

**La coopération entre audit interne et audit externe :
Méthodes et avantages dans le contexte algérien
Cooperation between internal audit and external audit:
Methods and advantages in the Algerian context**

Mohammed Sagheir MECHERI^{1*}, Dr. Faiza BENIKHELEF²

¹ Ecole des hautes études commerciales,
mecheri_mohamed_segheir@hotmail.fr

² Ecole des hautes études commerciales, benfaiza1804@gmail.com

Date de reception:28/10/2020 Date de révision:09/11/2020 Date d'acceptation:22/12/2020

Résumé

Abstract

L'objectif de cet article est d'explorer la coopération entre les deux principaux mécanismes d'audit en Algérie du point de vue des méthodes appliquées et des avantages qu'elle apporte. A travers une étude effectuée auprès d'un échantillon d'auditeur externe algérien, nous avons démontré que cette coopération reste peu optimale dans le contexte algérien. Les méthodes de coopération prévalent sont des méthodes basiques et non poussés et par conséquent cette coopération procurent peu d'avantage aux auditeurs externes algériens.

Mots clés : Audit interne, Audit externe, Coopération, Méthodes, Avantages.

The objective of this article is to explore the cooperation between the two main audit mechanisms in Algeria from the point of view of the methods applied and the benefits it provides. Through a study carried out with a sample of Algerian external auditors, we have shown that this cooperation remains less than optimal in the Algerian context. The methods of cooperation prevailing are basic and not advanced methods and consequently this cooperation provides limited benefits to Algerian external auditors.

Keywords : Internal audit, External audit, Cooperation, methods, benefits.

*Auteur correspondant : Mohammed Sagheir MECHERI, mecheri_mohamed_segheir@hotmail.fr-

1. Introduction :

Dans un environnement économique instable ponctué de crises et scandales financiers une véritable culture de l'audit s'est développée. L'audit a émergé comme une solution pour pallier aux lacunes existantes. Cela a été conforté par une série de lois et un processus de normalisation ayant affecté l'audit dans ces différentes inclinaisons.

Deux types d'audit cohabitent au sein d'une entité. L'audit interne et l'audit externe représente deux fonctions d'assurance distinctes qui ont chacun leur place et un rôle bien défini au service de l'entreprise. Les deux fonctions qui sont intimement liés sont amenées à se rencontrer et ils sont sujet à des interactions inévitables.

Une revue de la littérature sur la qualité de l'audit permet d'identifier une problématique centrale vers laquelle convergent la plus part des études et qui est « comment rendre les services d'audit plus efficace et efficient » comme exigé par la norme ISA 300. Dans cette perspective, la coopération entre ces deux mécanismes, qui est prévue par les normes, constitue un levier indispensable.

La coopération entre les deux mécanismes d'audit ainsi que les avantages qui peuvent en découler ont reçu une attention considérable de la part des chercheurs pendant les trois dernières décades. L'audit interne et l'audit externe sont complémentaires et possèdent tant de points de différence qui constitue une grande source d'avantages et de synergie lorsque mise en exploitation de la relation. Leur coopération ne peut être que pertinente et porteuse de valeur ajoutée pour l'entité.

Dans le cadre de l'établissement des normes d'audit, l'Algérie a promulgué en 2018 la norme d'audit permettant la prise en compte des travaux de l'auditeur interne. La revue de la littérature nous montre qu'aucune étude empirique n'a été effectuée sur cette relation en Algérie. Nous allons à travers cet article essayer de faire un état des lieux de cette coopération en Algérie et cela en étudiant les méthodes de coopération ainsi que les avantages qui découlent de la coopération entre les auditeurs internes et les auditeurs externes dans le contexte algérien. Nous répondrons à la question « comment se matérialise cette coopération et quels avantages procurent elle à l'auditeur externe en Algérie ». Nous allons supposer au départ l'hypothèse que cette coopération est caractérisée par des pratiques basiques et procurent peu d'avantage aux auditeurs externes algériens. Afin d'atteindre cet

objectif, nous avons effectué une étude empirique auprès des auditeurs externe algérien. Nous allons exposer en premier lieu une revue de la littérature sur les pratiques et les avantages de la coopération et en deuxième lieu nous présenterons les résultats de notre étude empirique.

2. Revue de la littérature :

Nous allons essayer de présenter la littérature autour du sujet de notre article afin d'introduire notre étude empirique et assoir la base des différentes variables retenues dans celle-ci. Notre revue inclura une revue de la littérature académique, les référentiels d'audit, les publications et avis des organismes professionnel ainsi que d'expert praticiens du domaine de l'audit interne et de l'audit externe et cela afin d'être exhaustif et inclure l'ensemble des parties prenante.

2.1 Méthodes et pistes de coopération entre l'audit interne et l'audit externe :

Les recherches académiques ne se sont pas trop intéressé au travers d'études empiriques de mettre en évidence les pratiques actuelles ou espérées sur le terrain et la littérature y afférant est très limitée pour ne pas dire inexistante. Si existant, cela s'est restreint à des commentaires sommaires inclut dans des recommandations finales de leurs études de la relation entre les deux fonctions. Nous puisons notre revue dans les publications d'organismes ainsi que ceux d'experts qui se sont intéressés au sujet et à travers des enquêtes ou de prise position basés sur les bonnes pratiques qui ont contribué fortement à mettre en évidence et à proposer des méthodes et des pistes de collaboration entre les deux fonctions.

Le normalisateur international de l'audit interne, l'IIA, juge que les deux fonctions devraient se réunir périodiquement pour bénéficier de leurs compétences complémentaires et de leurs domaines d'expertise et cela à travers :

- La discussion des intérêts communs
- Une meilleure compréhension du travail et des méthodes de chacun
- La discussion de la couverture et de la planification des audits afin de minimiser les redondances
- Donner accès aux rapports et aux documents de travail
- L'évaluation conjointe des domaines de risque.

L'IFACI, le normalisateur français de l'audit interne, a été l'un des premiers organismes à mettre en évidence les pistes de coopération entre les deux fonctions. Il confirme que cette coopération a été formellement prévue et indiquée dans les normes françaises des deux fonctions. Il énumère les possibilités de coopération suivantes (IFACI, 1998, p02) :

- Identification des missions d'intérêt commun et coordination des travaux pour s'assurer de leur déroulement efficace.
- Transmission des rapports de missions d'intérim à l'audit interne, et libre accès des auditeurs externe aux rapports des auditeurs internes dont le contenu est en relation avec l'exécution de leur mandat.
- Communication aux auditeurs externe du rapport annuel de l'audit interne sur les conditions dans lesquelles le contrôle interne est assuré dans l'organisation, et transmission, à l'audit interne, de la note de synthèse des contrôles effectués par ces derniers.
- Réunions de travail périodiques, une à deux fois par an, au cours desquelles chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions sur les sujets d'intérêt commun.
- Information annuelle du conseil d'administration, sur les résultats de la collaboration entre l'audit interne et les auditeurs externes en mettant notamment en évidence les convergences ou divergences d'appréciation concernant l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

Les normalisateurs français des deux fonctions ainsi que la confédération européenne des instituts d'auditeurs internes indiquent dans leur prise de position partagée qu'a minima la coopération et les interactions entre l'audit interne et l'audit externe doit se caractériser de la manière suivante (ECIIA, 2019, p08) :

- Les deux catégories d'auditeurs devraient coordonner la phase de planification afin d'éviter la duplication et les chevauchements ainsi qu'avoir un consensus sur les risques significatifs et sur le périmètre de l'audit interne et externe pour optimiser les ressources.
- Les auditeurs internes devraient mettre à disposition la synthèse de leur rapport et l'auditeur externe devrait envoyer une copie de son rapport et de sa lettre de recommandations.

- Les auditeurs internes et les auditeurs externes devraient se réunir au moins une fois par an pour discuter de problématiques et de préoccupations communes et pour assurer leur coordination.
- L'audit interne devrait assister aux réunions du comité d'audit au cours desquelles les auditeurs externes présentent leurs travaux.

Aussi, un niveau de coopération plus élevé et plus fréquent pourrait comprendre les éléments suivants :

- L'échange d'informations et des discussions durant l'exercice d'évaluation des risques financiers et d'autres types de risques
- L'évaluation des dispositifs de contrôle interne figurant dans les rapports détaillés d'audit interne, qui pourrait être mise à disposition des auditeurs externes
- l'échange de points de vue concernant les méthodologies afin d'établir une compréhension mutuelle de l'approche d'audit
- La transmission régulière d'informations à l'auditeur externe sur les mises à jour du plan d'audit interne et l'autorisation d'accès à certains documents de travail
- Les rapports semestriels d'audit interne, comprenant l'état d'avancement et les progrès réalisés quant aux recommandations, qui pourraient être mis à disposition de l'audit externe
- Des réunions régulières entre les auditeurs internes et les auditeurs externes pour discuter de toute question pertinente
- Selon le niveau des risques, l'inclusion des recommandations des auditeurs externes dans les rapports d'audit interne

Dans une autre prise de position partagée, les organismes professionnels belges des deux fonctions définissent les meilleures pratiques au travers de leur enquête et des avis d'expert et nous indique que cette coopération peut prendre plusieurs formes :

- Communication des rapports, des documents
- Réunions régulières
- Consultations en matière d'évaluations des risques, d'évaluations du contrôle interne, de problèmes de gouvernance d'entreprise
- Coopération incluse dans les planifications d'audit
- Accords pour le partage des informations

- Fixation d'une méthodologie commune pour l'évaluation des risques, du contrôle interne
- Suivi des constatations et des recommandations consolidées
- Utilisation du travail des autres auditeurs en vue d'éviter toute duplication : travail commun et soumission du travail de l'autre
- Formation relative à la méthodologie de l'audit externe.

2.2 Les avantages de la coopération entre audit interne et audit externe :

Contrairement aux méthodes de coopération, les avantages de la coopération entre audit interne et audit externe ont suscité l'intérêt de plusieurs auteurs à travers le temps et l'évolution de ces deux professions. (Fowzia, 2009) a affirmé qu'il s'agit d'un sujet d'actualité depuis quelques décennies. Nous présenterons distinctement les recherches académiques des avis d'expert et d'organismes professionnels :

2.2.1 Les avantages de la coopération dans les recherches académiques :

L'auditeur interne passe la totalité de son temps au sein de l'entreprise. Il a donc l'avantage de mieux comprendre l'activité de la firme, son fonctionnement et sa culture. Sa présence au sein de l'entreprise lui procure la possibilité de connaître mieux l'entreprise, de voir des choses et de rencontrer des problèmes dont l'auditeur externe ne peut pas en prendre conscience durant son séjour réduit au sein de la firme. En revanche, l'auditeur externe, à travers son passage par plusieurs firmes, est exposé à une multitude de problèmes financiers et comptables qu'il doit résoudre. L'auditeur externe met son expérience au profit de l'auditeur interne et lui présente la solution de problèmes jamais traités par l'auditeur interne auparavant.

(Cockburn, 1984) affirme l'importance de la prise en compte des travaux de l'audit interne par l'auditeur externe. Il présente les avantages d'une telle collaboration pour les deux équipes. Pour l'auditeur externe, cette coopération permet la réduction des honoraires d'audit, une meilleure compréhension des opérations de l'entreprise ce qui améliore son jugement concernant les procédures de contrôle interne mises en place et finalement l'amélioration des relations avec la firme audité.

(Renard, 2002) juge que les deux fonctions sont complémentaires et que des relations complémentaires peuvent être identifiées entre les deux fonctions. L'application pratique de celle-ci pourrait bénéficier aux praticiens et au-delà assurer les prémisses nécessaires à la croissance de l'efficacité pour l'ensemble de l'organisation

Selon le même auteur, l'audit interne est un complément de l'audit externe, Car celui-ci est plus déterminé à apprécier d'une manière différente la régularité, la sincérité et la justesse des résultats et des états financiers lorsqu'un audit interne existe dans une entité.

(Haron, Chambers, Ramsi & Ismail, 2004) ont déterminé que les auditeurs externes s'appuient sur les travaux des auditeurs internes et que cela résulte en des réductions des coûts pour leurs clients.

(Fowzia, 2010) affirme que bien que les auditeurs internes et externes réalisent leur travail avec des objectifs différents dans l'esprit, beaucoup de leurs processus sont similaires. Elle estime qu'ils devraient travailler ensemble de près car cela est judicieux et fait partie des bonnes pratiques professionnelles. D'après elle, une coopération efficace entre l'audit interne et externe conduit à une gamme très large d'avantages pour les deux parties et les clients qu'ils servent. De plus, elle juge celle-ci de cruciale.

(Felix, 2005) Confirme Fowzia en constatant que les efforts de coordination des auditeurs externes et internes permettent de maximiser l'efficacité de la contribution des auditeurs internes à la vérification des états financiers et d'accroître l'efficacité globale

Ce jugement est affirmé par (Brown, 1983). Celui-ci considère qu'en raison du taux rapide des progrès technologiques. L'auditeur externe, sans l'aide de l'auditeur interne, serait trop coûteux car il existe une grande variété de systèmes en usage parmi ses clients.

(Ramasawmy & Ramen, 2012) jugent la coopération entre audit interne et audit externe comme vitale du point de vue des deux parties. Celle-ci aide les auditeurs externes à accroître l'efficacité et la pertinence de l'audit des états financiers et en particulier l'évaluation du risque de fraude car les auditeurs internes ont une connaissance plus approfondie des politiques de l'entreprise, de l'environnement commercial et des procédures de l'entreprise.

Selon (Charreaux, 2004), la coopération entre audit interne et audit externe est source de bienfaits non négligeables. L'ensemble audit interne plus

l'audit externe semble constituer un dispositif agissant simultanément sur les dimensions disciplinaires et cognitives du processus de création et de répartition de la valeur. Il participerait ainsi à la reconstruction de la vision financière de la gouvernance élargie aux dimensions cognitives.

Selon (Felix, Gramling & Maletta, 1998), Une coopération des auditeurs internes et externes représenterait un moyen de rendre le processus d'audit global plus efficace et plus efficient. Ils précisent qu'elle permettrait de réaliser des économies de coûts, par rapport à une situation où les deux acteurs travailleraient de manière complètement séparée.

Ce constat est affirmé, aussi, par (Hodgson & Moore, 1993) qui précisent que, les défenseurs de cette théorie soutiennent que, l'adoption d'une "approche d'audit conjointe", augmenterait de façon conséquente l'efficacité des deux groupes sans compromettre leur qualité ou leur indépendance.

(Lempe & Sutton, 1994) soutient que les objectifs des auditeurs internes et externes peuvent être réalisés à moindre coût et cela se produit lorsque les auditeurs internes reconnaissent les objectifs des auditeurs externes et modifient leurs programmes d'audit en conséquence. Il affirme en conséquence qu'une bonne relation entre eux serait bénéfique au client audité

Selon (Wood, 2004), la pression exercée par une collaboration entre l'auditeur interne et l'auditeur externe empêche les dirigeants de l'entreprise de manipuler les résultats à travers une utilisation agressive de différents principes comptables.

Dans leurs études de la contribution dans la facilitation du travail de l'auditeur externe (Mohamed, Mat Zain & Subramaniam, 2012) stipulent que, nonobstant la différence des rôles joués par ces deux types d'audit, il existe plusieurs opportunités de coopération. Cette relation de coordination conduit à des synergies profitables à l'entreprise en termes d'amélioration de la qualité d'audit et d'augmentation des bénéfices économiques.

(Abbott, Parker & Peters, 2012) ont pu démontrer que, si les auditeurs internes aident les auditeurs externes dans leurs travaux, nous assistons à une réduction dans les coûts et les délais de l'audit externe.

(Oussi & Taktak, 2017) ont confirmé ce constat dans le contexte tunisien en arrivant à la conclusion que plus de coopération entre les deux fonctions implique une réduction des délais de l'émission des rapports financiers.

2.2.2 Les avantages de la coopération selon les organismes professionnels et experts praticiens

La complémentarité et la collaboration sont prévues et encadrées par les normes professionnelles. Les normes ISA côté audit externe et IIA côté audit interne facilitent cette collaboration, prévoyant le cadre dans lequel chacun peut utiliser pour sa propre mission les travaux de l'autre. D'autres organismes professionnels ainsi que des experts ont pris position pour mettre en évidence les avantages que peut avoir cette collaboration.

Le normalisateur international de l'audit externe (L'IFAC) a mis en évidence l'importance de la fonction audit interne et son utilité pour l'auditeur externe. Celui-ci a recommandé le recours à la fonction audit interne dans le cadre de la compréhension du contrôle interne de l'entité et l'évaluation des risques à travers la norme 315 « Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ». Celle-ci précise que les connaissances et l'expérience de cette dernière peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives (IFAC ISA 315, 2013, p05). Elle explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de questions importantes susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.

Les normes d'audit externe n'incluent aucune obligation ou incitation à la coopération entre ces deux fonctions. Elles se sont restreintes à définir les conditions pour l'auditeur externe à utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité auditée ou son recours à l'assistance directe de son personnel et cela pour lui permettre d'avoir un cadre normatif afin de bénéficier des avantages que peut apporter l'audit interne en terme de connaissance de l'entité et des risques y existant et cela à travers une norme entière « norme ISA 610 utilisation des travaux de l'auditeur interne » (IFAC ISA 610, 2013, p04).

La fonction audit interne a connu une attention particulière de la part du normalisateur du fait des modifications qu'a connu cette norme et cela pour permettre son adéquation avec l'évolution de la fonction audit interne au sein des entreprises et permettre à l'auditeur externe, au vue celle-ci, de tirer le plus d'avantages possibles de cette coopération

A travers la norme 2050 pour les pratiques professionnelle, l'IIA oblige les auditeurs internes à partager les informations et coordonner leurs activités avec ces derniers et cela de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et à éviter dans toute la mesure du possible les double emplois (IIA Norme 2050, 2015, p10).

Jugeant le composant audit externe comme étant indispensable, le normalisateur a apporté son avis sur la relation qui devrait exister avec celui-ci à travers une recommandation comme réponse à une question posée sur son site internet. A travers celle-ci, L'IIA estime que le travail des auditeurs internes et externes doit être coordonné pour une efficacité et une efficience optimales. Il juge que ces derniers devraient se réunir périodiquement pour bénéficier de leurs compétences complémentaires et de leurs domaines d'expertise

Le normalisateur incombe cette tache de coordination du travail des auditeurs interne et externe au conseil qui, dans le cadre de ses responsabilités de surveillance, devrait l'exiger afin d'accroître l'économie, l'efficience et l'efficacité du processus global de vérification.

Dans la modalité pratique d'application de la norme 2050 (IIA MPA2050, 2011, p45) L'IIA encouragent à ce qu'il y ait un dialogue et une relation de confiance entre l'audit interne et l'audit externe et précise que tous deux gagneront dans cette coopération davantage qu'ils n'y perdront. De plus, elle précise qu'en l'absence de coordination entre auditeur interne et externe, il y a le risque de duplication des travaux effectués par l'un ou par l'autre. Cette redondance cause une perte de temps, augmente les honoraires d'audit mais ne conduit pas pour autant à l'amélioration de l'efficacité de l'audit.

Dans l'autres sens, les experts ainsi que les organismes professionnels et normalisateurs ont mis en évidence d'après leurs expériences ainsi que leurs connaissances pointues du domaine les avantages et les gains considérables que peut induire une coopération entre les deux fonctions.

La commission européenne indique dans ses conseils en matière de politique d'audit qu'un dialogue régulier devrait avoir lieu entre le comité d'audit de l'entreprise, l'auditeur externe et l'auditeur interne afin de garantir que les fonctions de respect de la conformité, de contrôle du risque et de vérification approfondie des actifs, des passifs, des produits et des dépenses sont mises en œuvre de manière rigoureuse (Commission européenne, 2010, p22).

L'organisme français de l'audit interne indique que cette coopération entre auditeurs internes et consultants externes ne peut être que bénéfique (IFACI, 1998, p03). Elle associe des professionnels de haut niveau parlant le même langage, utilisant des méthodes similaires et agissant de manière complémentaire.

Les organismes professionnels français des deux fonctions, affirment, à travers une prise de position partagée, que quelle que soit la taille de l'entité, la collaboration ne peut être que pertinente et porteuse de valeur ajoutée pour l'entité. Cette prise de position constitue un atout très important pour la collaboration entre ces deux fonctions car elle présente une convergence représentée par leurs organismes professionnels dont les normes et pratiques sont calqués sur les normes internationales. Les avantages que peut constituer cette collaboration selon cette prise de position sont énumérés ci-dessous (IFACI & CNCC, 2014, p04) :

- Lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, afin de partager leur connaissance de l'organisation et des procédures de l'entité, ainsi que des faiblesses de contrôle interne et des fraudes identifiées ou suspectées.
- Tout au long de l'année, dans le cadre de la préparation des réunions des organes de gouvernance, afin de présenter une information coordonnée et pertinente sur les sujets relatifs au contrôle interne et à l'établissement des comptes
- Quand l'auditeur externe prend alors connaissance des travaux réalisés par l'audit interne. Ainsi, la redondance de certaines procédures entre l'audit interne et l'audit externe peut être évitée.

Aussi, la prise de position nous indique que la coopération permet de donner à l'organe de gouvernance une vision plus globale des activités et des risques tout en limitant l'éventuelle duplication des efforts d'audit. Une bonne communication s'avère également bénéfique pour les dirigeants car les missions d'audit et les recommandations qui en résultent pour l'amélioration du management des risques et du contrôle interne seront mieux coordonnées.

3. Etude empirique sur les méthodes avantages de la coopération dans le contexte algérien :

3.1 Présentation de l'étude empirique :

Afin de répondre à notre question de départ, nous avons effectués une étude empirique à travers un questionnaire que nous avons administré à une population composée des auditeurs externes algériens. Cette population comprend les experts comptables et commissaires aux comptes individuels, les auditeurs travaillant pour des cabinets d'audit ainsi que ceux exerçant pour les Big fours.

Le questionnaire a été envoyé aux auditeurs externes principalement par voie électronique, par mail ou sur LinkedIn. Nous avons pris comme point de départ la liste officielle des experts comptable et commissaires aux comptes publiés par le conseil national de la comptabilité ainsi que le réseau LinkedIn pour atteindre les auditeurs non certifiés. Nous avons pu remettre le questionnaire à 150 personnes.

Notre questionnaire inclut deux parties, la première réservée aux caractéristiques de l'échantillon et la deuxième comprend deux questions relatives aux avantages ainsi qu'aux méthodes de coopération que nous avons déclinées sous forme de propositions avec une échelle de Likert de 1 à 5 pour que chacune des propositions soit notée par les personnes interrogés. Pour les propositions, nous avons essayé de mettre de la moins impliquante à la plus impliquante en prenant en compte qu'il s'agit de la première étude effectuée en Algérie et de ce fait nos propositions sont restés général pour couvrir un maximum de méthode et d'avantages. Ces propositions sont d'ordre pratique et sont inspirés dans leurs grandes parties des publications d'organismes professionnels et d'expert que nous avons exposé dans la revue de la littérature et cela afin d'être facilement assimilable par le répondeur. Nous avons fait valider l'adéquation des propositions tirées de la revue de la littérature avec la réalité du contexte algérien avec deux experts algériens. Le premier est un expert-comptable avec une expérience de plus de 15 années et le deuxième est le responsable d'audit interne d'un grand groupe algérien.

Dans ce sens, nous avons énuméré les propositions d'avantages suivantes pour la coopération avec des réponses de pas du tout important à important :

- Meilleur compréhension de l'activité de l'entreprise et de son secteur d'activité
- Meilleur compréhension des processus de l'entreprise

- Meilleure compréhension du système de contrôle interne de l'entreprise
- Meilleure compréhension des différents types de risques auxquels est confrontée l'entreprise
- La réduction du risque d'audit
- Réduction de l'étendue des travaux
- Augmentation de la couverture d'audit
- Gain de temps dans la réalisation de la mission
- Réduction des coûts d'audit
- Réduction de la redondance et la duplication des travaux

Concernant les méthodes et pistes de coopération, nous avons indiqué les propositions suivantes avec des réponses de pas du tout fréquente à fréquente :

- Recevoir une assistance directe sur certain aspect de l'entreprise
- Echange d'expérience
- Coopération incluse dans les planifications d'audit
- Communication des stratégies d'audit
- Consultation en matière d'évaluation des risques
- Consultation en matière d'évaluation du contrôle interne
- Consultation en matière de problème de gouvernance d'entreprise
- Réunions régulières
- Communication des rapports et des documents
- Suivi commun des constatations et des recommandations consolidés
- Méthode statistique utilisée

Les avantages de la coopération et les méthodes de coopération entre les fonctions d'audit interne et d'audit externe seront analysés suivant une description statistique.

3.2 Les caractéristiques de notre échantillon :

Sur la base des 71 réponses recueillis de la part des auditeurs externes, notre échantillon sera composé de 69 réponses complètes et utilisables. Deux questionnaires reçus étaient incomplets et ne pouvaient être inclus dans notre étude.

59 réponses reçues sur les 69 ont été récoltés auprès d'auditeurs externes dont les bureaux sont situés à Alger. Le nombre restant des questionnaires a été collecté sur huit autres wilayas : Oran, Annaba, Tipaza, Sétif, Blida, Bejaia, Tébessa et Bordj Bou Arreridj. Il est à noter que la majorité des auditeurs externes situés à Alger couvrent l'ensemble du territoire national au travers de leurs missions d'audit. Toutefois, les wilayas restantes ont permis de recueillir l'avis des auditeurs externes qui ont une couverture locale sur des zones où l'activité économique est importante. Aussi, la moitié des réponses collectées concernent des auditeurs travaillant pour des cabinets internationaux.

Les auditeurs externes ayant participé à l'enquête ont pour 52% des certifications d'auditeur externe leur permettant de valider des états financiers en Algérie. Les experts comptables représentent 16% et les commissaires aux comptes représentent 36%. Les autres auditeurs (48%) ne possèdent pas de certification professionnelles et font partie des équipes d'audit principalement au sein des cabinets internationaux.

L'expérience moyenne des auditeurs externes interrogés est de 9 ans d'expérience. Celle-ci varie de 3 ans à 32 années d'expérience. Sur les 69 répondants, nous avons pu atteindre 24 auditeurs externes ayant exercé de l'audit interne avant leur exercice de la fonction d'audit externe. Ces expériences varient d'une année à 28 ans d'expérience. 46 auditeurs externes parmi les 69 répondants comptent des établissements de crédit parmi leurs clients.

S'agissant d'une étude exploratoire, notre questionnaire n'est pas censé être représentatif de la population des auditeurs externes étudiés. Toutefois, La répartition conforte notre souci d'avoir un échantillon de réponses variées, qui implique des auditeurs externes de différents types de structures et de cabinets d'audit. Ceci permet à l'échantillon d'être le plus représentatif possible.

3.3 Analyse des résultats :

3.3.1 Les méthodes de coopération entre les auditeurs internes et les auditeurs externes :

Les auditeurs externes algériens interrogés ont jugé les dix propositions de coopération qui leurs ont été présentés entre pas du tout fréquente à fréquente. Les réponses de ces derniers ont bien mis en évidence les

méthodes prévalent de ceux non adoptés ou faiblement considérées en Algérie. Les moyennes de ces méthodes ont varié de 1,36 à 4,13 avec des écarts types faible allant de 0,6 à 1,5.

Table N°1. Statistique descriptive sur les méthodes de coopération entre les auditeurs internes et les auditeurs externes

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Recevoir une assistance directe sur certain aspect de l'entreprise	69	1	3	1,36	0,641
Echange d'expérience	69	1	5	3,07	1,034
Coopération incluse dans les planifications d'audit	69	1	4	1,91	1,040
Communication des stratégies d'audit	69	1	4	2,06	1,110
Consultation en matière d'évaluation des risques	69	1	5	3,16	1,346
Consultation en matière d'évaluation du contrôle interne*	69	1	5	3,93	1,019
Consultation en matière de problème de gouvernance d'entreprise	69	1	4	1,88	0,883
Réunions régulières	69	1	5	3,17	1,504
Communication des rapports et des documents	69	1	5	4,13	1,042
Suivi commun des constatations et des recommandations consolidés	69	1	5	4,03	1,029
N valide (liste)	69				

Source : Etabli par nos soins.

Les auditeurs algériens ont jugé que la communication des rapports et des documents, le suivi commun des constatations et des recommandations consolidés ainsi que la consultation en matière d'évaluation du contrôle interne constituent les méthodes de coopération les plus fréquentes. Dans l'autre sens, le recours à une assistance directe des auditeurs internes, la consultation en matière de gouvernances, en planification de la mission d'audit ainsi que la coopération en matière de stratégie d'audit ont été jugés comme très peu fréquents dans le contexte algérien. Les auditeurs externes algériens ont indiqué aussi que les réunions régulières, l'échange d'expérience ainsi que la consultation en matière d'évaluation des risques sont moyennement fréquents comme coopération entre les deux fonctions d'audit interne et d'audit externe.

La coopération entre les auditeurs externes et auditeurs internes algériens est moyennement plus caractérisée par des communications de documents, un suivi partagé des points d'audit ainsi que des interrogations sur le système de contrôle interne de l'entité. La fréquence de ces derniers est expliquée par le fait qu'elle est, lors de l'existence d'une fonction d'audit interne,

facile à initier et source d'avantages immédiats. Ces pratiques sont aussi parfois ordonnées par le conseil ou la direction et dépassent la volonté des auditeurs.

Les réunions régulières, le partage d'expérience ainsi que la consultation en matière de risque constituent des méthodes de coopération moyennement pratiquées en Algérie selon les auditeurs interrogés. Ces pratiques d'un grade plus élevés que ceux les plus pratiqués en Algérie sont considérés par les auditeurs algériens et pratiqués de façon moyenne.

Les auditeurs algériens considèrent que la communication des stratégies d'audit respectives, la coopération en matière de planification et la consultation en matière de gouvernance comme très faiblement existants. La complexité de ces échanges, la convergence des objectifs et l'adéquation des compétences et des méthodes entre les deux fonctions peuvent expliquer la faible présence de ces derniers.

Le recours à l'assistance directe, constituant l'ultime coopération entre les deux fonctions, est reconnu comme inexistant en Algérie du fait de son exclusion dans les normes locales pour les audits légaux et aussi pour le niveau de maturité exigée des fonctions d'audit afin de pouvoir y répondre.

3.3.2 Les avantages de la coopération entre les auditeurs internes et les auditeurs externes :

Les auditeurs externes algériens interrogés ont jugé les dix propositions d'avantages que pourrait procurer la coopération entre la fonction d'audit interne et la fonction d'audit externe qui leurs ont été présentés entre pas du tout important à important. Les avis des répondants ont mis en exergue les avantages que procure cette coopération en Algérie. Les moyennes de ces méthodes ont varié de 1,55 à 4,26 avec des écarts types faible allant de 0,64 à 1,45.

Table N°2. Statistique descriptive sur les avantages de la coopération entre les deux fonctions

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Meilleur compréhension de l'activité de l'entreprise et de son secteur d'activité	69	1	5	4,04	0,992
Meilleur compréhension des processus de l'entreprise	69	2	5	4,06	0,838
Meilleur compréhension du système de contrôle interne de l'entreprise	69	2	5	4,07	0,693
Meilleure compréhension des différents types de risques auxquels est confrontée l'entreprise	69	3	5	4,26	0,779

La réduction du risque d'audit	69	1	5	2,54	1,451
Réduction de l'étendue des travaux	69	1	5	2,67	1,431
Augmentation de la couverture d'audit	69	1	5	3,38	1,330
Gain de temps dans la réalisation de la mission	69	1	5	3,10	1,319
Réduction des couts d'audit	69	1	3	1,55	0,676
Réduction de la redondance et la duplication des travaux	69	1	3	1,62	0,644
N valide (liste)	69				

Source : Etabli par nos soins.

Les auditeurs algériens ont estimé que l'amélioration de la connaissance de l'activité de l'entité, des processus, du système de contrôle interne ainsi que les différents risques auxquels fait face l'entité constituent les avantages les plus important que peut procurer la coopération entre ces deux mécanismes de contrôle dans le contexte algérien. Dans l'autres sens, ils ont estimé que la coopération ne permet pas une réduction des couts d'audit et ainsi que la redondance et la duplication des travaux.

Les auditeurs externes algériens ont indiqué aussi que la réduction du risque d'audit, la réduction de l'étendue des travaux, le gain du temps dans la réalisation de leurs mission ainsi que l'augmentation de la couverture d'audit sont moyennement important comme avantage de la coopération entre les deux fonctions d'audit interne et d'audit externe.

Les auditeurs algériens sont en moyenne plus convaincus des avantages liés à l'amélioration de leurs compréhensions des différents aspects de l'entité allant de son activité, de ses processus, à son système de contrôle interne et de façon distingués les différents risques auxquelles fait face l'entité auditée. Les auditeurs algériens s'alignent parfaitement à l'esprit des normes d'audit internationales qui en général mettent l'accent sur ces éléments pour la planification des missions d'audit et particulièrement pour l'utilisation de la fonction d'audit interne afin de mieux apprécier ces aspects de l'entité. Cela peut être justifié aussi par le fait que ces avantages d'appréciation des connaissances sont plus au moins facile à acquérir ne requérant pas un contact approfondie avec la fonction d'audit interne ni une maturité et une importance élevée de cette dernière.

Les auditeurs algériens adhèrent de façon moins élevée à un possible gain de temps et en étendue de travaux dans la réalisation de leurs missions d'audit grâce à une coopération avec la fonction d'audit interne mais les considèrent comme moyennement important. Cela peut être justifié par le fait que cela requiert une implication plus importante de l'auditeur externe

dans la coopération ainsi qu'une qualité meilleure des fonctions d'audit internes.

Les avantages liés à la réduction des coûts et des risques d'audit ainsi que la duplication des travaux sont considérés quant à eux comme très faiblement importants dans le contexte algériens. Ces avantages sont à la fois difficilement mesurables et atteignables car ils nécessitent l'existence de l'ensemble des prérequis en terme d'implication et d'entente des deux parties. Cela pourrait être justifié aussi par le fait que la responsabilité de l'opinion de l'auditeur externe lui revient et ne peut être transmis par l'audit interne.

4. Conclusion :

Nous pouvons avancer au travers des résultats que les méthodes de coopération ainsi que les avantages indiquent que la coopération malgré son existence reste peu optimale. Les méthodes de coopération prévalent en Algérie sont des méthodes non poussées et basiques dans cette coopération. La coopération se réduit à certains aspects faiblement bénéfiques pour les deux fonctions. De ce fait les avantages en tirés sont limités et se résument principalement à l'appréciation des connaissances l'auditeur interne sur un ensemble d'éléments concernant l'entité auditée. Cela permet de confirmer notre hypothèse de départ indiquant que cette coopération est caractérisée par des pratiques basiques et procurent peu d'avantage aux auditeurs externes algériens.

Ce niveau de coopération peut être considéré comme appréciable sous l'ensemble des entraves et contraintes du marché algérien ainsi qu'un niveau de maturité peu élevés des fonctions d'audit interne par rapport aux standards internationaux. Nous recommandons une meilleure utilisation de cette relation entre les deux mécanismes d'audit afin d'en tirer plus d'avantages pour les deux parties tels que démontré par les expériences internationales en matière de coopération.

5. Liste Bibliographique :

Fowzia, R. (2017). Assessing co-operation between internal auditor and external auditor: an empirical study on listed banks in bangladesh. *Quarterly Journal of the Institute of Chartered Accountants of Bangladesh*, Vol. 64. pp. 35 – 45.

IFACI. (1998). *L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes*.

- ECIIA. (2019). *Improving cooperation between Internal Audit and External Audit*.
- Fowzia, R. (2009). Assessing co-operation between internal auditor and external auditor: an empirical study on listed banks in bangladesh. *Quarterly Journal of the Institute of Chartered Accountants of Bangladesh*, Vol. 64, pp. 35 – 45.
- Cockburn, D. (1984). The external internal auditor relationship - part 1. *The Canadian Institute of Chartered Accountants Magazine*.
- Renard, J. (2002). *Teoria i practica auditului intern*. Editor Ministerul Finanelor Publice, Bucureti.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, pp.1148 – 1159.
- Fowzia, R. (2010). Co-operation between internal and external auditors: a comparative study on nationalized and foreign banks in bangladesh. *World Journal of Management*, Vol. 2 number 2, pp. 22 – 35.
- Felix, W., Gramling, A., & Maletta, M. (2005). The influence of non-audit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 22, pp. 31-53.
- Brown, D. (1983). A new era in external/internal auditor Cooperation. *The Canadian Institute of Chartered Accountants Magazine*.
- Ramasawmy, D., & Ramen M. (2012). An evaluation on how external auditors can benefit from the good work relationship with internal auditors for audit assignments. *International Conference on Applied and Management Sciences (IAMS'2012)*, June 16-17, Bangkok.
- Charreaux, G. (2004). Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux. *Cahiers du FARGO, n° 1040101, Université de Bourgogne*, pp. 56
- Felix, W., Gramling, A., & Maletta, M. (1998). Coordinating total audit coverage: the relationship between internal and external auditors. *Altamonte Springs, Florida: the Institute of Internal Auditors*.
- Hodgson, D., & Moore, W. (1993). The joint audit approach. *The internal Auditor*, Vol. 4, pp. 31-53.
- Lempe, J., & Sutton, S. (1994). Evaluating the work of internal audit : A comparison of standards and empirical evidence. *Accounting and Business Research*, Vol.24 (96), pp. 335-348.

- Wood, D. (2004). Increasing value through internal and external auditor coordination. *Esther R. Sawyer Research Award Recipients, prepared for the IIA Research Foundation*.
- Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. (2012). Internal audit attributes and external audit's reliance on internal audit: implications for audit fees. *International Journal of Auditing, Vol.16*, pp. 268–285.
- Abbott, L., Parker, S., & Peters, G. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 31(4)*, pp. 3-20.
- Oussi, A., & Taktak, N. (2017). Audit report timeliness: does internal audit function coordination with external auditors matter? Empirical evidence from Tunisia. *Euro Med Journal of Business, Vol. 13(4)*.
- IFAC. (2013). *ISA 315 Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*.
- IFAC. (2013). *Utilisation des travaux de l'auditeur interne ISA 610*.
- IIA. (2015). *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, «Norme 2050 Coordination et utilisation d'autres travaux*.
- IIA. (2011). *Modalités pratiques d'applications de normes, «MPA 2050-1»*.
- Commission européenne. (2010). *Livre vert Politique en matière d'audit : les leçons de la crise*.
- IFACI, CNCC. (2014). *Améliorer la coopération entre l'audit interne et l'audit externe*.