

## *L'indépendance de l'auditeur externe en Algérie* *The independence of the external auditor in Algeria*

*Mansour Halima, École supérieure de commerce (Alger),*  
[\*sabrine.esc@gmail.com\*](mailto:sabrine.esc@gmail.com).

*Date de réception : 22/03/2021; Date d'acceptation: 25/05/2021 ; Date de publication : 10/06/2023*

### ***Résumé:***

L'indépendance est systématiquement mobilisée, tant par les chercheurs que par les législateurs et les praticiens, pour expliquer la capacité de l'auditeur à mener une mission de qualité, le législateur algérien a promulgué plusieurs lois dans le cadre de l'amélioration de la profession comptable en général et de la profession du commissariat aux comptes en particulier, dont la plus importante est la loi 10-01, elle a eu plusieurs effets sur l'indépendance de l'expert-comptable conformément aux études académiques sur l'indépendance de l'auditeur

**.Mots-clés:** indépendance; audit; commissariat aux comptes; loi 10-01.

**Codes de classification JEL:** XN1, XN2

### ***Abstract:***

The independence is systematically mobilized, as much by the researchers as by the legislators and the practitioners, to explain the capacity of the auditor to carry out a quality mission, the Algerian legislator promulgated several laws within the framework of the improvement and the development of the accounting profession in general and of the profession of the statutory auditor in particular, of which the most important is the law 10-01, it has had several effects on the independence of the auditors in accordance with academic studies.

**Keyword:** independence; audit; auditors; law 10-01.

**JEL classification code :** XN1 , XN2

***Auteur correspondant: Mansour Halima,***

***Email: [sabrine.esc@gmail.com](mailto:sabrine.esc@gmail.com)***

**Introduction :**

Dans un univers financier complexe et en perpétuel mouvement, la demande d'information financière est croissante tant sur un plan qualitatif que quantitatif, elle consiste à transmettre une représentation de la réalité économique-financière d'une entreprise. L'audit est une activité qui vise à examiner la qualité de l'information financière, elle applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité, et le fonctionnement de toutes ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes (Bécour & Bouquin, 1996, p. 12).

Mais suite aux scandales financiers qui ont renversé des grandes entreprises d'audit tels que Enron, Worldcom...etc, la qualité de l'audit et plus particulièrement l'indépendance de l'auditeur a été plus que jamais remise en question et l'éthique est revenue au cœur des débats.

plusieurs pays ont mis en œuvre des règles et des lois dans le but de promouvoir l'indépendance des auditeurs et donner plus de crédibilités à leurs travaux, en Algérie, le législateur algérien a essayé de mettre en place des règles et des organisations afin de garantir l'indépendance des commissaires aux comptes algériens, l'article 03 de la loi 10-01 « RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE » stipule que les commissaires aux comptes doivent exercer leur profession en toute indépendance et probité, aussi l'article 15 de la même loi attribue à la chambre nationale des commissaires aux comptes la responsabilité de défendre l'honneur et l'indépendance de leurs membres.

En suivant cette logique nous avons formulé la problématique principale de cette recherche comme suit :

« Quels sont les efforts de l'Algérie afin de renforcer l'indépendance de l'auditeur algérien? »

Afin d'illustrer le contenu de cette problématique, nous allons essayer de répondre aux questions suivantes:

- Quelle est l'indépendance de l'auditeur ?
- Quelle est son importance ?
- Quelles sont les principales variables de l'indépendance?
- Comment ces variables peuvent-elles affecter l'indépendance?

- Quelles sont les lois et réglementations approuvées en Algérie qui affectent l'indépendance des auditeurs?

Afin de mieux cerner notre sujet, il est important de formuler les hypothèses suivantes:

- L'indépendance et la capacité d'un individu à agir avec intégrité et objectivité. Elle est systématiquement mobilisée, tant par les chercheurs que par les législateurs et les praticiens pour expliquer la capacité de l'auditeur à mener une mission de qualité.
- Il existe plusieurs variables qui peuvent influencer l'indépendance comme Les sanctions judiciaires, La concurrence, La rotation des auditeurs (la durée du mandat)...etc. Ces facteurs peuvent avoir une incidence positive ou négative sur l'indépendance de l'auditeur.
- La loi 10-01 relative « RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE » a introduit plusieurs changements dans la profession du commissariat aux comptes, notamment l'indépendance des auditeurs.

### **1. Quelle est l'indépendance ?**

Le dictionnaire Larousse définit l'indépendance comme : « l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel », ou « Caractère de quelqu'un qui ne se sent pas lié ou qui ne veut pas être soumis aux autres, à la discipline morale, aux habitudes sociales...etc »(Larousse).

Dans le domaine financier, et pour garantir l'objectivité de l'auditeur, il est nécessaire que ce dernier fasse preuve d'une indépendance vis à vis l'équipe dirigeante de l'entreprise auditée, (Deangélo, 1981, p. 116) définit l'indépendance de l'auditeur comme « la probabilité qu'un auditeur découvre une infraction dans le système comptable du client et qu'il révèle simultanément compte de cette infraction », il ajoute aussi« pour que l'opinion de l'auditeur ait de la valeur sur le marché financier, l'auditeur doit avoir une certaine

incitation à dire la 'vérité' quand la vérité est une 'mauvaise nouvelle' du point de vue du client ».

Alors, on conclue que l'un des aspects essentiels de l'indépendance est la capacité de l'auditeur de résister à la pression des clients, en donnant des jugements d'une manière objective, libre et claire sans aucune influence que d'autres parties ou facteurs pourraient exercer (Bazerman, Morgan, & Loewenstein, 1997, p. 91).

## **2. Pourquoi est-il si nécessaire de renforcer l'indépendance des commissaires aux comptes ?**

Grâce à l'indépendance on peut assurer le respect des règles et donner une certification de qualité (Prat Dit Hauret, 2003), (Deangélo, 1981) considère l'indépendance comme un caractère fondamental qui assure la confiance. (Richard, 2008, p. 220) dans son article « L'AUDIT EST UN GAGE DE CONFIANCE » définit l'audit comme « le contrôle indépendant de la représentation donnée par les dirigeants de sa position financière à un moment donné, de manière à constituer une base objective et sûre pour la prise de décision des investisseurs », il affirme que l'indépendance de l'auditeur à l'égard des dirigeants est une condition indispensable pour que les contrats de confiance entre actionnaires et dirigeants d'une part et actionnaires et auditeur d'autre part, soient respectés.

Parallèlement, l'étude de (Hottegindre & Lesage, 2009, p. 103) à partir des décisions disciplinaires faites à l'encontre des commissaires aux comptes, conclue que le facteur indépendance représente 32,2 % des causes de non-qualité de l'audit, (Compernelle, 2009, p. 96) a indiqué également que l'indépendance constitue la principale garantie de l'objectivité d'opinion des auditeurs, et « sans indépendance, l'auditeur externe ne pourrait plus assurer son rôle de gardien de la confiance du public dans la qualité des états financiers produits par le management ».

De ce fait, il existe un consensus entre les chercheurs sur l'importance de l'indépendance des commissaires aux comptes afin d'assurer la qualité de l'audit.

**3. Les variables de l'indépendance des auditeurs :** on a étudié six variables :

**3.1.La compétence:**

Vu la complexité et l'importance de la mission du commissaire aux comptes, ce dernier doit être une personne de discernement qui maîtrise plusieurs domaines notamment sur le plan intellectuel, un auditeur compétent doit posséder des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier et pour qu'il soit apte à confronter les différents problèmes et complexités de sa mission. Arens et al. (2012) définissent la compétence comme « le fait d'avoir des connaissances requises pour une tâche ou une fonction précise et la capacité à les mettre en application ». Ces aptitudes et connaissances sont acquises grâce à la formation théorique et pratique qu'il a fait pour l'obtention de l'agrément du commissariat aux comptes ou expert comptable.

Un commissaire aux comptes non compétent ne peut garantir ni la protection suffisante aux actionnaires et aux tiers, ni son indépendance intellectuelle vis-à-vis les gestionnaires et les dirigeant, ainsi, elle permet à l'auditeur à ne pas se retrouver dans une situation d'infériorité technique devant les contrôlés. Donc La décision de l'auditeur d'être dépendant ou indépendant ne peut être prise que si sa compétence lui permet d'accomplir de manière totalement satisfaisante l'ensemble de ses travaux d'audit, il doit disposer de l'expérience et de la formation nécessaires afin de s'assurer une indépendance intellectuelle à l'égard des équipes financières de l'entreprise auditée(Ben Saad & Lesage, 2007, p. 26), plus le niveau d'expérience de l'auditeur est élevé, mieux il est capable d'apprécier la complexité d'une situation(Gandja & Yanat, 2016, p. 83).

Afin de faire face à ces besoins, l'Etat algérien a créé l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable chargé de la formation des professionnels comptables (experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés), aussi il a fixé par voie réglementaire les conditions et les diplômes universitaires nationales et étrangères ouvrant droit au concours d'accès à cet institut ou aux instituts agréés par le Ministre chargé des Finances,dans le but d'unifier et d'améliorer la qualité de la formation des professionnels comptables.

### **3.2. La concurrence:**

La concurrence dans le marché de l'audit peut être un élément compromettant l'indépendance des auditeurs, il existe deux situations de concurrence : une concurrence faible et une concurrence excessive, plusieurs recherches ont été réalisées afin d'étudier l'impact de la concurrence sur l'indépendance de l'auditeur comme l'étude de Shockley (1981), Knapp (1985) et autres.

L'étude de (Shockley, 1981, pp. 797-798) sur les facteurs influençant l'indépendance perçue des auditeurs, suggère que le niveau de concurrence entre les cabinets d'audit est la variable expérimentale la plus importante qui affecte cette indépendance, parce qu'elle augmente la possibilité de remplacer un auditeur par un autre plus complaisant, en cas de désaccord avec les dirigeants de l'entreprise auditée, et afin de garder leur mandat, les auditeurs sont incités à se montrer plus complaisant, la chose qui réduit l'indépendance perçue des auditeurs. L'étude présentée par (Knapp, 1985, pp. 208-209) n'exclut pas l'existence d'une corrélation négative entre le niveau de l'indépendance des auditeurs et le niveau de concurrence dans le marché d'audit, mais pas avec la même importance proposée par Shockley (1981), il suggère qu'un niveau élevé de concurrence sur le marché d'audit augmente légèrement la probabilité qu'un conflit sera résolu en faveur du client, ainsi, dans l'étude réalisée par (Nur Barizah, Abdul Rahman, & Abdul Rashid, Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions, 2005, p. 819), la concurrence est placée en troisième position après la taille du cabinet d'audit et les honoraires d'audit parmi les facteurs les plus importants influant l'indépendance de l'auditeur. Cependant, pourtant le désaccord entre les chercheurs sur le degré d'influence, ils s'accordent sur l'impact négatif de la concurrence sur l'indépendance de l'auditeur.

Le marché d'audit algérien connaît une forte concurrence, notamment entre les grands cabinets comptables internationaux opérant en Algérie comme les « BIG 4 », cependant l'audit légal reste exclusif aux cabinets algériens. L'Article 12 de la loi 10-01 susvisée stipule que « 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 », alors le législateur donne la liberté aux professionnels de choisir la forme juridique qui leur convient entre trois

formes : un bureau unique, une société ou un groupement ; Dans le cas d'une société (art46) , les experts comptables et les commissaires aux comptes ne peuvent constituer que 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, ainsi l'article 08 de la même loi exige la nationalité algérienne comme une condition indispensable afin d'exercer la profession d'un commissaire aux comptes ou expert comptable. Alors, la concurrence dans le marché d'audit légale en Algérie se limite entre les bureaux, les sociétés et les groupements de nationalité algérienne, de ce fait, la loi 10-01 a protégé d'une manière indirecte les cabinets d'audit algériens de la forte concurrence des cabinets d'audit internationaux dans le domaine de l'audit légale, d'autre part, les conditions et les réglementations mises en place afin d'organiser la profession du commissariat aux comptes en Algérie peuvent minimiser et contrôler le nombre des professionnels comptables.

Pourtant les aspects négatifs d'une forte concurrence dans le marché d'audit sur l'indépendance de l'auditeur, parce qu'elle incite les auditeurs à réduire la qualité de leurs vérifications par la réduction de l'étendue de leurs interventions, en acceptant des méthodes comptables non autorisées ou l'émission d'une opinion en faveur du client, dans le but de garder leurs mandats (Prat dit Hauret, 2003, pp. 112-113), le législateur ne peut pas éliminer la concurrence la chose qui peut nuire à la profession d'audit, selon Shockley (1981), une concurrence faible permet aux sociétés d'audit d'avoir plus d'influence dans l'établissement des principes et les politiques comptables.

### **3.3. Les sanctions judiciaires:**

Plusieurs auteurs ont étudié l'impact des sanctions judiciaires sur le comportement éthique dans le domaine d'audit comme Nichols et Price (1976), Noreen 1988, Shafer (1999)...etc. (Prat dit Hauret, 2003, p. 115) définit les sanctions judiciaires comme : « une réponse au danger créé par une organisation qui chercherait à être auditée pour la forme sans que l'audit réalisé ait une véritable substance », elles peuvent être civiles, pénales ou disciplinaires.

(Noreen, 1988, p. 369) indique que les sanctions jouent un rôle essentiel dans la motivation des comportements éthiques, il considère

les sanctions comme un mécanisme de renforcement du code de l'éthique, selon lui un code de l'éthique serait appliqué en récompensant le respect des règles et en punissant les infractions, Ce mécanisme ne fonctionne que lorsque les conséquences d'une prise en flagrant délit sont très importantes si non il ne y'aura pas de dissuasion efficace. (Shafer, Morris, & Ketchand, 1999, p. 97) a souligné à son tour l'importance des sanctions à travers une étude empirique porte sur la perception des auditeurs de l'efficacité des sanctions judiciaires comme incitant à exercer un jugement indépendant face à la pression exercée par les clients pour obtenir des rapports financiers agressifs, les conclusions de cette étude confirment que l'impact du risque de litige sur les intentions morales étaient importants, ce qui indique que les sanctions judiciaires sont perçues comme un moyen de dissuasion contre les comportements contraires à l'éthique.

Selon (Nichols & Price, 1976, pp. 343-346), la soumission de l'auditeur aux pressions de la direction est liée à deux facteurs principaux : les avantages et les couts perçus par les deux parties à la suite d'une violation des normes professionnelles, ces coûts potentiels peuvent être internes sous la forme d'un sentiment de culpabilité résultant d'une action inappropriée, ou externes, sous la forme de sanctions administrées par des tiers (tribunaux, SEC, comités d'éthique, etc.). Dans les cas où les coûts potentiels dépassent les bénéfices, pour l'une ou l'autre partie, il semble peu probable que le comportement opportuniste soit adopté. Alors le meilleur moyen pour améliorer l'indépendance de l'auditeur en diminuant la pression exercée par l'entreprise auditée sur l'auditeur, est d'augmenter le coût d'un comportement inapproprié et déviant par rapport aux normes de comportement professionnel en prononçant des sanctions strictes et dures.

De ce fait le niveau d'indépendance perçue par les utilisateurs de l'information comptable et financière est positivement lié au degré des sanctions judiciaires prononcées contre les auditeurs corrompus. En Algérie, on assiste depuis quelques années à un accroissement du nombre des actions sur la responsabilité contre les commissaires aux comptes non seulement en matière de responsabilité civile mais aussi pénale et disciplinaire, selon les termes de l'article 59 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 « Le commissaire aux comptes à une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats ».

Que veut-il dire par une responsabilité de moyen et une responsabilité de résultat ?

La responsabilité de moyens, « consiste pour le débiteur à s'engager, à l'égard de son créancier, à employer les moyens appropriés pour accomplir une obligation, sans pour autant en garantir la bonne fin, et en cas de litige, le créancier devra rapporter la preuve que l'inexécution de l'obligation est due a une faute du débiteur »(Mercier & Merle, 2008, p. 273).

La responsabilité de résultat, « consiste pour le débiteur à procurer à son créancier un résultat précis. En cas de litige, l'inexécution de l'obligation fait présumer la faute du débiteur qui, pour s'exonérer de sa responsabilité, devra apporter la preuve que le non accomplissement de son obligation est due a une cause qui ne lui est pas imputable. »(Mercier & Merle, 2008, p. 273).

La loi 10-01 prévoit trois types de responsabilités:

- La responsabilité civile, selon l'article 61 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 « 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'infractions aux dispositions de la présente loi. »

Les éléments constitutifs de cette responsabilité civile suppose que le commissaire aux comptes commis une faute et que cette faute cause un préjudice et qu'un lien de causalité existe entre cette faute et le dommage subi.

- Responsabilité pénale, selon l'article 62 de la loi 10-01 précité « La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale».

Les infractions pénales sont classées selon leur gravité, en premier lieu : le crime, le délit, après la contravention.

- Responsabilité disciplinaire, selon l'article 63 de la loi 10-01 « 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 leurs fonctions. »

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 et la radiation du tableau.

### **3.4. La rotation des auditeurs (la durée du mandat):**

Les études sur la relation entre la durée du mandat des auditeurs et leur indépendance donnent des avis contradictoires, même si elle semble plutôt négative. (Johnson, Khurana, & Reynolds, 2002, p. 638) définissent la durée du mandat des auditeurs comme « La période pendant laquelle est maintenue la relation entre une société et ses auditeurs ».

En Algérie la durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans (03) renouvelable une (01) fois « Article 27 de la loi 10-01 », c'est-à-dire la relation contractuelle entre le commissaire aux comptes et l'entreprise auditée ne peut en aucun cas excéder les six ans, donc le législateur algérien part dans le sens qu'à mesure que la durée du contrat s'allonge, l'indépendance du commissaire aux comptes diminue. Plusieurs auteurs défendent cette hypothèse ils suggèrent qu'après une longue association avec un client, l'auditeur peut devenir moins exigeant et moins enclin à utiliser des procédures d'audit innovantes, ou peut ne pas maintenir une attitude de scepticisme professionnel. L'étude de (Nur Barizah & Ahmad, 2009, p. 135) sur les facteurs affectant l'indépendance de l'auditeur tels que perçus par les comptables Malaisiens, classe la durée du mandat en quatrième position parmi six facteurs en fonction de leur degré d'importance, les comptables Malaisiens ont tendance à estimer que l'indépendance de l'auditeur peut être plus facilement compromise lorsque la durée du service fourni par ce dernier pour un client donné est plus longue que lorsque la durée du service est plus courte. Les résultats de l'étude de (Deis & Giroux, 1992, pp. 465-464) confirment aussi la corrélation négative entre la durée du mandat et l'indépendance de l'auditeur, ils affirment que l'indépendance perçue de l'auditeur diminue lorsqu'on augmente la durée du contrat. Parallèlement la conclusion de l'étude de (Chihi & Casta, 2014, p. 21) révèle l'importance de la rotation des auditeurs dans l'amélioration de la qualité de l'audit parce qu'elle aide à réduire l'influence des clients sur les auditeurs, en favorisant le mode volontaire par rapport au régime obligatoire.

Mais le législateur algérien a négligé les aspects positifs d'une longue durée contractuelle, parce qu'on ne peut pas nier que la qualité de l'audit augmente avec la durée du mandat, Shockley 1981 suggère que les longs mandats d'audit aident le cabinet d'audit à mieux connaître et comprendre la situation et les spécificités du client (les opérations, le système comptable et la structure de contrôle interne) et du marché par la répétition des missions d'audit, donc la mission d'audit devient plus efficace et moins coûteuse et le cabinet d'audit devient moins dépendant du client et mieux à même de résister à la pression des clients, (Johnson, Khurana, & Reynolds, 2002, p. 654) affirment que le manque de connaissances spécifiques au client pendant les premières années de la mission diminue la probabilité de détecter des erreurs et des inexactitudes importantes, les résultats de l'étude empirique de (Ghosh & Moon, 2005, p. 609) confirment que de nombreux acteurs du marché des capitaux considèrent que l'allongement de la durée du mandat des auditeurs a un impact favorable sur la qualité de l'audit, parce que les états financiers sont perçus comme plus fiables pour les entreprises dont les auditeurs sont en poste depuis plus longtemps, ils suggèrent que l'imposition de limites obligatoires à la durée de la relation entre l'auditeur et le client pourrait imposer des coûts imprévus aux acteurs du marché des capitaux.

D'autre part, l'étude empirique de (Shockley, 1981, p. 798) sur les facteurs influençant la perception de l'indépendance de l'auditeur donne peu d'importance au facteur de la durée du mandat, les résultats de l'étude affirment qu'il n'existe aucune corrélation entre les mandats de longue durée et l'indépendance perçue de l'auditeur, il suggère que toute mesure politique prise pour réduire la durée moyenne du mandat des auditeurs peut avoir peu d'effet positif sur la perception de l'indépendance des auditeurs, donc Il est possible que des mesures alternatives soigneusement sélectionnées puissent avoir un effet positif net, par exemple, des procédures de contrôle interne plus strictes pour les cabinets d'audit, portées à la connaissance des tiers, pourraient réduire l'effet négatif sans détruire les aspects positifs de la durée du mandat.

Ces divergences d'opinions conduisent à affirmer que la rotation a un impact positif ou négatif sur l'indépendance selon certains chercheurs et néant selon d'autres.

### **3.5. Les honoraires d'audit :**

Le montant des honoraires de l'auditeur est fixé sur la base d'un barème pour certains pays et libre pour d'autres, l'article 37 de la loi 10-01 susvisé prévoit que les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, il ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par l'entreprise ou l'organisme concerné.

L'article 59 de la loi 10-01 stipule que " Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats." Alors, l'auditeur est tenu de mobiliser tous les moyens matériels et humains nécessaires pour mener à bien sa mission d'une part, et d'autre part, il a le droit de percevoir des honoraires qui correspondent à ces charges pendant toute la durée de la mission, comme stipulé à l'article 08 du décret 11-32 «Les délais et moyens à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes pour la prise en charge de la mission doivent correspondre à des honoraires appropriés qui font l'objet d'une évaluation financière de la mission pour une période de trois exercices successifs correspondant au mandat de commissariat aux comptes et ce, sous réserve du maintien des critères de base ayant servi à l'évaluation initiale"

Une juste rémunération des travaux des auditeurs est légitime et ne pose aucun problème, mais une rémunération très élevée ou très faible met en cause les travaux de l'auditeur.

Dans le cas où les honoraires seraient trop faibles, l'auditeur ne pourra pas couvrir les dépenses nécessaires à la mission de contrôle, ce qui affecte la qualité de l'audit, (Gandja & Yanat, 2016, pp. 83-87) indiquent qu'un montant d'honoraires très faible augmente le risque de non détection et d'un manque d'intérêt chez l'auditeur, cela n'est dans l'intérêt ni de l'auditeur ni de l'audité ni les utilisateurs des états financiers.

D'autre part, une rémunération très élevée pose le problème de l'indépendance perçue des auditeurs, parce que lorsque les honoraires d'audit représentent une proportion importante du total des honoraires du cabinet d'audit, l'auditeur peut devenir dépendant financièrement de son client, et afin d'éviter la perte de ces honoraires importants, il est susceptible de céder à certaines pressions exercées par les dirigeants de l'entreprise auditée, lesquels le menacent par exemple de changer de

cabinet s'il révèle certaines défaillances comptables. L'étude de (Gul, 1991, pp. 168-169) a met en évidence l'importance du montant des honoraires d'audit, ses résultat confirment la relation négative entre le montant des honoraires d'audit et la capacité des auditeurs à résister à la pression de l'entreprise auditée, ainsi, il insiste sur la nécessité de la mise en place des mesures politiques par les autorités compétentes afin de réduire les effets négatives des montants élevés des honoraires d'audit sur l'indépendance perçue des auditeurs. L'étude de (Nur Barizah & Ahmad, 2009, p. 136) confirment non seulement la relation négative entre l'indépendance de l'auditeur et le montant de ses honoraires, mais aussi elles le classent comme le facteur d'influence le plus important entre les six facteurs étudiés.

Néanmoins les résultats de l'étude de (Barkess, Simnett, & Urquhart, 2002, p. 21) nient la relation entre les honoraires de l'auditeur et son indépendance, ils n'ont pu identifier aucun cas de dépendance à l'égard des honoraires qui aurait pu compromettre l'indépendance de l'auditeur, les même résultats ont était prouvés par Craswell et al (2002) et Reynolds et Francis (2000).

Alors entre les deux extrêmes, une rémunération très faible qui peut diminuer la qualité de l'audit selon quelques chercheurs et une rémunération très élevée qui peut influencer négativement l'indépendance des auditeurs selon les résultats de quelques études (comme elle peut ne pas avoir aucun effet sur leur indépendance selon d'autres chercheurs), La solution viendrait du législateur qui veille à l'intérêt général en protégeant l'auditeur et l'audité par la mise en place des mécanismes nécessaires afin de minimiser les effets négatifs des honoraires non appropriés, parce que le terme « les honoraires appropriés » cité dans l'article 08 du décret 11-32 susvisé ne suffira pas pour garantir une juste rémunération dans le but de protéger l'indépendance de l'auditeur vis-à-vis les dirigeants de l'entreprise auditée.

### **3.6. La fourniture des services de non audit (NAS) « Non Audit Services » ou (MAS) « Management Advisory Services » :**

Les services autres que la certification des comptes fournis par les auditeurs externes est un facteur cité dans la littérature comme ayant un impact sur l'indépendance des auditeurs et la qualité de l'audit. En plus de la fourniture des services d'audit, un bureau d'audit peut fournir

d'autres services tels que : « l'établissement de la comptabilité et des états financiers, conception et mise en œuvre des systèmes technologiques d'information financière, services d'évaluation, conseil juridique, résolution de litiges pour le compte du client ou encore dans le recrutement de cadres de haut niveau » (Ben Saad & Lesage, 2007, p. 12).

Ces services ont tendance à être considérés par les autorités de réglementation dans plusieurs pays comme les États-Unis comme une menace pour l'indépendance des auditeurs, parce qu'ils nécessitent souvent une relation étroite avec la direction de l'entreprise auditée, la raison pour laquelle ils ont instauré la SEC « Security and Exchange Commission » à partir de l'année 2001 dans le but de minimiser l'impact négative de ce facteur sur l'indépendance des auditeurs. Cette loi oblige les entreprises clientes à publier dans leurs déclarations annuelles le montant des honoraires des services de non-audit versés à leurs auditeurs, cette procédure vise à informer les investisseurs des raisons qui poussent les auditeurs à compromettre leur indépendance, elle estime que l'information sur les honoraires de non-audit permettra aux investisseurs de mieux juger le degré d'indépendance réelle des auditeurs. Mais plusieurs auteurs comme (Dopuch, King, & Schwartz, 2003, pp. 107-112) ont remis en cause cette procédure, les résultats de leur expérimentation vont à l'encontre des attentes du législateur qui fait l'hypothèse que la communication des honoraires de non-audit peut permettre d'évaluer l'indépendance de fait des auditeurs.

En Algérie, le législateur s'est contenté de citer les cas d'incompatibilité et d'interdiction dans le « CHAPITRE IX » intitulé « INCOMPATIBILITES ET INTERDICTIONS » de loi 10-01 susvisée, selon l'article 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 ans après la cessation de son mandat. »

Ainsi, l'article 37 de la même loi stipule qu'en dehors des honoraires et des débours engagés dans le cadre de la mission du commissariat aux comptes, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération, ni avantage, sous quelque forme que ce soit.

Alors le législateur algérien interdit aux commissaires aux comptes d'effectuer autres missions hors la mission du contrôle des comptes, dans le but minimiser les effets négatives des la fourniture des services autres que l'audit sur l'indépendance des auditeurs, certains auteurs confirment l'existence d'une relation négative entre la fourniture des services autres que l'audit et l'indépendance des auditeurs, (Al-Ajmi, 2009, pp. 69-70) a étudié la perceptions des analystes financiers et des analystes de crédit au Bahreïn de l'impact de l'externalisation des tâches d'audit interne à des auditeurs externes sur l'indépendance de ces derniers, les conclusions de l'étude confirment que les utilisateurs des états financiers au Bahreïn perçoivent que la fourniture de services de non audit affecte négativement l'indépendance perçue de l'auditeur, ces résultats sont conformes aux conclusions de Shockley (1981), Knapp (1985) et (Gul, 1991, pp. 168-169), ce dernier justifie les effets négatifs de la fourniture de ce type de services sur l'indépendance de l'auditeur, par la crainte que les auditeurs deviennent en fait des employés du client, ou qu'ils soient placés dans une position de contrôle de leurs propres décisions.

D'autre part, autres chercheurs comme (Antle, Griffin, Teece, & Williamson, 1997, pp. 16-25) n'ont pas trouvé aucune preuve que la fourniture de services autre que l'audit affecte négativement l'indépendance de l'auditeur, par contre ils ont trouvé de nombreuses preuves que ces services apportent une valeur ajoutée pour le cabinet d'audit, ainsi, ils affirment qu'ils peuvent contribuer à l'amélioration de

la qualité de l'audit, parce qu'elle permet à l'auditeur à mieux connaître l'entreprise auditée.

Alors l'interdiction absolue de la fourniture des services autres que l'audit peut priver l'auditeur et l'entreprise auditée des avantages de ce type de services, donc au lieu d'interdire tout type de services autres que l'audit, il valait mieux autoriser certains d'entre eux et mettre en place des mécanismes pour les contrôler afin de minimiser leurs effets négatives sur l'indépendance de l'auditeur.

#### **4. Méthodologie de Recherche:**

La démarche méthodologique retenue pour réaliser ce travail est à la fois descriptive, comparative et analytiques. Pour cela, nous avons présenté des définitions de l'indépendance de certains chercheurs et son importance pour garantir la qualité des rapports émis par les auditeurs, en suite nous avons identifié les principaux variables de l'indépendance, en étudiant leur influence sur cette dernière du point de vu des chercheurs, en présentant les résultats de leurs études, aussi nous avons essayé d'analyser les textes législatifs algériens notamment les articles de loi 10-01 et leur rôle dans le renforcement de chaque variable.

#### **5. Résultats de la recherche:**

- Tous les chercheurs admettent que garantir un haut niveau d'indépendance de l'auditeur améliore la qualité de l'audit.
- Les résultats des études et recherches menées par des chercheurs de différents pays confirment que le concept d'indépendance est un concept relatif qui diffère selon des facteurs internes et externes, nous avons constaté des résultats différents non seulement d'un pays à l'autre mais aussi lorsque l'échantillon d'étude diffère dans le même pays.
- Il y a des efforts considérables entrepris par l'Etat algérien pour développer la profession d'auditeur en Algérie, mais ils ne sont pas suffisants.
- Quelle que soit la politique adoptée par les législateurs, elle comportera des avantages et des inconvénients, et les efforts restent consacrés à la recherche des solutions les plus appropriées en fonction des particularités de chaque pays dans

le but d'assurer le plus grand degré d'indépendance des auditeurs et ainsi assurer la qualité des rapports résultant du processus d'audit.

## **6. conclusion**

La profession d'audit comptable en Algérie souffre d'un retard dans la promulgation des lois et règlements, ainsi que dans leur application sur le terrain, par exemple la loi 10-01 prévoit la création d'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable chargé de la formation des professionnels comptables (experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés) comme on a cité auparavant, mais cette étape, qui est considérée comme une étape très importante afin de promouvoir le niveau de formation Dans le domaine de la comptabilité, a connu un gros retard jusqu'à ce jour.

Par conséquent, l'État algérien doit donner plus d'importance à la profession d'audit comptable comme outil de base dans le développement de l'économie nationale, parce que l'audit est une mission d'intérêt social, l'auditeur légal ou commissaire aux comptes a pour mission d'attester que les comptes de l'entreprise auditée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière, il doit fournir un avis sur la fidélité de ces comptes, destinés à diverses parties aux intérêts parfois divergents: le public, les créanciers, les actionnaires à l'intérieur et à l'extérieur du pays. L'indépendance est parmi les facteurs les plus importants qui peuvent garantir la qualité des rapports émis par les auditeurs algériens, Celle-ci doit être soutenue et améliorée, à travers la promulgation et la mise en œuvre de lois et règlements garantissant l'indépendance des auditeurs en adoptant les études académiques et les expériences d'autres pays comme référence. Et afin de mieux cerner le cas algérien nous proposons une étude ampérique pour étudier le lien entre les variables de l'indépendance et l'indépendance perçue par les utilisateurs de l'information comptables en Algérie.

## 7. Référence :

1. Al-Ajmi, J. (2009). *Audit firm, corporate governance and audit quality: evidence from Bahrain*, *Advances in Accounting. Incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 25 , pp. 64-74.
2. Antle, R., Griffin, P. ..., Teece, D., & Williamson, O. E. ( 1997). *An economic analysis of auditor independence for a multi-client, multi-service public accounting firm*. CA:The Law & Economics Consulting Group Inc .
3. Barkess, L., Simnett, R., & Urquhart, P. (2002). *The effect of client fee dependence on audit independence*. *Australian accounting review*, VOL. 12 NO. 3 , pp. 15-22.
4. Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997). *The Impossibility of Auditor Independence*. *Sloan Management Review* .
5. Bécour, J.-C., & Bouquin, H. (1996). *Audit Opérationnel, Efficacité, Efficience ou sécurité*. Paris: Ed. Economica.
6. Ben Saad, E., & Lesage, C. (2007). *Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur*. 28 ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers .
7. Chihi, H., & Casta, J.-F. (2014, May ). *la rotation de l'auditeur et la qualité de l'audit : une méta-analyse*,. *les comptabilités de la société du calcul* .
8. Compernelle, T. (2009 ). *La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audi*. *Association Francophone de Comptabilité " Comptabilité - Contrôle - Audit"* , pp. 91-116.
9. Deangélo, L. E. (1981, janvier). *auditor independence"low bailing" and disclosure regulation*. *Journal of accounting and Economics*3 , pp. 183-199.
10. Deis, D., & Giroux, G. ( 1992). *Determinants of audit quality in the public sector* . *The Accounting Review*, vol. 67, n° 3 , pp. 462-479.

11. Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2003). *Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation*. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20, n° 1 , pp. 79-114.
12. Gandja, S. V., & Yanat, Z. (2016). *audit légale et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement*. *Recherches en Sciences de Gestion* , pp. 77-102.
13. Ghosh, A., & Moon, D. (2005). *Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality*. *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 2 , pp. 585-612.
14. Gul, F. (1991). *Size of audit fees and perceptions of auditors' ability to resist management pressure in audit conflict situations*. *ABACUS*, Vol. 27, No. 2 , pp. 162-172.
15. Hottegingre, G., & Lesage, C. (2009). *un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marchés de l'audit en France*. *Association Francophone de Comptabilité « Comptabilité - Contrôle - Audit »* , pp. 87-112.
16. Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). *Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports*. *Contemporary Accounting Research*, 19(4) , pp. 637-660.
17. Knapp, M. C. (1985). *Audit Conflict : An Empirical Study on the perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure*. *The accounting Review* , pp. 202-211.
18. Larousse, d. (n.d.). *dictionnaire larousse*. Retrieved avril 01, 2020, from <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/>
19. Mercier, A., & Merle, P. (2008). *Audit et commissariat aux comptes « guide de l'auditeur et l'audité » 2009-2010*. France: Edition Francis Lefebvre.
20. Nichols, D. R., & Price, K. H. (1976, Apr ). *the auditor-firm conflict: an analysis using concepts of exchange theory*. *The Accounting Review*, Vol. 51, No. 2 , pp. 335-346.
21. Noreen, E. (1988). *The economics of ethics: A new perspective on agency theory* . *Accounting Organizations and Society*, Vol. 13, No. 4 , pp. 359-369.
22. Nur Barizah, A. B., & Ahmad, M. (2009, november). *Auditor Independence: Malaysian Accountant's Perception*. *International*

- Journal of Business and Management* ,Vol.04 No 12 , pp. 129-141.
23. Nur Barizah, A. B., Abdul Rahman, A. R., & Abdul Rashid, H. M. (2005). *Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions*. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 8 , pp. 804-822.
  24. Prat Dit Hauret, C. (2003, novembre). *l'indépendance du commissaires aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement* ». *Comptabilité- Contrôle - Audit* , pp. 31-58.
  25. Prat dit Hauret, C. (2003). *L'indépendance perçue de l'auditeur*. *Revue française de gestion* 2003/6 no 147 , pp. 105-117.
  26. Richard, C. (2008). *l'audit est une gage de confiance*. *La Découverte « Cahiers libres »* , pp. 219-226.
  27. Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchand, A. A. (1999, January ). *The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 18, Supplement , pp. 85-101.
  28. Shockley, R. A. (1981). *Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis*. *The Accounting Review*, vol.56, N°4 , pp. 785-801.
  29. *Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.*
  30. *Loi n° 91-08 du 27 avril 1991, relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes de comptables agréés.*