

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALE
ET DES SCIENCES DE GESTION



Thèse de Doctorat en Sciences Economiques
Option : Gestion des entreprises

Thème

**Normalisation et pratique
professionnelle de l'audit comptable
et financier en Algérie**

-Etude Empirique par questionnaire-

Présentée par :

M^{me}. KAZOUZ Rafika

Sous la direction de :

Pr. SALAH Elyas

Membres du jury :

Mr. DANI EL KEBIR Maachou	Professeur	Université de Sidi Bel- Abbés	Président
Mr. SALAH Elyas	Professeur	Université de Sidi Bel- Abbés	Rapporteur
Mr. BACHOUNDA Rafik	Professeur	Université de Sidi Bel- Abbés	Examineur
Mr. DIAB Zegai	Professeur	Université de Saida	Examineur
Mr. GHRISSI Larbi	Maitre de conférences A	Université de Mascara	Examineur
Mr. DEROUICHE Amar	Maitre de conférences A	Université d'Ain Témouchent	Examineur

Année Universitaire 2017/2018

Remerciements

*Avant tout je remercie **Allah** grand miséricordieux, de m'avoir donné la volonté d'entamer et de terminer ce travail.*

*J'exprime mes chaleureux remerciements à **Pr SALAH Elyas** qui a accepté d'être rapporteur de ce travail, dont les grandes qualités professionnelles mais aussi humaines m'ont aidé à aller au bout de ce travail dans la confiance et la reconnaissance.*

*Je tiens également à adresser de sincères remerciements à **Mme Rais Djamila**, qui m'a donné la chance de l'accompagner dans une mission d'audit.*

*Je remercie également **Mr Zine Abdelmajid**, de m'avoir aidé dans le traitement statistique de mon étude empirique.*

Je remercie également tous les membres du jury, qui ont accepté d'évaluer mon travail.

Enfin, je remercie vivement tous les professionnels d'audit qui ont accepté de répondre au questionnaire de l'étude.

Dédicace

*A mes très chers parents,
A mon cher mari Abderrahmane,
A mes chers frères Arabi et Abdelmadjid,
A ma chère petite sœur Fatima,
Et à ma chère petite princesse Hibet Errahamne*

Résumé :

L'audit financier a pour objectif d'assurer la fiabilité de l'information financière présentée dans les états financiers des entreprises afin de sauvegarder l'intérêt général de ses différents utilisateurs (actionnaires, institutions financières, état, clients, investisseurs...). L'importance de l'audit dans la vie économique a incité les spécialistes dans le domaine d'organiser et essayer d'unifier la profession à travers l'émission de normes internationales d'audit (ISA). Ces dernières ont été adoptées par l'Algérie par l'émission de douze (12) normes d'audit, dans le but de développer la profession d'audit et annuler la divergence dans la pratique de l'audit comptable et financier en Algérie.

Le but de notre étude est de traité les deux concepts d'audit et de normalisation. Ainsi, de discuter les résultats d'une étude empirique que nous avons mené auprès d'un échantillon de professionnels d'audit, afin de connaître la place des Normes Algériennes d'Audit (NAA) dans l'exercice professionnel de l'audit comptable et financier en Algérie..

Mots clés :

Audit comptable et financier, Normalisation, Norme Internationale d'Audit (ISA), Normes Algériennes d'Audit (NAA), Normes Internationales de Comptabilité (IAS/IFRS).

ملخص:

تهدف مهنة التدقيق المالي إلى ضمان شفافية المعلومة المالية المعروضة في القوائم المالية للمؤسسات، و بالتالي ضمان مصالح مختلف الأطراف المستخدمة لهذه المعلومة. أهمية التدقيق المالي في بيئة الأعمال، كان دافع للهيئات ذات الصلة للقيام بدراسات لضبط المهنة على المستوى الدولي و توحيدها نسبيا، من خلال إصدار معايير تحكمها أثناء التطبيق، تجسد هذا في طرح المعايير الدولية للتدقيق (ISA). بالمقابل، قامت الجزائر بتبني هذه المعايير الدولية من خلال إصدارها لاثني عشر (12) معيارا للتدقيق، بهدف توحيد و الارتقاء بممارسة مهنة التدقيق المالي في الجزائر.

الهدف من دراستنا يتمثل في إبراز محتوى و أهمية التدقيق و معايير التدقيق بصفة عامة، كما ارتأينا عرض نتائج الدراسة الميدانية، التي قمنا بها من خلال اختيار عينة من المدققين الجزائريين، بهدف دراسة أهمية معايير التدقيق الجزائرية و معرفة مدى تطبيقها في الممارسة المهنية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي و المالي، إصدار معايير، معايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق، المعايير

الدولية للمحاسبة.

Abstract :

The audit profession aims to ensure the transparency of financial information presented in the financial statements of the institutions and thus ensuring the interests of the various parties that use this information. The importance of financial auditing in business environment was a motivation for the relevant bodies to carry out studies to control the profession internationally and to unified it relatively, through the issuance of international standards of auditing (ISA). In the other hand, Algeria adopted these international standars by issuing twelve standards of auditing aimed at unifying and enhancing the practice of the financial audit profession in Algeria.

Objective of this study is to present the content and importance of auditing and auditing standards in general, and in particular to expose the results of the empirical study that we conducted by selecting a sample of algerian auditors, with a view to examining the extent to which these standards are applied in the professional practice of auditing.

Key words : financial auditing, international standards of auditing (ISA), normalisation, algerian standards of auditing.

Liste des tableaux

Numéro de Tableau	Titre	Page
01	Evolution de l'objet de l'audit à travers le temps	28
02	Historique des grands cabinets d'audit dans le monde	31
03	rapprochement des deux types de contrôle: Audit et contrôle de gestion	38
04	Estimation du risque de non détection	56
05	Assertions à valider dans les différents cycles comptables	81
06	Différents types d'opinion modifiée	89
07	L'objectif des états financiers	97
08	Liste des normes IAS-IFRS	101
09	les utilisateurs des états financiers	112
10	Définition des termes nécessaire à la compréhension des normes ISA	128
11	Avantages et inconvénients de la juste valeur	160
12	Dates d'événements postérieurs à la date de clôture et les procédures à mettre en œuvre	184
13	Diligences requises concernant le fondement de l'opinion	191
14	Différentes procédures d'audit dans le cas d'une mission d'audit initiale	194
15	Echantillon de l'étude	209
16	Répartition de l'échantillon selon le sexe	215
17	Répartition de l'échantillon, selon l'âge	217
18	Répartition de l'échantillon selon le diplôme académique obtenu	218
19	répartition de l'échantillon selon l'agrément professionnel obtenu	220
20	Répartition de l'échantillon selon les années d'expériences dans la pratique de l'audit	221
21	Différents domaines d'expérience des professionnels d'audit	223
22	Les hypothèses de l'étude (H01, H02, H03)	225
23	Sous-hypothèses de la quatrième hypothèse	227
24	Indice KMO et test de Bartlett	234
25	Qualités de représentation	234
26	Variance totale expliquée	235

27	Variance totale expliquée	235
28	Récapitulatif de traitement des observations	236
29	Statistiques de fiabilité	237
30	Statistiques de total des éléments	237
31	Statistiques sur échantillon uniques	238
32	Test sur échantillon unique	238
33	Indice KMO et test de Bartlett	239
34	Qualités de représentation	240
35	Variance totale expliquée	240
36	Variance totale expliquée	241
37	Récapitulatif de traitement des observations	242
38	Statistiques de fiabilité	242
39	Statistiques de total des éléments	242
40	Statistiques sur échantillon uniques	243
41	Test sur échantillon unique	243
42	Récapitulatif de traitement des observations	244
43	Statistiques de fiabilité	244
44	Statistiques de total des éléments	245
45	Statistiques sur échantillon uniques	245
46	Test sur échantillon unique	246
47	Indice KMO et test de Bartlett (Axe3)	246
48	Qualités de représentation (Axe3)	247
49	Variance totale expliquée (Axe3)	247
50	Variance totale expliquée (Axe3)	248
51	Récapitulatif de traitement des observations (Axe3)	249
52	Statistiques de fiabilité (Axe3)	249
53	Statistiques de total des éléments (Axe3)	250
54	Statistiques sur échantillon uniques (Axe3)	250
55	Test sur échantillon unique (Axe3)	251
56	Statistiques de fiabilité (Axe3)	251
57	Statistiques de total des éléments (Axe3)	252
58	Statistiques sur échantillon uniques (Axe3)	253
59	Test sur échantillon unique (Axe3)	253
60	Le pourcentage de professionnels d'audit qui établissent la lettre de mission (NAA210)	254
61	Le pourcentage des professionnels qui établissent une lettre de mission complémentaire, dans le cas nécessaire (NAA210).	256
62	Qualités de représentation (NAA210)	257
63	Variance totale expliquée (NAA210)	257
64	Variance totale expliquée (NAA210)	258
65	Statistiques sur échantillon uniques (NAA210)	258

66	Test sur échantillon unique (NAA210)	259
67	Indice KMO et test de Bartlett (NAA 505)	260
68	Qualités de représentation (NAA 505)	260
69	Variance totale expliquée (NAA 505)	261
70	Variance totale expliquée (NAA 505)	261
71	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 505)	261
72	Statistiques de fiabilité (NAA 505)	262
73	Statistiques de total des éléments (NAA 505)	262
74	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 505)	263
75	Test sur échantillon unique (NAA 505)	263
76	Différents tiers concernés par les confirmations externes (NAA 505)	264
77	Le pourcentage des professionnels d'audit qui obtiennent du dirigeant une déclaration écrite (NAA 580)	264
78	Qualités de représentation (NAA 580)	266
79	Variance totale expliquée (NAA 580)	266
80	Variance totale expliquée (NAA 580)	267
81	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 580)	267
82	Test sur échantillon unique (NAA 580)	268
83	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 560)	268
84	Statistiques de fiabilité (NAA 560)	269
85	Statistiques de total des éléments (NAA 560)	269
86	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 560)	269
87	Test sur échantillon unique (NAA 560)	270
88	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 300)	270
89	Statistiques de fiabilité (NAA 300)	271
90	Statistiques de total des éléments (NAA 300)	271
91	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 300)	272
92	Test sur échantillon unique (NAA 300)	272
93	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 500)	273
94	Statistiques de fiabilité (NAA 500)	273
95	Statistiques de total des éléments (NAA 500)	273
96	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 500)	274
97	Test sur échantillon unique (NAA 500)	274
98	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 510)	274
99	Statistiques de fiabilité (NAA 510)	275
100	Statistiques de total des éléments (NAA 510)	275
101	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 510)	276
102	Test sur échantillon unique (NAA 510)	276
103	Indice KMO et test de Bartlett (NAA 700)	276
104	Qualités de représentation (NAA 700)	277

105	Variance totale expliquée (NAA 700)	277
106	Variance totale expliquée (NAA 700)	278
107	Matrice des composantes (NAA 700)	278
108	Rotation de la matrice des composantes (NAA 700)	279
109	Matrice de transformation des composantes (NAA 700)	279
110	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 700)	280
111	Test sur échantillon unique (NAA 700)	280
112	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 520)	281
113	Statistiques de fiabilité (NAA 520)	282
114	Statistiques de total des éléments (NAA 520)	283
115	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 520)	283
116	Test sur échantillon unique (NAA 520)	283
117	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 520)	284
118	Statistiques de fiabilité (NAA 520)	284
119	Statistiques de total des éléments (NAA 520)	284
120	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 520)	285
121	Test sur échantillon unique (NAA 520)	285
122	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 520)	286
123	Statistiques de fiabilité (NAA 520)	286
124	Statistiques de total des éléments (NAA 520)	286
125	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 520)	287
126	Test sur échantillon unique (NAA 520)	287
127	Récapitulatif de traitement des observations (NAA 620)	287
128	Statistiques de fiabilité (NAA 620)	288
129	Statistiques sur échantillon uniques (NAA 620)	288
130	Test sur échantillon unique (NAA 620)	288
131	Test sur échantillon unique (NAA 620)	289

Tableau des figures

Numéro de figure	Titre	Page
01	Le rôle de l'audit financier dans une relation d'agence de l'entreprise	30
02	Liens entre risques d'audit	55
03	Acteurs concernés par les objectifs du contrôle interne	68
04	Démarche d'évaluation du contrôle interne	70
05	Symboles utiles pour dessiner un diagramme de circulation	73
06	Objectifs de normalisation	115
07	La structure et le fonctionnement de l'IASB	120
08	Processus de normalisation d'audit par l'IAASB	126
09	caractéristiques d'éléments probants	188
10	Objectifs de l'auditeur dans le cadre de la planification de la mission d'audit	190
11	L'évaluation de la fonction d'audit interne pour déterminer si les travaux de cette dernière sont adéquats pour les besoins de l'auditeur externe	201
12	Répartition de l'échantillon selon le sexe (%)	216
13	Répartition de l'échantillon, selon l'âge	218
14	Répartition de l'échantillon selon le diplôme académique obtenu	219
15	répartition de l'échantillon selon l'agrément professionnel obtenu	221
16	Répartition de l'échantillon selon les années d'expériences dans la pratique de l'audit	222
17	Tracé des composantes dans l'espace après rotation	236
18	Tracé des composantes dans l'espace après rotation	241
19	Tracé des composantes dans l'espace après rotation	248
20	Pourcentage des professionnels qui établissent la lettre de mission	255
21	Pourcentage des Professionnels qui obtiennent du dirigeant une déclaration écrite	265
22	Tracé des composantes dans l'espace après rotation	279

Liste des abréviations

Abréviation	
CAC	Commissaire aux comptes
CNC	Conseil National de Comptabilité
CNCC	Chambre Nationale des Commissaire aux Comptes
FASB	Financial Accounting Standars Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Institute of Internal Auditors
ISA	International Standard Auditing
NAA	Norme Algérienne d'Audit
NEP	Norme d'exercice professionnel
SIC	Standing Interpretations Committee
SPSS	Statistical Package of Social Sciences

Introduction Générale

Introduction Générale:

L'auditeur est certes aujourd'hui l'un des acteurs essentiels dans la vie économique des entreprises. Le terme « audit » est utilisé souvent en parallèle avec la comptabilité, mais chronologiquement, il est apparu comme discipline après la naissance et le développement de cette discipline avec ses principes et ses théories. Ainsi, la mission de l'auditeur commence après l'achèvement du travail du comptable ; ce type d'audit est appelé « audit comptable et financier », exercé par les professionnels d'audit à savoir les commissaires aux comptes.

Dans l'exercice de leurs missions et afin de réaliser leurs objectifs, les auditeurs doivent suivre des règles précises connues et acceptées à la fois par les émetteurs et récepteurs de l'information financière : les normes d'audit. Ces dernières régissent leurs pratiques, tout comme la comptabilité qui est organisée par des normes de comptabilité.

A l'échelle internationale, l'organisme normalisateur dans les domaines de la comptabilité et l'audit est la Fédération Internationale des comptables (IFAC) qui, à travers ces deux comités, publie et modifie en permanence des normes de comptabilité et d'audit. L'IASB est d'abord chargé de réaliser et d'émettre les normes internationales d'informations financière (IFRS) et, à travers l'IAASB, les Normes Internationales d'Audit (ISA) sont publiées pour la première fois en 1979; ces dernières représentent l'un des mots clé de notre étude.

En Algérie, après l'adoption de l'économie de marché, plusieurs réformes économiques et financières ont été amorcées, et d'autres sont en cours de réalisation. Dans le domaine de la comptabilité, l'adoption des normes internationales de comptabilités (IAS/IFRS) a été faite à travers le passage du plan comptable national (PCN) au système comptable et

financier (SCF) par la loi¹ 07-11 qui est rentré en application le 01 janvier 2010. Cette adoption avait un double objectif, celui d'améliorer la tenue et la pratique de la comptabilité et en même temps, de rapprocher la comptabilité nationale de la comptabilité internationale, ce qui permettrait de faciliter la lecture des états financiers des entreprises algériennes par les étrangers (investisseurs, organismes internationaux ...)

Ensuite, afin d'assurer la bonne application de ces nouvelles normes de comptabilité et, dans le souci de sauvegarder l'intérêt général, c'est-à-dire l'intérêt des actionnaires et différents tiers qui sont intéressés par l'information financière, des normes internationales d'audit sont en cours d'adoption, à travers l'émission de Normes Algériennes d'Audit (NAA). Douze (12) normes ont été émises et d'autres sont en cours d'émission. Dans cette étude, nous allons traiter le contenu et l'importance des premières normes Algériennes d'audit émises.

Ces différentes normes doivent être appliquées par les 2035 commissaires aux comptes algériens recensés en 2017² dans le but évidemment d'assurer la fiabilité, la pertinence et la loyauté de l'information financière élaborée et présentée par les entreprises algériennes.

Notre étude va se baser en général, sur l'audit comptable et financier, sur sa pratique en Algérie, mais plus particulièrement sur la normalisation en audit.

On a choisi « Normalisation et la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie », comme thème de recherche en raison

¹ Loi n 07-11 du 25 novembre 2017, portant système comptable et financier.

² Communiqué du 02/01/2017 Fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre National des experts comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2017.

de son importance. Pour illustrer cette importance, notre recherche va nous permettre de répondre à la problématique formulée comme suit :

Après l'émission des premières Normes Algériennes d'Audit, quelle est leur place dans la pratique professionnelle d'audit comptable et financier en Algérie ?

Cette question, nous conduit à poser des questions secondaires en vue d'expliquer la question centrale sur laquelle repose notre étude :

1. Quels sont les différentes étapes suivies par professionnels d'audit financier pour effectuer une mission d'audit comptable et financier ?
2. Quels est l'objectif des normes internationales d'audit (ISA) ? et quelle est la démarche suivie par les normalisateurs pour élaborer une norme ?
3. Quel est le contenu et l'importance des normes Algériennes d'audit (NAA) dans la pratique professionnelle de l'audit ? et jusqu'à quel niveau sont applicables par les professionnels d'audit?
4. Quels sont les principaux obstacles rencontrés par les auditeurs algériens dans l'exercice de leurs missions?

Hypothèses :

Pour répondre à ces questions, on a formulé les hypothèses suivantes :

1. Les normes internationales d'audit améliorent la qualité de l'audit financier.
2. L'adoption des normes internationale d'audit permettra à l'Algérie d'améliorer les domaines de comptabilité et d'audit.
3. Les professionnels d'audit algériens rencontrent plusieurs obstacles dans l'exercice professionnels de leurs missions.
4. La plupart des normes qui sont adoptés par l'Algérie sont appliquées, mais il existe certaines normes qui ne sont pas encore appliquées par les professionnels d'audit.

L'aspect méthodologique et organisationnel de l'étude :

Dans le cadre de l'absence d'études qui s'intéressent au contexte algérien en ce qui concerne la normalisation d'audit, notre étude a principalement relation avec le cas de l'Algérie. Pour ce faire, tous les professionnels à travers le territoire national sont pris dans le cadre de cette étude. Tandis qu'on va choisir un échantillon de convenance des commissaires aux comptes qui seront interrogés sur les principaux axes de notre étude. Ces professionnels d'audit seront interrogés sur la réalité de la pratique professionnelle de l'audit, les principales difficultés rencontrées dans l'exercice de leurs missions, mais surtout sur l'application des normes d'audit.

La nature de l'étude exige l'utilisation de plusieurs méthodes de recherche pour répondre aux questions formulées dans la problématique. Pour cela, la méthode descriptive va être utilisée dans les trois chapitres théoriques consacrés au cadre conceptuel de l'audit et de la

normalisation. Cette méthode va nous conduire à analyser en détail les différents aspects théoriques de l'audit comptable et financier et de la normalisation. Tandis que dans le chapitre pratique, l'étude empirique par questionnaire est choisie comme méthode pour étudier la réalité de la pratique professionnelle de l'audit en Algérie. Plusieurs outils de recherches sont utilisés pour pouvoir rassembler les données brutes de notre étude : le questionnaire distribué aux professionnels d'audit, les entretiens avec quelques professionnels d'audit, et avec quelques normalisateurs algériens dans les domaines de la comptabilité et de l'audit pour s'interroger sur la démarche de normalisation.

L'intérêt du sujet :

- Le besoin essentiels des professionnels, tels que les commissaires aux comptes et experts comptables à des normes nationales organisant la pratique de l'audit en Algérie.
- L'étude de l'audit est considérée comme une étude complémentaire des études comptables surtout après l'adoption des normes comptables internationales, et le passage du plan comptable général au nouveau système comptable et financier.
- Le besoin des entreprises à un guide de pratique d'audit afin qu'elles puissent instaurer différents systèmes de contrôle tels que le contrôle interne et l'audit interne.
- Le manque d'étude dans la normalisation en audit dans le contexte algérien, d'après notre connaissance, surtout après l'émission récente de ces nouvelles normes d'audit.

Le but de l'étude :

La présente étude aspire à atteindre *les objectifs suivants* :

- 1) Déterminer la notion et le contenu de l'audit comptable et financier d'une manière générale, et des normes d'audit d'une manière particulière.
- 2) Définir la démarche d'une mission d'audit comptable et financier.
- 3) Définir les deux démarches de normalisation comptable et d'audit utiliser par les organismes normalisateurs.
- 4) Connaitre la réalité de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.
- 5) Le but principal de cette étude, est de déterminer l'importance des normes d'audit, dans l'amélioration d'une mission d'audit comptable et financier, et le leurs niveaux d'application.

Etudes précédentes :

1. **Etude de Allassane OUATTARA, thèse de doctorat en sciences de gestion, Ecole Doctorale d'Organisations, Université Paris-Est (décembre 2016).** La problématique de cette étude est d'étudier, dans quelle mesure la qualité de l'audit impacte-elle le processus de prise de décision d'investissement des parties prenantes de l'entreprise. L'étude avait pour objectif de définir la qualité de l'audit et étudier son impact sur la qualité des données comptables communiquées, le comportement des investisseurs et sur la prise de décisions des analystes financiers. Les principaux résultats de l'étude sont les suivants : La qualité de l'audit est considérée comme un système, qui regroupe plusieurs facteurs qui

rentrent en interaction pour déterminer la qualité de l'audit. Il existe trois facteurs déterminent la qualité de l'audit : les honoraires d'audit, le nombre de mandats détenus dans un secteur donné et le chiffre d'affaires réalisé sur un portefeuille de clients audités. Il existe un lien significatif entre l'indépendance des auditeurs et les révisions des analystes financiers.

2. **Etude de Anne LE MANH-BENA, thèse de doctorat intitulée : « *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du résultat* » (2009), au Conservatoire National des Arts, Centre de recherche en comptabilité.** Cette recherche a pour objectif d'analyser le processus d'élaboration des normes comptables par l'IASB. Elle a traité le processus et les enjeux de la normalisation comptable en général et en particulier, le cas du « résultat comptable » à travers le « due process ». C'est la procédure officielle suivie par l'IASB, qui est censée de permettre aux différentes parties prenantes de s'exprimer lors de l'élaboration des normes comptables. Les résultats de l'étude sont résumés sont résumés dans les deux points suivants : D'une part, le « due process », ne semble pas jouer complètement son rôle, de procédure transparente de consultation. D'autre part, la recherche a mis en évidence que les critiques des répondants ne sont pas réellement prises en compte par l'IASB. De l'autre part, l'étude a ainsi confirmée les résultats d'études antérieures pour ce qui concerne la faible implication des utilisateurs des états financiers dans le processus de normalisation comptable, alors que la participation des utilisateurs au « due process » est essentielle à la légitimité des normes, produites par l'IAS.

3. **Etude du conseil du commerce et du développement, des Nations Unies (2008)**, Le but de cette étude est d'étudier les différentes difficultés pratiques d'application des Normes Internationales d'Audit (ISA), dans 100 pays. Cette étude a proposée des solutions à travers une stratégie d'adoption des normes ISA, déclinée dans une démarche bien définie.
4. **Etude de CHIRIKI Omar, thèse de doctorat en sciences économiques, Université de Sétif , 2012**. L'intitulé de l'étude est : « L'organisation professionnelle de l'audit- étude comparative entre l'Algérie, la Tunisie et le Maroc ». Le but de cette étude est de comparer l'organisation professionnelle de l'audit entre l'Algérie, la Tunisie et le Maroc et faire ressortir les points forts et les points faibles de chacune. La problématique de l'étude est d'étudier les différentes spécificités et conditions nécessaires pour l'amélioration de la pratique professionnelle de l'audit en Algérie par rapport aux autres pays. Les résultats de l'étude concernent les différents facteurs qui peuvent contribuer à l'amélioration de la pratique professionnelle de l'audit en Algérie qui sont principalement : définir un cadre général de la pratique professionnelle de l'audit, créer un organisme professionnel capable de gérer la profession, et enfin, adopter des normes pour l'exercice professionnel de l'audit, et un code de déontologie.

Par rapport à notre étude, la première étude précédente, traite les facteurs déterminants de la qualité de l'audit. Qui sont principalement trois facteurs. Dans notre étude nous allons étudier les facteurs qui peuvent améliorer la qualité d'audit dans le contexte algérien. La deuxième étude précédente analyse le processus de normalisation comptable, que nous allons aborder dans notre étude les deux processus

de normalisation comptable et d'audit. La troisième étude a pour objectif de cerner les difficultés dans la pratique des normes d'audit qui a un lien direct avec notre sujet. Enfin, la dernière étude, nous semble la plus importante, car elle traite le cas de l'Algérie. Parmi les résultats cette étude : la nécessité d'adoption des normes d'audit en Algérie (étude faite en 2012, c'est-à-dire avant l'émission des normes algérienne d'audit). Ce qui montre la relation entre cette étude et la notre, qui est considérée comme une étude complémentaire à l'étude précédente car nous allons étudier le contenu et l'application des premières normes d'audit émises récemment. A travers ces études précédentes, nous constatons, qu'il n'existe pas d'études précédentes qui ont traité le sujet de la pratique des premières normes algériennes d'audit.

Le contenu de l'étude :

L'étude est répartie en quatre chapitres, comme suit :

- Le premier chapitre : aborde le cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier.
- Le deuxième chapitre : est consacré à la normalisation internationale comptable et d'audit et aux normes internationales d'audit (ISA) ;
- Le troisième chapitre : aborde les deux notions d'audit et de normalisation dans le contexte algérien ;
- Le quatrième et dernier chapitre : est consacré à l'étude empirique par questionnaire qui a pour objectif de connaître la réalité de la pratique des normes d'audit dans l'exercice professionnel de l'audit comptable et financier.

Le premier chapitre :

*Cadre conceptuel et théorique de
l'audit comptable et financier*

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Introduction :

Pour mieux traiter la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier, nous avons commencé notre étude par ce premier chapitre qui présente le cadre conceptuel et l'aspect théorique de l'audit en général et de l'audit comptable et financier en particulier. Dans ce chapitre, nous allons exposer dans trois sections différentes, trois notions importantes pour notre sujet :

- Tout d'abord, nous allons exposer dans la première section de ce chapitre, la dimension historique de l'audit et expliquer sa place parmi d'autres types de contrôle et par rapport aux disciplines voisines.
- Dans le cadre d'une mission d'audit financier, l'auditeur est dans l'obligation de limiter le risque d'émettre une opinion erronée sur les comptes de l'entreprise. Pour cela, dans la seconde section de ce chapitre, nous allons traiter la notion du risque d'audit.
- Enfin, dans la dernière section, nous allons aborder la démarche de l'audit comptable et financier, en détails, avec ses différentes étapes et surtout les outils et procédures utilisés par les auditeurs dans le cadre d'une telle mission.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Section 01 : Dimension historique et définition de l'audit

Le terme audit représente le mot clé numéro un de notre étude, c'est pourquoi, il est important de connaître son origine et éclairer son étymologie, ainsi de faire un rapprochement avec d'autres mots qui dans la plupart du temps, représente un synonyme de l'audit.

1. Audit : origine du mot et évolution de la discipline.

La mot audit est d'origine latine: « audire », qui a donné le verbe auditionner, et *auscultare* et qui signifie « écouter » en langage populaire et « ausculter » en langage scientifique¹. Dans les temps anciens les contrôles des comptes se faisaient oralement, en écoutant car peu de gens savait lire et écrire. Les romains employaient ce mot, pour désigner à l'époque, le contrôle des comptabilités des provinces au nom de l'empereur.

Bien avant les romains, 2000 ans avant J.C les sumériens avaient déjà compris l'utilité d'établir des contrôles afin de punir les voleurs pour détournement de fonds, et protéger le patrimoine des Rois et des empereurs. Ainsi, dans le fameux code de Hammourabi, il est mentionné qu'il est nécessaire de respecter un plan comptable dans la présentation des comptes.

Comme le montre le tableau suivant, jusqu'au 19^{ème} siècle, l'audit avait pour objectif de détecter les fraudes sous la demande de l'état, et les contrôles se basaient essentiellement sur la vérification des pièces comptables.

Le verbe audit est un terme anglo-saxon qui vient du verbe anglais « to audit » et qui est introduit dans la gestion au début du 20^{ème} siècle. Le premier cabinet d'audit fondé à Londres avait comme principale activité d'examiner les organisations dans le but de détecter les risques, les anomalies et les fraudes.

¹ Laurent Cappelletti, l'audit et le contrôle au centre de l'éthique d'entreprise, Revue Economie et Management, n° 123, Avril 2007 , p6.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

C'est l'objectif classique de l'audit. Cette époque a connue, l'introduction de nouvelles méthodes de contrôle, comme par exemple les méthodes de sondages sur pièces justificatives.

La notion d'audit est traduite en Français au début par les mots : réviser et vérifier. Historiquement, l'origine française du terme audit, est un emprunt de l'anglais dont l'emploi s'explique surtout par la présence d'entreprises multinationales américaines en pays francophones¹.

Dans son ouvrage, *Les sondages au service de l'audit*, Max Yribarren note une définition de l'auditeur, ancienne du Dictionnaire universel de Furetière dans son édition de 1708²: «*Un auditeur des comptes, est un officier créé pour examiner, et arrêter les comptes des Finances du Roi, et faire rapport à la Chambre des difficultés qui s'y trouvent, pour les juger...*»

«*L'audit n'est donc pas une découverte du français du management moderne, mais une vieille réalité et un vieux mot français, dont la technique progresse régulièrement*».

L'audit est une discipline qui s'est développée au fil du temps à travers le développement de ses objectifs. De l'objectif primaire de l'audit qui est la détection de la fraude pour la protection du patrimoine en arrivant, aujourd'hui, à attester l'image fidèle des comptes des entreprises. Cette dernière est la forme actuelle et moderne de l'audit financier, et c'est le résultat d'une évolution historique et qui s'est développée en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne.

Le tableau suivant résume l'évolution de l'objet de l'audit à travers le temps.

¹ Terminologie comptable, comptables agréés du Québec, Vol. 1, no27, Publication initiale : Mai 1983, Révision : Décembre 2011.

² Max Yribarren, *Les sondages au service de l'audit*, Paris, Hommes et techniques, 1975, p. 11.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Tableau (01) : Evolution de l'objet de l'audit à travers le temps.

Période	Prescripteurs de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
- 2000 avant J.C	Rois, empereurs	Clercs ou écrivains	Punir les voleurs pour détournement de fonds, protéger le patrimoine.
- 1700 à 1850	Etats, tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptable	Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, protéger le patrimoine
3)1900-1940	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité ou juristes	Eviter les fraudes et attester la fiabilité du bilan
4)1900-1940	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Eviter les fraudes et attester la fiabilité des états financiers historiques.
5)1940-1970	Etats, banques et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques.
6)1970-1990	Etats, tiers et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes d'audit.
7) A partir de 1990	Etats, tiers et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes. Protection contre la fraude internationale.

Source : Lionel Collins et Gérard Vallin, audit et contrôle interne, éd DALLOZ, 3^{ème} éd p 17.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

2. Audit et théorie de l'Agence :

La théorie de l'Agence est défini par M.C Jensen et W.H Meckling comme : « Il existe une relation d'agence lorsqu'une personne a recours aux services d'une autre personne en vue d'accomplir en son nom une tâche quelconque. »¹.

Au sein d'une entreprise, il existe plusieurs relations d'agence, entre :

- Actionnaires et dirigeants ;
- Employeur et salarié ;
- Managers et partenaires (stakeholders) de l'entreprise,

La plus importante est celle des actionnaires et dirigeants. Les actionnaires jouent le rôle principal confiant aux dirigeants (Agents), la gestion d'entreprise². Cette relation engendre deux types de conflits³ :

- Un propriétaire (actionnaire) peut être amené à confier l'usus de son droit de propriété sur la firme à une personne plus compétente et mieux à même de gérer la firme que lui ; devoir contacter ensemble.
- Un gestionnaire, nommé par l'actionnaire possédera donc l'usus alors que l'actionnaire conservera l'abusus et le fructus du droit de propriété.

Les deux parties vont donc être engagées dans une situation de gestion et vont devoir contacter ensemble. L'objet de ce contrat sera, pour le propriétaire, de s'assurer que le manager, qu'il a nommé, agira bien en fonction de ses intérêts.

Dans le cadre de cette relation s'introduit, l'auditeur financier et intervient dans cette relation d'agence autour de l'entreprise en tant que processus de

¹ Frédéric Parrat, Le gouvernement d'entreprise, édition MAXIMA, 1999, p32-33.

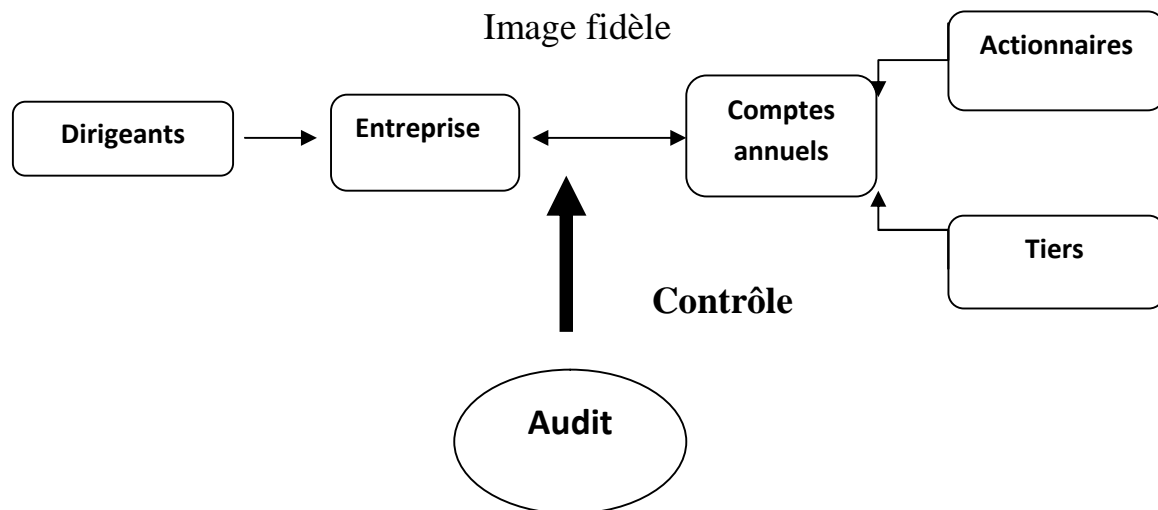
² Kim Huynh, économie industriel, édition Bréal, Paris, 2004, p34.

³ Frédéric Parrat, op cit, p32.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

contrôle des comptes établis par l'entreprise pour lever l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les autres intervenants.

Figure (01) : Le rôle de l'audit financier dans une relation d'agence de l'entreprise.



Source : Olivier HERBBACH, Le comportement des collaborateurs de cabinets d'audit financier, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Toulouse 1, 2000, p 4.

D'après la figure (01), l'auditeur réagit autant qu'un élément essentiel dans la relation d'agence entre différents acteurs. Il est en effet, mandaté par les actionnaires pour vérifier la comptabilité, il rend compte à ces derniers, ainsi qu'aux différents tiers en général, de son activité¹. Il est considéré comme le garant de la bonne qualité d'information financière.

3. Les grands cabinets d'audit dans le monde :

¹ Alain Finet, gouvernance d'entreprise, nouveaux défis financiers et non financiers, édition de boeck, 2009, p120.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

La pratique d'audit, dans sa forme moderne, a commencé dans les années 1970 avec les grands cabinets d'audit comptable anglo-saxons appelés les Big 8. Actuellement, le nombre des Big 8 a réduit en quatre cabinets seulement appelés les Big Four ou Fat Four après des opérations de fusion et sont devenus les quatre groupes d'audit les plus importants à l'échelle internationale. Le tableau suivant résume l'historique et l'évolution des grands cabinets d'audit :

- Deloitte (anciennement Deloitte Touche Tohmatsu)
- Ernst et Young
- KPMG (
- Pricewaterhouse Coopers.

Tableau (02): Historique des grands cabinets d'audit dans le monde

Période	Nombre de cabinets	Cabinets
(1979-1989)	8 cabinets (Big 8)	1/Arthur Anderson 2/Arthur Young & Company 3/Coopers & Lybrand 4/Ernst &Whinney (fussionné avec Ernst &Ernst) 5/Haskins & Sells (fusionné avec la firme européenne pour devenir Deloitte, Haskins and Sells) 6/KPMG (formé par la fusion de Peat Marwick International avec KMG Group)

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

		7/Price Waterhouse 8/Touche Ross
(1989-1998)	6 cabinets (Big 6)	-La fusion de Arthur Young avec Ernst &Whinney forme Ernst & Young . -La fusion de Deloitte, Haskins and Sells avec Touche Ross forme Deloitte & Touche .
(1998-2002)	5 cabinets (Big 5)	-La fusion de Price Waterhouse avec Coopers & Lybrand forme Price Waterhouse Coopers .
Après 2002	4 cabinets (Big 4)	-La vente des cabinets Andersen (Arthur Andersen) après l'implication de son bureau de Houston dans l'affaire scandale d'Enron) : - Pricewaterhouse Coopers (PWC) - KPMG - Ernst & Young - Deloitte

Source : élaboré par l'étudiante en se référents à l'ouvrage de : Moussa Camara, l'essentiel de l'audit comptable et financier, édition L'HARMATTAN, Paris, 2009, p 17-19.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Suite à l'affaire « Enron » en 2002, la profession d'audit a connu la disparition de l'un des plus grands cabinets d'audit, le cabinet « Andersen ». Cette affaire a démarré à la fin de l'année 2001 par la faillite de l'entreprise américaine « Enron » spécialisée dans le courtage en énergie. D'après beaucoup de professionnels dans le domaine de l'audit, les principales causes de cette affaire sont les liaisons dangereuses entre le conseil et l'audit. Le cabinet Andersen a perdu sa vigilance en audit car il s'est basé sur le conseil en management pour augmenter son chiffre d'affaire. Par la suite le cabinet a été vendu et les Big Five sont devenus les Big Four.

Les « big Four » sont des cabinets très puissants dans le domaine de l'audit comptable et financier au niveau mondial. Ils emploient de 100 000 à 200 000 salariés et représentent plus de 20% du chiffre d'affaires du secteur d'audit.¹

4. Audit : un mot, plusieurs synonymes !

Le mot Audit en anglais est traduit par le mot vérification des écritures, contrôle financier, expertise comptable, ou révision comptable et qui veut dire un examen minutieux des comptes². Toutes ces notions sont considérées comme voisines à la notion de l'audit, voire même synonymes de l'audit, bien que, plusieurs points de différences de ces notions puissent être relevés.

4.1 Audit et contrôle :

L'audit est une activité de contrôle et de conseil. Il consiste à mettre en œuvre un ensemble de procédures et techniques de contrôle constituant l'examen approfondie par un professionnel compétent et impartial pour apporter un jugement sur l'organisation, une activité, procédure ou opérations

¹ Sophie Sanchez, Les métiers de l'expertise comptable, édition l'ETUDIANT, 2007, p 49.

² OECD Economics Glossary / glossaire de l'économie de l'OCDE 2006, ISBN 92-64-03586-9 c OCDE 2006, p 46.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

quelconque de l'entité¹. A travers cette définition, le contrôle, se présente comme un outil de l'audit. Et donc l'opinion ou le résultat de l'audit est le résultat d'un ensemble de contrôles.

4.2 Audit et conseil :

Les deux mots audit et conseil sont souvent utilisés en parallèle, par exemple, on entend beaucoup dire cabinet d'audit et de conseil. Et parfois même l'audit est défini comme une activité de conseil, comme dans la définition donnée ci-dessus. Pourtant, il existe une distinction entre les deux. On parle généralement d'un conseil quand il s'agit d'un audit contractuel ou d'un audit facultatif demandé par l'entreprise (actionnaire ou gestionnaire d'entreprise). Dans le cas contraire, si la mission d'audit est obligatoire, c'est-à-dire légale, on parle d'une mission d'audit légal, appelé encore, mission de commissariat aux comptes. La mission de conseil ne pourra jamais substituer à la mission d'audit mais elle peut servir comme une activité complémentaire à l'audit.

4.3 Audit et révision :

La mission de révision consiste en la vérification approfondie des valeurs et des documents comptables ainsi que de la conformité de la comptabilité avec les règles légales en vigueur².

Elle prend deux formes principales :

- La révision légale : c'est une mission permanente confiée aux commissaires aux comptes ;

¹ Abdelmalek Boutemadja, L'audit interne, édition l'entreprise, 2013, p 46.

² Thierry Cyaubère et Jacques Muller, Contrôle de gestion, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002, p 27.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- La révision contractuelle : effectuée par des cabinets ou des consultants intervenant ponctuellement à la demande de l'entreprise.

A l'inverse des consultants et auditeurs externes, les commissaires aux comptes ne peuvent s'immiscer la question cependant dans les deux cas, il s'agit de vérification faite par des personnes extérieures à l'entreprise car ce type de vérification nécessite l'emploi d'experts indépendants susceptibles de donner un avis objectif.

Cette définition nous rappelle la définition de l'audit et la révision est une mission de commissaire aux comptes et d'auditeur. Souvent les auteurs, utilisent le mot audit comme synonyme de révision, mais ce dernier est dans un domaine bien précis, est celui de la comptabilité.

La révision des comptes est trop souvent perçue comme une pratique à l'objet restreint dépourvue des aspects flatteurs de l'audit, mais que les décalages techniques s'estompent et qu'il convient d'utiliser de manière équivalente les termes de réviseur, de contrôleur des comptes ou d'auditeur. La révision est donc ici l'audit appliqué à un seul domaine de l'entreprise ; la comptabilité¹. L'audit comptable est donc l'appellation moderne de la révision comptable.

5. La place de l'audit parmi différents types de contrôle :

Il est nécessaire de définir la notion de chaque type de contrôle (le contrôle interne, l'audit, et le contrôle organisationnel), pour essayer de placer l'audit parmi tous ces types de contrôle dans l'organisation.

¹Jean Raffegau, Audit et contrôle des comptes, éd publi-union, Paris, 1979, p1.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

5.1 Le contrôle interne :

Le contrôle interne comprend le plan d'organisation et l'ensemble coordonné des méthodes et procédures adoptés à l'intérieur d'une entreprise pour sauvegarder ses actifs, contrôler la précision et la finalité des informations comptable, promouvoir l'efficacité opérationnelle et le respect des politiques définies par la direction.¹

L'audit a pour but d'évaluer le contrôle interne de l'entreprise pour faire ressortir ses points faibles. Pour cela, toute une étape dans la démarche d'audit lui est consacrée dans la troisième section de ce chapitre.

5.2. Le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion lors de son apparition était considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation sans tenir compte du management de cette organisation.

5.2.1 Définition du contrôle de gestion et sa relation avec l'audit:

La définition classique donnée par R.N. Anthony (1965) considère le contrôle de gestion comme : « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficacité (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation »²

Une autre définition donnée par A. Brulaud et C. Simon,³ qui l'ont défini comme : « un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation ».

¹ Lionnel collins, Gérard Valin, Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Dalloz, 4 éd, 1992, p 22.

² R .N Anthony, Planning and control systems a Framework for analysis, Harvard University, 1965

³ G. Langlois, C .Bonnie et M. Bringer, Contrôle de gestion, Bréal, 2008, p 13.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Cette définition prend en considération l'aspect humain, et son rôle dans la mise en œuvre de la stratégie et souligne le rôle du contrôle de gestion dans la coordination des comportements, généralement les objectifs des acteurs de l'organisation (leur propres rôles) sont différents de ceux de l'organisation. Le contrôle de gestion met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

Le contrôle de gestion et l'audit sont souvent utilisés comme synonymes, Car l'audit valide la procédure de calcul du résultat de gestion et en même temps, le contrôle de gestion peut être au service de l'audit et opère un contrôle par exception.

Le rapprochement entre ces deux types de contrôle est résumé dans le tableau suivant :

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Tableau (03) : rapprochement des deux types de contrôle : Audit et contrôle de gestion¹.

Audit	Contrôle de gestion
L'audit valide la procédure de calcul du résultat de gestion	Le contrôle de gestion vise à analyser l'efficacité du système de gestion
L'audit cerne les leviers permettant de réduire l'écart entre les deux types de résultat (résultat comptable et résultat de gestion).	Le contrôle de gestion permet de dégager les écarts significatifs et essaye de trouver les causes de ces écarts pour pouvoir les corriger.
L'audit permet d'obtenir une évaluation du niveau de performance du contrôle de gestion	Le contrôle de gestion peut être au service de l'audit et opère un contrôle par exception
L'audit mène une recherche méthodique des dysfonctionnements.	Affine la recherche, ou l'élargi à l'amont ou à l'aval du problème
L'audit rédige le diagnostic et la mise en œuvre du contrôle de gestion.	Focalise l'audit sur ces écarts importants

La différence entre l'audit et le contrôle de gestion apparaît dans la temporalité de l'activité²:

¹ <file:///C:/Users/HP/Downloads/538d7790c6172.pdf>

² Thierry Jacqot et Richard Mipkoff, comptabilité de gestion, analyse et maîtrise des coûts, édition Pearson Education, Paris, 2007, p60.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- L'audit relève d'une mission ponctuelle. L'audit financier, première acception de l'audit, concerne la révision comptable par l'examen des états financiers. L'audit organisationnel est chargé d'améliorer toutes les dimensions de la gestion d'entreprise.
- Le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise. C'est un outil de diagnostic et de veille.

5.2.2 Outils du contrôle de gestion :

Dans le but d'atteindre ses objectifs, le contrôle de gestion utilise deux types d'outils :

- Les outils classique du contrôle de gestion, qui sont : la comptabilité analytique, la gestion et le contrôle budgétaire, les tableaux de bord de gestion.
- Les outils stratégiques du contrôle de gestion comme les tableaux de bord stratégique ou balanced scorecard.

Le *Balanced Scorecard* ou le tableau de bord stratégique est un tableau de bord stratégique, développé aux Etats Unis; au début des années 90 par le professeur R.S.Kaplan et le consultant D.P.Norton. S'appuyant sur une critique des outils de pilotage traditionnels trop centrés sur les seuls indicateurs financiers et tournés vers une mesure de la performance passée, ils cherchent à promouvoir un choix d'indicateurs plus cohérents avec la stratégie de l'entreprise et de construire un système de mesure performant et équilibré. Il regroupe quatre axes :

- Axe « financier » : Que faut-il apporter aux actionnaires ? Les indicateurs dans cet axe sont des indicateurs de résultats financiers (rentabilité financière, chiffre d'affaires, productivité...) .Ces indicateurs traduisent ce

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

que les actionnaires attendent de l'entreprise et correspondent aux indicateurs traditionnels de mesure de la performance.

- Axes des « clients » ; Que faut-il apporter aux clients? Dans cette perspective, on définira les indicateurs clés adaptés à chaque type de clientèle et couple produit/marché, en fonction du cycle de vie des produits. Les indicateurs qui correspondent à cette perspective sont par exemple : la part de marché, rentabilité, fidélisation, satisfaction des clients...
- Axe des « processus internes » : Quels sont les processus essentiels pour la satisfaction des actionnaires et des clients? Les indicateurs liés aux processus internes permettent à l'entreprise de piloter la qualité de ses principaux processus. Une importance particulière est apportée aux processus de production, d'innovation et de services après-vente.
- Axe de « l'apprentissage organisationnel » : Quelles compétences faut-il développer ? Et comment piloter le changement ? Les indicateurs de cette perspective concernent à la fois la compétence, la motivation du personnel et les performances des systèmes d'information. Cette perspective constitue le socle qui conditionne l'ensemble des autres perspectives.¹

Le tableau de bord stratégique est un système de mesure performant car il permet de suivre le fonctionnement de l'entreprise au-delà des seuls résultats et met en évidence les relations de cause à effet entre performance opérationnelle et résultats stratégiques.

¹ Françoise Giraud, Olivier Saulfic, Gérard Naulleau, Marie Hélène Delmond et Pierre Laurent Bescos ; Le contrôle de gestion et pilotage de la performance, p 100.

5.3. Le contrôle organisationnel :

Le contrôle organisationnel est un système complet qui touche à tous les niveaux de l'organisation à savoir : les structures, les procédures de décisions, les comportements des hommes et la culture de l'organisation. Il dépasse les dimensions techniques pour s'étendre aux systèmes décisionnels et informationnels. Il vise à orienter les efforts individuels et collectifs vers l'atteinte des finalités de l'organisation. Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les dirigeants se réfèrent pour déterminer leur comportement.

Le contrôle organisationnel comporte trois composantes : le contrôle stratégique, le contrôle opérationnel et le contrôle de gestion. Le contrôle de gestion apparaît comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Ainsi, il apparaît comme un sous système du contrôle organisationnel¹.

6. Audit : une notion, plusieurs définitions.

Plusieurs définitions de l'audit peuvent être retenues :

- Définition N° 01 :

On peut définir l'audit au sens large comme : « une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation afin de porter un jugement motivé et indépendant, faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité ou l'efficacité des systèmes et procédures d'une organisation »².

¹ Claude Alazard et Sabine Separi, le contrôle de gestion, Manuel et Applications, Dunod, 6 éd 2004, p 19.

² - Lionel Collins, Gérard Valin, Op cit, p22.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- Définition N°02 :

H. Bouquin définit l'audit comme : « un examen critique qui permet de vérifier des informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place pour les traduire.

- Définition N°03 :

Auditer, c'est passer en revue le système de contrôle interne propre à l'entreprise pour en mesurer l'efficacité. L'audit assure la sécurité des opérations des biens et des personnes, promouvoir l'efficacité et la qualité des services, assurer la protection et la diffusion d'une information fiable et rapidement disponible, et assurer le respect des objectifs fixés par la direction générale¹.

- Définition N°04 :

Une mission d'audit consiste à déceler les principales faiblesses de l'entreprise, en déterminer les causes, en évaluer les conséquences, leur trouver un remède et convaincre les responsables d'agir².

7. Audit : une discipline et plusieurs types !

Pour bien cerner la notion de l'audit, il est important de tracer les frontières de chaque type d'audit qui ont parfois des points en commun et/ou des points de différence.

Les différents types d'audit se distinguent dans plusieurs catégories, soit en fonction de l'intervenant ; c'est-à-dire la personne qui effectue la mission

¹ - A. HAMINI, L'audit comptable et financier, Berti Edition, 1^{ère} Ed, Alger 2001 page 7

² - Olivier Lemant, la conduite d'une mission d'audit interne 2^{ème} Ed, DUNOD Paris 1995 Page 04

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

d'audit, ou bien en fonction de son statut : légal ou contractuel, ou en fonction des l'objectifs de la mission d'audit.

7.1 En fonction de l'intervenant :

Une mission d'audit peut être menée soit par une personne qui appartient à l'entreprise et on appelle de type d'audit: interne. La personne qui mène cet audit doit être rattachée à la direction mais indépendante de toutes les autres fonctions de l'entreprise. Le deuxième type est l'audit externe qui est exercé par une personne externe à l'entreprise, donc indépendante de toute l'entreprise.

Deux définitions de l'audit interne peuvent être retenues, la première est celle de l'institut internationale des auditeurs internes¹, et la deuxième donnée par l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI) :

- L'audit interne est à l'intérieur d'une entreprise, c'est : « une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations. De plus il est au service de la direction il intervient pour aller examiner un point, une activité de l'organisation, une filiale, un processus et établir un diagnostic attestant de son plus ou moins au fonctionnement, un pronostic alertant les responsables et la direction, et une thérapeutique visant la sécurité des actifs et la fiabilité des informations, l'efficacité des opérations, la compétitivité de l'organisation »².

Il est également défini comme : «la révision périodique des instruments dont disposent une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction de l'entreprise et indépendant des autres services ».

¹ The Institute of Internal Auditors :IIA

² Olivier Lemand, Op cit, p 3.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- L'audit externe est réalisé par des auditeurs externes à l'entreprise. Les auditeurs expriment une opinion sous forme de rapports annuels de certification des comptes d'une entreprise à partir d'un plan comptable et de normes comptables permettant la mise en œuvre de diverses procédures de vérification réalisées par les commissaires aux comptes et leurs équipes sur la base de standards professionnels¹.

Il existe plusieurs points de différences entre ces deux types d'audit, mais il faut noter aussi qu'ils sont complémentaires² :

- La première différence qui est évidente, est celle de l'intervenant. L'auditeur interne on le trouve dans l'organigramme de l'entreprise, c'est un fonctionnaire. Par contre, l'auditeur externe (commissaires aux comptes, cabinet d'audit) est juridiquement indépendant (profession libérale). A travers ce premier point de différence, on peut noter un autre est celui de l'indépendance. Le rattachement est un critère important pour mesurer l'indépendance de l'auditeur. Il existe plusieurs auteurs qui considèrent l'indépendance de l'auditeur comme un critère pour distinguer ces deux types d'audit puisque l'auditeur externe est logiquement plus indépendant que l'auditeur interne.
- La deuxième différence est celle des bénéficiaires de l'audit, L'auditeur interne travaille pour l'intérêt des responsables et la direction de l'entreprise. L'auditeur externe fait son rapport pour tous les utilisateurs de l'information financière (actionnaires, institutions financières, impôts, fournisseurs, investisseurs, etc).
- La troisième différence concerne leurs objectifs. L'audit interne a pour objectif d'analyser, de surveiller, de détecter les risques (dispositifs de

¹ - Gérard Valin avec J.F.Gavanou, C.Guttman, J. le Vourch, Controlor et Audithor, Dunod, Paris, 2006, P 27.

² Jacques renard, Théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'Organisation, 6éd, 2008, p 58.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

contrôle interne). L'audit externe intervient pour contrôler l'existence et l'efficacité des contrôles (apprécier le système de contrôle interne) et certifier la régularité, sincérité et l'image fidèle des états financiers de l'entreprise.

- La quatrième différence concerne les périodes d'intervention. Généralement, l'auditeur externe réalise ses missions de certification à la fin de l'année, sauf dans les cas des grandes entreprises qui exigent sa présence d'une façon permanente, contrairement à l'auditeur interne qui doit intervenir en permanence à travers des missions planifiées en fonction du risque.

7.2 En fonction du statut de l'auditeur:

Nous avons deux types d'audit :

- 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 effectué selon des critères et par des méthodologies précises. L'audit financier est le plus connu des audits contractuels mais il existe aussi l'audit social, l'audit juridique, l'audit industriel¹.
- Audit légal : Le commissariat aux comptes, ou contrôle légal des comptes selon la terminologie européenne, est une profession réglementée et indépendante qui contribue à la qualité et à la transparence de l'information financière et comptable émise par les entités contrôlées. Les missions exercées par le commissaire aux comptes dans les entreprises et les structures des secteurs associatif, syndical et public reposent sur une obligation légale. Les organisations

¹ <https://qualite.ooreka.fr/astuce/voir/635467/audit-contractuel>, consulté le 20 mai 2017.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

qui font contrôler leurs comptes alors qu'elles n'y sont pas soumises par la loi expriment, ce faisant, une volonté de transparence, indispensable au bon fonctionnement des échanges et à la confiance¹.

7.3 En fonction de l'objectif de la mission :

Nous avons plusieurs types d'audit :

- Audit opérationnel : est l'intervention dans l'entreprise sous forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs d'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu et de créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés²».
- Audit social : L'Institut international de l'audit social (IAS), définit l'audit social comme: « Audit appliqué à la gestion, aux activités et aux relations des individus et des groupes dans les organisations, ainsi qu'aux rapports de ces dernières avec leurs parties intéressées internes et externes. »³
- Audit fiscal : Il repose sur un examen de la situation fiscale de l'entreprise afin de s'assurer de la bonne application des règles fiscales.
- Audit de qualité : Il s'applique essentiellement, mais n'est pas limité, à un système qualité ou à des éléments de celui-ci, à des processus, à des produits ou à des services. De tels audits sont couramment appelés : "audit de système qualité", "audit qualité de processus", "audit de qualité produit", "audit de qualité de service"⁴.

¹ <https://www.cncc.fr/mission-legale.html>, consulté le 05 janvier 2016.

² Pauline Laurent et P. Tcherkawsky, Pratique de l'audit opérationnel, édition d'Organisations, Paris, 1991, p12.

³ Jacques IGALENS et Jean-Marie PERETTI, Audit social, Éditions d'Organisation, Paris, 2008, p37.

⁴ Gestion de la qualité, audits externes et internes, Jean-François Nanterme, http://www.lomag-man.org/qualite/audits_qualite.pdf

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Section 2 : L'audit financier et la notion de risque d'audit :

1. Objectifs généraux de l'audit comptable et financier :

L'audit financier peut être défini comme un examen critique en vue de formuler une opinion sur les états financiers (c'est le quoi?) Dans l'intérêt de tous les participants, actuels ou futurs, porté à la vie de l'entreprise, sous quelle que forme que ce soit (c'est le pourquoi?). Cet examen critique correspond à la nécessité de confirmer la validité des informations données par l'entreprise, pour le résultat et la situation financière (c'est le pourquoi?)¹.

D'après l'International Federation of Accountants (IFAC) : « une mission d'audit des états financier a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous les aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié »

« L'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers. »

Généralement, les définitions de l'audit données par les auteurs convergent vers une mission d'opinion² :

- Confiée à un professionnel « indépendant »;
- Utilisant une méthodologie spécifique ;
- Justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à *des normes*.

Selon le Conseil National Français des Commissaires aux Comptes (CNCC) : « une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au

¹ - Combes, Labrousse, Audit financier et contrôle de gestion , Fondements et cas pratiques, Publi-Union Ed 1997 P05

² Robert OBERT, et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, manuel et applications, édition Dunod, 4 éd, Paris, 2012, p 418.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. L'opinion formulée concerne la sincérité, la régularité et l'image fidèle.»

A partir des définitions citées ci-dessus, on peut ressortir un certain nombre de caractéristiques communes comme ¹:

- L'auditeur financier doit être indépendant de l'entreprise. Dans le cas d'une mission d'audit légal, l'auditeur ne doit pas appartenir à l'entreprise dont les comptes sont examinés. Et il ne doit pas participer à l'établissement des comptes de l'entreprise auditée ;
- L'audit financier a pour but la validation des états financiers de l'entreprise auditée ;
- L'auditeur examine la régularité des comptes par rapport à un référentiel comptable déterminé ;
- L'auditeur doit exprimer son opinion dans un rapport écrit. L'opinion formulée doit être motivée, étayée.

Selon la norme ISA 200, les objectifs de l'auditeur, dans le cadre d'une mission d'audit financier sont² :

- d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; et

¹ Antoine Mercier et Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes, Edition FRANCIS LEFEBVRE, France, 2010, p466.

² ISA 200, paragraphe 11, p 04.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.

L'audit financier a donc, pour but de contrôler la régularité, la sincérité et la fiabilité des comptes. Pour ce faire, l'auditeur doit s'assurer de :

- L'exhaustivité : l'auditeur doit accéder à une information exhaustive. Il doit s'assurer que toutes les opérations réalisées dans la période (actifs, dettes et transactions) sont reflétées et enregistrées dans les états financiers de la période.
- L'existence : l'auditeur doit ainsi vérifier que tous les éléments du bilan existent réellement. Concernant, les éléments matériels (immobilisations, stocks...), leur existence doit être physique. Pour les autres éléments (actifs, passifs, charges et produit), la traduction d'opérations réelles et non fictives de l'entreprise.
- L'exactitude et conformité: il ne suffit pas que les éléments du bilan existent réellement, mais toutes les opérations effectuées par l'entreprise doivent être comptabilisées avec leurs montants exacts conformément aux principes comptables.
- Evaluation : les différentes opérations effectuées et comptabilisées doivent être évaluées correctement en suivant les principes comptables et méthodes d'évaluation admis.
- Séparation des exercices : chaque opération d'une période donnée doit être comptabilisé et reflétée dans les états financiers (l'exercice) de la même période. Pour ce faire, l'auditeur est obligé de s'assurer que le rattachement des produits et charges est exact.

Partant de ces éléments, il appartient à l'auditeur d'évaluer la situation pour minimiser le risque global de la mission et le ramener à un niveau

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

acceptable. Cette notion de risque fera l'objet de la deuxième section de ce chapitre.

2. Risque d'audit :

Le contrôle interne est ainsi conçu et mis en place pour évaluer les risques inhérents identifiés qui menace l'accomplissement de n'importe lequel de ces objectifs¹.

L'objectif d'un auditeur dans une mission d'audit financier est de rédiger un rapport en fin de mission qui doit contenir une opinion objective sur la sincérité et la régularité des états financiers de l'entreprise auditée, en fonction des examens et des tests qu'il a effectués. Pour ce faire, il doit limiter le risque d'émettre une opinion erronée sur les comptes soumis à la certification vu de l'environnement dans lequel il agit qui se caractérise par de nombreuses incertitudes. Ainsi, toutes les entreprises sont sujettes à des risques d'erreur dans l'exécution, le suivi, le contrôle et l'enregistrement des opérations ainsi que dans la présentation de l'information financière.

Le risque d'audit correspond à la probabilité que les la démarche d'audit mise en œuvre par l'auditeur ne dévoilent pas les anomalies significatives qui subsistent dans, les états financiers et qui restent non détectées. Ceci va conduire l'auditeur, comme on l'a déjà cité précédemment à formuler une opinion erroné sur les états financiers. Par exemple, il peut certifier les états financiers d'une entreprise sans réserves, alors que ces derniers contiennent des anomalies significatives.

Le risque d'audit se compose de trois éléments :

¹ ISA 315, paragraphe 4.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

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

2.1 Le risque inhérent :

Le risque inhérent est le risque générale de l'entreprise qui est traduit par la possibilité qu'il existe quelques types d'opérations ou de comptes qui peuvent être considérablement erronés, et c'est du a cause d'une absence de procédures de contrôle, erreurs liées au système comptable ou la non efficacité de ses opérateurs. Il est donc possible d'imaginer que les risques inhérents ont une liaison avec les éléments des états financiers, à travers les erreurs qu'elles peuvent contenir qui ont un impact négatif sur elles. L'ampleur de ces risques est liée à un certain nombre de facteurs :

2.1.1 Nature de l'activité et la spécificité de quelques comptes :

Plusieurs risques peuvent se présentés dans le cadre de la nature de l'activité de l'entreprise, tels que la taille de l'entreprise, la structure du capital, l'organisation de l'entreprise ...ect. Les éléments qui représentent d'une manière globale l'activité de l'entreprise vont être abordés dans la troisième section : *Démarche d'audit financier, prise de connaissance générale de l'entreprise*, d'une manière très détaillée.

Ainsi, certains comptes constituent des ambiguïtés, l'auditeur devrait faire l'objet d'un examen minutieux, par exemple : les comptes des provisions des créances douteuses, les comptes de caisse ou les comptes pour les provisions et l'amortissement. Certains de ces comptes sont généralement soumis à une estimation personnelle ou subjective, par le comptable ou par d'autres parties au sein de l'entreprise. Par conséquent, le risque est inhérent à la nature des

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

estimations de ces comptes, contrairement à d'autres comptes qui reflètent des données réelles, tels que les comptes d'immobilisation corporelles.

2.1.2 Méthodes comptables :

Le choix des méthodes comptables par le comptable ou par les responsables de l'entreprise peut être parfois faux, quand il n'est pas adapté avec la nature de l'activité de l'entreprise ou avec sa nature d'exploitation. Par exemple le choix de la méthode d'amortissement pour un investissement.

Par conséquent, l'adoption d'une méthode comptable parmi plusieurs, peut entraîner des erreurs dans les états financiers. Ces erreurs peuvent être expliquées l'Incompatibilité du compte avec sa situation réelle.

2.1.3 Le traitement comptable :

Les enregistrements et les traitements comptables sont aujourd'hui informatisés. Une fois que les opérations comptables sont saisies qui représentent les inputs du système d'information comptable, le traitement comptable peut se faire automatiquement à l'aide d'un logiciel programmé pour obtenir enfin des états financiers qui représentent les outputs du système.

Plusieurs risques sont liés à ce système d'information (comptable) qui peuvent présenter eux-mêmes des risques d'erreurs dans les états financiers comme :

- risque de faire des erreurs dans la saisie, c'est-à-dire des erreurs dans les entrées (outputs) du système ;
- risque de faire des erreurs dans le traitement de quelques comptes spéciaux ;
- risque de faire des erreurs dans la programmation ;

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

2.1.4 L'environnement économique et les réglementations qui sont applicables à l'entreprise :

L'environnement économique et les réglementations ont un impact sur le traitement comptable de l'entreprise, car cette dernière doit adapter les différents éléments de sa situation financière avec ses facteurs extérieurs.

2.2 Le risque de contrôle :

Le risque de contrôle est fonction du niveau d'efficacité du système de contrôle interne. Quand les procédures du système de contrôle interne mises en places ne peuvent pas assurer la détection et la correction des erreurs (d'inexactitudes matérielles) qui peuvent exister dans un ou plusieurs soldes de comptes au temps opportun, on appelle ça un risque de contrôle.

La détection de ce type de risques et mesurer leur effets sur les états financiers de l'entreprise représente l'objectif de l'auditeur dans l'étape de l'évaluation du système de contrôle interne qui sera aussi détaillée dans la prochaine section.

2.3 Le risque de non détection :

Contrairement aux risque inhérent et risque de contrôle qui reflètent l'organisation et l'activité de l'entreprise. Le risque de non détection est lié à l'auditeur et à l'importance de son programme de contrôle des comptes, car il représente le risque qui peut être entraîné à cause de son choix des procédures mises en œuvre, ainsi que l'étendue de ses interventions qui, peut être, ne lui permettront pas de déceler les inexactitudes qui sont cachées dans les soldes des comptes. Parmi les risques de non détection : le risque aléatoire qui est dû du choix des échantillons choisis par l'auditeur et le risque technique qui peut se produire d'un côté, à partir des techniques et outils d'audit choisis et de leurs applications et de l'interprétation des résultats de l'autre côté.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

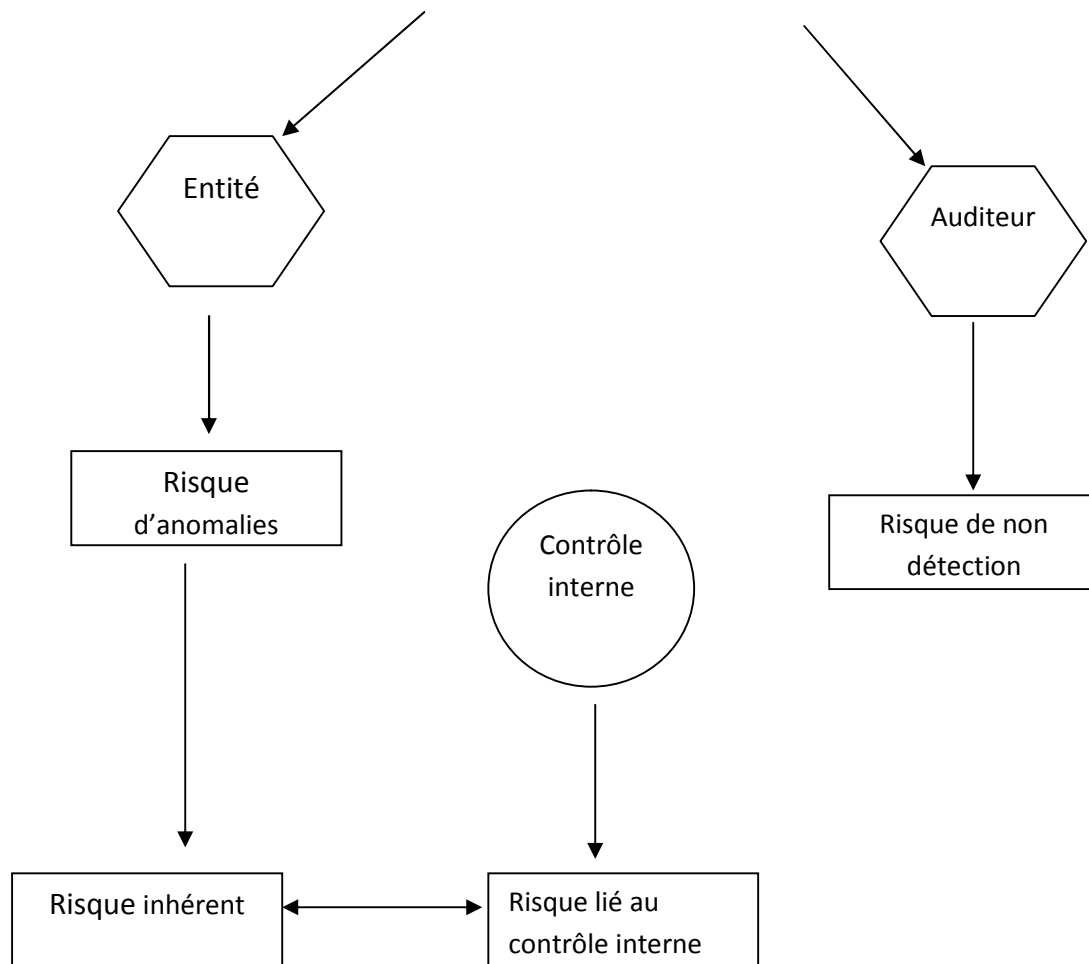
2.4 La relation entre les différents types de risque d'audit :

Le risque d'audit se comprend trois composantes : le risque inhérent, le risque de contrôle et enfin le risque de non détection. Dans la figure ci après, on peut voir que ces trois types de risque peuvent être regroupés dans deux catégories, la première rassemble notamment le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne de l'entreprise. Ces deux derniers ont une relation avec l'entreprise. Par contre le deuxième type d'audit a une relation avec l'auditeur ; plus précisément avec les procédures qu'il a mises en œuvre qui peuvent être traduites dans le risque de non détection.

Figure (02) : Liens entre risques d'audit

Risque d'audit

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier



Source : Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, , Op cit, p 462.

La formule suivante montre que la relation entre les différents types d'audit représente le risque global de la mission d'audit.

$$\text{Risque d'audit} = \text{risque inhérent} * \text{risque de contrôle} * \text{risque de non détection}$$

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

L'estimation du risque de non détection peut se faire en fonction du risque inhérent et du risque de contrôle comme le montre le tableau ci-dessous, établie par l'IAASB :

Tableau (04) : Estimation du risque de non détection

		L'auditeur a estimé le risque de contrôle interne		
		Elevé	Moyen	Faible
L'auditeur a estimé le risque inhérent	Elevé	Minimum	Faible	Moyen
	Moyen	Faible	Moyen	Elevé
	Faible	Moyen	Elevé	Maximum

Source : ¹ Robert OBERT, et Marie-Pierre MAIRESSE, *op cit*, p464.

D'après le tableau, on peut constater qu'il existe une relation relativement inverse entre le risque de non détection et la combinaison des deux risques inhérent et de contrôle. Lorsque par exemple, l'estimation du risque inhérent et du risque de contrôle est à la fois faible, cela implique que le risque de non détection est élevé. Par contre, si l'auditeur accepte un niveau de risque de non détection faible, cela veut dire que le risque inhérent et le risque de contrôle sont estimés élevés.

3 Le seuil de signification et importance relative:

L'objectif de l'auditeur dans le cadre d'une mission d'audit financier consiste à porter un jugement sur les états financiers de l'entreprise auditée qui est fondé principalement sur le niveau d'erreurs et d'anomalies. Ce niveau est appelé seuil de signification ou seuil de matérialité.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

3.1 Définition du seuil de signification :

Le seuil de signification est le niveau au-dessous duquel les erreurs ou risques d'erreurs relevés ne sont pas de nature à remettre en cause la régularité et la sincérité des états financiers sur lesquels l'auditeur est amené à porter une opinion¹.

Il est défini également par le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés².

L'IFAC a défini les notions du seuil de signification, le caractère significatif et l'importance relative :

- Le « seuil de signification » est la mesure que peut faire l'auditeur du montant à partir duquel une erreur, une exactitude, ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des états financiers.
- Le « caractère significatif » est définie comme suit : "Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers".

Le seuil de signification est une application du principe comptable de « L'importance relative », qui se définit par rapport à l'importance ou à la nature d'une inexactitude figurant dans l'information financière, c'est-à-dire que l'auditeur va apprécier en même temps le montant et la nature de toutes les inexactitudes relevées.

¹ <file:///C:/Users/HP/Downloads/53bb8df875fff.pdf>, consulté le 22 mars 2015.

² NEP 320, paragraphe 06.

3.2 Détermination du seuil de signification :

La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et de son évaluation des états financiers. Un pourcentage par rapport à un point de référence choisi est retenu comme base initiale pour la détermination du seuil de signification¹.

Il existe plusieurs critères ou facteurs quantitatifs issus des états financiers et d'autres qualitatifs comme les caractéristiques de l'entreprise sont déterminants du seuil de signification. L'auditeur applique des taux ou d'autres modalités de calcul pour déterminer un ou plusieurs seuils de signification². Ces critères peuvent être, par exemple : le résultat net, le chiffre d'affaires, les capitaux propres ; ou l'endettement net. D'autres critères sont pris en compte par l'auditeur comme par exemple : la structure des comptes de l'entité, le secteur d'activité de l'entité, la structure de l'actionnariat de l'entité ou de son financement...etc.

La démarche adoptée par l'auditeur pour déterminer le seuil de signification passe par quatre étapes³ :

- La première étape consiste à déterminer les grandeurs significatives des états financiers pouvant servir de base à des calculs de proportions de seuils. Ce sont les critères quantitatifs cités précédemment.
- La deuxième étape consiste à appliquer des taux aux grandeurs significatives retenues afin d'obtenir des proportions de seuils. Par

¹ Claudia Benz, Important ou utile ? Le caractère significatif est déterminant, article, <https://disclose.pwc.ch/20/fr/article-update--02/>.

² NEP 320, paragraphes 17-18.

³ Antoine Mercier et Philippe Merle, Op cit, p479-481.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

exemple : 0,5 % à 1% du chiffre d'affaires ou 1 % à 5 % des Capitaux propres.

- La troisième étape conduit l'auditeur à arbitrer entre les proportions de seuils obtenues qui ont vocation à le guider pour la détermination du seuil définitifs et ça revient au jugement professionnel de l'auditeur.
- La quatrième et dernière étape consiste pour l'auditeur à valider ou à aménager le seuil déterminé en introduisant dans la réflexion les éléments qualitatifs de l'entreprise.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Section 03: Démarche générale de l'audit financier

Il est très important d'éclairer la démarche de l'audit financier, qui est une démarche intellectuelle qui suit une progression logique en vue d'atteindre le niveau d'assurance requis pour permettre à l'auditeur de formuler son opinion sur les comptes.¹

Généralement, il existe deux approches pour décrire le déroulement d'une mission d'audit financier, la première est appelée démarche d'audit par phase, c'est la démarche la plus suivie par les auteurs. Elle distingue quatre phases et chaque phase comprend des étapes clés qui seront détaillées ci-dessous :

- Première phase : Prise de connaissance générale de l'entreprise et planification de la mission ;
- Deuxième phase : Evaluation du contrôle interne ;
- Troisième phase : Contrôle des comptes ;
- Quatrième phase : Travaux de finalisation de la mission et rapport.

Quant à la deuxième démarche, elle divise la démarche d'audit par cycle ; c'est-à-dire les différents cycles comptables, mais il faut noter qu'en suivant cette approche, l'auditeur doit ainsi mettre en œuvre la démarche par phase dans chaque cycle. Autrement dit il va devoir appliquer deux approches en même temps. Les différents cycles comptables de l'entreprise sont comme les suivants:

- Achats/fournisseurs ;
- Immobilisations corporelles et incorporelles ;
- Ventes/clients ;
- Production /stocks et encours ;
- Trésorerie ;
- Immobilisations financières ;

¹ Antoine MERCIER et autres, Audit et commissariat aux comptes, éd LEFEBVRE, 2010, p 509.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- Emprunts et dettes financières ;
- Fonds propres ;
- Personnel ;
- Impôts et taxes ;
- Autres passifs ;
- Autres actifs ;
- Autres produits et charges ;
- Devises

Dans notre étude, nous allons expliquer les étapes clés de la première démarche d'audit qui est par phase. Elle est constituée comme nous l'avons expliqué plus haut par quatre phases essentielles. Et dans chaque phase l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures et des outils spécifiques, dans le but de collecter un nombre important d'éléments probants, lui permettant de formuler une opinion objective et motivée dans la dernière phase qui est celle de l'élaboration du rapport d'audit.

1. Prise de connaissance générale de l'entreprise

L'auditeur commence sa mission d'audit avec une première phase de connaissance et de compréhension qui est fondamentale car elle lui permet de : « constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit »¹

Plusieurs informations vont être collectées sur plusieurs éléments nécessaires à cette connaissance, et qui vont constituer des informations pour le dossier permanent de l'auditeur, on distingue :

- Les informations générales de l'entreprise

¹ Norme d'exercice professionnelle NEP 315 paragraphe 12.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- Les informations sur l'activité de l'entreprise ;
- Les informations sur l'environnement réglementaire et juridique de l'entreprise ;
- Les informations sur le système comptable et financier de l'entreprise

1.1 Les informations générales sur l'entreprise :

Les informations générales sur l'entreprise concernent l'identité de l'entreprise comme : la dénomination sociale, la nationalité, le siège social, la liste des usines, bureaux et succursales ; le numéro de registre de commerce ; le statut juridique, le capital, la date de constitution, ect.

A travers des entretiens avec les responsables de l'entreprise, l'auditeur peut obtenir des informations sur l'évolution historique de l'entreprise et sur son organisation et sa gestion actuelle. D'autres informations sont nécessaire pour connaître la taille de l'entreprise comme : le chiffre d'affaires, l'effectif, et la rentabilité.

Il doit également connaître la politique de l'entreprise, en ce qui concerne le recrutement et la formation du personnel, dans le but de prendre une idée sur la rentabilité et la compétence du personnel de l'entreprise. Cette dernière doit avoir un manuel de gestion ou de procédures qui précise l'organigramme de l'entreprise avec ses différents centres de responsabilités et leurs fonctions.

1.2 Les informations sur l'activité de l'entreprise :

La nature de l'activité diffère d'une entreprise à une autre (production, commerciale, services, immobilière, bancaire, assurance...). Elle constitue un élément pour connaître le profil d'une entreprise.

A travers la compréhension de l'activité de l'entreprise, l'auditeur peut déterminer les zones de risques et orienter davantage sa mission, car les états

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

financiers qu'il va certifier représentent la traduction de la situation comptable et financière de l'entreprise.

Connaitre l'activité de l'entreprise n'est pas suffisant pour l'auditeur, car il doit également connaître la nature et les spécificités de ses produits et/ou services, et les différentes politiques de l'approvisionnement, de stocks de production. Il est nécessaire également, d'avoir des informations sur la politique commerciale, on ce qui concerne la cible de marché, le nombre de clients, la position de l'entreprise dans son marché et face à la concurrence et le calcul du prix de revient. L'auditeur peut définir les zones de risque, à travers la connaissance de tous éléments qui influent le résultat et la rentabilité de l'entreprise.

1.3 Les informations sur l'environnement réglementaire et les caractéristiques juridiques de l'entreprise :

Il est nécessaire dans cette phase préliminaire d'étudier le cadre réglementaire et juridique de l'entreprise, qui constitue l'environnement dans lequel l'activité de l'entreprise évolue et c'est à travers les différentes lois et réglementations et tous les documents qui régissent la vie économique de l'entreprise. A titre d'exemple : code de commerce, code de travail, code fiscal...ect.

Les principaux éléments qui doivent être étudiés par l'auditeur dans ce cadre sont :

- Statut juridique de l'entreprise : les informations les plus importantes à collecter sont sur la forme juridique de l'entreprise, son capital, son domaine d'activité, obligations et responsabilités des actionnaires, et la durée de l'exercice social, durée de vie de l'entreprise qui est déterminée au maximum 99 ans.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- L'auditeur doit analyser et comprendre la structure du capital de l'entreprise concernant la valeur du capital et son évolution dans le temps, le nombre des actions, la répartition et la valeur des actions, la part des fondateurs, et la répartition actuelle du capital.
- Les principaux contrats et conventions qui représentent des obligations et des engagements de l'entreprise vers ses différents tiers, doivent être examinés par l'auditeur afin de s'assurer qu'ils sont dans la norme, à titre d'exemple les contrats avec les institutions financières (banques et assurances), contrats avec les employés, contrats avec fournisseurs et clients, procès-verbaux des conseils d'administration...ect
- La connaissance de tous les conflits de l'entreprise qui sont toujours en instance avec les autres parties est nécessaire pour l'auditeur, car ça représente pour l'entreprise un risque et un coût à la fois. Pour cela, il doit s'assurer si l'entreprise a pris ses précautions en ce qui concerne les provisions.
- Le système fiscal constitue l'un des éléments les plus délicats car il pose un problème de transparence. L'auditeur doit soigneusement l'examiner et focaliser cette révision en deux points. D'abord, il doit se renseigner sur le système fiscal de l'entreprise d'une manière générale et sa situation fiscale d'une manière particulière. Ensuite, il doit avoir une idée sur les rapports fiscaux des dernières années et s'il existe des situations qui ne sont pas encore réglées.

1.4 Les informations sur le système comptable et financier de l'entreprise :

La collecte des informations sur le système comptable et financier ne peut pas être limitée dans la phase préliminaire, un contrôle des comptes bien détaillé va faire l'objet de la troisième phase de la démarche d'audit. Pour cela, l'auditeur va se contenter de prendre des informations générales sur ce système :

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- Les informations sur l'application du système comptable et financier ;
- Les systèmes d'enregistrements comptables (informatique et manuel) et leurs efficacités ;
- Le volume des opérations comptables les plus importantes ;
- La méthode d'amortissement ;
- La méthode d'évaluation des stocks ;
- La rentabilité financière et économique de l'entreprise ;
- L'équilibre financier en analysant les différents ratios financiers ;

Pour finaliser cette première phase d'audit, l'auditeur doit déterminer le risque d'audit et le seuil de signification que nous avons déjà abordé dans la deuxième section de ce chapitre. Il doit également élaborer sa lettre de mission avec tous les termes et conditions qui sont abordés dans la norme ISA 210 que nous allons traiter dans le chapitre suivant.

2. Evaluation du système de contrôle interne :

A partir de l'étape précédente qui consiste à orienter et planifier la mission, l'auditeur doit passer à la seconde étape de la mission d'audit qui est l'évaluation du système de contrôle interne.

L'évaluation du système de contrôle interne a pour objectif de déterminer les points forts et faibles de ce système. Cet objectif conduit d'une part l'auditeur à identifier les contrôles internes sur lesquels il va s'appuyer, et d'autre part à définir l'étendue de son contrôle des comptes.

2.1 Définition du contrôle interne :

Dans son acception générale, le contrôle interne est : « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹.

Il est également défini officiellement par IIA comme « Une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

Une autre définition de l'institute canadien des comptables agréés : « Constituent le contrôle interne la structure administrative de l'entreprise et tous les systèmes coordonnés que la direction met en place en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la conduite ordonnée et efficace de ses affaires : notamment la protection de ses biens, la fiabilité de ses livres et documents comptables et la prompte préparation d'une information financière fiable ».

Les définitions du contrôle interne, permettent de faire ressortir ses principaux objectifs² :

- La maîtrise de l'entreprise : elle exige effectivement la définition claire des objectifs, des budgets, des structures et des procédures : vu ensemble de dispositifs qu'on peut appeler contrôle de la gestion de l'entreprise.
- Sauvegarder les actifs : l'obligation de l'administrateur est de s'assurer que les actifs de la société acquis grâce au capital (et éventuellement

¹ Jacques Renard et autres Théorie et pratique de l'audit interne, éd Eyrolles, 6 éd, paris, 2008, p 120.

² Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, op cit , p534-535.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

d'autres ressources) sont protégées en permanence, à travers les divers transformations du cycle opérationnel.

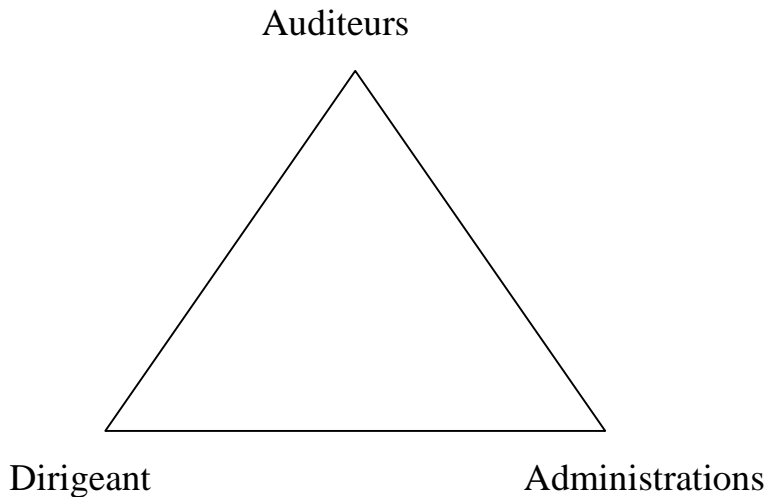
- Assurer la qualité, de l'information : par qualité nous entendons à la fois que l'information soit objective, donnant une image fidèle de l'entreprise dans son environnement, c'est-à dire fiable. Il faut également qu'elle soit disponible, dans le format voulu et dans les délais appropriés, à ceux qui doivent l'interpréter et ensuite agir.
- Assurer l'application des instructions de la direction il convient de s'assurer, par un contrôle à priori, d'une part que l'objectif des instructions est bien défini et que les instructions mêmes sont claires, appropriées et compréhensibles et d'autre part, qu'elles sont adressés spécifiquement aux personnes habilitées et formées pour les interpréter correctement. En second lieu, par un contrôle à posteriori, le rédacteur de l'instruction doit s'assurer de son application.
- développement de la rigueur et améliorer les performances ;
- Création d'un environnement qui peut empêcher ou minimiser un comportement frauduleux¹.

L'importance du contrôle interne du point de vue des différents acteurs de l'entreprise est différente comme nous montre la figure ci-après :

- l'auditeur privilégiera la fiabilité des états financiers ;
- les dirigeants de l'entreprise recherchent l'efficacité et l'exécution des opérations ;
- Les administrations (fiscales, sociale...) contrôlent l'application des lois et règlements.

¹ Emilio Sutter et Autres (Stefan Hunziker et Hermann Grab), Guide du SCI, 2ditions Haupt, Berne, 2012, p 16.

Figure (03) : Acteurs concernés par les objectifs du contrôle interne :



Source : Philippe Moulin, Manuel d'initiation à l'audit légal, p 51

2.2 Les principes nécessaires pour l'obtention d'un bon contrôle interne :

Le contrôle interne est un système complet qui concerne toutes les fonctions, les personnes, et tous les lieux dans l'entreprise. Il doit être adapté selon l'environnement et les spécificités de l'entreprise et son évaluation doit porter sur plusieurs éléments qui sont considérés comme ses principes essentiels¹:

- La définition des tâches et des centres de responsabilités à travers le manuel des procédures et l'organisation de l'entreprise à travers l'organigramme ;

¹ Khalil Feghali, Les techniques et les procédures d'audit comptables et financier, édition L'HARMATAN , Paris, 2015, p 19-20.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- La séparation des tâches, c'est-à-dire une personne ne doit pas être responsable de deux éléments à en même temps : décision, la détention physique des biens, la comptabilisation, et le contrôle ;
- Les pouvoirs de signature, la double signature et le plafond des montants de signature.
- La protection des biens de l'entreprise en ce qui concerne les lieux de stockage dont l'accès est limité aux personnes autorisées ;
- La conformité de l'existence physique des actifs de l'entreprise avec les enregistrements comptables.
- La compétence et la transparence du personnel de l'entreprise.

2.3 Appréciation du contrôle interne :

Pour évaluer ce système, l'auditeur respecte une démarche bien organisée et utilise un ensemble d'outils, tels que : le contrôle sur pièces, l'observation physique, la confirmation directe, l'examen analytique ; les sondages...ect.

2.3.1 L'importance de l'appréciation du contrôle interne :

Le contrôle interne est à la fois un état et un processus qui inclut les matières financières et comptables, mais également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise. Le contrôle interne est avant tout un système d'organisation, qui concerne les managers dans son application¹.

Il est presque impossible que les dirigeants de l'entreprise s'assurent seuls de la bonne application de toutes les règles et instructions. Pour cela

¹ Laurent Cappelletti, Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? Revue Comptabilité, contrôle, audit, page 08. <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2006-1-page-27.htm>

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

l'appréciation du contrôle interne par l'auditeur va les aider à atteindre cet objectif.

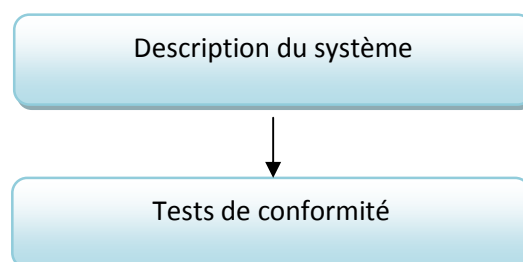
Ainsi, l'évaluation du contrôle interne constitue pour l'auditeur la phase la plus importante dans sa mission. D'un côté préventif, elle lui permet de détecter les points faibles du système de contrôle interne de l'entreprise afin de proposer des améliorations pour les réparer et les éviter par la suite. Ainsi, il doit non seulement déceler les faiblesses mais les points forts de ce système afin de les maintenir et les renforcer pour l'intérêt de l'entreprise.

D'un autre côté, les résultats de cette phase, Déterminer la nature et l'étendue de ses interventions qu'il devra effectuer par la suite dans la phase de contrôle des comptes. En effet, si l'évaluation du le contrôle interne montre des faiblesses importantes, l'auditeur doit alors élargir et approfondir ses contrôles.

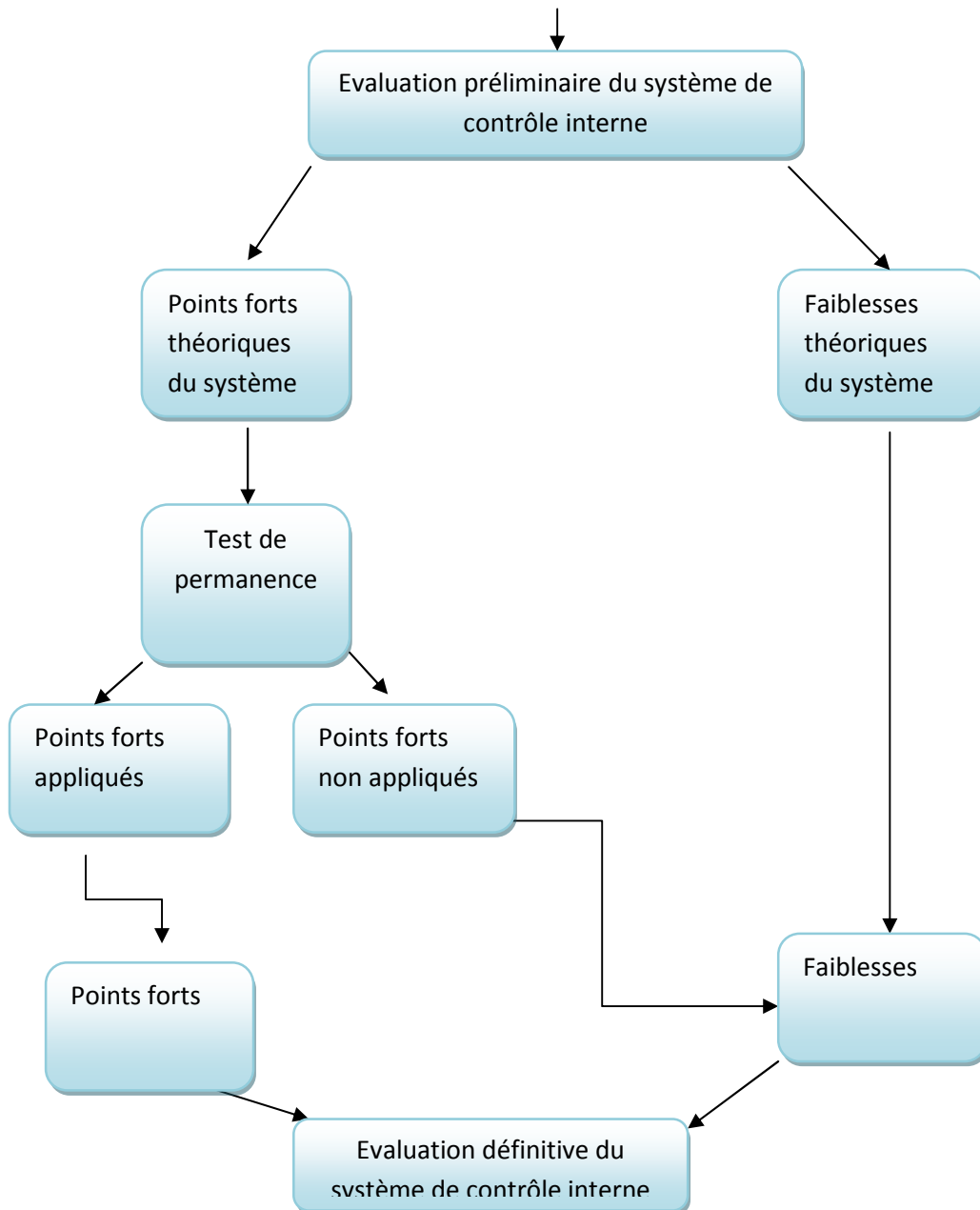
2.3.2 Démarche d'appréciation du contrôle interne :

L'appréciation du contrôle interne de l'entreprise comprend plusieurs étapes comme le montre le schéma ci-dessous :

Figure (04) : Démarche d'évaluation du contrôle interne



Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier



Source : Raffegau jean, Pierre du fils et Ramon Gonzales: audit et contrôle de comptes ,public-union edition, Paris, 1979, p 88.

2.3.2.1 La saisie des procédures ou la description du système (SCI)

L'auditeur dans cette étape doit comprendre le fonctionnement des différentes procédures du contrôle interne afin de les décrire. Pour ce faire, il

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

peut utiliser plusieurs techniques comme le mémorandum, le diagramme de circulation des procédures, et le questionnaire.

- Le narratif : appelée aussi le mémorandum est une technique utilisée par les auditeurs qui consiste à faire une analyse et une description des différentes opérations d'une activité ou d'une opération et d'enregistrer les informations qu'il a réunies à travers les documents et ses entretiens avec les responsables de l'entreprise.
- Le diagramme de circulation : (flow chart) est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, postes de travail, de décisions, de responsabilités, d'opérations sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise¹. Il permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports².

Il existe deux types de diagramme de circulation :

- a) Le diagramme de circulation vertical, dans ce type les procédures et leurs circuits de documents sont représentés verticalement. Il est généralement utilisé pour décrire les procédures qui ne sont pas complexes.
- b) Le diagramme de circulations horizontal : contrairement au premier, dans ce type les procédures et la circulation des documents sont présentées horizontalement de gauches à droite, et le diagramme est divisé en sections colonnes verticales qui représentent les différents services ou personnes impliqués dans le traitement de l'opération.

¹ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, op cit ; p 561.

² Jaques RENARD, Théorie et pratiques de l'audit interne, éd EYROLLES, 6^{éd}, 2008, 351.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Le diagramme de circulation a pour objectif d'un côté de visualiser le circuit de l'information financière avec ces différentes étapes à partir de son origine jusqu'à sa comptabilisation. D'un autre côté, exposer les différents documents qui ont été utilisés au cours de ce circuit, y compris les documents et registres nécessaires pour la comptabilisation.

La figure ci-après montre les symboles les plus utilisés par les auditeurs :


Figure (05) : Symboles utiles pour dessiner un diagramme de circulation.

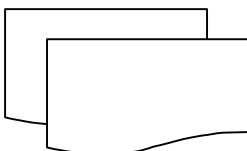
 Circulation par transfert de document

 Document

 Traitement

 Registre

 Création d'un document



Chapitre I : Cadre conceptuel et théorie de l'audit comptable et financier



Etablissement d'une liasse



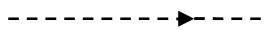
Classement définitif



Classement temporaire



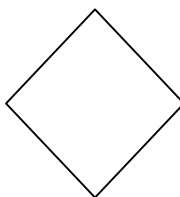
Sortie de diagramme (de circuit)



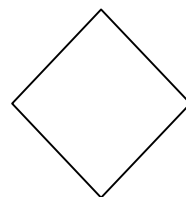
Transfert d'information d'un document à l'autre



Renvoi



Procédure alternative



Oui

Non



Point de départ du diagramme

Source : Société Nationale de Comptabilité, Guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, 1989, p98-101.

- La grille d'analyse des tâches:

Les grilles d'analyses du contrôle interne ou grilles d'analyse faisant ressortir les fonctions assumées par les postes de travail sont des tableaux à double entrée effectuant l'inventaire des différentes opérations réalisées et permettant en particulier de repérer les cumuls de fonctions¹. C'est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa lecture va permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède².

2.3.3 Confirmation de la compréhension du système : tests de conformité

Une fois que l'auditeur termine sa description des systèmes et des différentes procédures, il doit s'assurer ensuite que ces mêmes procédures qui figurent dans son narratif ou son diagramme de circulation sont réellement mises en place dans l'entreprise. Pour ce faire, des tests de conformité, doivent être mise en œuvre par l'auditeur dans le but de s'assurer que sa compréhension des procédures est juste et le contrôle interne a été correctement saisi. Les tests de conformités, peuvent être faits par les techniques suivantes :

-L'observation directe : L'observation physique est une technique qui est très utilisée par les auditeurs qui consiste à aller sur le terrain pour confirmer

¹ Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, Op cit, p567.

² Jacques Renard, op cit, 347-348.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

l'existence d'un actif ou observer le déroulement d'un processus ou d'une opération. Il existe deux catégories d'observation. La première est directe, c'est-à-dire elle est effectuée par l'auditeur lui-même, par contre la seconde est indirecte, dans ce cas l'auditeur fait appel à un tiers qui va observer pour son compte et va lui communiquer le résultat de son observation. Généralement l'observation concerne plusieurs éléments ¹:

-Observation des processus : par exemple, comment une opération d'achat et d'approvisionnement des matières premières peut se dérouler ;

-Observation des actifs et biens : c'est l'inventaire. Elle peut s'appliquer principalement aux stocks, immobilisations matériels, titres de participation ou de placement, aux effets, espèces en caisse...L'observation des biens, doit être à la fois quantitative et qualitative.

-Observation des documents : observer un document comptable par exemple en le lisant et regardant sa forme comme la signature.

-Observation des comportements : Elle consiste à observer comment les gens se comportent au travail ou bien cette observation peut être faite lors des interviews et des dialogues avec le personnel.

- La confirmation directe ou confirmation externe :

Selon la norme ISA 505 : une confirmation externe est un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers sur support papier, électronique ou autre. La mise en œuvre d'une telle procédure a pour objectif de recueillir des éléments probants pertinents et

¹ Jacques renard, Ibid, p342-343.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

fiables. Selon la norme ISA 500, les éléments probants revêtent plus de fiabilité lorsqu'ils sont :

3. Obtenus de sources externes indépendantes de l'entité,
4. Recueillis directement par l'auditeur sous forme de document.

Les conformations externes seront traitées en détail dans le prochain chapitre.

2.3.4 L'évaluation préliminaire du contrôle interne :

Cette étape est l'une des étapes les plus importantes de l'évaluation du système de contrôle interne. L'auditeur doit mettre en évidence les forces et les faiblesses du système en examinant en profondeur les procédures décrites afin de déceler ses faiblesses pour les corriger et montrer ses forces afin de les maintenir et les développer¹. Pour ce faire l'auditeur, pose un nombre d'interrogations qui sont rassemblées dans le questionnaire.

- Le questionnaire :

Le questionnaire est l'un des techniques les plus utilisées par les auditeurs pour l'évaluation du contrôle interne. Il est composé d'une série d'interrogations bien précises et méthodiquement posées d'une façon lui permettant à déceler les forces et les faiblesses du système. Il existe généralement deux types de questionnaire :

-Le questionnaire fermé ; c'est-à-dire les réponses sur les questions posées sont pas oui ou non ou bien le choix d'une réponse bien précise proposée par celui qui a formulé les questions ; il faut noter que ce type de questionnaire ne conduit pas l'auditeur à une compréhension réelle des procédures.

¹ Raffégeau. J, Dufils. P et Gonzalez. R, op cit p 105.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

-Le questionnaire ouvert ; dans ce type les réponses nécessite un développement. L'avantage dans ce type de questionnaire c'est de pouvoir collecter le maximum d'informations et d'explications.

Il existe cinq questions universelles permettant de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle, en couvrant tous les aspects¹ :

- Qui ? questions relatives à l'opérateur, qu'il s'agit d'identifier avec précision et par là même de voir s'il existe, quels sont ses pouvoirs et dans quelle mesure il y a identité entre la réalité et le référentiel. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise largement organigramme hiérarchique et fonctionnel, analyse de poste, grilles d'analyse de tâches...
- Quoi ? permet de regrouper toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit, quel est non plus le sujet mais l'objet de l'opération : quelle est la nature du produit fabriqué, quelles sont les installations mises en œuvre, ou quels sont les personnels concernés ?
- Où ? Pour ne pas manquer de tester tous les endroits où l'opération se déroule : lieux de stockage, lieux de traitement, sites industriels...
- Quand ? Permet de regrouper les questions relatives au temps : début, fin, durée, saisonnalité, planning... ?
- Comment ? Questions relatives à la description du mode opératoire : comment se fabrique le produit, comment est-il distribué, comment recrute-t-on, comment achète-t-on, comment contrôle-t-on, ect ?

Dans cette étape, l'auditeur a pour objectif de faire un document de synthèse qui montre les différentes faiblesses et forces de chaque procédure examinée dans le système de contrôle interne. Ces forces et faiblesses sont appelées de suite :

¹ Jacques Renard, Op cit, p 243-244.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- Les points forts théoriques ;
- Les points faibles théoriques.

2.3.5 Confirmation de l'application du système : Test de permanence

Après avoir recensé les faiblesses et les forces théoriques du système de contrôle interne, l'auditeur doit s'assurer dans l'étape actuelle que ces points forts du système sont réels, afin de finaliser son évaluation.

Une faiblesse de contrôle interne a pour conséquence un risque possible, résultant de procédures insuffisantes pour réduire le risque potentiel à un niveau acceptable. Les faiblesses identifiées sont prises en comptes par l'auditeur directement dans l'exploitation de l'évaluation du contrôle interne et le conduisent en principe à renforcer et élargir le contrôle des comptes.

Un point fort correspond à une procédure existante qui, par sa présence couvre complètement ou partiellement un risque potentiel. Il contribue par son existence à le réduire d'une manière significative. Avant de pouvoir prendre en compte ce point fort, l'auditeur doit s'assurer que son existence est réelle, c'est-à-dire son fonctionnement effectif ¹. Pour ce faire, des tests de permanence doivent nécessairement être mis en œuvre pour s'assurer si les forces du système qui ont été estimées comme assurant la fiabilité des procédures ont fonctionnées effectivement tout au long de l'exercice. A travers ces tests de permanence toute déviation de procédure possible peut être détectée.

2.3.6 L'évaluation définitive du système de contrôle interne :

¹ Antoine MERCIER et autre, , Op cit ;p 538.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Après l'évaluation préliminaire du système de contrôle interne et les tests de permanence, l'auditeur peut enfin faire une évaluation définitive, qui consiste à préparer un document de synthèse qui regroupe les analyses suivantes¹ :

- Les forces du système de contrôle interne, qui sont à la base des points forts théoriques du système ou de conception et qui sont effectivement exploitées, c'est-à-dire des forces réelles ;
- Les faiblesses du système de contrôle interne, qui regroupe les points faibles de conception qui ont été détectées également dans l'évaluation préliminaire du système de contrôle interne et les points faibles qui étaient à la base des points forts théoriques mais qui sont non appliquées ;
- Les effets possibles de ces faiblesses ;
- L'impact des faiblesses sur la fiabilité et la régularité des états financiers ;
- L'incidence des faiblesses sur le programme d'audit des comptes ;
- Les recommandations à faire à l'entreprise.

3 . Contrôle des comptes :

Fonder une opinion par l'auditeur signifie, qu'il a réuni suffisamment d'éléments probants. Ces derniers désignent donc les informations obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Ces documents sont constitués de documents comptables supportant les états financiers et qui corroborent des informations provenant d'autres sources².

¹ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE,, op cit , p 568.

² IBID, p 470.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

L'atteinte des objectifs de l'étape de contrôle des comptes se réalise en validant les différentes assertions d'audit comme : l'exhaustivité, la régularité, la séparation des exercices, l'évaluation, l'existence. Le tableau suivant résume les différentes assertions que l'auditeur doit valider dans chaque cycle comptable :

Tableau (05) : Assertions à valider dans les différents cycles comptables.

Assertions cycles comptables	Exhausti vité des enregist rements	Régulari té des enregist rements	Sépar ation des exerci ces	Existen ce des soldes	Evalua tion des soldes	présenta tion et informat ion
Cycle Achats/ fournisseurs	X	X	X	X	X	X
Cycle Immobilisat ion corporelles et incorporelle s	X	X		X	X	
Cycle des ventes/client s	X	X	X	X	X	X
Cycle des stocks				X	X	
Cycle de trésorerie			X	X	X	X
Cycle immobilisat ions			X	X	X	X

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

financières						
Cycle des emprunts et dettes			X	X	X	X
Cycle des fonds propres		X		X		
Cycle du personnel			X	X		X
Cycle des impôts et taxes	X	X	X	X		

Source : Etablit par l'étudiante à partir de l'ouvrage **Audit et commissariat aux comptes, d'Antoine Mercier et Philippe Merle.**

A titre d'exemple, nous allons expliquer les différentes assertions que l'auditeur doit valider dans le cycle des ventes qui passe généralement par les étapes suivantes¹ :

- Acceptation et traitement des commandes :
- Emission et enregistrement des commandes ;
- Suivi des comptes clients.

Après l'évaluation du contrôle interne du cycle de ventes, l'auditeur passe au contrôle des comptes et vérifie les assertions suivantes² :

- L'exhaustivité des enregistrements comptables du cycle des ventes qui peut être vérifiée à travers la confirmation directes avec quelques clients choisi par l'auditeur.

¹ Antoine Mercier et Philippe Merle, Op cit, p 601-602.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

- La Séparation des exercices concerne les produits qui doivent être rattachés à la bonne période. Pour s'assurer, l'auditeur doit mettre en œuvre : des sondages sur les produits comptabilisés en fin d'exercice et sur les produits comptabilisés sur l'exercice suivant, des sondages sur les avoirs post-clôture, pour s'assurer qu'il concerne exclusivement l'exercice suivant, un examen de la justification des comptes de produits constatés d'avance, factures à établir et avoirs à établir, et enfin des sondages sur les dernières sorties de stocks de l'exercice et sur les premières sorties de stocks de l'exercice suivant, pour s'assurer qu'elles ont bien donné lieu à une facturation.
- L'existence des soldes : qui peut être vérifiée par plusieurs procédures et techniques : le rapprochement de la balance auxiliaire client et la balance générale, la confirmation directe avec quelques clients choisis par l'auditeur en fonction de l'importance des soldes de clôture et enfin des sondages sur les pièces justificatives du règlement des factures.
- Evaluation des soldes : L'auditeur concentre ses contrôles sur les clients et créances douteux et le calcul des provisions correspondantes.
- Présentation et information : L'auditeur doit s'assurer notamment qu'il n'y a pas de compensation entre les créances clients et les comptes clients créditeurs, qui doivent être normalement comptabilisés au passifs du bilan...etc

Dans la présente phase d'audit, Il est nécessaire pour l'auditeur d'analyser les différents comptes des états financiers de manière plus précise et détaillée dans le but d'identifier les éventuelles anomalies significatives.

L'examen des différents comptes des états financiers doit être mis en œuvre par la division de la comptabilité par différents cycles mentionnés ci-dessus. Le

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

choix des cycles qui vont être visés par l'auditeur dépend des résultats de la phase de l'évaluation du système de contrôle interne. L'auditeur se concentre ses travaux de contrôle de comptes sur les cycles qui ont plus de défaillances. Cette phase s'articule autour de plusieurs étapes¹ :

3.1 Adaptation du programme de contrôle :

L'auditeur dispose, à ce stade de tous les éléments nécessaires à la finalisation de son programme de contrôle des comptes.

3.2 Réalisation des tests de cohérence et de validation sur les comptes :

L'objectif des tests de validités sur les comptes est de vérifier qu'aucune erreur significative n'existe dans les comptes de l'exercice. La nature et l'étendu des sondages dépend des résultats de la deuxième phase de l'évaluation du contrôle interne, et de la confiance que l'auditeur a obtenu dans les contrôle des comptes mis en place par l'entreprise. Et des risques r identifiés.

Pour réaliser ces tests de validité, l'auditeur doit choisir un échantillon sur lequel il va exécuter ses contrôles.

Tout d'abord, le choix de l'échantillon se fait par l'identification de la population, qui se fait par nature ou valeur et qui exige un contrôle spécifique. A titre d'exemple : Dans une balance clients, trois soldes représentent 40% du compte. Ces soldes doivent être vérifiés systématiquement, les soldes créditeurs doivent également être contrôlés.

Après l'identification de la population, il choisir son échantillon, qui représente l'étendue des sondages qu'il doit effectuer sur le reste de la population. Cette étape se fait d'une manière statistique. Quelque soit

¹ Société Nationale de Comptabilité, Guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, 1989, p76-77.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

l'échantillon choisi, il doit complètement être contrôlé pour que l'auditeur puisse répondre aux objectifs qu'il a défini précédemment. Les sondages doivent ainsi être matérialisés sous forme de feuilles de travail et classés dans le dossier de l'auditeur. Pour choisir son échantillon, l'auditeur peut utiliser plusieurs méthodes, comme par exemple :

- Les clients ayant un solde supérieurs à 200 000 DA ;
- Un solde client tous les 60 figurant sur la balance des comptes individuels ;
- Le choix de dix clients ayant un solde nul ;
- Clients ayant un solde créditeur supérieur à 100 000 DA.

3.3 Evaluation des résultats des tests :

Après avoir effectué ses tests de validité, l'auditeur doit évaluer les résultats de ses tests et il va se retrouver devant l'un des deux cas :

- Soit l'auditeur ne constate aucune anomalie, il pourra conclure donc que les comptes sont corrects ;
- Soit, il constate que son échantillon comporte des anomalies. Dans ce cas, il doit s'interroger sur la nature de ses anomalies si elles sont purement isolées ou révélatrices d'une rupture importante du système et qui n'a pas été détectées dans la phase précédente.

L'auditeur doit évaluer l'incidence des anomalies détectées lors des tests de validité sur l'ensemble des comptes concernés. Ces incidences doivent être récapitulées avec des recommandations (proposer des ajustements).

3.4 Examen de l'ensemble des comptes annuels :

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

L'objectif de l'audit financier est de s'assurer que les comptes de l'entité auditée pris dans *leurs ensembles* ne comprennent pas d'anomalies significatives. Autrement dit, les comptes de l'entreprise doivent être contrôlés comme on l'a vu cycle par cycle, mais ce n'est pas tout. Les états financiers doivent faire l'objet d'un examen global. Pour ce faire, l'auditeur dans cette étape doit s'assurer que les états financiers dans leur ensemble :

- Sont cohérents et reflètent bien les comptes qu'il a vérifié (regroupement de comptes) ;
- Contiennent toutes les informations utiles et nécessaires ;
- Tiennent comptes des modifications demandées au cours de l'audit.

4.Travaux de fin de mission et rapport d'audit :

La dernière phase de l'audit financier, consiste à réaliser des travaux de fin de missions, comme la recherche des événements postérieurs au bilan, qui est traité par la norme ISA 560 et que sera traitée dans le troisième chapitre de notre étude dans la norme NAA 560. D'autres travaux doivent être réalisés par l'auditeur comme les travaux spécifiques du commissaire aux comptes qui est dans l'obligation de les réaliser dans le cadre d'une mission légale. Ces travaux sont essentiellement de nature juridique. Il doit également communiquer avec le gouvernement d'entreprise. Ce point va être traité dans la norme ISA 620 dans le chapitre suivant.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

4.1 Les éléments d'un rapport d'audit

La rédaction du rapport d'audit est traitée par la norme ISA 700. Cette norme a expliqué les différents éléments que doit contenir un rapport d'audit des états financiers¹:

- Intitulé
- Destinataire
- Paragraphe de présentation ou d'introduction comportant l'identification des états financiers audités ;
- une description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers ;
- une description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers et l'étendue de l'audit des états financiers selon les normes d'audit et le référentiel comptable applicable. En Algérie, les normes d'audit devront être appliquées par les professionnels d'audit sont les normes algériennes d'audit (NAA) émises récemment, et le référentiel comptable applicable est le système comptable et financier (SCF).
- Paragraphe portant sur l'étendue de l'audit (faisant référence aux normes NAA) ;
- Paragraphe d'opinion (indiquant l'opinion exprimée par l'auditeur sur les états financiers) ;
- Signature de l'auditeur,
- Date du rapport ;
- Adresse de l'auditeur ;

¹ ISA 700, paragraphe 43, p9.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

4.2 Les formes d'opinion :

L'auditeur doit exprimer **une opinion non modifiée** lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

Il doit exprimer **une opinion modifiée** dans les cas où il :

- conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou
- n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.
- Lorsque l'auditeur envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation envisagée¹.

Il existe plusieurs types d'opinion modifiée que doit exprimer l'auditeur selon la situation, comme le montre le tableau suivant :

¹ ISA 705, paragraphe 28, p8.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Tableau (06) : Différents types d'opinion modifiée

Types d'opinion modifiée	Différents cas
Opinion avec réserve	<p>1. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve s'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; ou</p> <p>2. Il doit également exprimer une opinion avec réserve, lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.</p>
Opinion défavorable	<p>L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.</p>
Impossibilité d'exprimer une opinion	<p>-L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.</p> <p>-L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison de</p>

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

	l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers.
--	--

Source : élaboré par l'étudiante, en se référant aux deux normes ISA 700, et ISA 705.

Chapitre I : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Conclusion :

A partir des éléments que nous avons traités dans ce premier chapitre, L'auditeur doit respecter la démarche d'audit qui est une démarche importante et organisée à la fois. L'auditeur doit atteindre un but dans chaque phase de cette démarche, allant de la prise de connaissance générale sur l'entreprise, jusqu'à l'élaboration du rapport d'audit.

En respectant les différentes phases de la démarche, l'auditeur doit mettre en œuvre différentes procédures pour collecter des éléments probants suffisants afin de formuler son opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers de l'entreprise audité.

Pour que l'auditeur puisse suivre cette démarche, et mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour l'accomplissement de sa mission. Un référentiel international sur les normes d'audit, qui regroupe une nomenclature en normes d'audit, qui ont pour le double but d'unifier et d'améliorer la pratique de l'audit. Tous ce qui concerne la normalisation et les normes d'audit vont faire l'objet du chapitre suivant.

Le deuxième chapitre :

*Normalisation internationale au
service de l'information
financière*

Introduction :

La normalisation représente le deuxième mot clé de notre étude, que nous allons aborder dans un contexte international car ce dernier représente l'origine de la normalisation. Nous allons traiter la notion de normalisation à partir de deux approches : comptable et audit.

La comptabilité est une discipline qui est née et développé avant l'audit. Le travail de l'auditeur commence juste après l'achèvement du comptable. Et bien évidemment les premiers travaux de normalisation et les premières normes sont comptables. D'un coté, Ces éléments constituent la première raison pour laquelle nous avons traité la normalisation du point de vue comptable avant de traiter la normalisation d'audit. D'un autre coté, les normes comptables ont pour objectifs d'assurer la qualité de l'information financière. C'est un point avec l'objectif de l'auditeur qui doit s'assurer de la fiabilité de l'information financière. Ce second chapitre est également divisé en trois sections :

- Nous allons commencer, tout d'abord, ce chapitre avec une première section qui traitera l'information financière et les normes internationales de comptabilité IAS/IFRS.
- Ensuite, dans la seconde section, nous allons aborder les deux démarches de normalisation ; comptable et d'audit. Ainsi que les différents organismes normalisateurs au niveau international.
- Enfin, dans la dernière section du présent chapitre, nous allons aborder les normes internationales d'audit (ISA) et leurs importances dans la démarche d'audit.

Section 01 : Normalisation comptable et Normes Internationales d'Information Financière IAS/IFRS

L'élaboration des normes comptables harmonisées doit conduire à une image sincère et fidèle de la situation financière et de la performance d'une entreprise. Par ailleurs, les états financiers doivent être utiles aux utilisateurs, contribués à la protection des investisseurs et à la confiance dans les marchés financiers¹.

1. Le cadre conceptuel des IAS/IFRS

1.1 Définition et objectifs des IAS/IFRS

Les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) sont les normes internationales d'informations financières destinées à unifier la présentation des données comptables échangées au niveau international. Ces normes sont préparées et éditées par le bureau des standards comptables internationaux (IASB). Elles ont pour objectif d'instaurer un modèle comptable harmonisé, c'est-à-dire l'harmonisation des rapports comptables au niveau international pour favoriser les échanges internationaux², et d'assurer une grande transparence dans l'analyse d'une situation financière et économique de l'entreprise vis-à-vis les tiers.

De nombreux scandales financiers dans le début des années 2000, ont dévoilé le manque de transparence des informations comptables qui sont à la disposition des utilisateurs, comme les investisseurs et les limites du système précédent de certification des comptes comme l'affaire Enron³.

¹ Th CARLIER, B. COLMANT, Ph. DENBOUR, J-F. HUBIN, A.JORISSEN, L. VAN DER TAS, IFRS et la crise financière, Maklu, 2010, p 39.

² <https://www.l-expert-comptable.com/a/532337-comprendre-les-normes-comptables-ifrs-et-les-normes-ias.html#para1>

³ <http://www.reportingbusiness.fr/analyse-financiere/definition-des-normes-comptables-ifrs.html>

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

Les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont des Normes et Interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles complètent, depuis 2001, Les IAS et elles comprennent¹:

- les Normes internationales d'information financière;
- (b) les Normes comptables internationales;
- et (c) les Interprétations élaborées par le Comité d'interprétation des Normes internationales d'information financière (IFRIC) ou par l'ancien Comité permanent d'interprétation (SIC).

Elles ont pour objectifs ²:

- d'élaborer et de publier, dans l'intérêt général, des normes comptables internationales de haute qualité pour la présentation et la publication des états financiers ;
- répondre aux besoins des marchés financiers, à travers, l'amélioration de la pertinence, la transparence et la fiabilité de l'information financière présentée dans les états financiers d'un côté. De l'autre, assurer la comparabilité de l'information financière au sein des entreprises cotées en bourse et c'est dans le but de satisfaire les besoins des utilisateurs de l'information financière dans la prise de décision ;
- de promouvoir l'application de ces normes au niveau international ;
- travailler activement avec les organismes de normalisation comptable nationaux, afin de parvenir à une convergence entre les normes comptables nationales et les IAS/IFRS³.

¹ Journal officielle de l'union européenne du 18/02/2008, P 07 ;
file:///C:/Users/HP/Downloads/IAS1%20regl%20CE%201274-2008.pdf

² <https://www.glossaire-international.com/pages/tous-les-termes/normes-ifrs.html>

³ http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/preface_des_normes

1.2 Définition et objectifs des états financiers :

La norme IAS 1 a défini les états financiers comme suit¹ : « *Les états financiers à usage général (appelés «états financiers») sont les états destinés à répondre aux besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger que l'entité prépare des rapports financiers adaptés à leurs besoins particuliers d'informations* ».

Les états financiers sont une représentation structurée de la **situation financière** et de la **performance financière** de l'entité. Ils représentent le principal moyen de communication de l'information financière, car l'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. Les états financiers montrent également les résultats de la gestion, par la direction, des ressources qui lui sont confiées². Le tableau suivant explique l'objectif des états financiers :

¹ Journal officielle de l'union européenne du 18/02/2008, P 07 ;
file:///C:/Users/HP/Downloads/IAS1%20regl%20CE%201274-2008.pdf

² <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item45597.pdf> 17/03/2018

Tableau (07) : L'objectif des états financiers

	Fournir une information sur :		
	La situation financière	La performance	La variation de la situation financière
Utilité →	-Mesurer la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie ; -Evaluer les besoins d'emprunt futurs et la répartition des flux de trésorerie ; -Mesurer la capacité de l'entreprise à respecter ses engagements financiers à échéance.	-Mesurer la capacité de l'entreprise à générer des flux de trésorerie sur la base de ses ressources existantes ; -Elaborer des jugements sur l'efficacité avec laquelle l'entreprise pourrait employer des ressources supplémentaires.	-Apprécier les activités d'investissement, de financement et opérationnelles au cours de l'exercice ; -Apprécier la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, et déterminer les besoins de l'entreprise d'utiliser ces flux de trésorerie.
Document de référence →	Principalement dans le bilan (ou état de situation financière).	Principalement dans l'état du résultat global.	Principalement dans le tableau des flux de trésorerie.

Source : Odile BARBE, et Laurent DIDELLOT, Maitriser les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2016, p 27.

1.3 Les éléments des états financiers

Les états financiers contiennent principalement quatre éléments :

- **Actifs** : L'actif du bilan d'une entreprise est l'ensemble de son patrimoine, c'est-à-dire ce qu'elle possède dans sa globalité. Un actif est un bien, une ressource (contrôlée par l'entreprise) dont l'entreprise attend des avantages économiques futurs et qui a une valeur positive pour l'entreprise. L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise.

Il présente d'abord les « biens » de l'entreprise, c'est-à-dire ce qu'est l'entreprise à un moment donné dans un sens purement « physique du terme », comme : les terrains, les bâtiments, les équipements industriels, le mobilier, les stocks et l'argent liquide. Il existe également des éléments non physiques, comme : les droits (les brevets et les licences), et les éléments financiers (participations, créances, valeurs mobilières de placements ou dépôts bancaires)¹.

- **Passifs** :

Un passif est un élément du patrimoine qui présente une valeur économique négative pour l'entreprise. C'est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques².

- **Capitaux propres** : Les capitaux propres représentent la différence entre les actifs et les obligations. c'est la valeur nette de l'entreprise : elle

¹ Wolfgang DICK et Franck MISSONIER-PIERA, comptabilité financière en IFRS, PEARSON, 2ème édition, 2009, France, p3.

²http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/cadre_conceptue

représente la valeur de ce que possèdent les propriétaires à la date d'établissement du bilan. Dans une situation normale, cette valeur doit au moins comprendre le capital souscrit, c'est-à-dire, le capital investi par les propriétaires au moment de la création de l'entreprise et les apports réalisés à chaque augmentation de capital¹.

- **Produits** : les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
- **Charges** : les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

1.4. Hypothèses de base des IAS/IFRS :

L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière (bilan), la performance (tableau des flux de trésorerie) et les variations de la situation financière (tableau de flux de trésorerie) d'une entreprise. Cette information est utilisée à un large éventail d'utilisateurs dans la prise de décisions économiques².

¹ Wolfgang DICK et Franck MISSONIER-PIERA, comptabilité financière en IFRS, PEARSON, 2ème édition, 2009, France, p4.

² Hamid CERBAH, Gestion comptable par l'application selon le nouveau SCF, édition pages Bleues, Alger, 2012, p 20.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

Selon les normes internationales, les états financiers sont préparés sur la base de deux hypothèses :

- **Comptabilité d'engagement** : les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement, c'est-à-dire, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent, les recettes lorsqu'elles sont acquises et les dépenses lorsqu'elles sont engagées (dettes), et non pas lorsqu'intervient le versement ou la réception de trésorerie). Ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent¹. Cette hypothèse s'oppose à la comptabilité de trésorerie, qui consiste à comptabiliser les opérations que lorsqu'elles ont généré un flux financiers (encaissées ou payées).
- **Continuité d'exploitation** : les états financiers sont préparés et établis selon l'hypothèse que l'entreprise est en situation de continuité d'exploitation et qu'elle poursuivra normalement ses activités dans un futur prévisible. Ainsi, Les états financiers sont établis en supposant que l'entreprise n'a pas l'intention ou la nécessité de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante la taille de ses activités. Dans le cas où cette hypothèse est fautive ou douteuse, contraire, les états financiers doivent être préparés sur une base différente, et une mention spéciale doit être mise dans l'annexe qui indique, par ailleurs, l'influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat². La continuité de l'exploitation est aussi une norme d'audit, qui a été adoptée par l'IFAC dans la norme ISA 570 et par l'Algérie récemment dans la norme Algérienne d'audit (NAA) 570. Le contenu de cette norme sera abordé en détails dans le chapitre suivant.

¹http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/cadre_conceptue

² Fabienne Guerra, Comptabilité managériale: Le système d'information comptable, édition de boeck, Bruxelles, 2003, p8.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

Les normes internationales d'information financières, ont traité beaucoup de sujets comptables et les différentes méthodes d'évaluation comptable. L'organisme de normalisation cherche jour après jours les différents problèmes dans le domaine de la comptabilité et travaille en permanence pour émettre de nouvelles normes qui pourront régler ces problèmes et unifier cette discipline dans un contexte international très large. Le tableau suivant résume la dernière liste des normes IAS/IFRS pour l'année 2018.

Tableau (08) : Liste des normes IAS-IFRS

<i>IAS 1</i>	Présentation des états financiers
<i>IAS 2</i>	Stocks
<i>IAS 7</i>	Tableaux des flux de trésorerie
<i>IAS 8</i>	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
<i>IAS 10</i>	Evénements survenant postérieurs la date de clôture
<i>IAS 11</i>	Contrats de construction
<i>IAS 12</i>	Impôts sur le revenu
<i>IAS 14</i>	Information sectorielle
<i>IAS 16</i>	Immobilisations corporelles
<i>IAS 17</i>	Contrats de location
<i>IAS 18</i>	Produits des activités ordinaires
<i>IAS 19</i>	Avantages du personnel
<i>IAS 20</i>	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
<i>IAS 21</i>	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
<i>IAS 23</i>	Coûts d'emprunt

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

<i>IAS 24</i>	Informations relatives aux parties liées
<i>IAS 26</i>	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
<i>IAS 27</i>	Etats financiers individuels
<i>IAS 28</i>	Participations dans les entreprises associées
<i>IAS 29</i>	Information financière dans les économies hyper inflationnistes
<i>IAS 30</i>	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées
<i>IAS 31</i>	Participations dans les co-entreprises
<i>IAS 32</i>	Instruments financiers : présentation
<i>IAS 33</i>	Résultat par action
<i>IAS 34</i>	Information financière intermédiaire
<i>IAS 36</i>	Dépréciation d'actif
<i>IAS 37</i>	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
<i>IAS 38</i>	Immobilisations incorporelles
<i>IAS 39</i>	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation (adoption partielle au plan européen)
<i>IAS 40</i>	Immeubles de placement
<i>IAS 41</i>	Agriculture
<i>IFRS 1</i>	Application initiales des normes
<i>IFRS 2</i>	Paiements fondés sur des actions
<i>IFRS 3</i>	Regroupements d'entreprises
<i>IFRS 4</i>	Contrats d'assurances
<i>IFRS 5</i>	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
<i>IFRS 6</i>	Prospection et évaluation des ressources minérales
<i>IFRS 7</i>	Instruments financiers : informations à fournir

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

IFRS 8	Secteurs opérationnels
IFRS 9	Comptabilisation des actifs financiers, dépréciation des actifs financiers ; et comptabilisation des passifs financiers
IFRS 10	Etablir la présence d'un lien de contrôle ; et comptabiliser une filiale
IFRS 11	Partenariats
IFRS 12	Information à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités
IFRS 13	Identification et Mesure de la juste valeur ; Et hiérarchisation de la juste valeur
IFRS 14	Comptes de report réglementaires
IFRS 15	Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients
	Contrats de location (en vigueur à partir du 1 ^{er} janvier 2019)

Source : ¹ Mireille DUBE, Normes Comptable IFRS : fiches techniques, version mise à jour au 1^{er} Janvier 2018, édition JFD, Québec, 2018, p 3-7.

2. L'information financière

2.1 Objectifs de l'information financière :

Selon les travaux du FASB (Financial Accounting Standards Board), les objectifs de l'information financière sont les suivants¹ :

- A/ L'information financière n'est pas une fin en soi. Elle a pour but de fournir une information qui facilite la prise des décisions économiques et

¹ Anne-Lyse BLANDIN et Marie-Amélie DEYSINE, comptable, édition Francis Lefebvre, France, 2015, p 137-138.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

financières, pour faire le choix entre les différents usages de ressources rares. Ses objectifs ne sont pas immuables : ils sont affectés par les besoins de ses utilisateurs, varient avec le contexte économique, législatif, politique et social.

- B/ Les objectifs de l'information financière ne sont pas seulement affectés par son environnement, mais également par les caractéristiques et limites de type d'information qui peut être fournie, en particulier par les états financiers ;
- C/ L'information financière se caractérise comme suit : elle est essentiellement exprimée en unités monétaires ; elle concerne des entités économiques bien individualisées et n'appartient pas au domaine de la macro-économie ;
- Il s'agit d'« une information obtenue le plus souvent à partir de données approximatives ; ces données, en effet, repose généralement sur des estimations, des classifications, des regroupements, des appréciations ;
- Elle traduit des conséquences financières de transactions et événements qui sont « déjà » arrivés, il s'agit donc d'une information historique ;
- Elle ne constitue qu'une des sources d'informations utiles pour prendre les décisions économiques dans l'entreprise ;
- Enfin, elle entraîne des coûts (pour la réunir et l'exploiter) ; il faut donc s'assurer qu'en contrepartie elle s'avèrera utile ;
- D/ De très nombreux agents économiques fondent leurs décisions sur l'information financière fournie par l'entreprise. Mais, en fait, ils sont avant tout intéressés par sa capacité à générer des profits.
- e/ L'information est avant tout destinée aux investisseurs et aux bailleurs de fonds actuels et potentiels de l'entreprise.
- f/ Enfin l'information financière doit :

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

- Etre à la portée de quiconque a des notions sur la marche des affaires et sur l'économie en général et désire étudier les informations fournies avec une diligence suffisante ;
- Fournir aux investisseurs et créanciers les moyens de déterminer les probabilités et l'importance des revenus qu'ils peuvent attendre de l'entreprise ;
- Fournir des indications sur les ressources de l'entreprise, ses obligations et les droits des actionnaires ;
- Avant tout, permettre aux investisseurs de se faire une opinion sur les résultats à attendre, sur les résultats de la société et sur les circonstances qui peuvent les altérer ;
- Permettre également d'identifier et de préciser les circonstances, les transactions, les événements, exceptionnels qui peuvent influencer la marche de l'entreprise ;
- Donner aux investisseurs les moyens d'évaluer les résultats de la direction, d'estimer le potentiel de l'entreprise et l'intérêt qu'ils peuvent avoir à y investir ;
- Fournir des renseignements sur la liquidité, la solvabilité et les mouvements de fonds ;
- Permettre de savoir comment la direction a rendu compte de sa gestion aux actionnaires et quels en ont été les résultats ;
- Enfin, comporter éventuellement les commentaires et explications permettant aux utilisateurs de mieux l'exploiter.

2.2 Les caractéristiques de l'information financières :

Les normes internationales de comptabilité ont clairement défini les caractéristiques qualitatives l'information financière. Ce sont : *«les attributs (caractéristiques) que doit revêtir l'information financière véhiculée dans les*

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

états financiers et qui sont indispensables pour garantir la production et la divulgation d'informations financières utiles à la prise de décision ».

L'information financière doit répondre aux besoins de ses utilisateurs. Pour se faire, elle doit comprendre quelques caractéristiques qui augmentent à la fois la valeur et l'utilité de l'information. Ces caractéristiques sont :

- l'intelligibilité ;
- la pertinence ;
- la fiabilité ;
- la comparabilité.

2.2.1 L'intelligibilité :

Une bonne information est une information utile pour la prise d'une bonne décision (rationnelle). C'est-à-dire, le niveau de compréhension et d'analyse consiste pour ses utilisateurs un facteur important pour la prise de décision. Autrement-dit, toute information qui n'est pas claire, ne peut être compréhensible, et utile pour son utilisateur.

Une information claire est une information facilement compréhensible par ses utilisateurs qui généralement possèdent des connaissances de base en gestion, en comptabilité et en économie, et qui veulent l'analyser.

2.2.2 La Pertinence:

Pour que l'information des états financiers soit pertinente, elle doit avoir une influence sur la décision. Dans le cas contraire, elle n'est pas considérée comme une information pertinente. Cela signifie que la pertinence de l'information implique l'existence d'une relation logique entre les informations et la décision étudiée. Une information pertinente est susceptible de changer une décision et l'absence de cette information pertinente peut conduire à prendre une mauvaise décision.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

Nous rappelons la définition de la pertinence : «la capacité de l'information à provoquer un changement dans le sens de la décision d'un utilisateur particulier». Pour que l'information soit appropriée, trois (3) sous-caractéristiques sont requises :

- Le temps opportun: l'information doit être préparée et arrivée à ses utilisateurs en temps opportun, car le processus décisionnel est toujours limité à une période de temps. À ce stade, l'utilisateur peut sacrifier une certaine précision en faveur du bon moment.

-Une valeur prédictive : l'information implique une capacité prédictive, permettant ainsi à ses utilisateurs d'évaluer l'avenir et de créer une image potentielle de celui-ci. C'est la bonne information qui permet à l'utilisateur de prédire les résultats futurs et d'améliorer son potentiel et ses capacités dans ce domaine.

- La capacité de réévaluation: Les informations contiennent une spécificité permettant à ces utilisateurs de faire une évaluation au sens inverse, c'est-à-dire, faire le feed back à partir des informations qui sont produites par le système d'information et qui contribuent à l'amélioration et au développement de la qualité de ses outils et sa capacité de s'adapter avec l'environnement qui est en constante évolution. Par conséquent, les informations pertinentes sont celles qui permettent au décideur de s'assurer de ses attentes actuelles, de les changer et faire une évaluation des résultats des décisions précédentes.

2.2.3. La Fiabilité:

Pour qu'une information financière soit utile, elle doit être fiable et crédible, et ses utilisateurs peuvent compter sur cette information dans la prise

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

de décision. L'information est fiable si elle est neutre et exempte d'erreurs importantes. Une information est fiable si elle a les caractéristiques suivantes :

- Fidèle : c'est-à-dire la représentation des informations doit être fidèle et ça signifie que les informations comptables traduisent la réalité des transactions économiques ;

Il faut faire la différence entre la fidélité et l'expression « exempt d'erreur », car la fidélité ne signifie pas l'exactitude à tous les égards. Ainsi, on ne peut déterminer si l'estimation d'une valeur non observable est exacte ou inexacte. Selon le cadre conceptuel, l'image qu'on donne de cette estimation peut toutefois être considérée comme fidèle si le montant est décrit clairement et si les limites du processus d'estimation sont expliquées¹.

- Vérifiabilité: Ce concept signifie qu'il existe un degré élevé d'accord entre les comptables utilisant les mêmes méthodes de mesure, qu'ils atteignent les mêmes résultats. Si d'autres comptables ou auditeurs constatent des résultats différents, cela prouve que les informations contenues dans les états financiers ne sont pas vérifiables et ne sont donc pas fiables ;
- Neutralité (impartialité): L'impartialité de l'information vise à éviter toute forme de partialité pouvant être exercée par les responsables de la mise en place des politiques et des normes comptables, ou par les responsables de la préparation des états financiers (comptable), afin d'atteindre les résultats antérieurs et d'influencer le comportement des informations financières.

¹ Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tondeur, Les normes IAS-IFRS: une nouvelle comptabilité financière, édition PEARSON, France, 2013, p57.

2.2.4 La comparabilité :

La comparabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments. La comparabilité est le but, la cohérence et la permanence dans le choix, ainsi que dans l'application des méthodes comptables permettant d'atteindre cet objectif¹.

L'information financière doit permettre à ses utilisateurs deux types de comparaison : dans le temps et dans l'espace. D'abord, dans le temps, elle doit permettre l'évolution des indicateurs de la situation financière de la même entreprise. Ensuite, dans l'espace, l'information financière doit permettre des rapprochements et des comparaisons avec des informations financières d'autres entreprises.

Une information de qualité est une information qui a les caractéristiques abordé précédemment. En effet, il est difficile d'atteindre les quatre critères avec un niveau maximum. Il est convenable d'essayer d'atteindre un niveau global acceptable de qualité. Pour qu'une information soit pertinente et fiable, il existe trois contraintes à respecter² :

- Célérité : c'est-à-dire, la nécessité de trouver un équilibre entre pertinence et fiabilité.
- Equilibre entre avantages et coûts : les avantages d'une information fiable doivent être supérieurs aux coûts nécessaires à sa production.
- Equilibre entre les caractéristiques qualitatives.

¹ Ibid , p 58.

² Odile BARBE, et Laurent DIDELOT, Maitriser les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 5^{ème} édition, 2010, p 28.

3. Les utilisateurs de l'information financière :

La comptabilité financière offre un outil très important : un langage commun, qui permet de décrire dans les mêmes formes, toutes les activités économiques et de les comparer entre elles¹. Ce langage est l'information financière. Afin de présenter les principaux utilisateurs de cette dernière, il faut poser la question suivante : ***pour qui les comptes sont préparés ?***

On peut distinguer selon le cadre général de l'IASB, plusieurs utilisateurs de l'information financière. Ces utilisateurs peuvent être soit internes, soit externes à l'entreprise. Il existe également un autre classement de l'information financière selon son degré d'importance pour chaque utilisateur. On peut distinguer :

- Les actionnaires : sont considérés comme les utilisateurs privilégiés de l'information financière. A travers cette dernière, les actionnaires arrivent d'une part à contrôler à distance la performance des dirigeants, d'autre part, à apprécier le rendement de leurs propres capitaux dans le double but de partager les bénéfices entre actionnaires et comparer différentes entreprises pour optimiser leurs choix d'investissement².
- Créanciers de l'entreprise : On peut distinguer plusieurs types de créanciers. Tout d'abord, les prêteurs de fonds comme les créanciers traditionnels de l'entreprise (banques par exemple), et les porteurs d'obligations et d'autres titres de créance coté sur les marchés de capitaux. Ces derniers utilisent l'information financière pour connaître la solvabilité de l'entreprise, déterminer le risque de défaillance, qui détermine le crédit qu'ils sont prêts à accorder à l'entreprise et les taux

¹ Nicolas VERON, Matthieu AUTRET et Alfred GALICHON, L'information financière en crise : comptabilité et capitalisme, édition ODILE JACOB, Paris, 2004, p 19.

² Idem, p29.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

d'intérêts qu'ils doivent en exiger. Ensuite, il existe d'autres créanciers : les fournisseurs et autres créanciers. Ces derniers s'intéressent également à l'information financière afin de pouvoir évaluer les risques liés au remboursement de leurs créances à échéance.

- Clients : l'information financière donne aux clients de l'entreprise une idée sur la continuité de son exploitation.
- Cadres Dirigeants de l'entreprise, qui sont eux-mêmes responsables de la préparation et de la présentation des états financiers. Ces derniers sont considérés pour les dirigeants de l'entreprise comme un outil efficace de gestion et de planification et un moyen de contrôle et d'aide à la prise de décision.
- Salariés et syndicats : s'intéressent aussi à l'information financière, précisément à la rentabilité de l'entreprise dans le but de garantir et d'assurer les revenus et les droits des salariés.
- L'état avec ses pouvoirs publics : l'autorité fiscale s'intéresse à l'information financière dans le but de réglementer ses activités et contrôler le respect des lois fiscales. Elle peut également l'utiliser dans les statistiques et la planification.

Le tableau suivant résume les principaux utilisateurs de l'information financière et leurs besoins.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

Tableau (09) : Utilisateurs des états financiers

Utilisateurs d'information financière	Besoins d'information financière
Investisseurs	Risque et rentabilité
Membres du personnel	Stabilité et rentabilité
Prêteurs de capitaux	Probabilité de remboursement des prêts et leurs intérêts à échéance (solvabilité de l'entreprise).
Fournisseurs et autres créanciers	Probabilité de remboursement de leurs créances.
Clients	Continuité de l'entreprise
Etat et organismes publics	Répartition des ressources et le respect des obligations de l'information.
Public	Contribution à l'économie locale, emplois générés, évolutions et prospérité des entreprises.

Source : Odile BARBE, et Laurent DIDELOT, Maitriser les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 5^{ème} 2dition, 2010, p 26.

Les investisseurs sont les utilisateurs privilégiés de l'information financière. L'IASB déclare qu'elle est aux services des opérateurs sur les marchés financiers et des « autres utilisateurs » (sa mission est décrite comme «

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

help participants in the world's capital markets and other users make economic decisions »). Malgré que les autres utilisateurs sont pas moins important, sauf qu'ils n'occupent pas une place importante dans les travaux de l'IASB, et cette situation est justifiée par l'unification des marchés financiers mondialement beaucoup plus que les autres utilisateurs de l'information financière¹.

¹ Nicolas Véron, Normalisation comptable internationale : une gouvernance en devenir, Rapport du Conseil d'Analyse Economique, Les normes comptables et le monde post-Enron, cite internet : http://veron.typepad.com/main/files/CAE_NormesComptables.pdf

Section 02 : Notion et processus de normalisation

Nous allons dans cette section aborder la notion et la démarche de normalisation. Nous allons traiter dans chaque élément consacré à la normalisation, les deux contextes : comptabilité et audit.

1. Définition, sources et objectifs de la normalisation

1.1 Définition et objectifs de la normalisation comptable:

Il est important de rappeler la définition de la notion de norme puisque elle est considérée comme un mot clé de notre recherche. Une norme peut être définie d'une manière générale et simple à la fois par une règle, un principe ou un critère auquel se réfère tout jugement. C'est aussi l'ensemble des règles de conduite qui s'imposent à un groupe social. (Définition du Larousse).

D'après l'ISO, International Organization for Standardization, la définition officielle de la norme est la suivante : «La *norme* est un document, établi par *consensus* et approuvé par un organisme reconnu, qui fournit pour des usages communs et répétés, des règles, des lignes directrices ou des caractéristiques, pour des activités ou leur résultats, garantissant un niveau d'ordre optimal dans un contexte donné¹ ».

1.1.1 Notion de normalisation comptable :

Quant il s'agit de cerner la notion de normalisation comptable, il existe deux termes : « Normalisation comptable » et « régulation comptable ». Le premier désigne le processus d'élaboration des normes, quant au deuxième, il désigne non seulement le processus de normalisation, mais aussi, le processus

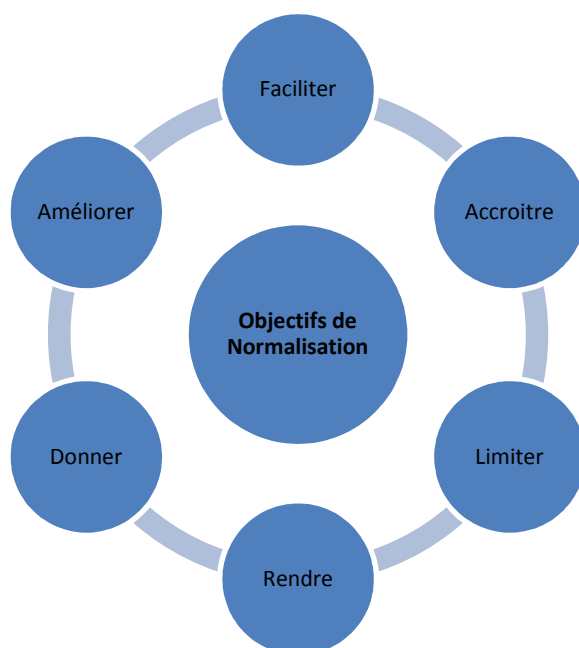
¹ Extrait de la norme NF EN 45020 de 200.

d'application et de contrôle des normes. Dans ce cas, au niveau de la normalisation internationale, l'IASB, est chargée du processus d'élaboration des normes, mais n'assure pas leur mise en œuvre et contrôle. Ces dernières tâches reviennent aux organismes de normalisation et aux réglementations locales¹.

1.1.2 Objectifs de la normalisation :

La normalisation dans le domaine de la comptabilité a principalement un double but d'harmoniser et d'améliorer les pratiques comptables. Elle a ainsi d'autres objectifs pas moins importants que ses principaux buts qui peuvent être résumé dans le schéma suivant² :

Figure (06) : Objectifs de normalisation



Source : Elaborer par l'étudiante

¹ Anne le MANH-BENA, Le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du Résultat, Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, conservatoire national des arts et métiers, centre de recherche en comptabilité, 2009, p10.

² Robert le DUFF, Encyclopédie de la gestion et du management ,Daloz, 1999, p 623-624.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

- Faciliter la lecture et la compréhension des documents comptables et états financiers pour favoriser la transparence, l'honnêteté de l'information financière.
- Permettre la comparaison des documents comptables dans le temps et dans l'espace. Dans le temps ; c'est-à-dire comparer les documents d'années différentes, quant à l'espace, comparer les documents des entreprise dans des pays différents ;
- Améliorer la qualité de l'information financière ;
- Accroître la productivité des services comptables et notamment l'obtention et la diffusion de l'information financière dans un temps optimum.
- Donner une base sûre à l'assiette de l'impôt ;
- Rendre les comptes agréables, pour les besoins de la comptabilité nationale ;
- Limiter les conflits d'intérêts entre utilisateurs différents de l'information financière.

1.2 Définition et objectifs de la normalisation d'audit :

Dans le contexte de l'audit financier, qui est un domaine très important et particulier à la fois, la mission d'audit des états financier a, selon l'International Federation of Accountants (IFAC) pour objectif: « ... de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous les aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié ». De fait, l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant vise fondamentalement l'expression d'une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

- Généralement, les définitions de l'audit données par les auteurs convergent vers une mission d'opinion ¹, confiée à un professionnel « indépendant » (auditeur interne ou externe), utilisant une méthodologie spécifique et justifiant d'un niveau de diligence acceptable par rapport à *des normes*
- Pour réaliser une mission d'audit, les professionnels doivent nécessairement respecter des normes dans leurs pratiques. L'objectif de ces normes est de définir à la fois la démarche d'audit et l'organisation de leurs missions. Le respect de ces normes est essentiel pour que les auditeurs puissent s'acquitter de leurs responsabilités.
- Les normes d'audit sont définies comme : « l'ensemble des règles que le commissaire aux comptes doit respecter dans l'exercice de ses missions »². Le besoin d'émettre un référentiel normatif international est venu afin de réaliser le double but d'unifier à la fois ³ la profession d'audit au niveau international ainsi que la pratique de l'audit par les professionnels.
- Elles sont également définies comme « un critère ou un référentiel sur lequel se base un auditeur pour se prononcer, donner un avis motivé ou émettre une opinion sans équivoque (certification, certification avec réserve ou refus de certification) conformément à des règles et pratiques professionnelles généralement admises ».⁴

¹ Robert OBERT, et Marie-Pierre MAIRESSE, op cit, p 418.

² <https://www.cncc.fr/la-reglementation.html>

³ Charron Claude : Pourquoi des normes d'audit, revue française de comptabilité, n° 236, octobre 2000, P :05.

⁴ Feujo I , Guide des audits, AFNOR, 2005p. 251

1.3 Sources de normalisation :

Les sources de la normalisation en comptabilité et audit sont nombreuses. Ainsi la hiérarchie de ces sources est différente. Les sources importantes de la normalisation dans le domaine de la comptabilité sont les suivant¹ :

- Etatique : loi, règlement, jurisprudence, le conseil national de comptabilité...
- Professionnelle : Ordre des experts comptables, des commissaires aux comptes et les comptables agréés ...
- Internationale : Organisation des Nations Unis (ONU), Union européenne, organisation de coopération et de développement économique (OCDE), Organisation de coopération africaine et malgache (OCAM puis SYSCOA), bureau internationale de comptabilité (IASB) , Fédération des experts- comptables européens (FEE), Fédération internationale des comptables (IFAC), organisation internationale des commissions de valeurs mobilières (OICV).
- Etrangère : Etats-Unis : Financial Accounting standards board (FASB), Grande-Bretagne : Accounting Standards Committee.

2. Organisme normalisateur des normes

2.1 Organismes normalisateur de comptabilité

L'international Accounting Standards Boards (IASB) est l'organisme normalisateur en comptabilité. Son objectif principal après avoir commencé ses activités en 2001 est de développer, dans l'intérêt général, ***un référentiel comptable de qualité garantissant une information transparente et comparable***

¹ Dictionnaire d'économie, groupe revue fiduciaire, 2010, p 470.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

à tous les états financiers. Ainsi, de promouvoir la convergence des normes comptables au niveau mondial. Pour ce faire, l'IASB collabore avec les organismes nationaux de normalisation comptable¹.

L'IASB a pour missions de développer les normes IFRS, dans le double but d'apporter la transparence et l'efficacité des marchés financiers dans le monde et de favoriser la confiance, la croissance et la stabilité financière à long terme dans l'économie mondiale.

Les normes IFRS contribuent à l'efficacité économique en aidant les investisseurs à identifier les opportunités et les risques dans le monde entier, en rendant l'information comparable à l'échelle mondiale. Elles améliorent, ainsi, la répartition du capital. L'utilisation d'un seul langage comptable de confiance réduit le coût du capital et réduit les coûts des rapports internationaux pour les entreprises.

2.1.1 Historique de l'IASB :

La normalisation comptable internationale est passée par plusieurs étapes avant d'arriver au référentiel IFRS adoptée actuellement² :

1973 : Fondation de l'IASC (International Accounting Standards Committee), organisme privé.

1973-1988 : Elaboration d'un premier corps de normes visant à l'adhésion du plus grand nombre de pays (nombreuse options).

1989-1993 : Révision des normes pour aboutir à une plus grande comparabilité des états financiers (réduction des options).

¹ Thomas CARLIER, Fouad ELOUCH et Véronique WEETS, IFRS : La pratique, Normes Internationales d'Information Financière, Deloitte, Belgique, 2016, p 19.

² Odile BARBE, et Laurent DIDELOT, p 16.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

1994 : L'OICV rejette les normes IAS, qu'elle juge trop peu contraignantes.

1995 : L'IASC établit conjointement avec l'OICV un programme de travail.

1995-2000 : Elaboration d'un dispositif complet de normes.

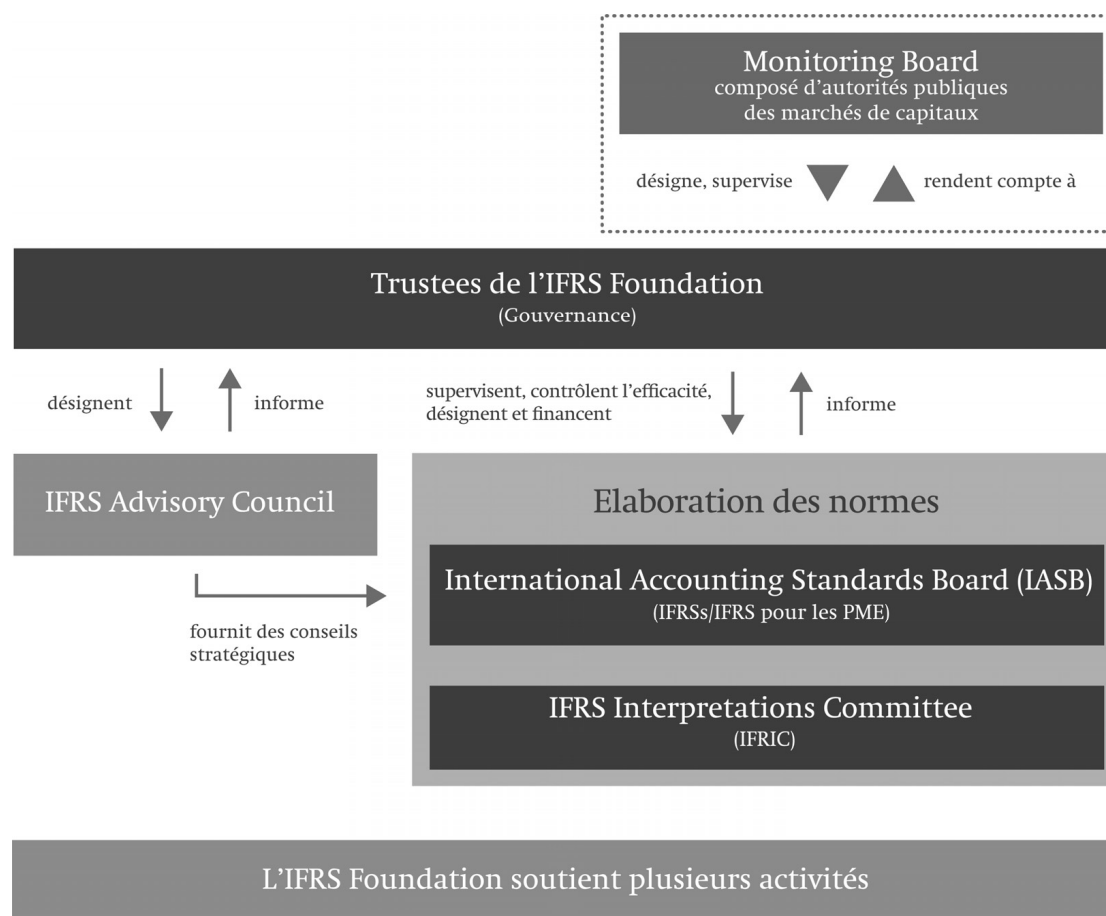
2001 : L'IASC devient l'IASB (International Accounting Standards Board). Les normes sont renommées IFRS (International Financial Reporting Standards)

2007 : Plus de 100 pays exigent ou permettent l'utilisation du référentiel IFRS.

Actuellement sont plus de 125 pays

2.1.2 La structure de l'IASB : La structure de l'IASB est présentée dans le figure ci-après :

Figure (07) : La structure et le fonctionnement de l'IASB



Source : ¹ www.ifrs.org

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

A travers la figure ci-dessus qui présente la structure et le fonctionnement de l'IASB, on peut dire que cette organisation atteint ces objectifs à travers le fonctionnement de plusieurs organes qui ont des rôles différents:

- La fondation IFRS : est responsable de désigner les membres de l'IASB, de l'Interpretation Committee (anciennement IFRIC) et de l'Advisory Council. Elle est chargée aussi d'établir à la fois la stratégie et les procédures de fonctionnement de l'IFAC, mais elle n'est pas responsable de l'établissement des normes, c'est-à-dire, elle n'est pas impliquée dans les domaines techniques de l'IASB.
- Le Board : il est composé d'un groupe d'experts ayant d'expériences professionnelles variés et des origines géographiques différentes. C'est le Board qui est chargé de l'élaboration et la publication des normes IFRS. Il est responsable de l'approbation des projets d'interprétations élaborés par l'IFRS Interpretations Committee (anciennement IFRIC) :
- L'IFRS Interpretations Committee (anciennement IFRIC) : Comme son nom l'indique, cet organe est chargé de l'interprétation des normes IFRS. Ces membres sont de nationalités différentes. Il est chargé d'étudier les questions comptables soulevées dans le contexte des normes IFRS en vigueur et d'en élaborer les interprétations (IFRIC). Pour ce faire, il travaille en parallèle avec les organismes de normalisation nationaux.
- L'IFRS Advisory Council : il constitue un organe de consultation pour l'IASB regroupant des individus et les représentants d'institutions concernées par les travaux menés par l'IASB. Il fournit des conseils stratégiques à l'IASB (agendas, programme de travail, etc.).

2.2 Organismes normalisateurs d'audit

La normalisation est menée par des organismes de normalisation ; elle consiste à rédiger les normes d'audit et à définir des caractéristiques techniques ou des méthodes qui vont être unifiées et applicables à l'ensemble d'une profession du pays.

L'International Federation of Accountants (*IFAC*) : fédération internationale des comptables est l'organisme normalisateur international d'audit. C'est une organisation qui représente la profession comptable au niveau mondial. Elle a été fondée en 1977 et aujourd'hui elle compte plus de 175 membres et associés dans plus de 3 millions de professionnels de la comptabilité dans ses différents domaines¹. Oeuvre dans l'intérêt public sous le contrôle d'un organe de surveillance indépendant (PIOB).

Les Standards Internationaux d'Audit (ISA) sont développés et publiés par International Auditing and Assurance Standards Board ('IAASB) qui est l'un des organes de l'International Federation of Accountants (IFAC).

2.2.1. Objectifs de l'IFAC

Une normalisation en audit a pour objectifs de développer la profession de la comptabilité et audit au niveau mondial ; elle a aussi pour mission de publier des normes internationales de qualité à même de minimiser le plus possible les divergences de pratique de l'audit dans les différents pays. Pour ce faire, l'Ifac s'attache à ²:

¹ www.ifac.org/about-ifac

² Anne-Lyse BLANDIN et Marie-Amélie DEYSINE, comptable, éditions FRANCIS LEFEBVRE, 34 éd, 2015, Paris, p 1791-1792.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

- promouvoir les normes et le développement de la profession en publiant des informations techniques et professionnelles et en encourageant l'adoption des normes des normes de l'IFAC et de l'IAASB ;
- promouvoir le rôle, les responsabilités et la réussite de la profession ;
- encourager une profession forte et homogène ;
- aider à la formation et au développement des organisations nationales et régionales ;
- coopérer avec les organisations internationales.

2.2.2 Fonctionnement de l'IFAC et composition de l'IAASB et sa composition:

L'IAASB se compose de 18 membres, y compris trois membres publics, recommandés par le comité de nomination, nommés par IFAC Board et Approuvés par PIOB¹.

Les autres membres Relevant des secteurs publics et privé, d'organes normalisateurs ou d'institutions académiques

- Représentation équivalente entre praticiens et non praticiens
- Nomination pour trois ans avec possibilité de renouvellement
- Président à plein temps
- Réunion quatre à cinq fois par an
- 3 observateurs permanents avec droit à la parole (*European Commission, Japanese Financial Services Agency, United States Public Company Accounting Oversight Board*)

¹ Présentation hachemi colloque international

3. Processus de normalisation internationale:

3.1 Processus de normalisation internationale de comptabilité

L'élaboration des normes IFRS passe par un processus qui implique de nombreuses parties prenantes : comptables, analystes financiers, et autres utilisateurs d'états financiers, la communauté des affaires, les bourses de valeurs, les autorités de réglementation, des universitaires et toute autre personne physique et organisation dans le monde entier¹.

- Processus de normalisation par l'IFAC ² :
 - La première étape est celle de la recherche. Elle consiste à identifier les problèmes comptables associés au sujet traité. Ainsi d'analyser les règles existantes et les pratiques comptables adoptées aux niveaux nationaux (normalisateurs nationaux) ;
 - La deuxième étape consiste à publier le document projet appelé aussi : document de discussion. Cette étape est elle-même divisée en plusieurs sous-étapes. La décision de la publication du document projet revient au « Board », qui est prise par la majorité de neuf voix sur quatorze. Ensuite, l'IFAC met en place un groupe de travail (groupe consultatif) pour préparer le document projet « Discussion paper » ou « document de discussion » pour appel à commentaire, c'est-à-dire pour faire une consultation publique. L'IASB analysera par la suite les commentaires reçus concernant le document projet qu'il a publié.
 - L'étape qui suit consiste à publier l'exposé sondage « *exposure draft* », qui fera l'objet d'une consultation publique, qui présentera également des

¹¹ Rapport du SIC N 275, juin 2009, [file:///C:/Users/HP/Downloads/Juin2009 ElaborationIFRS.pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/Juin2009%20ElaborationIFRS.pdf), p1.

²http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/preface_des_normes

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

opinions divergentes et le fondement des conclusions. Ces derniers seront analysés par la suite par l'IASB.

- Dans une avant dernière étape, l'IASB fait des tests sur le terrain et organise des tables rondes pour évaluer la mise en application du projet.
- Enfin, La norme est approuvée de façon définitive et publiée par le Board avec une décision prise à la majorité de neuf voix sur quatorze.

3.2 Processus de normalisation internationale d'audit :

Au niveau international ; Les normes internationales d'audit (ISA) sont développés et publiés par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). La normalisation prend plusieurs étapes comme le montre le schéma suivant :

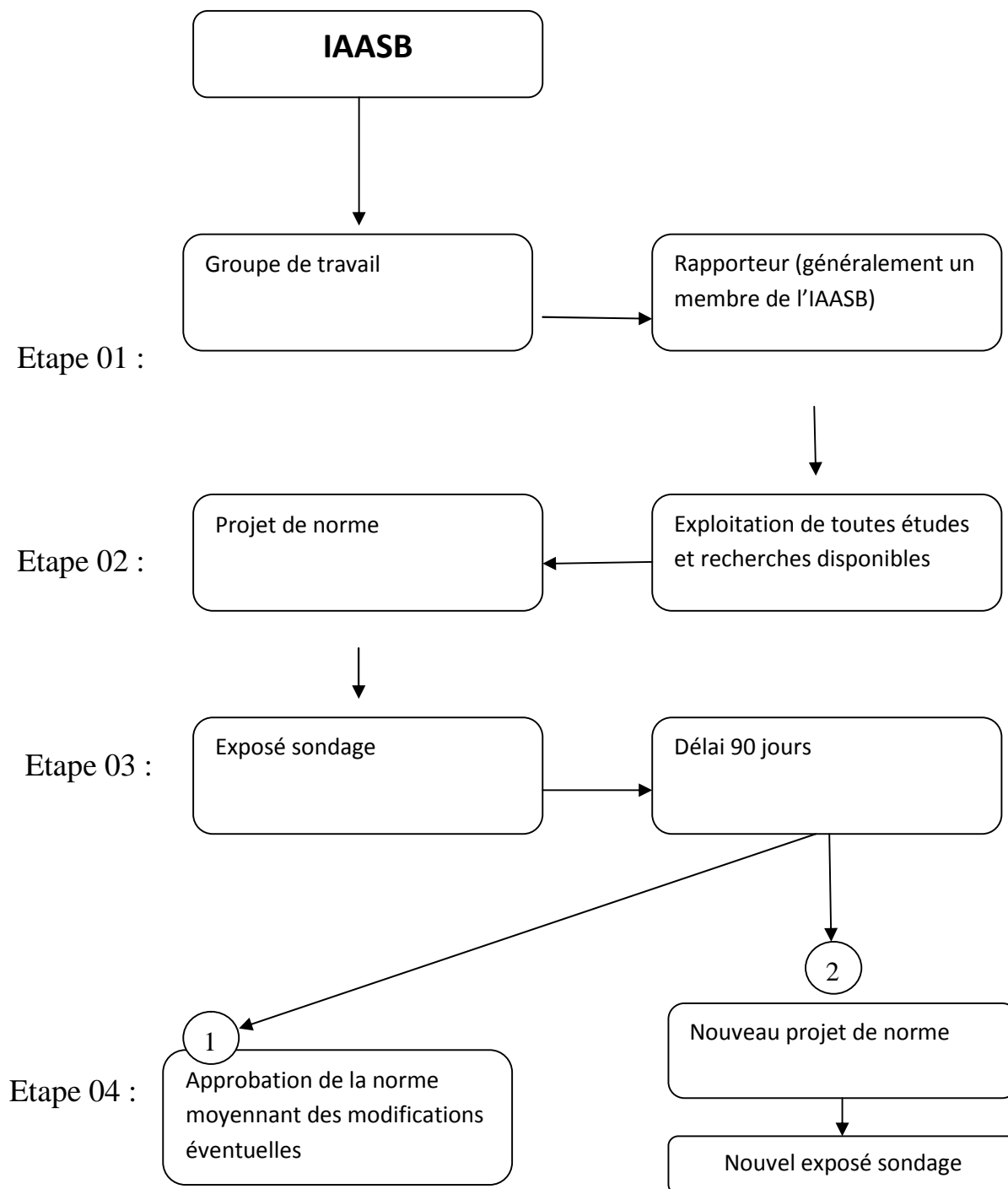
Le processus de normalisation passe par plusieurs étapes. La première étape consiste à former un groupe de travail avec rapporteur qui est généralement membre de l'IAASB.

Ensuite dans une seconde étape, toutes les études et recherches disponibles sont exploitées et développées afin d'arriver à proposer un projet de norme. L'étape qui suit est appelée « exposé sondage » car le projet de la norme est proposé est exposé dans un délai de 90 jours.

Enfin, dans une dernière étape, on se retrouve devant deux cas ; soit l'approbation de la norme pour qu'elle sera publiée ensuite, si l'exposé sondage ne révèle pas des modifications importantes. Soit, le projet de la norme est refusé et un nouveau projet sera proposé, dans le cas où l'exposé sondage révèle des modifications importantes.

Le schéma suivant résume les différentes étapes de la normalisation d'audit:

Figure (08) : Processus de normalisation d'audit par l'IAASB



Source : Hechmi Abdelwahed, Conception et Application dans l'audit des états financiers, colloque international de l'IFAC, IAE, Lyon, 2014.

Section 3 : Normes Internationale d'Audit (ISA)

Dans cette section nous allons traiter l'objet et l'importance de toutes les normes internationale d'audit (ISA), d'une manière non détaillée, à l'exception de 12 normes qui sont : ISA 210, ISA 505, ISA 560 ISA 580 ISA 300 ISA 700 ISA 610 ISA 620. Ces dernières ont été adoptées par l'Algérie récemment et seront traitées dans le chapitre suivant en détail.

1. La Norma Internationale d'Audit (ISA) 200 : Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit

La norme ISA 200 peut être considérée comme une norme introductrice aux autres normes ISA. Elle définit les objectifs généraux de l'auditeur et donne les définitions et significations des différents termes nécessaires pour la compréhension des autres normes ISA. Elle fixe les objectifs généraux de l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Selon cette norme, les normes ISA s'appliquent à l'audit d'états financiers. Se référer aux normes ISA ne veut pas dire que l'auditeur n'est pas tenu de s'assurer du respect de toutes les obligations légales, réglementaires ou professionnelles applicables.

Le but d'un audit d'états financiers est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs des états financiers. Pour ce faire, l'auditeur doit exprimer une opinion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. L'opinion de l'auditeur reflète la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

Pendant la planification de sa mission et tout au long de sa mission, l'auditeur est censé d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique, selon les normes ISA¹, ainsi que :

- D'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci reviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, en se basant sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;
- De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriés aux risques évalués ;
- De se forger une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

Le tableau suivant rassemble tous termes qui ont été définis par la norme ISA 200 et qui sont nécessaires comme on l'a déjà cité, pour la compréhension des autres normes ISA :

Tableau (10): Définition des termes nécessaire à la compréhension des normes ISA.

Termes	Définitions
Référentiel comptable applicable	Référentiel comptable suivi par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour l'établissement des états financiers, et qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers, ou dont l'application est requise par la loi ou la réglementation. En Algérie, le

¹ Norme ISA 200, paragraphe 7, p 3.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

	<p>référentiel comptable applicable est le nouveau système comptable et financier (SCF) que nous allons définir en détail dans le chapitre qui suit.</p>
Eléments probants	<p>Les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que d'autres informations. Les éléments probants sont traités en détail dans la norme ISA 500.</p>
Risque d'audit	<p>Le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. Nous avons traité la notion du risque d'audit dans le premier chapitre.</p>
Auditeur	<p>la ou les personnes réalisant l'audit, habituellement l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe de mission ou encore, le cas échéant, le cabinet.</p>
Risque de non – détection	<p>le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible ne lui permettent pas de détecter une anomalie existante et susceptible d'être significative, individuellement ou cumulée</p>

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

	avec d'autres anomalies;
Etats financiers	une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes annexes à ces informations, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière (référentiel comptable).
Informations financières historiques	informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments dans le passé
Direction (dirigeants)	la ou les personnes à la tête d'une entité et ayant la responsabilité de la gestion de ses activités.
Anomalie	un écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel comptable applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes.
Jugement professionnel	la mise en œuvre par l'auditeur des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

	et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes d'audit, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'audit en cours
Esprit critique	une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur;
assurance raisonnable	dans le contexte d'un audit d'états financiers, un niveau d'assurance élevé, mais non absolu;
risque d'anomalies significatives	le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes : risque inhérent et risque lié au contrôle.
responsables de la gouvernance	la ou les personnes physiques ou morales (par exemple une personne morale agissant comme fiduciaire) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Cette responsabilité s'étend à la surveillance du processus d'information financière.

Source : élaboré sur la base de la norme ISA 200, paragraphe 13.

2. Norme Internationale D'audit (ISA) 220 : Contrôle Qualité D'un Audit D'états Financiers :

La norme ISA 220 traite des obligations spécifiques de l'auditeur concernant les procédures de contrôle qualité d'un audit d'états financiers. Selon cette norme, l'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité au niveau de la mission destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que¹ :

- l'audit satisfait aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
- le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance.

La présente norme est à lire conjointement avec les règles d'éthique professionnelle qui comprennent les concepts :

- (a) d'intégrité ;
- (b) d'objectivité ;
- (c) de compétence et de conscience professionnelle ;
- (d) de confidentialité ; et
- (e) de professionnalisme.

3. Norme Internationale d'audit ISA 230 : Documentation de l'audit

La présente norme traite des obligations de l'auditeur en ce qui concerne la préparation de la documentation de l'audit états financiers. La documentation d'audit permet à l'auditeur, d'abord de soutenir la conclusion qu'il a tirée quant à l'atteinte de ses objectifs généraux, c'est-à-dire la documentation fournit à

¹ Norme ISA 220 Contrôle Qualité D'un Audit D'états Financiers, paragraphe 6.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

l'auditeur une trace suffisante et appropriée de ses travaux et des fondements de son rapport d'audit. Ensuite, d'attester que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables¹.

La norme ISA 230 a défini la documentation de l'audit comme ²: « les documents contenant les informations relatives aux procédures d'audit mises en œuvre, aux éléments probants pertinents obtenus et aux conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu. D'autres expressions telles que «dossier de travail» ou «feuilles de travail» sont aussi utilisées, qui constituent le ou les fichiers ou autres supports d'information, physiques ou électroniques, contenant les documents qui constituent la documentation relative à une mission d'audit donnée ».

La forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit change d'une mission d'audit à une autre, et cela dépend de plusieurs facteurs.

La forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit dépendent de facteurs tels que :

- la taille et la complexité de l'entité;
- la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre;
- les risques d'anomalies significatives identifiés;
- l'importance des éléments probants recueillis;
- la nature et l'ampleur des écarts relevés;
- la nécessité de consigner au dossier une conclusion ou les fondements d'une conclusion qui ne ressortent pas clairement de la documentation sur les travaux effectués ou les éléments probants obtenus;

¹ Norme ISA 230 Documentation d'audit, paragraphe 2- 4 p 2.

² Norme Internationale d'Audit 230 : documentation de l'audit. Page 5, paragraphe 6 . <http://www.nifccanada.ca/key-terms-french-only/item21185.pdf>

- la méthodologie et les outils utilisés pour l'audit.

4. La Norme Internationale d'Audit (ISA) 240 : les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers

La présente norme traite des obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers. Il existe deux types d'anomalie dans les états financiers, le premier peut provenir de fraude et le deuxième peut résulter d'erreur. La différence entre ces deux derniers dépend du caractère intentionnel ou non de l'acte qui en est à l'origine, c'est-à-dire la fraude est une anomalie intentionnelle.

La fraude est définie par l'ACFE (Association of Certified Fraud Examiner) comme : « L'utilisation par une personne de son activité professionnelle pour s'enrichir personnellement par le détournement volontaire des ressources ou des actifs de son employeur ¹ ».

L'auditeur s'intéresse à deux types de fraude² :

- les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères ;
- et les anomalies résultant d'un détournement d'actif.

La direction et le gouvernement de l'entreprise sont les premiers responsables de la protection et la détection de fraudes. Ils doivent développer une culture d'honnêteté et un comportement éthique en mettant l'accent sur la prévention des fraudes et sur les aspects dissuasifs. Dans sa mission d'audit, l'auditeur est également dans l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que

¹ Olivier Gallet, Halte aux fraudes, édition Dunod, 3ème édition, paris, 2014, p 164.

² Norme ISA 240, paragraphe 3, page 3.

les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs¹.

Selon la présente norme, l'auditeur a pour objectif² :

- d'identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées ;
- d'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

5. La norme ISA 250 : prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers

La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de prendre en compte les textes légaux et réglementaires dans le cadre d'un audit d'états financiers.

La présente norme a indiqué deux types de responsabilités. La première est celle qui incombe à la direction de veiller si l'entité à respecter les textes légaux et réglementaires dans l'exercice de ses activités y compris celles qui déterminent les montants et les informations à fournir dans ses états financiers. La deuxième est celle de l'auditeur, car il doit identifier les anomalies significatives dans les états financiers qui résultent des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. A partir de la présente norme, l'auditeur a pour objectif de³:

¹ Norme ISA 240, paragraphe 5-6.

² Norme ISA 240, paragraphe 10, page 4-5

³ Norme ISA 250, paragraphe 10, page 6.

- d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers;
- de mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiées visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers;
- de répondre de manière appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

6. La Norme Internationale d'Audit (ISA) 260 : Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle a bien évidemment défini le gouvernement de l'entreprise comme : « Personne(s) ou organe(s) (par exemple, une fiduciaire de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ». Quant à la Direction, c'est : « les Personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des opérations de l'entité. Pour certaines entités dans certains pays, la direction comprend quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

Dans le cadre de cette norme, les objectifs fixés à l'auditeur sont¹ :

- de communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent à l'auditeur au regard de l'audit des états financiers, et de donner une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus ;
- d'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit ;
- de fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour celles-ci au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ; et
- de promouvoir un processus d'échange effectif entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Plusieurs sujets peuvent être communiqués au gouvernement d'entreprise. D'abord, les responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers. L'Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus par l'auditeur. Les Éléments importants relevés lors de l'audit peuvent ainsi être communiqués. Et enfin, Indépendance de l'auditeur, c'est-à-dire qu'il s'est conformé aux règles d'éthique relatives à l'indépendance.

7. La norme internationale d'audit (ISA) 265 : Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.

Selon la présente norme, l'auditeur doit communiquer de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les

¹ Norme ISA 260, paragraphe 4, pages 2-3

faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son propre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention respective¹. C'est-à-dire, les faiblesses relevées par l'auditeur doivent être significatives. La communication doit être écrite et en temps opportun aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

**8. Norme internationale d'audit (ISA) 315 : Identification et évaluation
des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité
et de son environnement**

D'après cette norme, l'auditeur est dans l'obligation de mettre en œuvre des procédures lui permettant d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante sur l'entité et sur son environnement (.secteur concerné, réglementation y compris le référentiel comptable applicable, nature de l'entité, ses activités, son capital, les types d'investissements, son financement... ect. Il doit ainsi, prendre connaissance du contrôle interne de l'entité. Pour se faire, il peut utiliser plusieurs procédures. Des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité. Des procédures analytiques ; l'observation physique et l'inspection. Les procédures analytiques sont traitées dans la norme ISA 520 et sont expliquées en détail dans le chapitre suivant, dans la norme NAA 520.

¹ Norme ISA 265, paragraphe 1, pages 2.

9. La Norme Internationale d'Audit (ISA) 320 : Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

Selon la présente norme, l'auditeur doit appliquer le concept de caractère significatif pendant la planification et la réalisation d'une mission d'audit financier. La présente norme a défini le seuil de signification, que nous avons déjà abordé dans la deuxième section du premier chapitre.

L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les seuils de signification suivants¹ :

- le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ;
- le seuil de planification ; et
- toute modification des montants mentionnés de (a) à (c) au cours de l'audit.

10. La norme Internationale d'audit (ISA) 330 : Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en place des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a effectuée conformément à la norme ISA 315 dans le cadre d'un audit d'états financiers.

La présente norme s'applique dans la quatrième phase de la mission d'audit, ou il doit évaluer l'incidence des risques d'anomalies significatives sur

¹ La norme ISA 320, paragraphe 14, page 5.

les états financiers. Pour ce faire, l'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés si¹ :

- son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou
- les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

11.La Norme Internationale D'audit (ISA) 501 : Eléments Probants- Considérations Particulières Concernant Certains Points.

La présente norme complète la norme ISA 500 : éléments probants, qui sera traitée en détail dans le prochain chapitre. Elle traite des considérations particulières prises en compte par l'auditeur pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, en ce qui concerne certains aspects particuliers. Il a pour objectif²:

- d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant : a) l'existence et l'état des stocks; Si ces derniers sont significatifs par rapport aux états financiers ;
- De concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'identifier les procès et litiges auxquels l'entité est partie et qui peuvent être à l'origine d'un risque d'anomalies significatives.

¹ Norme ISA 330, paragraphe 8, p 3.

² Norme ISA 50, pages 4-6.

- D'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel comptable applicable

12. La Norme International d'Audit (ISA) 530: Sondages En Audit

La présente norme s'applique lorsque l'auditeur dans le cadre d'une mission d'audit d'états financiers décide d'utiliser les sondages pour la réalisation des procédures d'audit. Selon cette norme, l'auditeur doit disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

Les Sondages en audit sont définis comme : la mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble¹.

La présente norme a indiqué deux diligences requises :

- La première, concerne la définition de l'échantillon car l'auditeur doit prendre en considération les objectifs de la procédure d'audit et les attributs de la population dont sera extrait l'échantillon. Ce dernier doit être d'une taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage qui est à un niveau suffisamment faible pour qu'il soit acceptable. La norme ISA 530 a ainsi, défini le risque d'échantillonnage comme : « Risque que la conclusion de l'auditeur basée sur un échantillon puisse être différente de

¹ Norme ISA 530, paragraphe 5, page 3.

celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit¹ ». La norme a indiqué aussi que les éléments de sondage doivent être sélectionnés de manière telle que tous les éléments de la population aient une chance d'être sélectionnés.

- La deuxième a expliqué la mise en œuvre des procédures d'audit. Et elle oblige l'auditeur à soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché. Dans le cas où un élément sélectionné ne permet pas l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit réaliser la même procédure sur un élément de remplacement.

La norme a traité aussi la nature et cause des déviations et des anomalies, l'extrapolation des anomalies, et enfin, évaluation des résultats des sondages.

13.La norme internationale d'audit (ISA) 540 : Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir

La présente norme ISA, traite des obligations de l'auditeur en ce qui concerne les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et les informations y afférentes à fournir, dans le cadre d'un audit d'états financiers.

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si, dans le contexte du référentiel comptable applicable : les estimations comptables (estimations en juste valeur) dans les états financiers, qu'elles soient comptabilisées ou qu'elles fassent l'objet d'informations, sont

¹ Norme ISA 530, paragraphe 5, page 3.

raisonnables; et les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates¹.

Nous allons aborder, en détails, le concept de la juste valeur dans le troisième chapitre.

14. La norme internationale d'audit (ISA) 550 : Parties Liées

La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne les relations et opérations avec les parties liées.

Une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité qui prépare ses états financiers. Elle prend deux formes : soit, une personne ou un membre de la famille proche de cette personne est lié(e) à une entité présentant les états financiers. Soit, une entité est liée à une entité présentant les états.

Une transaction entre parties liées est un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre l'entité présentant l'information financière et une partie liée, qu'un prix soit facturé ou non².

Lorsque le référentiel comptable applicable contient des exigences spécifiques quant à la comptabilisation et à la communication des relations, des opérations et des soldes avec les parties liées, afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature de ces relations, opérations et soldes, et leurs incidences réelles ou potentielles sur les états financiers, l'auditeur est dans l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives pouvant découler du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les

¹ Norme ISA 540, paragraphe 6, page 6.

² IAS 24, paragraphe 9, page 2. <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item45624.pdf>

relations, opérations ou soldes avec les parties liées en conformité avec les exigences énoncées dans le référentiel comptable, et pour répondre à ces risques¹.

15. Norme Internationale d'Audit 600 : Aspects Particuliers – audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) :

La présente Norme ISA traite des aspects particuliers qui s'appliquent aux audits de groupes, notamment ceux qui impliquent des auditeurs de composants. Elle est applicable aux audits d'états financiers d'un groupe.

Dans le cadre de cette norme², l'auditeur a pour objectif d'abord de déterminer s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe. Si c'est le cas, il doit communiquer clairement avec les auditeurs des composants sur l'étendue et le calendrier de leurs travaux sur l'information financière relative aux composants et sur leurs conclusions ; et de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à l'information financière des composants et au processus de consolidation afin d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe sont présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

La présente norme a ainsi défini l'auditeur d'un composant comme : « Un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur l'information financière relative au composant pour les besoins de l'audit du groupe.³ »

¹ ISA 550, paragraphe 3, page 5.

² ISA 600, paragraphe 8, page 4.

³ ISA 600, paragraphe 9, page 4.

16. Norme Internationale d'Audit 705 : Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant :

La présente norme ISA traite de l'obligation de l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il se forge son opinion conformément à la Norme ISA 700¹, il conclut qu'une modification de l'opinion formulée dans son rapport d'audit sur les états financiers est nécessaire. La présente norme complète la norme ISA 700, que nous allons aborder en détails dans le prochain chapitre.

Selon cette norme, il existe trois types d'opinions modifiées et cela revient à deux critères². D'abord, à la nature du problème qui nécessite la modification de l'opinion, le cas par exemple d'es états financiers qui comprennent des anomalies significatives ou, dans autre cas d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ils pourraient comporter des anomalies significatives. Le jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème constitue ainsi un critère de modifications d'opinion.

- Opinion avec réserve ;
- Opinion défavorable ;
- Impossibilité d'exprimer une opinion.

Dans le cadre de cette norme, l'auditeur a pour objectif d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers s'il conclut,

¹ Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ». Elle est traitée en détail au chapitre suivant dans la norme NAA 700.

⁴ Norme ISA 705, paragraphe 2, page 3.

que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives sur la base des éléments probants qu'il a recueilli. Soit dans le cas, de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives¹.

17. Norme Internationale d'Audit 706 : Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

La présente Norme ISA traite des communications additionnelles dans le rapport de l'auditeur. L'auditeur peut attirer l'attention dans son rapport d'audit, sur un point mentionné ou présenté sur les états financiers, qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour la compréhension des utilisateurs des états financiers. Il peut inclure cette communication additionnelle dans son rapport d'audit en ajoutant ce paragraphe d'observation juste après son paragraphe d'audit ou bien en mentionnant le paragraphe d'observation comme sous titre.

Dans le cadre de cette norme, l'auditeur ayant forgé son opinion sur les états financiers a pour objectif d'apprécier selon son propre jugement s'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs au moyen d'une communication additionnelle claire dans son rapport d'audit, c'est-à-dire ajouter un paragraphe d'observation sur²:

- un point qui, bien que présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ; ou

¹ Norme ISA 705, paragraphe 4, page 3.

² Norme 706, paragraphe 4, page 2.

- le cas échéant, tout autre point, qui est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

18. Norme Internationale d'Audit (ISA) 710 : Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs

La présente norme ISA traite des obligations de l'auditeur concernant les données comparatives dans un audit d'états financiers. Les Données comparatives sont définies comme : « Données chiffrées présentées et informations fournies dans les états financiers relatifs à une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel comptable applicable ¹ », il faut noter que cette norme doit être lu conjointement avec la norme ISA 510 : Missions d'audit initiales : soldes d'ouverture qui sera traitée dans le prochain chapitre en détail.

Dans le cadre de cette norme, l'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives exigées par le référentiel comptable applicable et si elles sont correctement présentées. Pour se faire, l'auditeur doit recueillir les éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable aux données comparatives ; et de rendre compte de ses obligations conformément aux exigences du rapport d'audit en matière de données comparatives².

¹ Norme ISA 710, paragraphe 6-a, page 3.

² Norme ISA 710, paragraphe 5, page 2.

L'auditeur doit indiquer dans un paragraphe d'observation, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, avec précision de type d'opinion exprimé et date de rapport de son prédécesseur¹.

19. Norme Internationale d'Audit (ISA) 720 : Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités

Cette Norme ISA traite des obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces états. L'auditeur n'est dans l'obligation de déterminer si ces autres informations sont correctes ou non, mais il procède à leurs lectures car la crédibilité des états financiers peut être touchée par des incohérences entre les données contenues dans les états financiers et les autres informations.

Dans le cadre de cette norme, l'auditeur a pour objectif de d'apporter une réponse appropriée lorsque des documents contenant des états financiers audités et le rapport d'audit sur ces états comprennent d'autres informations qui pourraient entacher la crédibilité de ces états financiers et du rapport d'audit².

Pour ce faire, l'auditeur doit d'abord procéder à la lecture des autres informations afin d'identifier s'il existe ou non des incohérences significatives avec les états financiers audités. Ensuite, Si, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il convient de modifier les états financiers audités

¹ Norme ISA 710, paragraphe 17, page 5.

² Norme ISA 720, paragraphe 4, page 2.

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière

ou les autres informations. Enfin, il doit s'entretenir de l'anomalie significative relevée avec la direction.

20. Les Normes Internationales d'audit : ISA 800, ISA 805 et ISA 810.

Les Normes (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers. Les normes ISA de la série 800 traitent des cas particuliers et les points à prendre en considération dans ces cas d'audit d'états financiers concernant :

- l'acceptation de la mission ;
- la planification et à la réalisation de la mission ;
- et la formation d'une opinion et au rapport sur les états financiers.

La norme ISA 800 appelée Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières, traite les points particuliers à prendre en considération dans le cas d'un audit d'états financiers préparés selon un référentiel comptable particulier.

La norme ISA 805 appelée Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières, traite des considérations particulières pertinentes dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier.

Quant à la norme ISA 810 appelée Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, traite des responsabilités de l'auditeur dans le cadre d'une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés tirés d'états financiers qu'il a lui-même audités conformément aux normes ISA.

Conclusion du chapitre:

Après avoir traité la notion de normalisation en détail et les deux démarches de normalisation dans les deux domaines d'audit et de comptabilité, nous pouvons dire que les deux démarches sont proches, du point de vue qu'elles partent du même principe d'unifier la profession. D'un autre côté, l'organisme international de normalisation est le même qui est l'IFAC. Un autre point commun entre les deux types de normalisation, c'est qu'il existe quelques normes qui sont à la fois des normes de comptabilité et d'audit. A titre d'exemple : la continuité d'exploitation qui est traité dans la norme internationale IAS 1 et en même temps dans la norme internationale d'audit ISA 570.

A partir de cette analyse, on peut dire que les deux normalisations de comptabilité et d'audit sont complémentaires. D'abord, les normes de comptabilité améliorent la pratique de la comptabilité ce qui facilitera le travail de l'auditeur. Du côté inverse, les normes d'audit améliorent la qualité de d'audit ce qui a un impact positif sur la comptabilité.

Dans le chapitre suivant, nous allons traiter la normalisation et les normes dans le contexte algérien.

Le troisième chapitre :

*Normalisation et audit :
de l'international au contexte
algérien*

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

Introduction du chapitre :

Même après avoir traité les deux notions d'audit et de normalisation en détails, la partie théorique de notre travail reste incomplète. Car on doit passer du contexte international au contexte algérien, et traiter ces mêmes variables dans ce contexte qui est bien spécifique et qui subit actuellement un nombre très important de réformes. Ce troisième chapitre est divisé en trois sections :

- La première section de ce chapitre est consacrée au système comptable et financier (SCF), qui est considéré comme le fruit des réformes comptables adoptées par l'Algérie ces dernières années et de la normalisation comptable algérienne.
- Dans la deuxième section du chapitre, nous allons exposer l'évolution de la pratique de l'audit comptable et financier en Algérie et l'importance du commissaire aux comptes comme auditeur légal.
- La dernière section du chapitre, traitera les Normes Algériennes d'Audit (NAA), qui sont également le résultat d'une normalisation d'audit, adoptée par l'Algérie, dans le but d'améliorer la pratique de l'audit et rapprocher cette dernière de la pratique internationale.

Section 1: Normalisation comptable en Algérie : l'adoption des IAS/IFRS à travers le passage au SCF

Après l'adoption de l'économie de marché, depuis la fin des années quatre vingt, plusieurs réformes économiques et financières ont été amorcées par l'Algérie. Cette dernière devait ainsi développer un nouveau système comptable adapté au nouvel environnement généré par ces réformes économiques, particulièrement avec les progrès de négociation avec l'Organisation mondiale du commerce (OMC) et le partenariat avec l'Union européenne. Des réformes comptables s'avéraient nécessaire pour répondre aux besoins des utilisateurs de l'information financière en particulier les investisseurs étrangers comme les sociétés étrangères dans le domaine des hydrocarbures qui ont trouvé des difficultés et des contradictions dans la lecture du PCN.

Ce nouveau système comptable et financier (SCF) établi par la loi n ° 07/11, devait entrer en vigueur le 1er janvier 2009. Mais, à cause d'un manque de préparation d'un tel transfert technique, son application a été reportée jusqu'à janvier 2010, conformément à la loi de finances complémentaire de 2008 publiée au Journal officiel du 27/07/2008.

1. La démarche d'adoption du SCF

À partir du deuxième trimestre 2001, le processus de réforme a commencé autour du système de comptabilité nationale, financé par la Banque mondiale. Ce processus a été confié à de nombreux experts français (CNC français) et en coopération avec le Conseil national de la comptabilité (CNC), sous la tutelle du ministère des Finances, chargé de développer le plan comptable national (PCN) 35-75 en une nouvelle comptabilité des entreprises conforme aux nouvelles données économiques et aux nouveaux opérateurs économiques. Ce processus est passé par trois phases:

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- Phase 1: Diagnostic de la portée de la mise en œuvre du plan comptable national avec une comparaison entre celui-ci et les normes comptables internationales.
- Phase 2: Développement d'un nouveau plan comptable pour les entités.
- Phase 3: Développement d'un nouveau système de comptabilité.

A la fin de la première phase, trois options de développement possibles ont été développées:

- La premier choix : Ajustement du PCN

Le premier choix consistait à maintenir la composition du plan comptable national et à identifier les réformes en fonction de l'évolution de l'environnement juridique et économique en Algérie, constante depuis la promulgation de la loi de 1988 sur les directives nationales d'investissement économique.

- Le deuxième choix : Adaptation du PCN :

Le second choix consistait à assurer quelques traitements avec des solutions techniques développées par l'International Accounting Standards Board (IASB), et avec le temps, il y aura deux systèmes comptables différents qui donneront un système mixte et complexe, c'est-à-dire un système contradictoire.

- Le troisième choix : Elaboration d'un nouveau référentiel comptable inspiré des normes internationales.

Selon ce dernier choix, élaborer un nouveau référentiel comptable avec forme moderne, un nouveau cadre conceptuel, nouveaux principes et règles, selon les normes internationales de comptabilité.

Le conseil national de comptabilité a opté pour ce dernier choix, lors de sa réunion le 5 septembre 2001 et fait le choix des normes comptables

internationales qui seront la référence pour le prochain référentiel comptable algérien, soit : les normes comptables internationales (IAS/IFRS) appliquées en Europe ou les normes USGAAP du Conseil américain des normes de comptabilité financière (FASB).

2. Objectifs du Système Comptable et Financier (SCF) :

Le passage du Plan comptable national (PCN) au Système de comptabilité financière (SCF) permettra d'atteindre de nombreux objectifs qui peuvent être présentés dans les points suivants:

- Améliorer le système comptable algérien en développant un nouveau référentiel comptable conforme aux référentiels comptables internationaux et bénéficier des expériences des pays développés qui sont avancés dans les pratiques comptables.
- Faciliter les différentes transactions financières entre les entités économiques nationales et étrangères, puisque les IFRS sont un système international qui convient à toutes les entités internationales auxquelles il est soumis.
- Faciliter la lecture comptable de l'investisseur étranger, et l'encourager pour investir en Algérie tout en évitant les problèmes des méthodes comptables multiples.
- Renforcer la position et la confiance de l'Algérie dans les organisations financières et commerciales mondiales.
- Déterminer la nature et les règles de préparation des états financiers conformément aux normes internationales afin de les adapter avec des sociétés étrangères.
- Consolider les fondements de la bonne gouvernance dans les institutions (gouvernance d'entreprise).

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- Donner une image fidèle de la situation financière et de la performance, et des changements dans la situation financière des entreprises algériennes.
- Permettre de faire la comparaison des états financiers de d'une même entité dans le temps et dans l'espace.
- Aider les entités à améliorer leurs rentabilités en leur permettant de connaître les meilleurs mécanismes économiques et comptables qui requièrent la qualité et l'efficacité de la gestion.
- Aider à la prise de décision pour les acteurs de marché et les conduire à une bonne gestion des risques.
- Diffuser des informations suffisantes, correctes, fiables et transparentes permettant aux investisseurs le bon suivi de leurs investissements.
- Permet d'enregistrer de manière fiable et complète l'ensemble des transactions de l'entité pour permettre la préparation des déclarations fiscales de façon objective et crédible.
- Le nouveau système est entièrement compatible avec les moyens d'information existants qui permettent les coûts les plus faibles d'enregistrement des données comptables, de préparation des états financiers et de présentation des documents de gestion en fonction de l'activité.

3. Le Cadre conceptuel du système comptable et financier :

Inspiré des normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS), le nouveau système comptable et financier (SCF) est le fruit de la réforme comptable commencé depuis 2001. Appelé aussi comptabilité financière¹, le système

¹ Journal officiel de la république algérienne N 74, loi N 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier, article 1, p 3.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

comptable et financier est défini comme : « un système d'organisation de l'information financière, permettant de saisir, classer, évaluer et enregistrer les données de bases chiffrées, et présenter une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice² ».

Le SCF comprend un cadre conceptuel de la comptabilité financière, des normes comptables et une nomenclature des comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus et notamment³ :

- Comptabilité d'engagement ;
- Continuité d'exploitation ;
- Intelligibilité ;
- Pertinence ;
- Fiabilité ;
- Comparabilité ;
- Coût historique ;
- La prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

La comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation sont des hypothèses de base, que nous avons déjà expliquées dans le précédent chapitre. En ce qui concerne l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Ces éléments représentent les caractéristiques qualitatives de l'information financière que nous avons également abordées en détails dans le deuxième chapitre de notre étude.

² Loi N 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier, article 3, p 3.

³ Idem, article 6, p3.

- Le coût historique représente la valeur d'acquisition des éléments d'actifs. L'enregistrement des actifs à cette valeur est fixe, avec le temps d'importantes différences peuvent exister entre le coût historique et la valeur marchande. Les normes IAS impose l'évaluation des actifs à la juste valeur, à chaque clôture d'exercice⁴. La juste valeur ou valeur actuelle est l'une des règles générales d'évaluation traitée dans le nouveau système comptable et financier (SCF).
- La prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique est un principe qui consiste à enregistrer et présenter les transactions et les autres éléments de la vie de l'entité économique conformément à leur nature économique et d'après la réalité économique qu'ils représentent, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique⁵.

Le système comptable et financier comprend trois natures d'impact : technique, de communication, et opérationnel⁶. Le premier impact qui est technique apporte à la fois une réflexion sur la conceptualisation et l'évolution de la profession comptable et une concertation nécessaire des différents acteurs pour la mise en place des normes. Le second impact de communication, concernant les informations obligatoires qui doivent donner une image fidèle sur l'entité et le changement du référentiel comptable. Enfin, le troisième impact est sur la gestion.

3.1 Les règles d'évaluation :

La méthode dévaluation des Eléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant il est procédé

⁴Chantal Boitel, Cédric Brunnarius, Thérèse Carau, David Chasseraud, comptabilité et finance d'entreprise, édition Bréal, 2006, p15.

⁵ Bernard Apothéloz, Alfred Stettler, Vincent Dousse, et Minyue Dong, Maîtriser l'information comptable, édition Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, Italie, 2008, p14.

⁶ Rachida BORSALI, Les normes comptables du SCF, édition ALOULFIA TALITA, 2010, p 14.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

dans certaines conditions et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base⁷ :

- de la juste valeur (ou coût actuel) ;
- de la valeur de réalisation ;
- de la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

3.1.1 La juste valeur :

La norme IFRS 13 a défini la juste valeur comme le⁸ : « *le Prix qui serait reçu pour vendre un actif ou payé pour transférer un passif lors d'une transaction ordonnée entre des intervenants du marché à la date d'évaluation* ».

3.1.2 Les mesures de la juste valeur :

L'évaluation fiable de la juste valeur repose sur quatre méthodes⁹ :

- Une cotation reconnue sur un marché organisé,
- Un calcul destiné à actualiser les cash-flows futurs générés par un actif,
- Une valeur déterminée par un modèle statistique (modèle de Feltham Ohlson) créant les conditions d'un marché organisé; les données et hypothèses constituant le modèle doivent être fiables,
- Une analyse comparative à partir d'une évaluation d'actif similaire.

⁷ Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, article 112-1, p6.

⁸ Norme internationale d'information financière (IFRS) 13 : Évaluation de la juste valeur, paragraphe 9, p1.

⁹ Lionel ESCAFFRE, la notion de juste valeur,

<file:///C:/Users/HP/Downloads/LA%20NOTION%20DE%20JUSTE%20VALEUR%20-%202012%2004%2010.pdf>

Tableau (11) : Avantages et inconvénients de la juste valeur :

Notion de la juste valeur	
Avantages	Inconvénients
La prévisibilité : La juste valeur permet de prévoir, au mieux, les flux de trésorerie futurs dans la mesure où elle intègre, par construction, ces flux financiers futurs.	La volatilité : la juste valeur suppose une réévaluation régulière du bilan. La volatilité introduite par cette évaluation en juste valeur ne reflète pas toujours des modifications réelles des événements économiques de l'entreprise et ne permet pas de traduire fidèlement la réalité des transactions et de la situation financière.
Une comptabilisation globale de la valeur	La juste valeur n'est ni objective, ni neutre. Seules les valeurs issues de marchés actifs (cotés, liquides, organisés...) peuvent prétendre aux qualités d'objectivité et de neutralité. La grande majorité des actifs financiers ne sont pas cotés et n'ont pas de marché organisé ou assimilé. Leur évaluation repose en conséquence sur des modèles internes ou des expertises externes.
La comparabilité : La "juste valeur" permet de présenter des	La juste valeur a un coût d'obtention non négligeable

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

actifs équivalents pour des valeurs comparables, quelle que soit leur date d'entrée dans les comptes.	
La neutralité : la « juste valeur » étant déterminée par référence à des données externes, soit directement par des valeurs de marché, soit en l'absence de marché actif, par référence à un modèle fondé sur des paramètres issus de données externes, elle apparaît comment étant une valeur "neutre" c'est-à-dire non influencée par l'entreprise elle-même.	

Source : Lionel Escaffre, op cit, p1-2.

Le nouveau système comptable et financier (SCF), a traité la notion de juste valeur, mais cette dernière ne représente pas un référentiel comptable de base, car le coût historique reste la base de mesure initiale et d'évaluation ultérieure des éléments d'actifs et de passifs.

D'après une enquête menée auprès de trente sept cadres d'entreprise algériennes, plusieurs obstacles se présentent lors de l'application de la juste valeur dans l'entreprise algérienne. Ces obstacles se rassemblent principalement autour de la subjectivité des estimations du principe de la juste valeur, qui est

justifié par le manque de fiabilité et d'objectivité, mais surtout par l'absence d'un marché financier dynamique et efficient¹⁰.

3.1.3 La valeur nette de réalisation

La valeur nette de réalisation représente le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente¹¹.

La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La juste valeur reflète le prix auquel une transaction normale de vente des mêmes stocks sur le marché principal (ou le marché le plus avantageux) pour ces stocks serait conclue entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. La première est une valeur spécifique à l'entité, contrairement à la seconde. La valeur nette de réalisation des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

3.1.4 La valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité¹².

¹⁰ Tahri Elaila, Enjeux d'utilité de la juste valeur : application aux entreprises publiques algériennes, Revue Nouvelle Economie, N 11, Vol 2, 2014, p54.

¹¹ IAS 2, paragraphe 6, p1.

¹² Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, Op cit, article 112-6, p7.

3.2 Les états financiers :

Toute entité entrant dans le champ d'application du SCF, doit établir annuellement des états financiers qui sont ¹³:

- Un bilan ;
- Un compte de résultat ;
- Un tableau de flux de trésorerie ;
- Un tableau de variation des capitaux propres ;
- Une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

3.2.1 Le bilan :

Le bilan d'une entreprise est en effet un tableau qui récapitule séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif. Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes lorsqu'il existe des opérations concernant ces rubriques¹⁴:

A l'actif :

- les immobilisations incorporelles ;
- les immobilisations corporelles ;
- les amortissements ;
- les participations ;
- les actifs financiers ;
- les stocks ;
- les actifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;

¹³ Ibid, Art 210-1, p19.

¹⁴ Idem, Art, 220-1, p20.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avance) ;
- la trésorerie positive et Equivalents de trésorerie positive.

Au passif :

- les capitaux propres avant distributions décidées ou proposées après la date de clôture, en distinguant le capital émis (dans le cas de sociétés), les réserves, le résultat net de l'exercice et les autres éléments ;
- les passifs non courants portant intérêts ;
- les fournisseurs et autres créditeurs ;
- les passifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;
- les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance) ;
- la trésorerie négative et Equivalents de trésorerie négative.

3.2.2 Le compte de résultat :

Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte¹⁵. Un compte de résultat doit contenir au moins les éléments suivants¹⁶ :

- analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation ;
- produits des activités ordinaires ;
- produits financiers et charges financières ;

¹⁵ Ibid, article 230-1, p21.

¹⁶ Idem, article 230-2, p21.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- charges de personnel ;
- impôts, taxes et versements assimilés ;
- dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles ;
- dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations incorporelles ;
- résultat des activités ordinaires ;
- Eléments extraordinaires (produits et charges) ;
- Résultat net de la période avant distribution ;
- pour les sociétés par actions, résultat net par action.

3.2.3 Un tableau de flux de trésorerie :

Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie¹⁷.

Un tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine¹⁸ :

- flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement) ;
- flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisition et encaissements sur cession d'actifs à long terme)

¹⁷ Ibid, article 240-1, p22.

¹⁸ Idem, article 240-2, p22.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- flux générés par les activités de financement (activités ayant pour conséquence de modifier la taille et la structure des fonds propres ou des emprunts) ;
- flux de trésorerie provenant des intérêts des dividendes, présentés séparément et classés de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

3.2.4 L'état de variation des capitaux propres :

L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice¹⁹. Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés²⁰ :

- au résultat net de l'exercice ;
- aux changements de méthode comptables et aux corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres ;
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres dans le cadre de correction d'erreurs significatives ;
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement...)
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

3.2.5 L'annexe des états financiers :

¹⁹ Idem, article 250-1, p22.

²⁰ Ibid, article 250-2, p23.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

L'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers²¹ :

- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée) ;
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres ;
- les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions ;
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

²¹ Idem, article 260-1, p23.

Section 02 : La pratique de l'audit comptable et financier en Algérie

1. L'évolution de la profession d'audit en Algérie

Nous allons essayer dans cette section, de résumer l'historique de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.

1.1 La période avant 1988 :

La notion du commissaire aux comptes est née en Algérie avec l'ordonnance n 69-107, portant loi de finance pour l'année 1970 et son décret d'application n 70-173 du 16/11/1970 qui définissent les missions et obligations des commissaires aux comptes.

D'après cette ordonnance : « Le ministère d'Etat chargé des finances et du plan était chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés où l'Etat ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité et de sincérité de leurs comptes et d'analyser leur situation active et passive²² ».

Par ailleurs le décret 70-173 du 16/11/1970 a défini les différentes missions et les obligations des commissaires aux comptes des entreprises publiques et semi publiques. Ainsi il considère le commissaire aux comptes comme un contrôleur permanent, en confiant ces mission de contrôle à des fonctionnaires de l'état, comme les contrôleurs généraux des finances, les inspecteurs financiers, les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances à titre

²² Ordonnance n°69-107 portant la loi de finances pour l'année 1970, article 39.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

exceptionnel. Les missions et les obligations des commissaires aux comptes étaient²³ :

- Contrôler à posteriori les conditions de réalisation des opérations susceptibles d'avoir directement ou indirectement une répercussion économique et financière sur la gestion de l'organisme à leur surveillance.
- Suivre l'exécution des comptes, budgets ou états prévisionnels de l'entreprise conformément à la prescription du plan.
- Examiner les conditions d'applications des dispositions — législatives ou réglementaires ayant une incidence économique ou financière.
- Préserver la régularité et la sincérité des inventaires et des — comptes de résultats inclus dans les comptabilités générales et analytiques de chaque entreprise.

Le contrôle légal en Algérie a été réorganisé en 1980, avec la création de l'Inspection Générale des Finances et la Cours des Comptes. L'inspection Ces deux organes de contrôle ont occupé une place primordiale dans l'histoire de du contrôle légal en Algérie. Leur naissance a mis fin au rôle du commissaire aux comptes dans le contrôle légal des entreprises publiques, surtout après l'abrogation du décret d'application n° 70-173 du 16 novembre 1970 et confier cette mission à l'inspection générale des finance créée par le Décret n° 80-53 du 01-mars 1980 modifie et complété par le décret n° 92-78 du 22 février 1992. Et à la cours des comptes créée par la loi 80-05 du 01-mars -1980 relative à l'exercice de la fonction de contrôle par la Cour des comptes.

La Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle a posteriori des finances de l'État, des collectivités territoriales et des services publics régie

²³ La politique de l'Algérie adoptée au lendemain de l'indépendance, <file:///C:/Users/HP/Downloads/53971cd139309.pdf>

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

actuellement par l'article 170 de la constitution de 1996 modifiée par la loi n° 02-03 du 10 avril 2002 (JORADP n° 25 du 14 avril 2002) et la loi n° 08-19 du 15 novembre 2008 (JORADP n° 63 du 16 novembre 2008). Elle contrôle les conditions d'utilisation et de gestion des finances publiques et contribue à l'évaluation des programmes et politiques publics²⁴.

Créée en 1980, l'inspection générale des finances avait touché un domaine très large, à savoir la gestion financière et comptable des services de l'état, des collectivités locales, ainsi que sur les institutions, organes et établissements soumis aux règles de la comptabilité publiques. Actuellement, l'IGF joue un rôle important dans la préservation des deniers publics après la promulgation du décret exécutif 09/96 du 22 février 2009 portant sur "les conditions et les modalités de contrôle et d'audit de gestion des entreprises publiques économiques par l'Inspection générale des finances.

Enfin, et à travers cette description historique et chronologique du commissariat aux comptes en Algérie, il me semble que durant l'époque allant de 1969 à 1980 le commissariat aux comptes n'était pas exercer en conformité avec les soubassement de base de la profession, dans la mesure où le commissaire aux comptes n'avait pas pratiquement les moyens d'assurer sa mission en toute indépendance, étant donné qu'il était un fonctionnaire de l'Etat, le propriétaire unique de l'entreprise.

1.2 La période de 1988 à 2010 :

A partir de la fin des années quatre vingt, l'Algérie a lancé un nombre de réformes économiques important. Ces dernières ont donnée aux entreprises publiques algériennes un nouveau statut de personnes morales régies par le droit commercial, avec la loi 88 - 01 du 12- janvier -1988 en matière de la gestion

²⁴ http://www.ccomptes.org.dz/index_fr.html

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

d'entreprise publique économique, qui a remis en cause la fonction contrôle en Algérie.

Dans ce nouveau contexte économique, une nouvelle loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréée, a vu le jour pour organiser la pratique de l'audit²⁵. Cette loi a été suivie, ensuite, par le décret exécutif n° 92-20 du 13/04/1992 fixant la composition et précisant les attributions et règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

La loi n° 91-08 du 27-avril -1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréée a donné naissance à l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréée qui est une organisation professionnelle dotée de la personnalité civile, groupant les personnes physiques ou morales habilitées à exercer la profession d'experts-comptables, de commissaires aux comptes et de comptables agréée²⁶. Il est placé sous la tutelle du ministre des finances et il a pour objectif d'améliorer la pratique professionnelle de la comptabilité et de l'audit.

En tant qu'organe professionnel le conseil d'Ordre est chargé de²⁷ :

- Représenter la profession auprès des pouvoirs publics ;
- Veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- Défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;

²⁵ loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréée, a vu le jour pour organiser la pratique de l'audit, Journal Officiel N20 du 01/05/1991.

²⁶ Idem, Art 5.

²⁷ La politique de l'Algérie adoptée au lendemain de l'indépendance, <file:///C:/Users/HP/Downloads/53971cd139309.pdf>

- Elaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre prévu par la loi ;
- Contribuer à la formation au perfectionnement des membres ;

1.3 La période Après 2010 :

Loi n 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé. Cette nouvelle loi abroge un grand nombre de dispositions de la loi n 91-08 du 27 avril 1991 relative au même objet. Cette nouvelle loi a pour objectif d'organiser la profession d'expert comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé et de déterminer les différentes conditions de leurs pratiques professionnelles. Cette loi a également annulé la chambre nationale de la profession, en tant qu'organe indépendant et assigner le pouvoir de réglementer la profession au ministère des Finances à travers la création du Conseil National de la Comptabilité (CNC).

Dans le but toujours d'améliorer la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie, la loi 10-01 du 29 juin 2010, a été suivi par un nombre de décisions très importantes. Ces décisions interprètent l'adoption officielle des normes internationales d'audit (ISA), à travers l'émission de douze Normes Algériennes d'Audit (NAA) conformément aux normes internationales d'audit (ISA). **Le commissaire aux comptes : auditeur légal en Algérie.**

2. Le commissaire aux comptes : auditeur légal en Algérie.

2.1 Définition du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes est : « une Personne remplissant une mission légale destinée à certifier en particulier que les comptes annuelles sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice²⁸ ».

La loi 01-10 a donné une définition légale du commissaire aux comptes, qui est : « toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur²⁹ ».

2.2 Missions du commissaire aux comptes :

Selon la chambre nationale de commissaires aux comptes, les différentes missions dévolues du commissaire aux comptes sont ³⁰:

- Certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes ;
- Vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou Porteurs de Parts ;
- Donner un avis, sous forme de rapport spécial sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant ;

²⁸ A .Burlaud, J- Y Eglem, P. Mykita ; Dictionnaire de Gestion, éd Foucher, Paris 1995, p41.

²⁹ La loi N° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 du Journal Officiel n 42, du 11 juillet 2010, article 22, p6.

³⁰ Idem, article 23, p6.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- Apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect ;
- Signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance ;

La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement de plusieurs rapports classés comme suit ³¹:

- d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé.
- Eventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés,
- d'un rapport spécial sur les conventions règlementées,
- d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,
- d'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel,
- d'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,
- d'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,
- d'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

³¹ Loi 01-10, article 25, p6.

2.3 Responsabilité du commissaire aux comptes :

On peut distinguer trois types de responsabilités à assumer par le commissaire aux comptes, traitées dans la loi 01-10 :

- la responsabilité civile ; traitée dans l'article 61 ;
- la responsabilité pénale, traitée dans l'article 62 ;
- la responsabilité disciplinaire ; traité dans l'article 63.

2.3.1. La responsabilité civile du commissaire aux comptes :

« Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions³² ».

Cette responsabilité peut être sous forme contractuelle (à l'égard de la société et ses actionnaires) ou sous forme délictueuse (à l'égard des tiers). Et Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la présente loi. Cette responsabilité est une question de diligence et de respect des obligations de moyens liés aux commissaires aux comptes et non pas des obligations de résultats³³.

Il n'est déchargé de sa responsabilité, quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus proche, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le procureur de la République près le tribunal compétent³⁴.

³² Loi 01-10, Art 61.

³³ Loi 01-10, Art 59.

³⁴ La responsabilité pénale du commissaire aux comptes, Revue de l'auditeur, revue de l'auditeur, cite : <http://www.cn-cncc.dz/images/revue1.pdf>

2.3. 2 La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes:

Une responsabilité disciplinaire qui peut être engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leur fonction³⁵

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

- l'avertissement,
- le blâme,
- la suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois,
- la radiation du tableau.

Tout recours contre ces sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur. Le degré des fautes ainsi que les sanctions qui s'y rapportent sont fixés par voie réglementaire.

2.3. 3 La responsabilité pénale du commissaire aux comptes :

Une responsabilité pénale du commissaire aux comptes est engagée pour tout manquement à une obligation légale³⁶ :

- En cas de violation du secret professionnel. : les dispositions de la loi pénale relatives à la violation du secret professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes³⁷.

³⁵ La loi N° 10-01, article 63, p9.

³⁶ Idem, article 62, p9.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- En cas de présentation ou de confirmation d'informations mensongères sur la situation de l'entreprise ou de dissimulation de faits délictueux dont le commissaire aux comptes aura eu connaissance. Ce dernier sera puni d'un an à cinq ans et d'une amende de 20 000 DA, à 500 000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement³⁸.

- En cas de délits relatifs aux incompatibilités : sera punie d'un emprisonnement de deux mois à six mois, et d'une amende de 20 000 DA à 200 000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui aura sciemment accepté, exercé ou conservé les fonctions du commissaire aux comptes, notamment les incompatibilités légales³⁹.

En vue de permettre l'exercice de la profession du commissaire aux comptes, en toute indépendance intellectuelle et morale, sont incompatibles avec la profession du commissaire aux comptes⁴⁰ :

- toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles,
- tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique,
- tout mandat d'administrateur ou de membre de conseil de surveillance des sociétés commerciales prévues par le code de commerce, autres que celles prévues par l'article 46 de la loi N 10-01,
- l'exercice cumulé de la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou organisme,
- tout mandant parlementaire,

³⁷ Code de commerce, article 830, p245.

³⁸ Idem

³⁹ Code de commerce algérien, article 829, p245.

⁴⁰ La loi n 10-01, Art. 64. p 9.

- tout mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

3. Les normes générales du commissaire aux comptes:

La mission d'audit est considérée comme mission qui a ses spécificités.

3.1 L'indépendance :

Le commissaire aux comptes doit exercer sa profession et sa mission de d'audit légal en toute indépendance et probité⁴¹.

L'auditeur doit non seulement être indépendant dans son comportement mais aussi, il doit apparaître indépendant aussi aux yeux tiers ; ces derniers étant généralement les utilisateurs du rapport de l'auditeur (actionnaires, état, institutions financières, investisseurs...).

L'auditeur doit de ce fait avoir conscience des facteurs de risques susceptibles de menacer son indépendance⁴².

3.2 Le secret professionnel :

Les auditeurs ainsi que leurs collaborateurs doivent garder le secret toutes des informations qui concernent leurs clients, plus précisément le secret de leurs affaires. Pour qu'une information soit couverte par le secret professionnel, deux conditions doivent être réunies⁴³ :

- L'information doit être obtenue par l'auditeur dans l'exercice de sa profession ;
- Elle doit également revêtir un caractère secret.

⁴¹Loi n 10-01, Art 3.

⁴² Antoine MERCIER et Philippe MERLE, Op cit, p118.

⁴³ Idem, p 161.

3.3 La qualité de travail :

L'auditeur doit fournir les efforts nécessaires et mobiliser tout les outils pour l'accomplissement de sa mission dans de bonnes conditions, et afin de pouvoir donner un jugement objectif sur la sincérité des états financiers de l'entreprise qui doivent normalement refléter la situation financière réelle de l'entreprise.

Section 03 : Analyse et contenu des Normes Algériennes d'audit (NAA)

Après avoir résumé l'évolution de la pratique d'audit en Algérie, nous allons essayer dans cette section d'analyser les douze premières normes algériennes d'audit (NAA). L'émission de ces nouvelles normes a été faite à travers trois décisions, depuis l'année 2016. Pour cette raison, nous allons discuter le contenu de ces normes selon leur classement.

1. La décision n°002 du 04 février 2016 portant Normes Algériennes d'Audit :

La présente décision a adoptée les quatre premières Normes Algériennes d'Audit (NAA), qui sont ⁴⁴:

- La norme NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit;
- La norme NAA 505 : confirmations externes;
- La norme NAA 560 : événements postérieurs à la date de clôture;
- La norme NAA 580 : événements postérieurs à la date de clôture.

1.1 La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 210 : Accord sur les termes des missions d'audit

L'auditeur doit s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies avant d'accepter sa mission d'audit. Il doit également Ainsi exister une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction de l'entité. Ces conditions et confirmations doivent être mentionnées dans la lettre de mission et confirmées par l'entité.

Le contenu de la lettre de mission selon la NAA 210 se résume dans les éléments suivants⁴⁵ :

- L'identité des différentes parties concernées par l'audit ;

⁴⁴ La décision n°002 du 04 février 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.

⁴⁵ NAA 210, paragraphe 9, p3.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- La présentation de la mission et la nature, l'étendu et les objectifs des interventions de l'auditeur ;
- Les responsabilités des différentes parties (auditeur et direction) ;
- La nécessité de l'accès de l'auditeur sans difficulté à tout document comptable, pièce justificative ou informations dans le cadre de ses interventions
- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers;
- La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement ;
- Le planning et la réalisation de l'audit ;
- Limites inhérentes à un audit, compte du risque de contrôle interne et du risque de non détection.

La présente norme a également évoqué le cas d'un audit récurrent, ou l'auditeur doit, soit établir une nouvelle lettre de mission, soit intégrer dans une lettre complémentaire les éléments révisés. Ce cas de figure peut se présenter dans deux situations :

- La première est celle où l'auditeur constate une évolution de la nature ou de l'importance des activités de l'entité.
- La seconde lorsque l'entité fait une demande qui nécessite des diligences supplémentaires de l'auditeur.

Enfin, dans les perspectives d'audits conjoints qui sont le fait d'une mission d'audit réalisée par plusieurs auditeurs, soit une lettre de mission commune doit être établie avec précision de la répartition des travaux ainsi que le budget des honoraires pour chaque auditeur, soit des lettres de mission individuelles.

1.2 Norme Algérienne d'Audit (NAA) 505 : confirmations externes

On entend par : «confirmation externe», un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers sur support papier, électronique ou autre⁴⁶. La mise en œuvre d'une telle procédure a pour objectif de recueillir des éléments probants pertinents et fiables. Selon la norme ISA 500, les éléments probants revêtent plus de fiabilité lorsqu'ils sont :

- Obtenus de sources externes indépendantes de l'entité,
- Recueillis directement par l'auditeur sous forme de document.

Les procédures de la mise en œuvre de cette technique par l'auditeur sont les suivants :

- Déterminer les informations à faire confirmer ou à demander;
- Sélectionner les tiers appropriés (cadastres, clients, banques, avocats, fournisseurs),
- Concevoir les demandes de confirmation en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement,
- Procéder à l'envoi des demandes aux tiers ainsi que des lettres de suivi au besoin.

Généralement, il existe deux types de demandes de confirmation : fermée et ouverte. La première consiste à recevoir l'accord du tiers, c'est-à-dire affirmer ou infirmer l'information qui est déjà fournie par l'auditeur et qu'il souhaite confirmer par ce tiers. La seconde est une demande où ce dernier doit fournir l'information lui-même.

⁴⁶ ISA 505, paragraphe 6, p 6.

L'évaluation des résultats de la demande de confirmation des tiers

L'auditeur doit évaluer les résultats des demandes de confirmations et les classer sous quatre catégories de réponses:

- La réponse est sans divergence,
- La réponse est jugée non fiable, dans ce cas l'auditeur doit s'assurer de la fiabilité ou non des réponses obtenues. Si ces dernières sont jugées non fiables, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit,
- En cas de non-réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives, permettant de collecter les éléments probants pertinents et fiables ;
- Lorsque la réponse est divergente, l'auditeur doit procéder à une enquête afin de déterminer si les divergences indiquent ou non l'existence d'anomalies.

1.3 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 560 : événements postérieurs à la date de clôture

La norme NAA 560 traite les différentes responsabilités de l'auditeur concernant les événements postérieurs à la date de clôture dans une mission d'audit d'états financiers.

Les événements postérieurs sont définis par la norme internationale d'audit tels les événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur ainsi que les faits dont l'auditeur prend connaissance après la date de son rapport⁴⁷.

⁴⁷ ISA 560, paragraphe 5, p4.


Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

Il existe d'autres dates importantes concernées par la présente norme qui sont définies et présentées dans le schéma suivant:

- Date des états financiers: date à laquelle les états financiers ont été établis et les personnes ayant autorité pour les arrêter en ont pris la responsabilité.
- Date d'établissement des états financiers (date d'arrêté) : date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers.
- Date du rapport de l'auditeur : date à laquelle ces états sont approuvés par l'organe délibérant
- Date d'approbation des états financiers : date à laquelle les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers, ainsi que le rapport de l'auditeur le cas échéant.
- Date de publication des états : date à laquelle les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers, ainsi que le rapport de l'auditeur le cas échéant.

Dans le tableau suivant, nous allons aborder les différentes dates d'événements postérieurs et les procédures à mettre en œuvre par l'auditeur.

Tableau (12) : Dates d'événements postérieurs à la date de clôture et les procédures à mettre en œuvre.

	Période 	Procédures à mettre en œuvre
Evénements postérieurs survenus :	1/ Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur	L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour obtenir d'éléments probants suffisants et appropriés afin de s'assurer que tous les événements survenus dans cette période ont été détectés et vont être ajuster.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

	2/ Entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers	- l'auditeur n'est pas tenu à faire un audit d'états financiers après la date de son rapport ; - Si l'auditeur prend connaissance avant la date de publication des états financiers, il doit d'abord d'entretenir avec la direction et les responsables de la gouvernance. Ensuite, déterminer si les états financiers doivent être modifiés. Si c'est le cas, comment la direction compte ajuster.
	3/Après la publication des états financiers	Après la publication d'états financiers, l'auditeur n'est pas dans l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit.

Source : élaboré à partir de la norme NAA 560.

1.4 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 580 : Déclarations écrites.

La norme NAA 580 traite de la responsabilité de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction dans le cadre d'une mission d'audit d'états financiers.

La norme ISA 580 définit la déclaration écrite comme : « une affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Dans ce contexte, les déclarations écrites ne

comprennent ni les états financiers, ni les assertions qu'ils contiennent, ni les livres et autres documents comptables⁴⁸».

Les déclarations écrites constituent pour l'auditeur, d'un côté, une source d'informations importantes et nécessaire pour sa mission sur laquelle il peut s'appuyer pour fonder son opinion sur les états financiers. D'un autre côté, elles sont considérées comme éléments probants pour l'auditeur.

Cette norme indique également qu'une déclaration écrite doit être fournie à l'auditeur avant l'établissement du son rapport (date de la déclaration avant la date du rapport).

L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités concernant l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la lettre de mission.

Afin d'obtenir d'autres éléments probant, l'auditeur peut estimer nécessaire d'obtenir d'autres déclarations écrites.

2. La décision n°150 du 11 octobre 2016 portant Normes Algériennes d'Audit :

La seconde décision a adoptée les normes suivantes⁴⁹ :

- La NAA 500 : Eléments probants;
- La NAA 300: Planification d'un audit d'états financiers;
- La NAA 510: Missions d'audit initiales- soldes d'ouverture;

La NAA 700: Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.

2.1 La Norme Algérienne d'audit (NAA) 500 : éléments probants

⁴⁸ ISA 580, paragraphe7, p6.

⁴⁹ La décision n 150 du 11 octobre 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

Afin de formuler un jugement objectif et motivé sur la sincérité des états financiers, l'auditeur doit collecter suffisamment de preuves. Ces dernières doivent être correctes et d'une qualité suffisante afin qu'il puisse fonder l'assurance raisonnable lui permettant de livrer sa certification. Les éléments probants sont divers ; ils peuvent être internes comme les pièces et documents qui sont établis au niveau de l'entreprise ou externes à l'entreprise comme les confirmations directes avec les tiers de l'entreprise.

La présente norme évoque la notion d' « **éléments probants** », et les obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants **suffisants** et **appropriés** pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

Cette norme définit les éléments probants comme : « les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion⁵⁰ ».

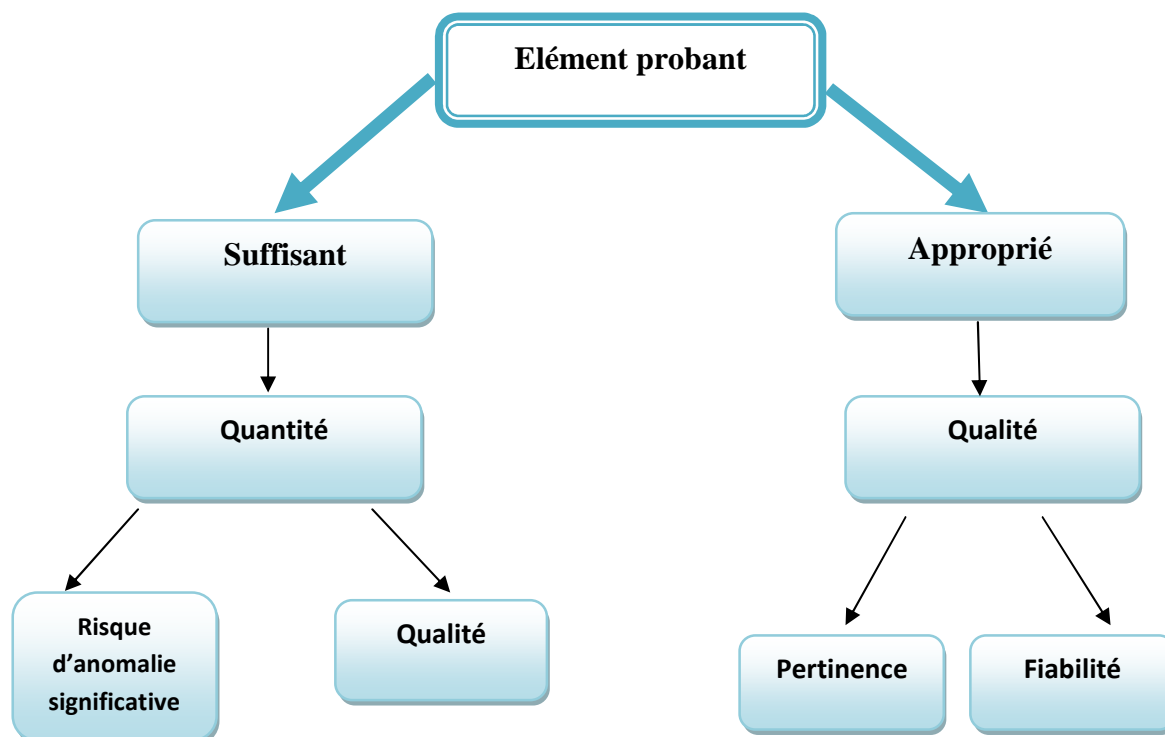
Comme le montre la figure ci-après, les éléments probants doivent avoir un caractère suffisant et approprié à la fois. D'un côté, le caractère suffisant d'éléments probants s'apprécie par rapport à leur quantité. Cette dernière dépend de deux éléments :

- Le risque d'anomalies significatives ;
- La qualité des éléments probants collectés.

De l'autre côté, les éléments probants doivent être appropriés, c'est-à-dire, doivent être d'une qualité qui regroupe et se mesurent par la pertinence et la fiabilité des informations sur lesquelles ils sont basés.

⁵⁰ ISA 500, paragraphe 5, p 4.

Figure (09): caractéristiques d'éléments probants



Source : élaboré sur la base de la NAA 500.

Selon la norme ISA 500, les éléments probants revêtent plus de fiabilité lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité et recueillis directement par l'auditeur sous forme de document.

La NAA 500 a également défini **les assertions**. Elles constituent des critères et principes dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers. Les différentes assertions auxquelles l'auditeur fait appel sont classées sous trois catégories comme suit:

- Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période auditée ;
- Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période ;

- Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers.

Plusieurs procédures peuvent être mises en œuvre par l'auditeur, afin de collecter les éléments probants : l'inspection des enregistrements ou des documents, l'inspection des actifs corporels, l'observation physique, demandes d'information internes ou externes à l'entité, demandes de confirmation externes des différents tiers de l'entreprise, le contrôle arithmétique, Réexécution des procédures ou de contrôles, et enfin les procédures analytiques.

2.2 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 300 : Planification d'un audit d'états financiers.

La NAA 300 traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers récurrent⁵¹. Afin de réaliser une mission d'audit avec efficacité, l'auditeur doit planifier sa mission d'audit à travers l'établissement d'une stratégie d'audit et d'un programme de travail comme la montre la figure ci après.

L'établissement d'un plan de mission peut être considéré comme un outil de contrôle de l'auditeur afin de s'assurer que le programme de la mission d'audit a été exécuté par ses collaborateurs et assistants d'une manière juste et correcte. Selon la présente norme, la planification d'une mission d'audit consiste à prévoir :

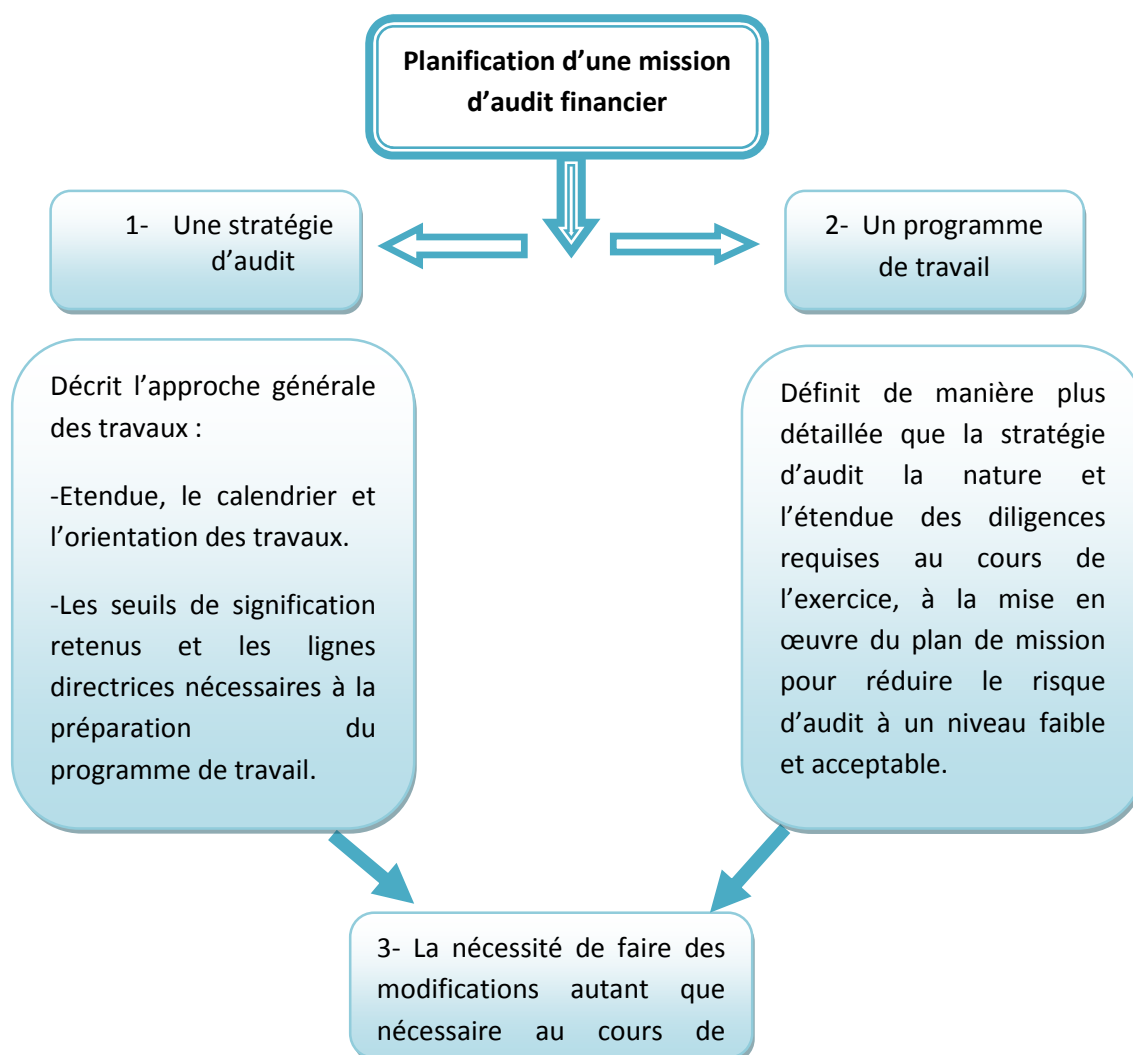
- L'approche générale des travaux ;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;

⁵¹ Quand il s'agit d'un audit initial, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures prévues par la NAA 220.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- La nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;
- La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission y compris le recours éventuel à des experts ;
- Le cas échéant, la coordination des travaux avec les intervenants d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités dans le périmètre de consolidation.

Figure (10) : Objectifs de l'auditeur dans le cadre de la planification de la mission d'audit



Source : élaboré à partir de la NAA 300.

2.3 La Norme Algérienne d'Audit 700 : fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers :

La présente norme définit le rapport d'audit d'états financiers en expliquant sa forme et son contenu avec l'obligation de l'auditeur de fonder une opinion dite : « non modifiée » sur les états financiers après avoir évalué les conclusions tirées des éléments probants recueillis.

Les différentes diligences requises traitées dans cette norme se résument dans trois points essentiels comme la montre le tableau ci-après:

- Le fondement de l'opinion sur les états financiers ;
- La forme de l'opinion ;
- Le rapport de l'auditeur.

Tableau (13) : Diligences requises concernant le fondement de l'opinion.

Diligences requises de la NAA 700	1/ Fondement de l'opinion sur les états financiers	<ul style="list-style-type: none"> - L'auditeur doit se forger une opinion sur les états financiers et qu'ils ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. - L'auditeur doit conclure s'il a obtenu ou non une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.
	2/ Forme de l'opinion	<p>Il existe deux formes d'opinion :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Une opinion non modifiée qui est

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

		<p>une opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.</p> <p>- Une opinion modifiée qui peut être exprimée par l'auditeur dans son rapport lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives ou lorsqu'il ne peut pas recueillir suffisamment d'éléments probants lui permettant de fonder une opinion que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.</p>
	3/ Rapport de l'auditeur.	La présente norme a indiquée la forme et le contenu d'un rapport d'états financiers.

Source : élaboré à partir de la NAA 700.

2.4 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 510 : Mission d'audit initiales-soldes d'ouverture :

La présente norme traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouvertures dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Elle a d'abord définie une **mission d'audit initiale** comme une mission dans laquelle les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'audit ou ont été audités par un auditeur précédent appelé : « le prédécesseur ».

Les soldes d'ouverture, selon cette norme sont les montants présentés dans les états financiers, et les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquelles il faut fournir des informations, par exemple :

- Les méthodes comptables de présentation des comptes des exercices précédents ;
- Les éventualités et les engagements inscrits notamment en hors bilan⁵².

L'objectif de la présente norme est l'auditeur dans l'obligation de réunir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant vérifier trois éléments. D'abord, il doit obtenir *l'assurance que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris* en réouverture et ne contiennent pas d'anomalies significatives pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'exercice en cours. Ensuite, il doit vérifier que *les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquée de façon permanente* pour l'établissement des états financiers de l'exercice en cours. Enfin, l'auditeur doit également s'assurer que l'impact des changements de méthodes a été comptabilisé de façon appropriée et est correctement présenté et fait l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel applicable.

⁵² ISA 510, paragraphe 5, p3.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

Le tableau suivant résume les différentes procédures d'audit devront être mise en place par l'auditeur dans le cas d'une mission d'audit initiale :

Tableau (14) : Différentes procédures d'audit dans le cas d'une mission d'audit initiale.

	Procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur
Soldes d'ouverture	<ul style="list-style-type: none"> - Consulter les états financiers les plus récents, ainsi que le rapport d'auditeur précédent s'ils existent dans le but de réunir des informations pertinente sur les solde d'ouverture. - Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comprennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours. - Mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, dans le cas où l'auditeur réunit des éléments probants attestant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence sur les états financiers de l'exercice en cours.
Permanence de	<ul style="list-style-type: none"> - Recueillir des éléments probants

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

l'application des méthodes comptables	suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de l'exercice en cours.
Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur Précédent	-

Source : élaboré à partir de la NAA 510.

3. La décision n° 23 du 15 mars 2017 portant Normes Algériennes d'Audit :

La dernière décision jusqu'à présent, puisqu'il y a des normes qui sont en cours d'émission, a adoptée les normes suivantes⁵³ :

- La NAA 520 : Procédures analytiques ;
- La NAA 570 : Continuité de l'exploitation ;
- La NAA 610: Utilisation des travaux des auditeurs internes ;
- La NAA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.

3.1 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 520 : Procédures analytiques.

La présente norme traite de l'obligation de l'auditeur de réaliser des procédures analytiques dans une mission d'audit financier, en tant que contrôle de substance. Ainsi, en tant que procédures et moyen d'évaluation des risques.

⁵³ La décision n° 23 du 15 mars 2017 portant Normes Algériennes d'Audit.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

Les procédures analytiques sont définies comme suit : « *Les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations financières et non financières issues ou non des comptes. Elles comportent des comparaisons avec des données antérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, en utilisant des méthodes simples ou complexes en recourant à des techniques statistiques élaborées pour identifier et analyser les variations significatives ou des tendances inattendues.* ».

Les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur peuvent prendre plusieurs formes :

- soit, des procédures analytiques de substance ;
- soit, des vérifications de détail ;
- soit, la combinaison des deux.

Les procédures analytiques de substance doivent être à la fois pertinentes pour des assertions déterminées et efficace pour détecter les anomalies. La norme a abordé également la fiabilité des données utilisées par l'auditeur qui dépend de leurs sources (internes ou externes), ainsi que la comparabilité de ces données dans le temps (données de l'année n et l'année n-1), et enfin, leurs natures si elles sont réalistes et objectives.

L'auditeur est dans l'obligation de collecter d'autres éléments probants et de demander à l'administration d'autres informations, ainsi que de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, dans le cas où les procédures analytiques qu'il a mises en œuvre l'ont conduit à identifier des risques non détectés jusqu'alors.

3.2 La Norme Algériennes d'Audit (NAA) 570 : continuité d'exploitation

La présente norme traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.

L'hypothèse de continuité d'exploitation est une hypothèse très importante de la comptabilité et qui est expliquée par cette norme d'audit comme suit : *« une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Lorsque l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités ».*

L'auditeur a l'obligation et pour objectif à la fois d'apprécier la validité de l'hypothèse de continuité de l'exploitation faite par la direction lors de l'établissement et la présentation des états financiers et c'est à partir des éléments probants suffisants et appropriés qu'il doit recueillir. Ces derniers vont lui permettre ainsi de tirer une conclusion sur l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Enfin, le dernier objectif de l'auditeur est d'en déterminer les incidences sur son rapport.

L'auditeur se retrouve devant plusieurs cas ou situations différents. Les diligences requises dans chaque situation sont présentées comme suit :

- L'auditeur est dans l'obligation de déterminer l'existence ou non d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Il existe deux

situations. La première, l'auditeur a déterminé que la direction a fait une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre ses activités et cette évaluation a été discutée avec la direction pour identifier des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La seconde, dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- L'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour identifier des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans la *période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation* qui sera de douze (12) mois au moins à compter de la date des états financiers.
- L'auditeur doit conclure dans son rapport, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur peut se retrouver également dans d'autres situations comme, lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que l'auditeur, considère que l'application de cette hypothèse est inappropriée, *il doit exprimer une opinion défavorable*, que les états financiers fournissent ou non une information sur le caractère inapproprié de l'application par la direction

de l'hypothèse de continuité de l'exploitation. Un autre cas, où l'auditeur demande à la direction de procéder à une évaluation ou de compléter celle déjà faite, et qu'elle refuse. Il doit s'interroger dans cette situation, sur ses incidences sur son rapport d'audit.

- L'auditeur doit enfin communiquer les événements et les conditions relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cas où ces dernières ne sont pas toutes impliquées dans la gestion de l'entité. Il doit également s'enquêter, en cas d'existence d'un retard important dans l'approbation des états financiers.

3.3 La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes :

La présente norme traite des conditions et de l'opportunité de prendre en compte les travaux des auditeurs internes de l'entité, dans le cas où il existe au sein de cette dernière une fonction d'audit interne.

Nous rappelons la définition de l'audit interne donnée par l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI): « L'audit interne est la révision périodique des instruments dont disposent une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction de l'entreprise et indépendant des autres services ».

Il existe plusieurs points de différences entre l'audit interne et externe, ces différences apparaissent ainsi dans leurs objectifs, mais ces deux types d'audit sont complémentaires. D'après la présente norme, l'auditeur doit déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes. Et dans le cas où ils sont utilisés, il doit déterminer si ces travaux sont

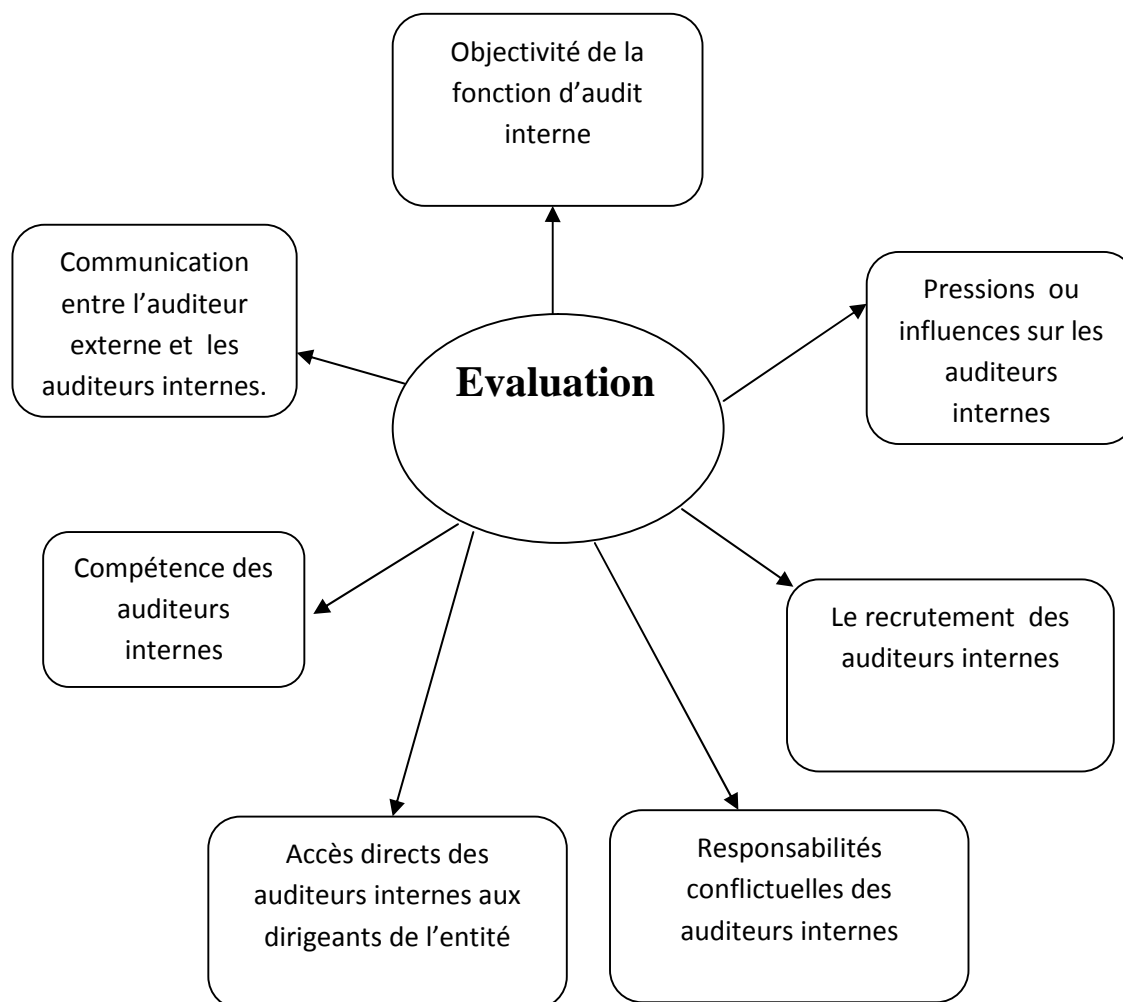
Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

adéquats pour les besoins de sa mission d'audit. Pour se faire, l'auditeur doit faire une évaluation concernant les travaux des auditeurs internes comme le montre le schéma ci-dessous.

D'abord, l'auditeur doit évaluer l'objectivité de la fonction d'audit interne, à travers sa place dans l'organigramme de l'organisation et son rattachement avec les dirigeants de l'entreprise. Une fonction d'audit interne est objective et possède un certain niveau de dépendance si elle est rattachée directement à la direction (directeur) sans intermédiaires. Un deuxième point pas moins important qui doit être évalué par l'auditeur externe qui est celui du degré d'indépendance de l'auditeur interne, autrement dit, si l'auditeur subit des pressions ou des influences des cadres dirigeants de l'entreprise. La compétence de l'auditeur interne doit être évaluée par l'auditeur externe.

Il est nécessaire d'évaluer six points différents. Les trois premiers, concernent le degré d'indépendance de l'auditeur. Les points à évaluer sont : l'objectivité de l'auditeur interne qui dépend de son rattachement s'il est directement à la direction (directeur) sans intermédiaires. Il faut ainsi évaluer si l'auditeur subit des pressions. Enfin, il faut connaître la procédure de son recrutement. D'un autre côté, il faut évaluer la compétence de l'auditeur interne, la communication avec l'auditeur externe, responsabilités conflictuelles des auditeurs internes et enfin, le degré de communication et la possibilité d'accès aux dirigeants. Ces éléments représentent des critères qui aident l'auditeur à évaluer la fonction d'audit interne, pour déterminer si les travaux de cette fonction sont adéquats pour les besoins de l'auditeur externe. La figure ci-après résume ces différents critères :

Figure (11): L'évaluation de la fonction d'audit interne pour déterminer si les travaux de cette dernière sont adéquats pour les besoins de l'auditeur externe :



Source : élaboré à partir de la NAA 610.

3.4 La Norme Algériennes d'Audit (NAA) 620 :

La présente norme traite des obligations de l'auditeur lorsqu'il fait appel à un expert de son choix pour la réalisation de contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

L'auditeur fait appel à un expert dans le but de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Il faut noter aussi que l'auditeur dans ce cas est entièrement responsable de l'opinion qu'il exprime.

D'après cette norme, l'auditeur a pour objectif de⁵⁴ :

- Définir les situations où l'auditeur estime nécessaire de faire appel à un expert qu'il désignera ;
- Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

La présente norme a ainsi précisé, que l'expert désigné par l'auditeur doit compétent et objectif, pour que ses travaux peuvent être exploités par l'auditeur.

L'auditeur peut faire appel à un expert dans les cas suivants⁵⁵ :

- acquérir une meilleure connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, des risques d'anomalies significatives et déterminer l'approche générale pour répondre à ces risques;
- apprécier la valorisation de certains actifs et des stocks particuliers tels que les travaux en cours ou les réserves minérales, ou de certains passifs tels que les indemnités de départ en retraite ou autres provisions ;
- recueillir d'autres éléments probants suffisants et appropriés ;
- Cerner au mieux certains problèmes complexes tels que: l'interprétation de termes de contrats ou de textes législatifs ou réglementaires, le calcul actuariel de dettes associées à des contrats d'assurance ou de plans d'avantages au personnel, la valorisation de passifs environnementaux et l'évaluation des couts de remise en l'état, Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;

⁵⁴ ISA 620, paragraphe 5, p3.

⁵⁵ ISA 620, paragraphe 6, p3.

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l'internationale au contexte algérien

- Déterminer et mettre en place une approche générale pour répondre aux risques évalués au niveau des états financiers ;
- Définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.

Conclusion du chapitre :

Inspiré des normes IAS/IFRS, le système comptable et financier (SCF), a apporté de nouveaux concepts comme : les états financiers, les caractéristiques de l'information financière, et les nouvelles méthodes d'évaluation particulièrement le concept de la juste valeur qui présente un problème d'application.

La pratique professionnelle de l'audit comptable et financier est passée par plusieurs étapes, la plus importante est après d'adoption de la loi 01-10, qui a essayé d'organiser la profession de d'audit d'une manière efficace et peut être considérée comme le commencement d'une nouvelle phase. Cette dernière a été marquée également par l'émission de douze Normes Algériennes d'Audit, conformes aux Normes Internationales.

Nous allons dans le chapitre suivant étudier la place de ces normes dans l'exercice professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.

Le quatrième chapitre :

*Etude empirique par
questionnaire : du cadre
conceptuel à la discussion des
résultats*

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Introduction :

Afin de connaître la réalité de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie, et dans le but de connaître la réalité de la pratique des normes d'audit qui ont été traitées dans les premiers chapitres, nous allons dans ce dernier chapitre présenter notre étude empirique menée auprès d'un échantillon de professionnels d'audit algériens et discuter ses résultats.

Nous avons utilisé le questionnaire comme outil de l'enquête, qui sera réparti en plusieurs axes selon les besoins d'information pour notre étude. Les réponses du questionnaire seront traitées à l'aide du SPSS. Pour ce faire, ce dernier chapitre est composé de deux sections :

- Dans une première section, nous allons exposer la méthodologie de recherche et la conception du questionnaire. Nous allons également présenter, dans la même section, les caractéristiques de l'échantillon de l'étude.
- La seconde section de ce chapitre fera l'objet du traitement du questionnaire. Ainsi, nous avons préféré de discuter les résultats de notre enquête dans la même section pour que chaque résultat soit lié avec une hypothèse de recherche.

Section 01: Méthodologie de recherche et conception du questionnaire;

Nous allons présenter dans cette section, les différents aspects méthodologique de notre étude, ainsi que la population et l'échantillon.

1. Méthodologie de recherche :

Nous avons mené une étude empirique par questionnaire. Ce dernier est considéré comme l'outil qui va nous permettre de collecter les informations suffisantes pour notre étude qui seront par la suite analysées à l'aide du SPSS dans le but de vérifier nos hypothèses de recherche.

1.1 Identification de la population de recherche :

Notre étude se base en général sur l'exercice professionnel de l'audit comptable et financier et en particulier sur la normalisation d'audit. La population de l'enquête comprend tous les commissaires aux comptes exerçant l'audit légal en Algérie. Ils sont selon le Conseil National de Comptabilité algérien (CNC) 2035 commissaires aux comptes algériens en 2017¹. Mais cette population recensée ne représente pas la vraie population des professionnels d'audit en Algérie, car en effet cette population représente les commissaires aux comptes **inscrits** au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes (CNCC), et non ceux qui exercent vraiment. Donc la population des commissaires aux comptes exerçant l'audit légal en Algérie est beaucoup plus réduite et elle n'est pas connue.

¹ Communiqué du 02/01/2017 Fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre National des experts comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2017.

1.2 Choix de l'échantillon de l'étude :

Un échantillonnage est une sélection d'individus ciblés pour réaliser un sondage. Les personnes interrogées sont triées parmi la population de référence². L'échantillon de notre étude est un échantillon de convenance et il est choisi avec l'aide de deux méthodes :

- D'abord, nous avons utilisée ce qu'on appelle échantillon boule de neige. Cette procédure est appropriée lorsque les membres d'une population spéciale sont difficiles à localiser. Le chercheur recueille des données sur les quelques membres de la population cible qu'il peut localiser, puis demande aux premières personnes interrogées d'en indiquer d'autres qui soient concernées par l'enquête, la même demande leur sera adressée et ainsi de suite. La boule de neige fait référence au processus d'accumulation car chaque sujet localisé suggère d'autres sujets. Cette technique est principalement utilisée à des fins exploratoires³. Dans notre étude nous avons opté pour cette technique, puisque la population visée n'est pas connue comme nous l'avons déjà expliqué. En se référant à la liste des professionnels d'audit inscrits à la chambre nationale des commissaires aux comptes (CNCC) nous ne pouvons pas connaître le nombre de commissaires aux comptes qui exercent vraiment (il existe des noms qui sont affichés sur la liste et qui n'ont jamais fait une mission d'audit légal).
- La deuxième méthode que nous avons utilisée concernant les autres wilayas de l'est, le centre et le sud de l'Algérie, est l'échantillon de convenance en se référant cette fois ci à la liste. On a choisi un échantillon

² <http://www.e-marketing.fr/Definitions-Glossaire/echantillonnage-304247.htm#DTZe76SYbYxFXB0S.97>

³ Earl Babbie , The Basics of Social Research, THOMSON, WADSWORTH, Fourth edition, USA, 2008, p 205.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

de convenance en utilisant la liste des professionnels d'audit inscrits à la chambre des commissaires aux comptes.

Comme le montre le tableau suivant, nous avons distribué 107 questionnaires, au niveau du territoire national, mais nous avons restitué que 63 questionnaires valides et valables pour notre étude. Tout d'abord, nous n'avons pas récupéré 19 questionnaires. Ensuite, nous avons éliminé 25 questionnaires récupérés mais qui ne sont pas valables pour notre étude, car ils sont remplis par des comptables agréés, ou bien par des assistants qui n'ont jamais fait une mission d'audit, alors que notre étude est basée sur la pratique professionnelle de l'audit, qui est le commissariat aux comptes. Nous avons donné une importance primordiale à la qualité des réponses, contrairement à plein d'études précédentes qui donnent l'importance au nombre des répondants.

Tableau (15) : Echantillon de l'étude.

	Fréquence	%
Questionnaires distribués	107	100%
Questionnaires non restitués	19	17,75%
Questionnaires non valides	25	23,36%
Questionnaires valides	63	58,87%

Source : élaboré sur la base de l'enquête.

1.3 Les outils utilisés dans l'enquête :

Nous avons remis le questionnaire de l'étude à l'échantillon de recherche avec l'aide de plusieurs voies :

- Par voie classique, c'est-à-dire de main en main. Cette méthode a été très bénéfique pour notre étude, en matière de qualité des réponses. Comme nous allons expliquer ci-dessous, la plupart des questions du questionnaire sont des fermées. Cela veut dire que nous n'aurons pas des explications sur les réponses choisies par les questionnés si nous distribuons le questionnaire sans s'entretenir avec ces professionnels. Cependant, la distribution du questionnaire de main en main, nous a permis de faire des entretiens avec ces professionnels. De notre côté, nous avons donné plus d'explication en matière de questions posées. En contrepartie, nous avons reçu des explications sur les réponses choisies par ces professionnels que nous avons bien évidemment noté, c'est-à-dire, nous avons eu des éclaircissements et des interprétations sur les questions posées qui vont nous aider par la suite dans l'analyse du questionnaire. Ces entretiens représentent une méthode qualitative dans notre étude.

L'entretien est considéré comme : « l'une des méthodes qualitatives les plus utilisées en sciences de gestion. Il se caractérise par une rencontre interpersonnelle qui donne lieu à une interaction essentiellement verbale : les données collectées sont donc coproduites. Elles nous renseignent d'abord sur la pensée de la personne qui parle, et secondairement sur la réalité qui fait l'objet du discours »⁴.

- Par téléphone, fax ou voie électronique. Contrairement à la voie classique, ces outils constituent des moyens quantitatifs importants pour notre étude,

⁴ Marie-Laure Gavard-Perret, David Gotteland, Christophe Haon, et Alain Jolibert, *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion*, PEARSON, 2^e édition, France, 2012, p108-109.

dans le but de prendre plus de questionnés et élargir notre échantillon pour qu'il soit plus représentatif.

1.4 Difficultés de l'enquête

Dans chaque étude, nous pouvons rencontrer un ensemble de difficultés. De même pour l'enquête que nous avons menée, nous avons croisé un nombre d'obstacles et de difficultés que nous avons essayé d'écartier dans le but d'atteindre les objectifs de l'étude. Pour cerner ces difficultés, nous allons poser un nombre de questions :

- **Comment contacter ces professionnels ?** Cette question constitue la première difficulté rencontrée dans l'enquête, il n'est pas évident de contacter ces professionnels, et cela revient à plusieurs points. Malgré que les coordonnées des professionnels d'audit sont publiées dans le communiqué⁵ du Conseil National de comptabilité (CNC), fixant la liste des commissaires aux comptes, ces coordonnées ne sont pas actualisées, nous pouvons trouver des numéros de téléphones et/ou de fax qui ne sont plus opérationnels ou parfois, des cabinets d'audit qui ont changé leurs adresses ou même quelques cases de coordonnées qui sont complètement vides, c'est-à-dire impossible de pouvoir les contacter. Face à cette difficulté, nous avons choisi la méthode de boule de neige que nous avons expliqué ci-dessus.
- **Ces professionnels d'audit, sont-ils prêts à répondre à notre questionnaire ?** La deuxième difficulté est celle du refus de quelques

⁵ Communiqué du 02/01/2017 Fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre National des experts comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2017.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

professionnels de répondre au questionnaire pour plusieurs causes : le manque de temps ou le manque de connaissance sur les normes d'audit.

- **Les professionnels qui acceptent de répondre à notre questionnaire, vont-ils le faire dans un minimum de temps ?** La contrainte de temps dans la collecte des données constitue également un grand obstacle. Généralement, ces professionnels mettent beaucoup de temps pour répondre au questionnaire, où nous étions obligés à chaque fois de les rappeler.
- **Est-ce que ces professionnels ont trouvé des difficultés dans la compréhension du questionnaire ?** on a constaté cet obstacle, lors des entretiens, car nous étions obligés d'expliquer quelques questions pour quelques professionnels, voire même de les poser d'une autre manière si la question n'est pas claire ou de traduire la question en langue arabe pour d'autres quoique la langue française soit la langue privilégiée par la plupart de ces professionnels.
- **Les réponses sont-elles crédibles ?** Le manque d'honnêteté de quelques professionnels constitue le plus grand obstacle de l'enquête, car on ne peut pas savoir si ces professionnels ont répondu honnêtement au questionnaire ou non. Dans le deuxième cas, les résultats de l'étude pourront être erronés. Pour faire face à cet obstacle, nous avons bien expliqué à ces professionnels que leurs réponses seront utilisées à des fins scientifiques et que le questionnaire est anonyme ni leurs noms, ni leurs renseignements personnels apparaîtront dans l'étude.

2. Structure du questionnaire

Le questionnaire de l'étude est constitué d'un nombre de questions différentes. Ces dernières sont choisies et structurées sous formes d'axes différents dans notre étude. Il comprend 71 questions, réparties sur trois parties différentes structurées comme suit :

- La première partie, contient six (06) questions sur les informations générales sur ces professionnels. Ces renseignements sont les caractéristiques de l'échantillon. Le but de ce type de questions est de connaître l'âge, le sexe, la qualification et l'expérience de ces professionnels.
- La deuxième partie est consacrée à la normalisation et la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie. Elle comprend trois axes différents, chaque axe contient un nombre de questions. Le premier axe a pour but d'étudier l'importance des normes internationales d'audit (ISA) dans la pratique professionnelle de l'audit concernant plusieurs critères (qualité de l'audit, performance de l'auditeur, unification de la profession d'audit...ect) et il contient six (06) questions. Le second axe contient sept (07) questions sur la relation des normes internationales d'audit avec la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie. Enfin, le dernier axe de cette partie, met le point sur les difficultés et obstacles rencontrés par ces professionnels dans l'exercice de leur profession et il comprend également sept (07) questions.
- La troisième partie, est consacrée aux Normes Algériennes d'Audit (NAA), les questions de cette dernière partie ont pour objectif de connaître la place des normes d'audit dans l'exercice professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Les réponses du questionnaire sont choisies selon l'échelle de Likert, avec des valeurs de 1 à 5. Et nous avons deux types de réponses. Le premier est constitué de réponses comme : Tout à fait en désaccord, En désaccord, sans avis, D'accord et tout à fait d'accord. Le deuxième est constitué de réponses comme : Jamais, rarement, parfois, souvent et toujours.

3. Outils utilisés dans l'analyse

Nous avons utilisé deux outils statistiques pour analyser les réponses du questionnaire:

- Le programme de traitement statistique **SPSS (Statistical Package of Social Sciences)**, version 18 pour l'analyse des résultats. Il nous a permis de faire l'analyse factorielle des questions qui sont expliquées par plusieurs variables, calculer la moyenne des réponses, et calculer le test T de student et le Sig (bilatéral) afin de tester la fiabilité des résultats. Ces outils ont constitué pour notre étude le fil conducteur, soit pour accepter les hypothèses, soit pour les rejeter.
- Le programme **Excel** pour l'élaboration des graphiques afin de faciliter l'interprétation des résultats.

4. Caractéristiques de l'échantillon de l'étude:

L'échantillon de l'étude représente plusieurs caractéristiques, comme :

- Le sexe ;
- L'âge ;
- Le diplôme académique ;
- L'agrément professionnel ;
- Les années de l'expérience ;
- Les domaines d'expérience.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4.1 Le sexe :

Tableau (16) : Répartition de l'échantillon selon le sexe .

Le Sexe					
		Fréquence	%	% valide	% cumulé
Valid e	Masculin	57	90,5	91,9	91,9
	Féminin	5	7,9	8,1	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant Système		1	1,6		
Total		63	100,0		

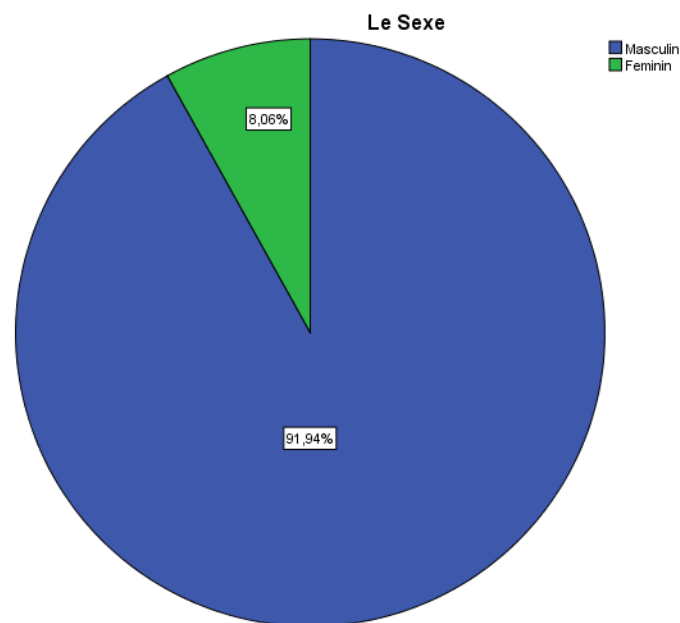
Source : élaboré sur la base des réponses du questionnaire.

Interprétation :

D'après la figure ci-après, 91,94% des auditeurs interrogés sont des hommes, et seulement 8,06% sont des femmes. Ces deux pourcentages sont logiques car cette profession est exercée surtout, par les hommes. Si on prend le cas de la wilaya de Sidi Bel Abbés, on trouve parmi une vingtaine de commissaires aux comptes qui exercent, deux femmes seulement. Soit le pourcentage de 10%.

Selon ces femmes, la spécificité de la profession comme les déplacements fréquents du commissaire aux comptes, le monopole du marché d'audit par les hommes et la concurrence déloyale sont les principales raisons, qui poussent les femmes à éviter cette profession.

Figure(12) : Répartition de l'échantillon selon le sexe (%)



Source : élaborée sur la base du tableau n° 16.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4.2 L'âge :

Tableau (17) : Répartition de l'échantillon, selon l'âge.

		L'âge			
		Fréquence	%	% valide	% cumulé
Valide	< 30 ans	4	6,3	6,5	6,5
	30 >40 ans	7	11,1	11,3	17,7
	40 > 50 ans	12	19,0	19,4	37,1
	50 > 60 ans	17	27,0	27,4	64,5
	plus de 60 ans	22	34,9	35,5	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant		1	1,6		
Système					
Total		63	100,0		

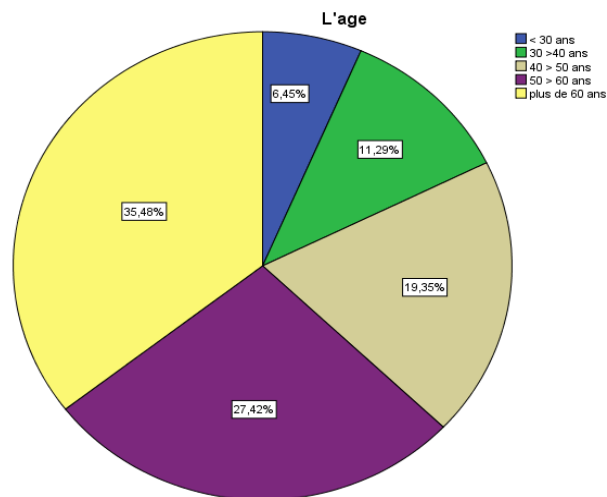
Source : élaboré sur la base des réponses du questionnaire.

Interprétation :

D'après la figure ci-après, la tranche d'âge la plus importante des auditeurs interrogés, est celle de plus de 60 ans avec une moyenne de 35,5%, et la moyenne la plus faible est de 6,5 % qui représente la tranche d'âge de moins de 30 ans. Cette répartition de l'échantillon est expliquée par le facteur de l'expérience. Le commissariat aux comptes est une profession qui exige une formation et une expérience importante dans le domaine de la comptabilité en particulier, comme va l'expliquée ci-dessous.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Figure (13) : Répartition de l'échantillon, selon l'âge.



Source : élaborée sur la base du tableau n° 17.

4.3 Diplôme académique :

Tableau (18) : Répartition de l'échantillon selon le diplôme académique obtenu.

Diplôme académique obtenue					
		Fréquence	%	% valide	%
Vali de	DEUA	21	33,3	33,9	33,9
	Licence	24	38,1	38,7	72,6
	Master	5	7,9	8,1	80,6
	Magister	5	7,9	8,1	88,7
	Doctorat	7	11,1	11,3	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant		1	1,6		
Système					
Total		63	100,0		

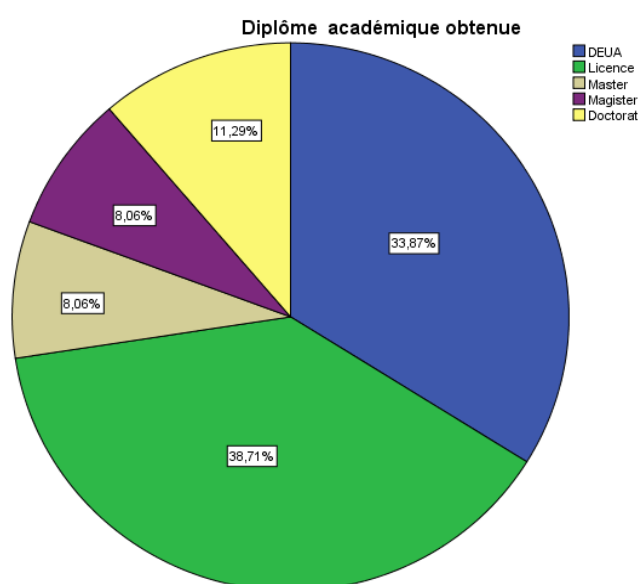
Source : élaboré sur la base des réponses du questionnaire.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Interprétation :

D'après la figure ci-après, nous constatons que la moyenne la plus importante des diplômes obtenus est d'une valeur de 38,8% qui représente le diplôme de licence. Une autre valeur importante est celle qui représente le diplôme de DEUA avec une valeur de 33,9%. Ces deux diplômes sont presque équivalents est le total de leurs deux moyennes est de 72,7. Nous constatons aussi qu'il existe une moyenne de 11,29% des auditeurs interrogés qui ont un diplôme de doctorat. Ces auditeurs sont des professionnels d'audit et en même temps des professeurs d'université. Ce type de professionnels peut améliorer la qualité de l'enseignement dans le domaine de l'audit, à travers leurs expériences dans la pratique d'audit. Au sens inverse, ces professionnels peuvent améliorer la pratique de l'audit, grâce à leurs recherches scientifiques et leurs participations dans les rencontres scientifiques nationales et internationales dans les domaines de comptabilité et d'audit.

Figure (14) : Répartition de l'échantillon selon le diplôme académique obtenu.



Source ; élaborée sur la base du tableau n° 18.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4.4 Agrément professionnels :

Tableau (19) : répartition de l'échantillon selon l'agrément professionnel obtenu.

Agrément professionnel obtenu					
		Fréquence	%	% valide	%cumulé
Valid e	Commissaire Aux Comptes	53	84,1	85,5	85,5
	Expert Comptable	9	14,3	14,5	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant	Système	1	1,6		
Total		63	100,0		

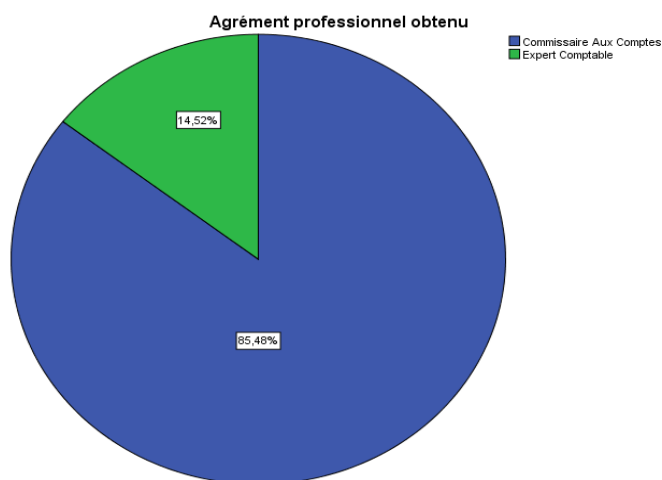
Source : élaboré sur la base des réponses du questionnaire.

Interprétation :

D'après la figure ci-après, nous remarquons que la moyenne la plus importante des agréments professionnels obtenus est celle du commissaire aux comptes avec une moyenne de 85,5%. Le reste des professionnels d'audit sont des experts comptables et commissaires aux comptes en même temps avec une moyenne de 14,52%. Le diplôme de l'expertise exige généralement plus d'expérience.

NB : Avant l'analyse des données du questionnaire, nous avons écarté les professionnels qui ont seulement un diplôme de comptable agréé, car l'audit légal ne peut pas être exercé ces professionnels.

Figure (15) : répartition de l'échantillon selon l'agrément professionnel obtenu.



Source : élaboré sur le tableau n° 19.

4.5 Années d'expérience :

Tableau (20) : Répartition de l'échantillon selon les années d'expériences dans la pratique de l'audit.

Les années d'expériences dans la pratique de l'audit					
		Fréquence	%	% Valide	% Cumulé
Valid e	< 5 ans	6	9,5	9,7	9,7
	5 >10 ans	9	14,3	14,5	24,2
	10 >15 ans	5	7,9	8,1	32,3
	15 > 20 ans	15	23,8	24,2	56,5
	plus de 20ans	27	42,9	43,5	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant		1	1,6		
Système					
Total		63	100,0		

Source : élaboré sur la base des réponses du questionnaire.

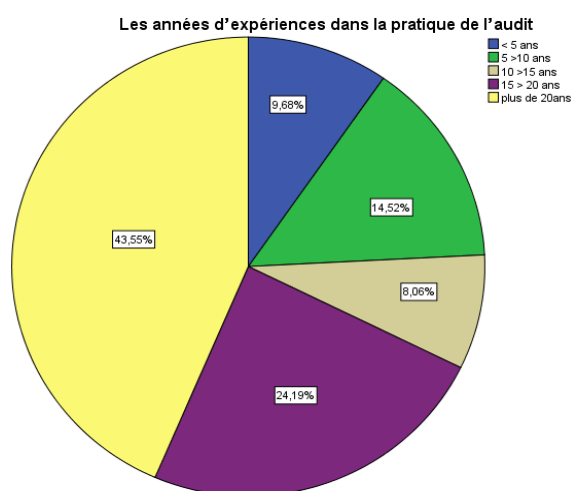
Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Interprétation :

D'après, la figure ci-après, 43,5% des professionnels d'audit ont plus de 20 ans d'expérience, qui est une moyenne très importante, suivie par une moyenne de 24,2%, qui ont une expérience entre 15 et 20 ans d'expérience. Le total de ces deux moyennes est de 67,7%, qui peut être expliquée par le total des deux moyennes de tranche d'âge des professionnels d'audit. Entre 50 et 60 ans avec une moyenne de 27,4% et plus de 60 ans avec une moyenne de 35,5%. Le total de ces deux moyennes est de 62,9% qui est proche de 67,7%. La plus faible moyenne est d'une valeur de 9,5 qui représente les années d'expérience moins de 5 ans.

NB : on remarque que ces résultats sont significatifs car logiquement l'expérience est en fonction de l'âge.

Figure (16) : Répartition de l'échantillon selon les années d'expériences dans la pratique de l'audit.



Source : élaboré sur la base du tableau n°20.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4.6 Domaines d'expérience :

Tableau (21) : Différents domaines d'expérience des professionnels d'audit.

Domaine fréquences				
		Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
veuillez précisez dans quel domaine vous avez de l'expérience	Comptabilité	62	43,4%	100,0%
	Enseignement supérieur	14	9,8%	22,6%
	Banques et assurance	5	3,5%	8,1%
	Impôt	9	6,3%	14,5%
	IGF	5	3,5%	8,1%
	Entreprises publiques	48	33,6%	77,4%
Total		143	100,0%	230,6%

Source : élaboré sur la base des réponses du questionnaire.

Interprétation :

D'après le tableau n° 21, nous constatons que la moyenne la plus élevée des domaines de l'expérience est d'une valeur de 43,4%, qui représente le domaine de comptabilité. L'auditeur est censé être un excellent comptable, puisque sa mission est de contrôler le comptable. Nous constatons donc beaucoup d'auditeurs étaient comptables.

5. Les hypothèses de recherche :

Avant de commencer notre analyse, nous allons présenter dans le tableau suivant les différentes hypothèses à vérifier, avec leurs axes et ses différentes variables :

- H01 : Les normes internationales d'audit améliorent la qualité de l'audit financier.
- H02: L'adoption des normes internationale d'audit permettra à l'Algérie d'améliorer les domaines de d'audit et de comptabilité.
- H03 : Les professionnels d'audit algériens rencontrent plusieurs obstacles dans l'exercice professionnels de leurs missions.
- H4: La plupart des normes qui sont adoptées par l'Algérie sont appliquées, mais il existe certaines normes qui ne sont pas encore appliquées par les professionnels.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (22) : Les hypothèses de l'étude (H01, H02, H03).

	Hypothèses
<p>Axe (01) :</p> <p>Normes internationales d'audit et qualité d'audit</p>	
Les normes internationales d'audit améliorent la qualité de l'exercice professionnel d'audit financier.	<p>H01 : Les normes internationales d'audit améliorent la qualité de l'audit financier.</p>
Les normes internationales d'audit contribuent à l'amélioration de la performance de l'auditeur.	
Les normes internationales d'audit assurent la qualité du rapport d'audit.	
Les normes internationales d'audit donnent une assurance suffisante pour les utilisateurs de l'information financière dans la prise de décision.	
Les normes internationales d'audit contribuent à minimiser la divergence dans la pratique professionnelle de l'audit dans différents pays.	
Il existe une relation entre les normes internationales de comptabilité et les normes internationales d'audit.	
<p>Axe 2 :</p> <p>Normes internationales d'audit et pratique professionnelles de l'audit financier en Algérie.</p>	
En Algérie, l'adoption des normes internationales de comptabilité IAS /IFRS a exigé l'adoption des normes internationale d'audit (ISA).	
L'adoption des normes internationales d'audit va permettre d'assurer la bonne	

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

application des IAS/IFRS.	<p>H02: L'adoption des normes internationale d'audit permettra à l'Algérie d'améliorer les domaines de comptabilité et d'audit.</p>
La pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie diverge de la pratique selon les normes internationales d'audit.	
L'adoption des normes internationales d'audit est le meilleur moyen pour améliorer la pratique professionnelle de l'audit en Algérie.	
Les normes internationales d'audit permettront de minimiser la divergence dans la pratique des auditeurs algériens.	
Après l'adoption des normes internationales d'audit, les auditeurs doivent être formés en permanence.	
Les normes internationales d'audit sont ajustées et adaptées avec le contexte algérien.	
<p>Axe 3 :</p> <p>Contraintes et obstacles dans la pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie.</p>	
Il existe plusieurs obstacles dans la pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie.	<p>H03 : Les professionnels d'audit algériens rencontrent plusieurs obstacles dans l'exercice professionnels de leurs missions.</p>
Il existe également des difficultés dans la pratique des normes d'audit adoptées récemment.	
Les honoraires de l'auditeur ne sont pas adéquats avec sa charge de travail et avec sa responsabilité.	
Il existe une concurrence déloyale entre les auditeurs.	
Les systèmes de contrôle interne des entités auditées sont généralement faibles.	
Il existe un manque de formation	

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

professionnelle des auditeurs.	
Il y a un manque de clarté dans la législation qui organise la profession d'audit.	

Source : élaboré sur la base de la problématique de l'étude.

Tableau (23) : Sous-hypothèses de la quatrième hypothèse :

Axe 4 :	Les sous-hypothèses
Place des normes algériennes d'audit dans la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie	
NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit	
01-Dans vos missions d'audit, établissez-vous une lettre de mission définissant les termes et conditions de l'intervention ?	
2- Si oui, est ce que votre lettre comporte les informations suivantes ?	
- La nature et l'étendue des interventions que vous menez conformément aux normes d'audit ;	
- La façon dont seront portées à la connaissance des dirigeants les conclusions de votre intervention ;	
- Les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;	H04.1 Tous les professionnels d'audit algériens définissent les termes de leurs missions avant de commencer leurs interventions.
- La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de vos interventions ;	
- Le rappel des informations et documents que l'entreprise doit vous communiquer ou mettre à votre disposition ;	
- Le souhait de recevoir une confirmation écrite des dirigeants de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;	

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

- Le budget d'honoraires	
03 -Est-ce que vous établissez une lettre de mission complémentaire dans le cas nécessaire ;	
NAA 505 Confirmations externes	
01 -Pendant vos missions d'audit, faites vous recours aux demandes de confirmation externes ?	H04.2 Peu de professionnels d'audit algériens font recours aux demandes de confirmations des tiers.
02 -est ce que vous exploiter correctement les réponses reçues aux demandes de confirmation ?	
03 -En cas de refus fondé de la direction des demandes de confirmation, est ce que vous mettez en œuvre des procédures alternatives ?	
04 -En l'absence de réponse des tiers sélectionnés, est ce que vous mettez en œuvre des procédures alternatives ?	
NAA 580 Déclarations écrites	
01 -est ce que vous obtenez du dirigeant une formulation écrite des déclarations que vous estimez nécessaire pour conclure sur les assertions que vous souhaitez vérifier ?	H04.3 Les auditeurs algériens ne demandent jamais des déclarations écrites auprès des dirigeants des entreprises auditées.
02- si oui reprennent-elles, les éléments suivants ?	
- Conception et mise en œuvre, dans l'entité, des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ?	
- Estimation des effets des anomalies relevées par vous-même, lors de votre audit et qui non pas été corrigées ?	
- Signalement à vous-même, des faits significatifs liés à des fraudes commises ou suspectées dont elle a eu connaissances ?	
- Confirmations de la communication de son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ?	

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

- Prise en compte des textes légaux et réglementaires ?	
- Information sur les parties liées requise par le référentiel comptable applicable ?	
- Plans d'actions de la direction pour l'avenir lorsque des faits susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ont été identifiés.	
NAA 560 : événements postérieurs	
01 -Collectez-vous suffisamment d'éléments probants et appropriés vous permettant d'identifier les événements postérieurs ?	H04.4 : Les auditeurs algériens ne mettent jamais des procédures d'audit si des événements postérieurs sont survenus après la date du rapport d'audit.
02 -Mettez-vous des procédures d'audit, si des événements postérieurs sont survenus entre la date de votre rapport et la date de publication des états financiers?	
03 -Mettez-vous des procédures d'audit, si des événements postérieurs sont survenus après la date de publication des états financiers?	
NAA 300 : Planification d'un audit d'états financiers	
01 -Etablissez-vous un plan de mission décrivant l'approche générale des travaux d'audit et leur étendue par écrit avant de commencer votre mission ?	H04.5 Les auditeurs algériens planifient leurs missions d'audit.
Le plan de mission comporte-il les informations requises par la norme NAA 300(étendue, calendrier, orientation des travaux, seuils de signification retenus, les lignes directrices nécessaire à l'élaboration du programme de travail ?	
Est- ce que le plan de mission fait-il l'objet de modification sur la base des éléments collectés, autant que nécessaire ?	
NAA 500 : éléments probants	
01-Dans vos missions, mettez –vous en œuvre des procédures d'audit, vous	

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

permettant d'obtenir d'éléments probants suffisants (une quantité suffisante) ?	H04.6 Tous les auditeurs mettent en œuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants suffisants.
02- ces éléments probants sont-elles d'une qualité suffisante (fiabilité et pertinence) ?	
NAA 510 : Mission d'audit initiales- Soldes d'ouverture	
01-Est-ce que dans le cas d'une mission d'audit initiale, collectez-vous les éléments suffisants et appropriés vous permettant de vérifier que : -les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice en cours; - les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans l'exercice en cours.	H04.7 La plupart des auditeurs algériens confirment dans leurs missions d'audit initial les soldes d'ouvertures.
02-est-ce que le CAC prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur ?	
NAA 700 : fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers	
01-est ce que vous vous forger une opinion que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.	H04.8 La plupart des auditeurs algériens mentionnent dans leurs rapports si les états financiers ont été établis, ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.
02-Dans vos mission, donnez vous une conclusion, si vous avez obtenu ou non une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.	
03- exprimez-vous une opinion dite « non modifiée », dans votre rapport, lorsque vous concluez que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable ?	

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

<p>04- exprimez-vous une opinion dite « modifiée », dans votre rapport lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives ou lorsque vous ne pouvez pas recueillir suffisamment d'éléments probants vous permettant de fonder une opinion que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.</p>	
<p>NAA 520 : Procédures analytiques</p>	
<p>01-Mettez vous des procédures analytiques lors de la prise de connaissance de l'entité, de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, afin d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ?</p>	<p>H04.9 Les auditeurs algériens mettent des procédures analytiques dans toutes les étapes d'audit.</p>
<p>02-utilisez-vous les procédures analytiques en tant que contrôle de substances ?</p>	
<p>03-Mettez vous en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectués à la fin de l'audit ?</p>	
<p>NAA 570 : continuité de l'exploitation</p>	
<p>01- Déterminez-vous s'il existe ou non, une incertitude importante sur la continuité de l'exploitation de l'entité?</p>	<p>H04.10 Les auditeurs algériens s'assurent toujours, dans leurs missions d'audit, qu'il n'existe pas une incertitude importante sur la continuité de l'exploitation de l'entité. Dans le cas contraire, soit, ils s'assurent que cette information est fournie en annexe, soit ils expriment une opinion défavorable.</p>
<p>02 Lorsque vous estimez qu'il existe une incertitude importante sur la continuité de l'exploitation, assurez-vous qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe ?</p>	
<p>03-Lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que vous, considèrent que l'application de cette hypothèse est inappropriée, exprimer- vous une opinion défavorable ?</p>	

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

NAA 610 : utilisation des travaux des auditeurs internes	
01-lorsque les entités auditées disposent un audit interne, utilisez-vous les travaux réalisés par ce dernier ?	H04.11 Lorsque les entreprises auditées disposent un audit interne, les professionnels d'audit exploitent les rapports de ce dernier.
02-est ce que vous appréciez si ces travaux sont adéquats pour votre mission ?	
NAA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.	
01-Utilisez-vous les travaux réalisés par des experts dans des domaines autres que l'audit et la comptabilité ?	H04.12 Les professionnels d'audit algériens utilisent rarement les travaux réalisés par des experts dans des domaines autres que l'audit et la comptabilité, sauf dans des cas exceptionnels.
02- Dans le cas où ces travaux sont utilisés, est-ce qu'ils vous permettent généralement de conclure sur le respect des assertions que vous souhaitez vérifiez ?	

Source : élaboré sur la base de la problématique de l'étude.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Section 2 : Traitement et analyse du questionnaire :

Nous allons commencer cette section par la présentation de nos hypothèses de recherches, pour pouvoir les vérifier ensuite, à travers une méthodologie bien organisée :

- Première étape : faire l'analyse factorielle si l'axe qui reflète l'hypothèse contient plusieurs variables ; et calculer l'indice KMO et test de Bartlett ;
- Deuxième étape : Calculer l'Alpha de Cronbach ;
- Troisième étape : calculer la moyenne des variables ;
- Quatrième étape : calculer le test T de student et le Sig (bilatéral).

En suivant cette démarche, nous pouvons accepter ou rejeter nos hypothèses de recherche.

1. Le premier Axe : Normes internationales d'audit et qualité d'audit

L'analyse factorielle :

Le tableau suivant présente l'Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage et test de sphéricité de Bartlett. A travers ces deux indices, nous allons justifier et valider l'application de l'analyse factorielle et l'alpha de Crombach. D'après le tableau, le KMO est de 0, 715 qui est supérieur à 0,5 et le test de Bartlett est de 0, donc inférieur à 0.05. Ce qui valide notre analyse.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (24) : Indice KMO et test de Bartlett (Axe 01)		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,715
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	88,382
	ddl	15
	Signification	,000

Source : Données SPSS

Tableau (25) : Qualités de représentation (Axe 01)		
	Initiales	Extraction
Qualité1	1,000	,480
Qualité2	1,000	,474
Qualité3	1,000	,796
Qualité4	1,000	,660
Qualité5	1,000	,482
Qualité6	1,000	,887

Source : Données Spss

Interprétation :

D'après, le tableau précédent, nous constatons que toutes les variables qui représentent le premier axe sont bien représentées et homogènes, car elles sont des valeurs supérieures à 0,3.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (26) : Variance totale expliquée (Axe 01)

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	2,730	45,496	45,496	2,730	45,496
2	1,050	17,502	62,997	1,050	17,502
3	,832	13,874	76,871		
4	,586	9,772	86,643		
5	,465	7,753	94,396		
6	,336	5,604	100,000		

Source : Données Spss

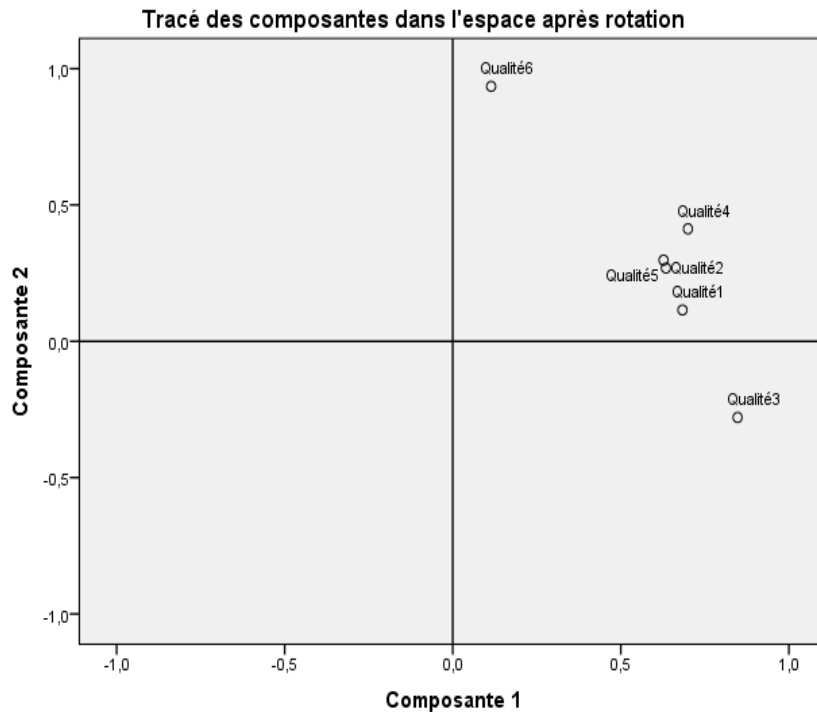
Tableau (27) : Variance totale expliquée (Axe 01)

Composante	Sommes extraites du carré des chargements	Sommes de rotation du carré des chargements		
	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	45,496	2,484	41,394	41,394
2	62,997	1,296	21,603	62,997

Source : Données Spss

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Figure (17) : Tracé des composantes dans l'espace après rotation.



Source : Données Spss

Tableau (28) : Récapitulatif de traitement des observations (Axe 01)

		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue ^a	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données Spss

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

**Tableau (29) :
Statistiques de fiabilité
(Axe 01)**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,757	5

Source : Donnés Spss

D'après les données du tableau n° 29, l'alpha de Cronbach est de 0,757 qui est supérieur à 0,6. Ce qui traduit la fiabilité des cinq variables de l'axe et nous permet de valider l'agrégation des variables. Et dans le tableau suivant, nous avons les différentes valeurs d'alpha de Cronbach, en cas de suppression d'un élément. D'après le tableau, toutes les valeurs d'Alpha de Cronbach est inférieur à 0,757, ce qui signifie que la suppression d'un élément ne va pas influencer d'une manière significative l'Alpha de Cronbach calculé à partir des cinq éléments.

Tableau (30) : Statistiques de total des éléments (Axe 01)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Qualité1	17,63	3,844	,494	,728
Qualité2	17,82	3,394	,483	,730
Qualité3	17,65	3,643	,558	,707
Qualité4	17,79	3,152	,628	,673
Qualité5	17,82	3,165	,503	,728

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (31) : Statistiques sur échantillon uniques (Axe 01)					
		Statistique	Bootstrap ^a		
			Biais	Erreur std.	Intervalle de confiance à 95 %
					Inférieur
Qualité	N	62			
	Moyenne	4,4355	,0037	,0580	4,3194
	Ecart type	,45017	- ,00544	,02838	,38928
	Moyenne erreur standard	,05717			

Source : Données Spss.

Tableau (32) : Test sur échantillon unique (Axe 01)						
Valeur de test = 3						
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
Qualité	25,108	61	,000	1,43548	1,3212	1,5498

Source : Données SPSS.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de 4,4355 donc supérieure à 3. Le test T est d'une valeur de 25,108 donc supérieur à 2. Et le Sig est d'une valeur de 00, donc inférieur à 0,05. Ces résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter l'hypothèse H01.

2 Le deuxième Axe : Normes internationales d'audit et pratique professionnelles de l'audit financier en Algérie.

- L'Analyse factorielle :

Tableau (33) : Indice KMO et test de Bartlett (Axe 02)		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,518
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	130,610
	ddl	21
	Signification	,000

Interprétation :

Le tableau précédent représente l'Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage et test de sphéricité de Bartlett. A travers ces deux indices. D'après le tableau, le KMO est de **0,518** qui est supérieur à **0,5** et le test de Bartlett est de 0, donc inférieur à **0.05**. Ce qui valide notre analyse factorielle.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (34) :
Qualités de représentation (Axe 02)

	Initiales	Extraction
Pratique1	1,000	,823
Pratique2	1,000	,529
Pratique3	1,000	,783
Pratique4	1,000	,704
Pratique5	1,000	,262
Pratique6	1,000	,113
Pratique7	1,000	,781

Tableau (35) : Variance totale expliquée (Axe 02)

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	2,304	32,917	32,917	2,304	32,917
2	1,691	24,151	57,068	1,691	24,151
3	1,180	16,860	73,928		
4	,948	13,549	87,477		
5	,361	5,158	92,635		
6	,265	3,790	96,425		
7	,250	3,575	100,000		

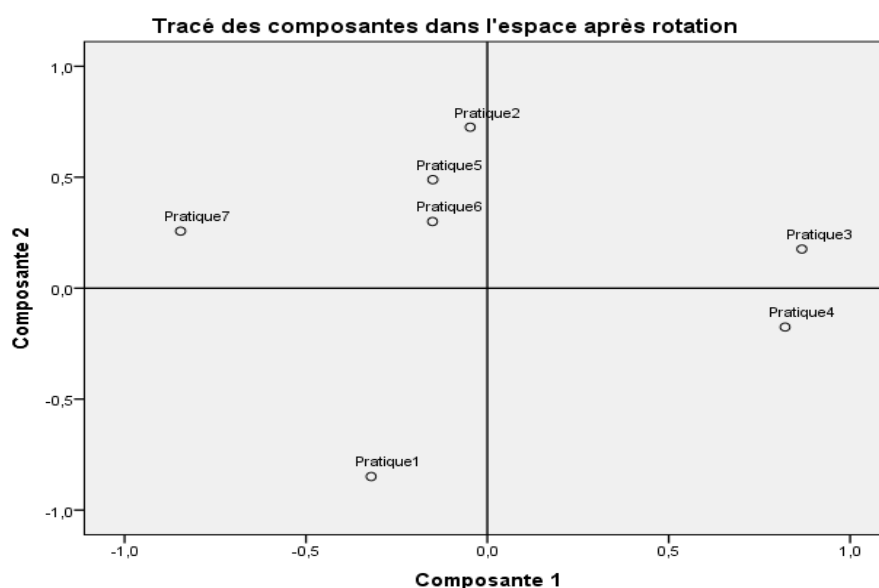
Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (36) : Variance totale expliquée (Axe 02)				
Composante	Sommes extraites du carré des chargements	Sommes de rotation du carré des chargements		
	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	32,917	2,291	32,725	32,725
2	57,068	1,704	24,343	57,068

Source : Données du Spss.

Figure (18) : Tracé des composantes dans l'espace après rotation.



Source : Données Spss.

Interprétation :

D'après la figure ci-dessus, les variables sont regroupées au tour de deux axes. Le premier Axe appelé pratique A, regroupe, les variables suivantes : pratique 3, pratique 4, et pratique 7. Le deuxième Axe appelé pratique B, regroupe les variables suivantes : pratique 2, pratique 5, pratique 6, pratique 1.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données Spss

Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach
3	0,794

Source : Données Spss

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Pratique3	7,7742	2,997	,631	,753
Pratique4	6,6935	4,413	,667	,734
Recopratique7	7,2742	3,317	,681	,671

Source : Données Spss

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est d'une valeur de **0,749**, qui est supérieur à **0,6** donc le résultat est significatif. Les valeurs d'Alpha de Cronbach en cas la suppression des éléments est comme le montre le tableau sont inférieurs à Alpha de Cronbach, ce qui veut dire que la suppression d'un élément ne va pas améliorer ou augmenter l'Alpha de Cronbach calculé à partir de ces éléments. E

Tableau (40) : Statistiques sur échantillon uniques (Axe 02)					
		Statistici	Bootstrap ^a		
			Biais	Erreur std.	Intervalle de confiance à 95 %
					Inférieur
Pratique A	N	62			
	Moyenne	3,6237	0,0040	0,1123	3,4032
	Ecart type	0,90028	-0,01922	0,10332	,67854
	Moyenne erreur standard	0,11434			

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (41) : Test sur échantillon unique (Axe 02)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
PratiqueA	5,455	61	0,000	0,62366	0,3950	0,8523

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de 3,6237, donc supérieure à 3. Concernant le test T est d'une valeur de 5,455 donc supérieur à 2 et le Sig est d'une valeur nulle donc inférieur à 0,05. D'après ces résultats, on peut retenir, le premier axe composé des trois variables : pratique 3, pratique 4, et pratique 7.

Tableau (42) : Récapitulatif de traitement des observations (Axe 02)			
		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (43) : Statistiques de fiabilité (Axe 02)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,603	2

Source : Données du Spss

Tableau (44) : Statistiques de total des éléments (Axe 02)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Recoprati que1	3,9194	1,157	,431	.
Pratique2	2,0323	1,212	,431	.

Source : Données du Spss.

Tableau (45) : Statistiques sur échantillon uniques (Axe 02)					
		Statistic	Bootstrap ^a		
			Biais	Erreur std.	Intervalle de confiance à 95 %
					Inférieur
Pratique B	N	62			

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

	Moyenne	2,9758	0,0060	0,1169	2,7339
	Ecart type	0,92074	- 0,0141 6	0,08669	0,73076
	Moyenne erreur standard	0,11693			

Source : Données du Spss

Tableau (46) : Test sur échantillon unique (Axe 02)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supéri eur
Pratique B	-0,207	61	0,837	-0,02419	-0,2580	0,2096

Interprétation :

Contrairement à la pratique B, la moyenne est d'une valeur de 2,9758 donc inférieur à 3. Le test T est d'une valeur négative de -0,207 donc inférieure à 2 et concernant le Sig est d'une valeur de 0,837 donc supérieurs à 0,05. Ce qui n'est pas un résultat significatif. Donc, on ne peut pas retenir, les variables qui composent la pratique B qui sont: pratique 2, pratique 5, pratique 6, pratique 1. Ces dernières représentent mal le troisième axe.

D'après les résultats, on peut accepter la troisième hypothèse. Avec la l'écartement des variables pratique 2, 5, 6 et 1.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

3 Le troisième axe : Contraintes et obstacles dans la pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie.

L'Analyse factorielle

Tableau (47) : Indice KMO et test de Bartlett (Axe3)		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,498
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	103,334
	ddl	21
	Signification	0,000

Source : Données du Spss.

Interprétation :

Le tableau ci-dessus, représente l'Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage et test de sphéricité de Bartlett. D'après le tableau, le KMO est de **0,498** qui égale à **0,5** et le test de Bartlett est de **0** donc inférieur à **0.05**. Ce qui valide notre analyse factorielle.

Tableau (48) : Qualités de représentation(Axe3)		
	Initiales	Extraction
Obstacle1	1,000	0,460
Obstacle2	1,000	0,103
Obstacle3	1,000	0,814
Obstacle4	1,000	0,586
Obstacle5	1,000	0,769
Obstacle6	1,000	0,790
Obstacle7	1,000	0,323

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (49) : Variance totale expliquée (Axe3)

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	2,325	33,214	33,214	2,325	33,214
2	1,519	21,695	54,910	1,519	21,695
3	1,000	14,285	69,195		
4	0,842	12,023	81,218		
5	0,740	10,569	91,786		
6	0,368	5,254	97,040		
7	0,207	2,960	100,000		

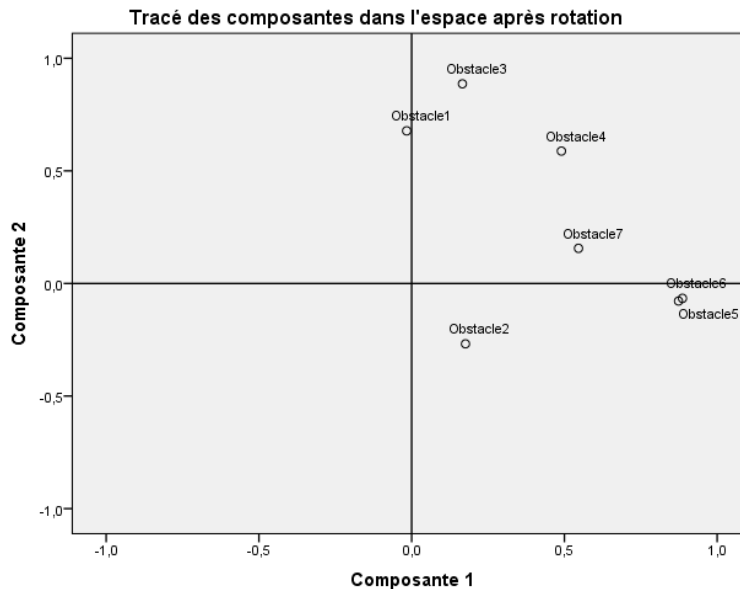
Tableau (50) : Variance totale expliquée (Axe3)

Composante	Sommes extraites du carré des chargements	Sommes de rotation du carré des chargements		
	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	33,214	2,146	30,654	30,654
2	54,910	1,698	24,255	54,910

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Figure (19) : Tracé des composantes dans l'espace après rotation.



Source : Données du Spss

		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach
2	0,583

Source : Données de Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est de 0,583 ce qui égale presque 0,6. Ce qui traduit la fiabilité des deux variables de l'axe et nous permet de valider l'agrégation des variables. Les variables sont rassemblées autour de deux axes. Le premier obstacle (A) regroupe : obstacle 1, et obstacle 3. Le deuxième axe obstacle (B) regroupe : obstacle 5, obstacle 6, obstacle 7.

Tableau (53) : Statistiques de total des éléments (Axe3)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Obstacle 1	4,55	0,448	0,430	.
Obstacle 3	4,42	0,247	0,430	.

Source : Données du Spss

Tableau (54) : Statistiques sur échantillon uniques (Axe3)					
		Statistique	Bootstrap ^a		
			Biais	Erreur std.	Intervalle de confiance à 95 %
					Inférieur
ObstacleA	N	62			

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

	Moyenne	4,4839	-0,0015	0,0621	4,3548
	Ecart type	0,4956 2	- 0,00542	0,0635 4	0,39907
	Moyenne erreur standard	0,0629 4			

Source : Données du Spss

Tableau(55) : Test sur échantillon unique (Axe3)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
ObstacleA	23,575	61	0,000	1,48387	1,3580	1,6097

Source : Données du Spss

Interprétation :

Concernant le premier axe : obstacle A et d'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de 4,4839 supérieure à 3. Le test T est d'une valeur de 23,575 donc supérieur à 2. Et le Sig est d'une valeur de 0, donc inférieur à 0,05. Les résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter le premier axe avec ses variables.

Tableau (56) : Statistiques de fiabilité (Axe3)	
Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach
3	3,710

Source : Données du Spss

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (57) : Statistiques de total des éléments (Axe3)

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Obstacle5	7,82	2,443	0,605	0,537
Obstacle6	7,89	1,840	0,671	0,417
Obstacle7	8,06	2,881	0,349	0,819

Source : Données du Spss

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est d'une valeur de **3,710**, ce qui est inférieur à 6. Ce résultat n'est pas significatif. Donc la moyenne des variables n'est pas justifiée car les valeurs de l'alpha de Cronbach en cas de suppression d'un élément sont de 0,537, 0,417, et 0,819 ce qui veut dire que dans le cas de la suppression d'un élément, l'alpha de Cronbach devient plus significatif, donc les trois éléments qui présentent pas bien le deuxième axe : obstacle B.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (58) : Statistiques sur échantillon uniques (Axe3)					
		Statistic	Bootstrap ^a		
			Biais	Erreur std.	Intervalle de confiance à 95 %
					Inférieur
ObstacleB	N	62			
	Moyenne	3,9624	-0,0014	0,0881	3,7797
	Ecart type	0,72203	-,00884	0,07127	,57924
	Moyenne erreur standard	0,09170			

Source : Données du Spss

Tableau (59) : Test sur échantillon unique (Axe3)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
Obstacle B	10,495	61	0,000	0,96237	0,7790	1,1457

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4. Le quatrième Axe : Place des normes algériennes d’audit dans la pratique professionnelle de l’audit comptable et financier en Algérie :

L’objectif de ce dernier axe est de vérifier la quatrième hypothèse qui concerne l’application des normes algériennes d’audit, qui sont douze normes, pour cette raison, nous avons préféré d’étudier l’application de chaque norme séparément. Pour ce faire, nous allons vérifier l’application de chaque norme dans une sous-hypothèse.

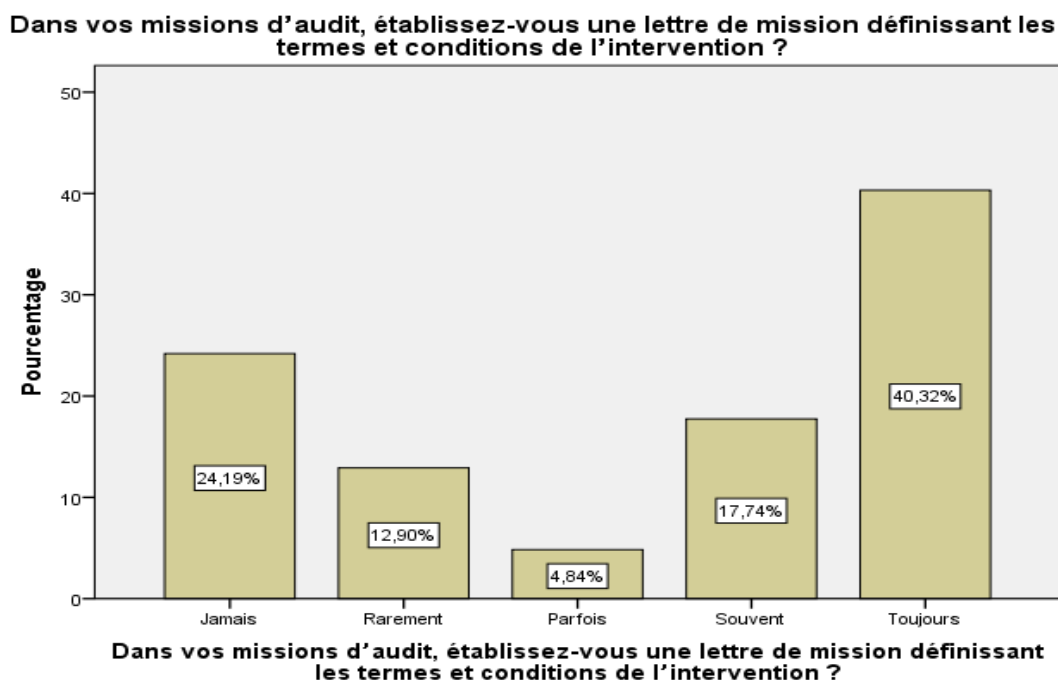
4.1 La NAA 210 : Accord sur les termes des missions d’audit

Tableau (60) : Le pourcentage de professionnels d’audit qui établissent la lettre de mission (NAA210)

Dans vos missions d’audit, établissez-vous une lettre de mission définissant les termes et conditions de l’intervention ? (NAA210)					
		Fréquence	%	% valide	% cumulé
Valide	Jamais	15	23,8	24,2	24,2
	Rarement	8	12,7	12,9	37,1
	Parfois	3	4,8	4,8	41,9
	Souvent	11	17,5	17,7	59,7
	Toujours	25	39,7	40,3	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant		1	1,6		
Système					
Total		63	100,0		

Source : Données du Spss

Figure (20) : Pourcentage des professionnels qui établissent la lettre de mission :



Source : Données du Spss.

Interprétations :

D'après la figure n° 20, **40,32 %**, des professionnels d'audit de l'échantillon de l'étude, établissent toujours, une lettre de mission définissant les termes et conditions de la mission d'audit, avant de commencer leurs missions et **17,75%** l'établissent également souvent, c'est-à-dire, dans la plupart de leurs missions. La somme des deux valeurs est de **58,07 %**, qui est moyenne importante. Ce qui confirme l'importance de la lettre de mission dans la démarche d'audit.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (61) : Le pourcentage des professionnels qui établissent une lettre de mission complémentaire, dans le cas nécessaire (NAA210).

Est-ce que vous établissez une lettre de mission complémentaire dans le cas nécessaire ;					
		Fréquence	%	% valide	% cumulé
Valide	Jamais	18	28,6	29,0	29,0
	Rarement	5	7,9	8,1	37,1
	Parfois	8	12,7	12,9	50,0
	Souvent	15	23,8	24,2	74,2
	Toujours	16	25,4	25,8	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant Système		1	1,6		
Total		63	100,0		

Source : Données du Spss.

Interprétations :

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons que 25,4% des professionnels de l'échantillon établissent toujours, une lettre de mission complémentaire dans le cas nécessaire et 23,8 l'établissent souvent. Le total de ces deux valeurs est de 49,2%. Si nous comparons ce pourcentage avec le pourcentage des auditeurs qui établissent la lettre de mission initiale qui est de 58,07%, nous constatons une différence de 8,87%. Cette différence veut dire qu'il existe quelques auditeurs qui établissent la lettre de mission initiale, mais n'établissent pas une lettre de mission complémentaire dans le cas nécessaire.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

- **Analyse factorielle**

Tableau (62) :
Qualités de représentation (NAA210)

	Initiales	Extraction
NAA21002	1,000	0,994
NAA21003	1,000	0,998
NAA21004	1,000	0,988
NAA21005	1,000	0,995
NAA21006	1,000	0,981
NAA21007	1,000	0,987
NAA21008	1,000	0,967

Source : Données du Spss

Interprétation :

L'analyse factorielle est nécessaire dans cet axe afin de déterminer les éléments représentatifs dans la lettre de mission. Et D'après le tableau suivant, toutes les valeurs de la NAA 210 se rassemblent autour d'une seule valeur 6,678. Dans ce cas, nous n'allons pas calculer l'Alpha de Cronbach et nous allons procéder directement au calcul de la moyenne et du test T et le Sig.

Tableau (63) : Variance totale expliquée (NAA210)

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	6,678	95,401	95,401	6,678	95,401

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

2	0,231	3,305	98,706	0,231	3,305
3	0,056	0,798	99,504		
4	0,023	0,323	99,827		
5	0,007	0,098	99,925		
6	0,005	0,075	100,000		
7	- 4,137 E-17	-5,910E- 16	100,000		

Source : Données su Spss.

Tableau (64) : Variance totale expliquée (NAA210)				
Composante	Sommes extraites du carré des chargements	Sommes de rotation du carré des chargements		
	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	95,401	4,259	60,836	60,836
2	98,706	2,651	37,870	98,706

Source : Données su Spss.

Tableau (65) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA210)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA210	62	3,3488	1,59166	0,20214

Source : Données su Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (66) : Test sur échantillon unique (NAA210)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilaté ral)	Différen ce moyenn e	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA2 10	1,72 5	61	0,090	0,34879	-0,0554	0,7530

Source : Données su Spss.

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est d'une valeur de 3,3488, donc supérieure à 3. Mais, en même temps, le test T est d'une valeur de 1,725 donc inférieur à 2. Ainsi que le Sig est d'une valeur de 0,090 donc supérieur à 0,05. Ces résultats ne sont pas significatifs, dans ce cas nous rejetons les variables de la NAA 210.

Pour accepter l'hypothèse ou la rejeter, nous avons deux éléments :

- Tout d'abord, est-ce que la lettre de mission est établit par les auditeurs ? D'après les résultats, nous avons déjà constaté que presque 60% des auditeurs établissent une lettre de mission avant de commencer leurs missions.
- Mais le deuxième point est celui son application avec tous les termes et conditions traités dans la NAA210, d'après les résultats qui ne sont pas significatifs avec un test T d'une valeur de 1,725 et le Sig d'une valeur de 0,09. Cela veut dire que les termes et conditions de la lettre de mission ne sont pas respectés par les auditeurs lors de l'établissement de la lettre de mission.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Dans ce cas, on peut accepter moyennement l'hypothèse H04-1.

4.2 NAA 505 : Confirmations externes

- Analyse factorielle (NAA 505).

Tableau (67) :Indice KMO et test de Bartlett (NAA 505)		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,564
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	54,178
	ddl	6
	Signification	0,000

Source : Données du Spss.

Le tableau suivant représente l'Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage et test de sphéricité de Bartlett. A travers ces deux indices, nous allons justifier et valider l'analyse factorielle et l'alpha de Crombach. D'après le tableau, le KMO est de **0,564** qui est supérieur à 0,5 et le test de Bartlett est de 0, donc inférieur à 0.05. Ce qui valide notre analyse factorielle.

Tableau (68): Qualités de représentation (NAA 505)		
	Initiales	Extraction
NAA50501	1,000	0,325
NAA50502	1,000	0,455
NAA50503	1,000	0,754
NAA50504	1,000	0,547

Source : Données du Spss

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (69) : Variance totale expliquée (NAA 505)					
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	2,081	52,024	52,024	2,081	52,024
2	0,994	24,846	76,870		
3	0,609	15,229	92,098		
4	0,316	7,902	100,000		

Source : Données du Spss

Tableau (70) : Variance totale expliquée (NAA 505)	
Composante	Sommes extraites du carré des chargements
	% cumulé
1	52,024

Source : Données du Spss

Tableau (71) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 505)			
		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (72) : Statistiques de fiabilité (NAA 505)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,619	4

Source : Données du Spss

Tableau (73) : Statistiques de total des éléments (NAA 505)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA50501	12,68	4,976	0,365	0,575
NAA50502	11,74	6,719	0,355	0,612
NAA50503	11,74	5,277	0,609	0,452
NAA50504	12,61	3,061	0,489	0,535

Source : Données du Spss.

L'alpha de Cronbach est de **0,619**, qui est supérieur à 0,6. Ce qui traduit la fiabilité des cinq variables de l'axe et nous permet de valider l'agrégation des variables. Et dans le tableau suivant, nous avons les différentes valeurs d'alpha de Cronbach, en cas de suppression d'un élément. D'après le tableau, toutes les valeurs d'Alpha de Cronbach sont inférieures à **0,619**, ce qui signifie que la suppression d'un élément ne va pas influencer d'une manière significative l'Alpha de Cronbach calculé à partir des cinq éléments.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA505	62	4,0645	0,70265	0,08924

Source : Données du Spss.

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA505	11,929	61	0,000	1,06452	,8861	1,2430

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **4,0645**, donc supérieure. Le test T est d'une valeur de **11,929** donc supérieur à 2. Ainsi que le Sig est d'une valeur de **0** donc inférieur à **0,05**. Ces résultats significatifs, nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-2.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (76) : Différents tiers concernés par les confirmations externes (NAA 505)		Réponses	
		N	%
veuillez précisez les tiers qui sont concernés par les confirmations externes.	Clients	39	18,8%
	Fournisseurs	38	18,4%
	Banques	52	25,1%
	avocats	9	4,3%
	collectivités publiques	37	17,9%
	Conservations des hypothèques	32	15,5%
Total		207	100,0%

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après le tableau précédent, les tiers les plus concernés par confirmations externes sont : tout d'abord, les banques avec la plus grande moyenne 25,1%. Ensuite, les clients et les fournisseurs avec presque les mêmes moyennes de 18,8% et 18,4% de suite. Enfin, les avocats sont les moins concernés par les confirmations externes avec une moyenne de 4,3%.

4.3 : NAA 580 : Déclarations écrites

Tableau (77) : Le pourcentage des professionnels d'audit qui obtiennent du dirigeant une déclaration écrite (NAA 580)

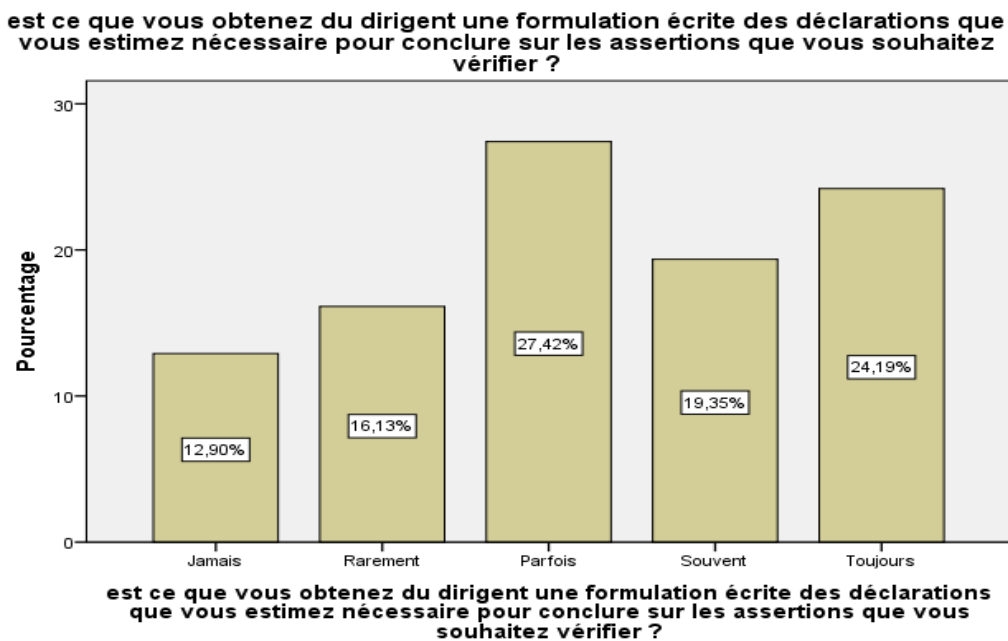
Est ce que vous obtenez du dirigeant une formulation écrite des déclarations que vous estimez nécessaire pour conclure sur les assertions que vous souhaitez vérifier ?					
		Fréquence	%	%	%
Valid	Jamais	8	12,7	12,9	12,9

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

e	Rarement	10	15,9	16,1	29,0
	Parfois	17	27,0	27,4	56,5
	Souvent	12	19,0	19,4	75,8
	Toujours	15	23,8	24,2	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquant Système		1	1,6		
Total		63	100,0		

Source : Données du Spss.

Figure (21) : Pourcentage des Professionnels qui obtiennent du dirigeant une déclaration écrite.



Source : Tableau N° 77

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Interprétation :

D'après la figure ci-dessus, 24,19% des auditeurs obtiennent toujours du dirigeant une formulation écrite des déclarations qu'ils estiment nécessaires pour conclure sur les assertions qu'ils souhaitent vérifier. Ainsi que 19,35% l'obtiennent souvent. Le total de ses deux valeurs est de 43,54%, qui représente la moitié des auditeurs.

- Analyse factorielle

Tableau (78) : Qualités de représentation (NAA 580)		
	Initiales	Extraction
NAA58002	1,000	0,947
NAA58003	1,000	0,571
NAA58004	1,000	0,777
NAA58005	1,000	0,777
NAA58006	1,000	0,937
NAA58007	1,000	0,937
NAA58008	1,000	0,835

Source : Données du Spss.

Tableau (79) : Variance totale expliquée (NAA 580)					
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	5,780	82,567	82,567	5,780	82,567
2	0,635	9,068	91,635		

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

3	0,478	6,833	98,468		
4	0,087	1,246	99,714		
5	0,020	0,286	100,000		
6	3,305E-18	4,722E-17	100,000		
7	-1,541E-16	-2,201E-15	100,000		

Source : Données du Spss.

Tableau (80) : Variance totale expliquée (NAA 580)	
Composante	Sommes extraites du carré des chargements
	% cumulé
1	82,567

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après l'analyse factorielle, toutes les autres variables sont rassemblées autour de la première variable qui a une valeur de **5,780**. Dans ce cas, nous n'allons pas calculer l'Alpha de Cronbach et nous passons directement au calcul du test T et du Sig.

Tableau (81) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 580)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA580	62	3,4677	1,27334	0,16171

Source : Données du Spss.

Tableau (82) : Test sur échantillon unique (NAA 580)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilaté ral)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieu r	Supérieu r
NAA58 0	2,892	61	0,005	0,46774	0,1444	0,7911

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **3,4677**, donc supérieure à 3, le test T est d'une valeur de **2,892** donc supérieur à 2 et le Sig est d'une valeur de **0,005 inférieur à 0,05**. Ces résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-3.

4.4 NAA 560 : événements postérieurs

Tableau (83) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 560)			
		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (84) : Statistiques de fiabilité (NAA 560)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,691	2

Source : Données du Spss.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est de **0,691**, qui est supérieur à 0,6. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des variables.

Tableau (85) : Statistiques de total des éléments (NAA 560)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA56002	2,66	2,588	0,530	.
NAA56003	3,84	2,170	0,530	.

Source : Données du Spss.

Tableau (86) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 560)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA560	62	3,2500	1,34819	0,17122

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (87) : Test sur échantillon unique (NAA 560)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA560	1,460	61	0,149	0,25000	-0,0924	0,5924

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **3,2500**, supérieure à 3, le test T est d'une valeur de **1,460** donc inférieur à 2 qui n'est pas un résultat significatif. Ainsi que le Sig est d'une valeur de 00, donc inférieur à 0,05. Ces résultats non significatifs, nous ne permettent pas d'accepter l'hypothèse H04-4.

4.5 NAA 300 : planification d'un audit d'états financiers.

Tableau (88) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 300)			
		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (89) : Statistiques de fiabilité (NAA 300)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,744	3

Source : Données du Spss.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est de **0,744**, qui est supérieur à **0,6**. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des variables. Et dans le tableau suivant, nous avons les différentes valeurs d'alpha de Cronbach, en cas de suppression d'un élément. D'après le tableau, toutes les valeurs d'Alpha de Cronbach sont inférieures à **0,744** ce qui signifie que la suppression d'un élément ne va pas influencer d'une manière significative l'Alpha de Cronbach calculé à partir des trois éléments.

Tableau (90) : Statistiques de total des éléments (NAA 300)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA30001	7,48	3,992	0,617	0,619
NAA30002	7,50	4,615	0,598	0,676
NAA30003	8,79	2,496	0,612	0,691

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Source ; Données du Spss.

Tableau (91) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 300)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA300	62	3,9624	,90557	0,11501

Source : Données du Spss.

Tableau (92) : Test sur échantillon unique (NAA 300)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA300	8,368	61	0,000	0,96237	0,7324	1,1923

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **3,9624**, donc supérieure à 3. En Même temps, le test T est d'une valeur de **8,368** donc supérieur à 2. Ainsi que le Sig est d'une valeur de **0** donc inférieur à **0,05**. Ces résultats significatifs, nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-5.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4.6 NAA 500 : éléments probants.

Tableau (93) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 500)			
		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Tableau (94) : Statistiques de fiabilité (NAA 500)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,750	2

Source : Données du Spss.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est de **0,750**, qui est supérieur à **0,6**. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des deux variables.

Tableau (95) : Statistiques de total des éléments (NAA 500)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA50001	4,65	0,233	0,604	.
NAA50002	4,76	0,186	0,604	.

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (96) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 500)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA500	62	4,7016	0,40951	0,05201

Source : Données du Spss.

Tableau (97) : Test sur échantillon unique (NAA 500)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA500	32,718	61	0,000	1,70161	1,5976	1,8056

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **4,7016**, donc supérieure à 3, le test T est d'une valeur de **32,718** donc supérieur à **2**, ainsi que le Sig est d'une valeur de **0** donc inférieur à **0,05**. Ces résultats significatifs sont significatifs, et nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-6.

4.7 NAA 510 : Mission d'audit initiales- Soldes d'ouverture

Tableau (98) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 510)		
	N	%

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Tableau (99) : Statistiques de fiabilité (NAA 510)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,561	2

Source : Données du Spss.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est d'une valeur de **0,561**, qui égal 0,6. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des variables.

Tableau (100) : Statistiques de total des éléments (NAA 510)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA51001	4,02	1,328	0,501	.
NAA51002	4,63	0,303	0,501	.

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (101) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 510)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA510	62	4,3226	0,75257	0,09558

Source : Données du Spss.

Tableau (102) : Test sur échantillon unique (NAA 510)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA510	13,838	61	0,000	1,32258	1,1315	1,5137

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **4,3226** supérieure à 3, le test T est d'une valeur de **13,838** donc supérieur à 2 et le Sig est d'une valeur de 0 donc inférieur à 0,05. Ces résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-7.

4.8 NAA 700: fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers

- Analyse factorielle

Tableau (103) : Indice KMO et test de Bartlett (NAA 700)	
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la	0,525

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

mesure de la qualité d'échantillonnage.		
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	246,471
	ddl	6
	Signification	0,000

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après le tableau précédent, le KMO est de **0,525** qui est supérieur à 0,5 et le test de Bartlett est de 0, donc inférieur à 0.05. Ce qui valide notre analyse factorielle.

Tableau (104) : Qualités de représentation (NAA 700)		
	Initiales	Extraction
NAA70001	1,000	0,813
NAA70002	1,000	0,829
NAA70003	1,000	0,993
NAA70004	1,000	0,992

Source : Données du Spss.

Tableau (105) : Variance totale expliquée (NAA 700)					
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	2,234	55,851	55,851	2,234	55,851

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

2	1,392	34,799	90,651	1,392	34,799
3	0,360	9,011	99,662		
4	0,014	0,338	100,000		

Source : Données du Spss.

Tableau (106) : Variance totale expliquée (NAA 700)				
Composante	Sommes extraites du carré des chargements	Sommes de rotation du carré des chargements		
	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	55,851	1,993	49,819	49,819
2	90,651	1,633	40,831	90,651

Source : Données du Spss.

Tableau (107) : Matrice des composantes (NAA 700)		
	Composante	
	1	2
NAA70001	0,619	0,655
NAA70002	0,507	0,756
NAA70003	0,895	-0,437
NAA70004	0,890	-0,447

Source : Donnés du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (108) : Rotation de la matrice des composantes (NAA 700)		
	Composante	
	1	2
NAA70001	0,172	,885
NAA70002	0,024	,910
NAA70003	0,990	,110
NAA70004	0,991	,099

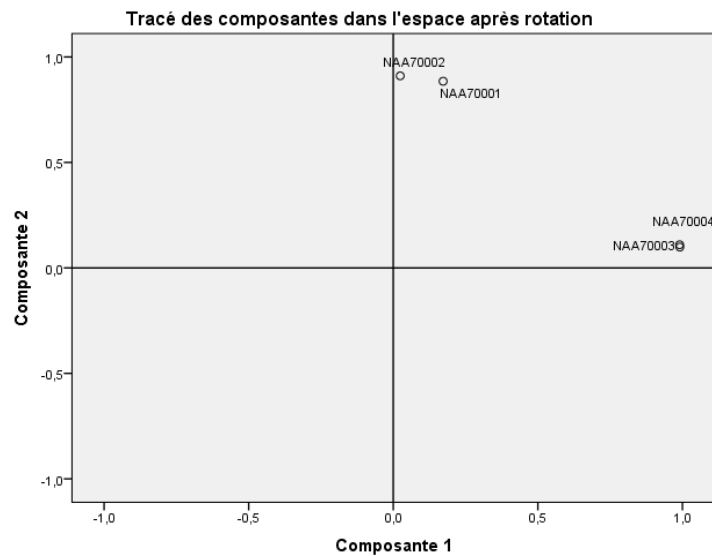
Source : Données du Spss.

Tableau (109) : Matrice de transformation des composantes (NAA 700)		
Composante	1	2
1	0,845	0,535
2	-0,535	0,845

Source : Données du Spss.

Figure (22) : Tracé des composantes dans l'espace après rotation

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.



Source : Données du Spss.

Tableau (110) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 700)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA700A	62	4,7097	0,45762	0,05812
NAA700B	62	2,7177	1,58016	0,20068

Source : Données du Spss.

Tableau (111) : Test sur échantillon unique (NAA 700)					
	Valeur de test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

					Inférieur	Supérieur
NAA 700A	29,418	61	0,000	1,70968	1,5935	1,8259
NAA 700B	-1,407	61	0,165	-0,28226	-0,6835	0,1190

Source : Données du Spss.

D'après les deux tableaux précédents :

- Concernant le premier axe NAA700A, qui regroupe les deux variables NAA70001 et NAA 70002, a une moyenne de **4,7097** donc supérieure à 3. Le test T est d'une valeur de **29,418** donc supérieur à **2**. Ainsi que le Sig est d'une valeur de **0** donc inférieur à **0,05**. Ces résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter le premier axe NAA 700A.
- Concernant le premier axe NAA700B, qui regroupe les deux variables NAA70003 et NAA70004, a une moyenne de **2,7177** donc inférieur à 3, le test T est d'une valeur négative de **-1,407** inférieur à **2**. Ainsi que le Sig est d'une valeur de **0,165** donc supérieur à **0,05**. Ces résultats ne sont pas significatifs, ne nous permettent pas d'accepter le deuxième axe NAA 700B.

Ces résultats, nous permettent d'accepter l'hypothèse H04.8, dans le cas d'écarter les variables de la NAA700 B. Ces deux variables représentent la forme de l'opinion.

4.9 LA NAA 520 : Procédures analytiques

Tableau (112) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 520)		
	N	%

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Tableau (113) : Statistiques de fiabilité (NAA 520)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,781	3

Source : Données du Spss.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est de **0,781**, qui est supérieur à 0,6. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des variables.

Tableau (114) : Statistiques de total des éléments (NAA 520)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA52001	8,73	2,432	0,637	0,721

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

NAA52 002	8,39	2,700	0,835	0,459
NAA52 003	8,15	4,192	0,466	0,852

Source : Données du Spss.

Tableau (115) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 520)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA520	62	4,2097	0,83684	0,10628

Source : Données du Spss.

Tableau (116) : Test sur échantillon unique (NAA 520)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilaté ral)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérie ur
NAA520	11,382	61	0,000	1,20968	0,9972	1,4222

Source : Données du Spss.

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **4,2097**, donc supérieure à 3, le test T est d'une valeur de **11,382** donc supérieur à 2 et le Sig est d'une valeur de 0 donc inférieur à 0,05. Ces résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-9.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4.10 La NAA 570 : continuité d'exploitation :

		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données Spss.

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,645	2

Source : Données Spss.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est de **0,645**, qui est supérieur à 0,6. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des variables.

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA570 02	4,19	1,273	0,480	.
NAA570 03	4,45	0,973	0,480	.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Source : Données du Spss.

Tableau (120) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 520)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA570	62	4,3226	0,91031	0,11561

Source : Données du Spss.

Tableau (121) : Test sur échantillon unique (NAA 520)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA570	11,440	61	0,000	1,32258	1,0914	1,5538

Source : Données Spss.

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **4,3226**, donc supérieure à 3, le test T est d'une valeur de **11,440** donc supérieur à 2, et le Sig est d'une valeur de 0 donc inférieur à 0,05. Ces résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-10.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

4.11 La NAA 610: utilisation des travaux des auditeurs internes

Tableau (122) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 520)			
		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue ^a	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Tableau (123) : Statistiques de fiabilité (NAA 520)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,885	2

Source : Données du Spss.

L'alpha de Cronbach est de **0,885** qui est supérieur à **0,6**. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des variables.

Tableau (124) : Statistiques de total des éléments (NAA 520)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA61001	4,10	1,335	0,793	.
NAA61002	4,00	1,311	0,793	.

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (125) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 520)				
	N	Moyenn e	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA610	62	4,0484	1,08910	0,13832

Source : Données du Spss.

Tableau (126) : Test sur échantillon unique (NAA 520)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilaté ral)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieu r
NAA610	7,580	61	0,000	1,04839	0,7718	1,3250

Source : Données du Spss.

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **4,0484**, donc supérieure à 3, le test T est d'une valeur de **7,580** donc supérieur à 2 et le Sig est d'une valeur de 00, donc inférieur à 0,05. Ces résultats significatifs, nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-11.

4.12 La NAA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.

Tableau (127) : Récapitulatif de traitement des observations (NAA 620)			
		N	%
Observations	Valide	62	98,4
	Exclue	1	1,6
	Total	63	100,0

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (128) : Statistiques de fiabilité (NAA 620)	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,756	2

Source : Données du Spss.

Interprétation :

L'alpha de Cronbach est de **0,756** qui est supérieur à **0,6**. Ce qui nous permet de valider l'agrégation des variables.

Tableau (129) : Statistiques de total des éléments (NAA 620)				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
NAA62001	3,95	1,522	0,615	.
NAA62002	3,15	1,143	0,615	.

Source : Données du Spss.

Tableau(130) : Statistiques sur échantillon uniques (NAA 620)				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
NAA620	62	3,5484	1,03508	0,13146

Source : Données du Spss.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Tableau (131) : Test sur échantillon unique (NAA 620)						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
NAA620	4,172	61	0,000	0,54839	0,2855	0,8112

Source : Données du Spss.

Interprétation :

D'après les deux tableaux précédents, la moyenne est de **3,5484** donc supérieure à **3**, le test T est d'une valeur de **4,172** donc supérieur à **2** et le Sig est d'une valeur de **0** donc inférieur à **0,05**. Ces résultats sont significatifs, et nous permettent d'accepter l'hypothèse H04-12.

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Conclusion :

Ce dernier chapitre constitue la valeur ajoutée de notre étude, car nous avons étudié la place des normes algériennes d'audit dans l'exercice professionnel de l'audit comptable et financier en Algérie. Pour ce faire, nous avons testé quatre hypothèses différentes, et douze sous-hypothèses formulées dans le but de connaître la réalité de l'application des douze normes émises par l'Algérie.

D'après les résultats de notre étude empirique, nous avons constaté que tout d'abord les professionnels algériens rencontrent en général, des obstacles dans leurs pratiques professionnelles et en particulier les honoraires et la concurrence déloyale sont les principales contraintes. Concernant les normes d'audit, elles sont généralement applicables à un niveau acceptable, à l'exception de trois normes : NAA 505, NAA 580 et la NAA 210 qui est applicable mais sans la précision des différents termes et conditions de la norme.

Conclusion Générale

Conclusion générale :

La présente étude avait pour objectif de déterminer le contenu et la notion de l'audit comptable et financier. Ainsi d'éclaircir la notion de normalisation. Cette dernière est une nouvelle notion en Algérie, qui est apparue avec l'adoption des normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS) et a été confirmée et complétée par l'adoption des normes internationales d'audit (ISA) après l'absence d'une nomenclature en normes d'audit qui organise la pratique de l'audit en Algérie durant plusieurs années.

Nous avons essayé à travers le premier chapitre de notre étude de cerner la démarche d'audit comptable et financier, avec toutes les techniques et procédures nécessaires pour le déroulement d'une mission d'audit. Cette dernière passe par une démarche bien définie qui se déroule en quatre phases essentielles. En suivant cette démarche, l'auditeur assure la collecte des éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les états financiers de l'entreprise auditée. La collecte de ces preuves nécessite la mise en œuvre des procédures d'audit, dans chaque phase de la mission.

Tout d'abord, dans la première phase de la mission, l'auditeur doit prendre connaissance générale sur l'entreprise et sur ses principales activités afin de planifier sa mission. Ensuite, il doit évaluer le contrôle interne de l'entreprise, dans le but de détecter les points faibles du système. Cette phase est très importante pour l'auditeur car elle lui permet d'évaluer l'incidence de ces faiblesses sur le programme de contrôle des comptes. La troisième phase est la phase clé de la démarche, l'auditeur met en œuvre des procédures de contrôle des comptes dans le but de valider les différentes assertions d'audit et détecter les erreurs significatifs et leurs incidences sur les comptes. Enfin, la dernière phase

Conclusion générale

de la démarche est la phase finale, où l'auditeur fait sa conclusion en fondant une opinion sur la sincérité des états financiers.

Dans le deuxième chapitre, nous avons traité d'abord la normalisation comptable internationale et les normes internationales de comptabilité IAS/IRFS. Ces dernières sont émises dans le but d'assurer une grande qualité de l'information financière et unifier la profession dans un contexte international très large. Ensuite, nous avons définie la démarche de normalisation suivie par les organismes normalisateurs qui est une démarche bien organisée. Enfin nous avons exposé toutes les normes internationales d'audit et leurs importances dans l'exercice professionnel de l'audit comptable est financier.

Toutes ces notions n'ont pas de sens si elles ne sont pas traitées dans le contexte algérien. Pour cela, nous avons consacré le troisième chapitre à la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie, et nous avons expliqué les premières normes algériennes d'audit (NAA) adoptées à partir du référentiel international d'audit (ISA). L'adoption de ce dernier va permettre d'améliorer la pratique professionnelle de l'audit en Algérie, comme nous avons vu dans le quatrième chapitre de ce travail.

L'objectif du quatrième chapitre était de connaître la réalité de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie, et d'étudier l'importance des Normes Algériennes d'Audit (NAA) dans la démarche d'audit. Nous avons exposé dans ce chapitre, les différents résultats de notre étude empirique par questionnaire. Ces résultats nous ont permis d'accepter ou de rejeter les hypothèses de notre étude, que nous avons exposé selon quatre axes différents.

Les résultats de l'étude :

Les résultats de notre étude sont représentés selon le classement du questionnaire de l'étude qui est réparti en quatre axes :

1. Le premier axe : Normes internationale d'audit et qualité d'audit :
D'après les résultats significatifs exposés dans le quatrième chapitre. On peut dire que les normes internationales d'audit contribuent à l'amélioration de la qualité d'audit, à travers l'amélioration de plusieurs variables, en particulier la performance de l'auditeur, et la qualité du rapport d'audit. A travers les résultats significatifs de cet axe, nous confirmons **la première hypothèse, formulée comme suit : les normes internationales d'audit améliorent la qualité de l'audit.**
2. Le deuxième axe : Normes internationales d'audit et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.
D'après, les résultats, les deux variables (pratique 3 et pratique 4), qui sont regroupées dans le premier dans une variable appelée pratique A. Ces sont significatives. Cela veut dire, que la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier diverge de la pratique selon les normes internationales, bien évidemment avant de les adopter. Quant aux résultats de la deuxième variable B, qui regroupe les variables : (Pratique 2, pratique 5, pratique 6, pratique 1). Ils ne sont pas représentatifs, donc l'adoption des normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS), n'a pas exigé l'adoption des normes internationale d'audit. Selon ces professionnels, et les normes comptables vont pas permettre d'améliorer le domaine de la comptabilité, par contre, ils permettent d'améliorer la pratique d'audit. La même chose pour la deuxième variable, selon ces professionnels, les normes

internationales d'audit ne permettent pas l'application des normes comptables. Et enfin, l'adoption des normes internationales d'audit ne minimise pas la divergence dans la pratique des auditeurs algériens. et, les professionnels d'audit ne doivent pas être formés après l'adoption de ces normes. A travers ces résultats, on peut accepter moyennement la deuxième hypothèse qui est formulée comme suit : **L'adoption des normes internationale d'audit permettra à l'Algérie d'améliorer les domaines de d'audit et de comptabilité. C'est-à-dire, L'adoption des normes internationales permettra à l'Algérie d'améliorer que le domaine de l'audit.**

3. Le troisième axe : Contraintes et obstacles dans la pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie. D'après, les résultats, les deux variables (Obstacle 1 et pratique 3), qui sont regroupées dans le premier dans une variable appelée obstacle A, et les résultats des variables (obstacle 5, obstacle 6, obstacle 7) sont significatives. Cela veut dire que toutes les variables du troisième axe le représentent bien, à part la deuxième variable. Ce qui confirme la troisième hypothèse formulée comme suit : **Les professionnels d'audit algériens rencontrent plusieurs obstacles dans l'exercice professionnels de leurs missions, mais ne rencontrent pas des difficultés dans la pratique des normes d'audit.**
4. Le quatrième Axe : Place des normes algériennes d'audit dans la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie. Afin d'étudier cet axe, nous l'avons divisé en douze sous-hypothèses selon les douze normes algérienne d'audit. D'après les résultats de cet axe, la plupart des normes sont appliquées sauf quelques normes : **La première norme, NAA 210, est appliquée**

Conclusion générale

par la plupart des professionnels d'audit, mais son application n'est pas avec tous les termes et conditions de la NAA 210. D'après ces professionnels, La lettre de mission est une simple acceptation de mandat ou ordre de mission, sans préciser les différents termes et conditions et une lettre de mission avec les termes et conditions est généralement mal pris par les dirigeants des entreprises car c'est un type d'engagement pour les deux parties (Commissaires aux comptes et dirigeants) Ce qui confirme notre hypothèse H04-1. **La deuxième norme, NAA 505** : Selon les résultats de l'étude, cette norme n'est pas appliquée par beaucoup de commissaires aux comptes, et d'après ces professionnels : « ne jamais faire recours aux confirmations des tiers, à cause des dirigeants qui voient mal cette confirmation et n'acceptent jamais de signer la lettre de confirmation », ce qui confirme notre sous hypothèse H04-2. **La troisième norme, NAA 580** : la présente norme est traitée comme la précédente, les professionnels d'audit obtiennent rarement du dirigeant une déclaration écrite et c'est pour la même raison précédente. Ce qui confirme notre hypothèse H04-3. **La quatrième norme, NAA 560** : d'après les résultats de notre étude, qui ne sont pas significatifs, les professionnels d'audit collecte suffisamment d'éléments probants pour identifier les événements postérieurs, ce qui ne confirme pas notre hypothèse H04-4. Toutes les autres normes sont appliquées par les professionnels d'audit, d'après les résultats de notre étude, ce qui confirme le reste des sous hypothèse.

Recommandations :

Après avoir analysé les résultats de notre étude, il est très important de proposer quelques recommandations :

1. Tout d'abord, nous avons constaté qu'il existe quelques normes qui ne sont pas appliquées par les professionnels d'audit algériens, donc il faut mettre en œuvre des instructions bien claires pour assurer leur application, car la plupart de ces normes ne sont pas appliquées à cause de l'indépendance limitée des commissaires aux comptes et la concurrence déloyale entre les auditeurs.
2. Nous avons traité dans le second chapitre, un ensemble de normes internationales d'audit (ISA), qui n'ont pas été émises jusqu'à aujourd'hui. Comme nous l'avons indiqué dans le second chapitre, les normes internationales d'audit se complètent, et il ne suffit pas d'adopter une norme sans l'autre. L'Algérie par exemple a adopté douze normes sans adopter par exemple une norme importante, qui est la ISA 200, qui définit les différents termes nécessaires à la compréhension de toutes les autres normes (ISA). D'un autre côté, les normes qui ont été adoptées par l'Algérie ne représentent que tiers des normes internationales d'audit qui sont jusqu'à aujourd'hui trente six (36) normes.
3. La mission d'audit financier, a pour objectif de certifier la régularité et la sincérité de l'information financière représentées dans les états financiers pour ses utilisateurs. Les utilisateurs privilégiés de l'information financière sont les investisseurs, pour cette raison, il est très nécessaire de rendre le marché financier algérien plus dynamique.

Conclusion générale

4. D'après l'enquête que nous avons menée auprès des professionnels d'audit, ils rencontrent plusieurs obstacles dans l'exercice professionnel de leurs missions et en particulier les honoraires du commissaire aux comptes ne sont pas adéquats avec la charge et la pression du travail. Il est très important de mettre un barème qui prend en compte : la charge du travail, la pression que subit la majorité de ces professionnels surtout dans la période de la clôture des bilans et qui prend en considération la grande responsabilité qui est à la charge de ces professionnels.
5. Contrairement à la majorité des professionnels d'audit qui ne voient pas qu'il est nécessaire de former les professionnels d'audit après l'adoption des normes internationales d'audit, nous trouvons qu'il est primordial de mettre en œuvre un programme de formation sur ces normes, et surtout sur leur application dans le contexte algérien.

Références

Bibliographiques

Références bibliographiques

I. Ouvrages :

1. Burlaud. A, J- Y Eglem, P. Mykita ; Dictionnaire De Gestion, Ed Foucher, Paris 1995.
2. Hamini A., L'audit Comptable Et Financier, Berti Edition, 1^{ere} Ed, Alger 2001.
3. Boutemadja Abdelmalek, L'audit Interne, Edition L'entreprise, 2013.
4. Finet Alain, Gouvernance D'entreprise, Nouveaux Defits Financiers Et Non Financiers, Edition De Boeck, 2009.
5. Manh-Bena Anne Le, Le Processus De Normalisation Comptable Par L'iasb : Le Cas Du Resultat, These Pour L'obtention Du Titre De Docteur En Sciences De Gestion, Conservatoire National Des Arts Et Metiers, Centre De Recherche En Comptabilite, 2009.
6. Anne-Lyse Blandin Et Deysine Marie-Amelie, Comptable, Editions Francis Lefebvre, 34 Ed, 2015, Paris.
7. Antoine Mercier Et Merle Philippe, Audit Et Commissariat Aux Comptes, Guide De L'auditeur Et De L'audite, Ed Francis Lefebvre, France, 2010.
8. Apotheloz Bernard, Stettler Alfred, Dousse Vincent, Et Dong Minyue, Maitriser L'information Comptable, Edition Presses Polytechniques Et Universitaires Romandes, Lausanne, Italie, 2008.
9. Colmant Bruno, Michel Pierre-Armand, Tondeur Hubert, Les Normes Ias-Ifrs: Une Nouvelle Comptabilite Financiere, Edition Pearson, France, 2013.
- 10.Boitel Chantal, Brunnarius Cedric, Carau Therese, Chasseraud David, Comptabilite Et Finance D'entreprise, Edition Breal, 2006.
- 11.Alazard Claude Et Separi Sabine, Le Contrôle De Gestion, Manuel Et Applications, Dunod, 6 Ed 2004.

12. Combes, Labrousse, *Audit Financier Et Contrôle De Gestion* ,
Fondements Et Cas Pratiques, Publi-Union Ed 1997.
13. *Dictionnaire D'économie*, Groupe Revue Fiduciaire, 2010.
14. Babbie Earl, *The Basics Of Social Research*, Thomson, Wadsworth,
Fourth Edition, Usa, 2008.
15. Sutter Emilio Et Autres (Hunziker Stefan Et Grab Hermann), *Guide
Du Sci*, 2ditions Haupt, Berne, 2012.
16. *Encyclopédie De Management* ;Bibliothèque Centrale.
17. Guerra Fabienne, *Comptabilité Managériale: Le Système
D'information Comptable*, Edition De Boeck, Bruxelles, 2003.
18. Feujo I , *Guide Des Audits*, Afnor.
19. Giraud Françoise, Saulfic Olivier, Naulleau Gérard, Hélène Marie
Delmond Et Laurent Pierre Bescos ; *Le Contrôle De Gestion Et
Pilotage De La Performance*.
20. Parrat Frédéric, *Le Gouvernement D'entreprise*, Edition Maxima,
1999.
21. Langlois. G, Bonnier. C Et Bringer.M, *Contrôle De Gestion*, Bréal,
2008.
22. Valin Gérard Avec Gavanou.J F, C.Guttman, J. Le Vourch, *Controlor
Et Audithor*, Dunod, Paris, 2006.
23. Cerbah Hamid, *Gestion Comptable Par L'application Selon Le
Nouveau Scf*, Edition Pages Bleues, Alger, 2012.
24. Igalens Jacques Et Peretti Jean-Marie, *Audit Social*, Éditions
D'organisation, Paris, 2008.
25. Renard Jacques Et Autres *Théorie Et Pratique De L'audit Interne*, Ed
Eyrolles, 6 Ed, Paris, 2008.
26. Raffegeau Jean, *Audit Et Contrôle Des Comptes*, Ed Publi-Union,
Paris, 1979.

27. Feghali Khalil, Les Techniques Et Les Procédures D'audit Comptables Et Financier, Edition L'harmattan , Paris, 2015.
28. Huynh Kim, Economie Industriel, Edition Bréal, Paris, 2004.
29. Collins Lionnel, Valin Gérard, Audit Et Contrôle Interne, Aspects Financiers, Opérationnels Et Stratégiques, Dalloz, 4 Ed, 1992.
30. Gavard-Perret Marie-Laure, Gotteland David, Haon Christophe, Et Jolibert Alain, Méthodologie De La Recherche En Sciences De Gestion, Pearson, 2 Edition, France, 2012.
31. Yribarren Max, Les Sondages Au Service De L'audit, Paris, Hommes Et Techniques, 1975.
32. Veron Nicolas, Matthieu Autret Et Alfred Galichon, L'information Financière En Crise : Comptabilité Et Capitalisme, Edition Odile Jacob, Paris, 2004.
33. Barbe Odile, Et Laurent Didelot, Maitriser Les Ifrs, Groupe Revue Fiduciaire, 5 Eme Edition, 2010.
34. Oecd Economics Glossary / Glossaire De L'économie De L'ocde 2006, Isbn 92-64-03586-9 C Ocd 2006.
35. Gallet Olivier, Halte Aux Fraudes, Edition Dunod, 3ème Edition, Paris, 2014.
36. Lemant Olivier, La Conduite D'une Mission D'audit Interne 2^{ème} Ed, Dunod Paris 1995.
37. Laurent Pauline Et P. Tcherkowsky, Pratique De L'audit Opérationnel, Edition D'organisations, Paris, 1991.
38. Quand Il S'agit D'un Audit Initial, L'auditeur Doit Mettre En Œuvre Des Procédures Prévues Par La Naa 220.
39. Anthony R .N, Planning And Control Systems A Framework For Analysis, Harvard University, 1965.
40. Borsali Rachida, Les Normes Comptables Du Scf, Edition Aloulfia Talita, 2010.

41. Obert Robert, Et Marie-Pierre Mairesse, Comptabilité Et Audit, Manuel Et Applications, Edition Dunod, 4 Ed, Paris, 2012.
42. Société Nationale De Comptabilité, Guide D'audit Et De Commissariat Aux Comptes, Drh, 1989.
43. Sanchez Sophie, Les Métiers De L'expertise Comptable, Edition L'étudiant, 2007
44. Terminologie Comptable, Comptables Agréés Du Québec, Vol.1 No27, Publication Initiale: Mai 1983, Révision : Décembre 2011.
45. Th Carlier, B. Colmant, Ph. Denbour, J-F. Hubin, A. Jorissen, L. Van Der Tas, IFRS Et La Crise Financière, Maklu, 2010.
46. Jacqot Thierry Et Mipkoff Richard, Comptabilité De Gestion, Analyse Et Maîtrise Des Coûts, Edition Pearson Education, Paris, 2007.
47. Carlier Thomas, Elouch Fouad Et Véronique Weets, IFRS : La Pratique, Normes Internationales D'information Financière, Deloitte, Belgique, 2016.
48. Thierry Cyaubère Et Jacques Muller, Contrôle De Gestion, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002.
49. Dick Wolfgang Et Franck Missonier-Piera, Comptabilité Financière En IFRS, Pearson, 2ème Edition, France, 2009.

II. Loi et règlements :

1. Arrêté Du 23 Rajab 1429 Correspondant Au 26 Juillet 2008 Fixant Les Règles D'évaluation Et De Comptabilisation, Le Contenu Et La Présentation Des Etats Financiers Ainsi Que La Nomenclature Et Les Règles De Fonctionnement Des Comptes, Article 112-1.
2. Code De Commerce Algérien.

3. Communiqué Du 02/01/2017 Fixant Les Listes Des Professionnels Inscrits Aux Tableaux De L'ordre National Des Experts Comptables, La Chambre Nationale Des Commissaires Aux Comptes Et De L'organisation Nationale Des Comptables Agrées Au Titre De L'exercice 2017.
4. Décision n°002 du 04 février 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.
5. Décision n°150 du 11 octobre 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.
6. Décision n°23 du 15 mars 2017 portant Normes Algériennes d'Audit.
7. Journal Officiel De La République Algérienne N 19, Du 25 Mars 2009, Arrêté Du 26 Juillet 2008, Fixant Les Règles D'évaluation Et De Comptabilisation, Le Contenu Des Etats Financiers Ainsi Que La Nomenclature Et Les Règles De Fonctionnement Des Comptes.
8. Journal Officiel De La République Algérienne N 74, Loi N 07-11 Du 25 Novembre 2007 Portant Système Comptable Et Financier.
9. Loi N 10-01 Du 29 Juin 2010 Relative Aux Professions D'expert-Comptable, De Commissaire Aux Comptes Et De Comptable Agréé (Journal Officiel N 42, Du 11 Juillet 2010).
10. Loi N° 10-01 Du 16 Rajab 1431 Correspondant Au 29 Juin 2010.
11. Loi N° 91-08 Du 27-Avril, J.O N° 20 Du 01-Mai-1991.
12. Ordonnance N°69-107 Portant La Loi Des Finances pour l'année 1970, Article 39.

III. Revues :

1. Charron Claude: Pourquoi Des Normes D':Audit, Revue Française De Comptabilite, N° 236, Octobre 2000.

2. Laurent Cappelletti, L'audit Et Le Contrôle Au Centre De L'éthique D'entreprise, Revue Economie Et Management, N° 123, Avril 2007.
3. Tahri Elaila, Enjeux D'utilité De La Juste Valeur : Application Aux Entreprises Publiques Algériennes, Revue Nouvelle Economie, N 11, Vol 2, 2014.
4. Nicolas Véron, Normalisation comptable internationale : une gouvernance en devenir, Rapport du Conseil d'Analyse Economique, Les normes comptables et le monde post-Enron. cite internet : http://veron.typepad.com/main/files/CAE_NormesComptables.pdf
5. Claudia Benz, Important ou utile ? Le caractère significatif est déterminant, article, <https://disclose.pwc.ch/20/fr/article-update--02/>.
6. Laurent Cappelletti, Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? Revue Comptabilité, contrôle, audit, page 08. <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2006-1-page-27.htm>
7. Lionel ESCAFFRE, la notion de juste valeur, article, <file:///C:/Users/HP/Downloads/LA%20NOTION%20DE%20JUSTE%20VALEUR%20-%202012%2004%2010.pdf>
8. La responsabilité pénale du commissaire aux comptes, Revue de l'auditeur, cite: <http://www.cn-cncc.dz/images/revue1.pdf>
9. La politique de l'Algérie adoptée au lendemain de l'indépendance, <file:///C:/Users/HP/Downloads/53971cd139309.pdf>
10. Gestion de la qualité, audits externes et internes, Jean-François Nanterme, http://www.lomag-man.org/qualite/audits_qualite.pdf

IV. Normes internationales :

1. Normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS).
2. Normes internationales d'audit (ISA).
3. Normes d'exercice professionnel (NEP)

V. Site internet :

1. <file:///C:/Users/HP/Downloads/538d7790c6172.pdf>
2. <https://www.cncc.fr/mission-legale.html>, consulté le 05 janvier 2016.
3. <file:///C:/Users/HP/Downloads/53bb8df875fff.pdf>, consulté le 22 mars 2015.
4. <https://www.l-expert-comptable.com/a/532337-comprendre-les-normes-comptables-ifs-et-les-normes-ias.html#para1>
5. <http://www.reportingbusiness.fr/analyse-financiere/definition-des-normes-comptables-ifs.html>
6. Journal officielle de l'union européenne du 18/02/2008, P 07 ;
<file:///C:/Users/HP/Downloads/IAS1%20regl%20CE%201274-2008.pdf>
7. <https://www.glossaire-international.com/pages/tous-les-termes/normes-ifs.html>
8. http://www.focusifs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifs/preface_des_normes
9. Journal officielle de l'union européenne du 18/02/2008, P 07 ;
<file:///C:/Users/HP/Downloads/IAS1%20regl%20CE%201274-2008.pdf>
10. <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifs-proprement-dites/item45597.pdf>
11. http://www.focusifs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifs/cadre_conceptuel
12. http://www.focusifs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifs/cadre_conceptuel
13. <https://www.cncc.fr/la-reglementation.html>
14. www.ifac.org/about-ifac

15. Rapport du SIC N 275, juin 2009, file:///C:/Users/HP/Downloads/Juin2009_ElaborationIFRS.pdf,
16. http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/preface_des_normes
17. Norme Internationale d'Audit 230 : documentation de l'audit. <http://www.nifccanada.ca/key-terms-french-only/item21185.pdf>
18. IAS 24, paragraphe 9, page 2. <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item45624.pdf>
19. http://www.ccomptes.org.dz/index_fr.html
20. Journal Officiel N20 du 01/05/1991.
21. <https://cn-cncc.dz/circulaire-n01-du-26-fevrier-2016/>.
22. <http://www.e-marketing.fr/Definitions-Glossaire/echantillonnage-304247.htm#DTZe76SYbYxFXB0S.97> l'article 170 de la constitution de 1996 modifiée par la loi n° 02-03 du 10 avril 2002 (JORADP n° 25 du 14 avril 2002) et la loi n° 08-19 du 15 novembre 2008 (JORADP n° 63 du 16 novembre 2008).

Annexes

Annexe : Questionnaire de l'étude

Deuxième partie : Normalisation et Pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie.

	Tout à fait d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Tout à fait en désaccord
Les normes internationales d'audit					
Les normes internationales d'audit contribuent à l'amélioration de la qualité de l'audit.					
Les normes internationales d'audit contribuent à l'amélioration de la performance de l'auditeur.					
Les normes internationales d'audit assurent l'amélioration de la qualité de l'information financière.					
Les normes internationales d'audit donnent une assurance suffisante pour les utilisateurs de l'information financière dans la prise de décision.					
Les normes internationales d'audit contribuent à minimiser la divergence dans la pratique professionnelle de l'audit dans les différents pays.					
Il existe une relation entre les normes internationales de comptabilité et les normes internationales d'audit.					
Les normes internationales d'audit et la pratique professionnelles de l'audit financier en Algérie.					
En Algérie, l'adoption des normes internationales de comptabilité IAS /IFRS a exigé l'adoption des normes internationale d'audit (ISA).					
L'adoption des normes internationale d'audit va permettre d'assurer la bonne application des IAS/IFRS.					
La pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie diverge de la pratique selon les normes internationales d'audit.					
L'adoption des normes internationales d'audit est le meilleur moyen pour améliorer la pratique professionnelle de l'audit en Algérie.					
Les normes internationales d'audit permettront de minimiser la divergence dans la pratique des auditeurs algériens.					
Après l'adoption des normes internationales d'audit, les auditeurs doivent être formés en permanence.					
Les normes internationales d'audit sont					

Annexe : Questionnaire de l'étude

ajustées et adaptées avec le contexte algérien.					
Contraintes et obstacles dans la pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie.					
Il existe plusieurs obstacles dans la pratique professionnelle de l'audit financier en Algérie.					
Il existe également des difficultés dans la pratique des normes d'audit adoptées récemment.					
Les honoraires de l'auditeur ne sont pas adéquats avec sa charge de travail et avec sa responsabilité.					
Il existe une concurrence déloyale entre les auditeurs.					
Les systèmes de contrôle interne des entités auditées sont généralement faibles.					
Il existe un manque de formation professionnelle des auditeurs.					
Il existe un contrôle sur les rapports des auditeurs (opinions).					

Troisième partie : Normes Algériennes d'audit (NAA 210, NAA 505, NAA580, NAA 560)

	Toujours	Souvent	Parfois	Rarement	Jamais
<u>NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit</u>					
01- Dans vos missions d'audit, établissez-vous une lettre de mission définissant les termes et conditions de l'intervention ?					
02- Si oui, est ce que votre lettre comporte les informations suivantes :					
- La nature et l'étendue des interventions que vous menez conformément aux normes d'audit ;					
- La façon dont seront portées à la connaissance des dirigeants les conclusions de votre intervention ;					
- Les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;					
- La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce					

Annexe : Questionnaire de l'étude

justificative ou autre information demandée dans le cadre de vos interventions ;					
- Le rappel des informations et documents que l'entreprise doit vous communiquer ou mettre à votre disposition ;					
- Le souhait de recevoir une confirmation écrite des dirigeants de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;					
- Le budget d'honoraires					
03 -Est-ce que vous établissez une lettre de mission complémentaire dans le cas nécessaire ;					
<u>NAA 505 Confirmations externes</u>					
01 -Pendant vos missions d'audit, faites vous recours aux demandes de confirmation externes ?					
02 -est ce que vous exploitez correctement les réponses reçues aux demandes de confirmation ?					
03 -En cas de refus fondé de la direction des demandes de confirmation, est ce que vous mettez en œuvre des procédures alternatives ?					
04 -En l'absence de réponse des tiers sélectionnés, est ce que vous mettez en œuvre des procédures alternatives ?					
<u>NAA 580 Déclarations écrites</u>					
01 -est ce que vous obtenez du dirigeant une formulation écrite des déclarations que vous estimez nécessaire pour conclure sur les assertions que vous souhaitez vérifier ?					
Si oui, reprennent-elles notamment les éléments suivants :					
- Conception et mise en œuvre, dans l'entité, des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ?					
- Estimation des effets des anomalies relevées par vous-même, lors de votre audit et qui n'ont pas été corrigées ?					
- Signalement à vous-même, des faits significatifs liés à des fraudes commises ou suspectées dont elle a eu connaissance ?					
- Confirmations de la communication de son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ?					
- Prise en compte des textes légaux et					

Annexe : Questionnaire de l'étude

réglementaires ?					
- Information sur les parties liées requise par le référentiel comptable applicable ?					
- Plans d'actions de la direction pour l'avenir lorsque des faits susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ont été identifiés.					
NAA 560 : événements postérieurs					
01-Collectez-vous suffisamment d'éléments probants et appropriés vous permettant d'identifier les événements postérieurs ?					
02-Mettez-vous des procédures d'audit, si des événements postérieurs sont survenus entre la date de votre rapport et la date de publication des états financiers?					
03-Mettez-vous des procédures d'audit, si des événements postérieurs sont survenus après la date de publication des états financiers?					
NAA 300 : Planification d'un audit d'états financiers					
01-Etablissez-vous un plan de mission décrivant l'approche générale des travaux d'audit et leur étendue par écrit avant de commencer votre mission ?					
Le plan de mission comporte-il les informations requises par la norme NAA 300(étendue, calendrier, orientation des travaux, seuils de signification retenus, les lignes directrices nécessaire à l'élaboration du programme de travail ?					
Est- ce que le plan de mission fait-il l'objet de modification sur la base des éléments collectés, autant que nécessaire ?					
NAA 500 : éléments probants					
01-Dans vos missions, mettez –vous en œuvre des procédures d'audit, vous permettant d'obtenir d'éléments probants suffisants (une quantité suffisante) ?					
02- ces éléments probants sont-elles d'une qualité suffisante (fiabilité et pertinence) ?					
NAA 510 : Mission d'audit initiales- Soldes d'ouverture					
01-Est-ce que dans le cas d'une mission d'audit initiale, collectez-vous les éléments suffisants et appropriés vous permettant de vérifier que : -les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice en cours; - les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans l'exercice en cours.					
02-est-ce que le CAC prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur ?					
NAA 700 : fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers					

Annexe : Questionnaire de l'étude

01-est ce que vous vous forger une opinion que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.					
02-Dans vos mission, donnez vous une conclusion, si vous avez obtenu ou non une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.					
03- exprimez-vous une opinion dite « non modifiée », dans votre rapport, lorsque vous concluez que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable ?					
04- exprimez-vous une opinion dite « modifiée », dans votre rapport lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives ou lorsque vous ne pouvez pas recueillir suffisamment d'éléments probants vous permettant de fonder une opinion que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.					
NAA 520 : Procédures analytiques					
01-Mettez vous des procédures analytiques lors de la prise de connaissance de l'entité, de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, afin d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ?					
02-utilisez-vous les procédures analytiques en tant que contrôle de substances ?					
03-Mettez vous en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectués à la fin de l'audit ?					
NAA 570 : continuité de l'exploitation					
01- Déterminez-vous s'il existe ou non, une incertitude importante sur la continuité de l'exploitation de l'entité?					
02 Lorsque vous estimez qu'il existe une incertitude importante sur la continuité de l'exploitation, assurez-vous qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe ?					
03-Lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que vous, considère que l'application de cette hypothèse est inappropriée, exprimer- vous une opinion défavorable ?					
NAA 610 : utilisation des travaux des auditeurs internes					
01-lorsque les entités auditées disposent un audit interne, utilisez-vous les travaux réalisés					

Annexe : Questionnaire de l'étude

par ce dernier ?					
02-est ce que vous appréciez si ces travaux sont adéquats pour votre mission ?					
NAA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.					
01-Utilisez-vous les travaux réalisés par des experts dans des domaines autres que l'audit et la comptabilité ?					
02- Dans le cas où ces travaux sont utilisés, est-ce qu'ils vous permettent généralement de conclure sur le respect des assertions que vous souhaitez vérifier ?					

- veuillez préciser les tiers qui sont concernés par les confirmations directes :
- Clients
 fournisseurs
 banques
 avocats
 collectivités publiques
 Conservations des hypothèques
 Autres, précisez.....

Merci pour votre temps.

Mme Rafika KAZOUZ

Sommaire

Sommaire

Liste des tableaux	
Liste des figures	
Liste des abréviations	
Introduction générale.....	15

Premier Chapitre : Cadre conceptuel et théorique de l'audit comptable et financier

Introduction	25
Section 01 : Dimension historique et définition de l'audit.....	26
1 Audit : origine du mot et évolution de la discipline.....	26
2 Audit et théorie de l'Agence	29
3 Les grands cabinets d'audit dans le monde	30
4. Audit : un mot, plusieurs synonymes	33
4.1 Audit et contrôle	33
4.2 Audit et conseil.....	34
4.3 Audit et révision	34
5. La place de l'audit parmi différents types de contrôle	35
5.1 Le contrôle interne.....	36
5.2 Le contrôle de gestion.....	36
5.2.1 Définition du contrôle de gestion et sa relation avec l'audit.....	36
5.2.2 Outils du contrôle de gestion : les tableaux de bord stratégiques.....	39
5.3 Le contrôle organisationnel.....	41
6. Audit : une notion, plusieurs définitions.....	41
7 .Audit : une discipline et plusieurs types	42
7.1 En fonction de l'intervenant	43
7.2 En fonction du statut de l'auditeur.....	45
7.3 En fonction de l'objectif de la mission	46
Section 2 : L'audit financier et la notion de risque d'audit.....	47
1. Objectifs généraux de l'audit comptable et financier	47
2. Risque d'audit.....	50
2.1 Le Risque inhérent.....	51
2.1.1 Nature de l'activité et la spécificité de quelques comptes	51
2.1.2 Méthodes comptables	52
2.1.3 Le traitement comptable	52
2.1.4 L'environnement économique et les réglementations qui sont applicables à l'entreprise	53
2.2 Le risque de contrôle	53
2.3 Le risque de non détection	53

2.4 La relation entre les différents types de risque d'audit.....	54
3. Le seuil de signification et importance relative.....	56
3.1 Définition du seuil de signification	57
3.2 Détermination du seuil de signification	58
Section 03: Démarche générale de l'audit financier.....	60
1. Prise de connaissance générale de l'entreprise.....	61
1.1 Les informations générales sur l'entreprise	62
1.2 Les informations sur l'activité de l'entreprise.....	62
1.3 Les informations sur l'environnement réglementaire et les caractéristiques juridiques de l'entreprise	63
1.4 Les informations sur le système comptable et financier de l'entreprise	64
2 Evaluation du système de contrôle interne.....	65
2.1 Définition du contrôle interne.....	65
2.2 Les principes nécessaires pour l'obtention d'un bon contrôle interne..	68
2.3 Appréciation du contrôle interne.....	69
2.3.1 L'importance de l'appréciation du contrôle interne	69
2.3.2 Démarche d'appréciation du contrôle interne.....	70
2.3.2.La saisie des procédures ou la description du système (SCI).....	71
2.3.3 Confirmation de la compréhension du système : tests de conformité.....	75
2.3.4 L'évaluation préliminaire du contrôle interne	77
2.3.5 Confirmation de l'application du système	79
2.3.6 L'évaluation définitive du système de contrôle interne	79
3 Contrôle des comptes.....	80
3.1 Adaptation du programme de contrôle	84
3.2 Réalisation des tests de cohérence et de validation sur les comptes	84
3.3 Evaluation des résultats des tests.....	85
3.4 Examen de l'ensemble des comptes annuels.....	85
4. Travaux de fin de mission et rapport d'audit.....	86
4.1 Les éléments d'un rapport d'audit.....	87
4.2 Les formes d'opinion.....	88
Conclusion.....	91

Chapitre II : Normalisation internationale au service de l'information financière.

Introduction.....	93
-------------------	----

Section 01 : Normalisation comptable et normes internationales d'information financière (IAS/IFRS)

1. Le cadre conceptuel des IAS/IFRS.....	94
1.1 Définition et objectifs des IAS/IFRS.....	94
1.2 Définition et objectifs des états financiers.....	96

1.3	Les éléments des états financiers.....	98
1.4	Hypothèses de base des IAS/IFRS.....	99
2.	L'information financière	103
2.1	Objectifs de l'information financière.....	103
2.2	Caractéristiques de l'information financière.....	105
3.	Les utilisateurs de l'information financière.....	110

Section 02 : Notion et processus de normalisation.....114

1.	Définition, sources et objectifs de la normalisation.....	114
1.1	Définition et objectifs de la normalisation.....	114
1.1.1	Notion de normalisation comptable.....	114
1.2	Définition et objectifs de la normalisation d'audit.....	116
1.3	Source de normalisation.....	118
2.	Organismes normalisateurs	118
2.1	Organisme normalisateur de comptabilité.....	118
2.1.2	Historique de L'IASB.....	119
2.2	Organisme normalisateur des normes d'audit.....	122
2.2.1	Objectifs de l'IFAC.....	122
2.2.2	Fonctionnement de l'IFAC et fonctionnement de l'AASB.....	123
3.	Processus de normalisation internationale	124
3.1	Processus de normalisation internationale de comptabilité.....	124
3.2	Processus de normalisation internationale d'audit.....	125

Section 03 : Les normes internationales d'audit (ISA)127

1.	La norme internationale d'audit (ISA) 200.....	127
2.	La norme internationale d'audit (ISA) 220.....	132
3.	La norme internationale d'audit (ISA) 230.....	132
4.	La norme internationale d'audit (ISA) 240.....	134
5.	La norme internationale d'audit (ISA) 250.....	135
6.	La norme internationale d'audit (ISA) 260.....	136
7.	La norme internationale d'audit (ISA) 265.....	137
8.	La norme internationale d'audit (ISA) 315.....	138
9.	La norme internationale d'audit (ISA) 320.....	139
10.	La norme internationale d'audit (ISA) 330.....	139
11.	La norme internationale d'audit (ISA) 501.....	140
12.	La norme internationale d'audit (ISA) 530.....	141
13.	La norme internationale d'audit (ISA) 540.....	142
14.	La norme internationale d'audit (ISA) 550.....	143

15.La norme internationale d’audit (ISA) 600.....	144
16.La norme internationale d’audit (ISA) 705.....	145
17.La norme internationale d’audit (ISA) 706.....	146
18.La norme internationale d’audit (ISA) 710.....	147
19.La norme internationale d’audit (ISA) 720.....	148
20.La norme internationale d’audit (ISA) 800,805, 810.....	149
Conclusion.....	150

Chapitre III : Normalisation et Audit : de l’international au contexte algérien.

Introduction.....	152
-------------------	-----

Section 01 : Normalisation comptable en Algérie.....153

1. La démarche d’adoption du SCF.....	153
2. Les Objectifs du Système Comptable et Financier.....	155
3. Le cadre conceptuel du système comptable et financier.....	156
3.1 Les règles d’évaluation.....	158
3.1.1 La juste valeur.....	159
3.1.2 Les mesures de la juste valeur.....	159
3.1.3 La valeur nette de réalisation.....	162
3.1.4 La valeur actualisée.....	162
3.2 Les états financiers.....	163
3.2.1 Le bilan.....	163
3.2.2 Le compte de résultat.....	164
3.2.3 Le tableau de flux de trésorerie.....	165
3.2.4 L’état de variation des capitaux propres.....	166
3.2.5 L’annexe des états financiers.....	166

Section 02 : La pratique de l’audit comptable et financier en Algérie.....168

1. L’évolution de la profession d’audit en Algérie.....	168
1.1 La période avant 1988.....	168
1.2 La période de 1988 à 2010.....	170
1.3 La période après 2010.....	172
2. Le commissaire aux comptes : auditeur légal en Algérie.....	172
2.1 Définition du commissaire aux comptes.....	172
2.2 Missions du commissaire aux comptes.....	173
2.3 Responsabilité du commissaire aux comptes.....	175
2.3.1 Responsabilité civile du commissaire aux comptes.....	175
2.3.2 Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes.....	176
2.3.3 Responsabilité pénale du commissaire aux comptes.....	176

3. Les normes générales du commissaire aux comptes.....	178
3.1 L'indépendance.....	178
3.2 Le secret professionnel.....	178
3.3 La qualité de travail.....	179
<u>Section 03 : Analyse et contenu des Normes Algérienne d'Audit (NAA)</u>	180
1. La décision n°002 du 4 février 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.....	180
1.1La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 210.....	180
1.2La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 505.....	182
1.3La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 560.....	183
1.4La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 580.....	185
2. La décision n°150 du 11 octobre 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.....	186
2.1La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 500.....	186
2.2La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 300.....	189
2.3La Norme Algérienne d'Audit (NAA)700.....	191
2.4La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 510.....	193
3. La décision n°23 du 15 mars 2017 portant Normes Algériennes d'Audit.....	195
3.1La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 520.....	195
3.2La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 570.....	197
3.3La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 610.....	199
3.4La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 620.....	201
Conclusion.....	204

Chapitre IV : Etude empirique par questionnaire : du cadre conceptuel à la discussion des résultats.

Introduction.....	206
<u>Section 01 : Méthodologie de recherche et conception du questionnaire</u>	207
1. Méthodologie de recherche.....	207
1.1 Identification de la population de recherche.....	207
1.2 Choix de l'échantillon de l'étude.....	208
1.3 Les outils utilisés dans l'enquête.....	210
1.4 Difficultés de l'enquête.....	211
2. Structure du questionnaire.....	213
3. Outils utilisés dans l'analyse.....	214
4. Caractéristique de l'échantillon de l'étude.....	214
4.1 Le sexe.....	215
4.2 L'âge.....	217
4.3 Le diplôme académique.....	218

4.4L'agrément professionnel.....	220
4.5Les années d'expérience.....	221
4.6Les autres domaines d'expérience.....	223
4.7Les hypothèses de recherche.....	224
Section (02) : Traitement et analyse du questionnaire.....	233
1. Le premier axe : Normes internationales d'audit et qualité d'audit.....	233
2. Le deuxième axe : Normes internationales d'audit et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.....	239
3. Le troisième axe : contraintes et obstacles dans la pratiques professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.....	246
4. Le quatrième axe : Place des normes algériennes d'audit dans la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.....	254
4.1La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 210.....	254
4.2La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 505.....	260
4.3La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 580.....	264
4.4La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 560.....	268
4.5La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 300.....	270
4.6La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 500.....	273
4.7La Norme Algérienne d'Audit (NAA)510.....	274
4.8La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 700.....	276
4.9La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 520.....	281
4.10La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 570.....	284
4.11La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 610.....	286
4.12La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 620.....	287
Conclusion.....	290
Conclusion générale.....	292
Références bibliographiques.....	300
Sommaire.....	309
Annexe.....	315

Résumé :

L'audit financier a pour objectif d'assurer la fiabilité de l'information financière présentée dans les états financiers des entreprises afin de sauvegarder l'intérêt général de ses différents utilisateurs (actionnaires, institutions financières, état, clients, investisseurs...). L'importance de l'audit dans la vie économique a incité les spécialistes dans le domaine d'organiser et essayer d'unifier la profession à travers l'émission de normes internationales d'audit (ISA). Ces dernières ont été adoptées par l'Algérie par l'émission de douze (12) normes d'audit, dans le but de développer la profession d'audit et annuler la divergence dans la pratique de l'audit comptable et financier en Algérie.

Le but de notre étude est de traiter les deux concepts d'audit et de normalisation. Ainsi, de discuter les résultats d'une étude empirique que nous avons menée auprès d'un échantillon de professionnels d'audit, afin de connaître la place des Normes Algériennes d'Audit (NAA) dans l'exercice professionnel de l'audit comptable et financier en Algérie..

Mots clés : Audit comptable et financier, Normalisation, Norme Internationale d'Audit (ISA), Normes Algériennes d'Audit (NAA), Normes Internationales de Comptabilité (IAS/IFRS).

ملخص:

تهدف مهنة التدقيق المالي إلى ضمان شفافية المعلومة المالية المعروضة في القوائم المالية للمؤسسات، وبالتالي ضمان مصالح مختلف الأطراف المستخدمة لهذه المعلومة. أهمية التدقيق المالي في بيئة الأعمال، كان دافع للهيئات ذات الصلة للقيام بدراسات لضبط المهنة على المستوى الدولي و توحيدها نسبياً، من خلال إصدار معايير تحكمها أثناء التطبيق، تجسد هذا في طرح المعايير الدولية للتدقيق (ISA). بالمقابل، قامت الجزائر بتبني هذه المعايير الدولية من خلال إصدارها لاثني عشر (12) معياراً للتدقيق، بهدف توحيد و الارتقاء بممارسة مهنة التدقيق المالي في الجزائر.

الهدف من دراستنا يتمثل في إبراز محتوى و أهمية التدقيق و معايير التدقيق بصفة عامة، كما ارتأينا عرض نتائج الدراسة الميدانية، التي قمنا بها من خلال اختيار عينة من المدققين الجزائريين، بهدف دراسة أهمية معايير التدقيق الجزائرية و معرفة مدى تطبيقها في الممارسة المهنية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي و المالي، إصدار معايير، معايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق، المعايير الدولية للمحاسبة.

Abstract :

The audit profession aims to ensure the transparency of financial information presented in the financial statements of the institutions and thus ensuring the interests of the various parties that use this information. The importance of financial auditing in business environment was a motivation for the relevant bodies to carry out studies to control the profession internationally and to unified it relatively, through the issuance of international standards of auditing (ISA). In the other hand, Algeria adopted these international standars by issuing twelve standards of auditing aimed at unifying and enhancing the practice of the financial audit profession in Algeria.

Objective of this study is to present the content and importance of auditing and auditing standards in general, and in particular to expose the results of the empirical study that we conducted by selecting a sample of Algerian auditors, with a view to examining the extent to which these standards are applied in the professional practice of auditing.

Key words : financial auditing, international standards of auditing (ISA), normalisation, Algerian standards of auditing