

**L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA(International Standards on Auditing)
Cas des commissaires aux comptes Algériens**

ZAAFRANE Mansouria

Doctorante, Université de Mostaganem

Résumé :

L'objectif de ce papier est d'examiner l'efficacité de la mission de commissariat aux comptes étant un outil important au contrôle des états financiers, désormais l'efficacité de la mission d'audit ne peut être réalisée que par l'adoption et l'application des normes d'audit ISA, de ce fait une étude de cas a été effectuée sur l'Algérie. L'étude empirique était réalisée au niveau des cabinets de commissariat aux comptes, notre étude a été faite sur un échantillon de 25 cabinets d'audit exerçants en Algérie vue leur accès privilégié à l'information financière et la place centrale qu'ils occupent dans le processus d'audit externe et la certification des états financiers des entreprises.

Mots clés : Audit, Commissariat aux comptes, Normalisation, Normes ISA, Normes NAA.

Abstract :

The objective of this paper is to examine the efficiency of the mission of auditorship being a tool important for the control of financial statements, from now on the efficiency of the mission of audit can be realized only by the adoption and the application of the standards of auditing ISA, of this fact a case study was made on Algeria. The empirical study consists on the examination of the extent of their application at the level of the offices of auditorship. Our study was made on a sample of 25 offices of audit seen their access favored to the financial information and the central place which they occupy in the process of external audit and the certification of the financial statements of companies.

Key words : Audit, Auditorship, Normalization, ISA standards, NAA standards.

Introduction :

Il est bien entendu que l'audit, étant un outil de contrôle des entreprises, après les scandales financiers, son rôle est devenu de plus en plus nécessaire pour diminuer, voire éliminer les fraudes, les mal-manipulation et les malversations des fonds. Dans cette logique, ce dernier est privilégié d'être amélioré et actualisé. Dès lors, l'appréciation des normes d'audit internationales demeure strictement appliquée lors d'une mission d'audit, le commissaire aux comptes de sa part doit être concerné de respecter toutes normes d'audit en exerçant une mission de commissariat aux comptes pour but de garantir le bon déroulement de la mission et l'achèvement des travaux d'audit en assurant l'image fidèle des états financiers d'une part et la transparence des activités de l'entreprise d'une autre part.

En effet, l'auditeur externe est en mesure de contrôler les comptes de l'entreprise en se référant à des normes internationales pour mieux juger la situation d'une telle entreprise auditée et assurer la crédibilité de l'information financière publiée par l'entreprise ou la société. Néanmoins, le comportement du commissaire aux comptes joue un rôle très important en matière d'indépendance, de compétence et du respect des lois, normes et exigences, ce qui lui permet de réussir sa mission et réaliser une mission disant parfaite sous sa responsabilité.

Dans cette optique, les normes ISA jouent un rôle crucial dans un environnement économique mondialisé qui nécessite une confiance forte envers l'information financière communiquée par les entités du secteur privé et public.

Cet article fait l'objet d'une étude de cas sur l'application des normes d'audit ISA au sein des cabinets de commissariat aux comptes et d'expertise comptable, sur un échantillon de 25 cabinets d'audit exerçants en Algérie. L'étendue de cette étude quantitative et qualitative consiste sur l'argument de la mise en application des normes d'audit ISA.

Pour cerner ce sujet le plus vaste, il est essentiel de poser notre problématique comme suit : « comment les normes internationales d'audit ISA peuvent contribuer à la réussite de la mission d'audit externe ? ».

Pour répondre à la question précédente, ce papier de recherche fera l'objet de trois points essentiels qui représentent les axes de notre recherche :

- La mission d'audit et du commissariat aux comptes ;
- La normalisation de la mission d'audit externe ;
- L'étendue de l'application des normes ISA en Algérie.

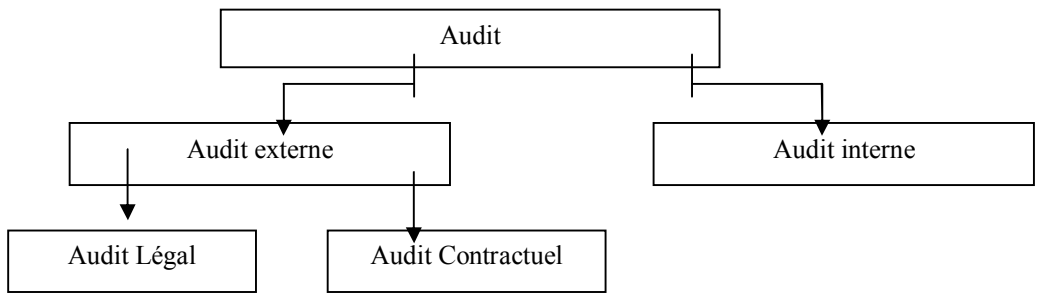
I. La mission d'audit et du commissariat aux comptes : aspect théorique et conceptuel

I.1 : Définitions d'audit et de commissariat aux comptes

Définition d'audit :

L'audit peut se définir comme une mission d'examen critique et de contrôle des organisations, le concept de l'audit est un concept ancien, visait à vérifier et protéger les états financiers. C'est pour quoi la mission de l'audit a été longtemps liée à la Cour des comptes¹. Il peut être interne ou externe, l'auditeur est chargé de certifier les états financiers et les comptes annuels de l'entreprise auditée. On se fait appel à un auditeur externe (commissaire aux comptes ou expert comptable) pour un audit légal qui doit être défini par des textes légaux qui précisent les conditions de la désignation des commissaires aux comptes, cette mission doit être exercée dans le strict respect des règles déontologiques et légales en matière d'indépendance et de compatibilité, ainsi elle permettrait de réduire les niveaux d'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes². Ou bien pour un audit contractuel qui a pour objectif la vérification par un professionnel lié à l'entreprise par un contrat avec des termes de mission d'audit bien défini dans le contrat, cette dernière s'effectue par la demande de l'entreprise ou par des tiers, ce processus est schématisé comme suit:

Figure 01 : Les types d'audit



Source : conception personnelle composée et proposée par l'auteur.

¹ Mr. ZIANI Abdelhak [2013-2014] : Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise « Cas entreprises Algériennes », Thèse de Doctorat en sciences, Présentée et soutenue publiquement, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen, p.16.

² Dr. Mohammed Chérif MADAGH et Samira Rym MADAGH [2012] : L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques ; Colloque national sur la gouvernance des entreprises en tant que mécanisme pour réduire la corruption financière et administrative, organisé le 6 et le 7 mai 2012, Université de Mohamed Khider, Biskra, p.09.

Selon (Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE [2009] p.402), de façon générale, les définitions de l'audit données par les auteurs convergent vers une mission d'opinion¹ :

- confiée à un professionnel indépendant (qui peut être interne ou externe) ;
- utilisant une méthodologie spécifique ;
- justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes.

Définition du commissaire aux comptes :

La mondialisation a pu affecté les professions, au sein desquelles la production de l'expertise fait intervenir des groupements et des réseaux d'individus², à partir de cette raison peu importe les cabinets d'audit et d'expertise comptable s'englobe dans son ensemble de la qualité et l'efficacité du service offert, à cet égard, Le commissaire aux comptes est un acteur extérieur à l'entreprise ayant pour rôle principal de vérifier la sincérité et la régularité des comptes publiés par les sociétés, pour but de contribuer à la fiabilité et la crédibilité de l'information financière, de même, de concourir à la sécurité de la vie économique et sociale, tant pour les besoins de gestion et d'analyse interne à l'entreprise que pour les besoins de l'ensemble des partenaires tels les fournisseurs, les banques, les salariés, les actionnaires et toutes les autres parties prenantes, pour lesquels la connaissance de la situation économique exacte de l'entreprise est importante. Toutefois, son domaine d'intervention est fixé très précisément par le législateur du pays dont on exerce la profession. Lorsque toutes les conditions requises par la loi sont réunies et en l'absence d'empêchement dû à une quelconque incompatibilité ou échec, le commissaire aux comptes peut alors être désigné, sous réserve de leur accord, par l'assemblée générale ou tout autre organe compétent parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre du pays.

¹ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE [2009] Comptabilité et audit Manuel et applications, 2^{ème} édition Dunod, Paris, p.402.

² Carlos Ramirez [2003] : « Du commissariat aux comptes à l'audit : Les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970 », Actes de la recherche en sciences sociales 1 (n° 146-147), p .19.

On peut définir l'audit financier comme suit :

« *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 comptes d'une entreprise donnée* »¹.

Le commissaire aux comptes de sa part est défini selon la loi N° 10-01 du 29 juin 2010² :

« *Est expert-comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptes de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrits par la loi* »

1.2 : La mission du commissaire aux comptes

1.2.1 : L'organisation de la mission du commissaire aux comptes

L'audit repose sur une méthodologie structurée et organisée. L'organisation de la mission en différentes phases permet à l'auditeur de formuler une opinion en limitant le risque de non détection. L'auditeur doit suivre une méthodologie et un schéma de mission par lesquels il peut connaître l'entreprise et ses problèmes, et examiner son système d'information la base de toute activité de contrôle. On peut résumer l'organisation de la mission d'audit externe comme suit :

1. La prise de connaissance générale de l'entreprise :

Cette étape lui permet de connaître l'environnement de l'entreprise dont elle exerce son activité (économique, sociale, juridique, environnemental,...) et comprendre le contexte dans lequel elle évolue. Cette étape s'effectue par l'intermédiaire d'entretiens avec les dirigeants et responsables, de l'étude de la documentation interne de l'entreprise (manuels de procédure, organigrammes, notes de services, etc.), de la revue des comptes annuels des derniers exercices et de la recherche de documentation externe sur l'entreprise et son secteur d'activité.

¹ Olivier HERRBACH [2000] : Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en Sciences de gestion présentée et soutenue le 8 décembre 2000, UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES – TOULOUSE I, p.18.

² Journal officiel de la république algérienne n°42 du 11 juillet 2010.

Elle permet à l'auditeur d'assimiler les principales caractéristiques de l'entreprise, son organisation, ses responsables, ses spécificités de fonctionnement et de détecter les zones de risques éventuelles¹.

Cette étape a pour objectif de recueillir le maximum d'informations en peu de temps, selon l'activité de l'entreprise, sa taille et sa complexité, dans ce sens diverses techniques sont utilisées.

En outre, comme l'indique (Danielle BATUDE [1997] p.33) dans son ouvrage, l'auditeur doit également prendre une connaissance suffisante des marchés où intervient l'entreprise ainsi que l'évolution générale de celle-ci².

2. Appréciation et évaluation du contrôle interne :

Avant de voir l'évaluation du contrôle interne par le commissaire aux comptes, on peut définir le contrôle interne selon (Bernard GRAND et Bernard VERDALLE [2006] p.33) : « *le contrôle interne est un processus qui vise à assurer la maîtrise de l'entreprise. Son objectif est de prévenir les erreurs et les fraudes, de protéger l'intégrité des biens et des ressources, d'assurer une gestion rationnelle et un enregistrement correct des opérations* »³, cette phase d'évaluation a pour objectif de déterminer l'importance du risque lié au contrôle⁴, en effet, l'auditeur va chercher à acquérir une meilleure compréhension de l'entreprise et de ses systèmes. Il devra donc mieux connaître la nature des activités de l'entreprise, les lieux de production, les processus de fabrication et toute autre activité annexe. Ainsi, mieux cerner les circuits de traitements des informations et l'élaboration des données qui permettent la prise des décisions, de consulter les rapport établis par le contrôle interne tels que le contrôle des comptes, l'efficacité des systèmes...etc. De même, les rapports d'audit précédant à l'entreprise comme mesure de renforcer la détection des risques.

Néanmoins, l'auditeur peut ré-exécuter les contrôles, par exemple, il peut effectuer des contrôles théoriques qui sont déjà établis par l'entité, dans une mesure de confirmation et de sécurité d'information. Ainsi des tests de conformité, le test de conformité va consister à s'assurer que la procédure est respectée sur un échantillon des documents. Lorsqu'on est en présence de points forts, c'est à dire de procédures solides qui permettent de garantir une

¹ Olivier HERRBACH, op.cit, p. 26.

² Danielle BATUDE [1997] : « L'audit comptable et financier », Ed Nathan, Paris, p. 33.

³ Bernard GRAND et Bernard VERDALLE [2006] : « Audit comptable et financier », édition ECONOMICA, p.33.

⁴ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE [2009], op.cit, p.441.

certaine qualité dans la transmission et la traduction des informations, l'auditeur doit faire un test de permanence, c'est-à-dire qu'il doit s'assurer de l'application correcte au cours du temps de cette procédure. Le test de permanence a donc pour objectif de s'assurer de l'application permanente des procédures.

3. Le contrôle des comptes :

Après avoir un aperçu globale sur le contrôle interne de l'entreprise, le commissaire aux comptes doit en effet contrôler et certifier les comptes de l'entreprise, on peut considérer cette phase comme la dernière ; à moins s'il y'aura une nécessité, il pourra avoir d'autres examens de contrôle, tout dépend du niveau de contrôle interne, si le contrôle interne est fort, il peut être suffisant de faire une revue succincte des comptes (sauf en ce qui concerne la clôture de l'exercice). Si le contrôle est faible, alors il est nécessaire de renforcer les tests, c'est à dire de multiplier les pointages afin de faire un examen détaillé des comptes et d'obtenir une mesure des risques en cours¹.

En effet, le commissaire aux comptes lors de l'exécution de cette phase, peut utiliser plusieurs techniques et méthodes de collecte et de confirmation à savoir :

-La vérification physique où elle consiste à s'assurer de l'existence des actifs qui sont inscrits dans les comptes.

- La vérification sur des documents, elle consiste à valider les mouvements ou les soldes des comptes à partir des pièces comptables qui le justifient.

- Les confirmations directes, elle s'effectue par l'obtention d'une confirmation d'information externe à travers des tiers extérieurs à l'entreprise, c'est ainsi, par le biais de la confirmation écrite par des tiers de faits ou de positions financières et comptables, possède au contraire une force probante importante.

- Les demandes d'explication auprès de la direction permettent de juger le caractère raisonnable des options de comptabilisation prises par l'entreprise.

- Les calculs, vérifications arithmétiques, recoupements et rapprochements de document entre autres.

-L'examen analytique consiste à déterminer le caractère raisonnable des informations contenues dans les comptes. Il se base sur l'étude des tendances, fluctuations, ratios tirés des comptes annuels par comparaison

¹ Bernard GRAND & Bernard VERDALLE, op.cit, p .33.

avec les exercices antérieurs. L'examen analytique cherche également à s'assurer de cohérence réciproque des différentes informations¹.

4. L'élaboration des rapports :

Cette phase est considérée comme le produit final de la mission de commissariat aux comptes, cependant le commissaire aux comptes et après plusieurs d'heures de contrôle et de vérification (tout dépend la taille des entreprises), doit établir un rapport pour exprimer son opinion sur les comptes annuels, Le contenu des rapports d'audit fait l'objet d'une définition précise.

En raison de leurs conséquences potentielles, les différentes formes possibles de l'opinion formulée dans le rapport sont en effet complètement définies. Le résultat de ces rapports peut être :

- Une certification sans réserve ;
- Une certification avec réserve ;
- Ou Refus de certifier.

1.2.2 : Le rôle du commissaire aux comptes

Dans l'exercice de ses fonctions, le commissaire aux comptes est responsable des fautes et négligences commises vis-à-vis de la société et aussi des tiers. En cas d'erreurs, sa responsabilité civile peut ainsi être engagée. La violation du secret professionnel peut se traduire par la mise en œuvre de sa responsabilité pénale. Il peut aussi risquer des sanctions disciplinaires pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles.

En effet, le commissaire aux comptes a pour but principal de certifier les états annuels de l'entreprise soumise à l'audit et cela se fait par l'assurance de trois caractères principaux à savoir :

- **La régularité** : il s'agit de la conformité des comptes à la réglementation et aux normes comptables et financiers et aux principes comptables généralement admis. La réglementation se compose des textes législatifs ou réglementaires, mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles;
- **la sincérité** : il s'agit de l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations. Elle implique l'évaluation correcte des

¹ Olivier HERRBACH, op.cit, p : 29.

valeurs comptables et une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations ;

-Le respect de l'image fidèle : elle se traduit à travers le résultat mentionné dans le rapport sur la situation financière de l'entreprise et son patrimoine, elle consiste à choisir, parmi les méthodes de présentation ou de calcul envisageables, les mieux adaptées et proches à la réalité de l'entreprise et à fournir les informations nécessaires à leur compréhension, en particulier dans le cadre de l'annexe.

II. La normalisation de la mission d'audit externe

II.1 : A propos de la normalisation

Lorsqu'on parle de la normalisation d'une mission d'audit, on pense souvent à la qualité de la prestation du commissaire aux comptes lors d'exécution de sa mission et le résultat du rapport de cette mission. En effet, La qualité d'audit dépend essentiellement de deux facteurs à savoir la compétence de l'auditeur qui détermine sa capacité à découvrir les éventuelles anomalies présentes dans les états financiers et son indépendance qui conditionne sa capacité à révéler les anomalies découvertes. Mais, la qualité d'audit est en réalité difficile à être observée et son évaluation est assez problématique¹. Le résultat de la qualité d'audit n'étant pas directement ou immédiatement détecté car le processus d'audit est tellement long, complexe et inobservable par les tiers, et le rapport d'audit est purement standardisé dans son contenu et dans sa formulation qu'il n'offre que peu de possibilité de différenciation. Dans ce sens, un échec d'audit n'est presque connu que dans un contexte de faillites publiées par la presse. Il est en effet quasiment impossible de connaître le nombre des audits de mauvaise qualité qui passent inaperçus sans qu'ils soient détectés ou publiés par la presse².

Cependant, une normalisation d'audit parfaite n'existe qu'avec plus de compétence et d'indépendance de l'auditeur, dans ce sens on peut considérer les normes d'audit comme outil efficace pour une bonne qualité d'audit. Or la mission d'audit doit être contrôlée par un comité d'audit qui

¹ Wafa Masmoudi Ayadi [2013] : Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français, La Revue Gestion et Organisation n°5 (183-195), p.184.

² Riadh Manita, Benoit Pige [2006] : La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit, Association Francophone de Comptabilité, « COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S) », Tunisie, p.04.

veille à renforcer l'indépendance de l'auditeur lors de l'exécution de sa mission, tenant compte de la bonne application des normes d'audit appropriées.

Sans aucun doute, plus que l'auditeur doit être indépendant, il doit aussi avoir une bonne compétence lui permettant à mieux exercer sa mission, savoir gérer le temps, la détection des anomalies et des erreurs significatives, le respect des règlements et normes, etc....

L'auditeur porte plusieurs jugements et prend une telle infinité de décisions lors de la conduite de son audit. Entendant par jugement, son esprit en permettant de bien évaluer les dossiers d'audit et qui ne font pas l'objet d'une connaissance immédiate certaine. Par exemple : l'auditeur, lors de l'exercice normal de ses fonctions, doit juger la compétence du client, l'efficacité du système d'information et le caractère significatif des éléments des états financiers. En retour, l'auditeur doit décider comment acquérir les informations sur la véracité des états financiers, le nombre et la nature de preuves à collecter et quelles sont celles qui doivent être reportées. Autrement, une telle activité, œuvrant vers une attestation régulière et sincère de tout ce qui s'est passé dans l'entreprise, devrait sans doute être conduite par une personne compétente¹.

En 2005, les normes internationales d'audit utilisées comme normes nationales dans, 34 pays, 35 pays ont encore les utilisé sans changements importants². Actuellement, il est urgent de les appliquer dans les activités d'audit des états financiers dans tous les pays, vue leur importance en matière de discipline et de confiance.

Les normes ISA sont aujourd'hui établies par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), à savoir une commission de l'International Federation of Accountants (IFAC). Le commissaire aux comptes devra donc consacrer une partie de son temps pour connaître les normes ISA (International Standards on Auditing) et leurs implications lors des contrôles légaux. Certes, dans le cas français de nombreuses normes françaises sont depuis décembre 2000 la traduction pure et simple des

¹ Sourour Ammar [2006] : La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie, p.03.

² <http://materiel-pedagogique.com> , consulté le 16/10/2015 à 19:04.

ISA¹. La normalisation internationale d'audit est l'œuvre de l'International Auditing Practices Committee (IAPC) issue de l'International Federation of Accounting (IFAC) fondée en 1977 à la suite d'un accord signé par soixante trois (63) organisations professionnelles d'experts comptables représentant quarante neuf (49) pays et s'appuyant sur des organisations régionales telles que la Fédération Européenne des Experts Comptables et la Confederation of Asia and Pacific Accountants².

II.2 : L'affectation des normes ISA

Lors de la mission d'audit, le commissaire aux comptes doit suivre une certaine méthodologie lui permet l'achèvement et la bonne orientation de cette mission en organisant le contrôle et la documentation, ainsi qu'en minimisant le maximum des risques d'erreurs probables par le professionnel exerçant. Comme il est indiqué, les normes internationales d'audit (ISA) font l'objet de l'organisation de la profession et de la mission de commissariat aux comptes ; à cet égard, l'auditeur externe est à la mesure de respecter ces normes et garantir leur application de façon attentive.

Dans leur ouvrage (Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE [2007] p.369) ont décrit que l'IAASB a publié un peu plus de trente normes (ISA)³. Les normes d'audit ISA sont divisées en groupes, la première classe représentée dans la norme ISA 120 et qui détermine un cadre conceptuel des Normes internationales.

L'auditeur doit savoir les principes généraux sur l'audit des états financiers et ses responsabilités envers l'entreprise auditée et la mission qu'il est entrain d'exécuter, ainsi que l'appréciation du contrôle interne qui se considère comme un point de départ et une base de données pour l'audit, les normes ISA qui les définissent sont les suivant : ISA 200, ISA 210, ISA 220, ISA 230, ISA 240, ISA 250, ISA 260, ISA 265.

En se référant aux normes ISA 300, ISA 315, ISA 320, ISA 330, ISA 402, ISA 450, le commissaire aux comptes peut évaluer les risques et

¹ Alain Mikol [2006]: Commissariat aux comptes la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire, Association Francophone de Comptabilité, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie, p.18.

² Ridha Zarrouk, Mondher Fakfakh [2006] : Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie, 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), p.04.

³ Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE [2007] : Comptabilité et audit, Manuel et Applications, DUNOD, Paris, p.369.

répondre aux éléments de risques identifiés, ces normes lui permettent la connaissance de la planification de sa mission, la connaissance de l'entreprise et de son environnement, de déterminer le seuil significatif et d'évaluer les risques, en tenant comptes de la consultation d'autres bureaux d'études qui peuvent contribuer à la mission d'audit financier.

Par le biais du commencement de la mission de commissariat aux comptes et par la détection des anomalies significatives, le professionnel doit faire recours aux normes suivantes : ISA 500, ISA 501, ISA 505, ISA 510, ISA 520, ISA 530, ISA 540, ISA 545, ISA 550, ISA 560, ISA 570, ISA 580, et ce pour déterminer les éléments probants, de ce fait, il peut utiliser plusieurs méthodes et techniques de détection, comme il peut faire appel au tiers et engager une documentation externe à titre de confirmation comme facteur de sécurité et de fiabilité de l'information financière.

Tout en restant dans la logique de confirmation, le commissaire aux comptes a la possibilité d'utiliser les travaux des autres professionnels, tels que l'utilisation des travaux d'un autre auditeur (ISA 600), l'utilisation des travaux de l'audit interne (ISA 610) et l'utilisation des travaux d'un expert (ISA 620), pour renforcer la crédibilité de l'information et la possibilité de comparaison et de confirmation.

Les normes ISA assurent l'élaboration d'un rapport de fin mission, ainsi d'améliorer sa qualité et sa présentation, les normes ISA 700, ISA 701, ISA 710, ISA 720, ont bien décrit la phase finale de la mission d'audit et le reporting, il est très important de comprendre et de savoir appliquer le fonds de ces normes, notamment en cas de modifications ou de changements au contenu du rapport final de la mission, comme il pourra auditer d'autres domaines spécialisés selon ce qui est indiqué par la norme ISA 800, c'est-à-dire audit des états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier ou considérations particulières, il peut concerner un élément, un compte ou un poste d'un état financier (ISA 805), ou bien une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés (ISA 810) en cas où 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 les a audité lui-même conformément aux normes ISA.

La dernière classe en quatre (04) chiffres peut concerner d'autres audits plus spécifiques et divers, tels que la norme (ISA 1000) audit d'instruments financiers, cette norme a pour objet de fournir des renseignements généraux sur les instruments financiers et d'aborder les facteurs particuliers à

considérer pour l'audit d'instruments financiers, elle fournit des conseils pratiques aux auditeurs. Les cabinets peuvent aussi les utiliser pour élaborer leurs programmes de formation et leurs lignes directrices internes. Cette norme est pertinente pour les entités de toutes tailles, car toutes les entités peuvent être sujettes aux risques d'anomalies significatives lorsqu'elles utilisent des instruments financiers. Elle peut avoir un lien avec les normes ISA 315, ISA 330, ISA 500, ISA 540 qui sont aussi pertinentes pour l'audit des instruments financiers.

La norme ISA 3410, intitulée « Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre », cette norme s'applique aux rapports de missions d'assurance portant sur les périodes closes à compter du 30 septembre 2013¹. Elle a pour objectif l'obtention du niveau d'assurance des bilans de gaz à effet de serre, identifier la constatation et les aspects significatifs conformément aux critères applicables. Désormais, cette norme pourra avoir un lien avec l'audit environnemental compte tenu son objectif de protection de l'environnement.

Sachant que ces normes sont en changement et en évolution par l'organe habilité, et ce selon les changements économiques, commerciaux et financiers à l'échelle internationale.

III- L'étendue de l'application des normes ISA en Algérie

Afin de concrétiser les notions théoriques de l'application des normes ISA en Algérie, on a eu l'intention de réaliser un questionnaire adressé aux cabinets de commissariat aux comptes exerçants en Algérie, pour but de savoir la tendance de l'application de ces normes en exécutant la mission d'audit. L'application des normes internationales d'audit a été rentrée en vigueur en Tunisie en 2002², bien qu'en Algérie, ces normes n'ont pas encore trouvé leur application réelle.

Lors de l'étude d'un échantillon des cabinets de commissariat aux comptes en Algérie, sur l'application et la mise en œuvre des normes ISA dans leur démarche des missions d'audit, on a communiqué les informations suivantes :

La taille de l'échantillon : 30 cabinets d'audit

Population d'étude : Commissaires aux comptes et experts comptables

¹ <https://www.ifac.org> , consulté le 20/05/2015 à 22:24.

²Ridha Zarrouk, Mondher Fakfakh, op.cit, p : 01.

Région : Ouest et centre de l'Algérie

Le nombre de questionnaires retenus : 25 Résultats obtenus de l'étude

Outils de recherche : Entretien et questionnaires

III.1 : Résultats obtenus de l'étude

Cette étude a été destinée aux cabinets des commissaires aux comptes et experts comptables enregistrés dans le tableau de l'Ordre national des experts comptables et de la Chambre national des commissaires aux comptes (CNCC).

Les résultats de notre questionnement sont les suivants :

1. L'existence d'un cadre normatif de la mission d'audit en Algérie :

89,02% des communicants ont répondu qu'il n'existe pas vraiment un cadre normatif en matière d'audit des états financiers en Algérie ;

Alors que: 10,98%, ont répondu qu'ils essayent d'orienter leur mission vers les normes internationales d'audit en s'appuyant sur des efforts personnels.

2. L'intégration de la loi relative à l'audit d'un cadre normatif inspiré de l'IFAC :

99,60% ont répondu que la loi relative à l'audit n'intègre plus un cadre normatif inspiré de l'IFAC, mais l'organe concerné (CNC ; Conseil National de Comptabilité) porte importance de son intégration prochainement sous une nomination (NAA, Normes Algériennes d'Audit) qui conviennent avec l'environnement des entreprises exerçantes en Algérie ;

Or 0,40% ont répondu que la loi relative à l'audit dans son contenu peut intégrer des normes d'audit sans se référer à celles de l'IFAC.

3. L'adoption des normes d'audit de l'IFAC par l'Ordre national des experts comptables :

80,02% ont répondu qu'actuellement, il n'existe pas une adoption des normes d'audit de l'IFAC par l'Ordre national des experts comptables ;

Par contre: 19,98% ont répondu qu'il y a l'intention de l'adoption des normes d'audit de l'IFAC prochainement avec une appellation appropriée (comme indiqué ci-dessus).

4. Institution du contrôle de l'application des règles d'indépendance et de qualité par la loi portant l'organisation de la profession des experts comptables en Algérie :

95,08% ont répondu qu'il existe un organe de contrôle, mais son rôle est absent. Néanmoins les différents types de chambres du CNC ont désigné des

représentants dans chaque wilaya et chaque région pour suivre le travail des cabinets d'audit ;

Alors que: 04,92% des répondeurs leurs réponses ne portaient aucune signification.

5. La réquisition de la conduite de la mission d'audit conformément aux normes d'audit ISA par l'Ordre national des experts comptables :

95,05% ont répondu que la conduite de la mission d'audit conformément aux normes d'audit ISA actuellement n'est pas requiert par l'Ordre national des experts comptables ;

Par contre: 04,95% des réponses étaient moins significatives, vue leurs efforts personnelles lors de l'exécution de la mission en les mentionnant en annexes.

6. La conformité du code de commerce Algérien avec les prescriptions des normes d'audit ISA :

98,48% ont répondu que le code de commerce Algérien n'est pas conforme aux prescriptions des normes d'audit ISA en matière d'interprétation et d'institution adéquate ;

Alors que: 01,52% ont soutenu sa possibilité d'être conforme avec les prescriptions des normes d'audit ISA en quelques points spécifiques.

7. La tenue du respect des normes d'audit ISA par les commissaires aux comptes et les experts comptables :

97,75% se mettent d'accord du respect des normes d'audit ISA dans le processus de la mission d'audit du moment où ils respectent les normes comptables financiers adoptées (IFRS ; International Financial Reporting Standards) ;

Par contre: 02,25% ont affirmé le non respect des normes puisqu'il n'existe pas un cadre normatif applicable des normes ISA.

8. L'existence d'une harmonisation entre les normes d'audit ISA et le règlement de la profession de commissariat aux comptes en Algérie :

52,60% ont nié l'existence d'une harmonisation entre les normes d'audit ISA et le règlement de la profession de commissariat aux comptes en Algérie et ils disent qu'elle est partielle et un peu relative ;

Alors que: 47,40% ont exprimé que le règlement de la profession de commissariat aux comptes en Algérie peut s'appuyer sur les normes d'audit ISA lors leur adoption prochaine en Algérie.

9. La référence aux normes d'audit ISA lors de la mission d'audit :

97,18% des répondeurs ne se réfèrent pas aux normes d'audit ISA dans leurs rapports mais uniquement sur les lois et règlements ;

Par contre: 02,82% se réfèrent aux différentes normes d'audit et de travail comme support pour atteindre l'objectif de la mission d'audit comme élément facultatif du rapport.

10. S'ils se bénéficient de formations sur les normes d'audit ISA et leur application :

46,08% des répondeurs ont affirmé la portée et l'accès aux formations sur les normes d'audit ISA et sur leur mise en application, ainsi aux NAA appropriées au cas de l'Algérie ;

Alors que: 53,92% ont réclamé la difficulté de ce genre de formations en Algérie, compte tenu qu'ils sont payantes et rarement organisées.

11. L'existence d'un apport positif de l'application des normes d'audit ISA à la profession et la mission d'audit :

99,84% ont confirmé l'apport positif de l'application des normes d'audit ISA à la profession de l'auditeur et à l'efficacité de la mission d'audit ;

Par contre: 0,16% des répondeurs selon leurs avis, les normes seules ne peuvent pas contribuer à la bonne organisation de la profession de commissariat aux comptes et à la réussite de la mission.

12. Le niveau de qualité obtenu par la mise en œuvre des normes d'audit ISA :

99,85% ont affirmé que la mise en œuvre des normes d'audit ISA contribue au perfectionnement du niveau de qualité d'audit.

Alors que: 0,15% voient que le niveau de qualité d'audit ne peut être élevé que par les normes d'audit ISA uniquement.

II.2 : Discussion des résultats

D'après ce qui précède, on aperçoit que les normes d'audit internationales ISA ne sont pas appliquées actuellement, bien qu'il y a l'intention de leur acquisition prochainement avec une autre nomination plus appropriée (NAA : Normes Algériennes d'Audit), ces normes sont nées de la décision du Monsieur le Ministre des Finances portant la décision N° 02 du 04 Février 2016. La décision concerne les premières normes NAA, il s'agit des suivants ¹:

-NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit ;

-NAA 505 : Confirmations externes ;

¹ <http://www.cn-onec.dz> , consulté le 18/03/2016 à 21 :00.

-NAA 560 : Evènements postérieures à la clôture ;

-NAA 580 : Déclarations écrites.

Ainsi que les commissaires aux comptes et les experts comptables dans leur ensemble ne sont pas bien formés des normes d'audit ISA. En matière d'institution des lois, il n'existe pas une harmonisation entre le code de commerce actuel et les prescriptions des normes d'audit exigées par l'IFAC.

L'Ordre national des experts comptables, actuellement, n'intègre pas les normes d'audit ISA parmi ses exigences en matière d'audit.

Parmi les résultats généraux on distingue ce qui suit :

-La mission d'audit en Algérie ne se considère comme mission normalisée, et comme résultat; l'efficacité d'audit et de commissariat aux comptes ne peut être atteinte dans l'absence des normes d'audit ISA.

-Les experts comptables et les commissaires aux comptes en général se manquent de formation et d'expérience en matière de connaissance de mise en œuvre des normes d'audit ISA. A moins dans l'attente de la publication des NAA dans le journal officiel et leur mise en place officielle.

-Le règlement actuel ne se conforme aux normes ISA, ce qui peut engendrer des conflits et des difficultés en faveur de leurs applications en Algérie.

-Les cabinets d'audit ne sont pas totalement contrôlés par les organes chargés de contrôle d'indépendance et de qualité des commissaires aux comptes.

-La conduite de la mission d'audit en Algérie n'est pas soumise à des normes internationales, mais seulement sur des lois et des règlements, ce qui peut influencer sur sa qualité et sa crédibilité. Tenant comptes de l'attente de l'entrée en vigueur officielle des NAA comme un indicateur de réforme de la profession comptable n Algérie.

III.3 : Recommandations

A la lumière des résultats obtenus, on peut proposer un ensemble de recommandations, qui peuvent servir à améliorer la mission d'audit en Algérie et renforcer son niveau de qualité. Donc, il est nécessaire de savoir que la mission d'audit ne peut atteindre l'efficacité que par certains critères et exigences qui font l'objet de la normalisation.

- L'Algérie doit mettre en place les normes internationales d'audit (ISA), afin de résoudre les problèmes en matière d'audit, d'assurance, de contrôle qualité, et de déontologie ;

- Les organes concernés aux réformes d'audit doivent mettre des normes complémentaires à celles d'audit ISA applicables en l'Algérie ;
- Ces normes complémentaires doivent permettre aux commissaires aux comptes et aux experts comptables d'établir un rapport conformément aux normes ISA, en satisfaisant aux diligences requises par les normes ISA et par la norme complémentaire aux normes ISA applicable en Algérie ;
- L'adoption des normes ISA en Algérie doit être harmonisée avec la loi et le règlement de la profession de l'auditeur et sa mission ;
- Les auditeurs algériens doivent être formés et encadrés de façon permanente sur les normes d'audit ISA, leur mise en œuvre et leur application, comme un pas vers la normalisation de la mission d'audit en Algérie ;
- Les normes d'audit ISA doivent être enseignées au niveau des universités algériennes, pour bien former les futurs comptables et auditeurs ;
- Suite à l'adoption prochaine des normes algériennes d'audit (NAA), il est important de développer ces normes avec d'autres critères majeures comme l'environnement et la qualité. Comme par exemple, les normes spécifiques au secteur énergétique et agricole.
- L'adoption des normes ISA et leur application concrète doit être adaptée aux caractéristiques de chaque entité soumise à l'audit, notamment les tailles (PME, PMI) et les associations;

Conclusion :

Les Normes Internationales d'Audit (International Standards on Auditing, ISA) s'appliquent aux missions d'audit, elles garantissent la qualité d'audit et l'indépendance de l'auditeur. Cependant l'application des normes d'audit internationales doit être achevée par chaque auditeur et commissaire aux comptes, toutefois, la normalisation de l'audit devienne une nécessité majeure, compte tenu de la mondialisation et du développement économique.

Dans le contexte algérien, la plupart des cabinets, n'ont pas une spécialisation en matière d'audit et de commissariat aux comptes. Si la polyvalence est certes avantageuse, la présence de bons spécialistes en matière d'audit et de commissariat aux comptes permet d'optimiser la réalisation de ces missions et d'avoir des travaux de qualité.

En effet, l'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer son opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel d'audit international qui constitue le contexte d'expression de l'opinion et l'efficacité de la mission de commissariat aux comptes, ainsi que le respect des normes d'audit ISA par les commissaires aux comptes dégage leur responsabilité civile de toute négligence ou insuffisance de qualité d'audit dans un environnement de mise en cause accrue de la responsabilité professionnelle. L'étude empirique de cet article, a argumenté l'absence d'application des normes d'audit ISA se qui remet en cause la réduction de la crédibilité des cabinets d'audit et frappe l'efficacité de la mission et des rapports au-delà de la qualité. En revanche, une tentative d'adoption des normes primaires d'audit inspirées des normes internationales d'audit ISA a été envisagée, comptant davantage de leur application et développement à l'avenir.

Références Bibliographiques :

- Alain Mikol. Commissariat aux comptes [2006] : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire, Association Francophone de Comptabilité, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie, p.18.
- Bernard GRAND et Bernard VERDALLE [2006] : « Audit comptable et financier », édition ECONOMICA, p.33.
- Carlos Ramirez [2003] : « Du commissariat aux comptes à l'audit. Les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970 », Actes de la recherche en sciences sociales 1 (n° 146-147), p .19.
- Danielle BATUDE [1997] : « L'audit comptable et financier », Ed Nathan, Paris, p. 33.
- Dr. Mohammed Chérif MADAGH et Samira Rym MADAGH [2012] : L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques ; Colloque national sur la gouvernance des entreprises en tant que mécanisme pour réduire la corruption financière et administrative, organisé le 6 et le 7 mai 2012, Université de Mohamed Khider, Biskra, p.09.
- Olivier HERRBACH [2000] : Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en Sciences de gestion présentée et soutenue le 8 décembre 2000, UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES – TOULOUSE I, p.18.
- Riadh Manita, Benoit Pige [2006] : La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit, Association Francophone de Comptabilité, « COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S) », Tunisie, p.04.
- Ridha Zarrouk, Mondher Fakfakh [2006] : Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie, 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), p.04.
- Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE [2009] : Comptabilité et audit Manuel et applications, 2^{ème} édition Dunod, Paris, p.402.

- Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE [2007] : Comptabilité et audit, Manuel et Applications, DUNOD, Paris, p.369.
- Sourour Ammar [2006] : La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie, p.03.
- Wafa Masmoudi Ayadi [2013] : Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français, La Revue Gestion et Organisation n°5 (183-195), p.184.
- ZIANI Abdelhak [2013-2014] : Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise « Cas entreprises Algériennes », Thèse de Doctorat en sciences, Présentée et soutenue publiquement, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen, p.16.

Sitographie

- <http://materiel-pedagogique.com> , consulté le 16/10/2015 à 19:04.
- <https://www.ifac.org> , consulté le 20/05/2015 à 22:24.
- <http://www.cn-onec.dz> , consulté le 18/03/2016 à 21 :00.

Autres références :

Journal officiel de la république algérienne n°42 du 11 juillet 2010 portant la loi 10-01.