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 de gestion

Spécialité : contrôle de gestion

Thème :

Le rôle des indicateurs de qualité dans le processus d'évaluation de l'audit comptable et financier

Cas : Cabinet Grant Thornton

Présenté par :

Souici Thanina

Encadré par :

Dr OUDAI Moussa

Maitre de conférences (A)l'ESC

Lieu de stage : Grant Thornton

Période de stage : *du 29/04/2020 au 29/05/2020.*

Année universitaire : 2020/2021

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 de gestion

Spécialité : contrôle de gestion

Thème :

Le rôle des indicateurs de qualité dans le processus d'évaluation de l'audit comptable et financier

Cas : Cabinet Grant Thornton

Présenté par :

Souici Thanina

encadré par :

Dr OUDAI Moussa

Maitre de conférences (A) l'ESC

Lieu de stage : Grant Thornton

Période de stage : *du 29/04/2020 au 29/05/2020.*

Année universitaire : 2020/202

Remerciement :

Nous remercions dieu tout-puissant et le louons pour son succès pour nous dans l'accomplissement de cet humble travail .

Je tiens à remercie mon encadreur ***Mr. OUDAI Moussa*** *, que dieu le préserve et le protège , pour sa disponibilité ,pour ses conseils , ainsi que pour la patience et la confiance qu'il ma accordées durant l'élaboration de ce travail.*

Je tiens à remercier sincèrement la cabinet Grant Thornton , et bien précisément ***Mme. GUETTAF Imene*** *,* ***Mr. NASRI Takfarinas*** *ainsi que* ***Mr. FEDOUL Ibrahim Nassim*** *d'avoir partagé avec moi leurs précieuses expériences , et pour la qualité de l'apprentissage que j'ai reçu tout au long de mon stage, ainsi que la possibilité d'effectuer mes premier pas dans l'audit financier.*

Enfin je remercier également mes professeurs au niveau de l'ESC pour la qualité des enseignements que j'ai reçu durant les années des études .

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

A celle qui m'a arrosé de tendresse et d'espoirs, à la source d'amour, à la mère des sentiments fragiles qui ma bénie par ces prières.....ma mère

A mon support dans ma vie, qui m'a appris ma dirigé vers la gloire ..... Mon père

A mes chères sœurs .... thiziri, tassadit, zineb ,Meriem

A toute ma famille

A ma meilleure amie

A B. HAKIMA qui a toujours été là pour moi dans les moments difficiles

Sans oublier S.Souad ,S.Tinhinan , D.Meriem

A tous ceux qui me connaissent et qui m'ont encouragé de prés pu lois

THANINA

SOMMAIRE

Remerciement
Dédicace
Sommaire ..... **I**
Liste des tableaux ..... **II**
Liste des figures ..... **III**
Liste des abreviations ..... **IV**
Liste des annexes ..... **V**
Résumé ..... **VI**

Introduction générale ..... **A**

Chapitre I : Le cadre conceptuel de l'audit comptable et financier **2**
Section 01 : Définitions et concepts de l'audit comptable et financier **3**
Section 02 : La démarche d'audit comptable et financier **19**
Section 03 : Les techniques d'audit **29**
Conclusion du premier chapitre **38**

Chapitre II : L'évaluation de la qualité d'audit selon les IQA **40**
Section 01 : L'évaluation de la qualité d'audit **41**
Section 02 : Généralités sur les indicateurs de la qualité d'audit **49**
Section 03 : Classification des IQA **57**
Conclusion du deuxième chapitre **66**

Chapitre III : Etude de cas sur les indicateurs de la qualité d'audit comptable et financier **68**
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil « Grant Thornton » **69**
Section 02 : Méthodologie de recherche et constitution de l'échantillon **76**
Section 03 : L'analyse de l'enquête **82**
Conclusion du troisième chapitre **68**

Conclusion générale **100**

Bibliographie **104**
Annexes **104**
Table des matières **126**

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: les phases de l'audit interne 7
Tableau 2: Le différence entre l'audit interne et l'audit externe..... 10
Tableau 3: Exemples des objectifs qui motivent les organisations de mise en place les IQA 53
Tableau 4: Exemples de méthodes d'évaluation des IQA..... 56
Tableau 5: coefficients de fiabilité et de validité du questionnaire utilisant l' Alpha de Cronbach..... 82
Tableau 6: La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe..... 83
Tableau 7: répartition des répondants selon l'âge..... 84
Tableau 8: La répartition de l'échantillon selon le critère de la profession exercée..... 85
Tableau 9: La répartition de l'échantillon selon le critère de l'expérience professionnelle. 86
Tableau 10: La répartition de l'échantillon selon le critère d'établissement d'étude 87
Tableau 11: Indicateurs liés à l'auditeur légal 89
Tableau 12: Indicateurs liés aux cabinets d'audit 93

LISTE DES FIGURES

Figure 1: Cadre fonctionnel du comité d'audit 46
Figure 2: Les valeurs de Grant Thornton 72
Figure 3: Organigramme de Grant Thornton Algérie..... 74
Figure 4: Hiérarchisation de l'équipe de l'audit de Grant Thornton Algérie 75
Figure 5: La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe 83
Figure 6: Répartition des répondants selon l'âge 84
Figure 7: La répartition de l'échantillon selon le critère de la profession exercée..... 85
Figure 8: La répartition de l'échantillon selon le critère de l'expérience professionnelle . 86
Figure 9: La répartition de l'échantillon selon le critère d'établissement d'étude 87
Figure 10: Les réponses moyennes des membres de l'échantillon sur les indicateurs liés à l'auditeur légale..... 91
Figure 12: Les réponses moyennes des membres de l'échantillon sur les indicateurs liés aux cabinet d'audit 95

LISTE DES ABREVIATIONS

BRS	**B**usiness **R**isk **S**ervices
CAC	**C**ommissaire **A**ux **C**omptes
CCRC	Le **C**onseil **C**anadien sur la **R**eddition des **C**omptes
CNCC	La **C**ompanie **N**ationale des **C**ommissaires aux **C**omptes
COSO	Le **C**omité des **O**rganisations parrainantes de la Treadway Commission
CPAB	**C**anadian **P**ublic **A**ccountability **B**oard
CPA	**C**omptables **P**rofrssionnels **A**grées
DV	**D**ocument de **V**entes
FEE	La **F**édération **E**uropéenne des **E**xperts comptables
GTAF	**G**rant **T**hornton **A**frique **F**rancophone
GTI	**G**rant **T**hornton **I**nternational
HEC	Ecole des **H**autes **E**tudes **C**ommerciales
IAASB	**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards **B**oard
IAS	**I**nstitut des **A**dministrateurs de **S**ociétés
IS0	**O**rganisation **I**nternationale de Normalisation
IFA	**I**nstitut **F**rancais des **A**dministrateurs
IFAC	La **F**édération **I**nternationale des **C**omptables
IFACI	L'**I**nstitut **F**rançais des **A**uditeurs et **C**ontrôleurs **I**nternes
IFRS	**I**nternational **F**inancial **R**epoering **S**tandars
IQ	**I**ndicateur de la **Q**ualité
IQA	**I**ndicateur de la **Q**ualité d'**A**udit
ISA	Les normes **I**nternationales d'**A**udit
ISQC	Normes **I**nternationales de **C**ontrôle de **Q**ualité
NAA	**N**ormes **A**lgériennes d'**A**udit
NEP	**N**ormes d'**E**xercice **P**rofessionnel
PCAOB	**P**ublic **C**ompany **A**ccounting **O**versight **B**oard
PME	**P**etite et **M**oyenne **E**ntreprise
RH	**R**essources **H**umaines
SACC	**S**ervices **A**utres que la **C**ertification des **C**omptes
SCF	**S**ystème **C**omptable **F**inancier
SPSS	**S**tatistical **P**ackage for **S**ocial **S**ciences
USA	Etats-**U**nis d'**A**mérique

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1: Liste des normes internationales d'audit ISA 109
Annexe 2: Les Normes d'Audit Algérienne (NAA) 112
Annexe 3: Les IQA selon Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), USA (PCAOB) 113
Annexe 4: Les IQA selon le Conseil Canadien sur la reddition des comptes (CCRC), CANADA 114
Annexe 5: Les indicateurs de la qualité d'audit universels 116
Annexe 6: Le questionnaire 117

RÉSUMÉ :

Les scandales financiers survenus au début du 21e siècle ont affecté la crédibilité et la fiabilité de l'information financière, les entreprises commençant à remettre en cause l'efficacité de l'audit légal. Ce qui a attiré l'attention et mis l'accent sur la qualité de l'audit, que ce soit au niveau des missions d'audit, de l'auditeur ou au niveau du cabinet chargé des missions L'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 légal, qualité d'audit, Indicateurs de la qualité d'audits.

ملخص :

الفضائح المالية التي حدثت في مطلع القرن 21 ، مست مصداقية و موثوقية المعلومات المالية ، حيث اصبحت الشركات تشكك في فعالية التدقيق القانوني، ما جذب الانتباه و التركيز على جودة التدقيق سواء على مستوى بعثات المراجعة أو المدقق أو على مستوى الشركة المسؤولة عن مهام المراجعة، والتي أصبحت قضية حاسمة لمختلف الفاعلين الاقتصاديين على النطاق العالمي ، لذلك فإن الدراسة التي تم إجراؤها جعلت من الممكن تحديد أهمية جودة المراجعة وتقييمها مع الإشارة إلى المؤشرات التي أصبحت من بين أهم الأدوات والأكثر كفاءة في تقييم جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق القانوني، جودة التدقيق، مؤشرات جودة التدقيق.

Introduction générale

Introduction générale

L'audit légal est l'un des pivots de la gouvernance. Par l'émission d'une opinion de qualité dans son rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur permet de garantir la fiabilité de l'information comptable et financière, d'atténuer l'asymétrie d'information entre les actionnaires et les dirigeants, de résoudre les conflits d'intérêt et de réduire les coûts y afférents.

Toutefois la capacité de l'auditeur à émettre une opinion à laquelle les parties prenantes puissent faire confiance, a été mise en cause suite aux scandales financiers survenus au début des années 2000 et plus particulièrement suite à l'affaire Enron-Anderson qui a entraîné la disparition du géant d'audit , et a bouleversé le monde des affaires, « le cabinet Arthur Anderson », l'un des Big five à l'époque, pour avoir été complice dans des manipulations comptables, pour avoir détruit des documents comptables d'Enron et pour avoir sciemment certifié des états financiers qu'il savait inexacts.

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.

Cela conduit à la nécessité de développer de nouvelles approches plus efficaces pour l'évaluation de la qualité d'audit et sur la mobiliser de nouvelles méthodologies empiriques sous-entendues les indicateurs de la qualité d'audit externe, ce qui 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.

Le degré de confiance que les parties prenantes accordent à l'opinion d'audit est étroitement liés à la qualité de l'audit. C'est pourquoi « la qualité » était et reste le premier critère de sélection d'un auditeur. Ceci étant, l'étude des indicateurs de mesure de la qualité d'audit légal revêt donc une importance particulière car elle constitue le premier pas vers

l'évaluation de la qualité de l'audit qui permet d'analyser les divergences entre les cabinets d'audit en termes de performance et de qualité de service.

A cet effet, ce sujet se présenté comme suit : « Le rôle des indicateurs de qualité dans le processus d'évaluation 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 les risques de corruption et la fraude qui a contaminé le monde des affaires et divers secteurs, qu'ils soient économiques ou financiers, et cela peut concerner principalement la qualité de l'audit exercé et à ses failles.

De ce fait, il est nécessaire d'aborder la notion de l'audit, ses différents concepts et sa qualité, et d'introduire et de présenter des approches et des méthodes modernes basées sur l'adoption de la notion des indicateurs de la qualité, 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.

Les raisons du choix du thème

La nouveauté de sujet et le manque de chercheurs qui l'abordent beaucoup, cela présente l'une des motivations qui nous ont fait choisir ce thème, en plus des inclination et l'intérêt personnelle sur le sujet, et le désir de la rechercher et de l'étudier afin d'accroitre les connaissances et de publier les dernières sciences qui s'y rapportent.

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 son impact sur la qualité de l'audit.

Problématique de recherche

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

« Quel est le rôle des indicateurs de qualité dans le processus d'évaluation de l'audit comptable et financier ? »

Les questions secondaires

De cette problématique découlent les questions secondaires suivantes :

Q1 : Existent-t-ils d'autres indicateurs qui affectent la qualité de l'audit comptable et financier autres que l'indépendance et la compétence de l'auditeur ?

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

Les hypothèses

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

H1 : La qualité de l'audit comptable et financier ne dépend pas uniquement de l'indépendance et de la compétence de l'auditeur de ce fait, il existe d'autres indicateurs qui expliquent cette qualité.

H2 : La qualité du cabinet d'audit exerce une influence significative sur la qualité d'audit comptable et financier des entreprises.

Les études antérieures

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

Prat dit Hauret (2003) fait une synthèse des éléments affectant l'indépendance des auditeurs. Ce sont les indicateurs liés au cabinet d'audit, à l'auditeur et à la relation auditeur audité et les indicateurs externes. Les indicateurs afférents au cabinet sont : la réalisation de missions de conseil, la taille du cabinet, la revue indépendante du dossier d'un coassocié, la rotation des associés sur les dossiers, charte éthique . Les indicateurs relatifs à l'auditeur sont : l'expérience, la compétence et la sensibilité éthique. Concernant les indicateurs liés à la relation auditeur-audité, l'auteur cite : la situation financière du client, la concurrence entre cabinets et les appels d'offres.

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.

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

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 nous avons utilisé la démarche d'enquête par l'utilisation d'un questionnaire distribué sur les commissaires aux comptes de la wilaya d'Alger afin d'apprécier les indicateurs qui déterminent la qualité d'audit légal en Algérie,

et par la suit analyser les données collectées à travers des réponses reçues qui permettre 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, 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 objectifs ainsi que son évaluation par la suite on abordera les indicateurs de la qualité d'audit, leur définition, leurs avantages, 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 de cabinet d'audit Grant Thornton, qui est composé de trois section : la première section sera consacrée à la présentation de cabinet Grant Thornton 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 et la troisième section sera consacrée l'analyse de l'enquête.

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

CHAPITRE 01

LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

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

Le développement de l'entreprise dans le domaine des relations économiques, et l'élargissement de la portée des échanges commerciaux ont amené l'entreprise à traiter avec plusieurs parties et organismes différents, ayant des intérêts directs et indirects. Afin que les réalisations, les performances et les résultats de l'entreprise présentent un intérêt pour ces parties, car elles souhaitent obtenir toutes les informations dont elles ont besoin pour juger de la situation financière de l'entreprise et de la rentabilité de leurs investissements, et dans un souci de décision et d'élaboration des politiques.

Et sur cette base, Un audit est né pour aider l'entreprise à répondre à ces exigences et afin de fournir une information transparente et crédible qui répond aux diverses préoccupations qu'elle soulève.

Le premier chapitre fera appel à la définition de l'audit comptable et 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 comptable et financier », débutera par une présentation de l'approche de la démarche d'audit, et par la suite enchainera 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 consacrée 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.

Cette section présente les éléments suivants :

- Historique d'audit ;
- Définition et typologie d'audit ;
- Les assertions d'audit ;
- Les normes d'audit ;
- Le risque d'audit comptable et financier.

1. Historique d'audit

Le terme AUDIT trouve son origine dans la racine latine « Audio, Audire : écouter ». Cette origine montre la réelle signification d'écoute de la fonction. Son caractère générique est naturellement employé pour tout ce qui constitue une analyse et une opinion sur une situation. [1]

- **Dans la Rome Antique :**

On emploie notamment « Audire » à l'occasion de l'audition des témoins et des parties adverses avant le jugement. Ce terme a également été utilisé pour désigner un contrôle au nom de l'empereur sur la gestion des provinces.

- **Au 9ème siècle :**

Certains auteurs comparent les missi dominici de Charlemagne aux premiers auditeurs. Les missi dominici (en latin « envoyés du seigneur ») sont des envoyés extraordinaires du roi mérovingien, devenus ordinaires, lorsque Charlemagne en fait des

[1] Kahina AZOUNE, Naima FERSAOUI , « les facteurs déterminants de la qualité d'audit légal en Algérie du point de vue des commissaires aux comptes », Mémoire de fin d'étude Master, ESC, Alger, 2015-2016.P.2.

agents réguliers de contrôle de l'administration locale. Les missi dominici étaient composés de deux personnes : - un laïc (comte) et un clerc (évêque ou abbé).

- **Du 15eme siècle au 19eme siècle**

Il fut introduit par les Anglo-Saxons au début du 13 éme siècle pour la gestion L'on évoque également les « auditors » à la Cour d'Edouard 1 er d'Angleterre (au 14ieme siècle). L'idée était alors associée aux audiences et même à la notion de tribunal. Cette notion de tribunal disparait lors de l'utilisation du mot « auditeur » en France au début du 19ième siècle dans le cadre du contrôle des comptes de la nation réalisé par les « Auditeurs à la Cour des comptes ».

- **Depuis le 20ieme siècle**

Plus récemment, les auditeurs réapparaissent après la crise de 1929. Après la guerre, l'audit tant interne qu'externe s'est développé dans les grandes sociétés anglo-saxonnes en général et dans les sociétés américaines en particulier. Le mot est, par ailleurs, réutilisé lors de l'implantation en Europe des sociétés d'audit anglo-saxonnes dans les années 60 / 70. La fonction d'audit interne apparu également en Europe à travers la création des filiales des sociétés anglo-saxonnes. Ce n'est véritablement qu'à partir des années 80 que l'originalité et les spécificités de la fonction d'audit interne commencèrent à se dégager et à se préciser. On peut certainement avancer que l'audit est devenu au fil du temps une fonction universelle.

En France les premiers cours d'audit en milieu universitaire ont été crées à HEC par L. Collins et G. Valin au début des années 1970. Il s'agissait d'une approche globale et transnationale, concernant à la fois l'audit externe légal (commissariat aux comptes) et l'audit interne (opérationnel et stratégique). Des générations d'experts comptables, de commissaires aux comptes et d'auditeurs internes ont été formées à une pratique moderne et ambitieuse de l'audit à partir des ouvrages, études de cas e enseignements dispensés à HEC.

Aujourd'hui, c'est une méthode et un terme répandus. On parle ainsi d'audit énergétique d'une entreprise, d'audit environnemental d'un système de gestion, d'audit interne d'une administration ou d'audit préalable à un investissement, etc.

2.Définition et typologie d'audit

2.1. Définition générale d'audit

Audit vient du latin "Audire" qui signifie écouter (auditoire, auditorium, nerf auditif, etc.). mais sa signification actuelle nous vient des États-Unis où to audit signifie « contrôler, surveiller, inspecter, vérifier ».[2]

Selon la norme IS0 9000 : l'audit est 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 d'audit sont satisfaits ».[3]

Donc L'audit est une expertise professionnelle effectuée par un agent compétent et indépendant aboutissant à un jugement par rapport à une norme sur les états financiers, le contrôle interne, l'organisation, la procédure, ou une opération quelconque d'une entité. Il s'agit donc d'opérations d'évaluations, d'investigations, de vérifications ou de contrôles, regroupées sous le terme d'audit en raison d'exigences réglementaires ou normatives. il est perçu comme un outil d'amélioration continue, car il permet de faire le point sur l'existant afin d'en dégager les points faibles ou non conformes (suivant les référentiels d'audit).[4]

2.2. L'audit comptable et financier

Selon l'IFAC : « l'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une images fidèle conformément au référentiel».[5]

---

[2] Alain MIKOL, « Audit et commissariat aux compte », 12eme Edition, Paris, 2014, P. 9
[3] ISO , ISO9000 :système de management de qualité-principes essentiels et vocabulaire , deuxième édition,15/12/2000,P.17.
[4] http://www.etudier.com // consulté le 28/02/2021 à 17h12
[5] http://www.etudier.com / consulté le 28/02/2021 à 13h03

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : « un audit consiste à examiner, par sondages les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble» .[6]

2.3.Typologie de l'audit comptable et financier

2.3.1. 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 l'Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes (IFACI) que nous jugeons riche et synoptique : "L'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction générale et indépendant des autres services. Les objectifs principaux des auditeurs internes sont donc, dans le cadre de cette révision périodique, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et actuelles."[7]

L'audit interne est ainsi un service autonome de l'entreprise rattaché directement à la direction générale pour garder son objectivité. Ce service est chargé d'évaluer les performances de toutes les fonctions de l'entreprise.

Selon D.Autissier différencie, il y'a , quatre phases de l'audit interne: « pensé », « construit », « assimilé », « analysé », comme suit :[8]

[6] Serge WHANNOU, cours «Audit comptable et financier», ESCIS, France, 2015, P.6.
[7] Hicham BENYASSINE, cours «Audit Général»,AGDAL-RABAT,P.7.
[8] Leroy Michel , cours« Management et contrôle de gestion »,Paris, P.139 .

Tableau N°(1): les phases de l'audit interne

Phase « pensé »	Phase « construit »	Phase« assimilé »	Phase« analysé »
Il s'agit de définir le domaine à auditer et les référentiels auxquels ce domaine sera comparé. Le commanditaire de l'audit cherche à avoir une vue sur un territoire (un service, un métier ; un projet, etc.) qui pose un problème ou suscite une interrogation. Cette phase est matérialisée par une lettre de mission.	Il s'agit ensuite de bâtir une représentation de l'unité auditée pour rapprocher les informations des référentiels mobilisés. C'est l'objet du rapport d'audit qui conclut cette phase.	Présentés aux audités, les résultats servent de base de travail pour la mise en place d'actions correctrices.	Après un laps de temps durant lequel les audités ont mis en place des actions correctrices. On peut conclure la mission d'audit interne.

Source : David AUTISSIER, « Nature des changements produits par une mission d'audit interne », Ed : Dunod, France,2001,P.93.

En quelques mots, il nous faut réaliser des audits systématiques, méthodiques, indépendants, documentés, objectifs, rigoureux et factuels, avec des auditeurs compétents, objectifs, factuels, impartiaux, discrets, intègres, consciencieux, rigoureux, indépendants et garantissant la confidentialité, avec des ressources délimitées. Ceci nous conduit à présenter quelques principes fondamentaux :[9]

- Le principe de la déontologie : Il est le fondement même du professionnalisme. Ainsi ce principe suppose de l'auditeur interne, la confiance, l'intégrité, la confidentialité et la discrétion qui en sont des éléments essentiels.

[9] Nelson PALUKU VUHINGE, « l'audit interne : une nécessité dans la gestion d'une entreprise d'exploitation agro industrielle », Mémoire de fin d'étude Master, LACS, France,2010, P.32.

- Le principe de la présentation impartiale : Ce principe oblige l'auditeur interne de rendre compte de sa mission d'une manière honnête et précise. C'est-à-dire que les constats d'audit, les conclusions des rapports d'audit devront refléter de manière honnête et précise les activités de l'auditeur. Les obstacles importants rencontrés pendant la mission d'audit et les questions non résolues ou les avis divergents entre l'équipe auditrice et auditée doivent aussi être consignés.

- Le principe de la conscience professionnelle : Ce principe voudrait tout simplement rappeler qu'avec leurs compétences, les auditeurs agissent en accord avec l'importance des tâches qu'ils réalisent et la confiance que leur ont accordée le commanditaire de l'audit et les autres parties intéressées.

- Le principe de l'indépendance : Ce principe est le fondement même de l'impartialité de l'audit et de l'objectivité des conclusions retenues dans un rapport d'audit. En respect de ce principe, les auditeurs internes doivent être indépendants de l'activité auditée et doivent avoir ni parti pris ni conflit d'intérêt. Ils doivent pour cela conserver un esprit objectif tout au long du processus d'audit et s'assurer que les constats et conclusions sont uniquement fondés sur les preuves d'audit.

- Le principe de l'approche fondée sur la preuve : Ce principe constitue pour l'auditeur interne, une méthode rationnelle pour parvenir à des conclusions fiables et reproductibles dans un processus d'audit systématique. Les preuves d'audit sont vérifiables et doivent s'appuyer sur des échantillons des informations disponibles, dans la mesure où un audit est réalisé avec une durée et des ressources délimitées. La confiance qui peut être accordée aux conclusions d'audit est étroitement liée à l'utilisation appropriée de l'échantillonnage.

2.3.2. L'Audit comptable et financier externe

L'audit externe est mis en œuvre par un organisme indépendant charge de vérifier la validité des informations communiquées aux parties par les institutions. Ainsi. l'audit externe se définit comme étant un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités [10]. Cette étude est mise en

[10] Serge WHANNOU, op.cit., P.6.

œuvre par des commissaires aux comptes professionnels. Ils ont pour but de s'assurer de la pertinence des rapports de la direction et de la crédibilité des états financiers.

Les entreprises font appel à un auditeur externe pour les raisons suivant :

- Obligation légale : à des fins de vérification périodique des comptes annuels ;
- Pour obtenir un avis externe indépendant ;
- Afin de rationaliser le processus décisionnel.

On peut distinguer deux types d'audit externe : l'audit contractuel et l'audit légal

a) Audit légal :

L'audit légal est un examen critique exercé par un professionnel indépendant, appelé commissaires aux comptes, dont le but est d'examiner la régularité et la sincérité des états financiers.

Selon Mikol, Le commissaire aux comptes est définit comme étant « une personne physique ou morale inscrit auprès d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes et, à ce titre, membre de la CNCC (compagnie nationale des commissaires aux comptes) seul un commissaire aux comptes peut exercer la mission de certification de l'image fidèle des comptes prévue par la loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966» .[11]

La mission de l'audit légal, dénommé « contrôle légal » comprend les éléments Suivants :[12]

- Une mission d'audit financier conduisant à la certification ;
- Des vérifications spécifiques dont la liste figure dans la loi du 24 juillet 1966 ;
- L'échéant des interventions connexes (faits délictueux devant être révélés au procureur de la République, faites de nature à compromettre la continuité de l'exploitation et impliquant la mise en œuvre de la procédure d'alerte…etc).

[11] Alain MIKOL, « Forme d'audit : L'audit interne encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica, Paris. 2000, P.740.
[12] Ibid.

b) Audit contractuel :

L'audit contractuel consiste en un examen et un contrôle mené par un professionnel des informations sur une activité de l'entreprise. L'examen et l'analyse des informations est effectuée selon des critères et par des méthodologies précises. Il est encadré dans le contrat entre le client et l'auditeur.

Les missions d'audit contractuel étant libres, elles doivent être définies avec l'entreprise dans une lettre de mission. Il faut ainsi préciser l'objet, le périmètre, les moyens mis en œuvre, le planning d'intervention, le budget, etc.[13]

Cette lettre de mission présente :[14]

- Les besoins formulés par le client ;
- L'objectif de la mission ;
- Les moyens mis en œuvre ;
- Le planning d'intervention ;
- Le mode de facturation.

2.4. Audit comptable et financier interne Vs Audit comptable et financier externe

Le différence entre l'audit interne et l'audit externe peut être résumée dans le tableaux suivant :

[13] https://www.etudier.com / consulté le 04/03/2021 à16h30
[14] Khalil FEGHALI, « les techniques et les procédures d'audit comptable et financier: principes internationaux et pratiques libanaises », Ed: L'Harmattan, Paris, 2015,P.20.

Tableau N°(2): Le différence entre l'audit interne et l'audit externe

	Audit interne	Audit externe
Statut	Personnel de l'entreprise (salarié de l'entreprise)	Personnel externe (juridiquement indépendant)
Champ d'application	L'ensemble des fonction de l'entreprise	Contient tout ce qui concourt à l'élaboration des états financiers et la détermination des résultats
Méthodes	Approche systématique et méthodique d'évaluation et d'amélioration des procédés	Méthode basée sur le rapprochement ,inventaire , analyse .
Objectifs	faire ressortir les dysfonctionnements ,rapporter les recommandations , et s'assurer du respect de l'application des procédures	Certifier la sincérité , la régularité et l'image fidèle des comptes résultats et états financiers de l'entreprise .
Bénéficiaire	L'auditeur interne travail pour le compte de son entreprise afin d'assurer son amélioration continue .	Tous ceux qui ont besoin de la certification des comptes , résultats , et états financier (actionnaires , les clients , fournisseurs , les banquiers, les éventuels investisseurs …)
Emission des conclusions	Interne de l'entreprise .	Interne et externe de l'entreprise .

Source : Mohamed Rachid BOUMEDIENE, Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise une lecture théorique et une approche pratique en Algérie, thèse de doctorat en sciences commerciales, Université ABOU BEKR BELKAID, Tlemcen, 2014, P.23.

3. Les assertions d'audit

3.1. Définition

Selon les NEP (normes d'exercice professionnel) **315** et **500** : les assertions d'audit « critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ». [15]

3.2. La typologie des assertions

Les assertions aux quelles l'auditeur fait appel entrent dans les catégories suivantes[16]:

a) Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période auditée:

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

- Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés.

- Exactitude : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés.

- Séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable.

- Imputation comptable : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

---

[15]Moussa CAMARA, « l'essentiel de l'audit comptable et financier », L'Harmattan, France, 2009, P.57.

[16] Imene KASSA , « la réalisation d'une mission d'audit externe » ,mémoire de fin d'étude de master, comptabilité et Audit, université Abderrahmane Mira, BEJAIA,2017-2018,P.18.

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

- Existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent.

- Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité .

- Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été.

- Valorisation et affectation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

b) Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers:

- Survenance, droits et obligations : les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité.

- Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été .

- Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées .

- Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

4.Les normes d'audit

Les normes d'audit se présentent comme suit :

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

4.1. 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.[17](Liste des normes internationales d'audit ISA annexe n° (1)).

Les principales normes utilisées par les auditeurs sont :[18]

- Les normes d'audit, parmi lesquelles ont distingue généralement :

  - Les normes générales ou de comportement ;

  - Les normes de travail (qui régissent la nature et l'étendue du travail) ;

  - Les normes de rapport.

- Les normes de l'information financière ou principes comptables ;
- Eventuellement des normes spécifiques à certains secteurs : banques, assurances, etc.

Les normes internationales d'audit comprennent des normes générales ou de comportement les normes de travail et les normes de rapport :[19]

4.1.1. Normes générales ou de comportement

L'auditeur doit respecter le code d'éthique professionnelle publié par l'IFAC, notamment les règles d'éthique ci-après :

---

[17] Serge WHANNOU, op. ct , P.10.
[18] Ibid.
[19] Ibid.P.10-11.

- Intégralité ;
- Objectivité ;
- Indépendance ;
- Compétence professionnelle, soin et diligence ;
- Confidentialité ;
- Professionnalisme ;
- Respect des normes techniques et professionnelles.

a) Compétence professionnelle

L'équipe d'audit doit posséder collectivement les compétences et les expériences requises : une formation technique adéquate et une expérience professionnelle suffisante. Des assistants peuvent participer à une mission d'audit, mais ils doivent être bien sensibilisés aux normes, supervisés et contrôlés. L'auditeur doit compléter sa formation initiale par une formation continue contribuant au renforcement de sa compétence.

b) Indépendance

L'auditeur et son équipe doivent être dégagés de toute contrainte et de tout lien d'ordre personnel, professionnel, financier, voire politique pouvant être interprété comme constituant une entrave à son intégrité ou à leur objectivité.

c) Secret professionnel

Devoir de discrétion dans l'utilisation de toute information dont ils ont connaissance dans le cadre de leur mission.

4.1.2. Normes de travail

Le travail d'audit doit être effectué avec soin, avec une bonne planification, un respect scrupuleux des calendriers et supervision des collaborateurs, la tenue correcte des dossiers et papiers de travail en tant que moyens de preuve des conclusions d'audit. (ISA 220 et 230).

L'audit doit comporter une évaluation du contrôle interne, un contrôle de qualité de la mission d'audit, la prise en considération des risques de fraudes et erreurs : (ISA 240), des textes législatifs et réglementaires : (ISA 250), la collecte des éléments probants suffisants etc.

4.1.3. Normes de rapport

- Nécessité de la rédaction de rapports d'opinion (de certification ou non) ;
- Rapport de recommandations sur le contrôle interne et parfois sur la conformité avec les lois et règlements en vigueur ;
- Rapport spécial pour les missions de commissaire aux comptes ;
- Qualité des rapports : datés et signés et discutés avec les responsables de l'entité auditée.

4.2. Les normes d'Audit Algérienne (NAA)

Les normes d'audit encore appelées normes d'exercice professionnel constituent l'ensemble des règles que l'auditeur doit respecter dans l'exercice de ses missions. Ces normes ont pour objet :[20]

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

La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC). Il s'agit de la norme NAA210 qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes couvrant les « Principes généraux et responsabilités », la norme NAA505 concernant les « Confirmation externes », la norme NAA560 qui a pour objet les « Evènements postérieurs à la clôture » et la norme NAA580 sur les « Déclarations écrites », et qui font partie des 11 normes couvrant les « Eléments probants ». En guise de rappel, il est à souligner qu'il aurait été préférable d'inclure dans ce premier bouquet de normes, l'équivalent de la norme ISA200 qui traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers et qui fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs.[21]

[20] https://www.cnc.dz /consulté le 05/03/201 à 22h30.
[21] https://www.cnc.dz /consulté le 05/03/201 à 22h31.

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

Les normes d'audit algériennes annexe n° (2).

5. Le risque d'audit comptable et financier

5.1. La définition du risque d'audit

Les mission d'audit comporte des risques dont l'importance relève de l'organisation et de l'esprit existant dans l'entreprise, mais aussi et surtout des moyens mis en œuvre par l'auditeur pour assurer la réalisation complète de la mission. Ce risque appelé risque d'audit.

La recommandation international N° 25, « Importance relative et risque d'audit » (IFAC), définit le risque d'audit de façon suivante (Paragraphe 9) : Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives.

Les normes ISA relatives aux risques et leur évaluation se présentent comme suit :[22]

- 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.

5.2. Les différents risques d'audit

risque d'audit peut être analysé en trois composantes :[23]

- Le risque de l'entreprise ;
- Le risque de contrôle ;
- Le risque de non-détection.

[22] Pascal SIMONS, « Audit financier », les éditions d'organisation, Paris, 1987, p 27.
[23] Hicham, B, Op. ct, P.12.

5.2.1. Le risque de l'entreprise

Trois zones de risque peuvent être distinguées dans l'entreprise :

- Les risques liés à l'activité, tels que la taille de l'entreprise, le marché, les produits de l'entreprise, les approvisionnements, la structure du capital, la structure financière, la structure de l'entreprise, l'organisation, le management, l'aspect juridique et fiscal…
- Les risques liés au système d'information, c'est à dire le système comptable, le système informatique, le système de gestion commercial, de production, de personnel…
- Les risques liés aux éléments financiers, c'est à dire les risques liés à l'importance et aux variations des postes des comptes.

5.2.2. Le risque lié au contrôle (par l'entreprise)

Le risque lié au contrôle est le risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs.

Ce risque lié au contrôle doit être évalué dans la phase de l'appréciation du contrôle interne. Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet à l'auditeur :

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

5.2.3. Le risque lié de non-détection (par l'auditeur)

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

5.2.4. Relations entre les composantes du risque d'audit

L'ensemble de la démarche d'audit peut se mesurer par cette équation :

Risque d'audit = Risque de l'entreprise + Risque lié au contrôle + Risque de non- détection

SECTION 02 : LA DEMARCHE DE L'AUDIT FINANCIER

La démarche d'audit est à la fois spécifique et itérative, spécifique parce qu'elle nécessite une connaissance minimale de l'entreprise à auditer, et itérative car appelée à être précisée et complétée au fur et à mesure que seront obtenues les premières conclusions.[24]

Elle comprend trois principales étapes, la première concerne la prise de connaissance de l'entreprise, de son environnement et de spécificités, la seconde s'intéresse à l'évaluation du contrôle interne, la troisième est l'examen des comptes annuels

Cette section présente les éléments suivants :

- Prise de connaissance de l'entreprise ;
- L'évaluation du contrôle interne et élaboration de la stratégie d'audit ;
- L'exécution des contrôles substantifs ;
- Les travaux de fin de mission.

1. Prise de connaissance de l'entreprise

Quelle que soit la mission de l'auditeur, la connaissance de l'entreprise et la première étape de son travail. Elle est à la base de l'établissement de la note d'orientation des contrôles, de la programmation et de la planification de la mission.

La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification de ses spécificités.

Cette prise de connaissance préalable vise à couvrir des aspects fondamentaux à savoir le recensement des cycles principaux et l'identification des zones de risques auxquels est soumise l'entreprise, lesquels risques pouvant influer sur les comptes.

---

[24] Abdelmadjid DJEBARRA, « la pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientation économiques », Thèse de doctorat, Ecole supérieur de commerce, Alger,2001, P.48.

1.1. 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 ».[25]

1.2. Importance de la phase de connaissance

L'auditeur cherche à comprendre l'entreprise lors de son 'identifier, en collectant le plus d'informations possible et en les analysant, et en s'assurant qu'elle n'apparait pas incohérent , en plus de divulguer les risques auxquels elle est confrontée, son objectif est :[26]

- D'acquérir une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement, avec pour objectif d'identifier les risques propres à cette entreprise ;
- D'identifier les systèmes et les domaines significatifs, afin de déterminer les éléments sur lesquels il va concentrer ses travaux ;
- De rédiger un plan de mission , afin de préciser et de formaliser la nature , l'étendue et le calendrier des travaux .

1.3. Technique et moyens de la prise de connaissance

Les techniques utilisées relèvent essentiellement de l'entretien avec les différentes personnes qui sont susceptibles de lui fournir une information appropriée, de l'analyse de la documentation interne et externe obtenue, de la visite des locaux. L'examen analytique des données financières les plus récentes permet également de déceler les tendances et de mieux appréhender les domaines les plus significatifs.

L'auditeur dispose des moyens décrits pour acquérir les informations nécessaires à la prise de connaissance :[27]

- Prendre connaissance des termes et conditions de la mission ;
- Une liste indicative des informations devrait être envoyée à l'entité à auditer quelques jours avant le démarrage de la mission ;
- La prise de contact avec son prédécesseur ;

[25] Serge WHANNOU, Op. ct, P.21.
[26] Idem.
[27] Idem, P.22.

- Les entretiens avec les dirigeants auprès desquels il recherchera les informations nécessaires sur les décisions qui peuvent avoir une incidence sur les comptes ;
- La prise de connaissance des comptes annuels, des comptes intermédiaires et des documents prévisionnels afin d'analyser la situation financière et la rentabilité de l'entreprise ;
- Les informations utiles à l'exercice de sa mission qu'il peut recueillir auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société par le biais de la circularisassions (banques, fournisseurs, clients, avocats, conseils juridiques etc.).
- Les diverses publications internes ;
- Les rapports des auditeurs internes ;
- La législation applicable à l'entreprise ;
- Les rapports financiers d'entreprises similaires exerçant dans le même secteur ;
- La presse financière et les revues spécialisées du secteur d'activité ;
- Les publications des organismes professionnels.

Cette phase implique en pratique les travaux : [28]

- Collecter ou mettre à jour l'information générale sur l'entreprise, par des demandes de renseignements, par des entretiens et s'il y a lieu par l'observation physique ;
- Revoir le dossier d'audit de l'exercice précédent. Cette revue permet à l'auditeur d'avoir bien présentes à l'esprit toutes les inefficiences, ainsi que les améliorations à apporter ;
- Analyser les données financières récentes et les tendances découlant des états financiers des années précédentes : examen analytique, études de ratios, consultation des statistiques officielles des états financiers intermédiaires et comparaisons avec les budgets ;
- Se documenter sur les principes comptables et les règlementations spécifiques à l'entreprise à vérifier.

[28] Ibid.

2.L'évaluation du contrôle interne et élaboration de la stratégie d'audit

Prendre connaissance de l'organisation de l'entreprise auditée est une étape inévitable dans une mission d'audit. Cette étape est nécessaire car elle permet de connaître les systèmes comptables et les risques afin d'organiser les travaux d'audit. Ces travaux se traduisent par un examen détaillé et une évaluation des procédures et ceci dans les deux cas suivants :[29]

- Lorsqu'un système revêt une importance capitale pour l'entreprise en raison des opérations qui y sont traitées et de leur impact sur les états financiers ;

- Lorsqu'un examen et une évaluation du système doivent permettre à l'auditeur de gagner en efficacité en limitant les contrôles directs des comptes.

2.1. Généralité sur le contrôle interne

Après avoir pris connaissance de l'entreprise et sélectionné les données et jugements sur lesquels il fera porter ses contrôles, l'auditeur va chercher à comprendre comment chacun de ces éléments est généré par le système d'information de l'entreprise.

2.1.1. 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'International Federation of Accountents" (IFAC), considère le contrôle interne comme "un processus, conçu et mis en place par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et d'autres membres du personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables. Il en résulte que le contrôle intern est conçu et mis en œuvre pour répondre aux risques identifiés liés à l'activité qui menacent la réalisation de l'un de ces objectifs" [30]

---

[29] Idem, P.23.

[30] https://www.ifac.org/ . Consulté le 07/03/2021 à 18h50.

2.1.2. Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne vise deux objectifs majeurs à savoir, la recherche de la fiabilité de l'information comptable et la recherche de la protection du patrimoine de l'entreprise : [31]

- **Fiabilité de l'information financière :**

Cet objectif est souvent privilégié car il met l'accent sur l'organisation des fonctions comptables et financières et sur la capacité de l'entreprise à enregistrer fidèlement ses opérations et les restituer sous forme d'états de synthèse.

Cette focalisation sur l'information financière peut s'expliquer au vu des multiples scandales qui ont agité les marchés financiers au cours des dernières années. Ces dysfonctionnements ont conduit le législateur à imposer aux entreprises la mise en œuvre de dispositif permettant de produire une information financière de qualité.

- **Sauvegarde du patrimoine :**

Le contrôle interne est considéré comme une véritable opportunité pour l'entreprise car il permet de faire progresser la maîtrise de son risque et de son activité grâce à l'optimisation et l'accélération des flux au sein de l'entreprise et au décloisonnement de l'entreprise via une meilleure communication et compréhension entre services.

De même pour les salariés, le contrôle interne leur procure un environnement professionnel sécurisé par des procédures, des descriptions de poste... L'harmonie de tous ces éléments permet d'exercer des responsabilités en parfaite connaissance de leur rôle et de leur positionnement dans l'enchaînement des activités de l'entreprise.

Le contrôle interne présente d'autres finalités, il s'agit de :

- Optimisation des opérations et ;
- Maîtrise des activités.

[31] Espoir SADIKI KAMANDA, «Analyse du contrôle interne au sein d'une institution de microfinance », mémoire de fin d'étude Master, ISC, Congo,2007-2008, P.9.

a) Optimisation des opérations :

Le processus du contrôle interne permet d'identifier des insuffisances dans l'organisation et dans l'exécution des différentes activités de l'entreprise. Ainsi, l'analyse du processus met en évidence des tâches non effectuées, des activités effectuées par des personnes ne disposant pas de la compétence ou des informations nécessaires à l'accomplissement correct de ces tâches ces constatations peuvent ainsi conduire à réorganiser certaines fonctions, et à automatiser certains contrôles.

b) Maîtrise des activités :

La majorité des objectifs du contrôle interne convergent vers la maîtrise des activités de l'entreprise et le pilotage efficace de l'organisation. Ainsi, le contrôle interne institue dans l'entreprise une culture d'autocontrôle à savoir la vérification par chaque collaborateur de la qualité et de la conformité de son travail.

2.1.3. Importance pour l'auditeur d'examiner le contrôle interne

L'examen du contrôle interne par l'auditeur externe vise deux buts essentiels : [32]

- Découverte de la nature et de l'étendue des vérifications qui doivent être effectuées par l'auditeur, en fonction de l'efficacité du contrôle interne ;

- Déceler les erreurs de contrôle interne et proposer des fortifications et des recommandations pour y remédier afin d'éviter que les mêmes erreurs ne se reproduisent à l'avenir.

2.1.4. Les principes de base du contrôle interne

Les principes de base du dispositif de contrôle interne sont :[33]

- **Le principe d'organisation et séparation des fonctions :**

[32] https://www.ifaci.com/ .Consulté le 07/03/2021 à 22h44.
[33] 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, Bénin, 2010, P.23.

Ce principe permettre de décrire clairement les tâches de tous les intervenants afin d'éviter les cumuls de fonctions .et soutient que l'organisation doit être rationnelle**,** adaptée et adaptable aux objectifs de l'entreprise **,** vérifiable **.**

La répartition des tâches relève de la responsabilité des dirigeants. Cette responsabilité consiste à fixer les objectifs, définir la mission des hommes (organigramme), déterminer le choix et l'étendue des moyens à mettre en œuvre.

- **Le principe d'universalité :**

Ce principe signifie que le contrôle interne s'applique à toutes les personnes dans l'entreprise en tout temps et en tout lieu. Autrement dit personne n'est exclu du contrôle par quelle considérations que ce soient : il n'y a ni privilège ni domaines réservés, ni établissement mis en dehors du contrôle interne.

- **Le principe d'indépendance :**

Ce principe exprime l'idée que les objectifs du contrôle interne (sauvegarde du patrimoine et amélioration des performances) sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise.

- **Le principe d'informations et qualité du personnel :**

Les informations doivent être, pertinentes, objectives utiles, vérifiables et communicables . et la qualité du personnel comprend la compétence et l'honnêteté .

- **Le principe d'harmonie :**

Ce principe signifie que le système mis en place doit tenir compte des caractéristiques de l'entreprise et de l'environnement.

- **Le principe d'autocontrôle :**

Le principe d'autocontrôle ou d'intégration stipule que les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'auto - contrôle.

- **Le principe de permanence :**

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation (contrôle interne) suppose une certaine pérennité de ses systèmes. Il est évident que cette pérennité repose nécessairement sur celle de l'exploitation.

2.1.5. Les éléments constitutifs du contrôle interne

Le COSO classe en 5 composantes les dispositifs qu'un organisme doit définir et mettre en œuvre pour maîtriser au mieux ses activités. qui sont :[34]

- **Environnement de contrôle :** C'est l'ensemble des normes, processus et des structures qui constituent la mise en œuvre du contrôle interne.

- **Évaluation des risques :** C'est un processus qui permet d'analyser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Pour cela, le management prend en compte les éventuelles évolutions dans l'environnement externe ou interne qui empêcheraient l'entité d'atteindre ses objectifs.

- **Activités de contrôle** : Permettent de définir les règles et procédures que le management utilise pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Cette composante est réalisée à tous les niveaux de l'entité et à plusieurs stades des processus métier.

- **Information et communication** : La communication interne et externe d'une entité permet de lui fournir des informations nécessaires à l'exercice de ses contrôles. La communication interne permet aux collaborateurs de comprendre les responsabilités liées au contrôle interne et leur importance pour la réalisation des objectifs.

- **Pilotage** : Cette dernière composante permet d'évaluer continuellement ou ponctuellement que les cinq composantes du contrôle interne et leurs principes sont mis en place et fonctionnent. Les constats sont évalués, les déficiences sont communiquées en temps voulu et les points importants sont signalés à la Direction Générale et au conseil.

---

[34] Idem, P.30.

3.L'exécution des contrôles substantifs

L'approche des contrôles varie selon que l'on peut, ou non, s'appuyer sur les tests (contrôles) mis en place par l'entreprise. Ces tests sont effectués par la technique des sondages, On distingue : [35]

- Les tests de vérification du fonctionnement des contrôles
- Les tests de validation des comptes.

3.1. Vérification du fonctionnement des procédures

Les contrôles (ou points forts) à tester dans le fonctionnement des procédures sont ceux qui lui paraissent répondre aux objectifs de contrôles et ainsi que ceux qui peuvent être utiles à sa mission.

Les contrôles fréquents comprennent : [36]

- L'autorisation des opérations et de la saisie des données ;
- L'exhaustivité et l'exactitude des opérations et des données saisies ;
- L'exhaustivité et l'exactitude des mises à jour et des données accumulées ;
- La sécurité d'accès aux actifs et aux enregistrements.

3.2. Contrôle des comptes

Les objectifs du contrôle des comptes consistent à réunir des éléments probants et suffisants, permettant au commissaire aux comptes d'exprimer son opinion « motivée » sur la régularité et la sincérité des comptes annuels. Ces contrôles sont faits par des techniques de sondage qui peuvent être statistiques ou empiriques, et les diligences propres au commissaire aux comptes, fondés sur son expérience personnelle. Ce contrôle des comptes est structuré comme suit : [37]

[35] Serge WHANNOU, Op. ct, P.33.
[36] Ibid.
[37] Sadok HADJ, « Le commissariat aux comptes en Algérie », Edition DAHLAB, Alger, 2009, p 63-65

- Analyse du compte (analyse des opérations significatives qui sont enregistrées dans chaque compte) ;
- Justification des soldes des comptes contrôlés (faire ressortir de quoi est constitué le
- Solde) ;
- Constatation des anomalies et irrégularités (des opérations enregistrées dans les comptes et déterminer le caractère significatif des irrégularités constatées) ;
- Conclusion du contrôle (opinion dégagée par le commissaire aux comptes).

4. Les travaux de fin de mission

Après avoir procédé au contrôle des comptes, l'auditeur accomplit sa mission par des travaux qui comportent :[38]

- Le contrôle des évènements postérieurs à la clôture et qui font l'objet soit d'un ajustement comptable ou d'une note explicative aux états financiers ;
- Les contrôles spécifiques (les rapports spéciaux du commissaire aux comptes) ;
- Etablissement d'une note de synthèse qui récapitule l'ensemble de la démarche effectuée.

Au cours de cette étape, l'auditeur fait une synthèse des conclusions et constats de ses travaux, vérifie la cohérence des comptes annuels avec les diverses informations obtenues et s'assure qu'il dispose de tous les éléments d'appréciation pour justifier son opinion globale. Il communique dans son rapport général l'opinion sur les comptes et les conclusions de ses vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

[38] Imene KASSA, Op. ct, P.39.

SECTION 03 : LES TECHNIQUES D'AUDIT

Les auditeurs externe en menant sa mission d'audit au sein de l'entreprise fait appel à plusieurs techniques lui permettant la collecte d'éléments probants, 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.

Cette section présente les éléments suivants :

- La revue analytique ;
- Les techniques descriptives ;
- Confirmation directe ou circulation ;
- Les dossiers et feuilles de travail ;
- Tests sur le fonctionnement des contrôles ;
- Technique de validation des comptes ;
- L'audit et la détection des fraudes.

1. La revue analytique

L'auditeur pratique un examen dit « analytique » qui l'amène à s'interroger sur certaines évolutions globales de postes, d'une période à l'autre, ou sur la cohérence de l'évolution de certains postes entre eux Si l'auditeur dispose, dès le début de son contrôle sur les comptes finaux, d'un bilan et d'un compte de résultat déjà établis, il commence par ce travail qui lui permet d'acquérir une compréhension rapide des comptes de l'exercice La CNCC, dans ses normes de travail, cite notamment:[39]

- L'établissement des ratios habituels d'analyse financière et leur comparaison avec ceux des exercices précédents et du secteur d'activité ;
- Les comparaisons entre les données résultant des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou de données d'entreprises similaires ;

[39] https://www.etudier.com/ . Consulté le 14/04/2021 à 13 :02

- La comparaison en pourcentage du chiffre d'affaire des différents postes du compte de résultat.

Cette analyse permet de poser des questions à l'entreprise pour obtenir des explications sur les évolutions ou ratios à prion anormaux.

2. Les techniques descriptives

L'auditeur examine les principaux cycles d'opérations de l'entreprise et documente cette compréhension avec les objectifs les plus importants d'obtenir un support pour identifier les étapes du circuit, de préparer des programmes de contrôle qui s'adaptés aux particularités des cycles d'opérations et de pouvoir transmettre les connaissances acquises ces cycles à tous les membres de l'équipe. Pour procéder à cette description, l'auditeur peut avoir recours:[40]

- Aux narratifs ;
- Aux diagrammes de circulation (flow-chart) ;
- Aux annexes du diagramme de circulation.

2.1. Technique d'interviews

La présente partie a pour objet de fournir des indications précieuses pour réussir un entretien surtout au moment de l'examen du contrôle interne.

Un entretien mérite une préparation préalable minutieuse, il est conseillé de préparer les questions à l'avance et de prendre les précaution suivantes [41]:

- Prendre rendez-vous et ne pas arriver en retard ;
- Ouvrir l'interview par salutations et être courtois ;
- Prendre des notes et le faire savoir à votre interlocuteur ;
- Dire les objectifs que vous poursuivez ;
- Poser si possible des questions à choix multiples ;
- Terminer par merci et laisser une ouverture.

[40] Serge WHANNOU ,Op .cit., P.41.
[41] Ibid.

- **Déroulement :**

Et c'est comme suite : [42]

a) Comment poser des questions :

- Etre relaxe, clair et concis, éviter tout jargon ;
- Poser une seule question à la fois ;
- Faire attention aux questions sujettes à interprétations.

b) Ecoute attentive :

- L'auditeur doit écouter attentivement (auditeur) ;
- Possibilité de dire de petites choses pour détendre l'ambiance.

c) Comment prendre des notes :

- Prendre des notes est une impérieuse nécessité ;
- Eviter toute distraction ;
- Noter les points clefs : les points de contrôle, les faiblesses, autorisations ;
- Poser des questions et retourner en arrière si possible pour obtenir des précisions ;
- Relire et finaliser immédiatement ses notes (le lendemain vous oubliez).

- **Rédaction des narratifs :**

Certaines étapes de la description des systèmes ne peuvent que très difficilement être réalisées par l'utilisation des diagrammes. Lorsqu'il prépare des narratifs, l'auditeur doit être conscient que ces narratifs, comme les autres feuilles de travail, doivent pouvoir être compris et exploités par tout le monde.

Il existe deux type de narration, la narration par l'audité(oral) et la narration par l'auditeur (écrite), la premier est la plus riche, c'est elle apporte le plus d'enseignements, et la second n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissance . [43]

Annexe : L'auditeurs utilise les annexes pour revoir les narratifs précédentes**.**

[42] Ibid.
[43] Jacques RENARD, « Théorie et pratiques de l'audit interne », Edition 5, Eyrolles, Paris, 2004, P.350.

Exemple de narratif :[44]

❖ **Système ventes :**

- Service expédition :

Lorsque la marchandise est expédiée, le Service Expédition prépare un document de ventes (DV) en trois exemplaires :

1. Au client ;
2. Au service facturation (voir – après) ;
3. Au comptable (voir – après).

- Service facturations :

A réception du DV :

- préparation de la facture en deux exemplaires ;
- classement du DV par ordre numérique ;
- envoi de la facture :

1. au client ;
2. au comptable.

- COMPTABLE :

- Rapproche le DV et la facture ;
- Comptabilise la vente dans le livre auxiliaire des comptes à recevoir ;
- Classe le DV et la facture par ordre alphabétique de client.

2.2. Diagramme de circulation

L'auditeur l'utilise le diagramme de circulation pour tester l'application d'une procédure, c'est un moyen précis et efficace de s'assurer par une synthèse rapide que la procédure examinée est correct, et également un outil d'analyse permettre de déceler les faiblesses d'application de la procédure testé. [45] L'objectif principal du diagramme est de visualiser : [46]

[44] Serge WHANNOU, Op. ct, P.42-43.
[45] Jacques RENARD, Op.cit., P.359.
[46] Serge WHANNOU, Op.cit., P.43.

- Le circuit suivi par une information financière de son origine à sa comptabilisation en passant par les différentes étapes de traitement auxquelles elle est soumise ;
- Les supports (documents et registres comptables) qui sont générés au cours de ce circuit et leur utilité.

3.Confirmation directe ou circulation

Les preuves en matière d'audit sont classées à double sources, preuves qui proviennent d'une source extérieure au système de l'entreprise, preuves internes provenant du système même de l'entreprise . et généralement les preuves internes à l'entreprise (factures de vente) n'ont pas la même force probante que les preuves externes (reconnaissance de dette).[47]

Pour L'auditeur (le CAC) les preuves externe sont des confirmations directes crédibles et fiables et elles sont en relation directe avec les tiers de l'entreprise (fournisseurs, clients, banques), elles consistent à leur demander de confirmer ou de donner directement une information aux CAC.

Dans cette orientation, la norme internationale d'audit (ISA) n° 505 (2012, p. 6) dessine la procédure à suivre lors de la demande des confirmations externes, à savoir : [48]

-Le choix des informations à confirmer ;

-La sélection de l'échantillon des tiers ;

-La préparation de la demande de confirmation ;

-le suivi des répondants et les demandes de rappel ;

-l'évaluation des résultats obtenus.

Il s'agit par exemple de s'assurer d'un montant du bilan (dettes fournisseur, solde bancaire) ou de collecter des informations telle que les autorisations de signature des instruments de paiement.

[47] Stéphanie THIERY-DUBUISSON, « l'Audit », la Découvert, Paris,2004, P.83
[48] Khalil FEGHALI, « les techniques et les procédures d'audit comptable et financier : principes internationaux et pratiques libanaises », L'Harmattan, Paris, 2015, P.137.

Dans le cas de l'impossibilité ou d'insuffisance de confirmation l'auditeur externe procède à des procédures alternatives d'audit. Parmi les procédures alternatives figurent la vérification des factures et documents de livraison ou de réception des comptes des actifs ou des passifs, l'examen des encaissements ou des décaissements ultérieurs à la date de l'arrêté du solde apparaissant sur la confirmation.[49]

Cette procédure (alternative) permet à l'auditeur externe de s'assurer la sincérité du solde qui a été encaissé ou réglé et de la fidélité de ce même compte figurant sur les états financiers.et d'assurer l'existence de ces comptes à la fin de l'année.[50]

4.Les dossiers et feuilles de travail

L'auditeur et ses collaborateurs collectent un nombre important d'informations qui doivent être classées et organisées afin de faciliter l'accès et une exploitation rationnelle des documents.

4.1. Le dossier permanent

Ce dossier comprend les informations relatives à la structure, l'organisation et les aspects juridiques (statuts, type organigramme, actionnaires, procédures de travail, etc.). [51]

Et L'organisation générale du classement des dossiers exige une codification :[52] code dossier, société, associé responsable. A l'intérieur de chaque dossier, le classement des documents se fait d'après l'index numérique figurant en annexe.

4.2. Le dossier annuel

Comprend le reste d'informations qui s'attachent à l'exercice audité tels que les états financiers, les rapports, le plan d'audit, etc. Un classement par nature d'information peut être opéré dans ce même dossier (stocks, vente et client, personnel, impôts et taxes, etc.).[53]

[49] Idem, P.144-145.
[50] Idem, P145.
[51] Nadjia BELHADI AHMED, « l'Audit financier et comptable en Algérie », Mémoire de fin d'étude Magister, Université d'Oran 2, Algérie, 2010-2011, P.118.
[52] Serge WHANNO , Op.cit., P.49.
[53] Nadjia BELHADI AHMED, op.cit., P.118.

4.3. Feuilles de travaille

On va du général au particulier.et du Synthétique au détail. Chaque section s'organise comme suit : [54]

- Feuille récapitulative 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.

5.Tests sur le fonctionnement des contrôles :

Les tests sur le fonctionnement du contrôle sont :[55]

5.1. Rédaction du programme de contrôle

L'auditeur en charge prépare les programmes de vérification du fonctionnement des contrôles selon un modèle qui contient une description des tests qui seront menés pour vérifier l'enregistrement en achats et factures à recevoir figurant sur l'état des réceptions non facturées dans les délais, et la confirmation directe des compte fournisseurs à la date de clôture.

5.2. Exécution des tests

Elle consiste à vérifier l'existence des contrôles identifiés précédemment sur les guides :

- L'enquête : interroger les personnes chargées de faire les contrôles.
- Observation : regarder l'existence matérielle du contrôle .
- Répétitions du contrôle : reperformence (voir si on arrive au même résultat).

[54] Serge, W, Op.cit., P.50.
[55] Ibid., P.50-51.

5.3. Documentation des tests

a) Nécessité d'utiliser feuilles de travail datées, signées et référencées.

b) Organisation des feuilles de travail :

- Rappel de l'objectif poursuivi lors du test ;
- Travail effectué (en conformité avec le programme) ;
- Conclusion ;
- Les feuilles justificatives des travaux menés.

5.4. Exploitation des conclusions

Concerne l'existence ou l'absence d'anomalie :

- Aucune anomalie : Programme allégé de contrôle des comptes.
- Anomalie : - la même situation que contrôle inexistant.
  -Programme étendu de contrôle des comptes.

5.5. Rédaction du point a insérer dans le rapport de recommandation

Concerne :

- Description de la faiblesse ;
- Impact sur l'entreprise et ses états financiers ;
- Recommandation ;
- Observation du client en cas de désaccord.

Dans tous les cas discussion des points avec les responsables concernés

6. Technique de validation des comptes

Techniques de contrôle des comptes sont : [56]

- **Vouching** : contrôle sur factures justificatives.
- **Reperformence** : reconstitution.
- **Footing** : vérification arithmétique.
- **Matching** : rapprochement.

[56] Document interne du cabinet

Exemple de validation des comptes de trésorerie :

- Elaboration du programme de travail ;
- Réalisation des contrôles ;
- Rédaction des conclusions ;
- Référenciassions des feuilles de travail.

7. L'audit et la détection des fraudes

Le rôle de l'audit n'est pas de détecter les fraudes mais peut y déboucher. Il peut en fournir les outils nécessaire tel que [57]:

- Contrôle de caisse ;
- Examen des pièces comptables ;
- Vérification des états de rapprochement ;
- Enquêtes : auprès des personnes ;
- Vérifications du rangement des bureaux et tiroirs ;
- Questionnaires aux agents, quelquefois ouvertes ou fermées.

l'auditeur a pour rôle aussi de la détection des faits délictueux , en rassemblant des preuves suffisantes, en plus d'interroger les personnes susceptibles de renseigner .[58]

[57] Serge, W, Op.cit., P.51.
[58] William TROUBAT, « L'Audit légale et la fraude : le rôle du commissaire aux comptes dans la détection de la fraude en entreprise », mémoire de fin d'étude Master, université Grenoble, France,2017, P.60-61.

Conclusion du premier chapitre

Dans ce chapitre, nous avons tenté de présenter l'audit de manière générale et de plonger dans la limite des types d'audit, qui est l'audit comptable et financier, et ce dernier est l'examen qui est effectué par un professionnel compétent et indépendant afin d'exprimer une opinion impartial sur la régularité et la validité des données, et ce professionnel est le commissaire aux comptes , de sorte que nous avons remarqué qu'il est le garant de la fiabilité des informations financières, et cette crédibilité apporte sécurité aux dirigeants, et garanties pour les tiers.

L'évaluation de la qualité d'audit comptable et financier faire l'objet de notre deuxième chapitre, cette évaluation se fera selon des indicateurs reconnus et détenus par les organismes internationaux, et présenter ce concept et ses différents aspects.

CHAPITRE II

L'EVALUATION DE LA QUALITE D'AUDIT SELON LES IQA

CHAPITRE II : L'EVALUATION DE LA QUALITE D'AUDIT SELON LES IQA

La qualité de l'exercice d'une profession donnée influe sur les résultats obtenus dans cette profession, et la profession d'audit est l'une des plus importantes de ces professions dans la communauté économique et même politique , qui a été remarquée ces dernières années et après la crise financière mondiale, il y a des pays dont la politique financière a échoué en raison du raccourcissement du rôle de l'audit en leur sein et de l'incapacité de l'auditeur à identifier les problèmes auxquels ces entreprises sont confrontées, ce qui a conduit à des appels élevés, pour atteindre la qualité du travail, et la nécessité d'étudier et de rechercher comment mettre à niveau cette profession au niveau de qualité requis, et la connaissance des indicateurs qui affectent positivement le processus d'audit pour lui donner une caractéristique de qualité.

Dans ce présent chapitre , nous consacrons la première section pour la présentation 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, 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 des indicateurs les plus retenus dans le monde professionnel d'audit .

SECTION 01 : L'EVALUATION DE LA QUALITE D'AUDIT

Depuis quelque temps, on accorde beaucoup d'attention à la façon dont les comités d'audit évaluent la qualité des travaux de leurs auditeurs. Si le concept de « qualité de l'audit » est sur toutes les lèvres, force est de constater qu'il n'a pas de définition généralement admise. C'est d'ailleurs ce qui explique que cette évaluation pose problème aux entreprises et à leurs comité d'audit.

Cette section présente les éléments suivants :

- La définition de la qualité d'audit ;
- Le rôle de la qualité d'audit ;
- L'évaluation de la qualité d'audit ;
- Les objectifs de l'évaluation de la qualité d'audit ;
- Le comité d'audit ;
- Les normes relatives à la qualité d'audit.

1.La définition de la qualité d'audit

Selon la définition la plus connue de la qualité de l'audit, formulée par De Angelo en 1981 :" La qualité de l'audit est définie comme l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur donné va simultanément découvrir une anomalie significative dans le système comptable de l'entreprise cliente et mentionner cette anomalie "[59], selon cette définition la qualité d'audit dépend de deux paramètres : la compétence de l'auditeur pour déceler les anomalies et son indépendance pour communiquer ces anomalies .[60]

Pour collins et valin, la qualité d'audit : « est l'examen méthodologique d'une situation par une personne compétente et indépendante qui s'assure de la validité des éléments qu'il doit contrôler, qui vérifie la conformité du traitement de ses faits avec les règles, les norme,

[59] De Angelo L.E. (1981), « Auditor size and audit quality », Journal of Accounting and Economics, 3, 183-199. Page 186.
[60] Marine PORTAL, « les déterminants de la qualité de l'audit » ,2011, France, p.37-38.

et les procédures du système du contrôle interne, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la concordance globale de cette situation aux normes »[61]

Ces définitions distinguent entre la compétence (qualité de détection) qui basé sur l'aptitude de l'auditeur à percevoir les irrégularités et les anomalies significatives dans les comptes de l'entreprise audité, et l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur, qui fait référence à l'objectivité de l'auditeur, elle est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur.

2.le rôle de la qualité d'audit

Le rôle de la qualité d'audit se présent comme suit :

2.1. Augmenter la confiance dans les rapports d'audit

Les états financiers annuels constituent un résumé de l'activité de l'entreprise, qui est utilisé par diverses parties à des fins d'évaluation et de prise de décision. Les scandales financiers ont créé un écart important entre les informations fournies et la réalité économique, ce qui a conduit à une crise de confiance dans les marchés, c'est pour cette raison que le commissaire aux comptes joue le rôle de garant de la confiance car son travail Il s'agit de certifier les comptes, de vérifier leur sincérité et régularité, et ainsi donner une image fidèle du statut des associés. Donc les tiers ont besoin d'être sure quant à la qualité de cette audit.[62]

2.2. 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.[63]

[61] Kahina AZOUNE, Naima FERSAOUI, « les facteurs déterminants de la qualité d'audit légal en Algérie du point de vue des commissaires aux comptes », Mémoire de fin d'étude Master, ESC, Alger, 2015-2016, P.33.

[62] Besma AZOUNE, Malika MOUHOU, « Les facteurs déterminants de la qualité d'audit légal en Algérie », Mémoire de fin d'étude Master, Université Abderrahmane Mira de Bejaïa, Bejaïa, 2016-2017, P.39.

[63] Idem.

La théorie de l'agence analyse le recours à l'audit externe comme un moyen de réguler les conflits d'agence, notamment entre actionnaires et dirigeants. En effet, la qualité d'audit est considérée comme une des composantes d'un système de contrôle complexe chargé de compenser la relative incapacité d'un actionnariat à surveiller et contrôler la politique comptable des managers.[64]

2.3. Renforcement du concept de gouvernance de l'entreprise

La gouvernance d'entreprise est définie selon Charreaux 1997, comme : « l'ensemble des mécanismes organisationnels, qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire**».**[65]

L'audit est considéré comme un mécanisme de gouvernance, son rôle principal est de découvrir les manipulations et d'assurer la fiabilité et la crédibilité des données comptables diffusées , tout en contribuant à réduire l'asymétrie des informations sous-tendant à la relation entre les dirigeants, les actionnaires et les tiers, ainsi qu'une facteur clé permettant aux différents partenaires de prendre eux-mêmes des décisions, et compte tenu de leur importance dans la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers doivent être rassurés sur la qualité de cet audit.[66]

2.4. Réduction de l'écart attendu (expectation gap)

L'expectation gap est une expression propre aux commissaires aux comptes, Elle traduit l'écart qu'il y a entre la mission telle que le commissaire aux comptes la perçoit et l'attente qu'ont les destinataires de la mission du commissaire aux comptes.[67]

La principale cause de l'expectation gap est le niveau faible du rendement effectif de l'auditeur par rapport aux normes de l'audit et les normes de qualité reconnues. La faiblesse de l'audit est donc considérée comme la principale cause de l'écart entre les attentes des

---

[64] Charles PIOT, « relation d'agence, opportunités de croissance et notoriété de l'auditeur externe : une étude empirique du marché français », Thèse de doctorat, université pierre mendés France, France,2000, P.6.

[65] Peter WIRTZ, « Politique de financement et gouvernance d'entreprise », Economica , Paris, 2002.P.102.

[66] Kahina AZOUNE, Naima FERSAOUI, Op.cit, P.37.

[67] Idem.

utilisateurs et le travail réel de l'auditeur. L'amélioration qualitative de la procédure d'audit est à même de réduire cet écart.[68]

3.L'évaluation de la qualité d'audit

Selon Stufflebean (1980), l'évaluation est processus par lequel on définit, obtient et fournit des informations utiles permettant de juger les décisions possibles.[69]

C'est une opération qui consiste à estimer, à apprécier, à porter un jugement de valeur, ou à accorder une importance à une personne, à un processus, à un évènement, à une institution ou à tout objet à partir d'informations qualitatives et/ou quantitatives et de critères précis en vue d'une prise de décision. Evaluer, c'est éclairer l'action de façon à pouvoir décider avec justesse de la suite des événements (Legendre, 1993).[70]

Et 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 objectif pour déterminer dans quelle mesure les critères de la qualité d'audit sont satisfaits. [71]

4.les objectifs de l'évaluation de la qualité d'audit

Les objectifs de l'évaluation de la qualité d'audit sont :[72]

- Déterminer la conformité ou la non-conformité des éléments du système qualité ;
- Déterminer l'efficacité du système qualité mis en œuvre ;
- Satisfaire aux exigences réglementaires ;
- Permettre l'enregistrement du système qualité de l'organisme audité.

---

[68] Mohamed Rachid BOUMEDIENNE, « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », Thèse de doctorat, l'université d'Abou Bekr Belkaid, Telemcen, 2013-2014. P.56-57.
[69] Merlin DJOMALEU DJUMEDIO, « Evaluation et performance de l'audit interne », Mémoire defin d'étude Master, ISMA, Cameroun, 2013, P.19.
[70] Idem
[71] Chawki MELLAL, Zineb Nouria MESSASI, « Les indicateurs de la qualité d'audit comptable et financier en Algérie », mémoire de master, ESC, Alger,2018-2019, P.41.
[72] http://www2.deloitte.com/ . Consulté le 17/04/2021 à 23h00.

5. Le comité d'audit

Le comité d'audit est un mécanisme de gouvernance qui s'est d'abord développé aux Etats 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.

5.1. La définition du comité d'audit

Le comité d'audit est un organe important de la bonne gouvernance d'entreprise. Il peut être un acteur essentiel de la qualité de l'information financière, de la fiabilité dispositif de contrôle interne et de la mise en œuvre d'une gestion des risques adaptée à l'entreprise. Par ailleurs, il est l'interlocuteur premier des auditeurs internes et externes.[73]

5.2. Les missions d'un comité d'audit

Depuis 2016, le code de commerce définit les missions légales du comité d'audit, qui est chargé, sous la responsabilité du conseil, du suivi de:[74]

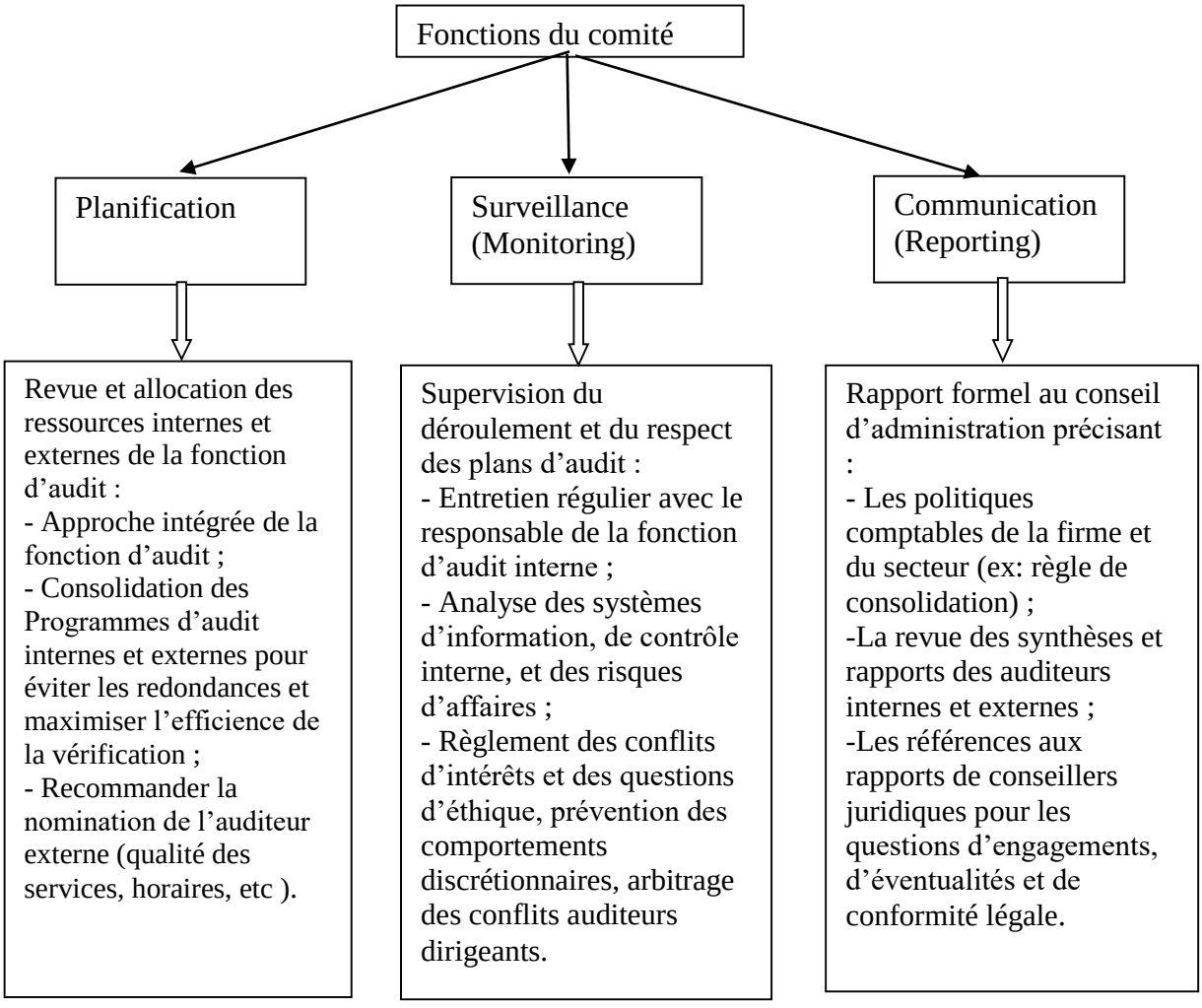
- Recommandation du CAC : le comité d'audit émet une recommandation au conseil pour la nomination et le renouvellement des CAC, étant précisé que lorsque le comité d'audit soumet une recommandation au conseil pour la désignation d'un CAC, celle-ci doit comporter au moins deux choix possibles et que la préférence du comité d'audit doit être dûment motivée ;
- Approbation des SACC : le comité d'audit approuve la fourniture des services autres que la certification des comptes (SACC) ;
- Information du conseil : le comité d'audit rend compte régulièrement au conseil de l'exercice de ses missions, notamment sur les résultats de la mission de certification des comptes et, sur la manière dont cette mission a contribué à l'intégrité de l'information financière et du rôle qu'il a joué dans ce processus. Il informe le conseil sans délai de toute difficulté rencontrée.

[73] https://www.cairn.info / . Consulté le18/04/2021 à 18h30.
[74] https://www.cairn.info / . Consulté le18/04/2021 à 18h39.

L'IFA rappelle qu'au-delà des missions légales du comité d'audit, le conseil peut décider de confier au comité d'audit des missions supplémentaires, et en particulier les missions suivantes :[75]

- La revue des informations prévisionnelles ;
- L'examen des opérations de fusion/acquisition/cession ;
- L'examen de la politique financière ;
- La revue de l'information non financière.

Figure N° (1): Cadre fonctionnel du comité d'audit



Source : Alain FINET, « Gouvernement d'entreprise : Aspects managériaux, comptables et financier », Ed : Boeck, Bruxelles, 2005, P.173.

[75] https://www.cairn.info / . Consulté le18/04/2021 à 18h59.

5.3. La relation entre le comité d'audit et l'audit externe

Le comité d'audit dispose de plusieurs leviers pour promouvoir la qualité de l'audit externe, il est responsable de la nomination ainsi que la rémunération et la supervision des auditeurs de la société, il est également le pouvoir d' arbitrer tout conflit avec la direction sur l'opinion d'audit, et de s'assurer que l'auditeur externe dispose d'un budget d'honoraires suffisant, à surveiller son indépendance en limitant et en pré-approuvant toute activité parallèle de consultation, et à diriger le processus de sélection-congédiement le concernant. [76]

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. [77]

6. Les normes relatives à la qualité d'audit

L'objectif premier des normes d'audit internationales est d'harmoniser et d'homogénéiser les travaux afin de créer un consensus permettant de faire reconnaître des pratiques par un public le plus large possible. Les normes d'audit, y compris les normes sur la qualité, permettent ainsi de justifier la nature et l'étendue des travaux des auditeurs et imposent une obligation de moyens. Les normes sont également un moyen efficace de former, justifier et contrôler les comportements des auditeurs selon.[78]

Les normes ISA (International Standards on Auditing) qui régissent l'audit au niveau international. Au sein de ce référentiel, les normes ISA 220, le code éthique, Code of Ethics for Professional Accountants, et la norme ISQC1149 (International Standard on Quality Control) sont dédiés à la qualité de l'audit.[79]

---

[76] Charles PIOT, Lamya KERMICHE, « A quoi servent les comités d'audit », 2009, France, P.9-10.
[77] Elisabeth BERTIN, Christophe GODOWSKI, « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise », Nice, France, 2010, p.8.
[78] https://www.deloitte.ca / . Consulté le 18/04/2021 à 23h26.
[79] https://www.deloitte.ca / . Consulté le 18/04/2021 à 00h04.

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. [80]

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.

6.2. La norme ISQC 1

La norme internationale de contrôle de qualité 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 complémentaire à la norme ISA220, leur objectif est 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 .[81]

[80] Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), « Normes internationales d'audit 200-810 », France, 2012, P1
[81] Idem.

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

La façon dont les CA évaluent la qualité de l'audit suscite beaucoup d'intérêt. Nombreux sont ceux qui procèdent à des évaluations annuelles et à des examens complets périodiques ; d'autres explorent de nouvelles méthodes, notamment l'évaluation de la qualité en temps réel au moyen d'une méthode axée sur des paramètres, que l'on appelle indicateurs de la qualité de l'audit (ou IQA).

Cette section présente les éléments suivants :

- Définition d'un indicateur qualité « IQ » ;
- Définition des Indicateurs de la qualité d'audit ;
- Les avantages et les défis des IQA ;
- La mise en œuvre des IQA.

1. Définition d'un indicateur qualité « IQ »

1.1. Définition d'un indicateur

Les indicateurs sont propres à chaque organisme et sont définis en fonction de la politique et des objectifs de celui-ci.

L'indicateur constitue un outil d'appréciation du niveau de performance obtenue par une filiale ou par une unité ou par un processus dans la gestion d'une de ses prestations. Un indicateur qualité est orienté sur les facteurs mis en œuvre (nombre d'erreurs et coût, délai) ou sur le résultat lié à la perception du client (réclamations par motif, indice de satisfaction par exemple).[82]

Indicateur est donc un événement, 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. C'est aussi une donnée dont on a besoin pour progresser. [83]

[82] https://www.etudier.com/ . Consulté le 19/04/2021 à 12h01
[83] https://www.etudier.com/ . Consulté le 19/03/2021 à 19/04 /2021 à 13h 30

Techniquement, un indicateur est une variable ayant pour objet de mesurer ou apprécier un état ou une évolution , C'est donc un instrument qui permet :[84]

- 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.

1.2. Définition d'un indicateur qualité « IQ »

Il peut défini comme un Instrument d'analyse permettant de chiffrer la qualité d'un produit ou d'un service livré, la satisfaction en matière de délai, de qualité, d'ergonomie, de sécurité, de rapport qualité prix…[85]

Un indicateur de qualité peut être définie aussi 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. Il permet également de mesurer le respect et l'application des normes et procédures de référence d'un évènement étudié, et d'étudier le niveau de satisfaction des bénéficiaires.[86]

2.Définition des Indicateurs de la qualité d'audit :

Évaluer la qualité de l'audit n'est pas une tâche facile pour le comité d'audit, qui ne voit pas toujours le temps et les efforts que l'auditeur a consacrés à la mission et le travail de coordination qui a été fait par l'auditeur, la direction et les autres intervenants.

Les indicateurs de la qualité de l'audit (IQA) sont intéressants, car ils représentent un moyen d'évaluer de façon quantitative des aspects donnés de l'audit externe. Lorsque leur contexte est bien décrit et que tous les intervenants prennent part aux discussions les concernant, les IQA peuvent apporter un éclairage utile, faciliter la collaboration entre l'auditeur, la direction et le comité d'audit, et fournir de l'information détaillée aux fins de l'évaluation et du maintien de la qualité de l'audit.[87]

---

[84] Ibid.
[85] Chawki MELLAL, Zineb Nouria MESSASI., Op.cit., P44-45.
[86] Ibid.
[87] Makram CHEMANGUI, « la problématique de mesure de la qualité d'audit », Ed : Halshs, France, 2005, P.5.

Le CCRC 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 ». [88]

Il a été définir également Les IQA comme un ensemble de mesures quantitatives relatives à l'audit des sociétés ouvertes qui ont été mises au point pour les parties concernées par l'information financière et le processus d'audit, comme les comités d'audit et, éventuellement, le public investisseur.

3.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.

3.1. Les Avantages

Les avantages des IQA se présentant comme suit : [89]

- Amélioration de l'efficacité et de l'efficience des interactions entre la direction, le comité d'audit et l'auditeur ;
- Clarification des attentes et des responsabilités de chacun en ce qui a trait à la qualité de l'audit ;
- Meilleure compréhension du processus d'audit et engagement accru de la part du comité d'audit à cet égard ;
- Consolidation des efforts de coordination et de coopération dans le cadre de l'exécution de l'audit ;
- Obtention de données quantitatives et qualitatives qui facilitent l'évaluation de l'auditeur par le comité d'audit.

---

[88] 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. 7-10.
[89] Idem, P.01.

Bref, les IQA et les discussions les concernant aident le comité d'audit, la direction et l'auditeur à mieux comprendre les attentes et facilite la coordination et la collaboration lors de l'audit, ce qui peut se traduire par une meilleure surveillance et par un audit de meilleure qualité.

3.2. Défis

Les défis des IQA sont : [90]

- Il peut être difficile de choisir les IQA les plus pertinents et de bien comprendre les liens entre les différents IQA ;
- L'évaluation des IQA comporte son lot de difficultés (identification des critères d'évaluation, interprétation des écarts) ;
- Il n'est pas toujours facile de savoir quels changements apporter aux systèmes et aux processus du cabinet d'audit pour permettre la communication des IQA.

4.La mise en œuvre des IQA

Le processus de mise en place des IQA est présenter comme suit :[91]

1. Se familiariser avec les IQA ;
2. Définir les objectifs et choisir les IQA ;
3. Déterminer quand et comment il convient de communiquer les IQA ;
4. Surveiller et évaluer les IQA ;
5. fournir une mise à jour du processus autour des IQA.

4.1. Se familiariser avec les IQA

Difficulté à identifier, évaluer et quantifier la qualité de l'audit, ce qui a conduit à un intérêt international accru pour l'utilisation des indicateurs de qualité de l'audit comme solution à ce problème , de sorte qu'il est La recommande d'utiliser des indicateurs de qualité d'audit pour enrichir les discussions sur la qualité de l'audit entre les principales parties prenantes (la direction, le comité d'audit et le cabinet d'audit), et cela commence

[90] Idem, P.6.
[91] Idem, P. 3-4.

l'identification de son concept, et aux avantages potentiels de son utilisation, ainsi qu'aux défis qui peuvent être rencontrés.

4.2. Définir les objectifs et choisir les IQA

Au début du processus de mise en place d'IQA, la direction, le comité d'audit et le cabinet d'audit doivent discuter ouvertement des responsabilités et des attentes de chacun. Ensemble, ils pourront ensuite définir les objectifs qui guideront le choix des IQA.

Le tableau 1 ci-après fournit des exemples d'objectifs qui motivent souvent les organisations à avoir recours aux IQA :[92]

Tableau N°(3): 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 connaissions en terme d'audit et aussi de clarifier les tâches d'un auditeur, ce qui permettre une coordination entre les différents responsables.
Evaluation 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 souhait 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. 10.

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 ?...

[92] Ibid. P.10.

le choix des IQA par la comité d'audit Tout dépend :[93]

- Des circonstances propres à l'organisation ;
- Des besoins et des objectifs qu'il a définis ;
- Des améliorations souhaitées (Amélioration de l'efficience et de l'efficacité de l'audit et amélioration du contrôle d'audit).

Pour les nouveaux utilisateurs des IQA il faut commencer par un nombre des IQA entre 5 et 10 IQA, ils doivent également être réalistes pour faciliter le processus, et utilisations les informations précédemment obtenues de l'auditeur ou de la direction.

Lorsqu'on choisit les IQA il faut prendre en considération :[94]

• la nature unique des activités de l'organisation ;
• les aspects particuliers présentant un risque d'audit important ;
• les aspects de l'audit à l'égard desquels on souhaite une plus grande transparence ou davantage d'information ;
• les facteurs auxquels on attache le plus d'importance dans l'évaluation de l'auditeur ;
• les thèmes traités dans les rapports d'inspection des organisations provinciales de CPA ou des rapports d'organismes de supervision de l'audit, comme le CCRC et le PCAOB ;
• les IQA dont l'auditeur ou la direction font déjà le suivi ou qu'ils prennent en compte aux fins de leur propre gestion interne ;
• la capacité de l'auditeur ou de la direction à communiquer l'information nécessaire et à avoir des discussions intéressantes sur le contexte entourant cette information ;
• l'information que le cabinet d'audit a déjà communiquée dans d'autres rapports ;
• les résultats provenant de l'évaluation annuelle ou de l'évaluation complète périodique de l'auditeur.

Il importe de revoir les IQA initialement défini au fil du temps. Au fur et à mesure que les processus s'affineront, les intervenants prenants auront une idée plus claire des IQA qui sont les plus utiles pour apprécier la qualité de l'audit.

[93] Ibid. P.11.
[94] Ibid. P.11.

4.3. Déterminer quand et comment il convient de communiquer les 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.

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.

4.4. Surveiller et évaluer les IQA

Il est important de discuter de la manière d'évaluer les IQA tôt, en particulier la première fois, afin 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.

Deux méthodes d'évaluation courantes des indicateurs de qualité d'audit sont présentées dans le tableau ci-dessous :[95]

[95] Idem. P.22.

Tableau N°(4): Exemples de méthodes d'évaluation des IQA

Méthode d'évaluation	Description
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.

Source : CPAB-CCRC-IAS, « Guide à l'intention des comités d'audit sur les indicateurs de la qualité de l'audit », Toronto, 2018, P. 22.

5.4. Fournir une mise à jour du processus autour des IQA

Faire le point sur le processus entourant les IQA et déterminer s'il y a des changements à apporter en vue du prochain audit (Adapter et ajuster les IQA en fonction des besoins, ou en choisir d'autres si cela est nécessaire).[96]

[96] Idem, P.24.

SECTION 3 : LA CLASSIFICATION DES IQA

Les IQA peuvent contribuer à la qualité de l'audit, à condition que les organisations les choisissent et les évaluent avec soin, en tenant compte de leurs propres circonstances, car il n'y a pas de formule passe-partout. Lorsqu'ils sont bien choisis et évalués, les IQA fournissent de l'information permettant au comité d'audit, à la direction et au cabinet d'audit de tenir des discussions fructueuses sur la qualité de l'audit.

Cette section présente les éléments suivants :

- Les IQA selon Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), USA ;
- Les IQA selon le Conseil Canadien sur la reddition des comptes (CCRC), CANADA ;
- Les indicateurs universels ;
- La description et l'explication des IQA.

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

Les chercheurs et les praticiens ont essayé de mesurer la qualité de l'audit légal utilisant des indicateurs de mesure, communément appelés proxies, qui s'appuient sur des substituts de la qualité de l'audit. Etant donné que la qualité de l'audit peut être appréhendée à travers des intrants (inputs), des extrants (outputs) et des facteurs contextuels.

Le PCAOB précise que les proxies des outputs constituent des indicateurs de mesure directs, et les proxies des inputs sont des indicateurs de mesure indirects de la qualité de l'audit, tels que la compétence de l'auditeur, son indépendance, la culture du cabinet d'audit…[97]

PCAOB a proposé une liste de 28 élément d'indicateurs de qualité d'audit , qu'elle a classés en trois section : [98]

[97] Issam HAYLY, « La Qualité De L'audit Légal : Revue de littérature et voies de recherche dans le contexte Marocain », Maroc,2019, P.233.

[98] 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

- Professionnels de l'audit ;
- Processus d'audit ;
- Résultats de l'audit.

PCAOB a proposé une liste de 28 élément d'indicateurs de qualité d'audit , qu'elle a classés en trois section : [99]

- Professionnels de l'audit ;
- Processus d'audit ;
- Résultats de l'audit.

Il a également souligné qu'il n'est pas obligatoire d'appliquer tous ces indicateurs, mais plutôt de les adapter en fonction des besoins de l'entreprise.

Le tableau annexe n°(03) représente le détail de chaque section.

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

Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) a récemment mené à terme un projet pilote à caractère exploratoire sur les IQA, et avec la participation des comités d'audit des entreprises canadiennes et des auditeurs externes ainsi que les dirigeants de ces entrepris, il a pu lancer ce projet pilote des IQA dans le but d'identifier leur utilité ainsi que leurs objectifs . La réalisation de ce projet a mise en place une sélection d'indicateurs très diversifies qui peut résulter de la diversité des objectifs. [100]

CCRC considérés les indicateurs de qualité comme un moyen d'évaluer la qualité de l'audit ce qui a conduit à la création d'un langage commun pour les parties prenantes afin d'améliorer le dialogue au début du la processus pour éviter les surprises lors de l'audit. Il a également indiqué que les indicateurs les plus efficaces sont ceux qui sont conçus en fonction de l'entreprise , et qu'il vaut mieux choisir entre 5 à 10 indicateurs pour faciliter leur application et leur gestion .[101]

---

[99] 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.
[100] CCRC, LES INDICATEURS DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT, novembre 2019, P.1-2.
[101] Ibid.

Le tableau annexe n° (4) représente les indicateurs courants selon CCRC avec leur Signification **.**

3.Les indicateurs universels

Il existe des différences significatives entre les indicateurs de qualité D'audit des différentes initiatives, en raison des différences dans l'approche organisationnelle et des modèles commerciaux dans lesquels les entreprises opèrent, et d'autres facteurs qui affectent la qualité de l'audit. Par conséquent, nous choisirons de fournir une courte liste d'indicateurs de qualité d'audit communs aux différents organismes d'évaluation de la qualité mis en place par la fédération européenne des experts comptables (FEE) en 2015. [102]

Ces indicateur sont exprimés en termes généraux qualitativement (11%), quantitativement (56%), ou les deux (33%), et en raison de la grande variété les AQI sont appelés de manière interchangeable « conducteurs de qualité de l'audit », «indicateurs de qualité de l'audit», «facteurs de qualité de l'audit» ou «mesures de la qualité de l'audit».

Le tableau annexe n° (5) représente cette liste établie par la fédération européenne des experts comptables (FEE) en 2015.

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 :

[102] Federation of European Accountants (FEE), Rapport « overview of Audit quality indicators Initiatives », Edition Décembre 2015. P 5-6.

- **L'indépendance :**

De multiples définitions ont été données à la notion d'indépendance. Selon R.K. Mautz et H.A. Sharaf, 1961, "L'indépendance est tellement importante pour tout type d'audit qu'elle est même indissociable du terme audit". Pour Watts et Zimmermann 1978, "L'indépendance correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise".[103]

Pour De Angelo, 1981, "le niveau d'indépendance est probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur". Dans le même ordre d'idées pour Flint, 1988, "l'indépendance de l'auditeur dépend de son niveau de probité face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité" .[104]

Généralement l'indépendance de l'auditeur est appréhendée à travers deux accès, à savoir :

l'indépendance d'esprit (ou de fait) qui se traduit par l'attitude mentale permettant à l'auditeur d'être toujours en alerte par rapport aux dangers de la dépendance et l'indépendance d'apparence qui s'appuie sur la perception par les tiers du comportement apparent de l'auditeur et qui se base sur son intégrité et son objectivité.[105]

Dans ce sens, l'auditeur légal doit faire preuve de la plus grande discrétion et indépendance dans l'exercice de ses fonctions et s'attacher dans la vie privée et professionnelle, à éviter tout agissement susceptible de discréditer les valeurs suivantes de la profession : compétences et diligences professionnelles, Objectivité, Intégrité, Confidentialité, Comportement professionnel.[106]

- **La compétence :**

La compétence est définie comme la capacité d'un individu à exercer une fonction ou réaliser une tâche. On parle aussi d'habileté. La compétence représente aussi l'aptitude

[103] Fala AYACHIT, Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes, Algérie, 2019, P.58.
[104] Ibid.
[105] Ibid. P.59.
[106] Ibid.

d'une personne dans le cadre d'une activité ou d'un poste déterminé à maîtriser l'état de l'art correspondant et à mettre en œuvre le savoir-faire et les ressources nécessaires.

Elle définit aussi par le niveau de technicité, de connaissance et d'expérience de l'auditeur légal. Elle lui permet de mieux apprécier les situations complexes pour pouvoir formuler un jugement sur les comptes. De ce fait, le choix de l'auditeur d'être dépendant ou indépendant ne peut être saisi que si sa compétence lui permet de comprendre, de manière très satisfaisante, l'ensemble de ses travaux d'audit[107].

- **L'expérience de l'auditeur :**

L'auditeur doit disposer de l'expérience et de la formation nécessaire afin de s'assurer une indépendance intellectuelle à l'égard des équipes financières de l'entreprise auditée, de ce fait une formation, une qualification, une expérience et des connaissances suffisantes sont indispensables pour bien mener à un audit financier.

De plus, le niveau d'expérience de l'auditeur a un impact significatif sur la qualité des rapports émis et des solutions proposées aux problèmes. Plus ce niveau est élevé, plus la capacité de l'auditeur à apprécier la complexité des situations est grande.

- **L'éthique :**

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

Selon la théorie de Jones (1991), un individu doit franchir quatre étapes psychologiques pour adopter un comportement éthique :[108]

- Il doit interpréter une situation donnée comme un problème éthique ;
- Ensuite il doit décider quelle option est correcte du point de vue moral ;
- Puis, il doit avoir la volonté de se comporter de manière éthique, même si son propre intérêt lui dicte une attitude contraire ;

[107] Ibid. P.57-58.
[108] Hassan LAHBARI, et Riadh MANITA , « l'impact des facteurs qualitatifs sur les jugements éthiques de la matérialité en audit » , May 2011, Montpellier, France, P.6.

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

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

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

- **La taille du cabinet :**

La taille du cabinet d'audit est un autre indicateur de qualité d'audit pouvant être mesuré par le nombre d'associés qui partagent le capital, le pouvoir et les responsabilités.la relation entre la taille de cabinet et la qualité d'audit s'explique notamment par la pression concurrentielle exercée sur les auditeurs.[109]

Le premier effet, que nous qualifions d'effet « BIG N » se fonde sur la théorie De Angelo(1981) qui stipule que les grands cabinets d'audit (BIG N) fournissent des services de meilleure qualité car ils disposent de meilleures infrastructures, d'équipes plus nombreuses et mieux formées, etc.[110]

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

Un cabinet d'audit peut diminuer le risque d'échec d'une mission d'audit en mettant en place ou en renforçant sa politique de revue des dossiers par un associé autre que celui chargé du dossier. Selon l'étude de Matsumura et Tucker (1995) , la mise en place de la révision du dossier d'audit par un deuxième associé pousse l'associé signataire non seulement à se comporter avec une plus grande indépendance au moment de l'émission de son opinion mais également à faire des sondages plus nombreux au moment de l'appréciation des forces et faiblesses du contrôle interne et de la révision des comptes. Le second associé

[109] Christian PRAT, « 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, P109.
[110] Sophie AUDOUSSET-COULIER, « la publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises. Deux études de déterminants ; Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audit publies », thèse de doctorant , HEC, France, May 2008.P.289.

utiliserait une stratégie de résolution des problèmes rencontrés nettement plus efficace et perfectionnée que celle du premier associé. [111]

La revue du dossier par un co-associé permet de partage des compétences et des contributions de tous les associés, encourage une responsabilité partagée sur l'ensemble des dossiers d'audit.et améliore la qualité du service rendu au client et, d'autre part, le capital compétence de chaque associé du cabinet.

- **La rotation des associés :**

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. [112]

En revanche, ils considèrent que la rotation génère des couts économiques supplémentaires et que de nouveaux auditeurs ont des difficultés pour bien comprendre l'activité économique et les opérations de l'entreprise qu'ils commencent à auditer, et par conséquence brouiller la réputation du cabinet.

- **La mise en place d'une charte éthique interne au cabinet :**

La charte éthique représente l'ensemble des valeurs partagées au sein du cabinet et les principes organisationnels qui guideraient le comportement éthique des membres de l'organisation, favoriseraient la prise de décision éthique et clarifieraient les principes de base auxquels le comportement peut être confronté. L'établissement de ces valeurs partagées a permis la création d'une identité de groupe et d'un véritable sentiment d'appartenance parmi les membres.

[111] Christian PRAT, op.cit., P.109-110.
[112] Idem. P.110.

- **La réputation :**

La réputation joue un rôle de régulateur, en faveur de l'indépendance. Selon Richard (2000), l'auditeur a pour objectif, en premier lieu d'être choisi par les actionnaires, et en second lieu, de maximiser ses profits. Or ces deux objectifs sont tributaires de la réputation [113]. La réputation est fondée sur des évènements passés, c'est-à-dire les précédents rapports de certification et toutes les transactions conséquentes à celle-ci.

Le cabinet d'audit, auquel appartient le commissaire aux comptes, devient le support de réputation, ce qui permet de rendre crédible les états financiers par l'entreprise auditée.

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

- **La situation financière du client :**

La mauvaise situation financière d'un client audité peut être un risque d'audit. Alors que Les auditeurs en relation avec des clients qui sont en mauvaise situation financière sont sujets à un risque de mise en cause de leur responsabilité civile et pénale beaucoup plus élevé que dans le cas où leurs clients seraient en bonne santé financière.[114]

Les sociétés en mauvaise santé financière sont tentées de manipuler les comptes et produisent des états financiers qui ont beaucoup plus d'erreurs (Kreutzfeldt et Wallace, 1986), ce qui rend les auditeur 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.[115]

- **La concurrence entre 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.[116]

---

[113] Kahina AZUNE ,Naima FERSAOUI, Op.cit,P.42.
[114] Idem .
[115] Christian PRAT, Op.cit,P.112.
[116] Idem. P.112-113.

La pression de la concurrence pourrait inciter les auditeurs à compromettre leur indépendance, en effet une forte concurrence sur le marché réduit l'indépendance perçue des auditeurs.[117]

- **Les honoraires d'audit :**

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

Pour Sophie AUDOUSSET (2008), « La publication des honoraires d'audit renforcer la transparence sur les liens entre les auditeurs et les entreprises en vue de permettre aux utilisateurs des états financiers de se forger une opinion sur l'indépendance des auditeurs et d'évaluer ainsi la qualité de l'audit et qualité des états financiers ». Ainsi, le montant des honoraires publiés permet notamment de mesurer l'éventuelle dépendance financière des auditeurs par rapport à leurs clients. En effet, les montants des honoraires permettent d'évaluer le poids des honoraires perçus par l'auditeur par rapport à son chiffre d'affaires et donc sa dépendance économique vis-à-vis de son client.[118]

[117] Mohamed Rachid BOUMEDIENNE, Op.cit. P.75.
[118] Sophie AUDOUSSET-COULIER, Op.cit. P.9.

Conclusion du deuxième chapitre

Les récents scandales financiers ont conduit à une perte de confiance et de crédibilité dans les comptes financiers, et c'est ce qui a nécessité l'intervention d'une autorité de contrôle indépendante et brève représentée dans l'audit externe, chargée de fournir la certitude et la véracité des comptes tout en préservant la qualité des travail fourni, qui conduit à l'idée d'établer des paramètres pour mesurer la qualité de l'audit. Cela peut être utilisé dans le processus d'audit, et ces critères de mesure ne sont rien d'autre que les indicateurs de qualité de l'audit dont nous avons parlé dans ce chapitre, dont l'objectif principal est d'assurer la qualité de l'audit.

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 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 chapitre est structuré en trois sections. La première section sera consacrée à la présentation de cabinet Grant Thornton 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. Et 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 DE L'ORGANISME D'ACCUEIL « GRANT THORNTON »

Nous abordons dans cette section, la présentation du cabinet où nous avons effectué notre stage, ainsi que le groupe audité client du cabinet Grant Thornton Algérie.

Cette section présente les éléments suivants :

- Présentation de Grant Thornton ;
- Historique de Grant Thornton Algérie ;
- Offre de service ;
- Les valeurs de Grant Thornton ;
- Organisation du cabinet ;
- Secteurs d'activité de Grant Thornton.

1.Présentation de Grant Thornton

Pour une meilleure appréhension du cabinet et de son activité, nous allons présenter le cabinet Grant Thornton International, Grant Thornton Algérie :

1.1. Le cabinet Grant Thornton international

Grant Thornton International a été créé par **Alexander Richardson Grant Thornton Baker** en 1980 à l'Etat de l'Illinois (Etats-Unis d'Amérique), lors de sa création les activités de l'entreprise étaient à but non lucratif. Vers la fin de l'année 2007, l'entreprise a changé de statut juridique afin de devenir une société privée localisée au Royaume-Uni.

Aujourd'hui Grant Thornton International (GTI), est l'une des principales entreprises mondiales d'audit et de conseil regroupant des membres indépendants sur les plans juridiques et administratif. Ces membres aident les entreprises dynamiques à libérer leur potentiel de croissance en fournissant divers conseils et orientations, d'où le slogan de GTI « ***The instinct for growth*** ».

Grant Thornton constitue aujourd'hui, l'une des organisations mondiales les plus puissantes du marché, regroupant plus de 56 000 collaborateurs avec chiffre d'affaires globale sur l'année 2019-2020 de 5,76 milliards de dollars.

1.2. Le cabinet Grant Thornton Algérie

Grant Thornton Algérie (est le membre algérien de Grant Thornton International (GTI). Il se place parmi les leaders des cabinets d'audit et de conseil en Algérie, en se positionnant sur 4 métiers principaux : Audit, Consulting, Outsourcing comptable, Conseil Juridique, Fiscal et Social. L'appartenance de Grant Thornton Algérie au réseau GTI est fondée sur un engagement d'indépendance, d'excellence professionnelle, de transparence et d'intégrité.

2. Historique de Grant Thornton Algérie

- **1985 :** Création du Cabinet de commissariat aux comptes et de comptabilité : Boussa & Associés.
- **2007 :** Transformation du cabinet en société par actions d'audit, de conseil et de formation : AFC El Djazair.
- **2011 :** Intégration du réseau international Grant Thornton en tant que member firm. AFC El Djazair devient : Grant Thornton.
- **2012 :** - Création de **AFC Formation**, spécialisée dans les formations inter et intra entreprises.
  - Acquisition de **SOLIC Algérie**, spécialisée dans le conseil en ressources humaines et le recrutement.
- **2014 :** Ouverture d'un nouveau bureau à Hassi-Messaoud Nouveaux associés Membre fondateur du GTAF : Grant Thornton Afrique Francophone.

3. Offre de service

Grant Thornton accompagne de nombreux clients, dans tous les secteurs d'activité et de toutes tailles. Grant Thornton Algérie propose son expertise autours des métiers d'audit, de conseil :

- **Audit :**

- Audit des ressources humaines et de la structure salariale ;
- Audit financier ;
- Audit du système de contrôle interne et du management ;

- Audit des systèmes d'informations ;
- Assistance et conseil en matière de SCF/IFRS ;
- Business Risk Services (BRS).

- **Conseil *:***

- Transaction Advisory Services ;
- Conseil stratégique et mise à niveau ;
- Conseil en Fusions & Acquisitions ;
- Restructuration d'entreprises ;
- Accompagnement à la levée de fonds, auprès des banques et des fonds ;
- D'investissements ;
- Assistance et accompagnement des PME pour leurs introductions en bourse ;
- Analyses techniques et financières.

- **Outsourcing et comptabilité :**

- Comptabilité selon les normes nationales et internationales ;
- Etablissements de comptes consolidés ;
- Gestion de la paie et de l'administration du personnel ;
- Etablissement des déclarations G50 ;
- Gestion de la trésorerie ;
- Gestion de la facturation ;
- Constitution de sociétés.

- **Conseil juridique, fiscal et social :**

- Droit des sociétés, Fusions & Acquisitions, Droit fiscal, Prix de transfert, Droit commercial, Droit social, Droit des contrats, Contentieux des affaires ;
- Conseil, assistance, accompagnement juridique et fiscal ;
- Planification et optimisation fiscale pour les entreprises nationales et internationales ;
- Assistance et conseil pour la création d'entreprises nationales et accompagnement à la création et à l'installation d'entreprises internationales ;
- Législation du travail, élaboration et révision de contrats et de conventions de nature sociale.

4. Les valeurs de Grant Thornton

Le réseau Grant Thornton a six (06) valeurs et sont résumées dans l'image suivante :

Figure N°(2): Les valeurs de Grant Thornton

Source : documentation interne de Grant Thornton

- **C**ollaboration : Unifier à travers une collaboration globale.
- **L**eadership : Faire preuve de leadership dans toutes nos activités.
- **E**xcellence : Promouvoir une culture cohérente de l'excellence.
- **A**gilité : Intervenir avec agilité.
- **R**espect : Assurer un profond respect pour nos clients et collaborateurs.
- **R**esponsabilité : Prendre la responsabilité de nos actions

5. Organisation du cabinet

Grant Thornton Algérie possède trois (03) filiales en Algérie. Ces dernières sont les suivantes :

❖ **AFC Formation :**

AFC Formation voit le jour en tant que cabinet spécialisé dans la formation professionnelle et le conseil en confortant son savoir-faire dans le domaine de la formation professionnelle et continue.

Grace à l'expertise de ses formateurs-consultants reconnus dans leur domaine de compétences alliant expérience terrain et savoir-faire professionnel mais aussi son ingénierie de formation, AFC couvre les principaux domaines de l'activité de l'entreprise, ce qui témoigne de sa volonté et engagement à accompagner les entités dans leur recherche de

performance, et de réussite dans leurs projets en leurs apportant des solutions adéquates à leurs besoins, via les différents dispositifs proposés.

Domaine de formation d'AFC :

- Banque- assurance ;
- Commercial- Marketing- Communication ;
- Comptabilité-Finances ;
- Gestion des Ressources Humaines ;
- Droit d'entreprise ;
- Informatique – Bureautique ;
- Logistique- Transport ;
- Management et développement personnel ;
- Qualité – sécurité – environnement ;
- Stratégie et organisation d'entreprise.

L'appartenance d'AFC Formation à Grant Thornton, présente dans plus de 115 pays et 500 bureaux dans le monde, lui confère une possibilité de mobiliser les savoirs faire connus et reconnus d'une enseigne internationale, sans omettre la richesse de son réseau de consultants et formateurs, développé dans plusieurs spécialités, via des critères de sélection qui répondent parfaitement à l'approche de la « pédagogie pour Adultes ».

❖ **SOLIC Algérie**

Sensible à la vitalité de l'économie algérienne et fier de contribuer à l'émergence d'un marché du conseil en recrutement et en ressources humaines, SOLIC s'est implanté à Alger en janvier 2007, et y accompagne depuis le développement d'entreprises locales et de grands groupes internationaux.

Exerçant depuis son bureau à Ben Aknoun, SOLIC Algérie réunit des consultants algériens et français, que renforcent ponctuellement des consultants en provenance de bureaux français du groupe.

SOLIC Algérie vous accompagne sur l'intégralité de vos campagnes de recrutement, du sourcing à l'évaluation des candidats. Nous mettons également à votre disposition notre bonne connaissance du marché de l'emploi algérien et de la réglementation en vigueur pour vous conseiller sur vos stratégies de développement RH.

Depuis Avril 2012, Solic Algérie s'est rapproché des activités de Conseil en Ressources Humaines de Grant Thornton Algérie. Ce rapprochement permet la naissance d'un pôle d'excellence de prestations de conseil RH axées sur le recrutement, la formation, le conseil en organisation et l'externalisation de la paie.

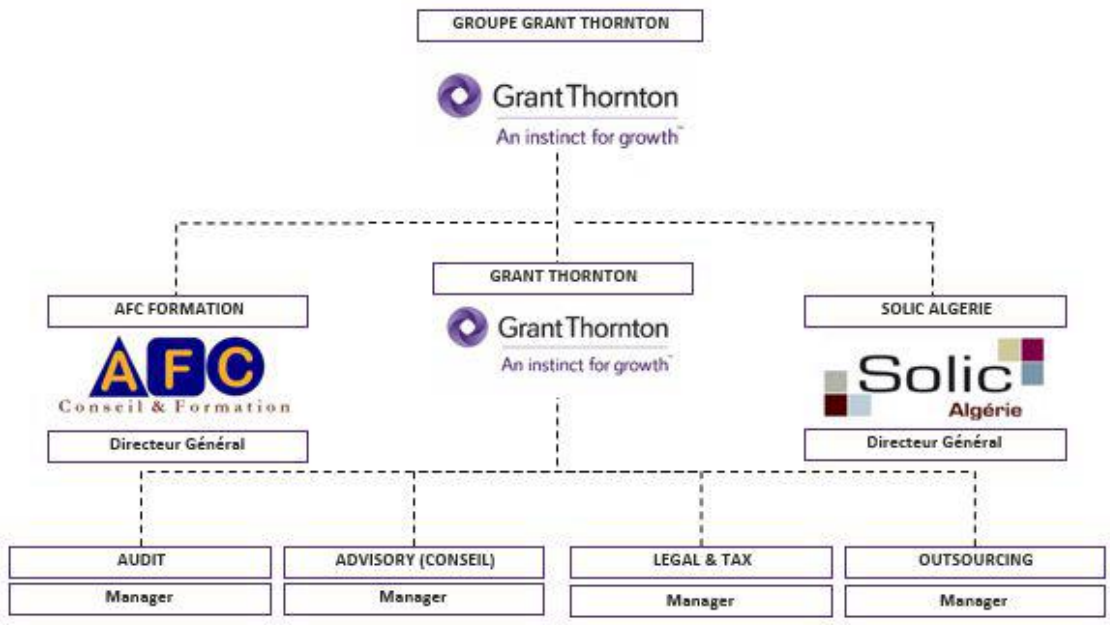
Des entreprises comme Société Générale, Crédit Agricole CIB, Deloitte, KPMG, Véritas, SCCA, Dimo, ITOCHU, EIIC, Axa, Total Algérie, ou encore de prestigieux laboratoires pharmaceutiques ont fait confiance à Solic Algérie.

❖ **Grant Thornton :**

Elle possède 03 domaines phares qui sont : l'advisory, l'audit et l'outsourcing comptable présenté précédemment.

L'organigramme de Grant Thornton Algérie est structuré de la manière suivante :

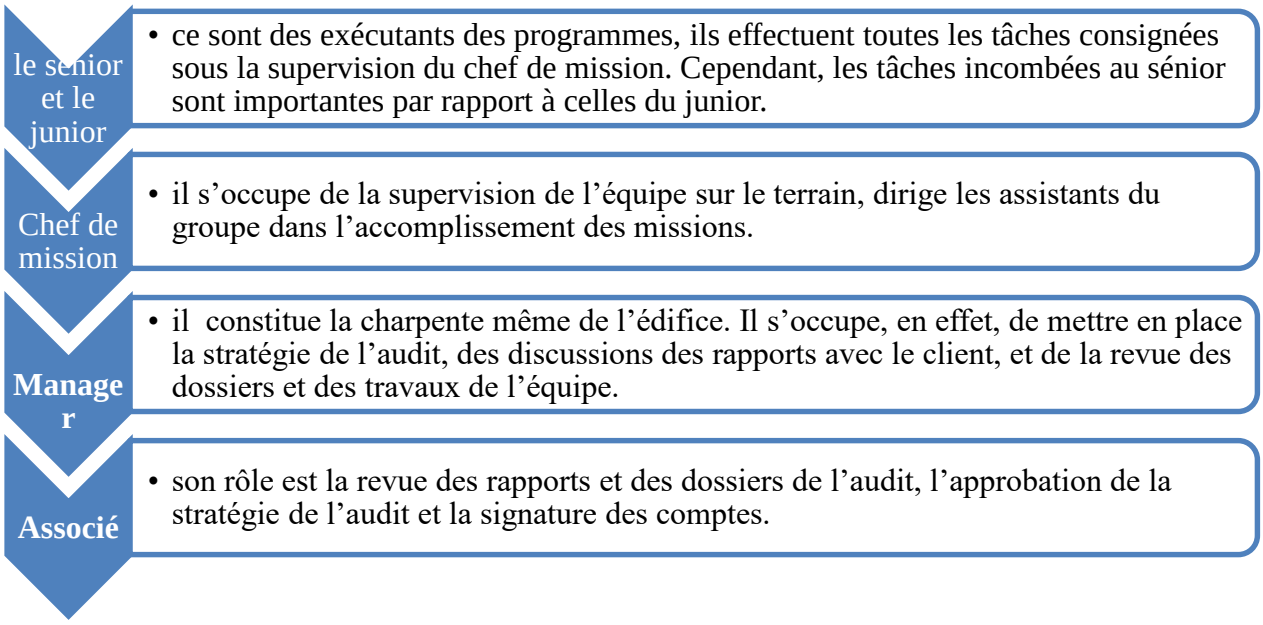
Figure N°(3): Organigramme de Grant Thornton Algérie



Source : documentation interne de Grant Thornton Algérie

Afin d'assurer les services cités supra, tout en gardant les valeurs, Grant Thornton Algérie met Une équipe qualifiée pour assurer les missions d'audit :

Figure N°(4): Hiérarchisation de l'équipe de l'audit de Grant Thornton Algérie



Source : documentation interne de Grant Thornton Algérie

6. Secteurs d'activité de Grant Thornton

Les principaux secteurs d'activité de Grant Thornton Algérie sont les suivants :

- Banques et institutions financières ;
- Energie, industrie et services ;
- Immobilier, construction et travaux publics ;
- Ingénierie, hautes technologies et informatique ;
- Secteur pharmaceutique et santé ;
- Assurances ;
- Secteur agro-alimentaire ;
- Automobile ;
- Tourisme et hôtellerie.

SECTION 02 : METHODOLOGIE DE RECHERCHE ET CONSTITUTION DE L'ECHANTILLON

L'utilisation d'un questionnaire de recherche nécessite le respect de diverses précautions méthodologiques. Nous décrivons successivement notre échantillon de travail ainsi que la méthodologie de recherche.

Cette section représente les éléments suivant :

- Méthodologie de recherche ;
- Construction de l'enquête ;
- Le pré-test ;
- Elaboration du questionnaire ;
- Les outils utilisés dans l'analyse ;
- L'échantillonnage et les résultats de la collecte des données.

1. Méthodologie de recherche

Dans le but de répondre au mieux à notre problématique et à nos hypothèses de recherche, nous caractériserons le type de recherche qui correspond le mieux à notre mémoire de recherche. Notre choix est porté sur l'étude quantitative car nous estimons que c'est l'étude qui répondra le mieux à nos attentes.

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.

1.1. Le questionnaire

a) Définition d'un questionnaire :

Un questionnaire est une technique de collecte de données quantifiables qui se présente sous la forme d'une série de questions posées dans un ordre bien précis.[119]

[119] Alain BLANCHET, et autres, « Les techniques d'enquêtes en sciences sociales ». Ed : Dunod, Paris, 2013, P.127.

"Le questionnaire a pour fonction principale de donner à l'enquête une extension plus grande et de vérifier statistiquement jusqu'à quel point sont généralisables les informations et hypothèses préalablement constituées". (Combessie, 2007).

b) Les objectifs d'un questionnaire :

Ghiglione (Ghiglione, R. (1987)) distingue les objectifs suivants :[120]

- **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.

1.2. Objectif de choix de la méthode

C'est la méthode la mieux adaptée à cette étude, elle nous permet de collecter des données pour l'enquête à l'aide du questionnaire, de mesurer les résultats souhaités et de pouvoir généraliser et valider et aussi parce que c'est un moyen qui facilite l'accès à la population étudiée.

2.Construction de l'enquête

Pour N'da, (2007), l'enquête par questionnaire « consiste à poser par écrit, à des sujets une série de questions relative à une situation, à leur opinion, à leur attente, à leurs niveau de connaissance ou de conscience d'un problème ou de tout autre point qui intéresse le chercheur. Elle nécessite des réponses écrites ».[121]

[120] Idem, P.150.
[121] Pierre N'DA, « méthodologie et guide pratique du mémoire de recherche et de la thèse de doctorat en lettres », l'Harmattan, Paris, 2007, P 74.

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.

- **La méthode choisie :** l'enquête par questionnaire.

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

- **Moyens distribution des questionnaires :**
  - Par voie classique : main à main
  - Par voie électronique : Gmail, LinkedIn…

3.Le pré-test

Avant d'entamer la mise en circuit des questionnaires, nous faisons un test préliminaire sur un échantillon réduit pour détecter et corriger les problèmes potentiels.

Il s'agit d'une étape clé qui consiste à mettre le questionnaire à l'épreuve Par rapport à quelques individus, en d'autres termes pour le tester. Il évalue la clarté et L'exactitude de la terminologie utilisée, les questions posées, ainsi que la forme et la disposition des questions, Efficacité de la conception, suppression de toutes les questions vagues ou rejetées, Identifiez les omissions, voyez si une enquête est jugée trop longue, ennuyeuse… etc.

4.Elaboration du questionnaire

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°(6), est présenté comme suit :

a) Les questions qualitatives à réponses uniques :

Exemple :

Q.1. Quels est votre sexe ?

- Homme □
- Femme ☐

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 ☐

c) Les questions fermées :

Nous avons choisi d'utiliser l'échelle de Likert, l'objectif d'utilisation de cette échelle est sa simplicité d'utilisation et de compréhension et la facilité d'interprétation, elle permet aussi au chercheur de calculer la moyenne des réponses et autres indicateurs statistiques. Ainsi, l'interrogé exprime son accord ou désaccord vis-à-vis la question.

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

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

Et la valeur moyenne arithmétique est interprétée après son calcul en fonction du nombre d'options et de catégories dans l'échelle de Likert à cinq points afin de déterminer la tendance et le degré de réponse pour chaque question dans l'échelle. L'interprétation de moyenne arithmétique est la suivant :

- De 1 à 1,80 : Pas du tout important. ⟶ Niveau de réponse faible.
- De 1,81 à 2,60 : Peu important. ⟶ Niveau de réponse faible.
- De 2,61 à 3,40 : Moyennement important. ⟶ Niveau de réponse moyen.
- De 3,41 à 4,20 : Important. ⟶ Niveau de réponse élevé.
- De 4,21 à 5,00 : Très important. ⟶ Niveau de réponse élevé.

5. Les outils utilisés dans l'analyse

Pour la réalisation des différentes phases de cette étude nous avons utilisé :

- Le programme Google Forms. Pour l'élaboration et la diffusion des questionnaires.
- Le programme de Microsoft Windows EXCEL, et le programme de traitements statistiques SPSS. Pour le traitement et l'analyse des résultats.

Leur utilité dans l'analyse des données :

- Connaitre les fréquences des répondants ;
- La présentation graphique des données ;
- Le calcul des mesures statistiques : moyenne arithmétique, l'écart type ;
- Mettre les données dans des tableaux en fonction de type de données.

6. 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 de la wilaya d'Alger pour l'impossibilité d'obtention des réponses au niveau national. 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 commissaires aux comptes (auditeurs légaux) en activité est de 32 répondants. Ainsi, les 32 réponses exploitables, par rapport aux 60 questionnaires envoyés représente un taux de 53, 3 %.

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.

Cette section présente les éléments suivants :

- Test de fiabilité et de validité du questionnaire ;
- L'analyse des questions dichotomiques par Excel et avec SPSS ;
- La vérification des hypothèses (confirmation ou infirmation).

1.Test de fiabilité et de validité du questionnaire :

Nous avons utilisé la méthode de Alpha Cronbach pour tester la fiabilité du questionnaire, et le tableau suivant montre la coefficient d'Alpha de Cronbach :

Tableau N°(5) : coefficients de fiabilité et de validité du questionnaire utilisant l' Alpha de Cronbach

Statistiques de fiabilité	
Nombre d'éléments (les indicateurs de qualité d'audit)	Alpha de Cronbach
20	0,747

Source : SPSS

Il ressort clairement du tableau ci-dessus que la coefficient de fiabilité et la validité par l'utilisation de la méthode d'Alpha de Cronbach est supérieur à 60% , ce qui indique la force et la validité du questionnaire .

2. 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 :

2.1. Le sexe des répondants

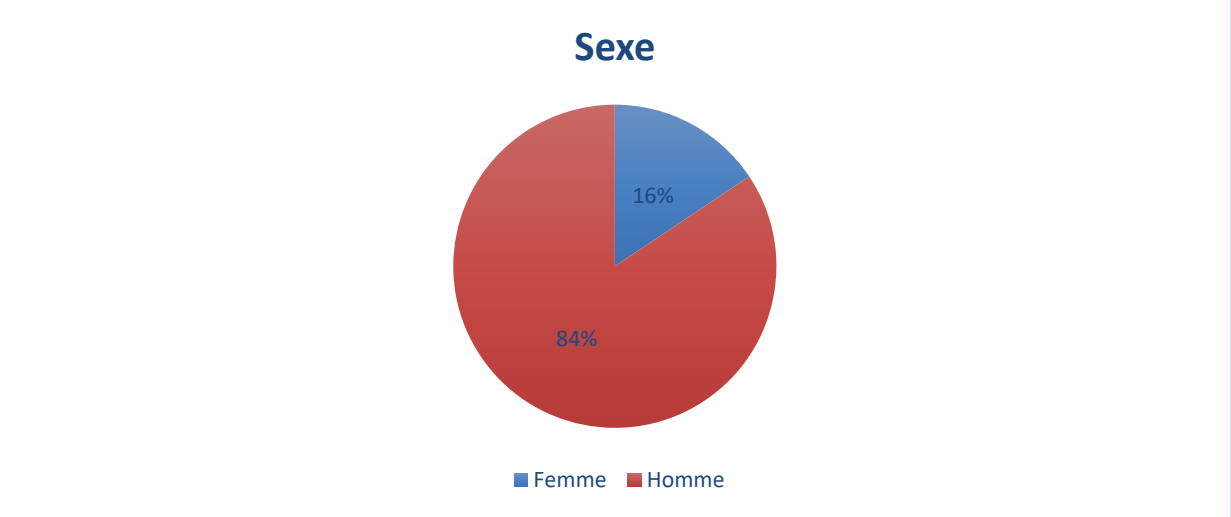
Comme tout échantillon, le nôtre comporte l'un des deux sexes (femme, homme) de ce fait le tableau présent ci-dessous représente la fréquence des réponses reçues en fonction du sexe des répondants.

Tableau N°(6):La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe

sexe	Fréquence	fréquence en %
Femme	5	16%
Homme	27	84%
total	32	100%

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

Figure N°(5): La répartition de l'échantillon selon le critère Sexe



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

D'après le graphique, les hommes représentent 84% des répondants. Tandis que seul 16% des répondants sont de sexe féminin.

2.2. L'âge des répondants

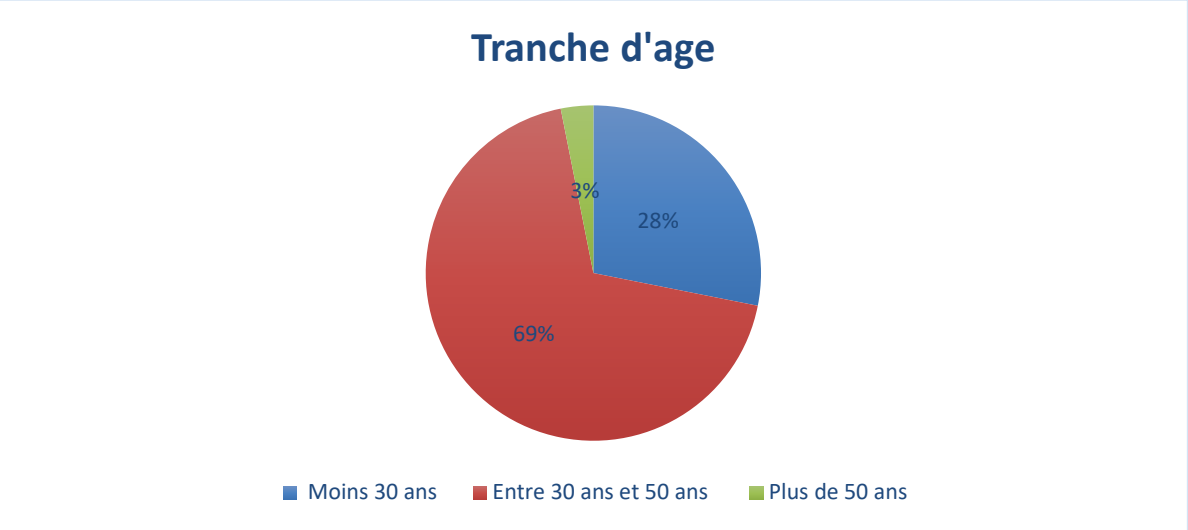
Notre échantillon constitue d'individus de différents âges comme le montrent le tableau et la figure ci-dessous.

Tableau N°(7): répartition des répondants selon l'âge

Age	Nombre	fréquence en %
Moins 30 ans	9	28%
Entre 30 ans et 50 ans	22	69%
Plus de 50 ans	1	3%
Total	32	100%

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

Figure N°(6): répartition des répondants selon l'âge



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

Le graphique « tranche d'âge » distingue l'âge des répondants. Nous observons que la majorité des sondés sont entre 30 ans et 50 ans avec un pourcentage de 69%. Celle qui moins de 30 ans représente 28%. Tandis que la tranche d'âge qui dépasse 50 ans est de 3%.

2.3. La profession de l'échantillon

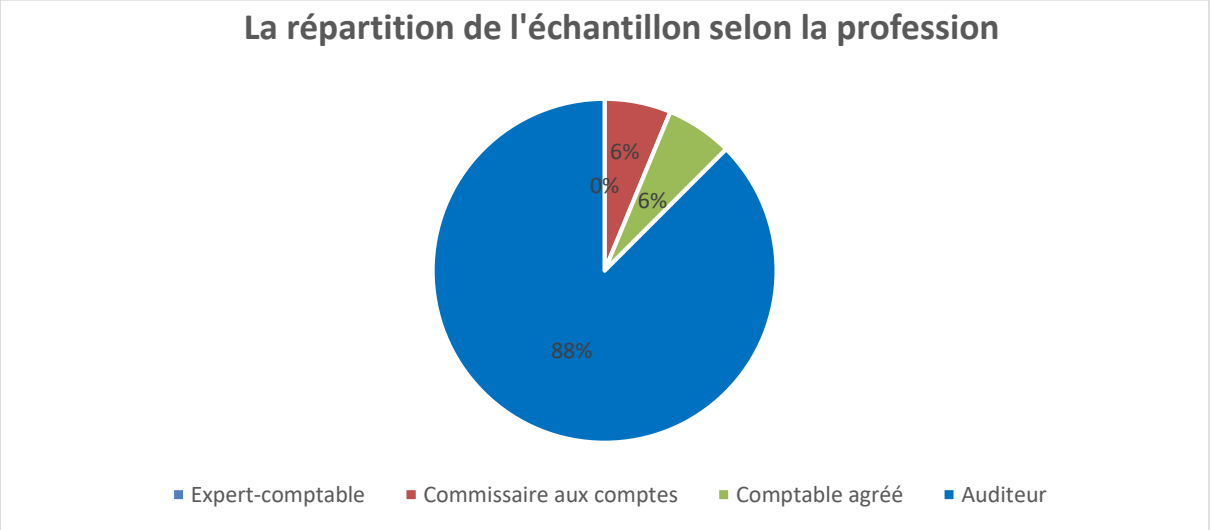
Lors de la constitution de notre échantillon, nous avons pris comme cible les différents membres de la structure d'audit réparti en commissaires aux comptes, comptables agréés, auditeurs et des experts comptables, les résultats de la répartition de l'échantillon en fonction de la profession exercée se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

Tableau N°(8): La répartition de l'échantillon selon le critère de la profession exercée

La profession	Fréquence	Fréquence %
Expert-comptable	0	0%
Commissaire aux comptes	2	6%
Comptable agréé	2	6%
Auditeur	28	88%
Total	32	100%

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

Figure N°(7): 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.

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 88%, tant dit que les commissaires aux comptes et les comptables agréés ne représentent que 6% de l'échantillon, tout en faisant signe de l'absence absolue des expert-comptable.

2.4. L'expérience de l'échantillon

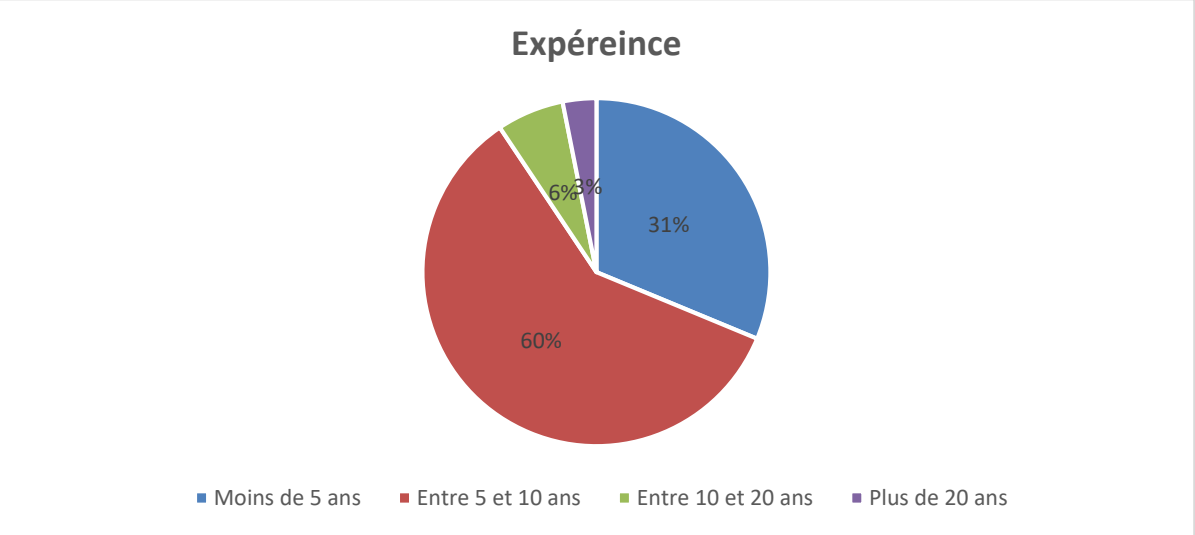
Une autre caractéristique déterminante de notre échantillon est bien l'expérience que chaque unité de l'échantillon dote, celle-ci se traduit par le nombre d'année d'exercice de la profession, de ce fait cette dernière sera présentée en détail pré dans le tableau suivant.

Tableau N°(9): La répartition de l'échantillon selon le critère de l'expérience professionnelle

Expérience	Fréquence	Fréquence %
Moins de 5 ans	10	31%
Entre 5 et 10 ans	19	59%
Entre 10 et 20 ans	2	6%
Plus de 20 ans	1	3%
Total	32	100%

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

Figure N°(8): 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

D'après les résultats obtenus, on déduit que plus de 31% 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 60%, 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.

2.5. L'établissement d'étude de l'échantillon

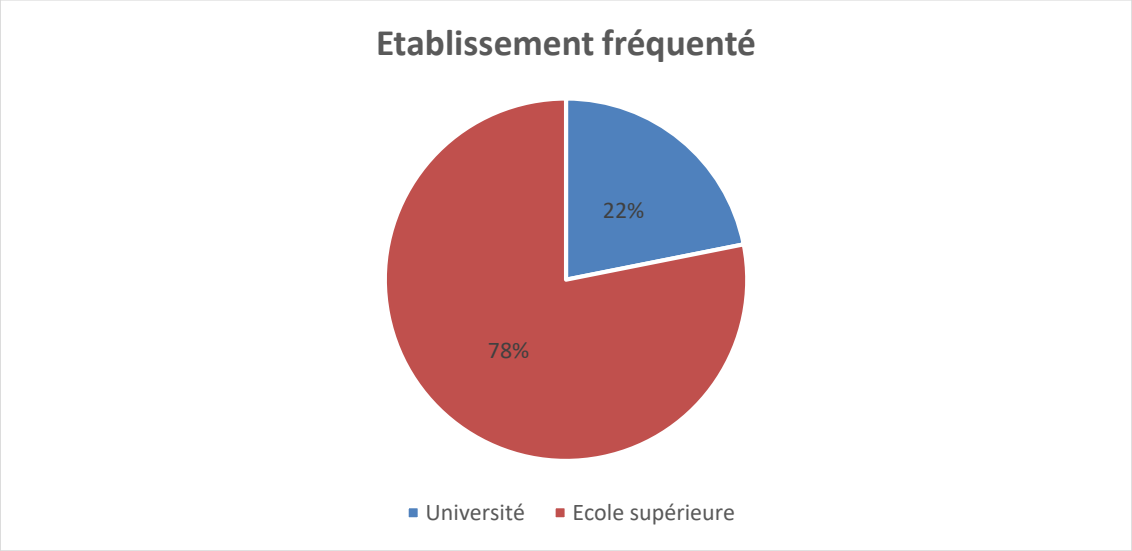
L'établissement d'étude de chaque unité de l'échantillon indique le niveau d'étude et le lieu de l'obtention du diplôme, en d'autres termes le répondant a reçu une formation universitaire ou bien une formation au niveau des écoles supérieures, les résultats représentants ce dernier sont résumés dans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

Tableau N°(10): La répartition de l'échantillon selon le critère d'établissement d'étude

Etablissement	Fréquence	fréquence en %
Université	7	22%
Ecole supérieure	25	78%
Total	32	100%

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

Figure N°(9): 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

D'après nos résultats, on constate que plus de 78% des répondants ont eu des études supérieures et qui ont fréquenté les grandes écoles supérieures contre seulement 22% qui ont fréquenté les établissements universitaires, et cela représente presque un tiers (1/3) de ceux qui les précèdent.

3.La vérification des hypothèses (confirmation ou infirmation)

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

3.1. 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'audit légal hors de l'indépendance et la compétence de l'auditeurs.

H1 : La qualité de l'audit comptable et financier ne dépend pas essentiellement de l'indépendance et de la compétence de l'auditeur de ce fait, il existe d'autres indicateurs qui expliquent cette qualité.

Pour la réalisation de notre objectif on procède à l'utilisation de l'analyse statistique descriptive basée sur le programme statistique SPSS (Statistical Package for Social Sciences) afin de synthétique les données recueillis. Les résultats sont affichés dans le tableau suivant :

Tableau N°(11) : Indicateurs liés à l'auditeur légal

N°	Indicateurs		Réponses 1	2	3	4	5	μ	σ	Degré de Réponse
1	l'indépendance et objectivité de l'auditeur	N	0	0	2	10	20	4,6	0,761	Très Important
		%	0	0	6,3	31	63			
2	les nombre d'année d'expérience	N	2	1	7	10	12	3,9	1,146	Important
		%	6,3	3,1	22	31	38			
3	Respect des normes comptable	N	0	1	2	8	21	4,56	0,618	Très Important
		%	0	3,1	6,3	25	66			
4	Respect des normes d'audit	N	1	1	2	13	15	4,25	O,950	Très Important
		%	3,1	3,1	6,3	41	47			
5	Le suivi d'une formation théorique et pratique	N	1	1	0	18	12	4,21	0,870	Très Important
		%	3,1	3,1	0	56	38			
6	Faire preuve d'une éthique professionnelle	N	0	1	3	11	17	4,37	0,793	Très Important
		%	0	3,1	9,4	34	53			
7	La pression de la concurrence sur le marché d'audit	N	3	8	5	9	7	3,28	1,325	Moyennement Important
		%	9,4	25	16	28	22			
8	Bonnes connaissance théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et comptable…)	N	0	0	2	11	19	4,53	0,621	Très Important
		%	0	0	6,3	34	59			
9	La rotation obligatoire des auditeurs	N	2	3	7	12	9	3,65	1,153	Important
		%	6,3	9,4	22	38	28			
10	Le risque des sanctions judiciaires et disciplinaire	N	2	2	8	12	8	3,68	1,119	Important
		%	6,3	6,3	25	38	25			
Moyenne								4,1	0,935	

Source : résultat de questionnaire

μ : La moyenne arithmétique

σ : Ecart type.

❖ **Interprétation du tableau N° (11) : Les indicateurs liés à l'auditeur légal**

Le tableau ci-dessus nous montre les fréquences et les pourcentages des réponses des membres de l'étude sur l'importance de certains indicateurs (les indicateurs liés à l'auditeur légal) dans la réalisation d'un audit légal de qualité. Sur la base de la moyenne arithmétique nous divisons les réponses en trois niveaux (élevé, moyen, et faible), puis nous comparons leur écart type comme suit :

3.1.1. Niveaux de réponse :

- **Niveau de réponse élevé :**

Il comprend les indicateurs n° (1), (2), (3), (4), (5), (6), (8), (9) et (10) avec une moyenne arithmétique entre [3,65 et 4,6], avec des réponses « très important » et « important », ce qui indique un niveau de réponse positive élevé, Cela signifie que ces indicateurs sont les plus influents sur la qualité de l'audit légal.

- **Niveau de réponse moyen :**

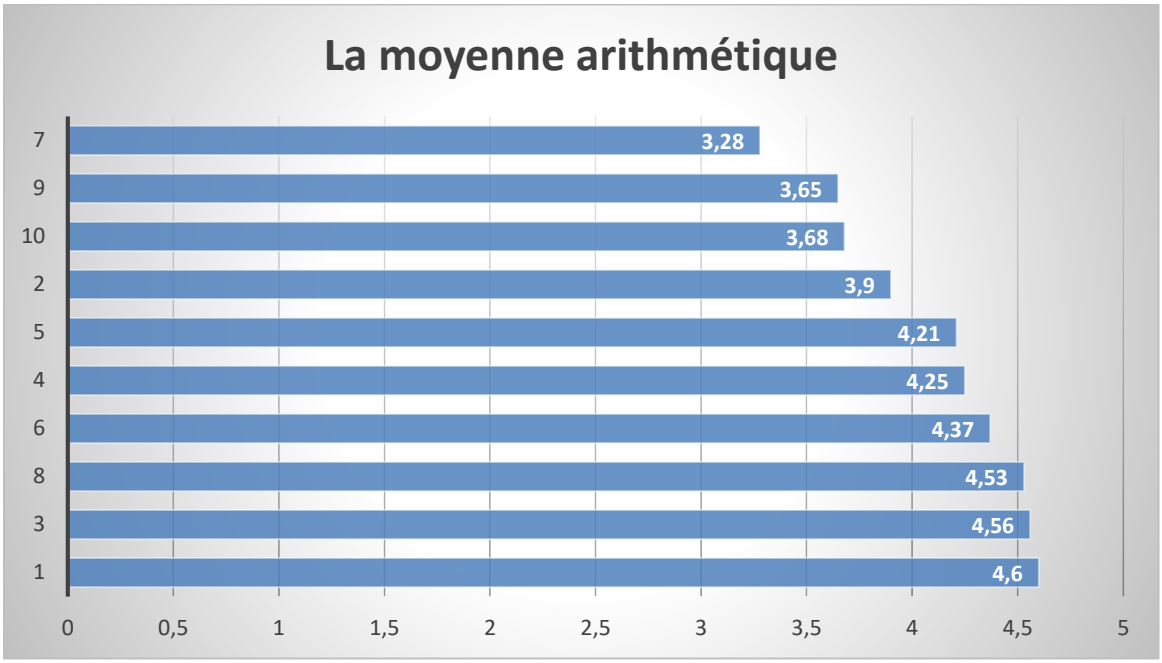
Il comprend l'indicateur n° (7) (La pression de la concurrence sur le marché d'audit) avec une moyenne de (3,28), avec la réponse « moyenne important », ce qui indique que les avis sur l'importance et l'impact de cet indicateur sur la qualité de l'audit légal sont neutres.

- **Niveau de réponse faible :**

Nous avons partagé les réponses à trois niveau, élevé, moyen et faible, en vue des résultats obtenus nous avons des réponses seulement pour les deux nouveau élevé et moyen.

Comme le montre le tableau ci-dessus la moyenne arithmétique générale était de (4,1), ce qui correspond à la réponse « Important », c'est-à-dire un niveau de réponse positive élevée, ce qui indique que tous les indicateurs sont importants, mais à des degrés différents, et le graphique suivant montre les réponses moyennes des membres de l'échantillon sur les indicateurs liés à l'auditeur légal :

Figure N°(10): les réponses moyennes des membres de l'échantillon sur les indicateurs liés à l'auditeur légal



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

Le graphique ci-dessus montre au niveau vertical les numéros des indicateurs, et au niveau horizontal les moyennes arithmétiques, de sort que nous avons classé les indicateurs liés à l'auditeurs légal en fonction de leurs moyennes dans un ordre décroissant. On peut dire que l'indicateur n°1 (l'indépendance et objectivité de l'auditeur) est le plus important avec une moyenne de (4,6), et l'indicateur n° (7) (La pression de la concurrence sur le marché d'audit) est le moins important avec moyenne de (3,28).

3.1.2. Comparaison de l'écart type

L'analyse de l'écart types montre que les réponses des auditeurs légaux sont peu dispersées au tour de la moyenne, c'est-à-dire que ces dernières représentent l'échantillon, avec une moyenne de l'écart type de (0,935) qui indique une faible dispersion des réponses.

Les réponses les moins dispersées et les plus homogènes concernent les questions Suivant :

- Respect des normes comptable ;
- L'indépendance et objectivité de l'auditeur ;