

**Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes**  
**Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie**  
**« Factors impacting the quality of the Audit Office**  
**An analysis from the context of legal auditing in companies in Algeria »**

*M. FELA Ayachi<sup>1</sup>,*

*Reçu le :09/09/2018*

*Accepté le : 13/05/2019*

**Résumé :**

Afin de garantir la qualité de l'information financière ; le législateur algérien a instauré l'audit légal comme un des mécanismes les plus indispensables de la gouvernance des entreprises. De ce fait, et en raison de son importance, la question de la qualité d'audit légal se pose avec acuité. C'est la raison pour laquelle, cet article vise à appréhender l'avis des commissaires aux comptes et des Présidents des commissions paritaires face à cette problématique ainsi qu'aux facteurs qui l'influencent.

Notre étude s'est basée sur l'analyse des entretiens et des questionnaires. Nos résultats révèlent que la qualité de l'audit légal est impactée par plusieurs facteurs : l'indépendance, la compétence, le montant des honoraires d'audit, et l'intervention de l'Etat par le biais du Conseil National de Comptabilité.

**Mots clés :** Informations financières, audit légal, qualité d'audit, l'indépendance, la compétence.

---

<sup>1</sup> *Maître de conférences 'B', Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, Algérie.*

## **Introduction :**

La mise en application du SCF est au cœur des réformes institutionnelles de la comptabilité en Algérie, notamment, dans son volet informationnelle. Le système d'information issu du PCN avait une orientation économique résultante d'une économie régulée, alors que celui découlant du SCF est plutôt orienté vers une économie libérale.

Cependant, de nombreux économistes affirment que tout développement basé sur une libéralisation économique et une ouverture vers l'international crée un besoin de transparence des états financiers des entreprises. Néanmoins, l'accroissement des scandales financiers, qui ont mis en faillite des firmes puissantes et touché de grandes institutions financières, ont soulevées plusieurs interrogations sur la finalité et l'efficacité de certains mécanismes de contrôle, de la latitude discrétionnaire des gestionnaires au sens de Charreaux<sup>1</sup>.

La défaillance constatée des systèmes de contrôle des entreprises a conduit à une révision dans les rapports entre l'entreprise et ses parties prenantes dans lesquels la qualité de l'audit légal joue un rôle clé.

En effet, l'assurance de la fiabilité, de la sincérité et de l'image fidèle des informations comptables et financières, relève de l'auditeur légal, qui en tant qu'intervenant professionnel compétent et indépendant exprime une opinion motivée et une assurance indépendante et raisonnable, sur la régularité et la sincérité des états financiers en vue de renforcer la crédibilité de l'information financière diffusée par les entreprises.

La qualité d'audit dépend essentiellement de la qualité de l'auditeur lui-même et elle est généralement appréhendée à travers deux notions. La compétence technique qui s'assimile à la qualité de détection et qui est basée sur l'aptitude de l'auditeur à découvrir des irrégularités et/ou des anomalies significatives dans les comptes de la société. L'indépendance qui s'assimile à la qualité de révélation et qui est basée sur la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée.

L'objet de cet article est d'étudier les facteurs pouvant influencer la qualité de l'audit légal dans le contexte des entreprises en Algérie et ce à travers trois approches : la compétence, l'indépendance et l'intervention de l'Etat à travers ses organes, tel que le CNC, afin de surveiller et de réguler les pratiques des commissaires aux comptes.

---

<sup>1</sup> CHARREAUX G. (1996), « pour une véritable théorie de la latitude managériale et du gouvernement des entreprises » Revue Française de Gestion, N°110-111

## **I. Synthèse de la littérature et d'études antérieures sur la qualité d'audit**

Relativement aux déterminants de la qualité en audit, plusieurs auteurs se sont intéressés à la qualité de l'audit légal, et ont cherché à déterminer les attributs de cette notion de qualité dans l'audit. Ces travaux ont consisté à établir des listes d'attributs qualitatifs, à les administrer à travers des questionnaires, et à tester des modèles auprès des auditeurs, des préparateurs et des utilisateurs des états financiers.

L'étude de De Angelo de 1981, confirme les résultats de ses prédécesseurs [Mautz et Sharaf en 1961, Schulte en 1965, Titard en 1971 et Hartley & Ross en 1972], qui argumentent que plus le cabinet est de grande taille, moins il dépend d'un client, donc plus l'indépendance de l'auditeur est assurée. Il indique qu'il existe une relation positive entre la taille du cabinet d'audit, sa réputation et la qualité de l'audit. Ensuite, il y eu l'étude de Samet et Mock en 1982, qui développent, à partir de la littérature, des facteurs éventuels pouvant influencer sur la qualité de l'audit, puis à travers une étude empirique, ils identifient cinq facteurs clés qui relèvent du processus de l'audit à savoir : le planning, l'administration, les procédures, l'évaluation et la conduite de la mission. En 1992, Carcello et al ont mené une étude qui a abouti à l'identification de douze (12) facteurs pouvant influencer la qualité de l'audit, parmi eux quatre (04) déterminants, à savoir : l'expérience relative à l'entreprise cliente, l'expertise de l'industrie, la réponse aux besoins du client et la cohérence avec les normes comptables internationales. Les autres facteurs révélés sont : l'implication des cadres du cabinet, l'engagement de qualité, l'interaction avec le comité d'audit, la conduite du travail d'audit, l'attitude sceptique de l'auditeur, les caractéristiques, la rotation et la responsabilité individuelle des auditeurs. Sutton en 1993, quant à lui, indique l'existence de dix-neuf facteurs impactant la qualité du processus d'audit en se basant sur les réponses des auditeurs. Ces facteurs se répartissent en trois groupes: l'étude du terrain, l'administration et les mesures individuelles. Behn et al (1997), confirment les résultats de Carcello et al de 1992, en décrivant la qualité de l'audit au travers de douze (12) attributs à savoir : la réaction aux besoins du client, l'implication des auditeurs, l'interaction avec le comité d'audit, la démarche d'audit, l'expertise de l'industrie, l'expérience et le scepticisme des auditeurs, la compétence technique, l'indépendance, l'obligation de prudence et de diligence, l'engagement de qualité, l'éthiques de l'équipe d'audit.

En début de ce siècle, Richard (2000), Richard et Reix (2002) et Colasse (2003), ont analysé la relation entre les directeurs financiers et les commissaires aux comptes et son impact sur la qualité du processus d'audit. Ces études mettent en évidence le rôle de l'audit comme une production conjointe d'information et l'effet combiné de la confiance et de l'indépendance. S'appuyant sur l'étude de De Angelo (1981), Tondeur (2003) focalise ses recherches sur les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes dans le contexte français, à savoir l'indépendance et la compétence des auditeurs français. Pour les facteurs liés à la qualité de révélation -l'indépendance-, il présente les items relatifs à l'indépendance financière, l'offre de service et la réputation. Pour les facteurs liés à la qualité de détection -compétence-, il présente les items relatifs à l'expertise (formation, connaissance des normes et expérience) et au respect des diligences professionnelles (orientation et organisation de la mission, appréciation des risques, appréciation du dispositif de contrôle interne, obtention des éléments probants). Traitant, toujours, de l'indépendance, Prat Dit Hauret (2003) fait une synthèse des facteurs affectant l'indépendance des auditeurs qui se trouvent liés au cabinet d'audit, à l'auditeur et à la relation entre l'auditeur/entité auditée et aux indicateurs externes. Il conclut que les facteurs liés au cabinet sont les missions de conseil, la taille du cabinet, la revue indépendante par un co-associé, la rotation sur les dossiers, la charte d'éthique du cabinet. Ceux relatifs à l'auditeur sont l'expérience, la compétence et l'éthique. S'agissant de la relation auditeur-auditée, l'auteur mentionne la situation financière du client, la concurrence entre cabinets et les appels d'offres. En outre, Prat Dit Hauret relève des facteurs externes tels que la durée du mandat, la mise en place de comités d'audit, la flexibilité des règles et méthodes comptables et les sanctions judiciaires. En 2004, Chemanguui propose une approche axée sur la nature des travaux d'audit. Il s'agit de mesurer l'adaptabilité des travaux d'audit réalisés aux zones de risque de l'entreprise. Autrement dit, si les travaux d'audit réalisés répondent aux soucis de contrôle associés aux spécificités de l'entreprise.

L'étude de Manita en 2007, vient compléter la recherche de Sutton de 1993, par son approche technique liée aux phases du processus de l'audit. Elle propose aux administrateurs tunisiens un modèle de mesure qui met en exergue quarante neuf indicateurs répartis sur six étapes du processus. Ces indicateurs sont répartis en onze déterminants, dont six concernent le processus technique d'audit, cinq se rapportent à la compétence de l'auditeur, à la composition et la qualification de l'équipe intervenante, à la qualité d'organisation de la mission et à la réponse aux attentes du client.

Hottégindre et Lesage (2007) ont analysé les éléments de détérioration de la qualité de l'audit à travers l'étude de litiges mettant en cause les auditeurs en France. Les auteurs mettent en évidence le rôle majeur de la compétence dans la qualité de l'audit en supplément du rôle de l'indépendance.

La notion de la qualité de l'audit est donc conditionnée par plusieurs niveaux de perceptions, et ce selon la nature des acteurs. Les préparateurs des états financiers attendent des auditeurs qu'ils anticipent les problèmes comptables et veulent bénéficier de leurs expertises. L'auditeur, quant à lui, ne doit pas apparaître comme un censeur (l'émission d'une opinion d'audit relative à l'exercice des strictes obligations professionnelles), mais comme un partenaire. La relation entre la qualité et la satisfaction constitue le véritable déterminant de la valeur ajoutée de l'audit. Cette relation implique une communication à double sens.

## **II. La qualité d'audit légal "concept et caractéristiques":**

L'audit est "l'examen méthodologique d'une situation par une personne indépendante et compétente qui s'assure de la validité 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".

Dans ce sens, les normes professionnelles de l'audit recommandent à l'auditeur la combinaison de deux critères pour aboutir à un audit de qualité. Le premier dépend largement des moyens mis en œuvre et de la compétence globale des auditeurs qui vont réaliser les travaux. Le second fait référence à l'objectivité de l'auditeur et surtout à son indépendance par rapport aux groupes de pressions ne souhaitant pas une certaine forme de jugement.

Relativement à la notion de qualité de l'audit légal, deux approches théoriques se partagent le champ d'étude. La première est fondée sur la nature des travaux exécutés ; elle est basée sur la qualité de l'auditeur lui-même. La deuxième est plus technique et elle est fondée sur l'analyse des différentes phases du processus de l'audit.

La première approche considère que la qualité d'audit dépend essentiellement de la qualité de l'auditeur lui-même, de son indépendance et de ses compétences.

La qualité de détection, s'assimile à la notion compétence technique. Elle est basée sur l'aptitude de l'auditeur à découvrir des irrégularités et/ou des anomalies significatives dans les comptes de la société. Cette aptitude résulte de sa compétence technique et de son expérience professionnelle.

La qualité de révélation, qui s'assimile à la notion d'indépendance, est basée sur le niveau d'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur. Cette aptitude résulte de l'objectivité et du niveau de probité de l'auditeur.

La deuxième approche traite aussi bien du champ d'intervention de l'audit et de l'étendue de ses objectifs. Elle est plus technique et elle est fondée sur l'analyse des différentes phases du processus de l'audit. Cependant ce courant de recherche reste peu développé en raison de la complexité et la difficulté d'observation du processus d'audit<sup>2</sup>. La difficulté majeure, pour les parties prenantes extérieures à l'entreprise, reste d'évaluer une qualité de l'audit qui se trouve inobservable dans la mesure où les dossiers de travail des commissaires aux comptes sont confidentiels et protégés par le secret professionnel. Ainsi le processus d'audit est considéré comme une boîte noire complexe et inobservable par les tiers<sup>3</sup>.

### **III. Les attributs de la qualité de l'audit "Compétence et Indépendance" :**

La qualité d'audit dépend essentiellement de la qualité de l'auditeur lui-même, et notamment de deux attributs indispensables à savoir son indépendance et de ses compétences. Ce qui sous-entend qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement *compétent et indépendant*. Cette qualité d'audit fait apparaître une distinction entre la qualité de détection -Compétence- et la qualité de révélation -Indépendance-.

#### **1. Qualité de détection "Compétence" :**

La compétence est définie comme la capacité d'un individu à exercer une fonction ou réaliser une tâche. On parle aussi d'habileté. La compétence représente aussi l'aptitude d'une personne dans le cadre d'une activité ou d'un poste déterminé à maîtriser l'état de l'art correspondant et à mettre en œuvre le savoir-faire et les ressources nécessaires.

---

<sup>2</sup> Mouna HAZGUI, Riadh MANITA et Christine POCHE, France 2010, "Les défaillances affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français". Manuscrit auteur, publié dans "Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, page 02.

<sup>3</sup> Riadh MANITA Benoît PIGÉ, Tunis 2006 "La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit". Association Francophone de Comptabilité, page 08.

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

Le Code de Déontologie des commissaires aux comptes, la définit comme concourante à la qualité de l'audit. L'article 3 stipule que "L'auditeur légal doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation..."<sup>4</sup>.

La qualité de l'audit ne peut se limiter à la capacité de l'auditeur à mettre en évidence des anomalies. Elle doit englober sa capacité à révéler, c'est-à-dire son indépendance.

## **2. Qualité de révélation "Indépendance" :**

L'indépendance est définie comme "État de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral, intellectuel". Aussi, l'indépendance est considérée comme la situation de quelqu'un ou d'un groupe qui juge et décide en toute impartialité, sans se laisser influencer par ses appartenances politiques, religieuses, par des pressions extérieures ou par ses intérêts propres. Une personne indépendante est une personne libre, qui ne dépend ni d'une personne ni d'une chose. Pour l'auditeur, l'indépendance reflète une situation où il ne serait ni rattaché, ni relié à un quelconque élément ou une quelconque personne et en particulier l'entreprise auditée.

De multiples définitions ont été données à la notion d'indépendance. Selon R.K. Mautz et H.A. Sharaf, 1961, "L'indépendance est tellement importante pour tout type d'audit qu'elle est même indissociable du terme audit"<sup>5</sup>. Pour Watts et Zimmermann 1978, "L'indépendance correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise". Pour De Angelo, 1981, "le niveau d'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur"<sup>6</sup>. Dans le même ordre d'idées pour Flint, 1988, "l'indépendance de l'auditeur dépend de son niveau de probité face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité".

<sup>4</sup> Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, édité par le Conseil National de la Chambre des Commissaires Aux Comptes, Octobre 2015.

<sup>5</sup> R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, "The philosophy of auditing", American Accounting Association.

<sup>6</sup> De ANGELO L.E. 1981, "Auditor independence, low balling, and disclosure regulation", Journal of Accounting and Economics, n° 3, 113-127.

En fin, pour Louis Menard, "l'indépendance est un état d'esprit et des circonstances qui font qu'il est raisonnable d'espérer d'une personne qu'elle évaluera une situation d'une façon impartiale et qu'elle prendra une décision ou formulera une opinion en ne s'appuyant que sur des critères objectifs"<sup>7</sup>.

Généralement l'indépendance de l'auditeur est appréhendée à travers deux accès, à savoir : l'indépendance d'esprit (ou de fait) qui se traduit par l'attitude mentale permettant à l'auditeur d'être toujours en alerte par rapport aux dangers de la dépendance et l'indépendance d'apparence qui s'appuie sur la perception par les tiers du comportement apparent de l'auditeur et qui se base sur son intégrité et son objectivité. Ces deux dimensions sont définies dans le Code de Déontologie de la profession de commissaire aux comptes, comme concourant à la qualité de l'audit. Dans ce sens, l'article 2 stipule que : "l'auditeur légal doit faire preuve de la plus grande discrétion et indépendance dans l'exercice de ses fonctions et s'attacher dans la vie privée et professionnelle, à éviter tout agissement susceptible de discréditer les valeurs suivantes de la profession : compétences et diligences professionnelles, Objectivité, Intégrité, Confidentialité, Comportement professionnel"<sup>8</sup>.

#### **IV. Le Commissariat Aux Comptes en Algérie**

Historiquement l'activité de commissariat aux comptes est récente en Algérie. L'ordonnance N°75/59 du 26 septembre 1975, portant "Code de commerce", a introduit l'obligation du contrôle des sociétés par action par des commissaires aux comptes. Avec les réformes économiques mises en place depuis 1988, notamment la loi n° 88-04 du 12/01/1988 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et fixant les règles particulières applicables aux entreprises publiques économiques J.O.n°2 du 13/01/1988.

«Les entreprises publiques économiques sont définies comme des personnes morales régies par les règles de droit commercial et sont de ce fait soumises au commissariat aux comptes»<sup>9</sup>. Ainsi et depuis l'indépendance de l'Algérie, la profession de commissaire aux comptes a connu trois (3) grandes étapes qu'il convient de connaître avant 1991, de 1991 à 2010 et après 2010.

---

<sup>7</sup> L. MENARD, 2004, "Indépendance", Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière, 2ème Edition.

<sup>8</sup> Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, édité par le µConseil National de la Chambre des Commissaires Aux Comptes, Octobre 2015.

<sup>9</sup> J-POTDEVIN, 1996, "Le commissaire aux comptes". Édition Delmas.

### **1. La période avant 1991 :**

La profession comptable était régie jusqu'en 1991 par l'ordonnance n°71-82 du 29 décembre 1971, qui ne concernait que les catégories des experts comptables et des comptables agréés. La fonction des commissaires aux comptes auprès des entreprises publiques étant, quant à elle, confiée à l'I.G.F. Cette ordonnance a institué un conseil supérieur de la comptabilité placé sous la tutelle du ministre des finances qui était chargé d'élaborer le plan comptable national et d'assurer la gestion des professions d'expert-comptable et de comptable agréé. Il faut souligner que la délivrance des agréments autorisant l'exercice de ces professions relevait de la compétence de ce conseil présidé par le représentant du ministre des finances.

Cette organisation a prévalu jusqu'à la promulgation de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, qui est intervenue dans le cadre de l'adaptation des instruments juridiques au nouvel environnement de l'entreprise instauré par les lois de 1988 portant sur l'autonomie des entreprises. Ces lois ont notamment introduit la mission de contrôle des comptes des entreprises par des professionnels indépendants.

### **2. Les réformes de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 :**

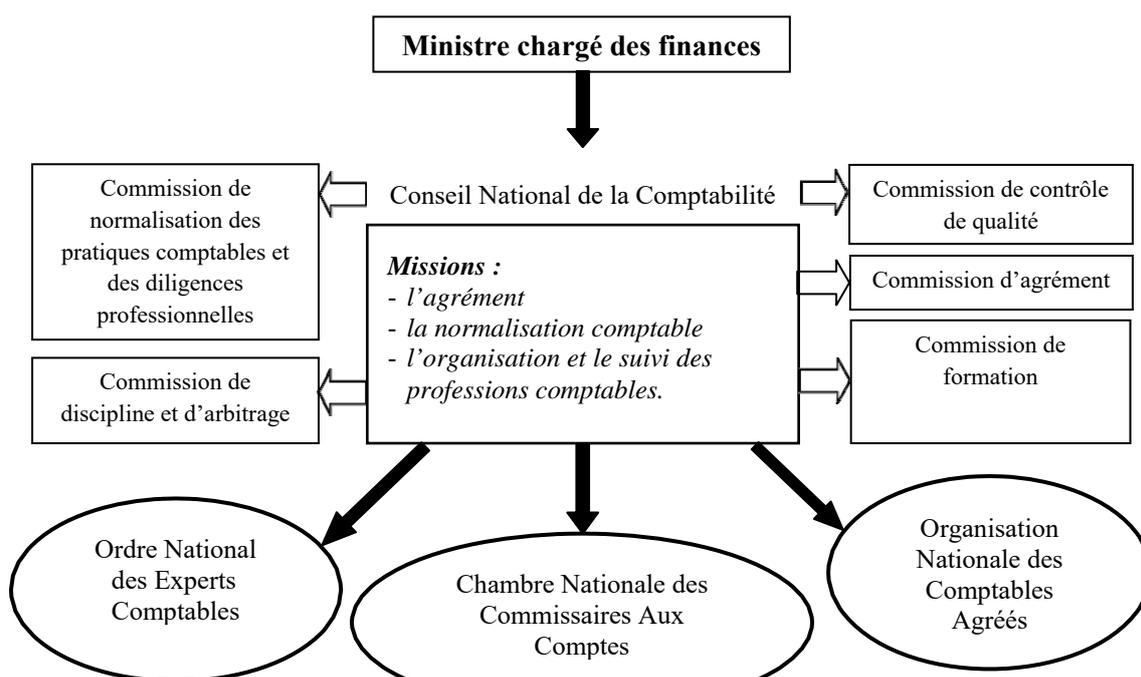
Les réformes introduites par la loi 91-08 se caractérisent par, entre autre, la création d'un ordre national administré par un conseil qui regroupe en son sein les trois corps professionnels (experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés). L'institution ordinaire est chargée de la régulation de la profession, sans que les pouvoirs publics puissent intervenir. Le conseil de l'ordre national est pourvu d'une prérogative de puissance publique, à savoir la délivrance d'agréments.

L'institution ordinaire a connu d'importantes crises internes graves et profondes qui ont débouché sur le blocage de son propre fonctionnement, le gel de ses activités et la division des professionnels. Cette Situation poussera l'autorité de tutelle à engager des réformes.

### 3. Les réformes de la loi 10-01 du 29 juin 2010 :

Afin de pallier aux insuffisances suscitées et d'assurer la mise à niveau des professionnels, le ministère des finances a engagé une réforme de la profession pour assurer la stabilité de la profession, en se focalisant vers la mise à niveau des connaissances des professionnels en matière de normes internationales pour les préparer à faire face à la concurrence avec l'ouverture des services comptables prévue dans le cadre de l'adhésion de l'Algérie à l'O.M.C.

Cette loi vise aussi la réappropriation par les pouvoirs publics des prérogatives de puissance publique, la réorganisation de la profession et l'élévation du niveau de formation des professionnels en matière de normes internationales. Parmi les principales mesures prises, il y a eu la création de trois catégories professionnelles : un ordre national des experts comptables, une chambre nationale des commissaires aux comptes et une organisation nationale des comptables agréés. Le ministère des finances, seul habilité à octroyer les agréments, exerce sa tutelle par le biais du Conseil National de la Comptabilité (CNC) dont les missions sont l'agrément, la normalisation comptable, l'organisation et le suivi des professions comptables. Le ministère des finances se charge, également, du contrôle de la qualité professionnelle et technique des travaux des trois catégories professionnelles, ainsi que la formation des experts comptables et des commissaires aux comptes.



**a) Les travaux réalisés par le Conseil National de la Comptabilité après la loi 10-01 :**

La première mission confiée au conseil national de comptabilité était la confection des tableaux des trois catégories professionnelles qui a nécessité la mise à jour et l'actualisation du fichier des professionnels tout en respectant les dispositions réglementaires en vigueur prévalant lors de la délivrance des agréments et qui est passé par plusieurs étapes. En premier lieu, il a procédé au recensement et à l'analyse des règles régissant l'accès aux différentes catégories professionnelles, par l'élaboration d'un guide d'appréciation des dossiers. Ensuite, il a eu à examiner les dossiers transmis par la cellule de liquidation de l'ex ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, pour s'assurer de leur conformité et de leur exhaustivité. Le CNC s'est chargé de reconstituer les dossiers des professionnels qui devaient déposer un dossier auprès de ses services. Le rapprochement entre les dossiers déposés par les professionnels et ceux de la cellule de liquidation a permis la mise à jour et l'actualisation des adhérents qui ont eu à s'acquitter de leurs cotisations professionnelles.

A l'issue de ces travaux, le CNC a confection les premiers tableaux pour les trois catégories professionnelles publiés le 17 juin 2014 sur son site web

Le tableau ci-dessous résume les résultats de mise à jour et d'actualisation des dossiers des professionnels de la comptabilité.

Catégories professionnelles	Cellule liquidation 2010	Tableau 2014	Différence	Taux
Experts comptables	425	234	-191	-45%
Commissaires aux comptes	4.198	1.708	-2.490	-59%
Comptables agréés	1.535	1.481	-54	-4%
<b>Total</b>	<b>6.158</b>	<b>3.423</b>	<b>-2.735</b>	<b>-44%</b>

**Source :** Conseil National de la Comptabilité.

Cette baisse considérable du nombre des professionnels de la comptabilité s'explique par la mise à l'écart des professionnels ne remplissant pas les conditions réglementaires d'agréments, des professionnels agréés non installés (salariés dans des entreprises), des professionnels atteints par l'âge de la retraite et les décès.

**b) Evolution des professionnelles à fin 2017 :**

Dans la même lancée de réforme, le CNC a régularisé la situation de plusieurs stagiaires relevant des trois catégories professionnelles, ce qui a permis l'agrément par le ministre des finances de 61 experts comptables, 331 commissaires aux comptes et 251 comptables agréés.

**Tableau 02 : Evolution des professionnels durant la période allant de 2014 à 2017.**

Catégories professionnelles	Tableaux 2014	Tableaux 2015	Tableaux 2016	Tableaux 2017	Evol 14/17
Experts comptables	234	243	263	295	26%
Commissaires aux comptes	1.708	1.854	1.908	2.039	19%
Comptables agréés	1.481	1.563	1.626	1.732	17%
<b>Total</b>	<b>3.423</b>	<b>3.660</b>	<b>3.797</b>	<b>4.066</b>	<b>19%</b>

**Source :** Conseil National de la Comptabilité.

Les travaux réalisés par cette organisation, en matière de normalisation comptable et d'audit en vue de hisser les référentiels nationaux y afférents à la hauteur des standards internationaux, marque concrètement l'intervention de l'Etat, depuis l'année 2010, afin d'assainir, réorganiser et améliorer le niveau des trois catégories professionnelles.

**V. Les facteurs influant la qualité de l'audit légal entre textes et réalité :**

Les entretiens que nous avons entrepris avec des responsables au niveau du Conseil National de Comptabilité, les présidents des cinq commissions paritaires et un échantillon de commissaires aux comptes sur les facteurs impactant la qualité de l'audit légal, nous ont permis de faire ressortir onze situations compromettantes qui peuvent influencer la qualité des travaux de commissariat aux comptes.

**1. L'intervention de l'auditeur légal durant la préparation des états financiers :**

Le législateur prévoit que les commissaires aux comptes portent à la connaissance du Conseil d'Administration ou le gérant ou du Conseil de surveillance selon le cas, "Les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations..." Ceci conduit souvent à des corrections des états financiers dont les commissaires aux comptes en sont à l'origine. N'ont-ils pas participé à l'arrêté des comptes de ces mêmes états financiers ? La réponse est non, puisqu'ils n'ont fait que signaler les modifications nécessaires, à la charge du conseil d'administration qui arrête les comptes d'apporter ou non les modifications nécessaires selon le point de vue de l'auditeur.

## **2. L'auditeur légal pour substituer aux devoirs des autres intervenants :**

Plusieurs commissaires aux comptes disent qu'ils audient les comptes qui leur sont présentés plusieurs fois (voir plusieurs versions et corrections), pour aboutir à une opinion favorable. Ce processus viendrait à être réduit si d'autres auditeurs (Expert-comptable, auditeur interne), examinent préalablement ces versions, avant leur mise à la disposition des commissaires aux comptes. Très peu d'entreprises y compris celles qui se classent parmi les plus importantes ne se font pas accompagner par des professionnels pour bénéficier de leur expérience.

## **3. Le paradoxe du choix et de la désignation de l'auditeur légal :**

Les actionnaires font confiance aux dirigeants d'un côté, pour leur fournir une information fiable sur la gestion de leurs affaires, et de l'autre ils leur désignent des contrôleurs pour vérifier les informations qu'ils mettent à leur disposition. De même, ces actionnaires, désignent et fixent les honoraires des commissaires aux comptes, dont leur niveau est souvent apprécié et proposé par le Conseil d'Administration, après cahier des charges et négociation avec les dirigeants. A noter aussi que le renouvellement du mandat est sur recommandation des dirigeants, même si le Conseil d'Administration et l'assemblée générale, contrôle ce choix.

## **4. Le choix du ou des commissaires aux comptes à travers un cahier de charges :**

L'instauration du cahier des charges signifie la mise en concurrence de plusieurs commissaires aux comptes à la soumission. Si toute forme de publicité leur est interdite, il leur est également interdit de rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou autres avantages, ainsi que toute forme de publicité. Ces interdictions sont faites pour éviter toute concurrence entre eux ou perçue en tant que telle par le client et toute autre critère ou action est perçue par les commissaires aux comptes comme contraire à la déontologie. Le critère d'évaluation qui reste est l'offre financière, autrement dit le choix portera sur l'offre la moins disante, qui a tendance à tirer les honoraires vers le bas, ce qui engendre automatiquement une mauvaise qualité d'audit.

## **5. Les critères de compétence et d'indépendance de l'auditeur légal :**

Le fait d'être inscrit au tableau des commissaires aux comptes, signifie que l'auditeur légal dispose des compétences et d'indépendance pour exercer sa mission. Il ne resterait alors de l'objectif du cahier de charges que le niveau des honoraires. Hors la mission du commissaire aux comptes n'est pas une opération courante, puisqu'elle est technique et n'est faite que par des personnes agréées, qualifiées et spécialisées.

Leur inscription dans le tableau les met au même niveau quel que soit leur cursus ou expérience qui ne peuvent être jugés que par des organes habilités. En fait, le législateur ne vise que l'apparence de l'indépendance de l'auditeur et donc tout lien de subordination réel ou apparent. C'est de là, que l'apparence de l'indépendance devient importante.

#### **6. La relation entre le budget des honoraires et l'indépendance :**

"Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats"<sup>10</sup>. Aussi "Les délais et moyens à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes pour la prise en charge de la mission doivent correspondre à des honoraires appropriés...."<sup>11</sup>. Il y va aussi des compétences à mettre en œuvre dans le processus d'audit. Paradoxalement, le facteur rémunération est déterminant pour permettre à l'auditeur l'utilisation des moyens appropriés et suffisants pour l'accomplissement de sa mission, alors que les offres financières prévues par les cahiers des charges n'arrêtent pas de tirer les honoraires d'audit vers le bas.

#### **7. La formation des préparateurs des états financiers :**

La formation dans le domaine comptable et financier des préparateurs des états financiers, qui n'arrive pas à ce jour à maîtriser le Système Comptable Financier, fait que le commissaire aux comptes se trouve souvent obligé de jouer le rôle de conseil et même de formateur.

#### **8. La mise à niveau et la modernisation de la profession de l'auditeur légal :**

Le respect des normes et des dispositions législatives font partie du quotidien de l'auditeur. C'est son image de marque. Mais la protection d'une marque exige des moyens que de nombreux fabricants engagent pour la protéger. Ce qui n'est pas une exception pour l'auditeur. Nul ne peut nier que l'auditeur doit adopter les techniques et les outils modernes dans sa mission (qui ne s'obtient que par la formation qui n'est pas gratuite), non seulement pour réduire ses coûts qui qu'on le veuille ou pas pèsent sur l'entreprise auditée, mais aussi pour apporter une valeur ajoutée à celle-ci.

#### **9. Le renouvellement du mandat de l'auditeur légal :**

L'échéance de renouvellement est aussi un élément influant sur les deux parties auditeurs et dirigeants. La moindre vérité "mauvaise nouvelle" du point de vue du client, peut rendre l'indépendance de l'auditeur fragile du fait qu'il devra gérer son mandat.

---

<sup>10</sup> Article 59 La loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

<sup>11</sup> Article 8 du décret 11-32 du 27 novembre 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.

Il peut ainsi se retrouver en conflit avec le dirigeant quant à ce qu'il estime être une mauvaise représentation de la gestion comptable de l'entreprise. Dans ce cas précis, il peut estimer courir le risque de perdre le groupe client ou tout au moins d'être écarté peu à peu de l'audit d'une grande partie de ses filiales. En émettant une certification avec réserve, il remplit son devoir de commissariat mais hypothèque sa position économique d'associé.

#### **10. Cas d'états financiers avec opinion modifié (non certifié) :**

La loi prévoit que si les comptes de la société ou de l'organisme contrôlé ne sont pas certifiés sur deux exercices comptables successifs, le commissaire aux comptes est tenu d'informer le procureur de la République. Dans ce cas, le mandat du commissaire aux comptes ne peut être renouvelé." <sup>12</sup> L'auditeur justifie souvent les motifs d'une non certification. Ces motifs ne sont pas forcément des faits qui peuvent être de nature délictueuse. Alors pourquoi informer le procureur? (qui est seul habilité de suivre ou pas l'avis du commissaire aux comptes). L'auditeur légal sait que la non certification des comptes est un échec de sa mission. La permanence de la mission n'a pas permis de faire entendre son message.

#### **11. La neutralisation du commissariat aux comptes :**

Le tissu économique de notre pays est constitué dans sa majorité de petite et moyenne entreprise (PME), et la plupart d'entre elles sont à caractère familial. Dans cette catégorie d'entreprise la problématique de la gouvernance ne se pose pas, du fait que le propriétaire qui est souvent le gestionnaire et le décideur n'exprime même pas le besoin d'informations financières et comptables.

La comptabilité dans cette catégorie d'entreprise est conçue pour répondre à des besoins purement fiscaux (*pour l'élaboration des déclarations fiscales et pour faire face à des éventuelles vérifications approfondies de comptabilité*).

La désignation du commissaire aux comptes ne se fait que dans un souci de répondre à une contrainte légale ou alors pour des besoins de financement au niveau des institutions financières (généralement des crédits d'exploitation). Cette situation donne généralement naissance à ce qui est communément appelé des **certifications de complaisance**.

---

<sup>12</sup> Article 27 de La loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

## Conclusion :

L'enquête que nous avons entreprise à l'aide d'une série d'entretiens avec le secrétaire général et les présidents des commissions paritaires du Conseil National de la Comptabilité sur la qualité de l'audit légal en Algérie, nous a permis, d'une part, de mettre en exergue un certain nombre de travaux réalisés par cette organisation, en matière de normalisation comptable et d'audit en vue de hisser les référentiels nationaux y afférents à la hauteur des standards internationaux. D'autre part, ils nous ont permis de faire ressortir plusieurs facteurs et situations pouvant impacter la qualité de l'audit légal et qui se rapproche à un degré très élevé des facteurs énumérés dans les études menées ailleurs.

Néanmoins, la onzième situation (**La neutralisation du commissariat aux comptes**) est un cas de figure particulièrement intéressant du fait qu'il touche la plupart des PME Algériennes.

En effet, la majorité des PME en Algérie sont à caractère familial donc la problématique de la gouvernance se pose autrement et la désignation du commissaire aux comptes ne se fait que dans un souci de répondre à une contrainte légale. La qualité de l'audit n'est pas importante.

Cependant, il nous paraît impératif d'émettre quelques recommandations qui devront, à notre sens, améliorer la profession de commissaire aux comptes et par la même occasion la qualité de l'audit légal en Algérie et qui portent sur les éléments suivants :

- La révision de la loi 10-01 pour le renforcement de l'indépendance de l'auditeur légal et le ré-encadrement de ses responsabilités,
- Introduire l'obligation de formation continue en vue d'une mise à niveau permanente et de maintenir un haut degré de compétence et de qualité qu'exige la profession.
- La mise en œuvre d'un contrôle de la qualité des cabinets d'audit avec la finalité d'améliorer la qualité des services fournis et ce pour le renforcement du climat de confiance entre auditeur et audité.
- La prise en charge, dans les brefs délais, de la part des pouvoirs publics, la formation de nouvelles promotions de commissaires aux comptes.
- Assurer la sécurité des honoraires des commissaires aux comptes afin qu'elles correspondent aux efforts et diligences professionnelles avec un niveau planché assurant la dignité et l'honorabilité de l'auditeur légal.

## BIBLIOGRAPHIE

- 📖 Alain BURLAUD, François-Denis POITRINAL, Edouard SALUSTRO, Comptabilité et droit comptable -l'intelligence des comptes et leur cadre légal-, (1998), Edition Gualino.
- 📖 CHARREAUX G, 1996, "pour une véritable théorie de la latitude managériale et du gouvernement des entreprises", Revue Française de Gestion, N°110-111.
- 📖 De ANGELO L.E. 1981,"Auditor independence, low balling, and disclosure regulation", Journal of Accounting and Economics, n° 3.
- 📖 J-POTDEVIN, 1996, "Le commissaire aux comptes". Édition Delmas.
- 📖 L. MENARD, 2004, "Indépendance", Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière, 2ème Edition.
- 📖 Mouna HAZGUI, Riadh MANITA et Christine POCHE, France 2010, "Les défaillances affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français", Manuscrit auteur, publié dans "Crises et nouvelles problématiques de la Valeur".
- 📖 R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, "The philosophy of auditing", American Accounting Association.
- 📖 Riadh MANITA Benoît PIGÉ, Tunis 2006,"La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit", Association Francophone de Comptabilité.
- ❑ Loi 10-01 du 29 Juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- ❑ Décret 11-32 du 27 Janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.
- ❑ Décret exécutif n° 11-24 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.
- ❑ Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, édité par le µConseil National de la Chambre des Commissaires Aux Comptes, Octobre 2015.
- 📄 Bilan des activités du Conseil National de la Comptabilité de l'exercice 2017.