

**UNDERSTANDING AND APPLICATION OF THE NEW NAA 210 STANDARD
BY THE ALGERIAN AUDITOR**

**MAITRISE ET APPLICATION DE LA NOUVELLE NORME D'AUDITE NAA
210 PAR L'AUDITEUR ALGERIEN**

***Massil BARAKA**

EHEC Alger
massil.baraka@gmail.com

Amel KASMI

EHEC Alger
kasmiamel@yahoo.fr

Faiza BENIKHLEF

EHEC Alger
benfaiza1804@gmail.com

Reçu le : 21/07/2020 **Accepté le :** 06/12/2020 **Publication en ligne le :** 29/06/2021

ABSTRACT: The objective of this article is to find the factors, which explain the understanding and the application of the Algerian standard of audit NAA 210, which deals with the agreement on the terms of the audit missions. A statistical study was conducted to achieve the objectives of this research; this study was based on the results obtained from the responses to the questionnaire that we submitted to a sample of auditors carrying out their activity in Algeria.

Key Words: Audit, Standard, Audit approach, Regulation, International Standards on Auditing (ISA)

JEL Classification : G18 M42

RESUME : L'objectif du présent article est de mener une étude exploratoire permettant d'identifier les facteurs susceptibles d'expliquer le niveau de compréhension, maîtrise et d'application de la norme algérienne d'audit NAA 210 traitant l'accord sur les termes des missions d'audit. Pour ce faire nous avons recouru à des outils de la statistique exploratoire multidimensionnelle et appliqué sur des données obtenues à partir des réponses au questionnaire que nous avons soumis à un échantillon de 103 auditeurs et commissaires aux comptes exerçant leur activité en Algérie.

Mots Clés : Audit, Norme, Démarche d'audit, réglementation, normes internationales d'audit (ISA)

1. INTRODUCTION :

Dans le cadre des changements économiques, l'Algérie a entamé des chantiers majeurs sur le plan de la structuration et de l'organisation de la profession comptable. En effet, après avoir procédé au passage du plan comptable national (PCN) vers le nouveau système

* Auteur Correspondant

comptable et financier (**SCF**), dont le principal objectif est d'adopter un langage financier qui rentre dans la lignée des systèmes financiers mondiaux,

L'ouverture du champ économique et de l'espace des affaires aux différents partenaires étrangers, sensé attirer des investissements directs étrangers (**IDF**), nécessite une parfaite maîtrise de l'information financière, sa véracité et sa pertinence sont des exigences essentielles à toute prise de décision.

Dans ce sens, l'Algérie a également pris la décision d'organiser la profession d'audit dans le pays et viens alors la mise en place des normes algériennes d'audit (**NAA**), qui sont des normes inspirées des normes internationales d'audit : International Standards on Auditing (**ISA**),

L'audit étant une activité de contrôle que mène un professionnel appelé Auditeur, sur les comptes d'une entreprise afin de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle de ces derniers. Afin d'arriver à exprimer son opinion, l'auditeur suit une démarche, cette dernière et depuis la promulgation de la décision ministérielle N°002 du 04 Février 2016, est soumise au respect des normes algériennes d'audit. Parmi ces normes, on trouve la NAA 210 qui a trait l'accord sur les termes des missions d'audit,

La problématique à laquelle nous souhaitons et tenterons de répondre dans le présent article se définit comme suit : après la mise en place de la norme algérienne d'audit NAA 210, celle-ci est-elle totalement comprise, maîtrisée et appliquée par les auditeurs algériens ?

L'objectif de notre article est d'étudier la compréhension et l'application de cette norme par l'auditeur algérien et son apport sur la démarche de ce dernier. A cet effet, une étude statistique exploratoire a été menée sur des données d'une enquête auprès de professionnels algériens de l'audit.

2. CADRE THEORIQUE :

Dans cette partie, nous aborderons le volet théorique de l'audit financier.

2.1. Le contrôle des comptes des sociétés :

La nécessité de disposer d'une information financière fiable et pertinente nécessaire à toutes prises de décisions fait naître un besoin de contrôle sur les comptes des entreprises,

L'audit financier est donc un moyen qui peut donner une assurance à tous les utilisateurs de cette information financière.

2.1.1. Définition de l'audit : plusieurs définitions ont été données à l'audit :

« *L'audit est une mission de vérification et d'évaluation indépendante et objective des informations, des activités ou des procédures d'une entité* »[†], autrement dit, l'audit est une

[†] KELLER, (Valérie), PAUGAM (Sebastien), ASTOLFI (Pierre), (Tout le DSCG 4, Comptabilité et Audit) Editions Foucher, Paris ,2017, p111.

activité qui a pour principe, la révision et la validation des informations et activités de l'entreprise et ce de manière indépendante.

2.1.2. Définition de l'audit financier : l'audit financier est une des branches que comporte la discipline de l'audit au sens général du terme.

« On désigne par « audit financier » l'ensemble des contrôles et des vérifications permettant d'attester de la validité de l'information financière ainsi que l'ensemble des processus qui conduisent à l'obtention d'une information financière »[‡] d'autre manière, l'audit financier est un moyen de vérification, contrôle et validation de l'information financière ainsi que des procédures et activités qui permettent de produire cette information qui sera utilisée comme base de prise de décision.

Il peut être également défini comme « l'examen méthodologique d'une situation par une personne indépendante et compétente, qui s'assure de la validité matérielle des éléments qu'il doit contrôler, qui vérifie la conformité du traitement de ces faits avec les règles, les normes et les procédures du système de contrôle interne, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la concordance globale de cette situation par rapport aux normes. »[§]

On constate ici donc, que l'audit prend une dimension plus réglementaire que dans les précédentes définitions, en effet l'audit doit être fait par une personne indépendante afin qu'il puisse valider matériellement les informations financières de l'entité auditée,

Il doit également vérifier la validité des informations contrôlées par rapport aux critères légaux et aux critères normatifs,

L'objectif final étant d'exprimer une opinion motivée, censé apporter une assurance raisonnable aux différents utilisateurs de ces informations.

2.2. Les assertions d'audit : ce sont l'un des aspects les plus pertinents dans le cadre de la vérification des comptes des entreprises.

« Ce sont des critères de référence servant de support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, et dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle. »^{**}

Les principales assertions en audit financier sont les suivantes :

- ✓ Exhaustivité ;
- ✓ Existence et réalité ;
- ✓ Exactitude ;
- ✓ Evaluation
- ✓ Droits et obligations ;
- ✓ Présentation des états financiers.

2.3. La normalisation de l'audit en Algérie :

[‡] REYNALD MORISAU, (Commissariat aux comptes, Normes d'exercice professionnel et proposition d'un outil d'aide à la planification), Paris, 2007.

[§] GERARD, (Valin), JEAN FRANCOIS (Gavanou). GUTTMANN (Catherine), J. LE VOURC'H : (Controlor & Auditor), Editions DUNOD, Paris, 2006, P.33.

^{**}BENHAYOUN, (Sadafi) : L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude de cas Drapor, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des entreprises, Rabat, 2001, p. 19.

La profession d'audit externe et de commissariat aux comptes est une profession libérale en Algérie, cette dernière a connu d'innombrables changements, avant d'arriver au stade de la normalisation,

En 2016, les autorités décident de mettre en place un référentiel d'audit national (normes NAA), inspiré du référentiel international (normes ISA).

2.3.1. Présentation de la norme NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit :

Cette norme est une formalisation de la relation entre l'auditeur et l'entreprise auditée. « Cette NAA (Norme Algérienne d'Audit) traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit »^{††}.

Dans la présente norme, l'auditeur doit établir avec son client une lettre de mission dans laquelle il est clairement mentionné les obligations de l'auditeur avec la direction de l'entreprise. La norme précise également que, cette norme est applicable à tous les types d'audits (audit légal, contractuel). Ainsi, il est préconisé un modèle de lettre de mission qu'il convient d'adapter aux exigences de chaque mission d'audit.

La présente norme porte également sur les objectifs de l'auditeur, et de mentionner les exigences à satisfaire pour que l'auditeur puisse contracter la mission pour laquelle il est sollicité.

« L'objectif de l'auditeur est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues :

- *En s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies ;*
- et*
- *Après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.*

Il est donc exigé selon la présente norme, que l'auditeur doit s'assurer que les conditions de déroulement de la mission d'audit sont bien définies.

Ainsi les principales mesures contenues dans la NAA 210 se résument comme suit :^{‡‡}

- *L'identité des différentes parties concernées par l'audit ;*
- *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 ;*

^{††} Décision n°002 du 04 février 2016, portant normes algériennes d'audit, NAA 210, NAA 505, NAA 560, NAA 580, article 1

^{‡‡} Décision n°002 du 04 février 2016, Op.cit. Paragraphe 9, Page3.

- *Le planning et la réalisation de l'audit ;*
- *Limites inhérentes à un audit, compte tenu du risque de contrôle interne et du risque de non détection.*

De plus, selon cette norme, la lettre de mission comprend également des dispositions autres que celles mentionnées ci-dessus, notamment en ce qui concerne :

- La participation d'autres professionnels et experts autres que le commissaire aux comptes ;
- La possibilité de faire appel et de faire participer le personnel de l'entité à la mission de vérification et de contrôle ;
- Ainsi que les éléments concernant le lien avec l'auditeur qui a précédé la conduite de la mission d'audit par l'auditeur nouvellement désigné.

2.3.2. Caractéristiques de la NAA 210 :^{§§}

Les principales caractéristiques de la norme algérienne d'audit NAA 210 portant accord sur les termes des missions d'audit, sont les suivantes :

- Constitue un référentiel pour le calcul des montants des honoraires que devra payer la société auditée pour le commissaire aux comptes ainsi que les moyens de leur versement ;
- Le programme défini dans le temps que l'auditeur compte suivre lors de ses interventions dans l'entreprise ;
- Une précision concernant les limites de la mission d'audit au vu des risques liés au contrôle interne de l'entité ;
- Une affirmation de l'engagement de l'entreprise à mettre en disposition tous les moyens et toutes les informations nécessaires pour l'accomplissement de la mission d'audit.

3. ETUDE DE LA NORME NAA 210 :

Dans ce qui suit, nous allons procéder à l'analyse de la norme algérienne d'audit NAA 210.

3.1. Sélection de l'échantillon :

L'échantillon qu'on a retenu a été sélectionné de la façon suivante :

➤ En premier lieu, nous avons mis en place l'échantillon boule de neige, cette méthode consiste à distribuer le questionnaire de l'étude aux membres dont les caractéristiques sont conformes aux caractéristiques recherchées et de leur demander de le transmettre et de le diffuser à d'autres personnes présentant les mêmes caractéristiques.

➤ En second lieu, nous avons mis en place la méthode de l'échantillon par convenance, cette méthode est mise en œuvre lorsqu'une étude est difficilement réalisable dans la pratique en raison des difficultés d'accessibilité aux populations étudiées et aux informations et caractéristiques recherchées.

^{§§} Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Décision 103/SPM du 2 février 94 relative aux diligences professionnelles Vs texte réglementaire, 2016, Page9.

3.2. Méthodologie : Afin de pouvoir analyser les réponses du questionnaire portant sur la compréhension et l'application de la norme NAA2010, nous avons procédé comme suit :

A-Effectuer une analyse factorielle des correspondances multiples sur ensemble des variables, le choix de la méthode se justifie par la nature des variables qui sont majoritairement qualitatives.

B-Calculer et interpréter l'Alpha de Cronbach ;

C-Taux d'inertie traduit la qualité de représentation du plan ;

D-Interprétation de la représentation et détection des éventuels liens existant entre ces variables ;

E-Analyse statistique bivariée entre chaque pair de variables permettra d'étudier ces relations de façon plus détaillée et de confirmer ou infirmer les résultats de l'AFCM et ce à l'aide du Test du Khi^2 ou du test exact de Fisher et l'analyse du tableau croisé.

3.3. Les résultats de l'analyse (AFCM) appliquée sur les variables liées à la compréhension et l'application de la norme NAA210 :

Ces variables ont été retenues après différents entretiens avec des experts nationaux et internationaux en matière d'audit et de contrôle sur les entreprises dotés d'une longue expérience dans la pratique de l'audit en Algérie.

L'analyse est appliquée sur l'ensemble des variables en relation avec la compréhension et l'application de la norme NAA210 ;

Certaines variables ont été retirées de l'analyse à cause de leur faible contribution à la construction des axes. Ci-après les résultats obtenus de l'AFCM.

3.3.1. Alpha de Cronbach :

Tableau 01 : Récapitulatif des NAA 210.

Dimension	Alpha de Cronbach	Variance représentée		
		Total (Valeur propre)	Inertie	% de la variance
1	0,854	4,467	0,406	40,60
2		2,375	0,216	21,59
Total		6,842	0,604	

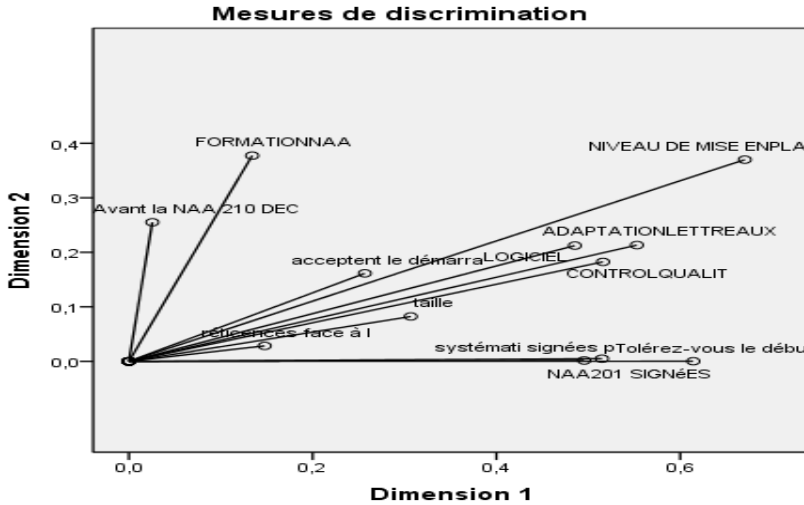
Source : obtenu à partir des données de l'enquête à l'aide du logiciel SPSS

1- L'alpha de Cronbach est très satisfaisant (0.854 proche de 1) et traduit la cohérence et l'homogénéité des variables de la compréhension et de l'application de la NAA210.

2- Taux d'inertie mesurant la qualité de représentation est de 60.4 %. Cela signifie que le plan restitue plus de 60 % des informations relatives à la norme NAA210. Ce taux est acceptable et permet l'interprétation de la projection sur les deux dimensions.

3.3.2. Interprétation du plan obtenue à l'aide de l'AFCM :

Figure 01 : Résultat de l'analyse factorielle des correspondances multiples NAA 210.



Source : obtenu à partir des données de l'enquête à l'aide du logiciel SPSS

La représentation graphique de l'analyse factorielle montre deux regroupements (liens) :

1- Niveau de mise en place complète de la norme NAA 210, taille du cabinet, existence d'un contrôle qualité, disponibilité d'un logiciel dédié à l'audit des comptes et adaptation des lettres de missions pour être conformes aux prescriptions de la norme NAA 210,

2- Le second regroupement concerne la formation sur les normes algériennes d'audit et les réponses données à l'existence ou non d'une décision ministérielle avant la mise en place des normes NAA 210.

On constate donc que, les commissaires aux comptes qui ont répondu avoir mis en place de façon complète la norme NAA 210, disposent d'un logiciel dédié à l'audit et déclarent avoir adapté leurs lettres de missions pour être conformes aux prescriptions de la norme, en sus ces commissaires aux comptes disposent d'une structure de contrôle qualité au sein de leur cabinet.

On comprend donc, que la disponibilité de moyens technologiques et informatiques qui facilitent le travail de l'auditeur sont un élément important pour la pratique et la mise en place des normes d'audit, et qu'en Algérie, ces facteurs sont disponibles majoritairement dans les cabinets de grande taille en termes de nombre de collaborateurs.

Également, pour ce qui concerne le contrôle qualité, qui est un facteur de vérification interne de la bonne pratique et de la mise en place correcte de la norme d'audit NAA 210.

On constate également que, les commissaires aux comptes qui ont connaissance de l'existence d'une décision ministérielle avant la mise en place des normes algériennes d'audit, déclarent avoir bénéficié de jours de formations sur ces dits normes. On comprend alors que, la formation sur les normes algériennes d'audit est un élément crucial dans la compréhension des normes d'audit.

Il est a noté que ces professionnels de l'audit font partie de la catégorie des professionnels dont la taille du cabinet est conséquente soit entre 21 et 40 ou plus de 40 collaborateurs. Ce qui signifie que, la compréhension et l'application des normes algériennes d'audit est plus présente dans les cabinets de grande taille et que le risque de non compréhension et non application de ces normes d'audit est plus important dans les cabinets de petite taille.

3.4. Analyse bi-variée :

Cette analyse permet d'étudier ces relations de façon plus détaillée et de confirmer ou infirmer les résultats de l'AFCM. Pour ce faire, nous utiliserons d'abord les tableaux croisés comprenant les proportions des personnes ayant répondu par : « mise en place complète » et disposent d'un contrôle qualité ensuite ceux qui disposent des outils informatiques et en fin ceux qui ont adapté leurs lettres de mission pour être conformes aux prescriptions de la NAA 210. Ensuite nous effectuerons le test de χ^2 et le test exact de Fisher pour tester l'association entre chaque couple de variables.

3.4.1. Croisement de la variable « connaissance de l'existence de la décision ministérielle avant la NAA 210 » et « la formation sur les NAA ».

Tableau 02 : Tableau croisé « existence d'une décision ministérielle avant la NAA 210 » et « formation sur les NAA. ».

			FORMATION SUR LES NAA		Total	
			Oui	Non		
DEC MINIST avant NAA210	O ui	Effectif	3	1	4	
		% DEC MINIST avant NAA210	75,0%	25,0%	100,0%	
		% du total	2,9%	1,0%	3,9%	
	N on	Effectif	10	89	99	
		% DEC MINIST avant NAA21	10,1%	89,9%	100,0%	
		% du total	9,7%	86,4%	96,1%	
Total	Effectif	13	90	103		
	% DEC MINIST avant NAA21	12,6%	87,4%	100,0%		
	% du total	12,6%	87,4%	100,0%		

Source : Croisement obtenu à l'aide du logiciel SPSS

De l'interprétation du tableau ci-dessus, il en sort donc que :

-Sur l'ensemble de l'échantillon de notre étude uniquement 13 auditeurs ont bénéficié de séances de formation sur les normes algériennes d'audit et la grande majorité soit 90 auditeurs n'ont bénéficié d'aucune formation sur ces dits normes.

-75% des auditeurs qui ont connaissance de l'existence de la décision ministérielle à savoir la SPM/94 ont effectué une formation sur les normes algériennes d'audit ;

-Seulement 10% de ceux qui n'ont pas connaissance de l'existence de la décision ministérielle SPM/94 ont bénéficié de formation sur les normes algériennes d'audit ;Aussi, 89,9 % des auditeurs n'ont pas connaissance de l'existence de la SPM/94 et n'ont pas bénéficié de séances de formation sur les normes algériennes d'audit et seulement 25% des auditeurs ont effectivement connaissance de l'existence d'une décision ministérielle et qui n'ont pas fait de formation sur les normes algériennes d'audit ;

On conclut alors, qu'avant la mise en place des normes algériennes d'audit, un bon nombre d'auditeur algériens ne disposaient pas d'une démarche d'audit normée et ne suivait pas les indications de la SPM/94 qui était un important recueil pour les auditeurs et commissaires aux comptes pour l'exercice professionnel de leurs missions de vérification des comptes des entreprises. A cet effet, la formation apparait comme un facteur clé pour la bonne pratique du métier d'auditeur en Algérie à travers la mise en place du référentiel d'audit algérien composé des normes algérienne d'audit.

Tableau 03 : Test exact de Fisher existence d'une décision ministérielle avant la NAA 210*formation sur les NAA.

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)	Point de probabilité :
khi-deux de Pearson	14,683 ^a	4	,000	,006	006	
Rapport de vraisemblance	9,388	4	,002	,006	006	
Test exact de Fisher	8,796			,006	006	
Association linéaire par linéaire	14,541 ^c	1	,003	,006	006	006
N d'observations valides	103					

a. 2 cellules ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 0,5

Source : tests effectués sur les données de l'enquête et sous le logiciel SPSS

Les résultats du test de khi deux montrent que des cellules ont un effectif théorique inférieur à la valeur 5, Dans ce cas, le test exact de Fisher est préférable à celui du khi deux de Pearson La P value de Fisher est inférieure à 0,5%, nous rejetons l'hypothèse nulle d'absence de relation, autrement dit, lien précédemment expliqué entre « l'existence d'une décision ministérielle avant la NAA 210 » et « la formation sur les NAA » est statistiquement significatif.

3.4.2. Croisement de la variable « niveau de la mise en place de la NAA 210 et « disponibilité de logiciels d’audit ».

Tableau 04 : Tests exact de Fisher mise en place NAA 210*logiciel.

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)	Point de probabilité:
khi-deux de Pearson	28,268 ^a	2	,000	,000		
Rapport de vraisemblance	26,121	2	,000	,000		
Test exact de Fisher	25,620			,000		
Association linéaire par linéaire	27,118	1	,000	,000	,000	,000
N d'observations valides	103					

a. 1 cellule (16,7%) a un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,16.

Source : tests effectués sur les données de l’enquête à l’aide du logiciel SPSS

Etant donné qu’il existe des effectifs théoriques inférieurs à 5, nous appliquons le test exact de Fisher pour tester l’existence de liens entre le niveau de la mise en place de la NAA 210 et la disponibilité de logiciels d’audit, la P value est inférieure à 5%, nous rejetons l’hypothèse nulle d’absence de relation, autrement dit, le lien entre les deux variables est statistiquement significatif. En croisant le niveau de la mise en place de la NAA 210 des cabinets de notre échantillon avec la disponibilité de logiciels d’audit, il en ressort que :

-Sur l’ensemble de l’échantillon sélectionné parmi les professionnels de l’audit en Algérie, 77 d’entre eux ne sont pas dotés de logiciels informatiques dédiés à leurs missions d’audit, et seulement 26 auditeurs qui en disposent ;

-92,3% des auditeurs qui déclarent la mise en place complète de la norme NAA 210 disposent d’un logiciel dédié à l’audit.

-Seulement 7,7% d’entre eux déclarent une mise en place complète de la norme NAA 210, mais ne disposent pas d’un logiciel informatique dédié à l’audit ;

-25.9% des auditeurs déclarent une mise en place partielle et seulement 11,1% d’entre eux qui déclarent n’avoir pas appliqué la norme NAA 210, disposent d’un logiciel d’audit ;

- Également, 74,1% des auditeurs qui déclarent avoir mis en place la NAA 210 à un niveau partiel ne disposent pas de logiciel informatique dédié à l’audit, ce qui reste insuffisant,

Aussi, 88,9% des auditeurs qui déclarent n’avoir pas du tout mis en place la norme NAA210 ne disposent pas de logiciel ; On comprend alors, que disposer d’un logiciel

informatique au niveau du cabinet d'audit, permettrait à l'auditeur de mettre en place une démarche d'audit conforme aux exigences des normes d'audit.

3.4.3. Croisement de la variable « adaptation des lettres de mission aux dispositions de la NAA 210 » et niveau de mise en place de la NAA 210 ».

Tableau 05 : Test exact de Fisher adaptation des lettres de mission aux dispositions de la NAA 210*niveau de mise en place de la NAA 210.

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)	Point de probabilité :
khi-deux de Pearson	53,035 ^a	4	,000	,000		
Rapport de vraisemblance	60,859	4	,000	,000		
Test exact de Fisher	56,061			,000		
Association linéaire par linéaire	36,012 ^b	1	,000	,000	,000	,000
N d'observations valides	103					

a. 2 cellules (22,2%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,41.

Source : tests effectués sur les données de l'enquête à l'aide du logiciel SPSS

Etant donné qu'il existe des effectifs théoriques inférieurs à 5, nous appliquons le test exact de Fisher pour tester l'existence de liens entre le niveau de la mise en place de la NAA 210 et l'adaptation de ces lettres de mission aux dispositions de la NAA 210, la P value est inférieure à 5%, nous rejetons l'hypothèse nulle d'absence de relation, autrement dit, le lien entre les deux variables est statistiquement significatif.

Du croisement : « niveau de mise en place de la NAA 210 » et « l'adaptation des lettres de mission aux dispositions de la NAA 210 » et, il en ressort que :

-48 auditeurs parmi notre échantillon n'ont pas adapté leur lettre de mission pour être conformes aux dispositions de la NAA 210, 27 d'entre eux les ont adaptées partiellement et seulement 28 auditeurs les ont adaptées totalement aux dispositions de la NAA 210 ;

-76,9% des auditeurs qui déclarent avoir mis en place totalement la NAA 210 ont adapté leur lettre de mission pour être conformes aux prescriptions de la norme NAA 210 ;

-En parallèle, 69,8% des auditeurs qui déclarent qu'ils n'ont pas mis en place du tout la présente norme n'ont pas adapté les lettres de missions pour être conformes aux exigences de la norme NAA 210 ;

On constate donc, que la majorité des auditeurs qui constituent notre échantillon, n'appliquent pas la norme NAA 210, et n'adaptent pas les lettres de missions aux prescriptions de la norme.

Il est donc logique que, pour appliquer la norme NAA 210, il est primordial que les auditeurs adaptent les lettres de missions qu'ils utilisent aux exigences de cette norme.

3.4.4. Croisement de la variable « taille du cabinet » et « niveau de mise en place de la NAA 210 » :

Tableau 06 : Test exact de Fisher taille du cabinet*niveau de mise en place de la NAA 210.

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)	Point de probabilité :
khi-deux de Pearson	18,580 ^a	4	,001	,001		
Rapport de vraisemblance	14,621	4	,006	,008		
Test exact de Fisher	14,321			,004		
Association linéaire par linéaire	11,454 ^b	1	,001	,001	,001	,000
N d'observations valides	103					

a. 4 cellules (44,4%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,77.

Source : tests effectués sur les données de l'enquête à l'aide du logiciel SPSS

Etant donné qu'il existe des effectifs théoriques inférieurs à 5, nous recourons au test exact de Fisher pour tester l'existence de liens entre la taille des cabinets d'audit et le niveau de la mise en place de la NAA 210, la P value est inférieure à 5%, donc le lien entre la taille des cabinets de notre échantillon avec les réponses concernant la mise en place de la norme NAA 210 est statistiquement significatif. De ce croisement il en ressort que :

-42,1% des auditeurs et commissaires aux comptes dont la taille du cabinet est supérieure à 40 collaborateurs ont mis en place la norme NAA 210 de façon complète, et que 21,1% de ces professionnels ont mis en place partiellement la NAA 210 dans leur démarche d'audit des comptes des entreprises et seulement 36,8% d'entre eux qui ne l'appliquent pas du tout ;

-64,3% des auditeurs qui font partie des cabinets de la catégorie 21 à 40 collaborateurs, n'ont pas du tout mis en place la norme NAA 210 dans leur démarche d'audit et seulement 28,6% d'entre eux qui l'ont appliqué partiellement ;

-67,1% des auditeurs qui font partie de la catégorie des professionnels évoluant dans des cabinets dont la taille est inférieure à 20 collaborateurs n'appliquent pas du tout la norme NAA 210 et 27,1% d'entre eux l'appliquent partiellement et seulement 5,7% d'entre eux qui l'appliquent totalement ;

-on constate également que, 61,2% des auditeurs de notre échantillon n'appliquent pas du tout la norme NAA 210, 26,2% d'entre eux l'appliquent partiellement et seulement 12,6% d'entre eux qui l'appliquent totalement ;

On comprend donc que cette norme n'est généralement pas appliquée et que les professionnels qui arrivent à comprendre et à appliquer la norme NAA 210 évoluent dans des

cabinets de taille importante et ceux qui au contraire ne l'appliquent pas, évoluent dans des cabinets de petite taille.

3.4.5. Croisement de la variable « taille du cabinet » et « NAA 210 non signées » :

Tableau 07 : Tests de Khi-deux sur « taille du cabinet » et « NAA 210 non signées ».

	Valeur	ddl	Significat ion asymptotiqu e (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)	Point de probabilité :
Khi-deux de Pearson	13,545 ^a	2	,001	,001		
Rapport de vraisemblance	13,217	2	,001	,002		
Test exact de Fisher	12,858			,001		
Association linéaire par linéaire	10,958 ^b	1	,001	,001	,001	,000
N d'observations valides	103					

a. 0 cellules (0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est : 5,17.

Source : tests effectués sur les données de l'enquête à l'aide du logiciel SPSS

Tous les effectifs théoriques sont supérieurs à 5, donc nous interprétons les résultats du test du khi deux de Pearson pour tester l'existence de lien entre la taille du cabinet et les NAA non signées. La P value est égale à 0.001 < 0.05 nous rejetons l'hypothèse nulle d'absence de relation, les deux variables sont donc liées et nous passons à l'interprétation du tableau croisé :

- 73,7% des professionnels qui exerce leur profession dans un cabinet d'une taille supérieure à 40 collaborateurs n'ont pas de lettres de missions établies et non encore signées, ce qui est en conformité avec les dispositions de la NAA 210 ;

- On relève également que 71,4% des professionnels qui évoluent dans un cabinet dont la taille est comprise entre 21 à 40 éléments affirment l'existence de lettres de missions établies mais non encore signées, ce qui est contraire aux dispositions de la norme NAA 210,

Par ailleurs le constat est le même en ce qui concerne les professionnels qui évoluent dans des cabinets dont la taille est comprise entre 2 à 20 collaborateurs, autrement dit, 71,4% des auditeurs de cette catégorie ont des lettres de missions non encore signées ;

En analysant la composition de notre échantillon, on remarque que la catégorie des professionnels dont la taille du cabinet est entre 2 à 20, forment la majorité avec 68% de part dans les réponses obtenues, ce qui appuie nos précédentes conclusions, autrement dit, la norme algérienne d'audit NAA210 n'est pas comprises et n'est pas appliqués au niveau des cabinets d'audit algériens de petite taille, contrairement aux cabinets de taille importante où la norme d'audit est relativement respectée.

3.4.7. Croisement de la variable « La taille du cabinet » et « contrôle qualité » :

Tableau 08 : Test exact de Fisher la taille du cabinet *contrôle qualité.

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)	Point de probabilité :
Khi-deux de Pearson	31,582 ^a	2	,000	,000		
Rapport de vraisemblance	27,961	2	,000	,000		
Test exact de Fisher	27,439			,000		
Association linéaire par linéaire	28,547 ^b	1	,000	,000	,000	,000
N d'observations valides	103					

a. 2 cellules (33,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5.

Source : tests effectués sur les données de l'enquête à l'aide du logiciel SPSS

La P value du test exact de Fisher est inférieure à 5% et l'hypothèse nulle d'absence de relation est rejetée, autrement dit, le lien entre la taille des cabinets de notre échantillon avec les réponses concernant le contrôle qualité est statistiquement significatif. De ce croisement il en ressort que :

- 88,6% des professionnels de l'audit faisant partie de la catégorie des auditeurs qui évoluent dans des cabinets dont la taille se situe entre 2 à 20 collaborateurs (catégorie qui représente 68% de notre échantillon) affirment ne pas disposer d'un contrôle qualité au sein de leur cabinet.

Également, 78,6% des professionnels de l'audit qui évoluent dans des cabinets dont la taille se situe entre 21 et moins de 40 collaborateurs (catégorie qui représente 13,6%), affirment ne pas disposer aussi de dispositif de contrôle qualité au sein de leur cabinet.

Si l'on somme les deux catégories, on trouve que 81,6% des auditeurs qui constituent l'échantillon de l'étude affirment majoritairement ne pas disposer de dispositif de contrôle interne au sein du cabinet dans lequel ils évoluent.

En parallèle, 73,7% des auditeurs qui évoluent dans des cabinets dont la taille est supérieure à 40 collaborateurs (catégorie qui constitue uniquement 18,4% de notre échantillon) affirment, disposer d'un système de contrôle qualité au sein du cabinet.

On conclut donc que, les cabinets de taille importante sont majoritairement dotés d'un contrôle qualité, mais ne constituent qu'une fine partie de notre échantillon, contrairement aux cabinets de petite taille, qui eux constituent la majorité et qui n'en dispose pas.

4. CONCLUSION :

Des précédentes analyses, on conclut que la norme NAA 210 n'est pas totalement comprise pour la majorité des professionnels de l'audit en Algérie, et que sa pratique n'est pas conforme aux attentes escomptées dès lors qu'elle a été publiée.

On conclut également que, le degré d'application et de compréhension de la norme NAA 210 est plus faible chez les professionnels évoluant dans les cabinets de petite taille qui constituent la majorité de l'échantillon. Ces cabinets ne disposent ni de moyens

technologiques et informatiques qui facilitent le travail de l'auditeur ni d'une structure de contrôle qualité qui est un facteur de vérification interne de la bonne pratique et de la mise en place correcte de la norme

Il est donc évident que le degré d'application de cette norme n'est pas celui espéré du fait de son adoption dans le paysage de la réglementation de la profession d'audit en Algérie.

BIBLIOGRAPHIE :

1. **BARBIER. E.**, *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises*, Edition Maxima, France ,1998
2. **BATUDE D.**, *L'audit Comptable et Financier*, Editions Narthan, Paris, 1997.
3. **BENSAAD E. et LESAGE C.**, *Perception de l'indépendance de l'auditeur : Analyse par la théorie d'attribution*, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France, 2009.
4. **BERTIN E. GODOWSKI C., et KHELASSI R.**, *Manuel Comptabilité et Audit*, Editions Berti, Alger, 2013, p. 541.
5. **BERTIN E. GODOWSKI C., et KHELASSI R.**, *Manuel Comptabilité & Audit*, lextenso Editions, Paris, 2010.
6. **BENHAYOUN, (Sadafi)** : *L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude de cas Drapor, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des entreprises, Rabat, 2001, p. 19.*
7. **CERVERA E. et GUINET J C.**, « *commissaires aux comptes, Le commissaire aux comptes et le contrôle interne* », Revue de l'expertise du chiffre, Rhône Alpes, Janvier 2016.
8. **CHRISTELLE R. et ROBERT R.**, « *contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes*, Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 8 2002.
9. **Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes**, *Décision 103/SPM du 2 février 94 relative aux diligences professionnelles Vs texte réglementaire*, 2016, Page9.
10. **DECISION n°002 du 04 février 2016**, *portant normes algériennes d'audit, NAA 210, NAA 505, NAA 560, NAA 580.*
11. **DUBUISSON S T.**, « *Approche par les risques, les auditeurs peuvent-ils innover ?* », Comptabilité - Contrôle – Audit, Numéro spécial - Mai 2003.
12. **GERARD, (Valin), JEAN FRANCOIS (Gavanou). GUTTMANN (Catherine), J. LE VOURC'H :** (*Controlor & Auditor*), Editions DUNOD, Paris ,2006, P.33
13. **JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N°42 du 11 Juillet 2010, Loi 10-01 du 29 Juin 2010** *relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé*
14. **KELLER, (Valérie), PAUGAM (Sebastien), ASTOLFI (Pierre)**, (*Tout le DSCG 4, Comptabilité et Audit*) Editions Foucher, Paris ,2017, p111.

15. MERCIER A. et MERLE P., *Audit Et Commissariat Aux Comptes, Guide De L'auditeur Et De L'audite*, Ed Francis Lefebvre, France, 2010.

16. REYNALD MORISAUX, (*Commissariat aux comptes, Normes d'exercice professionnel et proposition d'un outil d'aide à la planification*), Paris, 2007.