



**L'IMPACT DES REFORMES REGLEMENTAIRES RECENTES SUR LA QUALITE DU  
COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE : EVALUATION DE LA LOI 10/01 A LA  
LUMIERE DES RECHERCHES ACADEMIQUES ET AVIS DES PROFESSIONNELS**

**THE IMPACT OF RECENT REGULATORY REFORMS ON THE AUDIT QUALITY IN  
ALGERIA: EVALUATION OF LAW 10/01 IN THE LIGHT OF ACADEMIC RESEARCHES  
AND PROFESSIONAL ADVICES**

Dr. MESSAHEL Sassia<sup>1</sup>, Pr. GUETTAF Lila<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Maitre de conférences, Université Sétif1 (Algérie), [messahelf@hotmail.fr](mailto:messahelf@hotmail.fr)

<sup>2</sup> Professeur, Université Sétif1 (Algérie), [drililasetif@yahoo.fr](mailto:drililasetif@yahoo.fr)

Date de Réception : 09/11/2018 ; Date de révision : 08/01/2019 ; Date d'acceptation : 19/04/2019

---

**RESUME:** En Algérie, les missions de l'auditeur légal (Commissaire aux comptes) sont actuellement définies par les textes de la loi 10/01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée. Depuis sa promulgation en 2010 à ce jour, aucune évaluation des effets de cette nouvelle réglementation n'a été réalisée. Cet article a pour objet d'exposer les principaux effets de cette réglementation sur la qualité d'audit légal en Algérie en s'appuyant sur les résultats des recherches académiques et avis des professionnels.

**Mots clés :** loi 10/01, commissariat aux comptes, évaluation, qualité d'audit.

**Codes JEL Classification :** G30, G21

**ABSTRACT:** In Algeria, the missions of the legal auditor are currently defined by the texts of Law 10/01 relating to the professions of accounting expert, legal auditor and certified accountant. Since it was promulgated in 2010 to date, no assessment of the effects of this new regulation has been made. This article aims to expose the main effects of this regulation on the quality of legal audit in Algeria, based on the results of academic researches and professional opinions.

**Keywords :** Law 10/01, legal audit, evaluation, audit quality.

**Codes JEL Classification :** G30, G21

---

\* Messahel Sassia

## INTRODUCTION:

En Algérie, la profession de commissariat aux comptes ( L'audit légal) a été créée en 1991 par la loi 91/08. En ce moment, l'activité de l'audit légal n'avait pas sa raison d'être. D'une part, parce que le tissu économique du pays était constitué principalement d'entreprises d'Etat, d'autre part, parce que les rares sociétés privées qui existaient soit appartenaient à des familles, soit étaient des filiales de firmes multinationales étrangères.

Le gouvernement algérien, il y a sept années, a promulgué une nouvelle loi sur cette profession (la loi 10/01) qui a compris quelques modifications par rapport à la précédente loi de 1991 et qui, selon le discours officiel, vise avant tout à protéger l'indépendance des commissaires aux comptes. Le but majeur du gouvernement algérien était la mise à niveau de la profession pour mieux servir l'économie qui a vu des réformes économiques et financières majeurs depuis deux décennies.

La promulgation de la loi 10/01 apporte des éléments de réflexion susceptibles d'éclairer le débat relatif à la pertinence de la réforme de l'audit légal en Algérie car dans le contexte algérien, l'étude des déterminants de la qualité d'audit particulièrement la réglementation de la profession, s'avère très intéressante pour analyser le marché de l'audit légal et cerner les attentes des consommateurs de ce service.

Partant de ce constat, nous nous sommes orientés vers la problématique suivante :Est-ce que la nouvelle loi n'apporte que des modifications sommaires, ponctuelles et superficielles, ou bien elle contient des modifications substantielles pouvant augmenter le niveau de la qualité d'audit légal en Algérie ?

Dans cet article on va essayer de répondre à cette question à travers l'appréciation des effets positifs et négatifs de la loi 10/01 sur la qualité d'audit légal en Algérie , en utilisant comme références les résultats des travaux académiques publiés et en tenant compte des avis des professionnels concernés.

## 1. L'INDEPENDANCE ET LA COMPETENCE COMME FACTEURS CLES DE LA QUALITE D'AUDIT :

Lors d'une mission de contrôle légal des comptes, le commissaire aux comptes (L'auditeur légal) a pour objectif principal d'assurer la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entreprise audité.

La qualité de l'audit a été définie par DeAngelo (DeAngelo,1981) comme étant « la probabilité jointe pour qu'un auditeur puisse découvrir une erreur contenue dans les états financiers (compétence) et la révéler (indépendance)». La compétence et l'indépendance sont donc deux caractéristiques essentielles permettant de déceler la qualité du service d'audit fourni.

Selon Flint (Flint, 1988, p.45), un auditeur compétent « doit posséder des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisante pour mener à bien un audit financier ». Un auditeur est indépendant s'il l'est d'apparence qui porte sur les relations de l'auditeur avec l'entreprise cliente et sa direction et de fait qui se réfère au processus mental de l'auditeur, à son attitude d'impartialité et d'objectivité. Cependant, et conformément à la conclusion d'Antle (Antle.R,1991), on ne peut pas affirmer une indépendance totale de l'auditeur mais, en fonction de sa stratégie et l'état du marché, il peut l'être à un degré moins important sans nuire aux intérêts des actionnaires ni entrer en collusion avec les dirigeants.

La compétence est l'aspect le plus facile à cerner dans le cadre de la qualité d'audit. Dans la majorité des pays, la compétence fait référence non seulement à la formation initiale qui conditionne l'accès à la profession d'audit, mais également, au maintien et au renforcement de ladite formation par un programme de formation continue.

De nombreux facteurs qui peuvent compromettre l'indépendance et la compétence de l'auditeur ont été analysés par de nombreux auteurs. Nous présentons les principaux facteurs et leurs influence sur l'indépendance et la compétence d l'auditeur dans les deux tableaux suivants:

Tableau n°1: les facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur

Facteurs	Nature de l'influence
Durée du mandat	- A partir d'une certaine durée, l'auditeur n'est plus indépendant.
Conflits d'intérêts	- L'auditeur privilégie ses propres intérêts, car il détient des intérêts personnels dans l'entreprise audité ce qui diminue l'indépendance de l'auditeur.
Incompatibilités	- Les incompatibilités empêchent l'exercice de l'audit dans certaines situations, ce qui augmente l'indépendance de l'auditeur.
Montant des honoraires	-Un impact positif du montant des honoraires sur l'indépendance de l'auditeur.
Responsabilités juridiques	- L'obligation pour les cabinets d'audit d'avoir une assurance professionnelle pour amener à déresponsabiliser les professionnels , amenant un impact négatif sur l'indépendance de l'auditeur.
Taille du cabinet	- Les cabinets de grande taille, en raison de leur moindre dépendance financière et du plus grand retentissement d'une défaillance sont plus indépendants.
Concurrence sur la marché d'audit	- Le marché de l'audit étant très concentré, la pression de la concurrence pourrait inciter les auditeurs à compromettre leur indépendance -L'indépendance est positivement corrélées à un environnement compétitif.
Ethique de l'auditeur	Le niveau d'indépendance est fortement corrélé à son niveau d'éthique puisque l'auditeur est libre d'émettre le jugement qu'il désire.
Réputation de l'auditeur	L'objectif à long terme de l'auditeur est de « maximiser son capital confiance » via la réputation qui joue donc un rôle de régulateur en faveur de l'indépendance.
Contrôle de la profession	- Le co-commissariat renforce l'indépendance - L'attente d'un contrôle par les pairs rend plus rigoureux et efficace l'audit - Si le contrôle de la profession se fait par des organismes indépendants, il est plus efficace.
Situation financière du client	- Si l'entreprise est en bonne situation, les membres du comité d'audit vont exercer une pression afin que l'auditeur certifie les comptes - L'auditeur, dans le but d'obtenir des honoraires élevés lorsque l'entreprise est en bonne situation, va produire un audit de bonne qualité de par un travail soutenu.

Pression par l'entreprise et ses actionnaires	- Les responsables de la société auditée exercent une pression sur l'auditeur car une certification avec réserve peut entraîner des conséquences désastreuses.
---	--

Tableau n°2: les facteurs influençant la compétence de l'auditeur

Facteur	Influence sur la compétence
Formation initiale de l'auditeur	Une formation solide permet d'être compétent
Expérience de l'auditeur	- Les auditeurs expérimentés trouvent plus d'erreurs que les inexpérimentés
Durée du mandat	- Il existe une durée optimum qui permet d'avoir une connaissance spécifique du client.
Taille du cabinet	Ils mesurent la compétence en fonction du nombre de fois où l'auditeur fait face à la même situation. Un auditeur d'un grand cabinet devrait être confronté plus souvent à une même situation.
Structure du cabinet	- Plus la structure du cabinet est élevée, plus l'auditeur est compétent. - Aucun impact de la structure sur la compétence.

## 2. LA PLACE DE LA REGLEMENTATION COMME LEVIER D'ACTION POUR GARANTIR LA QUALITE DE L'AUDIT :

La profession d'audit légal a toujours cherché à instituer un cadre réglementaire du secteur qui permet de satisfaire les besoins de qualité exigés par les différents intervenants dans la vie socio-économique de la firme.

Le lien entre la qualité de l'audit légal et la réglementation est rarement abordé dans la littérature, en particulier dans la littérature anglo-saxonne. Il n'est pas directement mesuré du fait de la difficulté à mettre en œuvre une méthode de recherche adaptée.

### 2.1 LES ARGUMENTS EN FAVEUR D'UNE REGLEMENTATION DE L'AUDIT :

Avant d'examiner le rôle de la réglementation de l'audit pour garantir la qualité de l'audit légal, nous allons tout d'abord brièvement examiner les théories qui justifient la nécessité d'une réglementation d'audit, à savoir la théorie de l'intérêt public et la théorie économique de la réglementation.

#### 2.1.1 LA THEORIE DE L'INTERET PUBLIC :

Cette théorie part du postulat que la réglementation est une réponse à la demande du public pour corriger des pratiques des marchés inefficaces (Humphrey et moizer, 2008).

En matière d'audit, la défaillance de marché la plus importante fut constaté suite aux affaires Enron et Parmalat. En réponse à l'émoi qu'a suscité ces affaires, les pouvoirs politiques ont décidé d'introduire des réglementations nouvelles ( La loi SOX aux Etats- Unis , La loi LSF en France) dans le but de remédier aux défaillances constatées du marché de l'audit.

La théorie de l'intérêt public considère que les marchés ne sont pas spontanément efficaces. L'intervention d'un régulateur est indispensable. La réglementation est sans couts. Cette théorie est généralement critiquée notamment parce qu'elle tend à sous-estimer les effets des influences des pouvoirs politiques et économiques sur la réglementation (Imene Ben Slimene, 2016, p.14).

### 2.1.2 LA THEORIE ECONOMIQUE DE LA REGLEMENTATION :

La théorie économique de la réglementation a été introduite par Stigler et Posner (Posner R A, 1974). La réglementation répond ainsi aux exigences de groupes d'intérêts agissants pour maximiser leurs propres intérêts. De ce fait, la théorie économique de la réglementation reflète un équilibre des forces politiques (Gaffikin M, 2005).

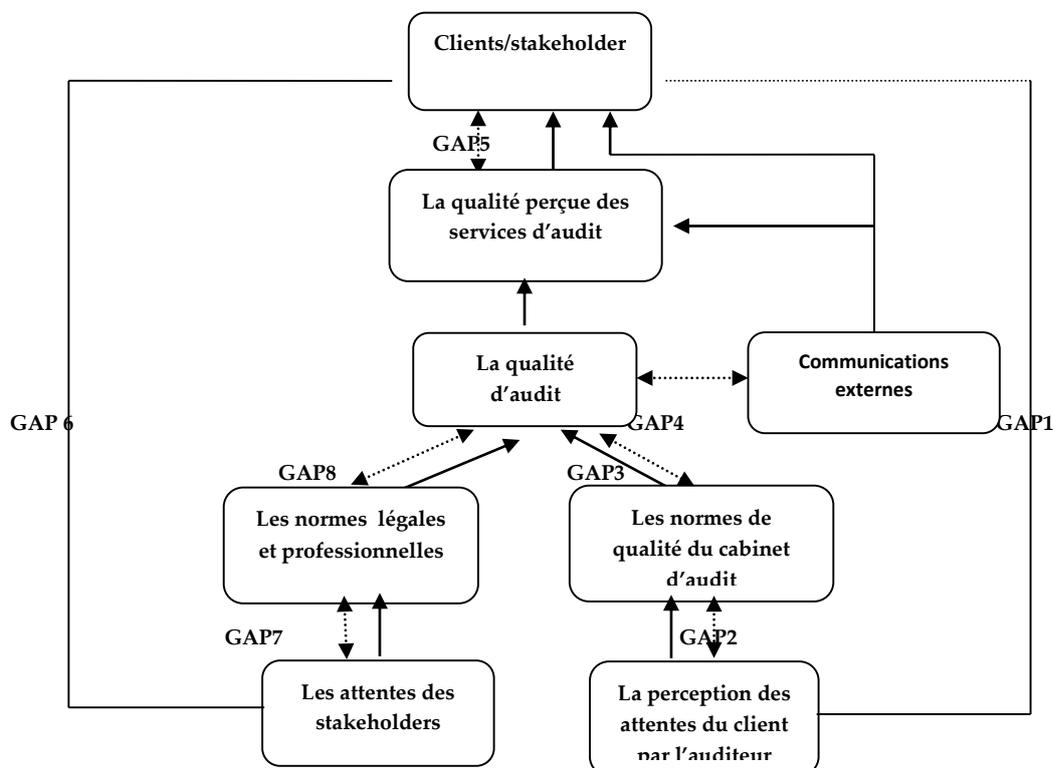
La théorie économique de la réglementation éclaire certains des processus qui ont conduit à la réglementation de l'audit. Toutefois pour mieux comprendre la réglementation de l'audit, il est indispensable d'introduire une explication du cadre institutionnel de la réglementation. En effet si les théories économiques de la réglementation s'intéressent au processus de régulation à travers l'interaction entre les intérêts défendus par les régulateurs et les régulés, la perspective institutionnelle préconise l'identification de tous les acteurs qui influencent ce processus, et l'évaluation de l'étendue de leurs influences (Hazgui M, 2013).

### 2.2 LA PLACE DE LA REGLEMENTATION DANS LA LITTERATURE SUR L'EXPECTATION GAP :

Selon Angus Duff (2004) l'expectation gap en audit légal peut être divisée en huit dimensions (Angus Duff, 2004, p.VII).

Le schéma suivant met en évidence ces dimensions :

Figure 1. Qualité d'audit gaps



En ce qui concerne le huitième gap (Les normes légales et professionnelles), Duff a montré que ce gap qu'on peut nommer « law gap » est le résultat d'une différence entre ce qu'un auditeur peut attendre raisonnablement à atteindre et les responsabilités de l'auditeur citées par la loi et les réglementations. En

d'autre terme c'est la différence entre les responsabilités de l'auditeur définies par la loi et d'autres réglementations et la performance de l'auditeur. Ce résultat acquis par Duff reflète l'importance de la réglementation pour améliorer la qualité des travaux de l'auditeur.

Pour Piot et al, la réglementation est susceptible d'expliquer l'efficacité des auditeurs, en particulier celle spécifique à la profession (Piot, C., Kermiche, L, 2009) .

### 2.3 LE ROLE DU DISPOSITIF LEGAL POUR GARANTIR L'INDEPENDANCE ET LA COMPETENCE DES AUDITEURS LEGAUX :

L'obligation de compétence et d'indépendance pour l'auditeur légal fait l'objet d'un consensus général qui se comprend à la lumière du rôle joué par ce professionnel pour assurer la régularité et la sincérité des comptes de l'entreprise. Les différents régulateurs, de par le monde, sont d'accord ainsi sur le principe de préservation et le renforcement de cette compétence et indépendance.

En conclusion, la réglementation de l'audit, peut être considéré comme un déterminant clé de la qualité de l'audit. Cependant ce déterminant est généralement ignoré par la littérature antérieure : la recherche antérieure se focalise essentiellement, voire uniquement, sur les caractéristiques de l'auditeur. Ces recherches ignorent que l'auditeur est également soumis à des contraintes réglementaires susceptibles d'influencer ses actions et décisions et, du même coup, d'influer sur la qualité des données comptables qu'il certifie.

En d'autres termes, le système légal encadrant les auditeurs apparaît comme un véritable levier susceptible d'améliorer la qualité de l'audit. La littérature envisage essentiellement la réglementation comme un outil de préservation de l'indépendance des auditeurs, son rôle dans la garantie de la compétence étant moins souvent évoqué. Cependant, un certain nombre de travaux vise conjointement ces deux dimensions, notamment les études relatives aux organismes de régulation dont les objectifs portent également sur la définition et le respect des normes (Imene Ben Slimene, 2016, p.08).

En pratique, l'amélioration de la qualité de l'audit est un défi pour les régulateurs. Depuis toujours, et notamment depuis les lois SOX (aux États-Unis) et LSF (en France), les législateurs ont renforcé les règles d'indépendance de l'auditeur légal. Cependant, cette indépendance a, depuis longtemps, été le centre d'intérêt des législateurs et des professionnels de l'audit. Dans le but de garantir son indépendance, ces lois précisent les règles à respecter par l'auditeur pour exercer ses missions et exprimer son opinion.

(rotation des auditeurs, rôle des comités d'audit, incompatibilités, etc.) . Ils ont aussi renforcé les règles de compétence (force réglementaire accordée aux normes d'exercice professionnel, renforcement des obligations de formation, renforcement du processus de contrôle qualité au sein de la profession, etc.)( Nathalie Gonthier Besacier et al, 2012, p.37).

À la suite de la loi *Sarbanes-Oxley*, et afin de restaurer la confiance des marchés financiers, de nombreuses réglementations nationales ont visé à améliorer l'efficacité du dispositif d'audit légal. Ces réglementations ont fait l'objet de débats importants dans la plupart des pays, en vue d'une harmonisation internationale et d'éventuels ajustements suite à une période de forte turbulence législative. Mais la réelle capacité de ce corpus réglementaire à garantir la qualité réelle et perçue de l'audit – n'a pas été démontrée et soulève parfois un certain scepticisme de la part des professionnels. Dans un contexte qui témoigne, par l'émergence continue de nouvelles réglementations, de l'enjeu lié à la réalisation d'un audit de bonne qualité (Hamida Chichi, 2014, p.106).

Selon Herrbach (2001), la réglementation de l'audit, les normes en particulier, ont pour objectif d'homogénéiser les travaux des auditeurs de façon à permettre une prestation satisfaisante et constante pour tous les professionnels du métier (Herrbach, O, 2001).

### 3. LES APPORTS DE LA LOI 10/01 AU RENFORCEMENT DE LA QUALITE D'AUDIT LEGAL EN ALGERIE :

Si les définitions de la qualité d'audit et ses déterminants peuvent être considérées comme universelles, le cadre réglementaire de l'audit légal diffère selon les pays. En Algérie, l'évolution du système comptable pourrait laisser penser que l'audit légal, pratique complémentaire de la comptabilité, a connu la même évolution.

La nouvelle loi 2010 a été marquée par quelques modifications par rapport à la précédente (1991) visant à garantir la fiabilité de l'information fournie par les commissaires aux comptes. Cela souligne l'importance accordée par les parties prenantes à la qualité de l'audit légal en Algérie.

Dans cette partie, on va essayer d'évaluer la possibilité d'améliorer la qualité d'audit par ces modifications prenant en considération les résultats des recherches académiques et les avis des professionnels.

#### 3.1 SUR L'INDEPENDANCE :

L'indépendance des commissaires aux comptes est théoriquement assurée en Algérie par un arsenal de textes (légaux et réglementaires, complètes par des normes professionnelles). De ce fait, le terme indépendance apparaît dans La loi 2010 plusieurs fois à savoir l'article 3,15, 64 et l'article 22 du décret 11/24. De plus, la loi 2010 est penchée sur les facteurs principaux pour assurer l'indépendance des auditeurs et leur incite à garder cette indépendance.

**Art. 3** "L'expert comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé doivent observer les prescriptions légales en vigueur de régissant la comptabilité et les registres comptables ainsi que leur contrôle et exercer leur profession en toute indépendance et probité".

**-Art. 15** " l'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés sont des organes professionnels chargés, dans le cadre de la loi, de :..... . Défendre l'honneur et l'indépendance de leurs membres".

**-Art. 64.** En vue de permettre l'exercice de la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé en **toute indépendance** intellectuelle et morale, sont incompatibles avec lesdites professions au sens de la présente loi

. Toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles,

. Tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique, etc.

**-Art. 22.** La commission de contrôle de qualité est chargée :.....

. D'assurer un suivi portant sur le respect des règles **d'indépendance et d'éthique** ; décret 11.24

Parmi les dispositions destinées à protéger l'indépendance de l'auditeur algérien, il conviendra d'aborder les incompatibilités, l'obligation de double commissariat aux comptes (Co-CAC), la durée légale du mandat, l'interdiction formelle de tout cumul entre mandat de commissariat et missions accessoires de conseil et le montant des honoraires.

#### 3.1.1 LES INCOMPATIBILITES :

L'indépendance du commissaire aux comptes est assurée par diverses incompatibilités qui lui empêchent d'exercer cette fonction dans certaines situations. Le statut algérien du CAC se distingue par un système très strict d'incompatibilités de deux sortes : Incompatibilités communes aux trois professions d'experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, et incompatibilités spécifiques aux commissaires aux comptes:

**a- Les incompatibilités communes aux trois professions d'experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés :**

Elles sont définies par l' Art. 64 " En vue de permettre l'exercice de la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé en toute indépendance intellectuelle et morale, sont incompatibles avec lesdites professions au sens de la présente loi :

- Toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles,
- Tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique,
- Tout mandat d'administrateur ou de membre de conseil de surveillance des sociétés commerciales prévues par le code de commerce, autres que celles prévues par l'article 46 ci-dessus,
- L'exercice cumulé de la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou organisme,
- Tout mandant parlementaire,
- Tout mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

**b- Les incompatibilités spécifiques aux commissaires aux comptes :**

Elles sont définies par l'Art. 65 " Il est interdit au commissaire aux comptes :

- d'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants,
- d'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion,
- d'accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlés,
- d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert-judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes,
- d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois (3) ans après la cessation de son mandat.

Les incompatibilités ne se limitent pas au signataire des comptes mais également aux membres de l'équipe d'audit et, du côté de l'entreprise audité, elle vise non seulement les dirigeants mais aussi toutes les personnes exerçant une fonction 'sensible'.

Ces mêmes incompatibilités et interdictions s'étendent aux membres des sociétés de commissariat aux comptes (art 66).

Nous constatons que la loi 2010 n'a rien changé pour ces règles d'incompatibilité. Elle a gardé le même régime d'incompatibilités. De ce fait, il nous semble qu'elles sont suffisantes et clairement définies et précisées.

**3.1.2 LA DUREE DU MANDAT:**

Toujours dans un souci de protection de l'opinion d'audit, la loi 2010 comme la loi 1991, garantit aux commissaires aux comptes un mandat de trois exercices financiers renouvelable une seule fois ( Art. 27) « La durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans (3) renouvelable une (1) fois. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de (3) trois années. Si les comptes de la société ou de l'organisme contrôlé ne sont pas certifiés sur deux exercices (2) comptables successifs, le commissaire aux comptes est tenu d'informer le procureur de la République territorialement compétent. Dans ce cas, le mandat du commissaire aux comptes ne peut être renouvelé ».

Certains auteurs soutiennent qu'une longue durée de la relation auditeur-audité a un impact négatif sur la qualité de l'audit (Chi W., et Huang H, 2005). En d'autres termes, l'indépendance de l'auditeur baisserait les dernières années du mandat . Carey et Simnett (2006) expliquent ce constat par le développement des relations personnelles entre l'équipe auditrice et l'équipe dirigeante. L'érosion de l'indépendance résulte aussi des difficultés de l'auditeur à maintenir son sens critique suite à son intégration excessive au sein de l'entreprise auditée (Carey P. et Simnett R, 2006). Cependant, d'autres études montrent empiriquement que la qualité de l'audit croît avec le temps : les premières années du mandat, la qualité serait à son minimum (Ghosh A. et Moon D, 2005) .

De ce fait, la durée du mandat du commissaire aux comptes en Algérie peut être qualifiée de modérée. On peut avancer deux arguments dans ce sens. Premièrement, une telle durée empêche et ralentisse la formation de rente, et de ce fait n'expose pas l'auditeur à une pression managériale au moment du renouvellement de son mandat. Deuxièmement, elle augmente les possibilités de changement d'auditeur et par conséquent les réalignements économiques en fonction de l'évolution des besoins de la société auditée. Par conséquent, cette durée peut activer la concurrence, et favorise l'objectif initial de promotion de la qualité de l'audit.

Omar Cherigui a considéré que la durée du mandat du commissaire aux comptes en Algérie est très favorable pour garder l'indépendance du commissaire aux comptes. Pour lui cette durée est opportune par rapport à celle définie en Tunisie et au Maroc (O.Cherigui, 2013, p.374).

### 3.1.3 LE CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES :

Le double contrôle améliore « la perception » de la qualité de l'audit. Dans ce sens, Piot et Janin (2007) confirment que le co-commissariat aux comptes est perçu comme un mécanisme avantageux pour deux raisons : (1) il assure le contrôle réciproque des diligences entre les deux auditeurs (2) il renforce l'indépendance de chaque intervenant (Piot, C., Janin, R, 2007, p.430). Mais, cette perception n'est pas toujours en corrélation avec la réalité. En effet, quelques auteurs conditionnent l'efficacité « réelle » du double commissariat aux comptes par une répartition équilibrée des travaux (Benneceb, F, 2004) .

En introduisant le dispositif du co-commissariat aux comptes dans l'article Art. 29 de la loi 10/01 « Lorsqu'une société ou un organisme décide de nommer plus d'un commissaire aux comptes, chacun exerce sa mission conformément aux dispositions de la présente loi », le législateur algérien a reconnu l'importance de ce mécanisme qui était présenté dans le rapport Bouton (2003) comme une « garantie fondamentale de l'indépendance des commissaires aux comptes ».

Le décret exécutif n° 11-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice du co-commissariat aux comptes a déterminé les modalités d'exercice du co-commissariat aux comptes à travers les articles suivants (Journal officiel de la république algérienne , février 2011, p.4) :

**Art. 2 :** Les organes délibérants des sociétés ou organismes peuvent désigner plus d'un commissaire aux comptes selon, notamment, leur taille et l'importance de leurs activités.

**Art. 3 :** Conformément aux dispositions de l'article 22 de la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010, susvisée, chacun des co-commissaires aux comptes exerce sa mission sur l'ensemble de l'entité contrôlée, sous sa responsabilité.

**Art. 4 :** Les co-commissaires aux comptes sont tenus d'établir leurs rapports légaux en commun où ils expriment leur opinion même en cas de divergence.

A travers ces articles, nous constatons que le décret n'a pas défini précisément le champ d'application et les principes généraux qui gouvernent l'exercice du co-commissariat aux comptes en Algérie. Nous constatons aussi que le co commissariat aux comptes n'est pas obligatoire. L'obligation ne concerne que les sociétés financières. Selon l'ordonnance relative à la monnaie et au crédit, les sociétés financières algériennes (banques, assurances, autres) doivent nommer deux auditeurs pour le contrôle légal. Cette obligation est appliquée depuis août 2003. Les autres entreprises peuvent désigner si elles le souhaitent (délibérément) deux auditeurs.

En conclusion, on peut dire que la réglementation de l'audit en Algérie encourage la pratique du Co-Commissariat aux comptes sur une base volontaire. Dans ce sens, Plusieurs chercheurs ont des positions plus mitigées sur l'obligation d'un audit conjoint ou co-commissariat aux comptes. A travers des investigations auprès des investisseurs et des associations représentant les entreprises et les préparateurs des états financiers, les réponses ne sont pas favorables à l'audit conjoint principalement, parce qu'ils craignaient une augmentation du cout des audits, notamment des couts de coordination, et l'absence d'une définition claire des responsabilités de chacun des auditeurs (Imene Ben Slimane, 2016, p.117).

### 3.1.4 LES HONORAIRES :

La détermination des honoraires d'audit correspondent à une volonté du législateur de renforcer la transparence et le contrôle d'indépendance des auditeurs.

Selon les dispositions de la loi 10/01, les honoraires du commissaire aux comptes en Algérie sont fixés lors de l'affectation de la mission au cabinet (généralement par appel d'offre). L'Art. 37 prévoit que " Les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité".

Le même article prévoit que « En dehors de ses honoraires et des débours engagés dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération, ni avantage, sous quelque forme que ce soit. Les honoraires ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par l'entreprise ou l'organisme concerné ».

L'étude des honoraires du commissaire aux comptes en Algérie a fait l'objet de plusieurs recherches ( Cherigui, Boumedienne, ...). La majorité de ces chercheurs ont préféré étudier les déterminants des honoraires d'audit et la satisfaction des professionnels. Peu de chercheurs ont focalisé leur attention sur l'impact de cette constante quant à la qualité de l'audit. Parmi les résultats de ce courant, deux approches peuvent être distinguées. D'une part, l'étude de Boumediene (2014), confirme le résultat que les honoraires ont un impact important sur la qualité d'audit en Algérie, et que ces honoraires ne sont pas suffisants pour garantir l'indépendance des commissaires aux comptes (Boumedienne Mohamed Rachid, 2014).

Cependant, Cherigui a suggéré de garder le régime des honoraires à condition de réviser ces honoraires par rapport au taux d'inflation. Il affirme également de ne pas définir un plafond pour ces honoraires et de mettre un coefficient constant pour calculer le montant des honoraires ( O.Cherigui,2013, p.375).

Pour les professionnels, la question des honoraires des commissaires aux comptes reste un fil rouge. Ils soulignent l'association entre la variation des efforts fournis et le niveau des honoraires. Monsieur Zaatri\* par exemple, pense qu'un seuil minimum d'honoraires horaire permettra certainement de valoriser le budget temps de chaque mission et éviter toute dérive ou concurrence déloyale. Il n'y a aucune honte de s'inspirer des bonnes pratiques des autres pays notamment en matière de commissariat aux comptes (budget temps) (Revue Elmoudakik, 2015).

### 3.2 SUR LA COMPETENCE ( FORMATION ):

La compétence des auditeurs repose sur « des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit » ( Flint. D, 1988, p.48). Dans la majorité des pays la compétence fait référence non seulement à la formation initiale qui conditionne l'accès à la profession d'audit, mais également, au maintien et au renforcement de l'adite formation par un programme de formation continue.

Conscient de l'importance de la formation pour l'amélioration de la qualité de l'audit légal, le législateur algérien a obligé les commissaires aux comptes à suivre une formation initiale pour accéder à la profession. A cet égard, la loi 2010 dans son article 8 prévoit que « le candidat doit être titulaire, pour la profession de commissaire aux comptes, du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ».

Les candidats acceptés, doivent également effectuer un stage professionnel. Le décret exécutif n° 11-393 du 24 novembre 2011 fixant les conditions et modalités de déroulement du stage professionnel, d'accueil et de rémunération des stagiaires experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables prévoit que tous les candidats ayant obtenu, à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable ou à l'un des instituts agréés par le ministre des finances conformément à la réglementation en vigueur, le certificat d'études supérieures de comptabilité et d'audit, ont l'obligation de suivre un stage professionnel ( Art3) (Journal officiel de la république algérienne, novembre 2011, p.17).

Ce stage doit :

- Améliorer et mettre à jour les connaissances techniques du commissaire aux comptes et développer sa culture générale ;
- Lui garantir une participation aux journées d'études organisées par le contrôleur de stage.

Nous soulignons ici que la formation des commissaires aux comptes selon la loi 10/01 se situe à un seul niveau : celui de la formation initiale. Cependant celui des commissaires aux comptes en activité a été omis. Celui-ci peut assurer la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à l'exercice du commissariat aux comptes.

### CONCLUSION :

L'évaluation de l'effet de la réglementation sur la qualité de l'audit est très peu étudiée en Algérie voire absente et ce, pour plusieurs raisons. Premièrement, les chercheurs algériens ont favorisé l'étude de l'effet des caractéristiques des auditeurs et des entreprises auditées plutôt que la réglementation. Deuxièmement, la faible présence de revues spécialisées dans ce type de champs d'investigation, en comparaison au contexte nord-africain ( Maroc et Tunisie).

Certes la loi 2010 a modifié de manière substantielle l'organisation de la profession d'audit en Algérie .En effet, elle a instauré un nouvel organisme à savoir le Conseil national de comptabilité qui veille à

---

\* Mohamed Zaatri, Expert comptable et commissaire aux comptes.

l'indépendance et l'exercice professionnel des intervenants. Plus précisément, il est chargé d'identifier et promouvoir les bonnes pratiques professionnelles. Les chercheurs et les professionnels affirment que cette nouvelle réglementation semble n'a pas avoir les effets attendus. En effet, la qualité de l'audit n'est pas garantie.

Pour justifier ce résultat, on peut avancer les deux arguments suivants : plusieurs chercheurs voient que le législateur algérien n'a pas pris en considération les spécificités de l'environnement réglementaire et économique du pays pour choisir de dispositif approprié dans la garantie de la qualité de l'audit. Pour eux le système comptable algérien comme la plupart des règles de droit sont hérités de l'époque où l'Algérie était une colonie française. Par conséquent, les règles encadrant l'audit légal en Algérie ne sont qu'une pure et simple réplique des règles françaises. Cependant, les professionnels ont remarqué que les six dernières années ont vu de nombreux textes, au point que certains professionnels se disent perdus. De nombreuses dispositions (revisitées) figuraient déjà dans le code de commerce.

Au final, les résultats des nombreuses recherches publiées au cours des six dernières années conduisent à penser que l'indépendance et la compétence des auditeurs en Algérie ne fait pas l'objet d'une réglementation aussi intense et rigoureuse. En effet, la nouvelle réglementation de l'audit 2010 n'est pas nécessairement efficace.

#### REFERENCES :

- 1-Angus Duff (2004), AUDITQUAL: Dimensions of audit quality, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- 2-Antle. R., Nalebuff. B. (1991), Conservatism and auditor-client negotiations, *Journal of Accounting* 29, pp. 31-54.
- 3-Bennecib, F (2004), De l'efficacité du co-commissariat aux comptes , Thèse de doctorat en sciences Gestion, Paris Dauphine.
- 4-Boumedienne Mohamed Rachid (2014), Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Tlemcen.
- 5-Carey P. et Simnett R. (2006), Audit Partner Tenure and Audit Quality, *Accounting Review*, Mai, Vol. 81, Issue 3, pp 653-676.
- 6-Chi W., et Huang H., (2005), Discretionary Accruals, Audit Firm Tenure and Audit Partner Tenure : Empirical Evidence from Taiwan, *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Juin, pp. 65-92.
- 7-DeAngelo L.E., (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, pp.183-199.
- 8-Flint, D. (1988), *The philosophy and principles of auditing*, MacMillan, London.
- 9-Gaffikin M (2005), Regulation as accounting theory, Working paper, University of Wollongong.
- 10-Ghosh A. et Moon D (2005), Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality, *the Accounting review*, Volume: 80, Issue: 2, April, pp. 585- 612.
- 11-Hamida Chichi (2014), Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : Evaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Thèse de doctorat en sciences de gestion , université Paris-Dauphine.
- 12-Hazgui M (2013), stratégies et jeux de pouvoir dans l'espace réglementaire de l'audit légal en France, Doctorat en sciences de gestion, IAE Paris 1.
- 13-Herrbach, O (2001), Audit quality, auditor behavior and the psychological contract, *European Accounting Review* 10 (4), pp : 787-802.

- 14-Humphrey et moizer (2012), understanding regulation in its global context, auditing trust and governance : developping regulation in europe ( Quick, R ,S. Turley and M.Willekens), Routledge, London , pp.262-278.)
- 15-Imene Ben Slimene ( 2016), L'impact de la réglementation sur la qualité et le cout de l'audit en Europe, Thèse de doctorat en sciences de gestion, L'école doctorale en sciences de gestion de Grenoble.
- 16-Journal officiel de la république algérienne n°11 du 20 février 2011.
- 17-Journal officiel de la république algérienne, n°65 du 30 novembre 2011.
- 18-Nathalie Gonthier Besacier et al (2012), les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perception des préparateurs de l'information financière, Revue : Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 18 – Volume 2 – Septembre 2012, pp. 33 - 72.
- 19-O.Cherigui (2013), L'organisation professionnelle de l'audit : Etude comparative entre L'Algérie, La Tunisie et le Maroc, Thèse de doctorat en sciences économiques ( en arabe), Université Setif1.
- 20-Piot, C., Kermiche, L. ( 2009), À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique, Revue Comptabilité – Contrôle – Audit N° thématique, PP. 9-54.
- 21-Piot, C., Janin, R (2007), External auditors, audit committees and earnings management in France, European Accounting Review 16 (2), pp.429-454.
- 22-Posner R A (1974), Theories of economic regulation, The bell Journal of economics and management science, 5(2), pp 335-358.
- 23- Revue Elmoudakik, n°3, 2015.