

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

Pôle universitaire - Koléa

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences financières et comptabilité**

Spécialité : Finance & Comptabilité

Thème :

**Les facteurs déterminants de l'indépendance
des commissaires aux comptes en Algérie**

Élaboré par :

M.Boumahra Riyadh

Encadré par :

Professeur

IHADDADEN Atmane

2019_2020

Remerciements

En guise de reconnaissance, je tiens à témoigner mes sincères remerciements à toutes les personnes qui ont contribués de près ou de loin au bon déroulement de mon stage de fin d'étude et à l'élaboration de ce modeste travail.

En premier lieu, je remercie **Professeur IHADDADEN Atmane**, en tant qu'encadrant de mémoire, ainsi que notre maitre de stage **Monsieur Idriss Djadi** pour leurs disponibilités, leurs accompagnements, le suivi et l'intérêt qu'ils ont portaient à mes travaux.

Nous présentons également nos remerciements aux membres du jury qui nous avons fait l'honneur d'évaluer et de juger notre travail.

Enfin, je n'oserais oublier de remercier tout le corps professoral de notre école ESC Alger, pour le travail énorme qu'il effectue pour nous créer les conditions les plus favorables pour le déroulement de nos études.

Dédicaces

Louange à **ALLAH** qui m'a donné la force, le courage et l'espoir nécessaire pour accomplir ce travail et surmonter l'ensemble des difficultés.

Je dédie ce travail à mes parents, qui m'ont aidé à progresser et m'ont inculqué les valeurs et la satisfaction du travail bien accompli, pour la grande patience, l'encouragement et la confiance, pour leur soutien moral ininterrompu et leurs nombreux conseils tout le long de mon travail.

Je dédie ce travail à mes frères **Walid** et **Aberraouf**.

Enfin, je tiens à dédier ce modeste travail à mes formidables amis : nous avons partagé plein de souvenirs inaltérables. Au risque d'omettre de citer certains noms, je ne puis me permettre de vous nommer tous, vous vous reconnaitrez.

Résumé :

L'indépendance est une condition nécessaire pour l'exercice de la profession d'auditeur. Son importance ne cesse d'augmenter dans le contexte économique actuel. En outre, la crise de confiance à l'égard de l'information financière qu'a connu le marché financier suite aux évènements qui ont marqué la scène internationale à la fin de l'année 2001 et le début de l'année 2002 (notamment les affaires Enron puis Worldcom et Vivendi Universal) ont relancé à l'échelle mondiale le débat sur l'indépendance de l'auditeur légal.

Ces scandales ont fait ressortir à quel point il est dangereux de ne pas prendre des mesures pour maintenir la crédibilité du processus d'audit et susciter la confiance des utilisateurs potentiels.

L'objectif de ce travail de recherche est d'étudier l'impact de certains facteurs sur l'indépendance des auditeurs légaux en Algérie. Notre étude pratique constitue un questionnaire vise à appréhender l'avis des commissaires aux comptes sur les facteurs qui favorisent la recherche d'un audit légal indépendant, et l'importance accordé aux multiples facteurs.

D'après les résultats, Nous avons conclu que : les activités de conseil, la concurrence entre cabinets d'audit et la durée de relation entre auditeur et audité affecteront profondément l'indépendance de l'auditeur.

Mots clés : audit légal, commissariat aux comptes, l'indépendance, les facteurs influençant l'indépendance d'auditeur légal.

الملخص:

الاستقلالية شرط أساسي لممارسة مهنة المدقق، أهميتها في تزايد مستمر في ظل وضعية الاقتصاد الحالي، من جهة أخرى أعيد إحياء النقاش حول استقلالية محافظ الحسابات بسبب أزمة الثقة في المعلومات المالية التي مرت بها الأسواق العالمية إثر الأحداث التي ميزت الساحة الدولية نهاية عام 2001 وبداية عام 2002 (على وجه الخصوص قضايا Enron و Vivendi Universal).

سلطت هذه الفضائح الضوء على مدى خطورة عدم اتخاذ اجراءات للحفاظ على مصداقية عملية التدقيق وبناء مناخ ثقة للمستثمرين المحتملين.

الهدف من هذا البحث هو دراسة تأثير بعض العوامل على استقلالية المدققين القانونيين. دراستنا التطبيقية ارتكزت على استمارة استبيان تهدف إلى فهم آراء محافظي الحسابات بخصوص العوامل التي تشجع البحث عن تدقيق مستقل والأهمية التي يولونها إلى العوامل المتعددة. من خلال دراستنا، استنتجنا أن:

الأنشطة الاستشارية وطول العلاقة بين المدقق والزبون إضافة الى المنافسة بين مكاتب التدقيق تأثر بشكل كبير على استقلالية المدقق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق القانوني، محافظ الحسابات، الاستقلالية، العوامل المؤثرة على استقلالية محافظي الحسابات.

Table des matières :

| | |
|--|-----------|
| Liste des tableaux : | VI |
| Liste des figures : | VII |
| Liste des annexes : | VIII |
| Liste des abréviations : | VIII |
| Introduction générale | A-E |
| Chapitre 1 : approches théoriques de l’audit légal..... | 2 |
| Introduction | 2 |
| Section 1 : Généralités sur l’audit..... | 3 |
| 1- Historique: | 3 |
| 2- Evolution de l’audit en Algérie: | 5 |
| 2-1. Evolution du contrôle légal des comptes en Algérie : | 5 |
| 2-2. L’audit interne en Algérie et son évolution : | 7 |
| 3- Définition d’audit: | 7 |
| 4- Objectifs d’audit: | 9 |
| 5- Typologies d’audit: | 9 |
| 5.1 L’audit interne: | 9 |
| 5.2 L’auditexterne | 10 |
| Les huit différences entre l’audit interne et l’audit externe..... | 10 |
| 5.3 L’audit opérationnel: | 11 |
| 5.4 L’audit financier: | 12 |
| 5.4.1 L’audit contractuel : | 12 |
| 5.4.2 L’audit légal (commissariat aux comptes): | 12 |
| 5.4.2.1 Définition: | 12 |
| 5.4.2.2 Rôles d’audit légal: | 13 |
| 5.4.2.3 Les principes fondamentaux de comportement des commissaires aux comptes: | 13 |
| Section 2 : cadre réglementaire et juridique de l’audit légal | 15 |
| Introduction : | 15 |
| 1. Normes de l’IAASB | 15 |
| 1. Les normes d’audit Algériennes | 18 |
| 2.1 Décision N°02 du 04 février 2016: | 19 |
| 2.2 Décision N°150 du 11 octobre 2016: | 19 |
| 2.3 Décision N°23 du 15 mars 2017 : | 20 |
| 2.4 Décision N° 77 du 24 septembre 2018: | 20 |
| 2. Les responsabilités du commissaire aux comptes: | 21 |
| 3/1 La responsabilité civile : | 21 |
| 3/2 La responsabilité pénale : | 21 |

| | |
|--|-----------|
| Les délits en relation avec la mission des commissaires aux comptes sont : | 21 |
| 3/3 La responsabilité disciplinaire : | 22 |
| Les sanctions pouvant entraîner des sanctions disciplinaires : | 22 |
| Les sanctions encourues : | 22 |
| Section 3 : la démarche d'une mission d'audit légal | 23 |
| Introduction : | 23 |
| 1. Les assertions de l'audit légal: | 23 |
| 1-1-Intégralité (Exhaustivité) | 23 |
| 1-2-Exactitude | 24 |
| 1-3-Evaluation | 24 |
| 1-4-Existence ou réalité | 24 |
| 1-5-Séparation des exercices (Cutoff) | 24 |
| 1-6-Droits et obligations | 24 |
| 1-7-Présentation et information | 24 |
| 2. Les techniques d'audit: | 24 |
| 3. Démarche d'audit: | 25 |
| 1/ acceptation de la mission | 26 |
| 2/ Evaluation des risques et planification : | 27 |
| 3/ Procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques | 31 |
| 4/ travaux de fin de mission : | 32 |
| 5/ établissement du rapport d'audit : | 33 |
| 4. La certification : | 33 |
| 4.1. Le certificat: | 33 |
| 4.2. Les différents degrés de certification: | 34 |
| 4.2.1. La certification pure et simple ou sans réserve: | 34 |
| 4.2.2. La certification avec réserves: | 35 |
| 4.2.3. Le refus de certification : | 36 |
| 4.3. Seuil de signification d'une anomalie: | 36 |
| Conclusion : | 37 |
| Chapitre 2 : l'indépendance des commissaires aux comptes en Algérie..... | 39 |
| Introduction | 39 |
| SECTION 1 : Approche de la notion d'indépendance | 40 |
| 1. Définition de l'indépendance : | 40 |
| 2. L'analyse de l'indépendance comme un état stable | 41 |
| 2.1 L'observateur idéal | 41 |
| 2.2 Le point archimédien : la seconde théorie de l'impartialité | 42 |
| 3. L'analyse de l'indépendance comme un équilibre instable | 43 |
| 3.1 L'analyse de Thomas Hobbes | 43 |
| 3.2 L'analyse en terme de « configuration évolutive» | 45 |

| | |
|--|-----------|
| SECTION 2 : les facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur | 49 |
| 1. Les facteurs à impact direct : | 49 |
| 1.1 La réputation del'auditeur | 50 |
| 1.2 L'intensité concurrentielle au sein du marché del'audit | 51 |
| 1.3 Le pouvoir de négociation desclients | 53 |
| 1.3.1 Les missions de conseil (Management AdvisoryServices) | 53 |
| 1.3.2 Le poids financier duclient | 54 |
| 1.3.3 La situation financière duclient | 55 |
| 1.4 L'expérience de l'auditeur : | 56 |
| 1.5 La compétence : | 56 |
| 1.6 La durée du mandat : | 56 |
| 1.7 Les honoraires d'audit : | 57 |
| 1.8 La première année de mission : | 57 |
| 1.9 La dernière année de mission : | 57 |
| 2. Les facteurs à impact indirect | 57 |
| 2.1 La taille de la firmed'audit | 58 |
| 2.2 La permissivité des normescomptables | 58 |
| 2.3 La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle dequalité | 58 |
| SECTION 3 : L'indépendance au regard de la législation algérienne : | 60 |
| 1. Nomination du commissaire aux comptes | 60 |
| 2. Les interdictions à la désignation du commissaire aux comptes | 61 |
| 3. Détermination des honoraires des commissaires aux comptes : | 62 |
| 4. Le droit d'être informé : | 64 |
| Conclusion : | 64 |
| Chapitre 03 : Analyse de l'indépendance du commissaire aux comptes en Algérie... 66 | 66 |
| Section 01 : méthodologie de recherche et constitution de l'échantillon..... | 67 |
| 1. Méthodologie de recherche : | 67 |
| 1.1.Définition d'un questionnaire : | 67 |
| 1.2.Définition de l'entretien : | 68 |
| 1.3.Objectif de choix de la méthode : | 68 |
| 1.4.Construction de l'enquête : | 68 |
| 1.5.Le pré-test : | 68 |
| 1.6.Elaboration du questionnaire : | 69 |
| 1.7.Les variables d'étude : | 70 |
| 1.8.Les outils utilisés dans l'analyse : | 70 |
| 1.9.Validité du questionnaire : | 71 |
| 2. Caractéristique de l'échantillon : | 72 |
| 2.1 Sexe des répondants : | 72 |
| 2.2 L'âge des répondants : | 73 |
| 2.3 Expérience des répondants : | 74 |

| | |
|---|-----------|
| 2.4 Etablissement fréquenté : | 75 |
| 2.5 Critère de cabinet : | 76 |
| 2.6 Secteur d'activité : | 77 |
| Section 02 : Analyse de l'enquête | 79 |
| Les facteurs déterminants de l'indépendance des auditeurs légaux : | 79 |
| Interprétation du tableau n°10 : les facteurs déterminants de l'indépendance des auditeurs légaux : | 81 |
| 1.1 Comparaison des moyennes : | 81 |
| ➤ La taille et la réputation de l'auditeur : | 81 |
| ➤ L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit : | 81 |
| ➤ Le pouvoir de négociation des clients (MAS, le poids et la situation financière du client) : ... | 81 |
| ➤ La durée légale de la relation auditeur/auditée : | 81 |
| ➤ Le montant des honoraires d'audit : | 81 |
| ➤ La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle qualité : | 82 |
| ➤ Les relations familiales ou personnelles entre un membre de l'équipe d'audit et l'entreprise auditée : | 82 |
| ➤ La rotation obligatoire des auditeurs : | 82 |
| ➤ Bonnes connaissance théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et comptable...) : | 82 |
| ➤ Respect des normes d'audit imposé par des organisations professionnelles : | 82 |
| ➤ Avoir connaissance suffisante activités et de l'environnement des audités : | 82 |
| ➤ La spécialisation du cabinet d'audit : | 83 |
| ➤ Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence : | 83 |
| ➤ Le fait que le cabinet d'audit n'a pas de relation avec des audités dont la réputation est suspecte : | 83 |
| ➤ La compétence et l'expérience de l'auditeur : | 83 |
| ➤ La mise en place des procédures et politiques pour évaluer les relations qui puissent menacer l'indépendance de l'auditeur par le cabinet d'audit : | 83 |
| ➤ La prise des actions correctives pour éliminer la situation qui menace l'indépendance ou bien la remettre à un niveau acceptable par le cabinet d'audit : | 84 |
| ➤ La proximité géographique entre le cabinet d'audit et le client : | 84 |
| ➤ Le respect des normes et principes de comptabilité et audit au cours de la mission : | 84 |
| ➤ Le respect de code déontologique : | 84 |
| ➤ La cohérence entre les moyens du cabinet la complexité de la mission : | 84 |
| ➤ Le fait que le cabinet d'audit n'accepte pas les missions pour lesquelles il n'a pas la compétence souhaitée : | 84 |
| ➤ Le fait que le cabinet d'audit dispose d'une structure hiérarchisée avec des équipes d'audit spécialisé : | 85 |
| ➤ Charte éthique du cabinet : | 85 |
| 1.2 Comparaison de l'écart type : | 85 |

| | |
|------------------------------------|--------------|
| Conclusion : | 85 |
| Synthèse : | 86 |
| Conclusion générale : | 88 |
| Les recommandations : | 89 |
| Bibliographie | 91 |
| Annexes | i-xvi |

Liste des tableaux :

| N° | Intitulé | Page |
|-----------|--|-------------|
| 1-1 | L'évolution de l'audit | 04 |
| 1-2 | Les normes ISA | 15 |
| 1-3 | Les démarches d'une mission d'audit légal | 26 |
| 02 | Typologie des approches en Sciences de Gestion | 45 |
| 03 | Les trois stratégies de base de la concurrence | 50 |
| 04 | Répartition des répondants selon le sexe | 69 |
| 05 | Répartition des répondants selon l'âge | 70 |
| 06 | Répartition des répondants selon l'expérience | 71 |
| 07 | L'établissement fréquenté par les répondants | 72 |
| 08 | Le critère du cabinet d'audit | 72 |
| 09 | Secteur d'activité des répondants | 73 |
| 10 | Facteurs déterminant de l'indépendance des commissaires aux comptes | 75 |

Liste des figures :

| N° | Intitulé | Page |
|-----------|---|-------------|
| 01 | Composante de la structure d'un secteur | 47 |
| 02 | Répartition des répondants selon le sexe | 69 |
| 03 | Répartition des répondants selon l'âge | 70 |
| 04 | Répartition des répondants selon l'expérience | 71 |
| 05 | L'établissement fréquenté par les répondants | 72 |
| 06 | Critère du cabinet d'audit | 73 |
| 07 | Secteur d'activité des répondants | 74 |

Liste des annexes :

| N° | Intitulé | Page |
|-----------|-----------------|-------------|
| 01 | Loi 10-01 | i |
| 02 | Questionnaire | x |

Liste des abréviations :

| | |
|--------------|--|
| IFAC | International Federation of Accounting |
| IAASB | International Auditing and Assurance Standards Board |
| ISA | International Standards of Auditing |
| GAAP | Generally Accepted Accounting principals |
| SOX | Loi Sarbanes-Oxley |
| NEP | Normes d'Expérience Professionnel |
| JO | Journal Officiel |
| ISQC | International Standards Quality and Exchange |
| CAC | Commissaire aux comptes |
| SPSS | Statistical Package For Social Sciences |

Introduction générale

Introduction générale

L'audit est un processus d'examen critique mené par un professionnel indépendant sur le degré de maîtrise d'une activité, et sur les informations élaborées par les responsables, par rapport à des critères de référence bien définis. Ce concept s'est largement étendu à un grand nombre de domaines. Outre les audits financiers, il existe désormais des audits sociaux, environnementaux, médicaux et bien d'autres. Cependant l'audit légal reste le champ fondateur, le plus précis, et qui relève d'un cadre extrêmement défini.

Au plan international, dans les normes de l'IFAC : « l'audit (financier) a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ». Parallèlement au contexte algérien et au sens de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative à l'exercice de la profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé : « L'auditeur légal (le commissaire aux comptes) a pour mission principale de certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes ». À travers son rapport, il joue un rôle primordial « le gardien de confiance » au regard des différents utilisateurs de l'information financière, à savoir les actionnaires, les banquiers, les clients, les fournisseurs et toute tierce personne intéressée, se trouve plus confiante et plus rassurée vis à vis des états financiers certifiés par ce professionnel libéral qui exprime une conviction fondée sur ses diligences et sa haute technicité d'auditeur. Placé au cœur d'une relation d'agence et un conflit d'intérêt entre actionnaires et dirigeants, il contribue à atténuer l'asymétrie d'information et d'aligner les intérêts de ces derniers, en plus de son rôle principal « certification et vérification », il a des missions particulières « rapports spéciaux », et une mission d'auxiliaire de justice. C'est pourquoi cette profession est fortement encadrée par la loi et les personnes qui sont censées l'exercer doivent obéir à un certain nombre de principes de comportements dont l'indépendance et la compétence. À travers les rôles d'intérêt général qu'il est appelé à jouer, le commissaire aux comptes constitue un des éléments fondamentaux du développement durable de nos économies.

Cependant, après les derniers scandales financiers qui ont touchés le monde des affaires « Enron, WorldCom, Parmalat, Mazars, la Financière Turenne Lafayette, etc... », Des doutes règnent autour de la qualité de son travail et de la crédibilité de son rapport, surtout après la collusion de plusieurs commissaires aux comptes avec les dirigeants de leurs sociétés au détriment de ces dernières et des tiers, ce qui a incité plusieurs pays, et notamment

l'Algérie à renforcer leur réglementation en matière de la qualité d'audit externe et plus particulièrement l'indépendance des commissaires aux comptes.

Dans la littérature classique, la qualité d'audit est composée de la compétence « la capacité à découvrir une erreur dans les documents du client » et de l'indépendance de l'auditeur « la capacité à révéler cette erreur », cependant la plupart des travaux traitent de l'indépendance et considèrent la compétence comme une variable liée. De plus la recherche mais également les réglementations, ce désintérêt étant justifié que, l'audit légal fait partie des professions libérales. Or, ces dernières sont par nature considérées comme expertes, et leurs membres ont les compétences suffisantes pour exercer leur mission.

L'indépendance est la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information comptable et financière. Elle s'analyse d'une part, par l'indépendance d'esprit et d'autre part, par l'apparence d'indépendance. La première se réfère à l'attitude d'impartialité et d'objectivité de l'auditeur, Quant à la seconde elle souligne la perception de l'indépendance du commissaire aux comptes par les utilisateurs de l'information financière.

En Algérie, le métier d'auditeur légal ou du commissaire aux comptes est régi par la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, abrogeant la loi n° 91-08 du 28/09/1991 et instituant la chambre nationale des commissaires aux comptes.

Dans le cadre de ces efforts, ayant comme objectif le renforcement de la qualité d'audit externe, le législateur algérien a attaché une grande importance à l'indépendance de l'auditeur légal, surtout après le scandale d'El Khalifa Bank. Cette importance apparaît dans l'indication des situations qui peuvent remettre en cause l'indépendance de l'auditeur « les incompatibilités », la détermination des conditions de désignation et des honoraires, le droit de connaissance de tous les documents ...Mais cela ne suffit pas par rapport à ce que les pays développés ont fait dans ce domaine pour renforcer l'indépendance « budget temps, formations... ».

Problématique :

L'auditeur est bien souvent considéré comme un agent opportuniste mais sa responsabilité sociale, son sens d'éthique et sa capacité à privilégier sa conscience professionnelle à son intérêt personnel doit lui permettre de se dégager de l'opportunisme commun à tous les individus. L'indépendance est donc une pierre angulaire dans la mission de

l'auditeur. Toutes les définitions des auditeurs, toutes les règles, toutes les normes ainsi que l'historique de l'audit, plaident pour la reconnaissance d'une indépendance des personnes chargées de l'effectuer. Même si l'on accepte l'idée que l'auditeur puisse avoir un comportement guidé par sa conscience professionnelle, une éthique et le sens de la responsabilité sociale, il ne peut pas être nié qu'étant simultanément un agent opportuniste « comme tout autre individu » il est également soumis à différents facteurs endogènes ou exogènes qui sont susceptibles de renforcer ou d'infléchir l'indépendance de celui-ci.

Dans une économie caractérisée par une grande propagation des sociétés familiales, un rôle prédominant des banques dans le financement et une confusion entre comptabilité et fiscalité, le Commissaire Aux Comptes algérien a un rôle très large et flou. Engagé dans une relation client - fournisseur avec la société contrôlée car rémunéré par cette dernière, l'auditeur peut être confronté à un dilemme éthique s'il doit choisir entre l'émission d'une opinion sincère et la poursuite de la relation d'affaires.

À ce stade, notre recherche s'articule autour de la problématique suivante :

Quels sont les facteurs déterminants de l'indépendance des auditeurs légaux en Algérie ?

Cette problématique ouvre le champ aux questions suivantes :

- **Q1** : quels sont les facteurs qui assurent l'indépendance du commissaire aux comptes et quelle est l'importance relative de chaque facteur ?
- **Q2** : Les derniers textes algériens ont renforcé ou affaibli l'indépendance des auditeurs Algériens. Et ce-que c'est en légiférant qu'on protège l'indépendance de l'auditeur ?

Hypothèses de travail :

- ✓ **H1** : sur la base des études précédentes (De Angelo 1981, Antel 1984, Barton1985, Watts et Zimmerman 1986...), l'indépendance du commissaire aux comptes dépend de plusieurs facteurs à savoir ; la taille du cabinet de commissariat, les honoraires, le pouvoir de négociation du client et la durée du mandat...
- ✓ **H2** : les dernières lois ont grandement contribué à assurer l'indépendance du commissaire aux comptes en Algérie.

Objectifs de la recherche :

Cette recherche vise à atteindre les objectifs suivants :

- Reconnaître le concept de l'indépendance de l'auditeur et montrer son importance ;
- Identifier les facteurs qui affectent l'indépendance des auditeurs externes en Algérie ;

- Analyser et déterminer l'importance relative de chacun de ces facteurs ;
- Enrichir les travaux des instances gouvernementales et professionnelles et de contribuer à l'amélioration de la qualité d'audit en général.

Le choix du thème :

L'importance de cette recherche est la suivante :

Raisons personnelles :

- Un sujet qui relève du domaine de ma spécialisation ;
- Le désir d'approfondir mes connaissances sur le métier du commissaire aux comptes ;

Raisons objectives :

- Les états financiers vérifiés par les auditeurs externes sont très importants pour de nombreuses parties et utilisateurs, et leur crédibilité dépend essentiellement de l'indépendance de l'auditeur ;
- L'importance de l'indépendance des CAC et les facteurs qui l'influence ouvriront la voie à une discussion sur cette question, qui conduit à la modernisation de la profession du commissariat aux comptes et accroît le niveau de la sincérité et de la crédibilité des rapports financiers ;
- Malgré le large intérêt porté à la qualité d'audit en général et à l'indépendance des auditeurs en particulier, ce sujet n'a pas reçu sa part des travaux de recherche et d'étude demandée en Algérie ;
- Cette étude sera une source et une référence importante pour les personnes intéressées par la profession et son développement.

MÉTHODOLOGIE ET LES OUTILS DE RECHERCHE :

Dans cette étude nous nous baserons sur la méthodologie d'enquête « l'approche inductif », en concevant un questionnaire adressé aux commissaires aux comptes afin de connaître leurs opinions concernant les facteurs qui déterminent l'indépendance de l'auditeur légal en Algérie.

La démarche suivie :

Pour répondre à la problématique principale et les sous questions, nous avons structuré notre travail en trois chapitres :

- Le premier chapitre est intitulé : Généralités sur l'audit, dans ce chapitre nous essayons de citer brièvement dans la première section l'historique de l'apparition du

concept audit dans le monde, sa définition, ses différents types ainsi que ses objectifs et ses principes. La deuxième section sera consacrée à la normalisation de la profession d'audit : les causes de la normalisation, les normes internationales d'audit et le comité d'audit. La troisième section portera sur la démarche d'une mission d'audit légal et l'approche par les risques : les différents types de risque et la relation entre ses composantes, fixation du seuil de signification, et enfin les critères de fixation ;

- Le deuxième chapitre s'attachera à présenter l'indépendance des commissaires aux comptes. la première section abordera la compréhension du concept d'indépendance ainsi que les différentes approches liées à ce concept et son rôle. La deuxième section portera les éléments influençant l'indépendance de l'auditeur. La troisième section étudie l'encadrement juridique de l'indépendance des commissaires aux comptes en Algérie ;
- Le troisième chapitre qui est notre cas pratique, sera consacré à l'enquête par questionnaire qui vise à appréhender l'avis des commissaires aux comptes sur les facteurs qui déterminent l'indépendance d'audit. L'analyse des données par questionnaire nous permettra de répondre à notre problématique et de confirmer nos hypothèses de départ. Pour accomplir notre travail, nous avons consulté plusieurs ouvrages, articles, documents officiels, ainsi que tous ceux qui ont une relation directe ou indirecte avec notre travail afin de mieux comprendre notre recherche et bénéficier des études précédentes.

Chapitre 01 :
Approches théoriques de
l'audit légal

Chapitre 1 : approches théoriques de l'audit légal

Introduction

Le domaine financier est souvent lié à des manipulations frauduleuses et des scandales, ce qui rend le contrôle une étape indispensable pour une bonne allure et un bon fonctionnement de l'entreprise.

La planification, l'évolution et le contrôle financiers sont donc autant de domaines qui hantent les plus grands décideurs et ne cessent d'être perfectionnés dans un seul objectif, celui de maîtriser les chiffres et éviter les mauvaises surprises.

Vu la confidentialité des détails des comptes, l'entreprise ne peut pas confier ses données à tous les tiers, pour atteindre un terrain d'entente entre les deux parties l'auditeur entre en jeu.

Dans ce premier chapitre nous allons parler des généralités sur la fonction d'audit à travers : son historique, sa définition et ses typologies, puis nous allons fouiller dans l'audit légale en détaillant ses normes et démarches.

Section 1 : Généralités sur l'audit

1- Historique:

Si l'on recherche dans l'Histoire des premières manifestations de l'audit, il semble qu'il faille remonter à l'origine des civilisations¹.

Au III^e siècle avant Jésus-Christ, les gouvernements romains avaient pris l'habitude de désigner des questeurs qui contrôlaient les comptabilités de toutes les provinces. Les questeurs, en effet, rendaient compte verbalement de leur mission devant une assemblée composée « d'auditeurs ». Dans les siècles qui se suivirent, de nombreux souverains prirent exemple sur le précédent romain.

Ainsi, l'empereur désignait un religieux pour la vérification et la protection de sa richesse en punissant les voleurs.

La technique d'audit a évolué progressivement en fonction des échanges ou transactions des nations, de la structure du système production, de distribution et du système comptable.

Les étapes les plus significatives par lesquelles sont passées les techniques d'audit peuvent être résumées comme suit :

- *Au 17^{ème} siècle*, l'audit consistait au contrôle protecteur du patrimoine appartenant aux Royaumes, à l'Eglise ou à l'Etat ;

- *Au 18^{ème} siècle* avec l'apparition du capitalisme populaire, les Etats, dans un souci de protection des tiers contre les risques de fraude, promulguent des ordonnances et des codes commerciaux.

Les comptables étaient chargés de veiller à l'application de ces textes. Dans un souci de protéger le patrimoine de l'Etat ;

- La troisième étape d'évolution de l'audit est marquée par l'apparition de diverses lois et l'essor des bourses de commerce dont les plus importantes sont:

- ✓ La bourse de Liverpool pour le coton en 1842;

- ✓ La bourse du blé en 1853 ;etc...

- Ce n'est qu'à la fin du 19^{ème} siècle, soit en 1895 qu'apparaissent les premiers textes traitant des techniques d'audit comptable sous la dénomination "Auditif" publiés par Dicksee, suivit en 1901 par un ouvrage intitulé "le contrôle des comptes" de SAVIGNY, juriste et philosophe Allemand ;

¹<https://www.marketing-etudiant.fr/cours/a/audit-c-est-quoi.php>, le 15/01/2020 à 20 H

- **En 1941**, les rapports d'audit externe aux Etats Unis mettent l'accent sur les principes comptables qui devraient être généralement admis ;
- **Entre 1971 et 1990** de divers pays ressentent la nécessité de mettre en place des structures de contrôle légal telle que la commission des opérations debourse ;
- Pour la dernière étape, c'est cependant avec la législation américaine sur les opérations boursières durant les années trente, que l'audit prit pleinement son essor. Celle-ci exigeait que les comptes des entreprises introduites en bourse soient authentifiés et vérifiés par les auditeurs externes, afin de protéger lesactionnaires.

Tableau n°1-1 : L'évolution de l'audit

| Période | Prescripteur de l'audit | Auditeurs | Objectifs de l'audit |
|---------------------------|---|---|---|
| 1) IIIe siècle avant J.C. | Rois, Empereurs, Gouvernements romains | Questeurs, Clercs ou Ecrivains | Punir les voleurs pour détournement de fond, Protéger le patrimoine |
| 2) 1700 à 1850 | Etats, Tribunaux commerciaux et actionnaires. | Comptable | Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, protéger le patrimoine. |
| 3) 1851 -1940 | Etats, actionnaires | Professionnels de la comptabilité ou juristes | Eviter les fraudes et les erreurs, et attester la fiabilité des états financiers historiques et dubilan. |
| 4)1941-1970 | Etats, banques, actionnaires | Prof.d'audit et de comptabilité | Attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques |
| 5)1971-1990 | Etats, tiers et Actionnaires | Professionnels d'audit et de comptabilité | Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes d'audit. |
| 6) À partir de 1991 | Etats, tiers et Actionnaires | Professionnels d'audit et de conseil | Attester l'image fidèle des comptes, la qualité du contrôle interne et le respect des normes. Protection contre la fraude internationale. |

Source : marketing-étudiant.fr ; cours : Qu'est-ce que l'audit ? le 17/01/2020 à 09 H

2- Evolution de l'audit en Algérie:

Le contrôle légal des comptes et l'audit interne en Algérie sont évolués comme suit¹ :

2-1. Evolution du contrôle légal des comptes en Algérie :

La pratique du contrôle légal en Algérie a pris de l'ampleur depuis la parution du décret obligeant certaines sociétés à certifier leurs comptes par un CAC. Le contrôle légal est régi par l'ordonnance N° 69/107 portant loi de finance pour 1970.

Depuis cette date, le commissaire aux comptes a passé par ces trois importantes étapes :

➤ **Etape n° 1** : de 1970 à 1980 : cette phase est caractérisée par :

- L'ordonnance 69/107 qui a été créée en 1970 et son décret exécutif N° 70/173 relatifs aux missions et obligations des commissaires aux comptes ;
- L'ordonnance 71/72 du 29/12/1971 portant organisation de la profession de comptable et d'expert-comptable ne prévoyant l'exercice du commissariat aux comptes par des professionnels indépendants que dans les entreprises du secteur privé ;
- Le commissariat aux comptes a été défini comme un contrôle permanent de la gestion des entreprises publiques ou semi-publiques ;
- L'exercice du commissariat aux comptes a été confié à des commissaires aux comptes fonctionnaires de l'état, ils ont pour mission d'évaluer les actes de gestion en révélant notamment les éventuelles fautes de gestion et d'apprécier la qualité de la gestion financière et commerciale de l'entreprise contrôlée ;
- L'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de leur mandat n'était pas assurée.

➤ **Etape n° 2** : de 1980 à 1988 : cette phase est caractérisée par :

- La loi 80/05 du 01/03/1980 qui a abrogé tous les textes réglementaires issus de l'ordonnance 69/107 ;
- La création en 1980 de l'inspection générale des finances et de la cour des comptes, le contrôle des entreprises publiques passe sous la coupe exclusive de cette cour ;
- La réorganisation de la fonction de contrôle vis-à-vis de la réorganisation de l'économie nationale notamment la prolifération des entreprises publiques ;

¹<https://www.doc-etudiant.fr/Gestion/Finance/Rapport-L-audit-financier-et-comptable-dans-l-entreprise-algerienne-110433.html>, le 18/01/2020 à 14 H

- L'exercice de commissariat aux comptes dans les entreprises publiques ou semi-publiques a été rétabli par l'article 196 du LF 1985.

➤ **Etape n° 3 :** de 1988 à ce jour : cette phase est caractérisée par :

- La réhabilitation du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques autonomes, la conception du commissariat aux comptes a été accomplie par des professionnels du contrôle légal indépendant ;
- La loi 91-08 du 27/04/1991 portant la création du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ;
- La création de quatre conseils régionaux des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ;
- L'introduction d'un ensemble des textes législatifs portant l'organisation, le fonctionnement et les missions des commissaires aux comptes et du conseil de l'ordre national, à titre d'exemple :
 - D.E N° 92-20 du 13/01/1992 fixant la composition et le fonctionnement du conseil de l'ordre national ;
 - L'arrêt du 07/11/1994 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes ;
 - L'arrêt du 28/03/1998 portant modalités de publication des critères d'application des titres et diplômes ouvrant accès à la profession du commissariat aux comptes ;
 - D.EN°98-136 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ;
 - D.EN°98-318 du 25/09/1996 portant la création et l'organisation du conseil de la comptabilité.
 - L'article 12 de l'ordonnance N°05/05 du 25/07/2005 portant loi de finance complémentaire pour 2005 parlant sur la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les SARL.
- La loi N°10-01 du 29/06/2010 dans l'article N°14, portant la création de l'ordre national des experts comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés.

2-2. L'audit interne en Algérie et son évolution :

La fonction audit interne a de tout temps constitué une préoccupation pour la puissance publique. Tout récemment le législateur lui consacre l'article 40 de la loi 88.01 portant orientation sur les entreprises publiques économiques (E.P.E).

Mais dans la pratique, cette profession n'a pas connu le développement escompté, l'absence d'un cadre institutionnel la régissant y est certainement pour quelque chose.

Les auditeurs des diverses entreprises sont tout simplement livrés à eux-mêmes et à chacun d'aller par sa compréhension de l'audit au gré des missions et organigrammes qui lui sont définis en dehors de toute réflexion sérieuse et d'études préalables.

Pourtant les pouvoirs publics ont tout fait pour contribuer à l'émergence de cette fonction notamment en ce qui concerne la formation (ENA – INF – ISGP – SNC et autres centres de formation ont formé des centaines d'auditeurs).

La création en Algérie de l'association des auditeurs et consultants internes Algériens (AACIA) dont son siège est à ANNABA qui apporte son soutien à l'exercice et à la promotion de cette profession désormais reconnue universellement comme incontournable.

3- Définition d'audit:

Définition 1 : « À l'origine l'audit est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié »¹.

Définition 2 : « L'audit consiste en une observation, examen, analyse de faits, situations et informations par rapport à des référentiels internes (la politique de l'entreprise) ou externes (la réglementation) de manière à mettre en évidence des écarts ou dysfonctionnements, en rechercher les causes et les conséquences en termes de risques et de coûts, permettant ainsi à l'auditeur de présenter dans un rapport des avis et recommandations à court et moyen terme »².

Définition 3 : « L'audit est une mission de vérification et d'évaluation, indépendante et objective, des informations, des activités ou des procédures d'une entité.

L'auditeur fournit une opinion sur la qualité du produit audité et peut proposer des conseils ou des recommandations pour améliorer l'existant»³.

¹Mikol (Alain), *Audit et commissariat aux comptes*, e-theque, 2014, p 09.

²ROGER (P), FRANÇOIS (S.B), JEAN-JACQUES (P), *Le manuel des achats*, Editions d'Organisation, 2007, p333.

³VALERIE (K), SEBASTIEN (P), ASTOLFI (P), *Tout le DSCG 4 - Comptabilité et Audit*, Foucher, 2017, p111.

De ce fait nous pouvons définir l'audit comme : une activité de contrôle et de conseil qui peut porter sur différents aspects d'une organisation qui conduit à délivrer une opinion sur ce qui en fait l'objet par rapport au référentiel applicable.

A) L'audit est un examen professionnel:

L'audit est un processus d'examen critique dont le caractère professionnel se manifeste par :

- La compétence du professionnel découlant d'une formation et d'une expérience pertinente;
- L'utilisation d'une méthodologie, de techniques et d'outils pour conduire l'examen.

B) L'audit porte sur des informations:

La notion d'informations est conçue de façon extensive. L'audit porte sur :

- Des informations analytiques ou synthétiques ;
- Des informations historiques ou prévisionnelles ;
- Des informations internes ou externes à l'entité émettrice ;
- Des informations quantitatives, qualitatives ou techniques etc.

C) L'expression d'une opinion responsable et indépendante:

L'opinion formulée par l'auditeur est une opinion responsable car elle l'engage de façon personnelle. Elle peut être complétée par la formulation de recommandations.

D) La référence à des critères de qualité :

L'expression d'une opinion implique toujours la référence à des critères de qualité :

- **La régularité**, qui est la conformité à des règles, procédures et principes qui peuvent être internes ou externes à l'entité émettrice de l'information (on parle aussi d'audit de conformité). Ex règles comptables, droit fiscal, droit social, etc. ;
- **La sincérité** (ou fidélité) avec laquelle les faits sont traduits dans l'information. C'est l'objectivité et la bonne foi dans l'application des règles et procédures ;
- **L'efficacité** : il s'agit d'un ensemble de critères qui sont eux-mêmes susceptibles de se combiner avec les critères de régularité et de sincérité. Ils sont généralement décomposés en trois (03) éléments (parfois désignés sous l'expression "les trois E") :
 - ✓ *Economie* : dans l'acquisition des ressources humaines et matérielles mises en œuvre dans un projet ;
 - ✓ *Efficacité* : mesure dans laquelle les buts visés ou les effets recherchés ont été atteints ;

✓ *Efficienc*e : rapport entre les biens ou services produits d'une part et les ressources utilisées pour les produire d'autre part.

E) L'accroissement de l'utilité de l'information:

Le principal apport de l'audit est la crédibilité et la sécurité que l'on peut attacher à l'information auditée.

Après les définitions qu'on a vues on peut donc définir l'audit comme étant, l'examen auquel procède un professionnel indépendant et compétent, selon des normes préalablement établies, en vue de détecter les failles et les anomalies significatives, afin de mettre en place les procédures de correction nécessaire pour rendre l'entité auditée plus compétitive, et cela par des méthodes précises. Et enfin à communiquer le résultat aux utilisateurs intéressés.

4 Objectifs d'audit:

L'Audit vise à¹ :

- Corriger les états financiers de l'entreprise ;
- D'effectuer une évaluation de l'entreprise ;
- Évaluer le bon fonctionnement de l'entreprise de manière beaucoup plus normative ;
- Évaluer l'efficacité des résultats au sein de l'entreprise ;
- Vérifier que le paiement des taxes et que tous les types de versements fiscaux soient en bonne et due forme et qu'ils soient ou aient été effectués au bon moment ;
- Vérifier l'efficacité de toutes les ressources que possède l'entreprise ;
- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'informations comptables et financiers ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

5- Typologies d'audit:

❖ Selon l'intervenant Il existe deux types d'audit selon la personne qui lui exerce (l'intervenant) : interne et externe.

5.1 L'audit interne:

Selon l'IIA² : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses

¹<https://www.captio.fr/blog/types-dauidits-et-objectifs-recherches>, le 24/01/2020, à 13 :00.

²The Institute of Internal Auditors.

conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité»¹.

5.2 L'audit externe

«L'auditeur externe apparaît comme le gardien de la fidélité et de la sincérité des comptes, grâce à un audit de qualité. Cette qualité dépend d'une part de la compétence professionnelle de l'auditeur externe, d'autre part, de son indépendance, cette sincérité recherchée vise le respect des diligences et la bonne application des procédures d'audit »².

Les huit différences entre l'audit interne et l'audit externe

On peut distinguer les différences suivantes³ :

➤ **Le statut de l'auditeur:**

C'est une évidence mais qui est fondamentale. L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise, l'auditeur externe (cabinet international ou commissaire aux comptes) est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant.

➤ **Les bénéficiaires de l'audit:**

L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers, direction générale, éventuellement comité d'audit.

L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs, etc.

➤ **Les objectifs de l'audit:**

Alors que l'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer, celui de l'audit externe est de certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle, des comptes, résultats et états financiers.

➤ **Le champ d'application de l'audit:**

Le champ d'application de l'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination

des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela; mais dans toutes les fonctions

¹ RENARD (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 10ème édition, Eyrolles, 2017, p 64.

² FEGHALI (Khalil), *Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier*, L'Harmattan, 2015, p 11.

³ RENARD (Jacques), op.cit. p 70.

del'entreprise.

Le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions.

➤ **La prévention de la fraude:**

L'audit externe est intéressé par toute fraude, dès l'instant qu'elle a, ou est susceptible d'avoir, une incidence sur les résultats. En revanche, une fraude touchante, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, concerne l'audit interne, mais non l'audit externe.

➤ **L'indépendance de l'auditeur:**

Il vadesoiquecetteindépendancen'estpasdemêmenature.L'indépendancedel'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire ; celle de l'auditeur interne est assortie desrestrictions.

➤ **La périodicité des audits:**

Les auditeurs externes réalisent en général leurs missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année. Endehors decespériodes,ilsnesontpasprésents,sauflecasdecertainsgrandsgroupesdontl'importance desaffairesexigelaprésencepermanented'uneéquipetoutaulongdel'année,laquelleéquipe grossit considérablement en période d'arrêté descomptes.

L'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque et qui l'occupent avec la même intensité quelle que soit la période.

➤ **La méthode de l'auditeur:**

Lesauditeursexternesréalisentleurstravauxselondesméthodesquiontfaitleurspreuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires. La méthode des auditeurs internes est spécifique etoriginale.

- ❖ Selon la nature de l'information contrôlée (financière ou non), la distinction entrel'audit comptable et financier (qui correspond plus à une analyse de conformité) et l'audit opérationnel (souvent plus orienté sur la performance) est toujoursd'actualité.

5.3 L'audit opérationnel:

L'auditopérationnel,seconcentresurl'évaluationdesdispositifsorganisationnelsvisantà l'économie, l'effcience et l'efficacité des choix effectués par l'entreprise à tous les niveaux

et/ou l'évaluation des résultats des dispositifs¹.

5.4 L'audit financier:

Selon l'IFAC, « le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel »².

5.4.1 L'audit contractuel :

L'audit contractuel est par définition une mission effectuée dans le cadre d'un contrat.

L'objectif est d'émettre une opinion sur les comptes d'une société dans un cadre spécifique.

Cela peut concerner différents domaines : évaluation d'entreprise dans le cadre d'une opération de croissance externe ou de restructuration, analyse de la qualité du système d'information, évaluation d'actifs ou passifs dans le cadre d'opérations ciblées, évaluation de risques spécifiques, etc.³

5.4.2 L'audit légal (commissariat aux comptes):

5.4.2.1 Définition:

Le cadre conceptuel des interventions du commissaire aux comptes fixé par la CNCC et relevant désormais de la doctrine professionnelle définit comme suit la mission de l'auditeur

financier: « Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article le Code de commerce, en termes de régularité, sincérité et image fidèle »⁴.

« L'audit légal est une activité régie par la loi et exercée dans le cadre du commissariat aux comptes. Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et à

¹HERVE (L), PEUCH-LESTRADE (P), VILLEPIN (G), *La pratique de l'audit et du contrôle interne*, Gualino, 2015, p 09.

²Barlet, Jean (L), Torio (V), Isabelle (M), Philippe, *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Editions Francis Lefebvre, 2018-2019, p 536.

³KROLL (Pascal), FIORI (Débora), *Les métiers de l'audit - Le guide 2010-2011*, L'Étudiant, 2010, p 28.

⁴Barlet, Jean (L), Torio (V), Isabelle (M), Philippe, op.cit. p 536.

valider la pertinence et la qualité de l'information financière »¹.

5.4.2.2 Rôles d'audit légal:

L'audit légal a trois rôles fondamentaux² :

- Certifier les états financiers;
- Surveiller la pérennité de l'entité dans laquelle il exerce sa mission en ayant l'obligation éventuelle de déclencher la procédure d'alerte;
- Révéler au procureur de la République les faits délictueux significatifs et délibérés dont il a connaissance à l'occasion de sa mission.

5.4.2.3 Les principes fondamentaux de comportement des commissaires aux comptes:

Il y a sept principes qui définissent la nature du comportement de l'auditeur externe au cours de ses missions³ :

➤ **Intégrité:**

Le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

➤ **Impartialité:**

Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui pourrait l'exposer à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

➤ **L'indépendance:**

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance de l'auditeur se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

¹Kroll, Pascale Fiori, Débora, op.cit. p 28.

²Lejeune, Gérard (E), Jean-Pierre, *Audit et Commissariat aux comptes*, Gualino, 2007, p 21.

³OBERT (Robert), MAIRESSE (Marie-Pierre), *comptabilité et audit manuel et applications 2ème édition*, Dunod, 2009, p 573.

➤ **Les conflits d'intérêts:**

Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflits d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

➤ **Compétence:**

Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient en permanence un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

➤ **Confraternité:**

Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.

Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie.

➤ **La discrétion:**

Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes à l'égard de qui il n'a pas de mission légale. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

Section 2 : cadre réglementaire et juridique de l'audit légal

Introduction :

Le métier d'auditeur ne s'improvise pas, il repose sur des principes normatifs Internationaux. Ces règles régissent les activités des auditeurs externes.

Le contrôleur légal des comptes pratique une mission d'intérêt général dans les conditions prévues par la loi. La profession d'auditeur est soumise à de nombreuses normes de nature éthique. Ces normes sont établies dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Ce code définit les règles professionnelles auxquelles est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Les auditeurs doivent être indépendants et respecter le secret professionnel. Ils engagent leur responsabilité civile, pénale et professionnelle.

1. Normes de l'IAASB

Les normes internationales d'audit (ISA) ont été rédigées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Elles forment un référentiel de normes adopté par l'Union Européenne et de nombreux pays pour la certification des comptes annuels et comptes consolidés des entreprises et par certaines organisations internationales pour la certification de leurs comptes annuels.

À ce jour, l'IAASB a publié un peu plus de trente normes (ISA) désignées ci-après¹.

Tableau n°1-2 : les normes ISA

| N° de codification des normes | Intitulés des normes |
|-------------------------------|---|
| ISQC 1 | <p>Introduction</p> <p>Préface aux normes internationales d'audit et services connexes Lexique</p> <p>Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes Cadre conceptuel relatif aux missions d'assurance</p> |

¹OBERT (Robert) et MAIRESSE (Marie-Pierre), op cit P404.

| | |
|-----|---|
| | Principes Généraux et responsabilités |
| 200 | Objectifs Et principes généraux en matière d’audit d’états financiers |
| 210 | Termes et conditions de la mission d’audit Contrôle qualité d’une |
| 220 | mission d’audit |
| 230 | Documentation des travaux |
| 240 | Responsabilité incombant à l’auditeur d’envisager la fraude dans un |
| | audit d’états financiers |
| 250 | Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l’audit des |
| | états financiers |
| 260 | Communication avec le gouvernement d’entreprise |
| | Évaluation des risques et réponse à l’évaluation des risques |
| 300 | Planification de l’audit |
| 315 | Prisedeconnaissancedel’entitéetdesonenvironnementetévaluation des |
| | risques d’anomaliessignificatives |
| 320 | Caractère significatif en matière d’audit |
| 330 | Procédures de l’auditeur en réponse aux risques évalués |
| 402 | Facteurs à considérer pour l’audit d’entités faisant appel aux services |
| | bureaux |
| | Éléments probants |
| 500 | Éléments probants |
| 501 | Éléments probants – remarques complémentaires sur certains |
| 505 | points Confirmationsexternes |
| 510 | Missions initiales – soldesd’ouverture |
| 520 | Procéduresanalytiques |
| 530 | Sondages en audit et autres méthodes de sélection d’échantillons |
| | Audit des estimations comptables |

| | |
|-----|--|
| 540 | Audit des mesures et des informations sur les justes valeurs |
| 545 | Parties liées |
| 550 | Événements postérieurs à la clôture |
| 560 | Hypothèse de continuité d'exploitation |
| 570 | |
| 580 | Déclarations de la direction |
| | Utilisation des travaux d'autres professionnels |
| 600 | Utilisation des travaux d'un autre auditeur |
| 610 | Examen des travaux de l'audit interne |
| | Utilisation des travaux d'un expert |
| 620 | |
| | Conclusions de l'audit et rapports |
| 700 | Rapport de l'auditeur sur les états financiers |
| 701 | Modification de l'opinion de l'auditeur dans le rapport d'audit Données comparatives |
| 710 | Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités |
| 720 | |
| | Domaines spécialisés |
| 800 | Rapport de l'auditeur sur des missions d'audit spéciales |

| | Autres normes |
|-----------|---|
| 1000-1100 | Normes sectorielles (banques, petites entités, instruments financiers, etc.) |
| 2400 | Missions d'examen limité d'états financiers |
| 2410 | Mission d'examen d'informations financières intermédiaires effectuées par un auditeur indépendant |
| 3000 | Missions d'assurance |
| 3400 | Examen d'informations financières prévisionnelles |
| 4400 | Mission d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues |
| 4410 | Mission de compilation d'informations financières |

Source : comptabilité et audit 2 -ème édition

1. Les normes d'audit algériennes

Les normes d'audit encore appelées normes d'exercice professionnel constituent l'ensemble des règles que l'auditeur doit respecter dans l'exercice de ses missions¹. Ces normes ont pour objet:

- La définition de la démarche d'audit de l'auditeur;
- L'organisation de ses travaux.

La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par *l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* de *l'International Federation of Accountants (IFAC)*. Il s'agit de la norme NAA210 qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes couvrant les « **Principes généraux et responsabilités** », la norme NAA505 concernant les « Confirmation externes », la norme NAA560 qui a pour objet les « Evènements postérieurs à la clôture » et la norme NAA 580 sur les « Déclarations écrites », et qui font partie des 11 normes couvrant les « **Éléments probants** ». En guise de rappel, il est à souligner qu'il aurait été préférable d'inclure dans ce premier bouquet de normes, l'équivalent de la norme ISA200 qui traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers et qui fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs.

¹<https://www.gbs-dz.pro/l-audit-financier-en-algerie>, le 28/03/2020, a 18:00. (By Lakhdar Bensalem • 03 Dec, 2018)

Un véritable saut dans le domaine de l’audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui à présent, n’avaient pas de normes officielles leur permettant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.

Ces normes sont les suivants¹ :

2.1 Décision N°02 du 04 février 2016:

1/ NAA 210 : Cette NAA traite des obligations de l’auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d’entreprise, des termes de la mission d’audit ;

2/ NAA 505 : traite de l’utilisation par l’auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants ;

3/ NAA 560 : Cette Norme traite des obligations de l’auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d’un audit d’états financiers ;

4/ NAA 580 : Cette Norme traite de l’obligation de l’auditeur relative à l’obtention de déclarations écrites de la direction¹ dans un audit des états financiers.

2.2 Décision N°150 du 11 octobre 2016:

1/ NAA 300 : La Norme Algérienne d’Audit (NAA 300) traite des obligations de l’auditeur en matière de planification d’un audit d’états financiers. Cette Norme vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d’audit initiale sont traitées séparément ;

2/ NAA 500 : La présente Norme Algérienne d’Audit explicite la notion d’élément probants dans le cadre d’un audit d’états financiers et traite des obligations de l’auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d’audit en vue d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion ;

3/ NAA 510 : Cette Norme Algérienne d’Audit (NAA) traite des obligations de l’auditeur concernant les soldes d’ouverture dans le cadre d’une mission d’audit initiale ;

4/ NAA 700 : cette norme traite de:

- L’obligation de l’auditeur de se forger une opinion sur les états financiers,
- La forme et du contenu du rapport de l’auditeur lorsque l’audit a été effectué selon les normes NAA, et a abouti à la formulation d’une opinion non modifiée Une opinion non modifiée est une opinion exprimée par l’auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états

¹<http://www.cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-24-31/2016-10-24-10-12-59/category/15-les-normes-algeriennes-d-audit>; le 12/04/2020 ; a 23 :00

financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

2.3 Décision N°23 du 15 mars 2017 :

1/ NAA 520 : La présente norme traite de:

- L'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance ;
- L'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques de corroboration lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit ;

2/ NAA 570 : Cette Norme traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers ;

3/ NAA 610 : La présente norme d'audit traite des conditions et de l'opportunité de prendre en compte les travaux de l'audit interne par l'auditeur externe, lorsque celui-ci estime, conformément à la norme NAA 315, que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour la réalisation de sa mission ;

4/ NAA 620 : Cette Norme Algérienne d'Audit traite des obligations de l'auditeur lorsqu'il fait appel à un expert de son choix pour la réalisation de contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit, ainsi que des modalités de prise en compte des conclusions de l'expert.

2.4 Décision N° 77 du 24 septembre 2018:

1/ NAA 230 : traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de préparer la documentation de l'audit des états financiers ;

2/ NAA 501 : La présente norme traite de la prise en compte par l'auditeur, lors de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés ;

3/ NAA 530 : Cette Norme s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser les sondages en audit pour la réalisation des procédures d'audit. Elle traite de l'utilisation de la méthode des sondages statistiques et non-statistiques pour la définition et la sélection d'un échantillon, de la mise en œuvre des tests de procédures et des vérifications de détail, et de l'évaluation des résultats du sondage ;

4/ NAA 540 : traite des obligations de l'auditeur ayant trait aux estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et les informations fournies les concernant dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle comporte les diligences requises concernant les anomalies portant sur des estimations comptables individuelles, et fournit des indices de biais

possibles introduits par la direction.

2. Les responsabilités du commissaire aux comptes:

Le commissaire aux comptes engage sa responsabilité pour les infractions commises à l'occasion de ses fonctions : il s'agit de responsabilité civile ou pénale. Il peut aussi voir sa responsabilité en cas de simple faute déontologique dans ce cas-là en parler de la responsabilité disciplinaire.

3/1 La responsabilité civile :

Au terme de l'article 715 bis 14 du code de commerce l'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires aux comptes envers les sociétés sont déterminés d'après les règles générales du mandat.

En fait en matière civile la responsabilité des commissaires aux comptes peut prendre deux formes : la forme contractuelle et la forme délictuelle.

À l'égard de la société contrôlée, elle est contractuellement en vertu de la théorie du mandat, par contre à l'égard de tiers elle est délictuelle en conséquence de la théorie institutionnelle du commissariat aux comptes.

Cette responsabilité ne peut être engagée, cependant, que lorsqu'il y a réunion d'une faute, d'un préjudice et d'un lien de causalité entre la faute et le préjudice.

L'obligation de payer a été soumise à la profession et à la publication de l'article 49 de la loi 91-08 du 27/04/91 impose, en outre, au demandeur d'apporter la preuve de la faute.

3/2 La responsabilité pénale :

Le métier de commissaire aux comptes est un métier très encadré. En effet, dès l'or qu'il commet des infractions énoncées par la loi, il risque fortement des sanctions indiquées par le code pénal, tel que cité dans l'article 829 et 830 du code de commerce.

Selon le cas, les commissaires aux comptes peuvent être concernés soit directement par de nombreux délits en raison de certaines obligations immanentes à leur fonction, soit indirectement comme complice pour des délits commis par les dirigeants sociaux

Les délits en relation avec la mission des commissaires aux comptes sont :

Ces délits sont prévus par le code de commerce.

- Délit relatif aux incompatibilités (article 829) ;
- Délit d'information mensongère (article 830) ;
- Délit de révélation des graves délictueuses au procureur de la république (article 830) ;

- La violation du secret professionnel (article 830) ;
- D'élites reliées aux filiales et à la participation (article 837).

S'ajoute, à ces délits les délits à l'exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes prévue par l'article 61 de la loi 10-01 du 29/06/2010.

3/3 La responsabilité disciplinaire :

La responsabilité disciplinaire est engagée devant l'Ordre National des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, lorsqu'une infraction ou un manquement aux règles professionnelles régissent la profession.

Les sanctions pouvant entraîner des sanctions disciplinaires :

- Infraction aux lois et règles professionnelles;
- Négligence professionnelle grave ;
- Comportements contraires à l'honneur de la profession.

Les sanctions encourues :

- L'avertissement ;
- La réprimande ;
- La suspension temporaire ;
- La radiation de l'ordre national.

Section 3 : la démarche d'une mission d'audit légal

Introduction :

Le Commissaire aux Comptes (CAC) est un auditeur légal et externe à l'entreprise. Il intervient pour vérifier la sincérité et la conformité des données financières de l'entreprise avec les normes en vigueur. Il réalise pour cela un audit légal, dont la procédure est strictement définie par la loi. La mission du commissaire aux comptes est d'intérêt général puisqu'il est à même de certifier les comptes annuels d'une entreprise pour l'administration fiscale et pour l'État. De fait, la mission du Commissaire Aux Comptes (CAC) diffère de celle de l'expert-comptable dont l'intervention auprès du dirigeant est quotidienne, plus proche et plus axée sur le conseil. L'intervention d'un CAC peut être obligatoire dans certains cas. Son mandat auprès de l'entreprise dure alors 6 années (3 ans renouvelable 1 fois).

1. Les assertions de l'audit légal:

La finalité de la mission d'audit légal est divisée en sept (07) objectifs d'audit énumérés ci-dessous, appelés aussi assertions d'audit. Les assertions sont des critères retenus par la direction dans la préparation des états financiers.

L'auditeur, tout au long de sa mission, doit s'assurer que les transactions et les éléments qui constituent les comptes répondent à un ou plusieurs assertions d'audit. Il s'agit également de critères que doivent appliquer ceux qui élaborent les états financiers. On les appelle aussi des assertions sous-tendant les états financiers¹ :

- Intégralité-Exhaustivité ;
- Exactitude ;
- Valorisation (évaluation) ;
- Existence ;
- Séparation des exercices ;
- Droits et Obligations ;
- Présentation et Information.

1-1-Intégralité (Exhaustivité)

L'auditeur doit vérifier si toutes les opérations (actifs, dettes et transactions) ont été enregistrées dans les comptes annuels, et que tous les faits importants y ont été mentionnés.

¹WHANNOU (S), op cit p9

1-2-Exactitude

L'objectif d'exactitude signifie que toutes les opérations réalisées par l'entreprise doivent être enregistrées dans les comptes pour leurs montants exacts (arithmétiquement et conformément aux principes comptables).

1-3-Evaluation

Cet objectif d'évaluation signifie que toutes les opérations comptabilisées doivent être évaluées conformément aux principes et méthodes d'évaluation généralement admis. (Bonne méthode, application de manière constante).

1-4-Existence ou réalité

Cet objectif signifie :

- Pour les éléments matériels (immobilisations, stocks...) une réalité ou existence physique ;
- Pour les autres éléments (actifs, passifs, charges et produits), la traduction d'opérations réelles effectuées (par opposition à des opérations fictives).

1-5-Séparation des exercices (Cutoff)

Il y a une bonne démarcation entre les exercices successifs. Ils agissent et attachent à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice) et ceux-là seulement.

1-6-Droits et obligations

Les actifs ou les dettes se rapportent à l'entité à une date donnée (en vertu de droits réellement acquis ou d'obligations effectivement à sa charge. (Vérifier les titres de propriété, les actes et conventions).

1-7-Présentation et information

Cet objectif de présentation et d'information signifie que les opérations sont présentées dans les comptes conformément aux règles comptables généralement admises en la matière, appliquées de façon constante. En outre, il signifie que les états financiers sont accompagnés de toutes les informations :

- Requises par les textes, et-Nécessaires à leur compréhension ;
- Nécessaires à leur compréhension.

2. Les techniques d'audit:

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, l'auditeur pourra

faire appel aux techniques suivantes¹ :

- L'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- Les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues;
- La réexécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;
- La demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée à l'auditeur concernant une ou plusieurs informations et permettant notamment des recoupements;
- L'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- L'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
- La demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité;
- La vérification d'un calcul.

3. Démarche d'audit:

Pour certifier l'image fidèle des comptes l'auditeur met en œuvre, en se référant notamment aux normes d'exercice professionnel relatives à l'audit, les étapes de travail successives suivantes²:

- Acceptation de la mission;
- Évaluation des risques et planification;
- Procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques;
- Travaux de fin de mission;
- Établissement du rapport d'audit.

¹OBERT (Robert) et MAIRESSE (Marie-Pierre), op.cit. p 451.

²IFACI, *Les outils de l'audit interne 40 fiches pour conduire une mission d'audit*, Eyrolles, 2013, p12-p

Tableau n°1-3 : les démarches d'une mission d'audit légal

1/ acceptation de la mission

| Etape : | Objectif : | Entrée : | Facteurs clés de succès : | Sorties : |
|--|--|---|---|---|
| Préciser les objectifs et le périmètre de la mission | Préciser les objectifs, le périmètre et les livrables de la mission, en | Programme des missions d'audit de la période Demandes internes | L'identification des clients explicites et implicites de la mission. | Ordre de mission |
| | Fonction de l'événement déclenchant la mission et conformément | (Organisation...) et dates prévisionnelles de début et de fin de mission | | |
| | Aux attentes des clients de la mission. | Exigences externes (réglementation, CAC, spécificité sectorielle...) et dates prévisionnelles de début et de fin de mission | | |
| Conduire la réunion d'ouverture | Matérialiser le démarrage officiel de la mission et en expliciter le contenu et les modalités. | Ordre de mission Charte d'audit | -Préparer un support de la réunion. -Programmer la réunion en tenant compte des disponibilités des participants. | -Compte rendu de la réunion d'ouverture. Calendrier des premiers entretiens. Liste de |

| | | | | |
|---|---|---|--|---|
| | | | Commencer rapidement la mission après Cetteréunion. Présence des responsables du domaine audité | contacts. |
| Analyser les processus et leurs objectifs | Comprendre le domaine audité, ses enjeux, les processus mis en œuvre et leurs objectifs | Informations en provenance directe du domaine audité – Informations en provenance d'autres secteurs de l'organisation en relation avec le domaine audité Informations externes à l'organisation | Savoir exploiter les modèles de processus existants tant internes qu'externes. | Description des processus du domaine audité et de leurs objectifs |

2/ Evaluation des risques et planification :

| Etape | Objectif | Entrée | Facteurs clés de succès | Sorties |
|------------------------------------|---|--|--------------------------------|---|
| -Identifier et évaluer les risques | Faire l'inventaire des événements qui pourraient empêcher l'atteinte des objectifs du domaine audité, mesurer leur probabilité de survenance et | Description des processus du domaine audité et de leurs objectifs – Cartographie des risques éventuellement préexistante Résultats de missions d'audit | Collaboration avec les audités | Cartographie des risques du domaine audité. |

| | | | | |
|---|--|---|--|-----------------------------|
| | leur impact | antérieures Historiques d'incidents Références externes sur les risques | | |
| Évaluer la conception du dispositif de contrôle | Identifier les contrôles clés existants et évaluer la conception du dispositif de contrôle au regard de référentiels externes s'ils s'appliquent | Description des processus du domaine audité et de leurs objectifs Cartographie des risques du domaine audité | -Avoir préalablement identifié les objectifs clés. -Disposer d'un cadre de contrôle pertinent. -Collaboration avec l'audité. | Le référentiel d'audit. |
| Valider le référentiel d'audit | Valider, avec les audités, la référence à partir de laquelle le dispositif de contrôle interne va être évalué au cours de la mission d'audit. | Référentiel d'audit | Effectuer la validation au niveau hiérarchique approprié. | Référentiel d'audit validé. |

| | | | | |
|---|---|---|---|--|
| Sélectionner les objectifs d'audit : | Définir le périmètre des travaux à réaliser sur le terrain. | Référentiel d'audit validé Ordre de mission | Avoir pondéré correctement les risques. | Les objectifs d'audit. |
| Élaborer le programme de travail | Définir les procédures d'audit qui permettront d'atteindre les objectifs d'audit | Référentiel d'audit validé Objectifs d'audit | -Savoir identifier les sources d'informations. -Définition des critères de qualité de la preuve (suffisante, pertinente, fiable). | Programme de travail. |
| Ajuster le budget et allouer les ressources | Évaluer les ressources nécessaires à la mise en œuvre du programme de travail. Identifier les ressources disponibles et les affecter à la mise en œuvre du programme de travail. | Ordre de mission Programme de travail | -Définition précise des procédures d'audit à mettre en œuvre. - Anticipation par le RAI des ressources nécessaires à la mise en œuvre du plan d'audit. | Programme de travail enrichi du budget et du calendrier. |
| Valider l'organisation de la mission : | Approuver formellement le | Programme de travail | Disposer dans le programme de travail d'une | Programme de travail validé. |

| | | | | |
|-----------------------|--|--|--|--|
| programme de travail. | | synthèse des éléments qui permettent de procéder à cette validation. | | |
|-----------------------|--|--|--|--|

3/ Procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques

| Etape | Objectif | Entrée | Facteurs clés de succès | Sorties |
|--|--|---|---|--|
| Conduire la réunion de lancement de la phase Accomplissement | Matérialiser le démarrage officiel de la phase Accomplissement de la mission | – Organisation de la mission validée : Programme de travail, Ressources | <ul style="list-style-type: none"> -Préparer un support de la réunion. -Positionner la réunion en tenant compte des disponibilités des participants. -Commencer rapidement la phase Accomplissement après cette réunion. -Présence des responsables des activités auditées. | <ul style="list-style-type: none"> -Compte rendu de la réunion de lancement. -Calendrier des premiers entretiens. -Liste de contacts. |
| Collecter les informations et constituer les preuves d'audit | Obtenir des preuves sur la capacité des dispositifs de contrôle à maîtriser les risques ou non | – Le programme de travail | Avoir accès aux ressources (données, humaines, techniques...). | Fiches de tests |
| Valider les preuves d'audit | Valider, avec les audités, le résultat des tests | – Fiches de tests | Documentation précise des résultats des tests | Fiches de tests validées |

| | | | | |
|---|---|----------------------------|-----------------------------------|--|
| | d'audit. | | d'audit. | |
| Analyser les causes, élaborer les recommandations | Identifier les raisons pour lesquelles les contrôles ne sont pas mis en œuvre de façon satisfaisante. Élaborer des mesures correctives. | – Fiches de tests validées | Participation active des audités. | Observations d'audit validées par les audités. |

4/ travaux de fin de mission :

| Etape | Objectif | Entrée | Facteurs clés de succès | Sorties |
|--------------------------------|--|--|--|--|
| Conduire la réunion de clôture | Faire valider par les responsables du domaine audité la cohérence et la formulation définitive de l'ensemble des | Les observations d'audit validées par les audités Les points forts | -Avoir validé les observations d'audit avec les audités. -Feuilles de tests et feuilles d'observation | Les observations d'audit validées par les responsables |
| observations d'audit. | | correctement référencées. -Preuves pertinentes, suffisantes, fiables. | du domaine audité | |

| | | | | |
|----------------------------|--|--|--|------------------------|
| Finaliser le plan d'action | Documenter les modalités de mise en œuvre opérationnelles des mesures correctives. | Observations d'audit validées Compte rendu de la réunion de clôture | Connaissance des ressources disponibles. | Plan d'action finalisé |
|----------------------------|--|--|--|------------------------|

5/ établissement du rapport d'audit :

| Etape | Objectif | Entrée | Facteurs clés de succès | Sorties |
|--------------------|---|--|---|------------------------|
| Rédiger le rapport | Documenter les résultats définitifs et officiels de la mission d'audit pour diffusion aux clients de la mission | Observations d'audit validées Plan d'action | Adapter le support de communication aux différents clients. | Rapport d'audit |
| Valider le rapport | Approuver formellement le rapport d'audit. | Rapport d'audit Dossier d'audit | Traçabilité des documents qui constituent le dossier d'audit. | Rapport d'audit validé |

Source : élaborer par nous-même en basant sur le livre Les outils de l'audit interne 40 fiches pour conduire une mission d'audit

4. La certification :

4.1. Le certificat:

Le certificat, acte final de la mission censoriale, peut être défini comme l'assurance donnée par un professionnel du contrôle légal indépendant, agissant en vertu d'un mandat, sur la régularité et la sincérité du bilan, du compte de résultat et des documents annexes.

Cette assurance ne peut en aucun cas être assimilée à une garantie de vérité ou d'exactitude absolue des états financiers. Le certificat revêt un caractère relatif par le fait qu'il ne repose que sur l'intime conviction du commissaire aux comptes.

En effet, l'opinion du Commissaire aux Comptes ne doit pas constituer une assurance de

pérennité de l'entreprise, ni un jugement sur l'efficacité dont on fait preuve les dirigeants dans la gestion ni encore garantir le caractère de vérité absolue des états financiers examinés.

Conformément aux recommandations de l'International Auditing Practices Committee, la relativité du certificat, en est justifiée par plusieurs raisons :

- L'impossibilité matérielle pour le Commissaire aux Comptes de rechercher l'exactitude des comptes;
- La nature subjective de certaines données transcrites en comptabilité, tels que les amortissements, les provisions ;
- Le commissaire aux comptes est tenu à une obligation de moyens et non de résultats, il n'est pas donc tenu d'atteindre un résultat précis prédéfini, sauf bien entendu dans certaines missions bien définies par la loi, comme par exemple le certificat d'exactitude des cinq au dix plus fortes rémunérations versées par l'entreprise.

L'obligation à laquelle il est soumis, le contraint par contre à faire preuve de méthode et de compétence dans l'exécution de son mandat et d'effectuer des contrôles suffisants pour se forger une opinion motivée sur la qualité des comptes soumis à son examen et ce, en respect des normes professionnelles dans les différentes phases d'exécution de la mission.

4.2. Les différents degrés de certification:

L'article 25 de la loi 10-01 du 29/06/2010, a prévu une gradation dans la forme du certificat à trois degrés:

- La certification pure et simple ou sans réserve ;
- La certification avec réserves ;
- Le refus de certification.

Si on tente de définir ces trois formes de certification à la lumière des normes professionnelles internationales, on retiendra l'approche ci-après

Il convient cependant d'insister sur le fait que le certificat ne peut être donné que si des contrôles sérieux et suffisants et conformes aux normes professionnelles ont été effectués.

4.2.1. La certification pure et simple ou sans réserve:

Cette forme de certification signifie que les états financiers examinés présentent un très haut niveau de régularité et de sincérité.

Cette certification, ne doit en aucun cas être donnée à l' légère, elle doit par contre reposer sur des contrôles approfondis du Commissaire aux Comptes lui ayant permis d'acquiescer à l'intime conviction que les états financiers tels que présentés à son examen présentent un très fort degré de

régularité et desincérité.

Signalons, toutefois que cette forme de certification n'exclue pas des observations du Commissaire aux Comptes mais dont l'incidence est telle qu'elles n'altèrent pas la vérité des comptes.

4.2.2. La certification avec réserves:

Cetteformedecertification,bienqu'ellesoitpositivepourl'entreprisemarqueledésaccord du Commissaire aux Comptes sur la régularité ou la sincérité d'une opération d'une procédure comptable ou d'un état financier. La réserve peut être le résultat d'omissions ou d'erreurs, de changement dans les méthodes, ou du non-respect d'une disposition réglementaire, mais dont leur nombre et leur gravité n'ont pas d'incidence significative sur la vérité des comptes et ne sont pas susceptibles de conduire les actionnaires à une interprétation erronée des états financiers soumis à leur approbation. Cette forme de certification ne doit en aucun cas conduire l'actionnaire ou le tiers intéressé à scinder le rapport du Commissaire aux Comptes en deux sous-rapports l'un avec une certification sans réserve et l'autre avec une certification avec réserves. Le rapport du Commissaire est en effet un tout indivisible.

Il en est également du professionnel qui certifie sans réserve le bilan et formule des réserves sur le tableau des comptes de résultat. Cette approche est erronée, car l'article 715 bis 4 du code de commerce prévoit que la certification porte sur les comptes annuels pris dans leur ensemble.

Il nous paraît également utile de rappeler que dans cette forme de certification, le Commissaire aux Comptes doit être précis et non vague dans la formulation et l'appréciation de réserves.

Il doit en effet préciser la nature exacte et le contenu des réserves et mettre en évidence leur incidence sur les comptes et sur le résultat de l'exercice, ce qui permet à l'entreprise contrôlée de procéder en connaissance de cause et avec profit à la levée des dites réserves.

A cet égard, voici à titre d'exemple quelques réserves données par l'Ordre des Experts-comptables et des Comptables agréés Français : Les réserves émises pourront s'appliquer :

- a) Aux omissions ou erreurs en fonction des principes comptables généralement admis;
- b) Aux changements apportés dans les méthodes d'évaluation;
- c) Aux informations données dans le rapport du conseil d'administration;
- d) A l'impossibilité d'effectuer certains contrôles;
- e) A la présentation du bilan;

f) A la non-application des dispositions légales : affectation des résultats par exemple. Il est évident que ces réserves ne doivent pas détruire la valeur de la certification.

En fonction de leur nombre, de leur importance ou de leur gravité, elles peuvent conduire à la non-certification.

4.2.3. Le refus de certification :

Solution extrême à laquelle le Commissaire aux comptes n'aura recours que lorsqu'il estime que le nombre et la gravité des anomalies relevées sont tels que les états financiers ne présentent pas toutes les garanties de régularité et de sincérité. Cette forme de certification lourde de conséquence pour l'entreprise et surtout pour les dirigeants, ne peut être envisagée que face à des situations anormales telles que :

- L'existence d'obstacles insurmontables aux contrôles du commissaire aux comptes;
- L'existence d'irrégularités ou d'anomalies significatives de fond, ou de formes des états financiers annuels.

Le refus catégorique des dirigeants à procéder à des redressements significatifs sur certains comptes ou à la suppression de défaillances graves dans l'outil comptable conformément aux observations et recommandations du Commissaire aux Comptes.

Le poids de cette forme de certification, a conduit le législateur algérien à obligé le commissaire aux comptes au cas où il opérerait pour une telle conclusion à motiver sa décision.

Cette contrainte doit emmener le professionnel à ne recourir à cette solution qu'après avoir effectué des contrôles sérieux, lui ayant permis de déceler des inexactitudes, irrégularités ou une absence de sincérité revêtant un caractère significatif.

4.3. Seuil de signification d'une anomalie:

Pour l'appréciation du caractère significatif d'une anomalie, le Commissaire aux Comptes dispose d'un excellent outil d'appréciation, le concept de seuil de signification.

En effet, l'appréciation de l'indice d'une anomalie ne doit pas être donnée à la légère, elle doit être fondée sur une démarche raisonnable et professionnelle comportant au moins les

- La phase de détermination de la nature de l'anomalie relevée : elle peut être soit un redressement, soit un reclassement ;
- La phase d'estimation du seuil à partir duquel l'incidence du redressement ou du reclassement sur la qualité des états financiers devient significative.

Conclusion :

Ce chapitre s'est porté sur la présentation de l'audit de manière générale après nous avons rentré dans plus de détails en expliquant ce qu'est l'audit légal, ses différentes normes et réglementation et en fin nous avons expliqué comment le commissaire aux comptes fait l'étude des états financier pour déterminer par la suite leur sincérité et régularité.

En matière de finance et comptabilité l'audit fait partie des professions très fermées et encadrées ce qui mène les organismes et institutions financières à mettre en valeur l'audit légal afin de répondre aux exigences mondiales à travers la mise en place des normes internationales de travail d'auditeur. Ce dernier avec toutes ses qualités arbore plusieurs aspects et emmène à des résultats que nul autre ne peut atteindre.

Chapitre 02 :
L'indépendance des
commissaires aux
comptes en Algérie

Chapitre 2 : l'indépendance des commissaires aux comptes en Algérie

Introduction

L'indépendance est une condition nécessaire pour l'exercice de la profession du CAC. Son importance ne cesse d'augmenter dans le contexte économique actuel. En outre, la crise de confiance à l'égard de l'information financière qu'a connue le marché financier suite aux événements qui ont marqué la scène internationale à la fin de l'année 2001 et le début de l'année 2002 (notamment l'affaire Enron puis Worldcom et Vivendi Universal) ont relancé à l'échelle mondiale le débat sur l'indépendance de l'auditeur légal.

Dans ce deuxième chapitre nous consacrons la première section pour la compréhension du concept de l'indépendance de l'auditeur et les différentes approches liées à ce dernier et nous soulignerons l'importance de l'indépendance dans l'intervention de l'auditeur.

La deuxième section est destinée à présenter les facteurs déterminants de l'indépendance des commissaires aux comptes.

La troisième section étudie l'encadrement juridique de l'indépendance des commissaires aux comptes en Algérie.

SECTION 1 : Approche de la notion d'indépendance

1. Définition de l'indépendance :

Le terme indépendance a pour origine le préfixe in et le nom dépendance. Ce mot, dont la première apparition remonte à 1630, se trouve donc, être une négation de la dépendance.

L'indépendance est définie comme étant « l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel »¹.

Selon De Angelo (1981) : « le niveau de l'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur »².

Les deux définitions, attachées à ce mot, correspondent à des paradigmes antinomiques en relation directe avec la conception des relations humaines. Ainsi, suivant les auteurs, l'indépendance peut être conçue comme :

- L'état d'une personne indépendante ;
- L'absence de relation de dépendance.

Ces deux définitions, bien loin d'être de simples nuances rhétoriques, induisent des différences fondamentales dans l'approche de cette notion.

La première notion fait de l'indépendance un état alors que la seconde en donne un aspect dynamique, la fait dépendre d'une situation. L'indépendance ne se réfère plus à une simple notion d'état mais peut évoluer en fonction et au gré des relations entre les différentes « forces » en présence. L'indépendance se conçoit alors comme un fragile équilibre et non plus comme un état immuable et permanent.

Derrière cette différence étymologique se cache, donc, une différence sémantique.

Pour analyser l'indépendance, le recours à des paradigmes est souvent nécessaire. Ceux-ci correspondent aux notions théoriques représentant des individus totalement libres de toutes les contingences existantes ou pouvant exister et ce, dans le but d'en extraire les mécanismes à l'origine des choix moraux. Toutefois, il ne convient pourtant pas de nier ces contingences et de considérer, à l'instar de Rawls (1987)³, l'individu « indépendamment des contingences de la nature ». L'individualité de l'homme ne peut, en aucun cas, être isolée de ces contingences.

¹Dictionnaire Larousse.

² De Angelo L.E. (1981): 'Auditor independence, law balling and disclosure regulation', journal of accounting and economics, pp.113-127.

³D. GAUTHIER, « Morale et contrat : recherche sur les fondements de la morale ou morals by agreement » *Mardaga*, 1986, p. 293.

Il est intéressant également de noter que ces théories demeurent fidèles aux cadres classiques de l'économie libérale. À savoir :

- Des individus soucieux de promouvoir leurs propres intérêts;
- Une forte rationalité des individus.

Les éléments exposés ci-après constituent de vrais paradigmes et, s'ils n'ont pas d'application pleine et entière, constituent la base même de toutes les réflexions sur l'indépendance.

2. L'analyse de l'indépendance comme un état stable

L'indépendance comme un état, est souvent l'œuvre des théories contractualistes avec notamment deux personnages types : l'observateur idéal et l'agent idéal (Gauthier, 1986)¹.

2.1 L'observateur idéal

L'indépendance, dans sa première version, s'apparente à un homme idéal :

« L'observateur idéal » capable de connaître un détachement complet envers les construits sociaux qu'il évalue. En qualité d'observateur, il enregistre parfaitement ce qu'il observe, sans toutefois évaluer. Son détachement lui permet d'ôter toute base à partir de laquelle il pourrait effectuer un choix. Ainsi il se refusera même à sélectionner les principes d'interaction, maximisant les utilités des personnes concernées, puisqu'il s'agirait de dépasser le statut d'observateur. L'observation est donc, pour cet agent, totalement neutre vis à vis de la satisfaction et de la frustration, de la maximisation et de la minimisation de l'utilité.

L'indépendance est donc une caractéristique propre de ce personnage, un état indépendant des attentes et interactions des autres personnages.

Bien évidemment, si une telle personne ne peut exister sous une forme pure, car trop caricaturale, cette analyse est souvent utilisée quand il est fait appel à la distinction entre indépendance et objectivité.

L'objectivité est définie originellement comme la qualité de ce qui existe indépendamment de l'esprit, ou autrement dit, la qualité de ce qui donne une représentation fidèle de l'objet. Toutefois, au vingtième siècle, cette définition s'est dénaturée et transformée en la qualité de ce qui est exempt de partialité, de préjugé mais aussi l'attitude d'esprit d'une personne objective, impartiale.

La notion d'objectivité s'est donc transformée d'une qualité d'impersonnalité à un état d'impartialité. Ainsi, sans entrer dans un débat sémantique, l'objectivité est le synonyme le plus proche de l'indépendance considérée comme état statique. L'indépendance est alors,

¹D. GAUTHIER, 1986, Op.cit. p 81.

suivant cette analyse, un positionnement originel, peu ou pas contrôlable, sans cause exogène et lié uniquement à la capacité endogène de tout individu d'être ou pas impartial.

Force est de constater la proximité de l'observateur idéal avec la conception aristotélicienne de l'éthique des vertus. Un individu vertueux, s'il recherche le bien des autres, ce qui n'est pas une caractéristique de l'observateur idéal, conservera à l'instar de ce dernier cette attitude, même si son propre intérêt est menacé.

Les limites de cette théorie sont évidentes mais pour autant cette conception est loin d'être désuète. C'est même une des explications les plus courantes de la perte d'indépendance de l'auditeur alors même que la théorie du point archimédien est peu usitée.

2.2 Le point archimédien : la seconde théorie de l'impartialité

Le point archimédien est la seconde théorie de l'impartialité visant à considérer, cette fois, l'indépendance non pas comme un état stable mais comme une capacité morale de façonner la société. En cela, le positionnement de ce personnage théorique est antagoniste à celui de « l'observateur idéal ».

Dans la théorie morale, le point archimédien est la position qu'un individu doit occuper s'il veut que ses décisions possèdent la force morale nécessaire pour gouverner le monde moral. Ce principe a un impact certain et direct en matière d'indépendance.

Dans cette théorie, « L'agent idéal » est impartial non pas par le fait qu'il n'a aucun intérêt pour les individus concernés par ce choix mais, dans le sens, qu'il leur porte un intérêt égal. Un tel individu doit manifester un intérêt pour ses interactions avec les autres, ce qui le conduit à choisir parmi un ensemble de structures sociales possibles, mais sans avoir conscience que cet intérêt est nécessairement impartial.

Par définition, cet être se trouve au centre des principes de justice et est capable de juger la structure à la base de la société.

Archimède affirmait pouvoir déplacer la terre à condition de posséder un levier suffisamment long et un point d'appui. Dans la théorie morale, le point archimédien est la place à partir de laquelle un individu a la capacité morale de façonner la société. Mais ce point est toujours caractérisé par un individu, car ce sont ses caractéristiques intrinsèques et non les circonstances extérieures qui lui donnent cette force morale.

« L'agent idéal » est ainsi parfaitement informé, non pas sur ses propres préférences mais sur les capacités, les préférences et les circonstances humaines en général. Cette position lui impose de parvenir à une structure sociale se confondant avec celle de la société juste.

Le but de « l'agent idéal » est, pourtant comme tout agent, de maximiser son intérêt mais la spécificité de celui-ci est d'être confondu avec cette égalité. La structure sociale choisie rationnellement par cet individu, se confond avec l'impartialité.

En effet, bien qu'il ne puisse s'identifier à personne, chacun peut s'identifier à lui.

Néanmoins, en recherchant son utilité maximale, il n'est pas conscient des circonstances particulières de son action, des capacités spéciales qui lui permettent d'agir et des préférences particulières qui le motivent.

Il a donc une parfaite connaissance des individus autres que lui-même, de leurs capacités et de leur utilité. Il a également une connaissance de l'ensemble des structures sociales effectivement réalisables, des rôles individuels définis par chacune d'elles, de l'influence de ces structures et du rôle des circonstances particulières sur le développement des capacités et des intérêts.

Ainsi, « l'agent idéal » est le mieux placé pour réaliser des arrangements et des choix judicieux en raison de sa connaissance sur la manière dont les préférences, les capacités et les circonstances peuvent s'ajuster dans un cadre effectivement réalisable.

L'indépendance de l'agent idéal se manifeste donc dans le caractère pleinement représentatif de son choix, ce qui le différencie totalement de « l'observateur idéal » qui n'en effectue aucun.

Ces définitions souffrent de nombreuses critiques et principalement celle de ne pas être en phase avec la réalité (de n'être que des paradigmes). En effet, les causes exogènes ne peuvent pas être ainsi rejetées. La simplicité apparente de telles analyses n'est pas à même de pouvoir contribuer de façon significative aux explications concernant la diversité des pertes d'indépendance.

Toutefois, la Fédération Européenne des Experts-comptables se réfère encore à une

« Indépendance d'esprit », proche de l'impartialité et certaines études philosophiques (Langenderfer et Rockness, 1989)¹admettent une fusion des notions d'impartialité et d'indépendance.

3. L'analyse de l'indépendance comme un équilibre instable

La seconde définition est plus explicative. Deux angles d'analyse théorique différentes peuvent être citées : une analyse en terme de configuration évolutive et l'analyse de Thomas Hobbes concernant le fondement du droit. (Gauthier, 1986)²

3.1 L'analyse de Thomas Hobbes

Thomas Hobbes (1588 - 1679) est un philosophe et théoricien politique, fondateur de l'empirisme philosophique anglais basé sur une morale utilitariste. Théoricien de l'absolutisme, Hobbes soutient que l'Etat a pour origine un contrat par lequel les hommes,

¹H.Q. LANGENDERFER et J.W. ROCKNESS, « Integrating ethics into the accounting curriculum: issues, problems, and solutions », *Issues in Accounting Education*, Vol 4, n°1, Printemps 1989, pp: 58-69.

²D. GAUTHIER, 1986, Op.cit. p 81.

livrés dans l'état de nature à une violence effrénée, abandonnent tous leurs droits entre les mains d'une autorité une et despotique, qui est la seule source de la propriété, de la justice et des valeurs morales.

Hobbes fait, donc, appel à un « propriétaire idéal », une sorte de divinité qui peut déterminer les conditions dans lesquelles interagissent ses créatures.

Celui-ci a un droit préalable sur ses créatures et cherche à protéger celui-ci.

Sa puissance entraîne donc un alignement des individus à la recherche de maximisation de leur utilité sur ses exigences. Hobbes voit donc la puissance comme fondement du droit. L'indépendance semble donc un impératif uniquement si elle fait partie intégrante du projet du « propriétaire idéal » et cela dans le but de garder son pouvoir. Le choix de l'indépendance est donc réalisé par la puissance suprême et les individus, s'ils veulent pouvoir perdurer, doivent à terme se conformer à sa volonté.

L'indépendance ne semble possible, que si la puissance le décide, entraînant des individus dans cette voie. Ces individus auront alors à privilégier leur indépendance afin de maximiser leur utilité. Cette analyse a, pour illustration la plus importante, les principes d'indépendance imposés à certains auditeurs notamment les auditeurs légaux par la puissance publique. Ainsi, les pouvoirs publics ont, pour assurer leur assise, besoin d'une information financière sécurisée.

La puissance publique joue, dès lors, comme un « deus ex machina », poussant à la spécialisation de certains professionnels en vue de sécuriser le marché (tel que le commissaire aux comptes). Dès lors, l'auditeur apparaît comme un agent utilitariste du système capitaliste puisque la puissance cherchera par son biais à atteindre le plus grand bien pour le plus grand nombre en vue de corriger certains défauts du système précité.

En vue de maximiser leur utilité, les auditeurs se voient imposer des contraintes, de plus en plus drastiques, concernant leur indépendance et leurs relations avec l'ensemble des « stakeholders ». Toutefois, ces mesures sont imposées avec l'assentiment général de la profession.

Si cette analyse convient d'ailleurs très bien à la naissance et à l'évolution du commissariat aux comptes, de nombreux auteurs refusent de voir dans la puissance la source du droit. De plus, si le recours à des individus idéaux permet d'éclairer les choix sous l'angle de l'activité morale et de l'idéal d'impartialité qui la sous-tend, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit de simplifications dont le but est de clarifier des notions d'une extrême complexité.

Une autre limitation aux personnages idéaux est la référence constante à la rationalité et à

la maximisation. Les théories moralistes ont pour origine des modèles présumant une rationalité parfaite et non pas limitée conformément à l'apport de Simon (1960)¹. Les intervenants de ces modèles conservent donc les hypothèses standards de la rationalité:

- Chaque partie cherche à maximiser son utilité;
- Chaque partie anticipe rationnellement les effets des différentes interactions sur ses résultats futurs.

Enfin et surtout, les analyses issues de ces modèles sont imprégnées par un trop grand volontarisme, bien naturel, pour des théories contractualistes. L'intégration d'apports de théorie déterministe et volontariste permettrait de dépasser ce clivage idéologique.

3.2 L'analyse en terme de « configuration évolutive »

Contrairement aux théories précédentes, l'analyse en terme de configuration évolutive laisse une place importante aux causes exogènes.

L'indépendance est alors le lieu d'interdépendances multiples entre causes endogènes et exogènes.

Gaa (1992)² est un des précurseurs de ces études. L'indépendance de l'auditeur apparaît comme une construction sociale, sujette à des combinaisons de croyances, d'émotions et de préjugés. Le réviseur n'est déjà plus un personnage neutre, honnête et libre de conflits d'intérêts.

En s'inspirant du modèle dynamique de Lentz (1981)³, on peut analyser l'indépendance comme un « gestalt » qui, partant d'une position initiale, se modifie par l'effet des causes exogènes et endogènes. Il s'agit d'une variante de la théorie des forces opposées.

L'indépendance est alors plus complexe que l'objectivité qui n'est issue que de l'individu. L'indépendance est donc autant liée à l'environnement qu'à l'acteur mais également à l'équilibre de ces deux facteurs. L'environnement est à la fois déterminant et déterminé. De même, la structuration de l'acteur est à la fois une construction sociale et un contexte contraignant.

L'indépendance est alors dans un équilibre précaire variable selon le coaligement d'un instant donné, qui, loin d'être anarchique, serait conforme à la théorie de la « Force d'impulsion » de Miller et Friesen (1980)⁴.

¹H. SIMON, 1960, opus cité p. 62.

²J.C. GAA, « The auditor's role : The philosophy and psychology of independence and objectivity », *Symposium Deloitte and Touche/université du Kansas sur les problèmes de l'audit*, 1992, pp. 7-43.

³R.T. LENTZ, « Determinants of organizational performance : an interdisciplinary review », *Strategic Management Journal*, 2/2, Avril - Juin 1981.

⁴ D. MILLER et P.H. FRIESEN, « Momentum and revolution in organisational adaptation », *Academy of Management Journal*, 23/4, décembre 1980, pp. 55-65.

Dès lors et suivant cette théorie, une tendance dans une catégorie de variables entraîne des impulsions cohérentes dans les autres variables. La tendance se renforce ainsi par apport mutuel des variables et impulse une certaine continuité dans l'indépendance ou la dépendance du sujet.

L'indépendance s'acquiert donc par un processus d'entraînement construit autour de trois variables principales : l'expérience, la formation et l'usage.

Une telle analyse permet de combiner les explications issues des approches déterministe et volontariste. Elle permet aussi de dépasser les différents niveaux d'analyse de l'indépendance étudiée. L'analyse de ces orientations est d'ailleurs déjà classique et synthétisée par Astley et Van de Ven (1983)¹:

Tableau n°2 : Typologie des approches en Sciences de Gestion

| | | ORIENTATION | |
|------------------|---|--------------------------------------|------------------------------|
| | | DETERMINISTE | VOLONTARISTE |
| NIVEAU D'ANALYSE | MACRO (population ou réseau d'organisations) | Approche "sélection naturelle" | Approche "action collective" |
| | MICRO (organisation individuelle) | Approche "systémique / structurelle" | Approche "choix stratégique" |

Source : W.G. Astey et A.H. Van de Ven, 1983

Ainsi, l'analyse en configuration évolutive permet de dépasser le débat entre les théoriciens de l'actionnisme et de la contingence qui n'est en fait que l'application aux sciences de gestion d'un clivage transversal des disciplines scientifiques : le volontarisme et le déterminisme. Dès lors ceci permet de dépasser les limites communes aux deux théories:

- Faible homogénéité entre les deux approches;
- Incomplétude de chaque théorie;
- Réductionnisme.

Une telle définition de l'indépendance réalise un quasi-consensus de la part des chercheurs

¹W.G. ASTLEY et A.H. VAN DE VEN, « Central perspectives and debates in organization theory », *Administrative Science quarterly*, Vol 28, 1983, pp. 245-275.

(Mautz et Sharaf, 1961¹; Nichols et Price, 1976²; Rittenberg, 1977³ et Watts et Zimmerman, 1977⁴). L'indépendance se définit comme la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions et non comme un état d'esprit, toujours difficile à apprécier. Pour Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance est définie « comme la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise »⁵ Mais, c'est Simon (1960)⁶, qui donne de l'indépendance, la définition la plus complète : « l'attitude d'esprit caractérisée par l'intégrité et une approche objective d'un travail professionnel. L'intégrité est l'état d'une personne dont la vertu n'est pas entamée et l'objectivité est l'état d'une personne qui examine et qui juge de manière impartiale ».

La définition de l'indépendance comme une approche négative de la dépendance est aussi celle retenue par le rapport Bouton (2002)⁷ qui considère qu'un « Administrateur est indépendant lorsqu'il n'entretient aucune relation de quelque nature que ce soit avec la société, son groupe ou sa direction, qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement. »

Bazerman, Morgan et Loewenstein (1997)⁸, quant à eux, donne la définition suivante de l'indépendance : « capacité de l'auditeur à porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence que les autres parties ou faits pourraient exercer ».

En synthèse, la définition de l'indépendance retenue peut être calquée sur celle de Louis Menard⁹ c'est-à-dire « 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 ».

Il convient de remarquer que la question de l'indépendance n'apparaît dans le débat que dans la mesure où l'on abandonne l'idée d'un marché concurrentiel parfait. En effet, dans un tel marché la déontologie et la morale sont inutiles. Ainsi, si une harmonie naturelle est possible à obtenir par l'action du marché, il n'y a aucune raison à recourir à une harmonie artificielle

¹R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, « The philosophie of auditing », *American Accounting Association*, 1961.

²D.R. NICHOLS et K.H. PRICE, « The auditor-firm conflict: an anaysis using the concepts of exchange théory », *The Accounting Review*, Avril 1976, pp. 335-346.

³L. RITTENBERG, « Auditor independence and systems design », *Institute of Internal Auditors New-York*, 1977.

⁴R.L. WATTS et J.L. ZIMMERMAN, 1978, Op.cit. p. 67.

⁵R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, Op.cit. p. 89.

⁶H. SIMON, 1960, Op.cit. p. 62.

⁷D. BOUTON, « Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées », *MEDEF AFEP-AGREF*, 23/09/2002.

⁸M.H. BAZERMAN, K.P. MORGAN et G.F. LOEWENSTEIN, « The impossibility of auditor independence », *Sloan Management Review*, Été 1997, pp. 89-94.

⁹L. MENARD, « Indépendance », *Dictionnaire de la Comptabilité et de la Gestion Financière*, 2^{ème} édition, 2004, p 608.

au travers de lamorale.

Dans l'optique classique, la liberté laissée par le marché est liée à la recherche de la maximisation du profit. Celle-ci induit qu'aucune contrainte n'a sa place puisque l'optimum va être atteint par le simple jeu de l'offre et de la demande.

SECTION 2 : les facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur

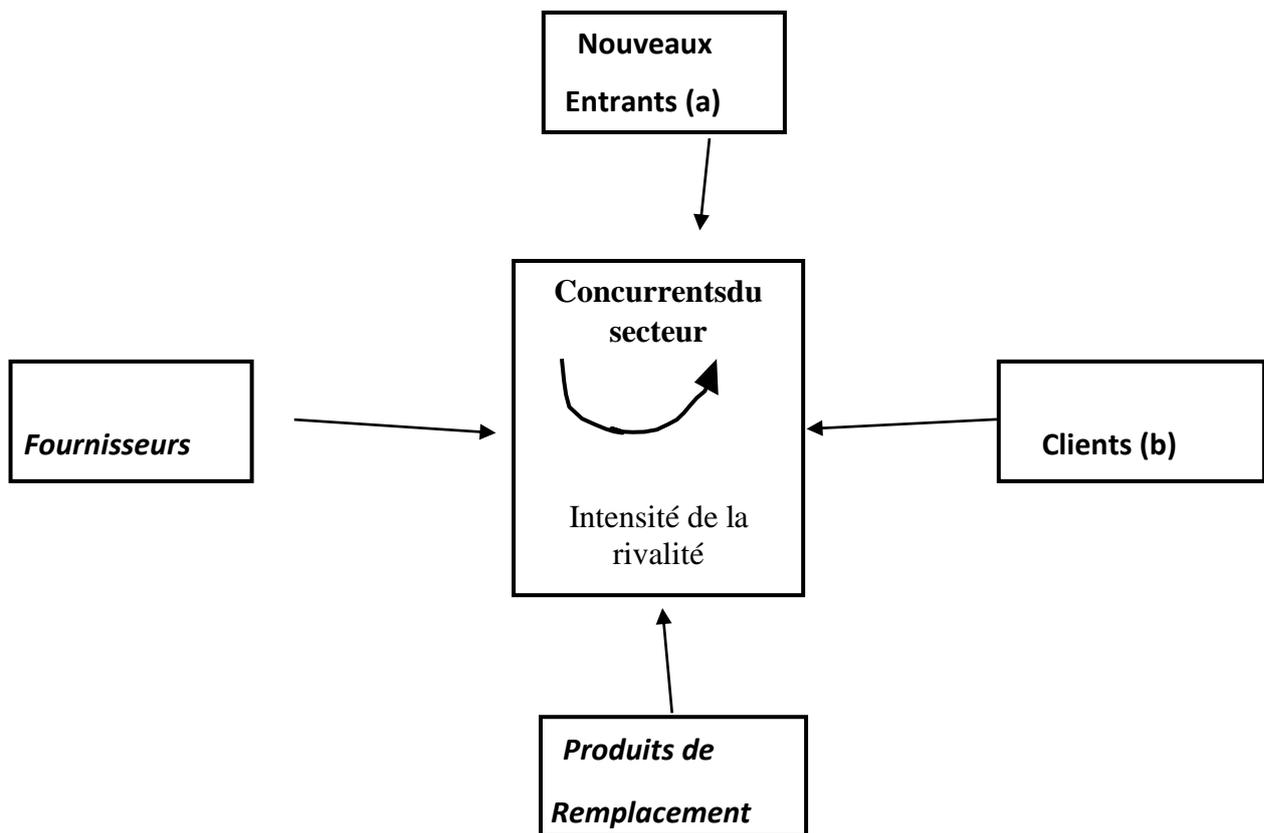
1. Les facteurs à impact direct :

On entend par facteur à impact direct les variables ayant une relation de premier plan avec la variable expliquée (en l'occurrence l'indépendance des auditeurs) et dont l'impact sur l'indépendance est immédiat, c'est à dire sans lien de dépendance avec une autre variable qu'elle soit de même nature ou non.

Les facteurs externes directs sont de nature concurrentielle ou mixte (cas en particulier du rattachement) et regroupent l'ensemble des forces en présence dans un marché capitaliste tel qu'il apparaît dans l'œuvre de Porter (1986)¹.

Cette partie donnera lieu à des propositions d'hypothèses qui seront ultérieurement expérimentées.

Figure n°1 : Composante de la structure d'un secteur



Source : M. Porter, 1986.

(a) : Les principales menaces des nouveaux entrants : économie d'échelle, courbe d'expérience, croissance du secteur, surcapacité intermittente, image de marque, etc....

¹ M. PORTER, « L'avantage concurrentiel », Dunod, 1986.

(b) : *Le pouvoir de négociation des clients : prix, image de marque, etc...*

Le secteur de l'audit est un domaine réglementé. Les facteurs institutionnels comprennent notamment les règles locales et professionnelles impératives à observer. Les forces constituées par les fournisseurs et les produits de substitution sont, en revanche, peu présentes pour le secteur de l'audit.

« L'industrie de l'audit » n'ayant pas a priori de menaces liées à des services de substitution ni de fournisseur à fort pouvoir de négociation, seule la menace des nouveaux concurrents (réputation), la lutte interne du marché (intensité concurrentielle) et le pouvoir de négociation des clients (poids du client) existent.

Outre les forces qui régulent le marché de l'audit, un autre facteur mixte, déjà évoqué dans le cadre de l'indépendance informationnelle, peut avoir un impact direct sur l'indépendance comportementale : le rattachement.

1.1 La réputation del'auditeur

Selon Shapiro (1983)¹, une entreprise qui jouit d'une bonne réputation dispose d'un actif d'une grande valeur, d'un « goodwill » associé au nom de la société. La notion de réputation n'a de sens que dans un contexte d'information imparfaite ; elle n'intervient que si les clients doivent recourir à des critères de jugement a priori. Si les caractéristiques des produits sont directement observables avant leur achat, l'opinion que se forgent les consommateurs sur la qualité de ceux-ci se forme sans référence ni aux recommandations ou conseils reçus par les tiers ni aux appréciations portées lors d'expériences antérieures.

La réputation est le seul moyen dans l'audit qui permet de différencier les produits et constitue ainsi une barrière à l'entrée efficace. La certification ou les rapports d'audit, sont bien souvent standardisés et ne laissent que peu de place à une véritable diversité. Seule la qualité de la signature et les avis et recommandations peuvent donner une véritable réputation. Une entité, qui prend l'initiative de se créer une bonne réputation, possède alors un avantage concurrentiel qui peut lui procurer des prérogatives à long terme (au niveau de son image).

Les individus vont forger leur opinion sur la qualité des prestations ou des produits d'un autre individu sans pour autant avoir une expérience antérieure similaire ou aucune autre référence. Dans un tel contexte, la perception généralement admise des qualités de l'autre joue un rôle moteur dans les prises de décision. La manière, dont l'auditeur est considéré, est le

¹ C. SHAPIRO, « Premiums for high quality products as returns to reputations », *Quarterly Journal of Economics*, Novembre 1983, pp. 659-667.

seul élément dont dispose la firme pour réaliser son choix. La réputation est ainsi un élément essentiel de décision dans un contexte d'information imparfaite. L'appréciation que constitue toute réputation n'a donc de sens que pour réduire l'asymétrie informationnelle.

La réputation est donc un véritable actif incorporel de la firme, une sur valeur associée au nom de l'auditeur. Sa gestion est un facteur essentiel dans le cadre concurrentiel du marché de l'audit, qu'il soit auditeur interne ou externe, personne physique ou cabinet d'audit.

1.2 L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit

Comme presque tous les marchés dans le monde capitaliste, l'audit se trouve réglé par le jeu de la concurrence. Même s'il s'agit d'un secteur réglementé (en raison des diplômes et des conditions d'inscription exigées), le libéralisme est la règle de fonctionnement des métiers de l'audit. Il est d'ailleurs intéressant de noter qu'une controverse existe sur le rôle de l'examen d'aptitude à certains métiers de l'audit dont le but premier est, en théorie, d'avaliser la compétence mais qui, pour certains, aurait un objectif malthusien.

Il existe, de façon indéniable, une relation entre le montant des honoraires et le degré de concurrence entre les cabinets car une concurrence importante augmente les chances de perdre un client et le revenu s'y rapportant. (Gul, 1991)¹

Le rôle du marché de l'audit sur l'indépendance ne semble pas neutre. Ainsi, Zeff (1987)² remarque que l'intérêt personnel de l'auditeur prime sur l'intérêt de la profession en raison de la concurrence accrue sur le marché de l'audit.

De plus, dans une logique de type « Porter », le marché de l'audit entre dans une logique de domination par les coûts.

¹ F.A. GUL, « Size of audit fees and perceptions of auditors' ability to resist management pressure in audit conflict situations », *Abacus*, Vol 27, n°2, 1991, pp.162-211.

² S. ZEFF, « Does the CPA belong to a profession? », *Accounting Horizons*, Mars 1987, pp. 65-68.

Tableau n°3: Les trois stratégies de base de la concurrence

| | | Avantage concurrentiel | |
|----------------------------|---------------|--|---|
| | | Coûts moins élevés | Différenciation |
| Champ concurrentiel | Cible large | Domination par les <u>coûts</u> | <u>Différenciation</u> |
| | Cible étroite | Concentration fondée sur des <u>coûts réduits</u> | Concentration fondée sur la <u>différenciation</u> |

Source : M. Porter, 1986

Concernant l'impact de l'intensité concurrentielle sur l'indépendance des auditeurs, deux points de vue existent même si aucun ne remet en cause le caractère libéral de cette activité.

Les deux positions sont stigmatisées par deux commissions américaines : le MetcaftSubcommittee's staff et la Cohencommission.

Le premier, créé en 1976, est une émanation du Sénat américain ayant pour but d'analyser les raisons du discrédit des auditeurs américains. Sa position exprime l'opinion classique, dans une économie libérale, que le marché de l'audit, s'il est trop concurrentiel (notamment il risque de devenir oligopolistique) a un impact négatif sur l'indépendance de l'auditeur.

Cette analyse a été reprise pour caractériser un risque systémique en raison d'une tendance actuelle du marché à la concentration. (Cazes, 2002)¹ L'absence de concurrence ou le partage oligopolistique du marché fragilise les auditeurs sur deux points essentiels :

- Absence de renouvellement entraînant une sclérose du système;
- Risque pour ce même système de vulnérabilité en raison d'une trop faible diversité des intervenants face aux risques de la vie des affaires.

Park (1990)¹ a étudié les effets de la concurrence sur la capacité des dirigeants coréens à influencer les auditeurs compte tenu du pouvoir qu'ils détiennent de renouveler ou de ne pas

¹ C. CAZES, « L'excessive concentration dans l'audit, vrai risque systémique », *Les Echos*, 15-16/03/2002 cité dans le *SIC*, n°201, Mars 2002, p. 18.

renouveler leur mandat. L'étude réalisée révèle que les dirigeants qui ont reçu des observations sur les comptes annuels dont ils avaient la responsabilité ont tendance à changer d'auditeurs plus fréquemment que ceux qui ont eu des comptes annuels certifiés sans aucune observation. De plus, suite à des observations reçues sur leurs comptes, les dirigeants qui ont changé d'auditeurs ont une probabilité beaucoup plus forte d'avoir des comptes annuels certifiés sans réserve au cours des audits futurs.

De même, de nombreuses études (Chow et Rice, 1982²; Craswell, 1988³ et Citron et Taffler, 1992⁴) portant sur la corrélation entre les changements d'auditeurs et les observations faites par ceux-ci, ont conclu à une relation positive ce qui induit bien que la durée de la relation puisse avoir un effet négatif sur le maintien de l'auditeur financier et donc comporte indirectement un risque pour l'indépendance.

1.3 Le pouvoir de négociation des clients

Le pouvoir de négociation du client s'évalue grâce aux déterminants du pouvoir des clients et correspond à l'équilibre entre l'offre et la demande.

Le pouvoir de négociation du client est lié à plusieurs facteurs notamment au poids financier du client, à l'existence de mission de conseil ou la situation financière du client. Il s'agit, par essence et par construction, d'un facteur défavorable à l'indépendance. Il s'agit, en effet, d'une étape intermédiaire qui permet d'évaluer les impacts des autres variables et dont les arguments qui la sous-tendent seront exposés ci-après.

1.3.1 Les missions de conseil (Management Advisory Services)

Les missions de conseil (appelé M.A.S. dans les articles anglo-saxons) sont certainement le facteur (de l'indépendance des auditeurs financiers) le plus débattu et ce dès le milieu des années soixante. La polémique afin de savoir si ce facteur a un rôle ou pas sur l'indépendance n'est toujours pas close. Toutefois, la récente affaire « Enron » et ses conséquences ont fortement accéléré les évolutions.

¹ S.H. PARK, « Compétition, indépendance and audit quality: the Korean expérience », *The International Journal of Accounting*, 25, 1990, pp. 71-86.

² C.W. CHOW et S.J. RICE, « Qualified audit opinions and auditor switching », *The Accounting Review*, 1982, pp. 326-335.

³ A.T. CRASWELL, « The association between qualified opinions and auditor switches », *Accounting and Business Research*, Vol19, N°73, 1988, pp. 23-31.

⁴ D. CITRON et R. TAFFLER, « The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis », *Accounting and Business Research*, Automne 1992, pp. 337-345.

Certains auteurs comme Goldman et Barlev (1974)¹ considèrent que la MAS offre un service non routinier rendant l'auditeur unique et en position favorable sur son client. Cette position offrirait un avantage pour l'auditeur afin de préserver au mieux son indépendance. En effet, son apport en matière de conseil engendrerait une moins grande interchangeabilité. Or cette interchangeabilité constituerait, une fragilité, un facteur négatif pour son indépendance. L'existence de missions de conseil, par la spécificité et la personnalisation de l'actif qu'elles apportent, permettrait de rééquilibrer les positions des deux intervenants. La situation serait alors moins déséquilibrée : le client se trouvant dans l'obligation d'engager des coûts de transaction plus importants pour remplacer son auditeur puisque celui-ci lui fournit une mission non routinière (le conseil).

Pour Grout², les missions de conseil permettent aussi aux auditeurs de diversifier leurs activités et ainsi d'être moins dépendants d'un seul client. De même, Ashbaugh, Lafond et Mayhew (2003)³, contrairement à Frankel, ne trouvent pas de relation systématique entre la perte d'indépendance et la recherche accrue d'honoraires issus de missions de conseil.

1.3.2 Le poids financier du client

Le montant des honoraires et la proportion de ceux-ci par rapport au chiffre d'affaires de la firme d'audit sont les éléments centraux du poids financier que représente l'audit pour l'auditeur.

Mautz et Sharaf (1961)⁴ ont insisté sur le fait qu'une dépendance financière (honoraires) importante est une menace pour l'auditeur financier.

Knapp (1985)⁵ démontre qu'il existe un lien entre l'existence d'une fraction importante du chiffre d'affaires réalisé avec un seul et même client et la perte d'indépendance de l'auditeur financier. Gul (1991)⁶a également analysé la même relation entre la proportion de chiffre d'affaires d'un client et la perception de l'indépendance de l'auditeur qu'ont les tiers pour en tirer une conclusion similaire.

¹ A. GOLDMAN et B. BARLEV, « The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence », *The Accounting Review*, Octobre 1974, pp. 707-718.

² C. PRAT DIT HAURET, 2000, Op.cit. p. 156.

³ H. ASHBAUGH, R. LAFOND et R.H. MAYHEW, « Do nonaudit services compromise auditor independence? Further Evidence », *The Accounting Review*, Vol 78, n°3, 2003, pp. 611-639.

⁴ R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, Op.cit. p. 89.

⁵ M.C. KNAPP, « Audit conflict: an empirical study on the perceived ability of auditors to resist management pressure », *The accounting Review*, 1985, pp. 202-211.

⁶ F.A. GUL, 1991, Op.cit. p. 207.

Pour ces raisons, les petits cabinets sont souvent jugés comme moins aptes à garantir leur indépendance en raison de l'impact des honoraires d'un client déterminé sur leurs revenus.

1.3.3 La situation financière du client

Souvent analysé en marge d'autres réflexions, ce facteur, pourtant distinct, a été peu développé. Cependant, il paraît intéressant d'étudier dans l'analyse des facteurs explicatifs de l'indépendance la situation du client, et notamment sa situation financière. La question qui se pose est de savoir si l'auditeur risque d'être et de paraître moins indépendant (ou, autrement dit, d'accepter plus facilement des demandes de modification de ses rapports) lorsque la situation financière de l'entreprise auditée est bonne.

En effet, l'auditeur qui se trouve en face d'une firme à la faible santé financière subira plus de risque de rachat d'entreprise ou de cessation de paiement. Or ces événements sont à l'origine de la plupart des mises en cause de la responsabilité des auditeurs. Ce fait semble astreindre les auditeurs à une plus grande vigilance.

Cette recrudescence de vigilance ne concerne pas uniquement ses diligences mais aussi son attitude notamment vis à vis des normes généralement admises de la profession. L'auditeur interne comme l'auditeur externe dans une telle situation aura beaucoup plus de liberté critique en raison de la situation. L'auditeur retrouvera une partie de liberté qu'il ne posséderait peut-être pas en période faste. De même, lorsqu'un client connaît des difficultés financières, la situation de l'auditeur est plus risquée en raison d'un soupçon de cessation de paiement qui conduit l'auditeur à plus de vigilance notamment en matière de déontologie.

Ainsi, Farmer, Rittenberg et Trompeter (1987)¹ ont démontré que le risque de mise en cause de responsabilité est plus fort en cas de mauvaise situation financière du client. L'auditeur d'une société en difficulté va ainsi analyser la situation de manière plus complète, plus normée et plus prudente

De même, Windsor et Ashkanasy (1995)² ont prouvé que les auditeurs financiers sont plus précautionneux avec leurs clients en mauvaise santé financière. Ces précautions supplémentaires sont autant de nature technique qu'éthique.

En effet, comme l'ont montré Kinney et Mc Daniel (1989)³, les sociétés qui sont en mauvaise santé financière sont plus enclines à « manipuler les comptes ». De plus, Schultz et

¹ T. FARMER, L.E. RITTENBERG et G.M. TROMPETER, 1987, Op.cit. p. 212.

² C. WINDSOR et N. M. ASHKANASY, 1995, Op.cit. p. 169.

³ W.R. KINNEY et L.S. MC DANIEL, « Characteristic of firms correcting previously reported quarterly earnings », *Journal of Accounting and Economics*, Février 1989, pp. 71-93

Gustavson(1978)¹ ont montré que le risque perçu par les cabinets de mise en cause de leur responsabilité est inversement proportionnel à la santé financière du client.

En outre, devant un audité possédant une condition financière très saine, le risque que l'auditeur soit complaisant est plus important. Le client aura, en effet, une plus grande aisance pour réparer les erreurs commises et leurs conséquences. De même, il sera plus apte à verser des honoraires importants autant pour la mission principale que pour d'éventuelles missions complémentaires. En bonne santé financière, le client est en meilleure position pour capter les bénéfices de sa relation avec l'auditeur.

1.4 L'expérience de l'auditeur :

L'auditeur légal doit disposer de l'expérience et de la formation nécessaire afin de s'assurer une indépendance intellectuelle à l'égard de l'équipe de l'entité auditée.

1.5 La compétence :

La compétence de l'auditeur a été souvent considérée comme une garantie de la capacité de détection de l'auditeur². Cette compétence technique attendue de l'auditeur comprend nécessairement la compréhension de la méthodologie d'audit. Ainsi la compétence du professionnel résulte de sa capacité à rechercher et sélectionner des informations puis à formuler des hypothèses et prendre une décision (Asare & Wright, 1997).

1.6 La durée du mandat³ :

Pour ce facteur jusqu'à maintenant les chercheurs en audit n'ont pas encore sorti avec une seule conclusion, on distingue deux avis contradictoires :

- Le premier groupe des chercheurs pensent que la durée prolongée du mandat a un impact négatif sur l'indépendance de l'auditeur parce que selon eux la durée prolongée permet d'établir un lien de familiarité et d'amitié entre l'auditeur et l'audité ce qui va affecte l'indépendance de l'auditeur et ne lui permet pas de se prononcer en toute objectivité.
- Or que le deuxième groupe des chercheurs pensent que la durée prolongée du mandat impacte positivement la qualité de l'audit parce qu'elle permet de faire des études approfondies ce qui favorise une meilleure compréhension de l'entreprise et de sa

¹ J.J. SCHULTZ et S.D. GUSTAVSON, « Actuaries' perceptions of variables affecting the independent auditor's legal liability », *The Accounting Review*, Juillet 1978, pp. 626-641.

² Makram CHEMINGUI, Benoit PIGE ; la qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés : mars 2004.P04.

³ Noubbigh, (Eya) : Interdépendance entre audit externe et audit interne et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien, Thèse de doctorat en finance, université de Tunis, Tunisie, 2014, P16-17.

situation et du coup une meilleure qualité d'audit.

1.7 Les honoraires d'audit ¹:

Les honoraires d'audit sont les honoraires perçus par les commissaires aux comptes pour la réalisation de leurs missions légales de contrôle des comptes.

Selon la littérature ce facteur influence l'indépendance de l'auditeur. Des chercheurs ont indiqué que si le montant des honoraires très faible pousse l'auditeur à réduire le volume des heures de travail pour restaurer sa profitabilité ce qui va affecter la qualité d'audit.

Cependant d'autres chercheurs surtout après les scandales financiers ont montré que les honoraires trop élevées ainsi que les honoraires hors audit favorisent la dépendance de l'auditeur externe ce qui influence la qualité d'audit.

1.8 La première année de mission² :

La logique dit qu'en général l'auditeur va découvrir plus d'anomalies les premières années que dans les années de fin de mandat ou il se trouve en face de la « routinisation » de la mission. Mais la réalité et la plupart des études liées à ce facteur l'ont contredit cette logique. Ces derniers affirment que durant la première année, l'auditeur se trouve incapable d'émettre un avis objectif de peur de perdre son mandat et dans le but de renouveler sa mission. Ceci influence l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur ce qui va affecter négativement la qualité d'audit.

1.9 La dernière année de mission³ :

Pour ce facteur, la littérature a déterminé une influence positive sur la qualité d'audit et l'indépendance des auditeurs.

Cette dernière affirme que l'auditeur externe est tenu de présenter un travail de qualité la dernière année que ce soit pour nettoyer avant l'arrivée d'un nouvel auditeur ou à cause d'une meilleure connaissance de l'entreprise.

2. Les facteurs à impact indirect

À côté des facteurs ayant un impact direct sur l'indépendance, d'autres variables externes ont un rôle positif ou négatif à travers d'autres variables (externes ou psychosociologiques). Ces critères sont indifféremment issus du marché (taille) ou de la

¹AzouneBasma&Mouhoub Malika : les facteurs déterminant de la qualité d'audit légal en Algérie, Master en finance et comptabilité, Université Abderrahmane Mira de Béjaia, 2017,P46.

²NoubbighEya,op.cit, P89.

³Ibid., p90.

réglementation (permissivité des normes et existence de sanctions). Les hypothèses décrites, ci-dessous, ne seront pas soumises aux tests.

2.1 La taille de la firme d'audit

Différentes recherches ont étudié l'incidence de la taille du cabinet sur le comportement de l'auditeur (ou tout au moins sur le comportement perçu de l'auditeur) et un consensus existe sur le fait que les petites firmes d'audit seraient moins indépendantes que les autres. Suivant en cela l'avis précurseur de Mautz et Sharaf (1961)¹ concernant la population des cabinets d'audit : « le nombre important de fusions au cours des années 50 a réduit de manière significative le nombre de cabinets de taille au fur et à mesure de leur absorption par des cabinets plus importants. On ne peut nier un phénomène de concentration et si la tendance actuelle se poursuit, à l'exception de quelques cas rares, les cabinets de taille moyenne disparaîtront et la profession comptable sera constituée d'un petit nombre de très grands cabinets et d'un très grand nombre de très petits cabinets ».

Ces auteurs considèrent également que les grands cabinets sont moins souvent sujets au risque de perte d'indépendance que les petits cabinets. Plusieurs arguments viennent à l'appui de cette analyse.

2.2 La permissivité des normes comptables

La philosophie de la profession d'auditeur est de servir la société, laquelle fixe les règles du jeu (cf. : Hobbes : I versus we). Le processus de l'internationalisation des sanctions peut être une opportunité de stabiliser le « contrat social » entre les auditeurs et la société notamment en matière d'éthique (Gaa, 1994)².

Les normes et les sanctions qui les accompagnent constituent un axe principal de la protection de l'indépendance des auditeurs.

2.3 La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle de qualité

En raison du rôle de réducteur d'asymétrie informationnelle qu'ils assument, les auditeurs ont un taux de mise en cause judiciaire nettement plus fort que la moyenne des autres professionnels. Palmrose (1987)³ a montré que les auditeurs sont traduits en justice plus de deux fois plus souvent que d'autres professionnels dans des affaires qui impliquent la

¹ R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, opus cite p. 89.

² J.C. GAA, « The ethical foundations of public accounting », *Research monograph*, n°22, *British Columbia*, 1994.

³ Z.V. PALMROSE, « Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1987, pp. 90-102.

négligence professionnelle. Leur position centrale dans l'application d'un élément essentiel du système capitaliste (la transparence du marché) induit une responsabilité professionnelle, civile et pénale très importante.

Le facteur « litige » évoque un processus qui découle (à l'origine) de la découverte d'une faute et est donc perçu comme un moyen différenciateur de qualité entre les cabinets. En fait, l'étude de Palmrose démontre que les auditeurs qui subissent peu de litiges sont ceux qui réalisent des travaux de meilleure qualité et que, sur la période de 1960 à 1985, les cabinets d'audit qui ne sont pas un des « BigEight » ont subi plus de litiges que ceux qui font partie des « BigEight ».

SECTION 3 : L'indépendance au regard de la législation algérienne :

Les récents scandales financiers et comptables ont conduit à l'instauration des lois relatives au renforcement des relations financières. Une loi dite « Sarbanes-Oxley » a été adoptée en 2002 par les Etats-Unis, cette loi porte essentiellement sur la gouvernance de l'entreprise et le rôle des dirigeants dans cette gouvernance (Wang et *al.* 2010). Au niveau de la législation française, il existe plusieurs nouvelles réglementations en matière de sécurité financière. Nous citons notamment la loi de sécurité financière du 01 Août 2003, le renforcement du code de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes, normes d'exercice professionnels et directives Européenne.

Ce dispositif réglementaire en Algérie a été renforcé par l'adoption du code déontologie de la profession de commissaire aux comptes en 2015 et la publication de la loi n° : 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Cette dernière constitue pour le législateur Algérien une prévention à la survenance des scandales financiers tels que l'affaire El Khalifa Bank fin 2003. Ces changements législatifs dont le principal but est de garantir la fiabilité de l'information comptable et financière soulignent l'importance accordée à la qualité d'audit en général et à l'indépendance des auditeurs en particulier.

Le législateur algérien a attribué une grande importance à l'indépendance du commissaire aux comptes, cela se voit à travers les éléments suivants :

1. Nomination du commissaire aux comptes

Le législateur algérien a clarifié les conditions et les modalités de nomination des commissaires aux comptes des sociétés et organismes prévus par la loi, en ce qui concerne la nomination des commissaires aux comptes en Algérie. L'article (26) de la loi n° 10-01 précise que « Le commissaire aux comptes est désigné, après acceptation dûment écrite, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agréés et inscrits au tableau de la chambre nationale, et ce, sur la base d'un cahier des charges ». En outre, l'article (27) de la même loi précise que la durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans (3) renouvelable une (1) fois, l'article (2) du décret 11 32 du 27 janvier 2011 stipule ce qui suit :

« Conformément aux articles 600 et 609 du code de commerce, La désignation du ou des premiers commissaires aux comptes lors de la constitution de l'organisme ou de la société se fait sans élaboration d'un cahier des charges ».

En plus de ce qui est stipulé à l'article (3) du décret 11 - 32, correspondant au 27 janvier 2011 qui dit que « Dans un délai maximum d'un (1) mois après la clôture du dernier exercice du mandat du ou des commissaires aux comptes, le conseil d'administration, le directoire, le gérant ou l'organe habilité sont tenus d'élaborer un cahier des charges en prévision de la désignation par l'assemblée générale du ou des commissaires aux comptes ».

Il est à noter que le législateur a assuré le premier pilier de l'indépendance de l'auditeur en précisant les conditions de nomination.

2. Les interdictions à la désignation du commissaire aux comptes

L'exigence de garantir l'indépendance et l'impartialité des auditeurs a nécessité la mise en place de contrôles juridiques pour protéger ceux qui exercent cette profession et assurer la crédibilité de leur travail.

Ainsi, il était précisé dans les dispositions de l'article 715 bis (6) du code de commerce qu'il n'est pas possible de désigner des commissaires aux comptes pour les personnes qui sont dans les situations suivantes :

- Les parents et alliés au quatrième degré inclusivement des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société ;
- Les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance les conjoints des administrateurs, ainsi que des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le 1/10 du capital de la société ou dont celle-ci possède le 1/10 du capital desdites sociétés ;
- Les conjoints des personnes qui reçoivent des administrateurs ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance un salaire ou une rémunération en raison d'une activité permanente autre que celle de commissaire aux comptes ;
- Les personnes ayant perçu de la société une rémunération, a raison de fonctions, autres que celles de commissaire aux comptes, et ce dans un délai de cinq ans à compter de la cessation de leurs fonctions ;
- Les personnes ayant été administrateurs, membres du conseil de surveillance, du directoire, et ce dans un délai de cinq (5) ans à compter de la cessation de leurs fonctions.

La loi n ° 01-10 précise également les cas d'interdictions et les incompatibilités dans l'exercice de la profession d'auditeur, et selon le texte de l'article (64) ces cas sont résumés comme suit :

« 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 ;
- 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 ;

Le professionnel élu à un mandat parlementaire ou au sein d'une instance exécutive d'une assemblée locale élue doit informer l'ordre auquel il appartient dans un délai d'un (1) mois à compter du début de son mandat. Il est remplacé à ce titre par un professionnel qui a pour mission de traiter les affaires courantes conformément à l'article 76 de la même loi.

Ne sont pas incompatibles avec l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé l'enseignement et la recherche en matière comptable, de façon contractuelle ou complémentaire, conformément à la législation en vigueur.

3. Détermination des honoraires des commissaires aux comptes :

L'article (37) de la loi n ° 10-01 a déterminé de manière précise les honoraires du commissaire aux comptes. L'article (37) de la loi précitée stipule ce qui suit :

Les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité. 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. Et les honoraires ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par l'entreprise ou l'organisme concerné.

En conséquence, la législation algérienne diffère de beaucoup d'autres législations.

4. Le droit d'être informé :

La loi donne à l'auditeur le droit de consulter n'importe quel document (tous les livres, registres et documents de la société) qu'il juge utile pour l'exécution de son travail sans être obligé d'en informer la société. Ainsi, comme indiqué à l'article 31 de la loi n ° 10-01 :

Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre connaissance, sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société ou de l'organisme.

Il peut requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société ou de l'organisme, toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires.

En cas d'entrave à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes en informe par écrit les instances de gestion, en vue de la mise en œuvre des dispositions du code de commerce (article 34 de la loi 10-01).

Conclusion :

L'audit a pour vocation d'accroître la confiance accordée à l'information comptable et financière pour certains acteurs économiques, sinon pour l'ensemble de ceux-ci. Les pressions qui pèsent sur l'auditeur sont nombreuses et afin de garder une crédibilité vis à vis des tiers, le professionnel de l'audit a l'obligation de paraître et d'être indépendant.

Le chapitre qui suit portera sur une étude pratique ou nous allons intéresser à l'avis des commissaires aux comptes sur les facteurs déterminants de leur l'indépendance à travers une enquête par questionnaire.

Chapitre 03 :
Analyse de
l'indépendance du
commissaire aux
comptes en Algérie

Chapitre 03 : Analyse de l'indépendance du commissaire aux comptes en Algérie

Après avoir cerné les aspects théoriques sur l'indépendance des auditeurs légaux, il convient d'étudier la perception des commissaires aux comptes algériens des facteurs impactant l'indépendance.

Notre objectif est de développer à travers un échantillon des auditeurs légaux algériens (CAC), un instrument de mesure de l'indépendance de l'auditeur.

Dans la première section nous commençons par un rappel sur notre démarche de recueil des données et les caractéristiques de l'échantillon. Puis sur l'échelle de mesure, ainsi, que les méthodes statistiques et le logiciel d'analyse.

Dans la deuxième section, nous allons exposer l'analyse des données ainsi que les résultats obtenus sur les facteurs déterminant de l'indépendance des auditeurs légaux. Chaque facteur est comparé, respectivement, par une analyse à sa moyenne arithmétique, à l'écart type des réponses des auditeurs répondants.

Section 01 : méthodologie de recherche et constitution de l'échantillon

Nous présenterons dans ce qui suit les aspects méthodologiques de notre étude et les caractéristiques de notre questionnaire.

L'utilisation d'un questionnaire de recherche nécessite le respect de diverses précautions méthodologiques. Nous décrivons successivement notre échantillon de travail, ainsi que la méthodologie de recherche.

1. Méthodologie de recherche :

Dans le but de répondre au mieux à notre problématique et à nos hypothèses de recherche, nous caractériserons le type de recherche qui correspond le mieux à notre mémoire de recherche. Notre choix est porté sur l'étude quantitative car nous estimons que c'est l'étude qui répondra le mieux à nos attentes.

L'utilisation d'un questionnaire de recherche nécessite le respect des diverses précautions méthodologiques. Ces précautions sont liées à la construction du questionnaire, à la collecte des données et à la validation de celles-ci. Ce questionnaire sera administré à des commissaires aux comptes sous forme de questions fermées et de questions selon une échelle de mesure répandue dans les questionnaires.

1.1. Définition d'un questionnaire :

L'enquête par questionnaire est une technique directe d'investigation scientifique utilisée auprès d'individus qui permet de les interroger de façon directive et de faire un prélèvement qualitatif en vue de trouver des relations mathématiques et de faire des comparaisons chiffrées¹.

Le questionnaire est un outil d'investigation utilisé par le chercheur pour la collection des informations. ANGERS M. présente le questionnaire comme « technique directe pour interroger les individus »². JAVEAU C. ajoute une autre précision en disant : « le questionnaire est un document sur lequel sont notés les réponses sur les réactions d'un sujet déterminé »³.

En somme, le questionnaire est une technique de recherche qui sert à recueillir des informations des personnes par le biais d'un formulaire, qui contient un nombre de questions.

¹CHABANI, (S) et OUACHERINE, (H) : Guide de méthodologie de la recherche en sciences sociales, Taleb Impression, 1ère édition, 2013, P.77.

² ANGERS M. : Initiation pratique à la méthodologie des recherches, Casbah université, Alger, 1997. p. 146

³JAVEAU C.:L'enquête par questionnaire: Manuel à l'usage du praticien collection Amazon, 2002 p. 29

1.2. Définition de l'entretien :

L'entretien est un rapport oral, en tête à tête, entre deux personnes dont l'une transmet à l'autre des informations sur un sujet prédéterminé¹.

1.3. Objectif de choix de la méthode :

Nous avons opté, dans la collecte des données pour les enquêtes par questionnaire adressé à un échantillon aléatoire constitué des commissaires aux comptes (CAC). Ainsi, l'enquête par questionnaire est un outil d'observation qui permet de quantifier et comparer les informations.

1.4. Construction de l'enquête :

Le questionnaire est un document rédigé contenant des questions et des informations, qui s'enchaîne d'une manière structurée.

La validité du traitement statistique et l'apport scientifique de l'étude découlent également de la pertinence de la lecture par la population concernée de la problématique étudiée. En effet, la compréhension du questionnaire a un impact fort sur notre étude. L'étude doit prendre en considération les caractéristiques culturelles et le langage professionnel utilisé par les commissaires aux comptes.

La population de notre étude concerne les commissaires aux comptes, leur objectif principal est de garantir la fiabilité des données comptables diffusées. L'indépendance des auditeurs représente une garantie de la vraisemblance des contrôles de la crédibilité des rapports divulgués par les auditeurs.

Le questionnaire a été remis à 687 commissaires aux comptes au niveau de nombreuses wilayas comme Alger, Tipaza, Skikda et Bejaia par différentes voies :

- Par voie classique : de main en main ;
- Par voie électronique.

1.5. Le pré-test :

Avant d'entamer la mise en circuit des questionnaires, un test préalable sur un échantillon réduit permettra de détecter et de corriger les problèmes potentiels de compréhension ou de confusion.

Il s'agit d'une phase fondamentale, qui consiste à mettre à l'épreuve le questionnaire par rapport à quelques individus, autrement dit à le tester. Il permet d'évaluer la clarté et la

¹ IBID.P.72.

précision des termes utilisés et des questions posées, la forme des questions, l'ordre des questions, l'efficacité de la mise en page, éliminer toutes les questions ambiguës ou refusées, repérer les omissions, voir si le questionnaire est jugé trop long, ennuyeux, indiscret...etc.

1.6. Elaboration du questionnaire :

Le questionnaire est un ensemble de questions qui s'enchainent d'une manière structurée. Il existe plusieurs formes de question selon l'usage qu'on veut faire. Dans notre questionnaire (annexe 03).

Nous avons choisi des questions dichotomiques à deux choix de réponse, à choisir une seule.

Exemple : Quels est votre sexe ?

- Homme ;
- Femme.

Des questions à choix multiples soit à une seule réponse permise, soit à plusieurs réponses permises.

Exemple : Dans quel(s) secteur(s) votre cabinet exerce-t-il son activité ?

- Services ;
- Banque-assurance ;
- Immobilier ;
- Agriculture ;
- Industrie ;
- Autres (précisez)

Aussi, nous avons choisi d'utiliser l'échelle de Likert, l'objectif d'utilisation de cette échelle est sa simplicité d'utilisation et de compréhension et la facilité d'interprétation, elle permet aussi au chercheur de calculer la moyenne des réponses et autres indicateurs statistiques. Ainsi, l'interrogé exprime son accord ou désaccord vis-à-vis la question.

L'échelle contient cinq choix de réponses qui permettent de déterminer le degré de l'importance du facteur étudié, soit :

1. Pas du tout important ;
2. Peu important ;
3. Moyennement important ;

4. Important ;
5. Très important.

Et le degré de favorisation de la recherche d'une meilleure indépendance d'auditeurs légaux par les différents facteurs étudiés, en utilisant l'échelle suivant :

1. Très défavorable ;
2. Défavorable ;
3. Neutre ;
4. Favorable ;
5. Très favorable.

Celle-ci donne la possibilité à l'interviewé d'être neutre dans sa réponse. C'est-à-dire que le facteur n'a aucun impact sur la recherche d'une meilleure indépendance des commissaires aux comptes.

Lors de l'analyse des réponses obtenues sous l'échelle de Likert, le centre hypothétique est de 3. Donc, pour :

- Une moyenne entre]4 et 5] : une tendance positive élevée ;
- Une moyenne entre]3 et 4] : une tendance positive relativement élevée ;
- Une moyenne entre]2 et 3] : une tendance négative relativement élevée ;
- Une moyenne entre [1 et 2] : une tendance négative élevée.

1.7. Les variables d'étude :

- Variable dépendante : est la variable qu'on cherche à expliquer en fonction d'autre variable indépendante, dans notre cas la variable dépendante est l'indépendance des auditeurs légaux ;
- Variable indépendante : est la variable explicative de la variable dépendante, dans notre cas, la variable indépendante est les facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur.

1.8. Les outils utilisés dans l'analyse :

Après la récolte des questionnaires diffusés, nous avons utilisé le programme Microsoft Office Excel et le programme de traitement statistique SPSS (Statistical Package For Social Sciences), afin de mieux présenter et analyser les résultats. Cette analyse est faite après avoir élaborés les tableaux et les graphiques, elle nous permet de :

- Connaitre des fréquences des répondants ;
- Mettre les données dans des tableaux en fonction de type de données ;
- La présentation graphique des données ;
- Calcul des mesures statistiques : moyenne arithmétique, l'écart type.

1.9. Validité du questionnaire :

Après la collecte des données, nous allons déterminer la validité du questionnaire. Cet échantillon doit regrouper des répondants représentatifs de la population étudiée. On a sélectionné les commissaires aux comptes des Wilaya d'Alger, Tipaza et Bejaïa pour l'impossibilité d'obtention des réponses au niveau national. Aussi, l'échantillon doit contenir un minimum de 30 répondants.

En ce qui concerne notre étude, le nombre de répondants obtenus sur les questionnaires adressés aux commissaires aux comptes (auditeurs légaux) en activité est de 30 répondants. Ainsi, les 30 réponses exploitables, par rapport aux 687 questionnaires envoyés représentent un taux de 4%.

Il convient aussi de signaler que sur 30 répondants 18 soit 60% ont manifesté leur volonté de connaître le résultat de l'expérimentation.

1.9.1 Limites liées à l'échantillonnage :

La principale critique sur l'échantillon émane du fait que la population interrogée est celle qui est l'objet de l'étude. Il s'agit donc pour certains auteurs (notamment Shockley) non de l'indépendance mais de l'indépendance perçue par les intéressés eux-mêmes. Hormis la distinction quasi-philosophie entre l'indépendance et l'apparence d'indépendance, il est évident qu'un risque de biais pour « self interest » existe dans cette démarche. Toutefois, la revue de littérature n'a pas mis en exergue de « Proxy » susceptible d'être accepté comme approchant la variable étudiée (c'est-à-dire l'indépendance des auditeurs financiers externes) en raison de sa complexité et de sa nature partiellement psychologique.

De plus, Jamal et Tan (2000)¹démontrent que les auditeurs ont la possibilité de prédire les choix de leurs collègues et confrères. Si les résultats de leurs expérimentations ne fournissent qu'un soutien limité aux modèles de comportement stratégique de l'auditeur, ils stigmatisent, tout de même, la capacité qu'ont ceux-ci de prédire les choix de leurs confrères. Il s'agit,

¹**K. JAMAL et H. TAN**, « Can auditors predict the choices made by other auditors », *Journal of Accounting Research*, Vol 39, n°3, 2000, pp. 583-595.

d'ailleurs, d'une dimension de la compétence de ceux-ci. Ainsi, l'approche retenue s'inscrit dans un courant d'expérimentation imparfait mais reconnu.

L'appui des institutions ordinales (par le caractère confraternel et confidentiel qu'elles confèrent) et le mode de diffusion du questionnaire constituent dès lors les moyens les plus efficaces de limitations de ce biais. En outre, le caractère spontané des réponses aurait tendance à renforcer une autre dérive liée à la sensibilité éthique (supposée plus forte) des répondants. Ainsi, il apparaît comme évident que certaines personnes répondant à ce type de questionnaire ont une sensibilité ou un avis (voir un message) sur la question posée (d'où l'utilité de la concertation préalable avec les institutions ordinales).

2. Caractéristique de l'échantillon :

L'échantillon interrogé présente les caractéristiques suivantes :

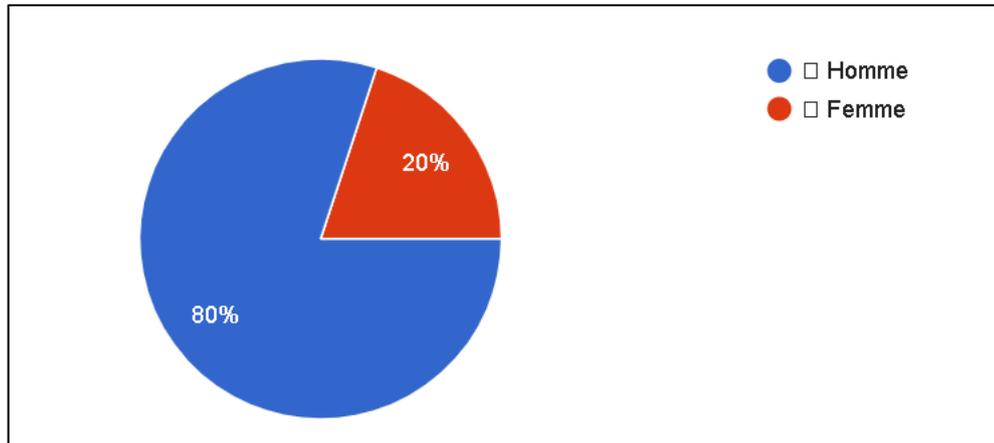
2.1 Sexe des répondants :

Notre échantillon constitue des deux sexes, le tableau et la figure ci-dessous montrent le pourcentage de chaque sexe de l'échantillon.

Tableau n° 04 : répartition des répondants selon le sexe

| Sexe | Nombre | Fréquence (%) |
|-------|--------|---------------|
| Homme | 24 | 80 |
| Femme | 6 | 20 |
| Total | 30 | 100 |

Source : élaboré par l'étudiant

Figure n° 02 : Répartition des répondants selon le sexe

Source : élaboré par l'étudiant

D'après le graphique, les hommes représentent 80% des répondants, tandis que seul 20% des répondants sont de sexe féminin.

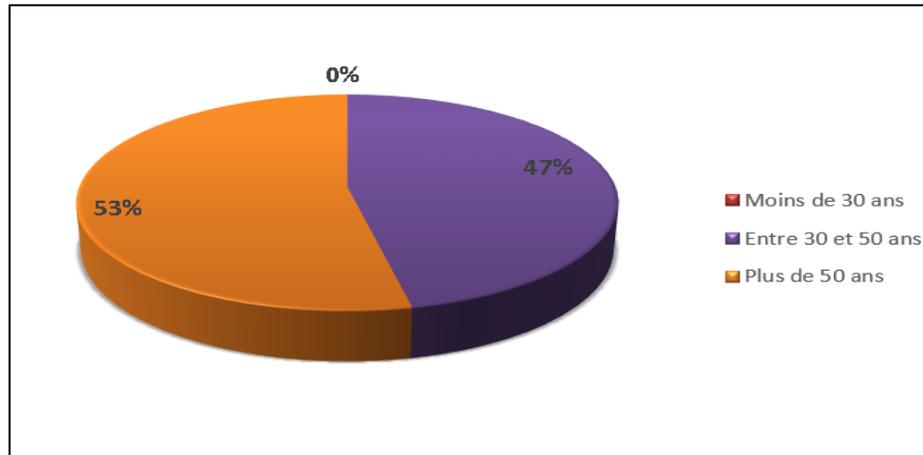
2.2 L'âge des répondants :

Notre échantillon constitue d'individus de différents âges comme le montrent le tableau et la figure ci-dessous.

Tableau n°05 : Répartition des répondants selon l'âge

| Age | Nombre | Fréquence (%) |
|--------------------|--------|---------------|
| Moins de 30 ans | - | - |
| Entre 30 et 50 ans | 14 | 46,67 |
| Plus de 50 ans | 16 | 53,33 |
| Total | 30 | 100 |

Source : élaboré par l'étudiant

Figure n° 03 : Répartition des répondants selon l'âge

Source : élaboré par l'étudiant

Le graphique « tranche d'âge » distingue l'âge des répondants. Nous observons que la majorité des sondés plus de cinquante ans avec un pourcentage de 53,33%. Celle entre 30 et 50 ans représente par 46,67%. Tandis que la tranche d'âge de moins de 30 ans est de 0%. Cela signifie que la mission du commissaire aux comptes nécessite une formation.

Il apparait, qu'en dépit d'une sous-représentation de la population féminine et une moyenne d'Age légèrement plus élevé, les répondants sont représentatifs de la population étudiée.

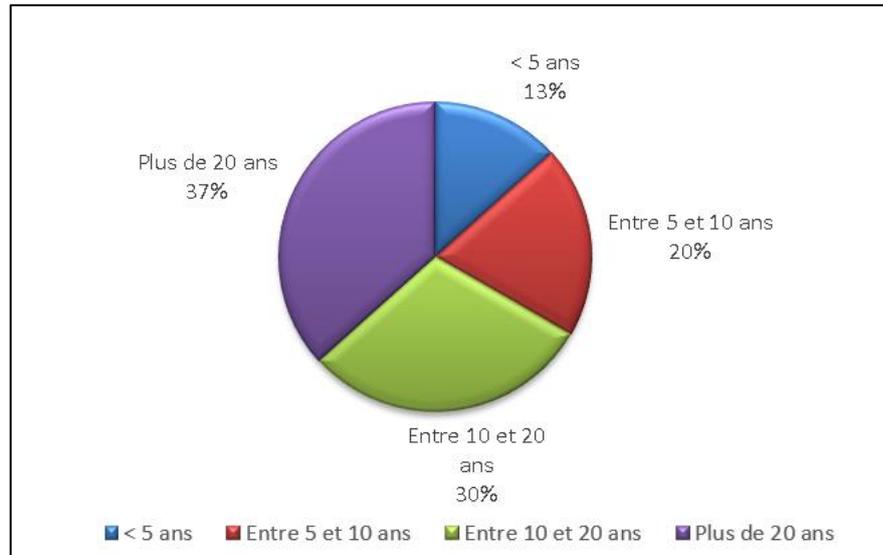
2.3 Expérience des répondants :

Le tableau et la figure ci-dessous montrent le nombre d'année d'expérience des auditeurs interrogés.

Tableau n° 06 : répartition des répondants selon l'expérience

| Expérience | Nombre | Fréquence (%) |
|--------------------|--------|---------------|
| < 5 ans | 4 | 13,33 |
| Entre 5 et 10 ans | 6 | 20 |
| Entre 10 et 20 ans | 9 | 30 |
| Plus de 20 ans | 11 | 36,67 |
| Total | 30 | 100 |

Source : élaboré par l'étudiant

Figure n° 04 : répartition des répondants selon l'expérience

Source : élaboré par l'étudiant

Notons à cette question que 37% des auditeurs répondants ont une expérience plus de 20 ans dans l'exercice de la profession de commissaire aux comptes. Un pourcentage de 30% des répondants ont une expérience entre 10 et 20 ans, et de 20% ont une expérience entre 05 et 10 ans, seul 13% d'entre eux qui ont moins de 05 ans d'expérience.

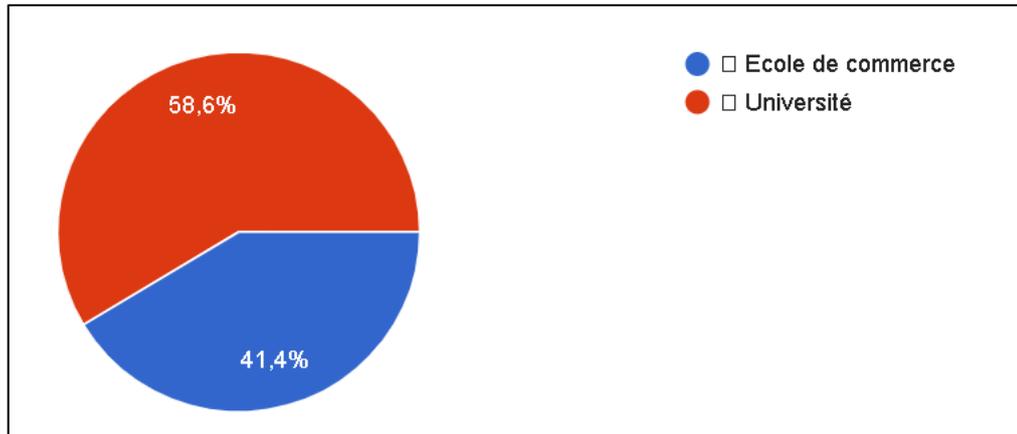
2.4 Etablissement fréquenté :

Le tableau et la figure ci-dessous montrent l'établissement fréquenté par les répondants des interrogés.

Tableau n° 7 : l'établissement fréquenté par les répondants

| Etablissement fréquenté | Nombre | Fréquence (%) |
|-------------------------|--------|---------------|
| Ecole de commerce | 12 | 41,4 |
| Université | 18 | 58,6 |
| Total | 30 | 100 |

Source : élaboré par l'étudiant

Figure n° 05 : L'établissement fréquenté par les répondants

Source : élaboré par l'étudiant

Pour les auditeurs répondants nous remarquons que 58,6% d'entre eux obtient un diplôme de (licence, master, magister) de l'université. Tandis que 41,4% de l'école de commerce.

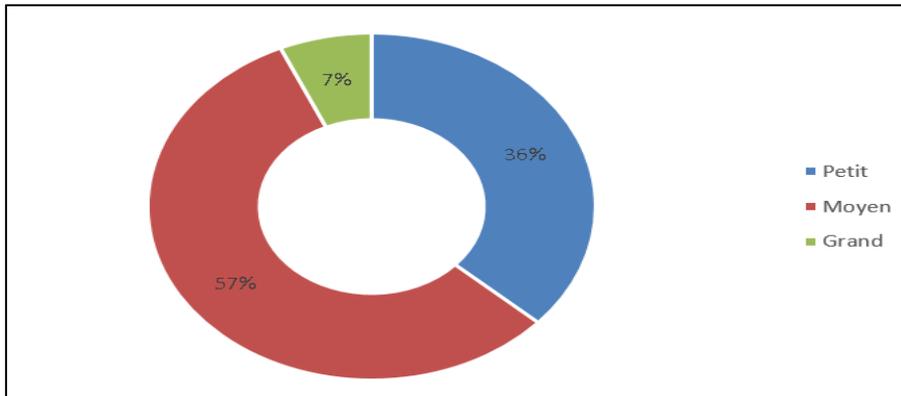
2.5 Critère de cabinet :

Le tableau et la figure ci-dessous montrent le critère du cabinet d'audit pour chaque auditeur interrogé.

Tableau n° 8 : le critère du cabinet d'audit

| Critère de cabinet | Nombre | Fréquence |
|--------------------|--------|-----------|
| Petit | 11 | 36,67 |
| Moyen | 17 | 56,67 |
| Grand | 2 | 6,67 |
| Total | 30 | 100 |

Source : élaboré par l'étudiant

Figure n° 06 : Critère du cabinet d'audit

Source : élaboré par l'étudiant

Les résultats de la question portent sur l'expérience des répondants, présentés dans le tableau et la figure ci-dessus, montrent que la plupart des cabinets sont de tailles moyennes avec un pourcentage de 56,67%. Un pourcentage de 36,67% des répondants ont des cabinets petits. Seul deux répondants qui ont des grands cabinets.

Toutefois, il est difficile, à partir de ces éléments, de pouvoir tirer des conclusions concernant des biais éventuels liées à l'identité des répondants (notamment une sous-représentation des grands cabinets et plus particulièrement des « bigs four »). En effet, beaucoup de répondants ont connu au cours de leur carrière de multiples expériences dans des cabinets de taille différentes et l'image figée donnée par cette analyse ne peut que tenter d'approcher cette diversité.

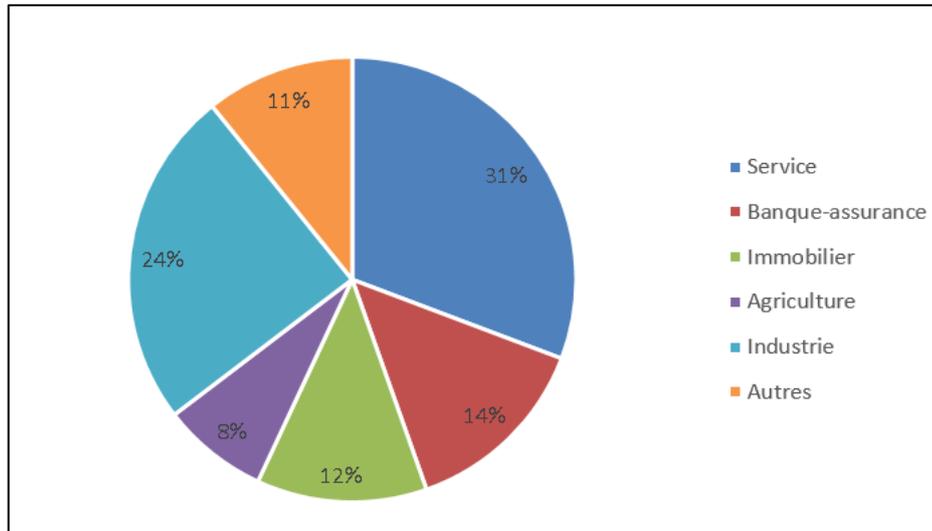
2.6 Secteur d'activité :

Le tableau et la figure ci-dessous montrent le critère du cabinet d'audit pour chaque auditeur interrogé.

Tableau n° 9 : Secteur d'activité des répondants

| Secteur d'activité | Nombre | Fréquence (%) |
|--------------------|--------|---------------|
| Service | 20 | 30,77 |
| Banque-assurance | 9 | 13,85 |
| Immobilier | 8 | 12,31 |
| Agriculture | 5 | 7,69 |
| Industrie | 16 | 24,62 |
| Autres | 7 | 10,77 |
| Total | 65 | 100 |

Source : élaboré par l'étudiant

Figure n° 07 : Secteur d'activité des répondants

Source : élaboré par l'étudiant

D'après le tableau et la figure ci-dessus, on remarque que la majorité des auditeurs exercent leurs missions avec des personnes qui ont des entreprises à caractère industriel et service.

Section 02 : Analyse de l'enquête

Les tableaux ci-dessous présentent la fréquence des facteurs qui ont un impact sur la qualité de l'audit légal tels qu'ils ont été retenus par les répondants aux questionnaires selon l'échelle de Likert de 5 points. Ces tableaux indiquent pour chaque facteur le pourcentage, la moyenne arithmétique, l'écart type des réponses des auditeurs.

Il s'agit d'une analyse ayant pour objectif de présenter de façon synthétique les données recueillies. Ces méthodes sont qualifiées de méthodes statistiques descriptives.

Les facteurs déterminants de l'indépendance des auditeurs légaux :

Tableau n° 10 : Facteurs déterminant de l'indépendance des commissaires aux comptes

| N° | Echelle Facteurs | Réponses | | | | | Indicateurs statistiques | |
|----|--|----------|-------|-------|-------|-------|-----------------------------|----------|
| | | 1 | | 3 | 4 | 5 | μ | σ |
| 1 | La taille et la réputation de l'auditeur | 0,00 | 6,67 | 16,67 | 30,00 | 46,67 | 4,167 | 0,950 |
| 2 | L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit | 0,00 | 6,67 | 23,33 | 33,33 | 36,67 | 4,000 | 0,947 |
| 3 | Le pouvoir de négociation des clients (MAS, le poids et la situation financière du client) | 0,00 | 6,67 | 30,00 | 43,33 | 20,00 | 3,767 | 0,858 |
| 4 | La durée légale de la relation auditeur/auditée | 0,00 | 6,67 | 23,33 | 40,00 | 30,00 | 3,933 | 0,907 |
| 5 | Le montant des honoraires d'audit | 3,33 | 6,67 | 30,00 | 33,33 | 26,67 | 3,733 | 1,048 |
| 6 | La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle qualité | 0,00 | 0,00 | 20,00 | 40,00 | 40,00 | 4,200 | 0,761 |
| 7 | Les relations familiales ou personnelles entre un membre de l'équipe d'audit et l'entreprise auditée | 13,33 | 13,33 | 10,00 | 26,67 | 36,67 | 3,600 | 1,453 |
| 8 | La rotation obligatoire des auditeurs | 3,33 | 13,33 | 13,33 | 36,67 | 33,33 | 3,833 | 1,147 |
| 9 | Bonnes connaissance théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et comptable...) | 0,00 | 0,00 | 3,33 | 16,67 | 80,00 | 4,767 | 0,504 |
| 10 | Respect des normes d'audit imposé par des organisations | 0,00 | 0,00 | 6,67 | 26,67 | 66,67 | 4,600 | 0,621 |

| | | | | | | | | |
|----|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | professionnelles | | | | | | | |
| 11 | Avoir connaissance suffisante activités et de l'environnement des audité | 0,00 | 0,00 | 10,00 | 36,67 | 53,33 | 4,433 | 0,679 |
| 12 | La spécialisation du cabinet d'audit | 0,00 | 0,00 | 43,33 | 30,00 | 26,67 | 3,833 | 0,834 |
| 13 | Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence | 3,33 | 13,33 | 26,67 | 33,33 | 23,33 | 3,600 | 1,102 |
| 14 | Le fait que le cabinet d'audit n'a pas de relation avec des audité dont la réputation est suspecte | 6,67 | 6,67 | 30,00 | 20,00 | 36,67 | 3,733 | 1,230 |
| 15 | La compétence et l'expérience de l'auditeur | 0,00 | 3,33 | 3,33 | 26,67 | 66,67 | 4,567 | 0,728 |
| 16 | La mise en place des procédures et politiques pour évaluer les relations qui puissent menacer l'indépendance de l'auditeur par le cabinet d'audit | 0,00 | 0,00 | 10,00 | 40,00 | 50,00 | 4,400 | 0,675 |
| 17 | La prise des actions correctives pour éliminer la situation qui menace l'indépendance ou bien la remettre à un niveau acceptable par le cabinet d'audit | 0,00 | 0,00 | 6,67 | 53,33 | 40,00 | 4,333 | 0,606 |
| 18 | La proximité géographique entre le cabinet d'audit et le client | 30,00 | 23,33 | 26,67 | 10,00 | 10,00 | 2,467 | 1,306 |
| 19 | Le respect des normes et principes de comptabilité et audit au cours de la mission | 0,00 | 0,00 | 3,33 | 36,67 | 60,00 | 4,567 | 0,568 |
| 20 | Le respect de code déontologique | 0,00 | 3,33 | 13,33 | 30,00 | 53,33 | 4,333 | 0,844 |
| 21 | La cohérence entre les moyens du cabinet la complexité de la mission | 0,00 | 10,00 | 6,67 | 40,00 | 43,33 | 4,167 | 0,950 |
| 22 | Le fait que le cabinet d'audit n'accepte pas les missions pour lesquelles il n'a pas la compétence souhaitée | 6,67 | 3,33 | 6,67 | 53,33 | 30,00 | 3,967 | 1,066 |
| 23 | Le fait que le cabinet d'audit dispose d'une structure hiérarchisée avec des équipes d'audit spécialisé | 0,00 | 3,33 | 26,67 | 40,00 | 30,00 | 3,967 | 0,850 |
| 24 | Charte éthique du cabinet | 3,33 | 3,33 | 10,00 | 33,33 | 50,00 | 4,233 | 1,006 |

| | | | |
|--|---------|------|-------|
| | Moyenne | 4,05 | 0,902 |
|--|---------|------|-------|

Source : élaboré par l'étudiant

u : La moyenne arithmétique

σ: Ecart type.

Interprétation du tableau n°10 : les facteurs déterminants de l'indépendance des auditeurs légaux :

1.1 Comparaison des moyennes :

Le tableau ci-dessus nous montre l'ensemble des réponses des répondants sur l'importance de certains facteurs dans la réalisation d'un audit légal indépendant, ces réponses tendent vers le positif comme nous le démontre la moyenne générale des réponses qui est de 4,05 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **La taille et la réputation de l'auditeur :**

La majorité des répondants, avec un pourcentage de 46,67 %, jugent que la taille du cabinet est un facteur très important pour garantir l'indépendance avec une moyenne de 4,167 qui se situe entre [4 et 5] et qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit :**

36,67 % des répondants affirment que la concurrence entre les cabinets d'audit est un facteur important dans la réalisation d'un audit légal indépendant, et 23,33% ont répondu que ce facteur est moyennement important, avec une moyenne de 4,00 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **Le pouvoir de négociation des clients (MAS, le poids et la situation financière du client) :**

On a remarqué que, 43,33% des répondants voient que le pouvoir de négociation du client est un facteur important dans l'indépendance de l'auditeur, d'autre avec un pourcentage de 30% jugent que ce facteur est moyennement important, avec une moyenne de 3,76 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **La durée légale de la relation auditeur/auditée :**

Les interrogés, à un pourcentage de 30% ont répondu que la durée légale de la relation auditeur auditée est un facteur important dans l'indépendance d'auditeur légal, les autres jugent que ce facteur est moyennement important avec un pourcentage de 40%, avec une moyenne de 3,93 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **Le montant des honoraires d'audit :**

33,33% des auditeurs répondants déclarent que le montant des honoraires est un facteur important dans la réalisation d'un audit légal indépendant, et 30% voient que ce facteur est moyennement important. La moyenne est de 3,73 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle qualité :**

On a remarqué que, 80% des répondants voient que la crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires est un facteur important dans l'indépendance de l'auditeur légal, d'autre avec un pourcentage de 20% jugent que ce facteur est moyennement important, avec une moyenne de 4,02 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **Les relations familiales ou personnelles entre un membre de l'équipe d'audit et l'entreprise auditée :**

Les interrogés, à un pourcentage de 36,67% ont répondu que les relations familiales ou personnelles est un facteur très important dans la qualité de l'audit légal, les autres jugent que ce facteur est moyennement important avec un pourcentage de 10, %, avec une moyenne de 3,6 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **La rotation obligatoire des auditeurs :**

D'après les résultats, 36,67% des répondants voient que le facteur qui concerne la rotation obligatoire des auditeurs est important pour assurer un audit légal Indépendant, d'autre avec un pourcentage de 13,33% ont répondu que ce facteur est moyennement important, avec une moyenne de 3,83 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **Bonnes connaissance théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et comptable...) :**

80% des auditeurs répondants déclarent que les bonnes connaissances théoriques et pratiques est un facteur très important dans la réalisation d'un audit légal indépendant, et uniquement 3,33% voient que ce facteur est moyennement important. La moyenne est de 4,7 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **Respect des normes d'audit imposé par des organisations professionnelles :**

Concernant le respect des normes d'audit imposé par les organisations professionnelles, la majorité des répondants estiment que ce facteur est très favorable dans la réalisation d'un audit indépendant, avec un pourcentage de 66,67%. La moyenne est de 4,43 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **Avoir connaissance suffisante activités et de l'environnement des audités :**

D'après les résultats, 53,33% des auditeurs légaux ont répondu que la connaissance suffisante des activités et de l'environnement des audité est un facteur très important pour l'indépendance de l'auditeur légal, avec une moyenne de 4,43 ce qui confirme l'importance de ce facteur où les moyens dépassent quatre points sur une échelle de 5.

➤ **La spécialisation du cabinet d'audit :**

30% des répondants ont pensé que la spécialisation du commissaire aux comptes est un facteur important pour que l'audit soit indépendant, alors que 43,33% ont répondu que ce facteur est moyennement important, avec une moyenne de 3,83 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence :**

Pour 33,33% des interrogés, ils ont répondu que le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence est un facteur important pour l'indépendance de l'auditeur légal, alors que 26,67% pensent que ce facteur est moyennement important pour l'indépendance d'auditeur légal. La moyenne est de 3,6 qui représente une tendance des réponses positive relativement élevée.

➤ **Le fait que le cabinet d'audit n'a pas de relation avec des audité dont la réputation est suspecte :**

Concernant le fait que le cabinet n'a pas de relation avec des audités dont la réputation est suspecte, il y a des interrogés qui estiment que ce facteur est favorable dans le choix d'un audit légal indépendant a un pourcentage de 36,67%. Avec une moyenne de 3,73 qui représente une tendance de réponses positive relativement élevée.

➤ **La compétence et l'expérience de l'auditeur :**

Plus de la moitié, à un pourcentage de 66,67% des répondants considèrent que l'expérience et la compétence du commissaire aux compte est un facteur très important pour garantir un audit légal indépendant et de qualité, l'autre moitié le juge important, avec une moyenne de 4,56 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **La mise en place des procédures et politiques pour évaluer les relations qui puissent menacer l'indépendance de l'auditeur par le cabinet d'audit :**

La moitié, à un pourcentage de 50% des interrogés ont déclaré que la mise en place des procédures d'évaluation pour les relations qui peuvent menacer l'indépendance de l'auditeur est un facteur très important dans la garantie d'un audit légal indépendant, d'autre le jugent Que ce facteur est important pour l'indépendance des auditeurs légaux et une moyenne de 4,4 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **La prise des actions correctives pour éliminer la situation qui menace l'indépendance ou bien la remettre à un niveau acceptable par le cabinet d'audit :**

Une grande partie des auditeurs interrogés avec un pourcentage de 53,33% affirment que la prise des actions correctives pour éliminer les situations qui peuvent menacer l'indépendance est un facteur Important dans la réalisation d'un audit légal indépendant, avec une moyenne de 4,33 qui représente Une tendance de réponses positive élevée.

➤ **La proximité géographique entre le cabinet d'audit et le client :**

30% des auditeurs interrogés trouvent que la proximité géographique du cabinet d'audit est un facteur pas du tout important pour assurer un audit légal indépendant, alors que 26,67% des répondants ont répondu que ce facteur est moyennement important pour l'indépendance d'auditeur légal. La moyenne est de 2,46 qui représente une tendance des réponses négative relativement élevée.

➤ **Le respect des normes et principes de comptabilité et audit au cours de la mission :**

On ce qui concerne le respect des normes de comptables et audit au cours de la mission, la grande partie des interrogés, avec un pourcentage de 60%, estiment que ce facteur est très important pour réaliser un audit légal indépendant, avec une moyenne de 4,56 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **Le respect de code déontologique :**

La plupart des auditeurs interrogés estiment que respect du code déontologique est un facteur très important pour garantie un audit légal indépendant avec un pourcentage de 53,33% et une moyenne de 4,33 qui représente une tendance de réponses positive élevée.

➤ **La cohérence entre les moyens du cabinet la complexité de la mission :**

Une grande partie des auditeurs interrogés avec un pourcentage de 43,33% affirment que la cohérence entre les moyens du cabinet et la complexité de la mission est un facteur important dans le choix d'un audit légal indépendant, avec une moyenne de 4,16 qui représente une tendance positive élevée.

➤ **Le fait que le cabinet d'audit n'accepte pas les missions pour lesquelles il n'a pas la compétence souhaitée :**

Concernant le fait que le cabinet d'audit n'accepte pas les missions pour lesquelles il n'a pas la compétence souhaitée, la plus part des répondants avec un pourcentage de 53,33% Voient que ce facteur est important pour réaliser un audit légal indépendant, et 30% des interrogés ont répondu que ce facteur est très important pour l'indépendance de d'auditeur

légal, la moyenne des réponses est de 3,96 qui représente une tendance des réponses positive relativement élevée, cela veut dire que la majorité des auditeurs interrogés voient que ce facteur a une influence importante pour l'indépendance des commissaires aux comptes.

➤ **Le fait que le cabinet d'audit dispose d'une structure hiérarchisée avec des équipes d'audit spécialisé :**

On a remarqué que, 40% des répondants considèrent que le fait que le cabinet d'audit dispose d'une structure hiérarchisée avec des équipes d'audit spécialisé est un facteur important pour l'indépendance des auditeurs légaux, avec une moyenne de 3,96 qui représente une tendance des réponses positive relativement élevée.

➤ **Charte éthique du cabinet :**

La plupart des interrogés avec un pourcentage de 50% jugent que la charte éthique du cabinet d'audit est un facteur important pour assurer un audit légal indépendant, avec une moyenne de 4,23 qui représente une tendance des réponses positive élevée.

1.2 Comparaison de l'écart type :

L'analyse de l'écart types montre que les réponses des auditeurs légaux sont peu dispersées au tour de la moyenne, c'est-à-dire que ces dernières représentent l'échantillon, avec une moyenne de l'écart type de 0.90 qui indique une faible dispersion des réponses.

Les réponses les moins dispersées et les plus homogènes concernent les questions suivantes :

- Bonnes connaissances théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et comptable...);
- Le respect des normes et principes de comptabilité et audit au cours de la mission ;
- La prise des actions correctives pour éliminer la situation qui menace l'indépendance ou bien la remettre à un niveau acceptable par le cabinet d'audit ;
- La compétence et l'expérience de l'auditeur ;
- La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle qualité.

C'est-à-dire que presque la plupart des interrogés ont un même point de vue concernant l'impact de ces facteurs dans la recherche d'un audit légal de qualité.

Les réponses les plus dispersées concernent la question des relations familiales ou personnelles entre un membre de l'équipe d'audit et l'entreprise auditée, avec un écart type de 1,453, ce qui signifie que les répondants ont des avis différents concernant l'importance de ce facteur dans la réalisation d'un audit légal indépendant.

Conclusion :

L'étude menée sur le terrain a consisté à un questionnaire qui porte d'une part l'avis des auditeurs légaux face à la problématique de l'indépendance des commissaires aux comptes et l'importance accordée aux multiples facteurs. D'autre part, susciter leurs réactions quant aux facteurs qui participent à la réussite de la mission de l'audit légal.

Chaque facteur est comparé, respectivement, par une analyse de sa moyenne et de son écart-type. D'après les résultats obtenus, on constate que dans les facteurs il y a une grande homogénéité dans les réponses des auditeurs. En effet les réponses sont concentrées et peu dispersées autour de la moyenne. Cette étude confirme notamment, de l'importance des facteurs de compétence, d'éthique, de respect des normes d'audit et comptable dans la réalisation d'un audit légal indépendant.

Synthèse:

À la lumière de l'enquête menée sur le terrain, et les résultats obtenus nous pouvons dégager la synthèse suivante :

Pour les facteurs impactant l'indépendance de l'auditeur on constate qu'il y a une relation positive forte entre l'indépendance de l'auditeur et les facteurs suivants :

- La compétence et l'expérience de l'auditeur ;
- Les bonnes connaissances théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et comptable...) ;
- Respect des normes d'audit imposé par des organisations professionnelles ;
- La mise en place des procédures et politiques pour évaluer les relations qui puissent menacer l'indépendance de l'auditeur par le cabinet d'audit ;
- La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle qualité ;
- La taille et la réputation de l'auditeur ;
- L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit.

Conclusion générale

Conclusion générale :

L'audit a pour vocation d'accroître la confiance accordée à l'information comptable et financière pour certains acteurs économiques, sinon pour l'ensemble de ceux-ci. Les pressions qui pèsent sur l'auditeur sont nombreuses et afin de garder une crédibilité vis-à-vis des tiers, le professionnel de l'audit a l'obligation de paraître et d'être indépendant.

L'indépendance des auditeurs légaux est un sujet d'actualité surtout après les scandales financiers qui ne sont que les signes d'un besoin réel de l'économie moderne d'un audit légal indépendant. Ceci nous a conduit à nous interroger sur les facteurs qui déterminent l'indépendance des commissaires aux comptes en Algérie.

Porté sur la problématique des facteurs déterminants de l'indépendance des commissaires aux comptes, ce travail s'est concentré sur ces différents déterminants. Avant de pouvoir répondre sur la question de départ et d'affirmer ou infirmer nos hypothèses, notre travail s'est basé sur des fondements théoriques en relation avec la thématique. Nous avons commencé par le cadre conceptuel de l'audit légal, l'indépendance des auditeurs, ainsi, les facteurs qui l'impactent. Ensuite, nous avons mené une enquête par questionnaire adressé aux commissaires aux comptes pour expliquer les facteurs impactant l'indépendance.

L'exploitation des données recueillies par questionnaire sur un échantillon de 30 cabinets d'audit au niveau des wilaya d'Alger Bejaia et Skikda, nous a permis d'aboutir à un certain nombre de résultats. Elle nous a permis également d'apporter les éléments de réponse à notre problématique et de confirmer nos hypothèses.

Pour la première hypothèse : « l'indépendance du commissaire aux comptes dépend de plusieurs facteurs à savoir ; la taille du cabinet d'audit, les honoraires, le pouvoir de négociation du client et la durée du mandat », cette étude nous a permis de la vérifier la relation entre ces facteurs et l'indépendance du commissaire aux comptes. La plupart des répondants s'accordent sur l'importance de ces facteurs en plus d'autres facteurs. Elle est aussi confirmée sur le plan théorique. Nous avons constaté que le concept de l'indépendance de l'auditeur forme une base de réflexion pour les chercheurs dont les travaux sont nombreux. Aussi, l'on considère que l'auditeur fait un travail de qualité à partir du moment où il découvre des infractions dans un système comptable du client et en rend compte, condition mise en exergue par (De Angelo 1981).

Pour la deuxième hypothèse : les dernières lois ont grandement contribué à assurer l'indépendance du commissaire aux comptes », cette étude vérifie que la plupart des répondants constatent que l'audit indépendant se réalise par le respect des normes d'audit imposées par les organisations professionnelles et la crainte de sanctions judiciaires et disciplinaires.

Les recommandations :

A travers notre étude de cas, nous avons proposé certaines actions correctives qui pourront enrichir la profession de l'audit légal :

- La nécessité de créer les conditions favorables à l'indépendance de l'auditeur par le respect des normes et des règles organisant la profession.
- Assurer une formation professionnelle continue pour mettre à niveau des professionnels d'audit et atteindre le niveau de compétence nécessaire.

Enfin, nous reconnaissons que notre travail n'est pas parfait puisqu'il est limité sur un petit échantillon. Nous souhaitons à l'avenir que ce travail soit approfondi et élargi avec un échantillon plus vaste, et cela dans le but d'assurer l'évaluation des facteurs impactant l'indépendance des auditeurs légaux par paramètres très qualifiés, et bien sûr afin que la valeur de cette profession ne se dégringole pas et garde sa légitimité.

Bibliographie

Ouvrages

- 1- Alain Mikol, *Audit et commissariat aux comptes*, e-theque, 2014.
- 2- ANGERS M. : Initiation pratique à la méthodologie des recherches, Casbah université, Alger, 1997.
- 3- Barlet, Jean (L), Torio (V), Isabelle (M), Philippe, *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Editions Francis Lefebvre, 2018-2019.
- 4- CHABANI, (S) et OUACHERINE, (H) : Guide de méthodologie de la recherche en sciences sociales, Taleb Impression, 1ère édition, 2013.
- 5- CHOW C.W. et RICE S.J., « Qualified audit opinions and auditor switching », *The Accounting Review*, 1982.
- 6- FEGHALI (Khalil), *Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier*, L'Harmattan, 2015.
- 7- GAUTHIER D., « Morale et contrat : recherche sur les fondements de la morale ou morals by agreement » *Mardaga*, 1986.
- 8- Gérard Lejeune, Jean-Pierre, *Audit et Commissariat aux comptes*, Gualino, 2007.
- 9- GUL F.A., « Size of audit fees and perceptions of auditors' ability to resist management pressure in audit conflict situations », *Abacus*, Vol 27, n°2, 1991.
- 10- HERVE (L), PEUCH-LESTRADE (P), VILLEPIN (G), *La pratique de l'audit et du contrôle interne*, Gualino, 2015.
- 11- IFACI, *Les outils de l'audit interne 40 fiches pour conduire une mission d'audit*, Eyrolles, 2013.
- 12- JAVEAU C. : L'enquête par questionnaire : Manuel à l'usage du praticien collection, Amazon, 2002
- 13- MAUTZ R.K. et SHARAF H.A., 1961, « The philosophy of auditing », *American Accounting Association*, 1961.
- 14- MENARD L., « Indépendance », *Dictionnaire de la Comptabilité et de la Gestion Financière*, 2^{ième} édition, 2004.
- 15- NICHOLS D.R. et PRICE K.H., « The auditor-firm conflict: an analysis using the concepts of exchange theory », *The Accounting Review*, Avril 1976.
- 16- Pascale KROLL, Débora FIORI, *Les métiers de l'audit - Le guide 2010-2011*, L'Étudiant, 2010.
- 17- PORTER M., « L'avantage concurrentiel », *Dunod*, 1986.
- 18- RENARD (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 10^{ème} édition, Eyrolles,

- 2017.
- 19- Robert OBERT, MAIRESSE (Marie-Pierre), *comptabilité et audit manuel et applications 2^{ème} édition*, Dunod, 2009.
- 20- ROGER (P), FRANÇOIS (S.B), JEAN-JACQUES (P), *Le manuel des achats*, Editions d'Organisation, 2007.
- 21- SCHULTZ J.J. et GUSTAVSON S.D., « Actuaries 'perceptions of variables affecting the independent auditor's legal liability », *The Accounting Review*, Juillet 1978.
- 22- SHAPIRO C., « Premiums for high quality products as returns to reputations », *Quarterly Journal of Economics*, November 1983.
- 23- VALERIE (K), SEBASTIEN (P), ASTOLFI (P), *Tout le DSCG 4 - Comptabilité et Audit*, Foucher, 2017.

Articles

- 1- ASHBAUGH H., LAFOND R. et MAYHEW R.H., « Do no audit services compromise auditor independence? Further Evidence », *The Accounting Review*, Vol 78, n°3, 2003.
- 2- ASTLEY W.G. et VAN DE VEN A.H., « Central perspectives and debates in organization theory », *Administrative Science quarterly*, Vol 28, 1983.
- 3- BAZERMAN M.H., MORGAN K.P. et LOEWENSTEIN G.F., « The impossibility of auditor independence », *Sloan Management Review*, Eté 1997.
- 4- BOUTON D., « Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées », *MEDEF AFEP-AGREF*, 23/09/2002.
- 5- CAZES C., « L'excessive concentration dans l'audit, vrai risque systémique », *Les Echos*, 15-16/03/2002 cité dans le *SIC*, n°201, Mars 2002.
- 6- CITRON D. et TAFFLER R., « The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis », *Accounting and Business Research*, Automne 1992.
- 7- CRASWELL A.T., « The association between qualified opinions and auditor switches », *Accounting and Business Research*, Vol19, N°73, 1988.
- 8- De Angelo L.E. (1981): " Auditor independence, law balling and disclosure regulation", *journal of accounting and economics*.
- 9- GAA J.C., « The auditor's role : The philosophy and psychology of independence and objectivity », *Symposium Deloitte and Touche/université du Kensington les problèmes de l'audit*, 1992.

- 10- GAA J.C., « The ethical foundations of public accounting », *Research monograph*, n°22, *British Columbia*, 1994.
- 11- GOLDMAN A. et BARLEV B., « The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence », *The Accounting Review*, Octobre 1974.
- 12- JAMAL K. et TAN H., « Can auditors predict the choices made by other auditors », *Journal of Accounting Research*, Vol 39, n°3, 2000.
- 13- KINNEY W.R. et MC DANIEL L.S., « Characteristic of firms correcting previously reported quarterly earnings », *Journal of Accounting and Economics*, Février 1989.
- 14- KNAPP M.C., « Audit conflict: an empirical study on the perceived ability of auditors to resist management pressure », *The accounting Review*, 1985.
- 15- LANGENDERFER H.Q. et ROCKNESS J.W., « Integrating ethics into the accounting curriculum: issues, problems, and solutions », *Issues in Accounting Education*, Vol 4, n°1, Printemps 1989.
- 16- LENTZ R.T., « Determinants of organizational performance : an interdisciplinary review », *Strategic Management Journal*, 2/2, Avril - Juin 1981.
- 17- Makram CHEMINGUI, Benoit PIGE ; la qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés : mars 2004.
- 18- MILLER D. et FRIESEN P.H., « Momentum and revolution in organizational adaptation », *Academy of Management Journal*, 23/4, décembre 1980.
- 19- PALMROSE Z.V., « Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1987.
- 20- PARK S.H., « Competition, independence and audit quality: the Korean experience », *The International Journal of Accounting*, 25, 1990.
- 21- RITTENBERG L., « Auditor independence and systems design », *Institute of Internal Auditors New-York*, 1977.
- 22- ZEFF S., « Does the CPA belong to a profession? », *Accounting Horizons*, Mars 1987.

Thèses

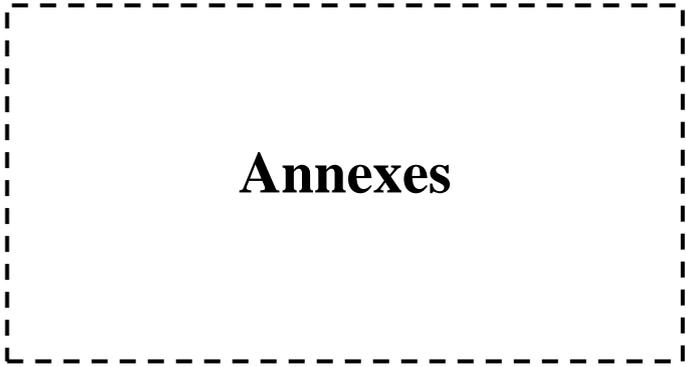
- 1- Azoune Besma & Mouhoub Malika : les facteurs déterminant de la qualité d'audit légal en Algérie, Master en finance et comptabilité, Université Abderrahmane Mira de Béjaia, 2017.
- 2- Noubbigh, (Eya) : Interdépendance entre audit externe et audit interne et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien, Thèse de doctorat en finance, université de Tunis, Tunisie, 2014.

Textes règlementaires

- 1- Code de commerce Algérien.
- 2- Loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé
- 3- Loi n° 10-01 du 16 radjab 1431 correspond au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée portée dans le journal officiel de république algérienne N°42, du 11 juillet 2010.
- 4- Normes algériennes d'audit (NAA).
- 5- Normes internationales d'audit CNCC-IRE juin 2002.

Sites web

- 1- <http://www.cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-24-31/2016-10-24-10-12-59/category/15-les-normes- algériennes-d-audit>.
- 2- <https://www.captio.fr/blog/types-dauidits-et-objectifs-recherches>.
- 3- <https://www.doc-etudiant.fr/Gestion/Finance/Rapport-L-audit-financier-et-comptable-dans-l-entreprise-algerienne-110433.html>.
- 4- <https://www.gbs-dz.pro/l-audit-financier-en-algerie>.
- 5- <https://www.marketing-etudiant.fr/cours/a/audit-c-est-quoi.php>.
- 6- marketing-étudiant.fr ; cours : Qu'est-ce que l'audit ?



Annexes

Annexe 01 :La loi 10-01

28 Rajab 1431
11 juillet 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 42

3

LOIS

Loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Le Président de la République,

Vu la Constitution, notamment ses articles 119, 120, 122-9°, 126 ;

Vu l'ordonnance n° 66-155 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code de procédure pénale ;

Vu l'ordonnance n° 66-156 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code pénal ;

Vu l'ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code civil ;

Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;

Vu la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;

Vu l'ordonnance n° 03-11 du 27 Joumada Ethania 1420 correspondant au 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit ;

Vu la loi n° 05-01 du 27 Dhou El Hidja 1425 correspondant au 6 février 2005 relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme ;

Vu la loi n° 06-01 du 21 Moharram 1427 correspondant au 20 février 2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption ;

Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;

Vu la loi n° 08-09 du 18 Safar 1429 correspondant au 25 novembre 2008 portant code de procédure civile et administrative ;

Après avis du Conseil d'Etat,

Après adoption par le Parlement,

Promulgue la loi dont la teneur suit :

CHAPITRE I

DISPOSITIONS GENERALES

Article 1er. — La présente loi a pour objet de déterminer les conditions et modalités d'exercice des professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Art. 2. — Toute personne physique ou morale peut exercer, pour son propre compte, sous quelque dénomination que ce soit, la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, si elle répond aux conditions et critères prévus par la présente loi.

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

Art. 4. — Il est créé un conseil national de la comptabilité placé sous l'autorité du ministre chargé des finances, ayant pour missions l'agrément, la normalisation comptable, l'organisation et le suivi des professions comptables.

Le conseil comprend, au moins, trois (3) membres élus représentant chaque organisation professionnelle.

L'organisation et le fonctionnement du conseil ainsi que le reste de sa composition sont fixés par voie réglementaire.

Art. 5. — Il est créé, auprès du conseil national de la comptabilité, les commissions paritaires suivantes :

- une commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles ;
- une commission d'agrément ;
- une commission de formation ;
- une commission de discipline et d'arbitrage ;
- une commission de contrôle de qualité.

La composition et les attributions de ces commissions sont définies par voie réglementaire.

Art. 6. — Après agrément, avant inscription à l'ordre national, à la chambre nationale ou à l'organisation nationale et, avant toute entrée en fonction, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé prêtent serment auprès de la cour territorialement compétente de leur domicile, en les termes suivants :

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تادية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد."

Un procès-verbal est dressé conformément aux dispositions en vigueur.

CHAPITRE II

**DISPOSITIONS COMMUNES AUX PROFESSIONS
D'EXPERT-COMPTABLE, DE COMMISSAIRE
AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE**

Art. 7. — Nul expert-comptable, commissaire aux comptes ou comptable agréé ne peut être inscrit au tableau de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou de l'organisation nationale des comptables agréés, s'il n'a pas été, au préalable, agréé par le ministre chargé des finances.

Les conditions et les modalités d'agrément sont déterminées par voie réglementaire.

Art. 8. — Pour exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, il faut remplir les conditions suivantes :

- 1 — être de nationalité algérienne ;
- 2 — être titulaire d'un des diplômes suivants pour l'exercice de ces professions :
 - a — être titulaire pour la profession d'expert-comptable, du diplôme algérien d'expertise comptable ou d'un titre reconnu équivalent ;
 - b — être titulaire, pour la profession de commissaire aux comptes, du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
 - c — être titulaire, pour la profession de comptable agréé, du diplôme algérien de comptable ou d'un titre permettant l'exercice de la profession ;
- 3 — jouir de tous les droits civiques et politiques,
- 4 — ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
- 5 — être agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de l'ordre national des experts-comptables ou de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou de celui de l'organisation nationale des comptables agréés dans les conditions prévues par la présente loi ;
- 6 — prêter le serment prévu à l'article 6 ci-dessus.

Les titres et diplômes visés aux alinéas a et b ci-dessus sont délivrés par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministre chargé des finances ou par des instituts agréés par celui-ci.

Le concours pour l'accès à l'institut d'enseignement spécialisé ou instituts agréés n'est ouvert qu'aux candidats titulaires d'un diplôme universitaire dans la spécialité fixée par voie réglementaire.

Le titre et diplôme visés à l'alinéa c ci-dessus sont délivrés par les établissements de formation professionnelle placés auprès du ministre chargé de la formation professionnelle ou par des établissements agréés par celui-ci ou par des établissements d'enseignement supérieur.

Art. 9. — Les demandes d'agrément en qualité d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé sont adressées au conseil national de la comptabilité par lettre recommandée ou déposées contre accusé de réception.

Le conseil national de la comptabilité apprécie la validité professionnelle des titres et diplômes de tout candidat sollicitant son agrément dans l'une et/ou l'autre catégorie professionnelle.

Le conseil national de la comptabilité examine la demande d'agrément et vérifie, notamment, sa conformité aux dispositions fixées aux articles 7 et 8 de la présente loi.

Le conseil national de la comptabilité notifie au demandeur de l'agrément la décision d'agrément ou de rejet motivée de la demande dans un délai de quatre (4) mois. L'absence de notification après ce délai ou le rejet de la demande peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire conformément à la législation en vigueur.

Le conseil national de la comptabilité arrête, le 1er janvier de chaque année, la liste des professionnels inscrits au tableau et la publie selon les formes fixées par le ministre chargé des finances.

Art. 10. — Nul expert-comptable, commissaire aux comptes ou comptable agréé ne peut être inscrit au tableau s'il n'a pas une adresse professionnelle exclusive.

Art. 11. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé exercent leur activité sur l'ensemble du territoire national.

Art. 12. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé disposent chacun d'un bureau unique qu'ils gèrent pour leur propre compte et sous leur responsabilité ou sous la forme d'une société ou d'un groupement.

Le bureau doit répondre à certaines conditions et normes spécifiques fixées par voie réglementaire.

Le ministre chargé des finances peut autoriser l'ouverture de sections pour certains bureaux de comptabilité.

Art. 13. — L'expert-comptable et le commissaire aux comptes peuvent être désignés en qualité de commissaires aux apports conformément aux dispositions du code de commerce et d'experts judiciaires conformément aux dispositions du code de procédure civile et administrative et du code de procédure pénale.

CHAPITRE III

**DE L'ORDRE NATIONAL DES
EXPERTS-COMPTABLES, DE LA CHAMBRE
NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX
COMPTE ET DE L'ORGANISATION
NATIONALE DES COMPTABLES AGREES**

Art. 14. — Il est créé un ordre national des experts-comptables, une chambre nationale des commissaires aux comptes et une organisation nationale des comptables agréés, dotés chacun de la personnalité morale, regroupant les personnes physiques ou morales agréées et habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé, dans les conditions fixées par la présente loi.

L'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés sont chacun administrés par un conseil national élu par les professionnels.

Il peut être créé des conseils régionaux.

La composition, les attributions et les règles de fonctionnement des conseils visés ci-dessus sont définies par voie réglementaire.

Art. 15. — Sous réserve des dispositions des articles 4 et 5 ci-dessus, 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 :

— veiller à l'organisation et au bon exercice des professions,

— défendre l'honneur et l'indépendance de leurs membres,

— faire respecter les règles de la profession et de ses dogmes,

— élaborer leur règlement intérieur qui sera approuvé et publié par le ministre chargé des finances dans un délai de deux (2) mois à compter de la date de leur dépôt,

— élaborer le code de la déontologie de la profession,

— émettre un avis sur toutes les questions relatives à ces professions ainsi que sur leur bon déroulement.

Art. 16. — L'ordre national, la chambre nationale et l'organisation nationale coordonnent leurs activités avec le ministre chargé des finances qui nomme, à cet effet, auprès des conseils visés à l'article ci-dessus, un représentant dont le rang et les attributions sont définis par voie réglementaire.

Art. 17. — Les conseils visés à l'article 14 ci-dessus apportent leur concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligences professionnelles, de tarification des prestations et d'élaboration des textes relatifs à ces professions.

Ils représentent, en outre, les intérêts de la profession à l'égard des tiers et des ordres étrangers similaires.

CHAPITRE IV

**DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION
D'EXPERT-COMPTABLE**

Art. 18. — Est expert-comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptables de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrits par la loi.

Il est habilité, sous réserve des dispositions contenues dans la présente loi, à exercer la fonction de commissaire aux comptes.

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail.

Art. 19. — L'expert-comptable est seul habilité à procéder à l'audit financier et comptable des sociétés et organismes.

Il est habilité à prodiguer des conseils aux sociétés et organismes en matière financière, sociale et économique.

Art. 20. — La mission de l'expert-comptable est essentiellement ponctuelle ou temporaire.

L'expert-comptable est tenu d'informer ses co-contractants sur la portée de leurs engagements et actes d'administration et de gestion en relation avec sa mission.

Art. 21. — Les honoraires de l'expert-comptable sont fixés au début de sa mission dans le cadre d'un contrat de prestation de services délimitant le champ d'intervention, les moyens à mettre en œuvre, les conditions de délivrance des rapports.

Ils ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par la société ou l'organisme concerné.

CHAPITRE V

DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION
DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Art. 22. — Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.

Art. 23. — Le commissaire aux comptes a pour missions de :

- certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes,

- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts,

- donner un avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant,

- apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect,

- signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.

Ces missions consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.

Art. 24. — Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés ou des comptes combinés, le commissaire aux comptes certifie également la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés, et ce, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachées par le même centre de décision.

Art. 25. — La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement :

- d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé,

- éventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés,

- d'un rapport spécial sur les conventions réglementées,

- d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,

- d'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel,

- d'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,

- d'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,

- d'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

Les normes du rapport, les modalités et délais de leur transmission à l'assemblée générale et aux tiers concernés sont fixés par voie réglementaire.

Art. 26. — Le commissaire aux comptes est désigné, après acceptation dûment écrite, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agréés et inscrits au tableau de la chambre nationale, et ce, sur la base d'un cahier des charges.

Les modalités d'application du présent article sont définies par voie réglementaire.

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.

Art. 28. — Lorsqu'une société ou organisme désigne une société de commissariat aux comptes en qualité de commissaire aux comptes, cette dernière désigne, parmi ses membres inscrits au tableau de la chambre nationale, un commissaire aux comptes qui agira en son nom.

Art. 29. — 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.

L'exercice de cette mission est précisé par voie réglementaire.

Art. 30. — Le commissaire aux comptes ou le dirigeant d'une société ou de groupement de commissaires aux comptes est tenu de notifier sa nomination en qualité de commissaire aux comptes à la commission de contrôle qualité par lettre recommandée dans un délai maximum de quinze (15) jours.

Art. 31. — Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre connaissance, sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société ou de l'organisme.

Il peut requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société ou de l'organisme, toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires.

Art. 32. — Le commissaire aux comptes peut requérir des organes habilités d'être mis en possession, au siège de la société, d'informations relatives aux entreprises liées ou autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation.

Art. 33. — Les administrateurs des sociétés remettent, chaque semestre au moins, au commissaire aux comptes, un état comptable établi selon le schéma de bilan et de documents comptables prévus par la loi.

Art. 34. — En cas d'entrave à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes en informe par écrit les instances de gestion, en vue de la mise en œuvre des dispositions du code de commerce.

Art. 35. — Sous réserve de l'observation des normes d'audit et des devoirs professionnels approuvés par le ministre chargé des finances, le commissaire aux comptes détermine l'étendue et les modalités de déroulement et de conduite de sa mission de contrôle légal des comptes dans le cadre des termes de références fixés par le cahier des charges pour lequel il a soumissionné.

Art. 36. — Le commissaire aux comptes assiste aux assemblées générales lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par eux. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée, en relation avec l'accomplissement de leurs fonctions.

Art. 37. — Les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité.

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.

Art. 38. — Le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois (3) mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués.

Art. 39. — L'existence de structures internes d'audit ne dispense pas la société ou l'organisme de l'obligation légale de désigner un commissaire aux comptes.

Art. 40. — Le commissaire aux comptes est tenu de conserver les dossiers de ses clients pendant une période de dix (10) ans à compter du 1er janvier de l'exercice qui suit la dernière année du mandat.

CHAPITRE VI

DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION DE COMPTABLE AGREE

Art. 41. — Est comptable agréé, au sens de la présente loi, le professionnel qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir et arrêter les comptabilités et les comptes des commerçants, sociétés ou organismes qui font appel à son service.

Art. 42. — Le comptable agréé retrace, sous sa propre responsabilité et sur la base des documents et pièces comptables qui lui sont remis, les écritures comptables et l'évolution des éléments du patrimoine du commerçant, de la société ou de l'organisme qui lui a confié la tenue de sa comptabilité.

Les comptes, bilans et registres comptables ainsi que toutes les pièces y afférentes, dont le comptable agréé a la charge, sont et demeurent la propriété du client.

Art. 43. — Le comptable agréé peut établir toutes les déclarations sociales, fiscales et administratives relatives à la comptabilité dont il a la charge.

Le comptable agréé peut, en outre, assister son client auprès des différentes administrations concernées.

Art. 44. — Le comptable agréé peut être sollicité par son client pour effectuer des missions d'assistance à l'établissement des états financiers.

Art. 45. — Les honoraires du comptable agréé sont fixés au début de sa mission dans le cadre d'un contrat de prestation de services délimitant le champ d'intervention, les moyens à mettre en œuvre et les conditions de délivrance des documents.

Ils ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par le commerçant, la société ou l'organisme concerné.

CHAPITRE VII

**DES SOCIETES D'EXPERTISE COMPTABLE
ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES ET DE
COMPTABILITE**

Art. 46. — Conformément aux dispositions de l'article 12 ci-dessus, les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés peuvent constituer, pour l'exercice de leur profession respective, des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés civiles ou des groupements d'intérêt commun, à l'exclusion de toute autre forme de société, à condition que l'ensemble des sociétaires soient de nationalité algérienne.

Art. 47. — Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46 ci-dessus sont habilités à exercer la profession d'expert-comptable lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de l'ordre inscrits individuellement au tableau en qualité d'expert-comptable.

Les sociétés ou groupements visés à l'alinéa précédent sont dénommés "sociétés d'expertise comptable".

Art. 48. — Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46 ci-dessus sont habilités à exercer la profession de commissaire aux comptes lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de la chambre nationale inscrits individuellement au tableau en qualité de commissaire aux comptes.

Les sociétés ou groupements visés à l'alinéa précédent sont dénommés "sociétés de commissariat aux comptes".

Art. 49. — Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46 ci-dessus sont habilités à exercer la profession de comptable agréé lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de l'organisation nationale inscrits individuellement au tableau en qualité de comptable gréé.

Les sociétés ou groupements visés à l'alinéa précédent sont dénommés "sociétés de comptabilité".

Art. 50. — Conformément aux dispositions des articles 47, 48 et 49 de la présente loi le tiers (1/3) associé non agréé et non inscrit au tableau doit être de nationalité algérienne et titulaire d'un diplôme universitaire en rapport direct ou indirect avec la profession.

Art. 51. — Pour être agréés, les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les groupements d'intérêt commun, constitués pour l'exercice de la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, doivent, en outre, remplir les conditions ci-après:

1 — avoir pour objet l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé,

2 — être gérés ou administrés par les seuls associés inscrits au tableau,

3 — subordonner l'admission de tout nouvel associé ou membre à l'accord préalable, soit de l'organe social habilité à cet effet, soit des porteurs de parts sociales, nonobstant toute disposition contraire,

4 — n'être sous la dépendance, directe ou indirecte, d'aucune personne ou d'aucun groupe d'intérêt,

5 — ne détenir de participations financières ni dans des entreprises industrielles, commerciales, agricoles, bancaires, ni dans des sociétés civiles. Toutefois, lorsque l'activité desdites entreprises se rattache à la profession d'expert-comptable ou à la profession de commissaire aux comptes, le conseil concerné peut autoriser une prise de participation.

Art. 52. — Lorsque les experts-comptables, les commissaires aux comptes ou les comptables agréés ont choisi la forme d'une société civile, celle-ci ne peut comprendre que les membres de l'ordre national, de la chambre nationale ou de l'organisation nationale. Toutefois, peuvent être sociétaires non agréés et non inscrits au tableau les juristes, les économistes et toute personne diplômée de l'enseignement supérieur qui, en vertu de sa qualification, apporte un concours à la réalisation de l'objectif de la société civile, dans la limite d'un quart (1/4) des sociétaires à condition qu'ils soient de nationalité algérienne.

Art. 53. — Les organes dirigeants des sociétés et groupements, visés aux articles 46 et 52 ci-dessus, ne peuvent être nommés que parmi les professionnels inscrits au tableau.

Art. 54. — Les organes dirigeants, visés à l'article 53 ci-dessus, ne peuvent être nommés dans plus d'une société ou groupement.

Art. 55. — Il peut être créé, en la forme légale prescrite, toute entreprise publique économique ayant pour objet social l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé dans le respect des dispositions de la présente loi et à la condition que le personnel d'intervention signataire des actes et des documents faisant foi au regard de la loi soit inscrit au tableau de l'ordre, de la chambre ou de l'organisation dans leur catégorie respective.

Art. 56. — Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés associés dans le cadre des sociétés et groupements, visés à l'article 46 ci-dessus, ne peuvent plus exécuter en leur nom propre des missions ou mandats qui leur seraient confiés du fait de leur inscription au tableau.

Ces missions ou mandats doivent, obligatoirement, être confiés aux sociétés ou aux groupements.

Art. 57. — Les travaux des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés sont effectués sous leur nom patronymique propre et sous leur responsabilité personnelle, même s'ils sont constitués en société, et ne doivent revêtir aucun pseudonyme.

Ils doivent observer les dispositions légales et réglementaires régissant leur profession ainsi que le règlement intérieur de l'ordre national, de la chambre nationale ou de l'organisation nationale.

Art. 58. — Les droits et les obligations des membres de l'ordre national des experts-comptables, des membres de la chambre nationale des commissaires aux comptes et des membres de l'organisation nationale des comptables agréés s'étendent aux sociétés d'expertise comptable, aux sociétés de commissariat aux comptes et aux sociétés de comptabilité, à l'exception des droits de vote et d'éligibilité.

CHAPITRE VIII

RESPONSABILITE DES EXPERTS-COMPTABLES, DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET DES COMPTABLES AGREES

Art. 59. — Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats.

Art. 60. — L'expert-comptable et le comptable agréé sont, dans l'exercice de leur profession, responsables civilement à l'égard des clients dans les limites contractuelles.

Art. 61. — Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions.

Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la présente loi.

Il n'est déchargé de sa responsabilité, quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus proche, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le procureur de la République près le tribunal compétent.

Art. 62. — La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale.

Art. 63. — La responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leur fonction.

Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

- l'avertissement,
- le blâme,
- la suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois,
- la radiation du tableau.

Tout recours contre ces sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur.

Le degré des fautes ainsi que les sanctions qui s'y rapportent sont fixés par voie réglementaire.

CHAPITRE IX

INCOMPATIBILITES ET INTERDICTIONS

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 mandat parlementaire,
- tout mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

Le professionnel élu à un mandat parlementaire ou au sein d'une instance exécutive d'une assemblée locale élue doit informer l'ordre auquel il appartient dans un délai d'un (1) mois à compter du début de son mandat.

Il est remplacé à ce titre par un professionnel qui a pour mission de traiter les affaires courantes conformément à l'article 76 ci-dessous.

Ne sont pas incompatibles avec l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé l'enseignement et la recherche en matière comptable, de façon contractuelle ou complémentaire, conformément à la législation en vigueur, ainsi que les cas visés aux articles 46 et 52 de la présente loi.

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.

Art. 66. — Outre les cas d'incompatibilité et d'interdiction prévus notamment à l'article 715 bis 6 du code de commerce, les personnes physiques ou morales ayant reçu de la société ou de l'organisme, durant les trois (3) dernières années, des salaires, honoraires et autres avantages, notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties, ne peuvent être nommés commissaires aux comptes auprès de la même société ou du même organisme.

Ces mêmes incompatibilités et interdictions et celles visées aux articles 64 et 65 ci-dessus s'étendent aux membres des sociétés de commissariat aux comptes.

Art. 67. — Il est interdit à l'expert-comptable, au commissaire aux comptes et au comptable agréé d'effectuer toute mission pour des entreprises dans lesquelles ils possèdent, directement ou indirectement, des intérêts.

Art. 68. — Lorsqu'une société ou un organisme fait appel à deux ou plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci ne doivent pas dépendre d'une autorité commune, ni être liés par un quelconque intérêt, ni appartenir à une même société de commissariat aux comptes.

Art. 69. — Lorsque l'expert-comptable, le commissaire aux comptes ou le comptable agréé souhaite exercer, provisoirement, une activité incompatible, telle que prévue aux articles ci-dessus, il est tenu de demander auprès de la commission d'agrément d'être omis du tableau, et ce, dans un délai maximum d'un (1) mois à compter de la date du début de son activité. L'accord de la commission d'agrément est donné lorsque la nouvelle fonction du professionnel n'est pas de nature à porter atteinte aux intérêts moraux de la profession.

Art. 70. — Il est interdit à l'expert-comptable, au commissaire aux comptes et au comptable agréé de démarcher directement ou indirectement auprès d'un client pour solliciter une mission ou une fonction rentrant dans leurs attributions légales.

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 diffusée auprès du public.

Ces interdictions s'appliquent également aux sociétés et groupements qui exercent la profession.

Art. 71. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 301 et 302 du code pénal.

Sont astreints aux mêmes obligations, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable stagiaires, les personnels des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, ainsi que les associés des sociétés mentionnées dans les articles 47, 48, 49 et 52 de la présente loi.

Art. 72. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé sont déliés du secret professionnel dans les cas prévus par la loi et notamment :

— à la suite d'information ou d'instruction judiciaire,

— en vertu de l'obligation de communication des documents prévue au profit de l'administration fiscale,

— par la volonté de leurs mandants,

— lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la commission de discipline et d'arbitrage prévue par l'article 5 ci-dessus.

Art. 73. — L'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé rend son auteur passible d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 de DA.

En cas de récidive, l'auteur est puni d'un emprisonnement de six (6) mois à une année et du double de l'amende.

Art. 74. — Exerce illégalement la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé, toute personne non inscrite au tableau ou dont l'inscription a été suspendue ou retirée et qui effectue ou continue à effectuer les opérations prévues par les dispositions de la présente loi.

Est également assimilée à l'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, de la profession de commissaire aux comptes et de la profession de comptable agréé, l'usurpation de l'un de ces titres ou des appellations de société d'expertise comptable, de société de commissariat aux comptes ou de société de comptabilité ou d'un titre quelconque tendant à créer une similitude ou une confusion avec ces titres et ces appellations.

CHAPITRE X
DISPOSITIONS DIVERSES

Art. 75. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé sont tenus de souscrire une police d'assurance pour garantir la responsabilité civile qu'ils peuvent encourir dans l'exercice de leur profession.

Les conséquences pécuniaires de la responsabilité civile encourue par les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés non couvertes par la police d'assurance sont garanties par une police d'assurance souscrite par l'ordre national, la chambre nationale et l'organisation nationale.

Art. 76. — En cas de décès, de radiation ou de suspension de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes ou du comptable agréé, ou de tout autre cas, y compris les cas de liquidation ou de déclaration de faillite, le ministre chargé des finances, sur proposition du président du conseil de l'ordre national, du conseil de la chambre nationale ou du conseil de l'organisation nationale, désigne un professionnel habilité pour gérer le cabinet dont les missions prennent fin avec la clôture de la procédure de liquidation ou avec la levée de l'empêchement.

Le professionnel désigné est soumis aux incompatibilités et interdictions prévues par la présente loi.

Art. 77. — Est expert-comptable stagiaire, commissaire aux comptes stagiaire ou comptable stagiaire, au sens de la présente loi, le candidat ayant subi la formation théorique requise et admis par la commission de formation du conseil national de la comptabilité à effectuer un stage professionnel, conformément aux conditions définies par voie réglementaire.

L'expert-comptable stagiaire, le commissaire aux comptes stagiaire et le comptable stagiaire ne sont pas membres de l'ordre national ou de la chambre nationale ou de l'organisation nationale. Ils sont néanmoins soumis à une surveillance et à un contrôle disciplinaire.

Art. 78. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé en exercice sont tenus de recevoir les stagiaires et d'organiser les stages professionnels des experts-comptables stagiaires, des commissaires aux comptes stagiaires et des comptables stagiaires selon des modalités déterminées par le conseil national de la comptabilité avec le concours de l'ordre national, de la chambre nationale et de l'organisation nationale.

Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés sont tenus de rémunérer les stagiaires dont ils ont la charge, selon des modalités fixées par voie réglementaire.

Le refus d'encadrement non motivé d'un stagiaire entraîne une sanction disciplinaire prononcée par la commission de discipline et d'arbitrage visée à l'article 5 ci-dessus.

Art. 79. — Est organisé, à titre transitoire, des examens au profit des experts-comptables stagiaires ayant accompli leur stage sanctionné par une attestation de fin de stage dans un délai maximum de deux (2) ans.

Les conditions et les modalités d'application de la présente loi sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE XI
DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Art. 80. — A la date de la publication de la présente loi au *Journal officiel*, une commission paritaire *ad hoc* est subrogée au conseil de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, à l'effet de préparer, dans un délai maximum de trois (3) mois, les élections du conseil national de l'ordre national des experts-comptables, du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes et du conseil national de l'organisation nationale des comptables agréés.

Chaque profession doit être représentée par au moins deux (2) membres au sein de la commission *ad hoc*.

La composition et les attributions de la commission *ad hoc* sont définies par voie réglementaire.

Art. 81. — Les dispositions de la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 et des textes subséquents relatives aux conditions d'accès aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé demeurent en vigueur jusqu'à publication des textes d'application de la présente loi, et ce, dans un délai n'excédant pas six (6) mois.

Chapitre XII
Dispositions finales

Art. 82. — Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés inscrits au tableau de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés conformément à la législation et la réglementation en vigueur à la date de la publication de la présente loi sont agréés d'office et inscrits sur le tableau de l'ordre national des experts-comptables et/ou le tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes et/ou du tableau de l'organisation nationale des comptables agréés.

Art. 83. — Sous réserve des dispositions de l'article 81 ci-dessus, toutes dispositions contraires à la présente loi sont abrogées, notamment la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Art. 84. — La présente loi sera publiée au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010.

Abdelaziz BOUTEFLIKA.

Annexe 02 : Questionnaire

Dans le cadre de la préparation du mémoire de master en sciences commerciales, option finance & comptabilité à l'école supérieure de commerce de Koléa (ex-Alger), dont le thème est : « **les facteurs qui déterminent l'indépendance des commissaires aux comptes en Algérie** ».

Je vous adresse ce questionnaire élaboré sur la base des résultats des recherches théoriques traitant ce thème afin d'assurer la validité scientifique de cette étude.

Notre objectif est de développer à travers un échantillon des auditeurs légaux (CAC) un instrument de mesure de l'indépendance.

Veillez messieurs mesdames, répondant aux questions du formulaire après l'avoir lu attentivement sachant que ce questionnaire ne comporte pas des informations personnelles, nous vous assurons la confidentialité de la totalité des données, seule la synthèse de l'ensemble des résultats sera publiée.

En vous remerciant d'avance pour le temps que vous consacrez à cet objectif, et à votre compréhension.

Je vous prie d'agréer, madame, monsieur, mes cordiales salutations.

Eléments d'information sur l'auditeur :

Q.1. Quels est votre sexe ?

- Homme
- Femme

Q.2. A quelle tranche d'âge appartenez-vous ?

- Moins de trente ans
- Entre trente ans et cinquante ans
- Plus de cinquante

Q.3. Depuis combien d'années exercez-vous cette profession?

- < 5 ans

- 5 - 10 ans
- 10 - 20 ans
- 20 ans

Q.4. Dans quels types d'établissement avez-vous fréquenté ?

- Ecole de commerce
- Université

Q.5. Quel type de diplôme avez-vous obtenu ?

- Licence
- Master
- Magister
- Doctorat
- Autre

Q.5. Quel est le critère de votre cabinet?

- Petit
- Moyen
- Grand

Q.6. Dans quel(s) secteur(s) votre cabinet exerce-t-il son activité ?

- Services
- Banque-assurance
- Immobilier
- Agriculture
- Industrie
- Autres (précisez)

Les facteurs déterminent de l'indépendance des commissaires aux comptes :

Les résultats des études théoriques ont montré que les facteurs suivants impactent l'indépendance des auditeurs légaux (CAC), alors nous vous demandons de mettre un (X) dans la case convenable :

| N° | Facteurs | Pas du tout important 1 | Peu important 2 | Moyennement important 3 | Important 4 | Très important 5 |
|-----------|--|------------------------------------|----------------------------|------------------------------------|------------------------|-----------------------------|
| 1 | La taille et la réputation de l'auditeur | | | | | |
| 2 | L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit | | | | | |
| 3 | Le pouvoir de négociation des clients (MAS, le poids et la situation financière du client) | | | | | |
| 4 | La durée légale de la relation auditeur/auditée | | | | | |
| 5 | Le montant des honoraires d'audit | | | | | |
| 6 | La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle qualité | | | | | |

| | | | | | | |
|-----------|--|--|--|--|--|--|
| 7 | Les relations familiales ou personnelles entre un membre de l'équipe d'audit et l'entreprise auditée | | | | | |
| 8 | La rotation obligatoire des auditeurs | | | | | |
| 10 | Bonnes connaissances théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier et comptable...) | | | | | |
| 11 | Respect des normes d'audit imposé par des organisations professionnelles | | | | | |
| 12 | Avoir connaissance suffisante activités et de l'environnement des audités | | | | | |
| 13 | <i>La spécialisation du cabinet</i> | | | | | |

| | | | | | | |
|-----------|---|--|--|--|--|--|
| | <i>d'audit</i> | | | | | |
| 14 | <i>Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence</i> | | | | | |
| | <i>Le fait que le cabinet d'audit n'a pas de relation avec des audité dont la réputation est suspecte</i> | | | | | |
| 15 | La compétence et l'expérience de l'auditeur | | | | | |
| 16 | La mise en place des procédures et politiques pour évaluer les relations qui puissent menacer l'indépendance de l'auditeur par le cabinet d'audit | | | | | |
| 17 | La prise des actions | | | | | |

| | | | | | | |
|-----------|--|--|--|--|--|--|
| | correctives pour éliminer la situation qui menace l'indépendance ou bien la remettre à un niveau acceptable par le cabinet d'audit | | | | | |
| 18 | La proximité géographique entre le cabinet d'audit et le client | | | | | |
| 19 | Le respect des normes et principes de comptabilité et audit au cours de la mission | | | | | |
| 20 | Le respect de code déontologique | | | | | |
| 21 | <i>La cohérence entre les moyens du cabinet la complexité de la mission</i> | | | | | |
| 22 | <i>Le faite que le cabinet d'audit n'accepte pas les missions pour</i> | | | | | |

| | | | | | | |
|-----------|--|--|--|--|--|--|
| | <i>lesquelles il n'a pas la compétence souhaitée</i> | | | | | |
| 23 | <i>Le fait que le cabinet d'audit dispose d'une structure hiérarchisée avec des équipes d'audit spécialisé</i> | | | | | |
| 24 | <i>Charte éthique du cabinet</i> | | | | | |

Amélioration de l'indépendance des commissaires aux comptes :

Que suggérer vous pour garantir une meilleure indépendance des auditeurs légaux (CAC) ?