l'intégrité.</li> <li>➤ La qualité de relation au travail.</li> <li>➤ La valeur des services d'audit.</li> <li>➤ Les compétences techniques.</li> </ul>
L'approche de Duff (2004)	<p>Selon Duff la qualité d'audit est relatif à la</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Qualité techniques (réputation, capacité et assurance),</li> <li>➤ Qualité de service (empathie, service hors audit et responsabilité)</li> <li>➤ L'indépendance.</li> </ul>

**Source :** Makram Chemangui. LA PROBLÉMATIQUE DE MESURE DE LA QUALITÉ D'AUDIT : PROPOSITION D'UNE APPROCHE DE CONCEPTION. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France.

Annexes n°(5) : Les IQA selon Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), USA (PCAOB)

<b>Professionnels de l'audit</b>	
<b>IQA</b>	<b>Disponibilité</b>
1	Ratio d'utilisation du personnel
2	Charge de travail des associés
3	Charge de travail des directeurs et du personnel
4	Ressources techniques en comptabilité et en audit
5	Personnes possédant des compétences et des connaissances spécialisées
	<b>Compétence</b>
6	Expérience du personnel d'audit
7	Expertise sectorielle du personnel d'audit
8	Roulement du personnel d'audit
9	Quantité de travaux d'audit centralisés dans des centres de services
10	Heures de formation par professionnel d'audit
	<b>Priorité</b>
11	Heures d'audit et aspects présentant des risques
12	Attribution des heures d'audit aux phases de l'audit
<b>Processus d'audit</b>	
	<b>Leadership et ton donné par la direction</b>
13	Résultats du sondage indépendant du personnel du cabinet
	<b>Incitatifs</b>
14	Cotes de qualité et rémunération
15	Honoraires d'audit, travaux d'audit et risque lié au client
	<b>Indépendance</b>
16	Conformité aux exigences en matière d'indépendance
	<b>Infrastructure</b>
17	Investissement dans les infrastructures appuyant la qualité de l'audit
	<b>Suivi et redressement</b>
18	Résultats des inspections internes des cabinets d'audit
19	Résultats d'inspection du PCAOB
20	Tests des compétences techniques
<b>Résultats de l'audit</b>	
	<b>États financiers</b>
21	Fréquence et incidence des retraitements des états financiers en raison d'erreurs
22	Fraude et autres manquements en matière d'information financière
23	Déduire la qualité de l'audit des mesures de qualité de l'information financière
	<b>Contrôle interne</b>
24	Communication opportune des faiblesses du contrôle interne
	<b>Continuité de l'exploitation</b>
25	Communication opportune des problèmes de continuité de l'exploitation
	<b>Communications entre les auditeurs et le comité d'audit</b>
26	Résultats des sondages indépendants auprès des membres des comités d'audit
	<b>Mise en application et litiges</b>
27	Tendances dans les procédures d'exécution du PCAOB et de la SEC
28	Tendances dans les litiges privés

Source : Federation of European Accountants ( FEE ), Rapport « overview of Audit quality indicators Initiatives », Edition décembre 2015. P 11-12

**Annexes n°(6) : Les IQA selon le Conseil Canadien sur la reddition des comptes (CCRC), CANADA**

TYPE	Indicateur	Exemple
<p><b>Classe 1 :</b></p> <p><b>Indicateurs relatifs à l'équipe de mission</b></p>	<p><b>Expérience des membres de l'équipe de mission</b></p>	<p>Mesure dans laquelle les compétences (connaissance du secteur, du domaine, du client) de l'équipe de mission sont conformes à ce qui a été convenu</p> <p>Nombre d'années d'expérience des membres clés de l'équipe de mission</p>
	<p><b>Formation et perfectionnement professionnel</b></p>	<p>Nombre d'heures et types de cours de perfectionnement professionnel et de formation technique suivis par les membres clés de l'équipe de mission</p>
	<p><b>Roulement des membres de l'équipe de mission</b></p>	<p>Taux de roulement des membres clés de l'équipe de mission</p>
	<p><b>Participation des associés/ directeurs</b></p>	<p>Pourcentage que représentent les heures consacrées à l'audit par les membres expérimentés de l'équipe de mission par rapport au nombre d'heures total</p>
	<p><b>Charge de travail des associés</b></p>	<p>Information concernant la charge de travail des associés clés de la mission et le nombre de demandes traitées</p>
<p><b>Classe 2 :</b></p> <p><b>Indicateurs relatifs à l'exécution de l'audit</b></p>	<p><b>Nombre d'heures consacrées à l'audit par risque</b></p>	<p>Nombre d'heures consacrées à l'audit pour chaque aspect présentant un risque important</p>
	<p><b>Calendrier des travaux d'audit</b></p>	<p>Nombre d'heures consacrées à l'audit par étape (c. à-d. planification, audit intermédiaire, audit de fin d'exercice)</p>
	<p><b>Atteinte des jalons importants de l'audit</b></p>	<p>Échéancier pour l'atteinte des jalons importants de l'audit</p>
	<p><b>Recours aux technologies</b></p>	<p>Information sur l'utilisation des technologies dans le cadre de l'audit (p. ex., domaine d'utilisation, types d'outils, nombre d'heures)</p>
	<p><b>Utilisation de travaux de spécialistes</b></p>	<p>Domaines pour lesquels on a fait appel à des personnes ayant « des compétences et des connaissances spécialisées » lors de l'audit et nombre de spécialistes (calculé en heures)</p>
<p><b>Centres de services</b></p>	<p>Quantité de travaux d'audit réalisés par les centres de services centralisés</p>	
<p><b>Classe 3 :</b></p>		<p>Respect par la direction des échéances convenues pour les livrables à fournir à l'auditeur</p>

<b>Indicateurs relatifs à la direction</b>	<b>Livrables de la direction</b>	
	<b>Correction des déficiences du contrôle</b>	Efficacité avec laquelle la direction a corrigé les déficiences du contrôle
	<b>Appui sur les contrôles</b>	Appui (planifié ou non) sur les contrôles internes
<b>Classe 4 : Indicateurs relatifs au cabinet</b>	<b>Résultats d'inspection</b>	Résultats des inspections internes ou externes portant sur la mission en particulier ou sur le cabinet en général
	<b>Indépendance</b>	Information concernant l'indépendance en ce qui concerne la mission en particulier ou le cabinet en général
	<b>Réputation</b>	Réputation du cabinet dans les médias
	<b>Ton donné par la direction</b>	Résultats de sondages menés auprès des employés du cabinet d'audit au sujet du ton donné par la direction
<b>Classe 5 : Indicateurs relatifs au service à la clientèle</b>	<b>Communication avec le comité d'audit</b>	Efficacité et ponctualité avec lesquelles l'auditeur communique au comité d'audit ou à la direction les questions qui concernent l'audit ou toute autre question importante (comme des changements dans la réglementation ou dans les normes comptables)
	<b>Renseignements fournis</b>	Quantité et qualité des renseignements fournis à la direction et au comité d'audit

**Source :** Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), « les indicateurs de la qualité d'audit », publié en 2018, P 4 - 5



## Annexes n°(7) : Les indicateurs de la qualité d'audit universels

Indicateur	Organisme émetteur	NBA	FA OA	FRC UK <sup>3</sup>	PCAO B	US CAQ	CPA B	CAANZ	ACR A	IOSCO	Total
1.Heures de formation par personnel d'audit		x		x	X	x*	x	x*	x	x*	8
2.vues de qualité de l'engagement interne		x	x <sup>4</sup>	x	X	x			x		6
3. Inspections externes		x		x	X	x			x	x	6
4. Nombre de personnel d'audit par partenaire d'audit			x		X		x	x*	x		5
5. Des années d'expérience					X	x	x		x	x	5
6.Charge de travail du partenaire		x 5			X	x	x		x		5
7.Expertise industrielle du personnel d'audit					X	x	x		x	x	5
8. Charge de travail du personnel					X	x	x			x	4
9.Investissement dans le développement de nouvelles méthodes et outils d'audit		x		x	X			x			4
10. rotation du personnel		x	x		X				x		4
11. Indépendance		x			X				x	x	4
12.Support technique ou ressources techniques		x			X	x	x				4
13. Enquête de satisfaction du personnel		x 6		x	X						3
14. Enquêtes externes		x		x	X						3
15. Ton donné par la direction					X	x				x	3

**Source :** Federation of European Accountants ( FEE ) , Rapport « overview of Audit quality indicators Initiatives », Edition décembre 2015. P 5

---

Annexes n°(8) : Le questionnaire

## QUESTIONNAIRE

Dans le cadre de la préparation du mémoire de master en Sciences Commerciales, Option Comptabilité et finance, à l'Ecole Supérieure de Commerce de Kolea (ex : Alger), nous entreprenons une recherche portant sur le thème : « **les indicateurs de la qualité de l'audit comptable et financier** » bien précisément l'audit légal.

L'objectif principal de notre étude est de cerner les indicateurs de la qualité d'audit légal « IQA » retenus et appliqués et qui permettent d'identifier la qualité de l'audit mis en place, pour cela nous présentons et nous adressons ce questionnaire aux différentes structures spécialisées en audit.

Nous vous prions de bien vouloir nous honorer par votre réponse à notre questionnaire et en contrepartie nous vous accordons la garantie que l'ensemble des informations présentées resteront strictement confidentielles et de ce fait nous vous remercions pour votre temps si précieux et pour votre effort ainsi pour votre volonté, en attendant votre précieuse réponse recevez monsieur, madame nos plus sincères salutations.

---

### Eléments d'informations

**Q.2.** Quels est votre sexe ?

- Homme
- Femme

**Q.3.** A quelle tranche d'âge appartenez-vous?

- 25 ans <
- 25 – 30 ans
- 30 – 50 ans
- > 50 ans

**Q.4.** Êtes-vous ?

- Commissaire Aux Comptes (CAC).
- Expert-comptable.
- Auditeur.
- Comptable Agréé.

**Q.5.** Depuis combien d'années exercez-vous cette profession ?

- <5 ans
- 5 - 10 ans
- 10 - 20 ans
- > 20 ans

**Q.6.** Quels types d'établissement avez-vous fréquenté ?

- Ecole supérieure
- Université

**Q.7.** Quel est la taille de votre cabinet ?

- Petit
- Moyen
- Grand

**Q.8.** Dans quel(s) secteur(s) votre cabinet exerce-t-il son activité ?

- Services
- Banque-assurance
- Immobilier
- Agriculture
- Industrie
- Autres(précisez)  .....

## Les indicateurs de la qualité

d'audit :

### Les indicateurs liés à l'auditeur:

En utilisant l'échelle de notation suivante pourriez-vous indiquer l'importance que vous accordez aux indicateurs liés à l'auditeur qui ont un impact sur la qualité de l'audit légal.

N <sup>0</sup>	Indicateur	Pas du tout important 1	Peu important 2	Moyennement important 3	Important 4	Très important 5
1	Indépendance et objectivité de l'auditeur					
2	La rotation obligatoire des Auditeurs					
3	Le risque des sanctions judiciaires et disciplinaire					
4	La réputation de l'auditeur					
5	Le respect des principes d'éthique Professionnelle					
6	Le nombre d'année d'expérience					
7	Formation technique et perfectionnement professionnel					
8	Bonnes connaissances théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et Comptable, fiscale...)					
9	Autres connaissances( PC compta, Excel...)					
10	Respect des normes Comptables					

## Les indicateurs liés aux cabinets

### d'audit :

En utilisant l'échelle de notation suivante pourriez-vous indiquer l'importance que vous accordez aux indicateurs liés aux cabinets d'audit qui ont un impact sur la qualité de l'audit légal.

N <sup>0</sup>	Indicateur	Pas du tout important 1	Peu important 2	Moyenne ment important 3	Important 4	Très important 5
1	Le fait que le cabinet soit de grande taille					
2	La spécialisation du cabinet d'audit					
3	La bonne réputation du cabinet					
4	Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour Négligence					
5	La concurrence entre cabinet d'audit					
6	Une bonne organisation interne du cabinet d'audit					
7	Le fait que le cabinet d'audit n'a pas de relation avec des auditeront la réputation est Suspecte					
8	La cohérence entre les moyens du cabinet la complexité de la mission					
9	La disposition d'un contrôle de qualité interne de cabinet (contrôle de la					

	qualité des missions, formations de personnel,...)					
<b>10</b>	Calendrier des travaux d'audit (Nombre d'heures consacrées à l'audit par étape pplanification, audit intermédiaire, audit de fin d'exercice)					
<b>11</b>	L'indépendance de cabinet					
<b>12</b>	Charte éthique du cabinet					
<b>13</b>	La rotation des Auditeurs					

### Les indicateurs liés à la

#### relation auditeur/audité :

En utilisant l'échelle de notation suivante pourriez- vous indiquez l'importance que vous accordez aux indicateurs liés à la relation auditeur/audité qui ont un impact sur la qualité de l'audit légal.

<b>N<sup>0</sup></b>	<b>Indicateur</b>	<b>Pas du tout important 1</b>	<b>Peu important 2</b>	<b>Moyenne ment important 3</b>	<b>Import ant 4</b>	<b>Très importa nt 5</b>
<b>1</b>	La durée légale de la relation auditeur / auditée					
<b>2</b>	Situation financière de l'audité (client) : (client en difficulté ou en bonne santé financière et le risque d'audit)					
<b>3</b>	La concurrence des cabinets : (l'impact de la concurrence sur la qualité des missions d'audit réalisées)					
<b>4</b>	Les honoraires d'audit :(					

	rémunération de l'auditeur)					
<b>5</b>	Communication avec le comité d'audit : efficacité et ponctualité de la communication des rapports, questions, recommandations par l'auditeur au comité d'audit ou à la direction					
<b>6</b>	Renseignements fournis (Quantité et qualité des renseignements fournis à la direction et au comité d'audit.)					
<b>7</b>	Tests des compétences techniques et analytiques de l'auditeur					
<b>8</b>	La confiance et la stabilité entre auditeur-audit					
<b>9</b>	La transparence					
<b>10</b>	Interférence de l'audit dans la le choix de l'équipe d'audit					



## Annexes n°(9) : Matrice de corrélation 1

Matrice de corrélation<sup>a</sup>

	Indépendance _objectivité_l'au diteur	rot_obl_au di	ris_san_disci	réputation_l'a uditeur	resp_ethi	n_d'annee_d' expérience	Form_tech	connai_theo	aut_connai	Resp_nor_Co mpt
Corrélation Indépendance	1,000	,013	-,164	-,083	,174	,044	,234	,175	,045	,058
_objectivité_l'aud iteur		1,000	-,127	-,109	-,344	,181	,035	-,043	,149	-,216
rot_obl_audi			1,000	,328	,372	,032	,020	,247	,430	,180
ris_san_disci				1,000	,350	,141	-,008	,100	,331	,163
réputation_l'audit eur					1,000	-,006	,244	,168	,349	,351
resp_ethi						1,000	,258	,250	,367	,131
n_d'annee_d'expe rience							1,000	,547	,378	,259
Form_tech								1,000	,551	,520
connai_theo									1,000	,592
aut_connai										1,000
Resp_nor_Compt										

a. Déterminant = ,055

Source : Spss

## Annexes n°(10) : Matrice de corrélation 2

Matrice de corrélation<sup>a</sup>

	cabinet _grand e taille	specialisation _cabinet_d'au dit	reputation_ cabinet	cabinet_jama is_fait_l'obje t_cause _responsabili té_négligenc e	conc_cab	organi_ inter_c abi	cabinet_n'a _pas_relati on _audité_rép utation_sus pecte	cohé_cab i_mis	cont_q ual_int _cab	Cale_trav d'aud	L'indé_cabi	cha_éthi_ cabi	rotat_audit
Corrélation cabinet_grande taille	1,000	,558	,402	,201	,232	-,009	,112	,214	,350	,309	,157	,083	-,023
specialisation_cabinet_d'audit	,558	1,000	,323	,037	,304	,194	,219	,207	,571	,294	,156	,169	-,101
reputation_cabinet	,402	,323	1,000	,446	,438	,175	,152	,131	,272	,639	,266	,336	,163
cabinet_jamais_fait_l'objet _cause _responsabilité_négligence	,201	,037	,446	1,000	,314	,167	,195	,146	,355	,534	,300	,096	,184
conc_cab	,232	,304	,438	,314	1,000	,558	,480	,246	,337	,347	,148	,373	,200
organi_inter_cabi	-,009	,194	,175	,167	,558	1,000	,697	,193	,289	,165	,019	,248	-,020
cabinet_n'a_pas_relation _audité_réputation_suspecte	,112	,219	,152	,195	,480	,697	1,000	,399	,355	,130	,098	,190	,037
cohé_cabi_mis	,214	,207	,131	,146	,246	,193	,399	1,000	,320	,288	,215	,008	,166
cont_qual_int_cab	,350	,571	,272	,355	,337	,289	,355	,320	1,000	,427	,330	,387	,217
Cale_trav_d'aud	,309	,294	,639	,534	,347	,165	,130	,288	,427	1,000	,434	,160	,500
L'indé_cabi	,157	,156	,266	,300	,148	,019	,098	,215	,330	,434	1,000	,380	,207
cha_éthi_cabi	,083	,169	,336	,096	,373	,248	,190	,008	,387	,160	,380	1,000	,096
rotat_audit	-,023	-,101	,163	,184	,200	-,020	,037	,166	,217	,500	,207	,096	1,000

a. Déterminant = ,004

Source : Spss

# *Table des matières*

## TABLE DES MATIÈRES

### REMERCIEMENT

<b>DEDICACE :</b> .....	<b>V</b>
<b>SOMMAIRE</b> .....	<b>I</b>
<b>LISTE DES TABLEAUX</b> .....	<b>II</b>
<b>LISTE DES FIGURES</b> .....	<b>III</b>
<b>LISTE DES ABREVIATIONS</b> .....	<b>IV</b>
<b>LISTE DES ANNEXES</b> .....	<b>V</b>
<b>RÉSUMÉ :</b> .....	<b>VI</b>
<b>INTRODUCTION GENERALE :</b> .....	<b>A</b>

### CHAPITRE I : LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER..... 2

#### SECTION 1 : DEFINITIONS ET CONCEPTS DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER..... 3

1. Définition générale d'audit : .....	3
1.1. L'audit est un examen professionnel : .....	3
1.2. L'audit porte sur des informations : .....	3
1.3. L'expression d'une opinion responsable et indépendante : .....	3
1.4. L'accroissement de l'utilité de l'information : .....	4
2. L'audit financier et comptable : .....	4
3. Typologie de l'audit comptable et financier : .....	4
3.1. Définition de l'Audit comptable et financier interne : .....	4
3.2. Définition de l'Audit comptable et financier externe : .....	5
3.3. Audit comptable et financier interne Vs Audit comptable et financier externe : .....	6
4. Les assertions d'audit : .....	6
4.1. Définition : .....	6
4.2. La typologie des assertions : .....	6
5. Les normes d'audit: .....	7
5.1. Les Normes internationales d'audit (ISA) : .....	8
5.2. Les normes d'Audit Algérienne (NAA) : .....	8
5.3. La structure générale des normes d'audit : .....	9
5.3.1. Les normes générales: .....	9
5.3.2. Les normes de travail : .....	9
5.3.3. Les normes de rapport : .....	9
6. Le risque d'audit comptable et financier : .....	10
6.1. La définition du risque d'audit : .....	10
6.2. Les différents risques d'audit : .....	10
6.2.1. Le risque inhérent (RI) : .....	11
6.2.2. Le risque de non contrôle : .....	11
6.2.3. Le risque de non détection : .....	11
7. La matérialité en audit : .....	11
7.1. La définition de la matérialité : .....	11

**SECTION 02 : LA DEMARCHE DE L'AUDIT FINANCIER..... 13**

1. La présentation de l'approche d'audit :	13
2. Prise de connaissance de l'entreprise et travaux préparatoires (ISA 300 et ISA 315) :	13
2.1. L'exigence des normes :	14
2.2. L'importance de la prise de connaissance :	14
2.3. Les éléments nécessaires à mettre en évidence :	15
2.4. Supports et moyens de prise de connaissance :	15
2.4.1. Les supports de base :	15
2.4.2. Les autres outils supports :	16
3. L'évaluation du contrôle interne et élaboration de la stratégie d'audit ISA 610.....	17
3.1. Généralité sur le contrôle interne :	17
3.1.1. définition du contrôle interne :	17
3.1.2. Les objectifs du contrôle interne :	18
Les objectifs du contrôle interne sont :	18
3.1.3. l'importance de l'évaluation et l'examen du contrôle interne :	18
3.2. Les principes de base du contrôle interne :	18
3.3. Les éléments constitutifs du contrôle interne :	19
4. L'exécution des contrôles substantifs :	20
4.1. La vérification du fonctionnement des procédures :	20
4.2. Contrôle des comptes :	20
5. Les travaux de fin de mission :	21
5.1. Les événements postérieurs au bilan :	21
5.2. La lettre d'affirmation :	21
5.3. Le questionnaire de fin de mission :	21
5.4. Notes de synthèse :	22
5.5. Rapport et contrôle de qualité :	22

**SECTION 03 : LES TECHNIQUES D'AUDIT ..... 23**

1. Les procédés de l'examen analytique :	23
1.1. Définition :	23
1.2. La typologie d'examen analytique :	23
2. Les techniques descriptives :	23
2.1. Le mémorandum :	24
2.2. L'inspection et l'observation physique :	24
2.3. La lettre de confirmation directe : (la circularisation) :	25
2.3.1. Objectifs et avantages de la circularisation :	25
3. Les techniques d'interrogation :	26
3.1. Les sondages :	26
3.1.1. Type de sondage :	26
3.2. Les interviews :	27
3.2.1. Définition :	27
3.2.2. Les 7 règles à respecter pour réussir une interview :	27
4. Les dossiers et feuilles de travail ISA 230 :	28
4.1. Le dossier permanent :	28
4.2. Le dossier courant (travail) :	28
4.3. Le dossier de l'exercice :	28
4.4. Feuilles de travail :	29
5. Tests sur le fonctionnement du contrôle :	29
6. Techniques de validation des comptes :	29

7. L'audit et la détection des fraudes : .....	30
<b>Conclusion du premier chapitre : .....</b>	<b>31</b>
<b>CHAPITRE II : L'ÉVALUATION DE LA QUALITÉ D'AUDIT SELON LES IQA ....</b>	<b>33</b>
<b>SECTION 01 : L'ÉVALUATION DE LA QUALITÉ D'AUDIT .....</b>	<b>34</b>
1. La définition de la qualité d'audit : .....	34
1.1. Selon l'approche classique : .....	34
1.1.1. La notion de compétence : .....	34
1.1.2. La notion d'indépendance : .....	35
1.2. Selon l'approche moderne : .....	36
2. Les éléments essentiels de la qualité d'audit : .....	37
2.1. Assurer l'excellence professionnelle : .....	38
2.2. Innovation de la démarche d'audit : .....	38
2.3. Communiquer des perspectives : .....	39
3. Le rôle de la qualité d'audit : .....	39
3.1. Augmenter la confiance dans les rapports d'audit : .....	39
3.2. Réguler les conflits d'agence : .....	40
3.3. Renforcement du concept de gouvernance de l'entreprise : .....	40
3.4. La réduction de l'écart entre les attentes et la performance :(L'expectation GAP):	40
4. L'évaluation de la qualité d'audit : .....	40
4.1. Définition de l'évaluation de la qualité d'audit : .....	40
4.2. Les objectifs de l'évaluation de la qualité d'audit : .....	41
Les objectifs de l'évaluation de la qualité d'audit sont : .....	41
5. Le comité d'audit : .....	41
5.1. La définition du comité d'audit : .....	41
5.2. Les missions d'un comité d'audit : .....	42
5.3. La relation entre le comité d'audit et l'audit légal : .....	42
6. Les normes relatives à la qualité d'audit : .....	43
6.1. La norme ISA 220 : .....	43
6.2. La norme ISQC 1 : .....	43
<b>SECTION 02 : GENERALITE SUR LES INDICATEURS DE LA</b>	
<b>QUALITÉ D'AUDIT .....</b>	<b>44</b>
1. Définition d'un indicateur qualité « IQ » : .....	44
2. Revue de littérature : .....	45
3. Définition des Indicateurs de la qualité d'audit .....	46
4. Les avantages et les défis des IQA : .....	47
4.1. Les Avantages : .....	47
4.2. DÉFIS : .....	48
5. La mise en œuvre des IQA : .....	48
5.1. Discussions avec divers parties prenantes : .....	49
5.2. Les objectifs de la mise en place des IQA : .....	49
5.3. Choix des IQA : .....	50
5.4. Evaluation des IQA : .....	50
5.5. Communication des IQA .....	51

---

**SECTION 3 : LA CLASSIFICATION DES IQA..... 53**

1. Les IQA selon Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), USA (PCAOB) :	53
2. Les IQA selon le Conseil Canadien sur la reddition des comptes (CCRC), CANADA : ....	53
3. Les indicateurs universels :	54
4. La description et l'explication des IQA :	55
4.1. Description des IQA relatifs à l'auditeur :	55
4.2. La description des IQA relatifs au cabinet d'audit :	57
4.3. La description des IQA relatifs aux relations Auditeurs/ Audité :	58

**Conclusion du deuxième chapitre :..... 60**
**CHAPITRE III : ETUDE DE CAS SUR LES INDICATEURS DE LA QUALITE  
D'AUDIT LEGAL ..... 62**
**SECTION 01 : PRESENTATION DES ORGANISMES D'ACCUEIL..... 63**

1. KRESTON.....	63
1.1. KRESTON International :	63
1.2. L'organisation du cabinet :	63
1.3. Les métiers du cabinet :	63
1.4. Principes et valeurs :	64
1.4.1. Expertise comptable :	64
1.4.2. Audit et assurance :	64
1.4.3. Fiscalité et juridique:	65
1.4.4. Advisory .....	65
1.4.5. Formation .....	66
2. PricewaterhouseCoopers ( PwC ) :	66
2.1. PwC International limited.:	66
2.2. Historique du cabinet PwC International Limited:	66
2.3. PwC Algérie :	67
2.4. Valeurs du cabinet PwC :	68

**SECTION 02 : LA METHODOLOGIE RECHERCHE ET  
PRESENTATION DE L'ENQUETE ..... 70**

1. Aspect théorique : La méthodologie de recherche :	70
2. L'aspect pratique : la présentation de l'enquête .....	71
2.1. L'objectif de choix de la méthode :	71
2.2. L'élaboration de l'enquête :	72
2.3. L'élaboration et la structure du questionnaire d'enquête :	72
2.4. Les outils utilisés dans l'analyse :	74
2.5. L'échantillonnage et les résultats de la collecte des données :	74

**SECTION 03 : L'ANALYSE DE L'ENQUETE ..... 75**

1. L'analyse des questions dichotomiques par Excel et avec SPSS :	75
1.1. Le sexe des répondants :	75
1.2. La profession de l'échantillon :	76

---

1.3. L'expérience de l'échantillon :.....	77
1.4. L'établissement d'étude de l'échantillon :.....	78
2. La vérification des hypothèses (confirmation ou affirmation) :.....	78
2.1. La vérification de la première hypothèse :.....	79
2.1.1. La validation des conditions du test ACP : .....	79
2.1.2. l'exécution de l'analyse ACP :.....	81
2.1.3. Conclusion de l'analyse :.....	84
2.2. La vérification de la seconde hypothèse :.....	84
2.2.1. La validation des conditions du test ACP : .....	84
2.2.2. Conclusion de l'analyse :.....	89
<b>Conclusion du troisième chapitre : .....</b>	<b>90</b>
<b>CONCLUSION GENERALE : .....</b>	<b>92</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE : .....</b>	<b>95</b>
<b>ANNEXES : .....</b>	<b>100</b>
<b>TABLE DES MATIERES : .....</b>	<b>121</b>