

UNIVERSITE MOULOUDE MAMMERI DE TIZI-OUZOU

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Filière des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences

Financières et Comptabilité

Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion

Sujet

**L'audit légal entre les diligences professionnelles et
les besoins informationnels des parties prenantes**

Réalisé par

ZAIDI Mohamed Cherif

Présenté devant le jury composé de

DAHAK Abdennour	Professeur	UMMTO	Président
OUARAB Ali	MCA	UMMTO	Rapporteur
BENAMARA Karima	MCB	UMMTO	Examinatrice

Promotion Juin 2024

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Filière des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences

Financières et Comptabilité

Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion

Sujet

**L'audit légal entre les diligences professionnelles et
les besoins informationnels des parties prenantes**

Réalisé par

ZAIDI Mohamed Cherif

Présenté devant le jury composé de

DAHAK Abdennour	Professeur	UMMTO	Président
OUARAB Ali	MCA	UMMTO	Rapporteur
BENAMARA Karima	MCB	UMMTO	Examinatrice

Promotion Juin 2024

REMERCIEMENTS

Je remercie Dieu tout puissant, de m'avoir donné volonté, force, et patience, pour mener à terme ce travail.

Mes remerciements à mon encadrant M. Ouarab Ali, qui a bien voulu m'encadrer, orienter, et assister, pour mener à bien ce mémoire.

Je remercie les honorables membres du jury d'avoir accepté d'examiner et évaluer ce travail.

Mes remerciements vont aussi aux enseignants de la faculté des sciences économiques, commerciales, et des sciences de gestion, de l'université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, qui n'ont pas épargné d'effort, pour transmettre leur savoir aux étudiants, dont je fais partie.

Mes remerciements à l'ensemble du personnel administratif de l'université.

Enfin, j'adresse mes remerciements à ma famille, mes amis, et à toute personne qui m'a apporté son soutien, et a contribué de près ou de loin à la réalisation et l'aboutissement de ce travail.

DEDICACES

Aux deux êtres les plus chers, sans lesquels je n'aurais pas existé, ceux à qui je dois ma réussite, qui m'ont indéfectiblement et inconditionnellement soutenu, qui ont toujours été présents dans mes joies et mes peines, ma référence, ma mère et l'âme de mon regretté père, pour lesquels j'exprime tout mon amour et ma gratitude.

À mes frères et sœurs qui m'ont toujours apporté leur soutien et encouragement.

À toute personne qui se soucie de ma réussite et qui se reconnaitra à travers ces quelques lignes.

À toute personne qui trouve de l'intérêt à lire ce mémoire.

À vous tous, je dédie ce travail.

Résumé

Il existe un équilibre délicat entre les diligences professionnelles que l'auditeur légal doit rigoureusement appliquer et mettre en œuvre, et les besoins informationnels des parties prenantes, d'où le but de cette recherche qui est de savoir si l'auditeur légal répond à ces besoins informationnels tout en maintenant la qualité et l'intégrité de son travail d'audit. Pour y parvenir nous avons procédé à une revue de littérature, et une recherche documentaire, tout en s'appuyant sur une enquête par questionnaire auprès d'un échantillon de professionnels d'audit légal. Les résultats obtenus révèlent que les diligences professionnelles sont relativement suffisantes pour assurer la fiabilité de l'information financière et répondre aux attentes et besoins informationnels des parties prenantes, et que la qualité de la communication entre l'auditeur légal et les parties prenantes influe sur la perception de la fiabilité et de la transparence de l'information financière.

Mots clés : Audit, Audit légal, Auditeur légal, Commissaire aux comptes, Certification, Information financière, Diligences professionnelles, Parties prenantes, Besoins informationnels, Normes Algériennes d'Audit (NAA), Normes internationales d'audit.

Abstract

There is a delicate balance between the professional due diligence that the statutory auditor must rigorously apply and implement, and the informational needs of stakeholders, hence the aim of this research which is to know whether the statutory auditor meets these informational needs while maintaining the quality and integrity of his audit function. To achieve this objective, we carried out a literature review and a documentary search, while relying on a questionnaire survey of a sample of statutory audit professionals. The results reveal that professional due diligence is relatively sufficient to ensure the reliability of financial information and to meet the expectations and informational needs of stakeholders, and that the quality of communication between the statutory auditor and stakeholders influences the perception of the reliability and transparency of financial information.

Keywords: Audit, Statutory audit, Statutory auditor, Certification, Financial information, Due diligence, Stakeholders, Informational needs, Algerian standards on auditing, International Standards on Auditing (ISA).

ملخص

يوجد توازن حساس بين الواجبات المهنية التي يجب على المدقق القانوني تطبيقها وتنفيذها بدقة، والإحتياجات المعلوماتية لأصحاب المصلحة، ومن هنا كان الهدف من هذا البحث المتمثل في معرفة ما إذا كان المدقق القانوني يلبي هذه الإحتياجات المعلوماتية مع الحفاظ على جودة ونزاهة عمله في التدقيق. وللوصول إلى ذلك، أجرينا مراجعة للأدبيات وبحثًا وثائقيًا، مع الإعتماد على إستبيان إستقصائي لعينة من مهنيي التدقيق القانوني. حيث كشفت النتائج أن الواجبات المهنية كافية نسبيًا لضمان مصداقية المعلومات المالية وتلبية متطلبات أصحاب المصلحة وإحتياجاتهم من المعلومات، وأن جودة التواصل بين المدقق القانوني وأصحاب المصلحة تؤثر على إدراك مصداقية المعلومة المالية وشفافيتها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق القانوني، المدقق القانوني، محفظ الحسابات، المصادقة، المعلومة المالية، الواجبات المهنية، أصحاب المصلحة، إحتياجات المعلومات، معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية.

LISTE DES TABLEAUX

N°	Titre du tableau	Page
Tableau N°01	Récapitulatif synthétisant l'évolution de l'audit	7
Tableau N°02	Principales définitions d'un audit de qualité	16
Tableau N°03	Qui est la partie prenante « stakeholder » ? Chronologie	63
Tableau N°04	Les attentes des parties prenantes envers les entreprises	69
Tableau N°05	Genre des répondants	74
Tableau N°06	Age des répondants	75
Tableau N°07	Diplôme des répondants	75
Tableau N°08	Qualité des répondants	76
Tableau N°09	Expérience professionnelle des répondants	77
Tableau N°10	Qualité de formation du CAC	77
Tableau N°11	Formation des postulants pour le titre de CAC	78
Tableau N°12	Formation continue des CAC	79
Tableau N°13	Bénéfice de formation des CAC par la CNCC	80
Tableau N°14	Formation de qualité du CAC et son effet sur les diligences	81
Tableau N°15	Mise en œuvre des diligences	81
Tableau N°16	Moyens pour la mise en œuvre des diligences	82
Tableau N°17	Tableau croisé, Expérience professionnelle / Moyens pour la mise en œuvre des diligences	82
Tableau N°18	Compréhension des normes NAA	83
Tableau N°19	Accomplissement de la mission du CAC avec diligences	83
Tableau N°20	Accomplissement de la mission du CAC avec un sens de responsabilité	84
Tableau N°21	Le CAC et la détection d'erreurs et falsification	85
Tableau N°22	Le CAC et la résolution des problèmes et incohérences détectés	86
Tableau N°23	Protection du CAC	86
Tableau N°24	Détection de l'implication du CAC dans des actes illégaux	87
Tableau N°25	Attention apportée des CAC envers le code de déontologie et l'éthique	88
Tableau N°26	Révision du code de déontologie	89
Tableau N°27	Rapport du CAC et besoins informationnels	90
Tableau N°28	Tableau croisé : Expérience professionnelle / Rapport du CAC et besoins informationnels	90
Tableau N°29	Etalement en détail du rapport du CAC	91
Tableau N°30	Le rapport du CAC et aspects informationnels	91
Tableau N°31	Attente des dirigeants du CAC	92
Tableau N°32	Exploitation du rapport d'audit par les stakeholders	93
Tableau N°33	Exigences informationnelles des stakeholders	94

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°34	Obtention des informations demandées par le CAC	94
Tableau N°35	Pressions subies par le CAC des stakeholders	95
Tableau N°36	Qualité d’audit et contenu informationnel du rapport d’audit légal	96

LISTE DES FIGURES

N°	Titre de la figure	Page
Figure N°01	Typologie de l’audit	11
Figure N°02	Liens entre les risques d’audit	13
Figure N°03	Phases d’une mission d’audit légal	60
Figure N°04	Parties prenantes de l’entreprise (Modèle simplifié de Freeman)	62
Figure N°05	Genre des répondants	74
Figure N°06	Age des répondants	75
Figure N°07	Diplôme des répondants	76
Figure N°08	Qualité des répondants	76
Figure N°09	Expérience professionnelle des répondants	77
Figure N°10	Qualité de formation du CAC	78
Figure N°11	Formation des postulants pour le titre de CAC	79
Figure N°12	Formation continue des CAC	79
Figure N°13	Bénéfice de formation des CAC par la CNCC	80
Figure N°14	Formation de qualité du CAC et son effet sur les diligences	81
Figure N°15	Mise en œuvre des diligences	81
Figure N°16	Moyens pour la mise en œuvre des diligences	82
Figure N°17	Compréhension des normes NAA	83
Figure N°18	Accomplissement de la mission du CAC avec diligences	84
Figure N°19	Accomplissement de la mission du CAC avec un sens de responsabilité	84
Figure N°20	Le CAC et la détection d’erreurs et falsification	85
Figure N°21	Le CAC et la résolution des problèmes et incohérences détectés	86
Figure N°22	Protection du CAC	87
Figure N°23	Détection de l’implication du CAC dans des actes illégaux	87
Figure N°24	Attention apportée des CAC envers le code de déontologie et l’éthique	88
Figure N°25	Révision du code de déontologie	89
Figure N°26	Rapport du CAC et besoins informationnels	90
Figure N°27	Etalement en détail du rapport du CAC	91
Figure N°28	Le rapport du CAC et aspects informationnels	92
Figure N°29	Attente des dirigeants du CAC	92
Figure N°30	Exploitation du rapport d’audit par les stakeholders	93
Figure N°31	Exigences informationnelles des stakeholders	94
Figure N°32	Obtention des informations demandées par le CAC	95
Figure N°33	Pressions subies par le CAC des stakeholders	95
Figure N°34	Qualité d’audit et contenu informationnel du rapport d’audit légal	96

LISTE DES ANNEXES

N°	Titre de l'annexe
Annexe N°01	Questionnaire de l'étude empirique
Annexe N°02	Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes
Annexe N°03	Arrêté du 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes
Annexe N°04	Modèle de lettre de mission
Annexe N°05	Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable
Annexe N°06	Modèle de lettre de la direction (lettre d'affirmation sur les comptes annuels)

LISTE DES ABREVIATIONS

Abréviation	Signification
AFNOR	Association Française de Normalisation
CAC	Commissaire Aux Comptes
CJD	Centre des Jeunes Dirigeants
CN	Conseil National
CNC	Conseil National de Comptabilité
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France)
CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes (Algérie)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPA	Chartered Professional Accountant
CRD	Centres de Recherche et de Développement
CSOEC	Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
EPIC	Établissement Public à caractère Industriel et Commercial
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	Institut international de l'Audit Social
IBM	International Business Machines
IFA	Institut Français des Administrateurs
IFAC	International Federation of Accountants
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
IRE	Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISA	International Standards on Auditing
NAA	Normes Algériennes d'Audit
ORSE	Observatoire de la Responsabilité Sociétale des Entreprises
PME	Petite et Moyenne Entreprise
SEC	Securities and Exchange Commission
SNC	Société Nationale de Comptabilité
SOX	Sarbanes-Oxley
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I Présentation générale de l’audit légal	5
1. Cadre conceptuel et théorique de l’audit	5
2. Qualité de l’audit légal	14
3. Commissariat aux comptes en Algérie, aperçu et ancrage juridique.....	25
Chapitre II Diligences professionnelles et besoins informationnels.....	38
1. Missions et diligences du commissaire aux comptes	38
2. Démarche d’une mission d’audit légal	52
3. Parties prenantes « Stakeholders » et leurs besoins informationnels	61
Chapitre III L’audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire.....	72
1. Méthodologie de l’étude	72
2. Analyse des données, interprétation des résultats et propositions.....	74
Conclusion générale.....	100

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale

L'audit légal, en tant que processus important d'examen et de vérification des états financiers d'une organisation, joue un rôle déterminant dans la préservation de la transparence et de la fiabilité des informations financières produites par cette organisation. Au cœur de ce processus se trouve un équilibre délicat qui engendre une tension entre les diligences professionnelles mises en œuvre par l'auditeur légal, et les besoins informationnels variés des parties prenantes « stakeholders ». Cette tension qui existe entre ces deux aspects soulève une problématique centrale que nous allons aborder ci-après.

D'une part, les parties prenantes, qu'elles soient actionnaires, dirigeants, investisseurs, créanciers, banques, administrations de l'Etat, ou autres, ont des exigences et des attentes croissantes en termes de transparence et de qualité de l'information financière fournie par les différentes entités. En effet, elles dépendent largement des états financiers audités sur la base desquels elles prennent des décisions éclairées concernant leurs investissements, leurs prêts ou leurs transactions commerciales, ou bien leurs droits. C'est ainsi qu'elles exigent des informations bien précises, complètes et fiables pour évaluer la santé financière et la performance d'une entité à laquelle ces parties prenantes s'intéressent, ainsi que pour identifier les risques potentiels qui la guettent et qui menaceraient sa continuité d'exploitation.

D'autre part, les auditeurs légaux, autrement dit, les commissaires aux comptes, sont dans l'obligation de respecter des normes professionnelles strictes, observer la législation et la réglementation en vigueur, et mener leur mission légale avec intégrité, objectivité et indépendance. Leur mission principale est de fournir une assurance raisonnable que les états financiers d'une entreprise sont exempts d'erreurs significatives, qu'ils respectent les principes comptables applicables et qu'ils reflètent fidèlement la situation financière et les résultats de l'entité ou l'organisation. Pour ce faire, les commissaires aux comptes, aussi diligents que prudents, doivent suivre les procédures d'audit rigoureusement et se conformer strictement aux normes d'audit, ce qui pourrait éventuellement limiter la portée de leur examen et l'étendue des informations qu'ils peuvent fournir aux parties prenantes.

Problématique de recherche

La **question centrale**, qui constitue la problématique de notre travail, est : **est-ce que l'auditeur légal répond aux différents besoins informationnels des parties prenantes, tout en respectant ses diligences professionnelles et en maintenant la qualité et l'intégrité de son travail d'audit ?** Cette problématique souligne la nécessité d'un dialogue continu entre les auditeurs, les entités, et les parties prenantes pour trouver un équilibre optimal entre les attentes en matière d'information et les contraintes professionnelles et ce, afin de renforcer la confiance des différents stakeholders dans le processus d'audit légal, et dans la qualité des informations financières.

Des **questions subsidiaires** découlent de cette problématique et ce, comme suit :

1- Les diligences professionnelles en matière d'audit légal sont-elles relativement suffisantes pour assurer la fiabilité de l'information financière, et répondre aux besoins informationnels des parties prenantes ?

Introduction générale

2- La perception de la fiabilité et de la transparence de l'information financière est-elle impactée par la qualité de la communication entre l'auditeur légal et les parties prenantes ?

Hypothèses de recherche

Ces questions posées nous conduisent à la formulation des hypothèses de recherche suivantes :

H1. Les diligences professionnelles en matière d'audit légal sont relativement suffisantes pour assurer la fiabilité de l'information financière et répondre aux attentes et besoins informationnels des parties prenantes.

H2. La qualité de la communication entre l'auditeur légal et les parties prenantes influence la perception de la fiabilité et de la transparence de l'information financière.

Objectifs de recherche

Les objectifs de notre présente recherche sont les suivants :

- 1- Identifier, comprendre, et analyser les différents aspects de l'audit légal.
- 2- Etudier et mettre en exergue les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes, et leur lien avec l'audit légal, pour savoir si l'auditeur légal répond à ces besoins informationnels en maintenant la qualité et l'intégrité de son travail d'audit.
- 3- Soumettre des propositions pour assurer et améliorer l'équilibre entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes, en matière d'audit légal.

Motifs de choix du sujet

Notre choix du sujet se justifie à travers plusieurs raisons :

- 1- L'importance de l'audit légal dans la sécurité, la fiabilité, et la transparence de l'information financière, et par conséquent dans la protection des intérêts des différentes parties prenantes.
- 2- Mettre à jour et approfondir nos connaissances sur l'audit légal.
- 3- Soumettre des propositions qui seraient en mesure d'assurer et améliorer la réponse de l'auditeur légal aux besoins informationnels des parties prenantes et ce, dans le respect de ses diligences professionnelles.

Méthodologie de recherche

Pour réaliser ce travail de recherche et répondre à la problématique, ci-dessus mentionnée, nous avons adopté la méthode d'enquête avec les visées de recherche suivantes :

- 1- Visée descriptive : par une revue de littérature et une démarche basée sur la recherche documentaire à travers la consultation d'ouvrages, articles et publications scientifiques, et de textes législatifs et réglementaires entrant dans le contexte de notre présente recherche.
- 2- Visée analytique : en appuyant notre démarche par une étude empirique, où nous avons procédé à une enquête par questionnaire auprès d'un échantillon par convenance constitué d'auditeurs légaux, et l'analyse statistique des données recueillies et l'interprétation des

Introduction générale

résultats de cette enquête et ce, à l'aide du logiciel SPSS version 25 (IBM SPSS Statistics 25), et du programme Microsoft Excel.

Structure du mémoire

Ce travail s'articule autour de trois chapitres :

Chapitre I Présentation générale de l'audit légal

Ce chapitre est divisé en trois sections, à savoir :

- La première section traite le cadre conceptuel et théorique de l'audit, en abordant son aperçu historique, sa définition, ses différents types, et ses risques.
- La deuxième section est dédiée à la qualité de l'audit légal, elle traite sa notion, ses attributs, et s'achève par les déterminants de la qualité de l'audit légal.
- La troisième section traite le commissariat aux comptes en Algérie, son aperçu et ancrage juridique, elle retrace l'évolution et la réforme de la profession de commissaire aux comptes en Algérie, et s'achève par mise en exergue des différentes responsabilités du commissaire aux comptes.

Chapitre II Diligences professionnelles et besoins informationnels

Ce chapitre est divisé en trois sections, comme suit :

- La première section est consacrée aux missions et diligences du commissaire aux comptes, en traitant dans les détails ses missions et ses diligences.
- La deuxième section est dédiée à la démarche d'une mission d'audit légal, et s'intéresse aux différentes étapes de cette mission.
- La troisième et dernière section de ce chapitre se penche sur les parties prenantes « stakeholders » et leurs besoins informationnels, en abordant leur définition et classification, le lien entre l'audit légal et l'information financière, et s'achève par les attentes des parties prenantes.

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Ce dernier chapitre est scindé en deux sections et ce, comme suit :

- La première section est consacrée à l'explication détaillée de la méthodologie de l'étude que nous avons menée sur l'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes.
- La deuxième et dernière section de ce chapitre est consacrée à l'analyse des données collectées, l'interprétation des résultats de l'enquête que nous avons menée, tout en soumettant à la fin des propositions que nous estimons en mesure d'assurer et améliorer l'équilibre entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes, dans le cadre de l'audit légal.

CHAPITRE I

PRESENTATION GENERALE DE L'AUDIT

LEGAL

Introduction

L'audit légal occupe une place privilégiée dans les différentes entités (entreprise, banque, organisme, association, administration, etc.), et remplit le rôle légal et crucial de vérification et certification de la sincérité, et la régularité de l'information financière et comptable émanant de ces entités. En premier lieu, nous allons aborder dans le présent chapitre, la présentation générale de l'audit de manière générale et de l'audit légal en particulier. En effet, nous allons entamer ce chapitre par le cadre conceptuel et théorique de l'audit pour bien saisir son origine et sa définition, ainsi que ses différents types et risques. En second lieu, nous allons traiter la qualité de l'audit légal et ce, à travers sa notion, ses attributs et ses déterminants, pour démontrer l'importance voire la nécessité de la qualité que doit assurer l'auditeur légal dans son travail. Et, en dernier lieu, nous allons donner un aperçu sur le commissariat aux comptes dans le contexte algérien et son ancrage juridique pour mettre en exergue l'évolution et les réformes qu'a connues l'audit légal dans notre pays, ainsi que les différentes responsabilités qu'assume le commissaire aux comptes (auditeur légal), ce qui représente un aspect non négligeable de cette profession.

1. Cadre conceptuel et théorique de l'audit

Cette section traite le concept d'audit, en abordant son aspect historique pour comprendre son origine, ainsi qu'un ensemble de définitions qui lui sont donné par de différents auteurs et organismes spécialisés en la matière, afin d'éclairer son étymologie. Aussi, nous allons traiter dans cette section les différents types d'audit, sans ignorer ses risques, compte tenu de leur importance.

1.1 Aperçu historique sur l'audit

La notion d'audit existe déjà depuis des siècles, la naissance du vocable « audit » date de l'époque romaine. En effet, le terme « audit » tient son origine du terme latin « audire » qui signifie « écouter », dès le III^e siècle avant J.C. les gouverneurs romains ont désigné des questeurs qui sont des fonctionnaires du Trésor chargés de contrôler la comptabilité des provinces de l'empire romain, ces derniers rendaient compte oralement les résultats de leurs travaux et missions devant une assemblée constituées d'« auditeurs ». Aussi, le jugement des plaintes à l'époque romaine se faisait et se déroulait devant une juridiction à travers l'audition des témoins d'où la définition de l'audit à cette époque comme notion utilisée dans le sens d'écoute.¹

Historiquement, les premiers balbutiements des démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'antiquité. Avant même les romains, les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. avaient bien compris l'importance et l'utilité d'établir une information objective entre les différents partenaires et intervenants économiques.

¹ ESSEKKAKI, Saïd., BOUAYAD NABIL, Amine. *Aperçu historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace)* [en ligne]. Maroc : Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, septembre 2019, vol. 4 n°10, p.625-642. Format PDF disponible sur : <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/411/372> (consulté le 16/03/2024).

L'illustre code d'Hammourabi ne s'est pas limité à définir les lois commerciales et sociales générales, mais mentionnaient clairement et explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable suivant des normes de présentation bien précises et par conséquent produire une information financière et de gestion fiable. Les sumériens utilisaient aussi un système de comptabilité analytique pour dégager et déterminer la situation financière et par conséquent les bénéfices et les pertes enregistrés dans les diverses transactions.¹

Le développement de la pratique de contrôle des comptes a accompagné celui des organisations et entités économiques, commerciales, et administratives. Il a fallu attendre au XIX^e siècle pour que ces pratiques se développent systématiquement en quantité et en qualité, avec l'émergence de l'entreprise moderne, et c'est alors qu'apparaît progressivement l'audit qu'on connaît actuellement et ce, à travers trois phases historiques distinguées comme suit:²

- jusqu'à la fin du XIX^e siècle : la finalité de l'audit était axée principalement vers la recherche de la fraude. Les modes de contrôles alors s'articulaient autour de la vérification détaillée et l'exhaustivité des pièces comptables.
- à partir du début du XX^e siècle, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers apparaît parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs. On assiste à l'apparition des méthodes des sondages sur les pièces justificatives, par opposition à leur vérification détaillée. Cette évolution est la conséquence d'une forte croissance de la taille des organisations et entités contrôlées qui a augmenté le coût des audits.
- après le milieu du XX^e siècle, la finalité de l'audit est affirmée et se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale. En effet, face à l'accroissement de la taille et de la complexité des entreprises et organisations, les auditeurs ont progressivement compris l'importance de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

Compte tenu de l'évolution historique de l'audit, son rôle est suffisamment stabilisé au regard de la profession comptable, et sa définition s'est précisée davantage.

Ci-après un tableau récapitulatif qui résume l'évolution de l'audit au fil de l'histoire.

¹ ESSEKKAKI, Saïd., BOUAYAD NABIL, Amine. Op.cit., p.629.

² HERBACH, Olivier. *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*. Thèse de doctorat, Sciences de Gestion, Toulouse (France) : Université des Sciences Sociales-Toulouse 1, 2000, p.17-18.

Tableau N°01 : Récapitulatif synthétisant l'évolution de l'audit

Périodes	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
2000 avant J.C.	Rois / Empereurs	Clercs / Ecrivains	- Punir les voleurs pour les détournements de fonds, - Protéger le patrimoine.
1700 à 1850	Etats, Tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptables	- Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, - Protéger le patrimoine.
1850 à 1900	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité et/ou les juristes.	- Eviter les fraudes, - Attester la fiabilité des bilans.
1900 à 1940	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de la comptabilité	- Eviter les fraudes et les erreurs, - Attester la fiabilité des états financiers.
1940 à 1970	Etats, Banques et actionnaires	Professionnels d'audit et de la comptabilité	- Attester de la sincérité et de la régularité des états financiers.
1970 à 1990	Etats, Tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et de la comptabilité	- Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes comptables et des normes d'audit.
1990 à ce jour	Etats, Tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et du conseil	- Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes internationales.

Source : COLLINS, Lionnel., VALIN, Gerard. *Audit et contrôle interne*. Paris : DALLOZ, 1992, p.17.

1.2 Définition de l'audit

Généralement les définitions données par les auteurs convergent dans le but d'exprimer une opinion sur une œuvre déterminée. En effet, pour mieux appréhender la notion d'audit, on peut citer quelques définitions y afférentes :

- Selon LAROUSSE l'audit est une « Procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion ». ¹

- Selon l'auteur Benoît Pigé « l'audit est la procédure de contrôle de la conformité d'une tâche, d'une activité, d'un processus, d'une entreprise. Si l'audit est souvent assimilé au fait de dresser un état des lieux, il ne se limite pas à cet aspect d'inventaire. Il est l'étude d'un système dynamique. L'audit étudie non seulement l'image du système à un instant donné (ce qui pour les états comptables et financiers correspond au bilan), mais il étudie

¹ LAROUSSE. *langue française > dictionnaire > audit n.m* [en ligne]. (dates de création et de mise à jour non mentionnées). Disponible sur : <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/audit/6414> (consulté le 19/03/2024).

également l'évolution du système, les entrées et les sorties de la période observée, les *inputs* et les *outputs* des processus. ».¹

- Selon les auteurs Lionel COLLINS et Gérard VALIN l'audit est « une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation afin de porter un jugement motivé et indépendant, faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité ou l'efficacité des systèmes et procédures d'une organisation. ».²

- Selon d'autres auteurs « l'audit peut être défini comme un examen professionnel d'informations et de processus en vue d'exprimer une opinion responsable et indépendante par référence à des critères de qualité ou/et des normes ».³

Compte tenu des définitions ci-haut citées, nous pouvons conclure que l'audit est une expression d'opinion motivée sur la qualité, la régularité, l'objectivité et la conformité de certaines œuvres aux normes reconnues par la communauté des affaires, particulièrement la sincérité de l'information comptable et financière, cette opinion est exprimée et prononcée par un professionnel indépendant, qualifié et compétent, qui s'appelle « auditeur » et ce, après contrôle et vérification du processus managérial adopté par l'entité auditée.

1.3 Typologie de l'audit

Plusieurs types d'audit sont à distinguer en fonction de trois considérations principales et ce, comme suit :

1.3.1 Selon l'appartenance professionnelle de l'auditeur

Lorsque le professionnel qui effectue l'audit appartient à l'entité auditée (salarié), il s'agira d'**audit interne**, l'auditeur doit être indépendant. Bien qu'il soit rattaché à la direction, il n'est pas rattaché aux autres fonctions de l'entité qui impliquent de forts liens de dépendance et de subordination.

¹ PIGÉ, Benoît. *Audit et contrôle interne de la conformité au jugement* [en ligne]. (lieu inconnu) : EMS Editions, 2017, p.52-85. Format électronique disponible sur : <https://www-cairn-info.snd11.arn.dz/audit-et-contrôle-interne--9782847699937-page-52.htm> (consulté le 24/03/2024).

² COLLINS, Lionel., VALIN Gérard. *Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*. 4^{ème} éd. Paris : Dalloz, 1992, p.22.

³ DJEKIDEL, Yahia., BOUDJELAL, Ahmed., BOUDJELAL, Ahmed. *Contribution de l'audit financier à la bonne gouvernance des entreprises* [en ligne]. Algérie : Dirassat Journal Economic Issue, 18/06/2021, vol. 12, n°2, p.477-490. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/360621773_Contribution_de_l'audit_financier_a_la_bonne_gouvernance_des_entreprises/link/637f80b77b0e356feb7c690a/download?tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIiwicGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIn19 (consulté le 24/03/2024).

Lorsque la mission d'audit est menée par un professionnel (auditeur) indépendant et externe (non salarié, le plus souvent des cabinets) de l'entité qu'il audite et en est lié par un contrat, il s'agira d'**audit externe**.

Aussi bien différents, ces deux types d'audit sont complémentaires.¹

En résumé, les différences entre l'audit interne et l'audit externe se situent au niveau des points suivants : le statut de l'auditeur, les bénéficiaires de l'audit, les objectifs de l'audit, le champ d'application de l'audit, la prévention de la fraude, l'indépendance de l'auditeur, la périodicité des audits, la méthode de l'auditeur.

Dans ce cadre, selon l'auteur Jacques RENARD, « l'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration. A contrario, l'audit externe est un complément de l'audit interne, un élément d'appréciation sur la maîtrise des affaires : là où un professionnel de talent exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée. L'auditeur prend donc en compte cet aspect des choses et peut être amené – lui aussi – à se prévaloir de certains travaux de l'audit externe pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration ».²

1.3.2 Selon l'origine du contrat

A ce niveau, on peut distinguer deux types d'audit, à savoir :

Audit légal : ce sont les missions d'audit qui découlent des dispositions légales, dans le contexte algérien c'est le commissariat aux comptes, il est régi par la législation et la réglementation. Ce type d'audit est réalisé par des auditeurs légaux, qui sont des professionnels entièrement externes et indépendants de l'entité auditée. En effet, suivant la législation algérienne, conformément à l'article 22 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, est commissaire aux comptes : « 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 ». A ce propos, il est utile de mentionner que la loi n°10-01 du 29/06/2010 dispose dans son article 18 que l'expert-comptable, sous réserve des dispositions de la présente loi, est habilité à exercer la fonction de commissaire aux comptes.³

¹ RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 7^{ème} éd. Paris : Editions d'Organisation, 2010, p.79-83.

² Ibid., p.83.

³ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé*. Journal officiel, n°42,11/07/2010, p.5-6.

Audit contractuel : toute autre mission d'audit entre un professionnel (auditeur) et son client, autre que le commissariat aux comptes (audit légal), autrement dit tout contrat d'audit conclu, débouche sur une mission dite d'audit contractuel, ce dernier s'adapte aux besoins spécifiques (évaluation des stocks, prévention des risques, audit des comptes, etc.) de l'entité (entreprise, firme, association, banque, etc.) qui le prescrit et le commande auprès de l'auditeur. L'audit contractuel est souhaité et sollicité par l'entité, pour répondre à ses besoins spécifiques en dehors de toute obligation légale. La mission d'audit de type contractuel est définie par le client ou l'entité.¹

1.3.3 Selon la nature de la mission

Suivant la nature de la mission on distingue généralement plusieurs types d'audit et ce, comme suit :

Audit comptable et financier : ce type d'audit « connu également sous le nom de vérification ou de révision comptable constitue une obligation légale dans de nombreux pays pour les sociétés par actions, ainsi que pour certaines autres entreprises ou organisations en fonction de leur taille ou de leur statut. ».²

C'est aussi « certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers, et cela est le rôle de l'audit externe. ».³

Audit opérationnel : il a pour objectif de prodiguer des conseils et préconiser des recommandations, et de mettre en place des procédés multidisciplinaires, ou de proposer des stratégies. Autrement dit, l'audit opérationnel comprend toutes les missions visant l'amélioration des performances de l'entreprise.⁴

L'audit opérationnel peut être défini comme « l'intervention dans l'entreprise sous forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs d'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu et de créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés. ».⁵

Audit social : l'Institut international de l'audit social (IAS), définit l'audit social comme « Audit appliqué à la gestion, aux activités et aux relations des individus et des groupes dans les organisations, ainsi qu'aux rapports de ces dernières avec leurs parties intéressées internes et externes. ».⁶

¹ BERTIN, Elisabeth. *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*. Paris : Editions d'Organisation, 2007, p.18.

² HERBACH, Olivier. Op.cit., p.3.

³ RENARD, Jacques. Op.cit., p.60.

⁴ MIKOL, Alain. *Audit financier et commissariat aux comptes*. 3^{ème} éd. Lille : e-theque. 2003, P.9.

⁵ LAURENT, Pauline., TCHERKAWSKY, Pierre. *Pratique de l'audit opérationnel*. Paris : Éditions d'Organisation, 1991, p.12.

⁶ IGALENS, Jacques., PERETTI, Jean-Marie. *Audit social*. Paris : Éditions d'Organisation, 2008, p.37.

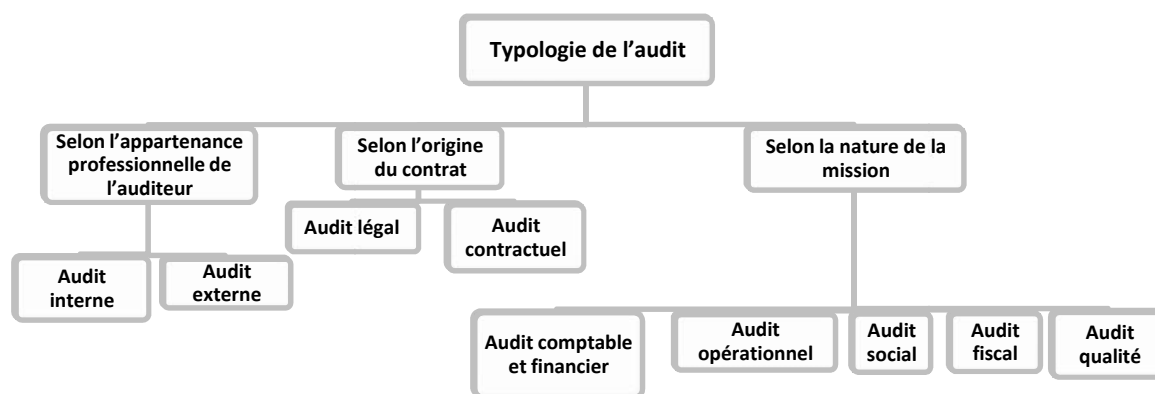
Audit fiscal : « l'audit fiscal est un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer. ».¹

Audit qualité : « les objectifs de l'audit qualité sont de veiller à ce que le service audité respecte les 3 points suivants:

- la conformité,
- l'efficacité (un système qualité est efficace lorsqu'il permet de réaliser des produits conformes d'une manière régulière et d'accroître la satisfaction des clients),
- l'aptitude à atteindre les objectifs. ».²

Ci-dessous, un schéma récapitulatif qui illustre les différents types d'audit

Figure N°01 : Typologie de l'audit



Source : réalisée par nos soins sur la base des informations présentées

1.4 Risques de l'audit

Lorsqu'on parle d'audit il est primordial d'aborder les risques d'audit. En effet, la norme internationale d'audit ISA 200 prévoit : « Pour forger son opinion, les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé. Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Toutefois, l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un

¹ BENAZZOU, Lotfi. *Audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la PME marocaine*. Maroc : Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation, juin 2016, n°02, p.2.

² ROSTAN, Georges. *Les outils du management - Petit guide de l'audit qualité*. Lyon : Observatoire national des arts et métiers de Lyon, 2006, n°08, p.4.

audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion, conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. ».¹

L'audit comporte trois types de risques, à savoir :

1.4.1 Risque inhérent

Le risque inhérent (ou risque général de l'entreprise) correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité auditée, une anomalie significative se produise dans les comptes, cela signifie que ce risque est indépendant du contrôle interne.

Ce type de risque est principalement lié à quatre facteurs :²

- **Choix de la méthode comptable** : un choix (ex. méthode d'amortissement d'une immobilisation) erroné ou inadéquat avec les besoins et les exigences de l'entité entraînerait des erreurs et des anomalies dans les états financiers.
- **Traitement comptable** : les systèmes d'information comptable et financière automatisés adoptés par l'entité peuvent présenter plusieurs risques d'erreurs et d'anomalies liés à : la saisie, au traitement des comptes comptables spéciaux, à la programmation et au paramétrage de ces systèmes. Aussi, certains comptes comptables auxquels l'auditeur doit porter une attention particulière et mener un examen minutieux, à l'instar des comptes de provisions et d'amortissement, et les comptes de trésorerie. Certains de ces comptes sont biaisés par des estimations personnelles et non assez objectives, par le comptable ou les autres parties au sein de l'entité. Par conséquent, le risque est inhérent à la nature des estimations de ces comptes, à l'inverse d'autres comptes qui reflètent des informations financières réelles et objectives, tels que les comptes d'immobilisations.
- **Nature de l'activité** : des risques peuvent résulter relativement à la taille de l'entité, sa structure du capital, son organisation, etc.
- **Environnement économique et réglementation applicables** : des risques inhérents à ce facteur peuvent avoir lieu d'où la nécessité à l'entité de comprendre la réglementation imposée et l'environnement qui l'entoure et de s'y adapter comme ils influencent directement sur la qualité de l'information comptable et financière et par conséquent les états financiers édités.

1.4.2 Risque lié au contrôle

Correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et par conséquent non corrigée et non remédiée en temps

¹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Federation of Accountants (IFAC). *Norme ISA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, 2009, §.5. p.5.

² KAZOUZ, Rafika. *Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable financière Algérie - Etude empirique par questionnaire*- [en ligne]. Thèse de doctorat, sciences économiques, Sidi Bel-Abbes : Université Djilali Liabes de Sidi Bel-Abbes, 2018, p.51-53. Format PDF disponible sur : http://rdoc.univ-sba.dz/bitstream/123456789/2448/1/D_SEco_KAZOUZ_Rafika.pdf (consulté le 16/03/2024).

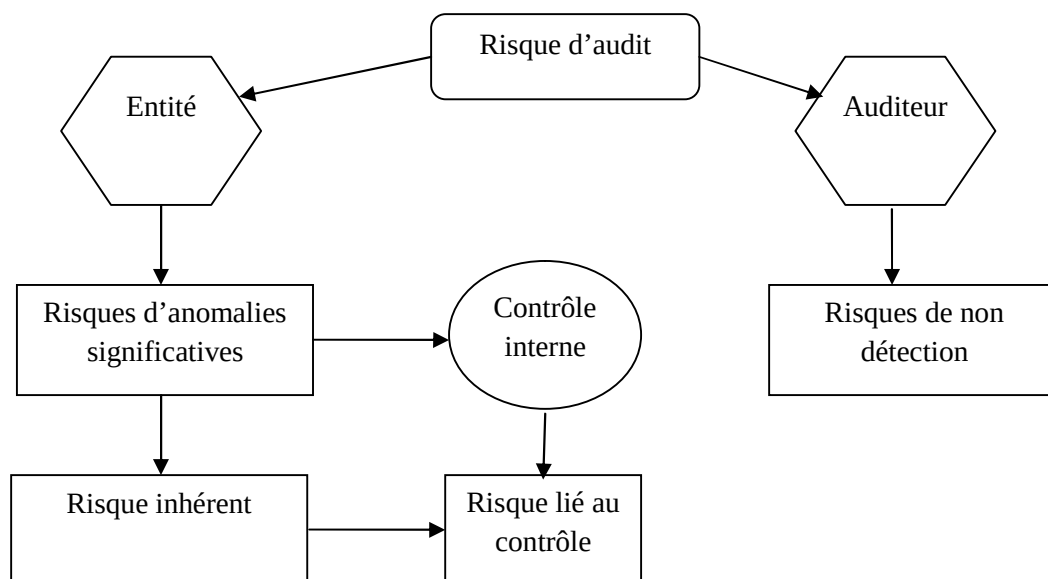
voulu. Ceci-dit ce type de risque est intimement lié au contrôle interne de l'entité, d'où l'importance de l'évaluation du système de contrôle interne par l'auditeur. Il s'agit des risques intrinsèques, se rapportant uniquement à l'exercice de l'activité de l'entité. Par exemple, une entreprise de commerce de textile est exposée au risque d'obsolescence rapide de ses stocks du fait de l'évolution continue de la mode. L'auditeur doit identifier ces risques et les qualifier (faible, fort...), ensuite il détermine les comptes et assertions concernés.¹

1.4.3 Risque de non détection

Ce risque est proprement et directement lié à la mission d'audit, il correspond au risque que l'auditeur ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. Il s'agit du risque résiduel, selon lequel les travaux de l'auditeur, malgré la prise en compte des risques inhérents et liés au contrôle, déjà cités ci-haut, ne parviendraient pas à détecter une anomalie significative. Après avoir effectué son analyse préliminaire, l'auditeur aura identifié et évalué le niveau du risque d'anomalies significatives portant sur chaque compte significatif et assertions correspondantes des états financiers de l'entité auditée.²

Faut-il encore rappeler l'importance cruciale de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et la conception par l'auditeur des procédures d'audit qu'il met en œuvre conformément aux normes établies et aux diligences professionnelles, afin de réduire le risque de non détection.

Figure N°02 : Liens entre les risques d'audit



Source : ROBERT, Obert., MAIRESSE, Marie Pierre. *DSCG 4 Comptabilité et audit, Manuel et applications*. 2^e éd. Paris : DUNOD, 2009, p.442.

¹ BOCCON-GIBOD, Sylvain., VILMINT, Eric. *La boîte à outils de l'auditeur financier*. 2^{ème} éd. (Malakoff) : DUNOD, 2017, p.49.

² Ibid., p.49.

2. Qualité de l'audit légal

La présente section se propose de mettre en exergue le concept de la qualité de l'audit légal. Elle traite, en premier lieu, la notion de la qualité de l'audit légal et l'explique à travers plusieurs approches. En deuxième lieu, elle aborde les attributs de la qualité de l'audit légal, en l'occurrence la compétence et l'indépendance, en mettant l'accent sur leur importance cruciale dans l'audit. En troisième et dernier lieu, elle abordera les déterminants explicatifs de la qualité de l'audit légal et ce, à travers plusieurs caractéristiques définies à la lumière des différentes études élaborées par les chercheurs en la matière.

2.1 Notion de la qualité de l'audit légal

La qualité de l'audit a été définie par De Angelo comme étant « la probabilité jointe pour qu'un auditeur puisse découvrir une erreur contenue dans les états financiers (compétence) et la révéler (indépendance) ».¹

La compétence et l'indépendance sont deux caractéristiques essentielles permettant de déceler la qualité du service d'audit fourni. Selon certains chercheurs, un auditeur compétent « doit posséder des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier ». C'est ainsi qu'un auditeur est indépendant s'il l'est d'apparence et de fait. Cependant, et conformément à leur conclusion, on ne peut pas affirmer une indépendance totale de l'auditeur mais, en fonction de sa stratégie et l'état du marché, il peut l'être à un degré moins important sans nuire aux intérêts des actionnaires, ni entrer en collusion avec les dirigeants.²

Lors de sa mission, l'auditeur doit remplir deux critères et ce, dans le but d'aboutir à un audit de qualité. Le premier dépend largement des moyens mis en œuvre et de la compétence globale des auditeurs qui vont réaliser les travaux. Le second fait référence à l'objectivité de l'auditeur et surtout à son indépendance par rapport aux groupes de pressions et parties prenantes qui ne souhaiteraient pas une certaine forme de jugement.

Relativement à la notion de la qualité de l'audit légal qui forme une large base de réflexion pour les chercheurs, professionnels et théoriciens qui s'interrogent sur ce que signifie un audit de qualité, deux approches théoriques se partagent le champ d'étude :

2.1.1 La première approche est fondée sur la nature des travaux exécutés qui est basée sur la qualité de l'auditeur lui-même, et notamment de son indépendance et sa compétence. Ce qui sous-entend qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il résulte d'un processus d'audit à la

¹ DE ANGELO, Linda Elizabeth. Auditor independence, low balling, and disclosure regulation, *Journal of Accounting and Economics*, Aout 1981. n° 3, p.113-127.

² DUMONTIER, Pascal., CHTOUROU, Sonda., AYEDI, Soumaya. *La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien* [en ligne]. Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunisie, 2006, p.1-22. Disponible sur : https://shs.hal.science/file/index/docid/548115/filename/40-DUMONTIER_CHTOUROU_AYEDI.doc (consulté le 01/05/2024).

fois compétent et indépendant. Cette approche fait la distinction entre la qualité de détection et la qualité de révélation.

La première qualité de détection s'assimile à la compétence technique, elle est basée sur l'aptitude de l'auditeur à découvrir et relever des irrégularités et/ou des anomalies significatives dans les comptes de l'entité auditée. Cette aptitude émane de sa compétence technique et de son expérience professionnelle. Cette qualité est généralement appréciée à travers deux dimensions : le respect des diligences professionnelles en matière d'audit et l'expérience de l'auditeur. Donc un auditeur compétent doit, impérativement répondre à des impératifs de connaissance, formation et qualification adéquates, expérience suffisante pour mener à bien sa mission d'audit.

Ceci-dit, la compétence technique n'est pas le seul élément à prendre en ligne de compte, et ne peut suffire à elle seule dans la définition de la qualité d'audit. En effet, un auditeur peut décider de ne pas révéler une anomalie détectée, même si la révélation est d'une importance cruciale dans le processus d'audit légal. C'est pourquoi, l'étude de De Angelo L.E fait référence à l'objectivité de l'auditeur et souligne que « le niveau d'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur ». Faut-il encore rappeler que la qualité de révélation de l'auditeur fait référence à son indépendance par rapport à la présence d'éventuels groupes de pressions et parties prenantes (actionnaires, gouvernement, investisseurs, banques, etc.) ne souhaitant pas certaines formes d'opinion ou de jugement émis par l'auditeur.

2.1.2 La deuxième approche est plus technique, elle est fondée sur l'analyse des différentes phases du processus d'audit, cette approche traite aussi bien du champ d'intervention de l'audit et de l'étendue et la portée de ses objectifs. Néanmoins, ce courant de recherche reste peu développé en raison de la complexité et la difficulté d'observation du processus d'audit.¹

Une grande difficulté à laquelle font face les parties prenantes extérieures à l'entreprise, c'est celle d'évaluer une qualité d'audit qui est inobservable et non exposé, dans la mesure où les dossiers de travail des auditeurs légaux (commissaires aux comptes) sont confidentiels, non divulgués et protégés par l'obligation légale du secret professionnel qui leur est imposée. Ainsi, le processus d'audit est considéré comme une boîte noire complexe et inobservable par les tiers.²

Cette difficulté d'observation et d'analyse des différentes phases du processus d'audit, a fait que la majorité des recherches expérimentales et/ou normatives se penchent sur une appréciation de la qualité d'audit en adoptant la première approche, qui considère

¹ HAZGUI, Mouna. MANITA, Riadh. POCHET, Christine. *Les défaillances affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français*. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice France 2010, p.1-26.

² MANITA, Riadh. PIGÉ, Benoît. *La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit*. Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunisie, 2006, p.1-28.

que la celle-ci dépend essentiellement de la qualité de l'auditeur lui-même, et notamment de son indépendance et de ses compétences.

Ci-après un extrait d'un tableau élaboré par des auteurs, représentant les principales définitions d'un audit de qualité et ce, à travers les travaux scientifiques et professionnels.

Tableau N°02 : Principales définitions d'un audit de qualité

Régulateurs et professionnels de l'audit	
Auteurs	Définitions
I'IAASB (2013)	Un audit de qualité est susceptible d'être réalisé lorsque l'on peut se fier à l'opinion de l'auditeur sur les états financiers qui doit être fondée sur des éléments probants, suffisants et appropriés et obtenus par une équipe de mission qui : - fait preuve de valeurs, d'éthiques et d'attitudes appropriées, - est suffisamment compétente et expérimentée et qui dispose de suffisamment de temps pour effectuer ses diligences d'audit, - applique un processus d'audit rigoureux et des procédures de contrôle de qualité, - fournit des rapports utiles et opportuns, - interagit de manière appropriée avec les différentes parties prenantes.
CPA Canada (in KPMG, 2016)	Une prestation d'audit de qualité « devrait comprendre un audit rigoureux, assorti d'un degré approprié de scepticisme professionnel et effectué conformément aux normes applicables ».
Chercheurs scientifiques	
Auteurs	Définitions
Wallace (1980)	La qualité de l'audit est liée à la capacité de l'auditeur à réduire les erreurs que pourraient contenir les états financiers, à faire preuve d'une grande finesse dans le respect des normes d'audit et à conserver une attitude impartiale.
De Angelo (1981)	La qualité de l'audit se définit comme l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur découvre une anomalie significative dans les comptes de l'entreprise cliente et la mentionne dans son rapport. Selon Watkins, Hillison, et Morecroft (2004), cette définition met en évidence trois dimensions clés de la qualité de l'audit à savoir la compétence, l'indépendance et la réputation de l'auditeur.

Source : HAYLI, Issam., GHANDARI, Youssef. *La qualité de l'audit légal : Revue de littérature et voies de recherche dans le contexte marocain* [en ligne]. European Scientific Journal, Mai 2019, vol. 15, n°13, p.225-271. Format PDF disponible sur : <http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225> (consulté le 15/04/2024).

2.2 Attributs de la qualité de l'audit légal

Deux attributs essentiels déterminent la qualité de l'audit légal, celles-ci dépendant essentiellement de la qualité de l'auditeur lui-même. Ces deux attributs consistent en l'indépendance et la compétence de l'auditeur. Et à travers la qualité d'audit on peut distinguer la qualité de détection (compétence), et la qualité de révélation (indépendance).

2.2.1. Qualité de détection (Compétence)

Le mot compétence trouve son origine du mot latin « Competentia » qui signifie : juste rapport. Le terme « compétence » selon le dictionnaire « Le Robert » est défini comme : « Connaissance approfondie, reconnue, qui confère le droit de juger ou de décider en certaines matières. »¹. Comme on peut estimer que la compétence est l'aptitude d'une personne dans le cadre d'une activité ou d'une tâche déterminée à maîtriser l'état de l'art correspondant et ce, grâce à l'expérience acquise et/ou à la faculté de l'acquérir. La compétence se reflète par la technicité, la connaissance et l'expertise de l'auditeur, lui permettant ainsi de mieux apprécier et appréhender les situations complexes, ce qui confère à l'auditeur légal la faculté d'exprimer une opinion bien mesurée et une aisance qui le prémunit contre la pression qu'il pourrait subir des tiers et parties prenantes et leurs attentes. Par conséquent, un auditeur peut difficilement être indépendant s'il n'est pas compétent.

Les auditeurs légaux, en l'occurrence, les commissaires aux comptes, doivent acquérir une formation et des connaissances solides, sans cesse mises à jour, ainsi qu'une expérience avérée pour assurer leur mission légale d'audit financier et comptable. Ceci implique la nécessité de l'auditeur légal de posséder des compétences et une bonne maîtrise de son domaine d'intervention pour vérifier la qualité des états financiers et exprimer son opinion relativement à la certification des comptes des entités qu'il audite.

A ce propos, cet attribut de la qualité d'audit, qui est la compétence, est cité dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Algérie), comme une obligation dans l'exercice de ses fonctions. En effet, conformément à l'article 7 de ce code : « Le membre de la chambre doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. Il s'assure que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et s'assure du suivi de leur formation. »²

Comme il est cité dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (France) dans son article 7 : « Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient

¹ Le Robert. [en ligne]. (dates de création et de mise à jour non mentionnées). Disponible sur : <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/competence> (consulté le 15/04/2024).

² Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Algérie. *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes*, Octobre 2015, p.2.

un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.».¹

2.2.2 Qualité de révélation (indépendance)

D'origine latine le mot dépendance est issu de l'association de « de » et « pendere »². Le mot « indépendance » est l'inverse du mot « dépendance ». Au regard de l'auditeur, l'indépendance est la situation où il ne serait ni rattaché, ni relié à un quelconque élément ou une quiconque personne, notamment l'entité auditée. Par conséquent, l'auditeur en général et l'auditeur légal en particulier doit être libre et mener sa mission et formuler son opinion en toute indépendance et impartialité et objectivité.

La notion d'indépendance a été définie par plusieurs auteurs.

« L'indépendance peut être définie comme la capacité réelle de l'auditeur à révéler dans son rapport d'audit des manipulations ou erreurs comptables qui auraient une incidence significative sur les comptes. Elle se mesure par 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. ».³

L'indépendance est tellement importante pour tout type d'audit qu'elle est même indissociable du terme audit. Pour d'autres auteurs l'indépendance correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise, et le niveau d'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur. Dans le même ordre d'idées, l'analyse de l'indépendance de l'auditeur dépend donc de son niveau de probité (honnêteté) face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité.⁴

¹ Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, France. *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes*, 01/06/2017, p.4.

² CAIRN.INFO. *Matières à réflexion* [en ligne]. 04/01/2016. Disponible sur : <https://www.cairn.info/concepts-en-sciences-infirmieres-2eme-edition-2012--9782953331134-page-147.htm?ref=doi> (consulté le 23/04/2024).

³ PRAT dit HAURET, Christian. *L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement* [en ligne]. Comptabilité, Contrôle, Audit, France, 2002, p. 1-11. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/49135454_La_qualite_de_laudit_externe_et_les_mecanismes_de_gouvernance_des_entreprises_Une_etude_empirique_menee_dans_le_contexte_tunisien (consulté le 01/05/2024).

⁴ BOUMEDIENE, Mohamed Rachid. BENRAMDANE, Anissa. *Écart entre les résultats de l'audit et l'attente des utilisateurs du rapport d'audit*. Journal of Economic & Financial Research, Algérie, Décembre 2014, p.7-21.

Pour garantir l'indépendance de l'auditeur, certaines restrictions sur la relation client sont particulièrement essentielles. En effet, la relation entre les auditeurs et les entités auditées doit être strictement professionnelle.

L'indépendance de l'auditeur est cernée par deux dimensions :

- l'indépendance d'esprit (ou de fait) qui se traduit par l'attention accordée par l'auditeur et son attitude mentale lui permettant d'être en alerte permanente par rapport aux dangers de la dépendance et l'indépendance d'apparence.
- l'indépendance d'esprit qui ne saurait être quantifié ou codifiée. Il s'agit d'un état basé sur des principes, à savoir, notamment : la moralité, la liberté et les obligations personnelles non transférables. L'indépendance est une vertu acquise par mérite. Aussi, l'indépendance d'apparence est le fait d'éviter des faits et des circonstances, qui par leur nature, leur importance et leur impact, amènerait un tiers qui en aurait connaissance à remettre en cause l'intégrité et l'objectivité de l'auditeur.

En effet, l'article 2 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Algérie), stipule que :

« Le membre de la chambre doit faire preuve de la plus grande discrétion et indépendance dans l'exercice de ses missions et s'attacher dans la vie privée et professionnelle, à éviter tout agissement susceptible de discréditer les valeurs suivantes de la profession :

Compétences et diligences professionnelles, Objectivité, Intégrité, Confidentialité, Comportement professionnel. ».¹

Le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (France) stipule dans son article 5 ce qui suit :

« Indépendance et prévention des conflits d'intérêts

1. Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Cette exigence s'applique durant l'exercice contrôlé, la réalisation des travaux de contrôle des comptes et jusqu'à la date d'émission de son rapport. Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission de certification des comptes est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au précédent alinéa.

2. L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêts, risque d'auto-révision ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels.

¹ Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité. Op.cit., p.2.

3. Le commissaire aux comptes veille à ce que son indépendance ne soit pas compromise par un conflit d'intérêts, une relation d'affaires ou une relation directe ou indirecte, existante ou potentielle, entre ses associés, salariés ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur la mission de certification, ainsi que les membres de son réseau, d'une part, et la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes d'autre part.

4. 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. ».¹

La qualité de l'audit ne peut se limiter à la capacité de l'auditeur à mettre en évidence des anomalies. Elle doit englober sa capacité à révéler, c'est-à-dire son indépendance. La compétence et l'indépendance de l'auditeur légal sont deux attributs interdépendants et constituent ensemble une condition sine qua none pour garantir la qualité de l'audit.

Par conséquent, le commissaire aux comptes, en sa qualité d'auditeur légal, en s'appuyant sur sa compétence et son indépendance, ainsi que ses valeurs professionnelles, se doit d'identifier, à travers toutes les phases de sa mission d'audit légal, les risques associés, afin de définir les règles et les outils lui permettant de les contrôler et mieux les gérer.

2.3 Déterminants de la qualité de l'audit légal

Plusieurs chercheurs se sont penchés sur l'étude des déterminants explicatifs de la qualité de l'audit en général et de l'audit légal en particulier. Ils ont élaboré des études qui peuvent être classées comme suit :

2.3.1 Caractéristiques de l'auditeur

Les caractéristiques de l'auditeur peuvent être analysées à trois niveaux : sur le plan **individuel et de l'équipe d'audit**, et sur le plan du **cabinet d'audit**.

a. Sur le plan individuel et de l'équipe d'audit, la qualité des auditeurs est principalement expliquée par l'indépendance, l'objectivité, l'intégrité, le scepticisme, la compétence et la confidentialité. Ces caractéristiques sont retenues par les codes déontologiques de la profession, et l'IFAC comme principes fondamentaux du comportement de l'auditeur, et la réussite de toute mission d'audit légal est conditionnée par le respect de ces principes. Plusieurs auteurs considèrent par ailleurs que c'est l'indépendance qui représente le facteur clé de la qualité d'un auditeur, voire la clé de voûte de la profession de commissariat aux comptes. Lorsqu'un auditeur manque d'indépendance, son opinion sur les états financiers sera sans valeur, et non fiable, les utilisateurs y accorderont moins de confiance et les marchés de capitaux seront incertains.

¹ Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. Op.cit, p.3-4.

Tant que l'indépendance de l'auditeur est bien préservée et bien maintenue, ses travaux d'audit concrétisés par le rapport d'audit seront acceptés, valorisés et respectés par les parties prenantes particulièrement les entreprises, les institutions financières, le gouvernement et les investisseurs.¹

b. Sur le plan du cabinet d'audit, la qualité de celui-ci est appréhendée par les chercheurs à travers sa **taille**, sa **réputation**, sa **charte d'éthique interne** et la **réalisation de missions de conseil**.

b.1 En termes de **taille du cabinet d'audit**, cette caractéristique occupe une importance spécifique, suite au regroupement de plusieurs cabinets d'audit, on assiste au niveau international à la fusion entre les cabinets d'audit, passant progressivement de huit acteurs majeurs sur le marché de l'audit « BIG 8 » à la fin des années 70 à quatre grands réseaux « BIG 4 » depuis 2002². En effet, la taille est le premier critère d'indépendance, puisque ces cabinets de grande taille disposent de moyens humains et matériels importants. Les cabinets « Les Bigs », sont perçus comme plus indépendants que les autres et leurs rapports estimés comme plus fiables.³

b.2 Quant à la **réputation du cabinet d'audit**, elle incite les cabinets d'audit à maintenir un niveau élevé de la qualité d'audit et, en l'occurrence, produire des rapports d'audit plus précis et plus fiables par crainte de perdre des mandats d'audit. Néanmoins, des chercheurs considèrent que les résultats de l'étude (pré- et post-SOX⁴) font ressortir des compatibilités avec le fait que le lien économique soit un facteur déterminant du comportement de l'auditeur et que cette dépendance ait un effet plus fort que des préoccupations de réputation de l'auditeur.⁵

b.3 Concernant la **charte d'éthique interne du cabinet d'audit**, il est utile de mentionner que l'audit est devenu, au cours des dernières années, un outil de pilotage interne et externe auquel font recours les organisations privées et publiques, marchandes ou non. Hormis les techniques et méthodes d'audit, la question du comportement de l'auditeur est devenue d'actualité compte tenu de son importance. En effet, les auditeurs ne peuvent isoler leurs valeurs personnelles et idéologiques de la pratique du métier, ils peuvent, par conséquent,

¹ HAYLI, Issam., GHANDARI, Youssef. Op.cit., p.225-271.

² AUDOUSSET COULIER, Sophie. *La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises: deux études de déterminants : Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audits publiés*, Thèse de doctorat, Science de Gestion, Paris : Ecole des hautes études commerciales de Paris, 2008, p.289.

³ BEN SAAD, Emna., LESAGE, Cedric *Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur*. Comptabilité et environnement, 2007, p.1-26.

⁴ La loi Sarbanes-Oxley, plus communément appelée la loi SOX, a pour objectif d'améliorer la comptabilité des entreprises publiques. Elle a été créée pour rétablir la confiance des investisseurs après une hausse des pratiques comptables et commerciales frauduleuses.

⁵ HOITASH, Rani., MARKELEVICH, Ariel J., BARRAGATO, Charles. *Auditor fees and audit quality*, Managerial Auditing Journal [en ligne]. Novembre 2007, vol.22, n°8, p.761-786. Disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/228307480_Auditor_Fees_and_Audit_Quality (consulté le 01/05/2024).

interpréter les situations d'audit selon leur propre sensibilité. D'autre part, les cabinets d'audit font face à des contraintes financières et organisationnelles qui les incitent à atteindre un meilleur rapport profit/qualité possible. A ce juste titre, ces cabinets recourent à l'éthique et la déontologie comme un moyen d'autocontrôle¹. En effet, La charte d'éthique interne permet de traiter les situations dans lesquelles un individu pourrait avoir des réactions qui s'opposent aux intérêts du cabinet d'audit, elle vise à trouver l'équilibre entre les pressions et les exigences de l'environnement.

b.4 En termes de **réalisation de missions de conseil**, ces dernières sont considérées comme un facteur déterminant de la qualité d'un cabinet d'audit. En effet, l'auditeur légal doit observer le non-cumul des missions d'audit et de conseil pour une même entité auditée, étant donné que ce cumul est susceptible de porter atteinte à l'objectivité et à l'indépendance de l'auditeur et par conséquent à la qualité de l'audit et à la crédibilité et sincérité des états financiers. A ce propos, la loi Sarbanes-Oxley aux USA, a interdit aux auditeurs légaux de réaliser des missions de conseil pour les entreprises dont ils assurent l'audit légal. Dans le contexte algérien, conformément à la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, dans son article 37, il est stipulé que 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.²

2.3.2 Caractéristiques du client (de l'organisation ou l'entité auditée)

Les caractéristiques du client peuvent être énumérées à travers, notamment, son **importance, l'existence d'un comité d'audit** qui sont des facteurs susceptibles d'influencer la qualité de l'audit.

a. S'agissant de **l'importance du client** qui se caractérise notamment par sa taille, sa situation financière et le montant des honoraires payés, les résultats des chercheurs sont mitigés. Tandis que certains chercheurs ont constaté que les auditeurs penchent pour prêter un audit de qualité pour les clients les plus importants, d'autres chercheurs constatent, à l'opposé, que plus le client est important plus il est apte à influencer négativement la qualité de l'audit.³

b. Concernant **l'existence d'un comité d'audit**, la problématique de l'indépendance de l'auditeur se pose lorsque la direction intervient dans le processus de sa désignation et de sa révocation⁴. Toutefois, quant à d'autres chercheurs, le comité d'audit permet de « protéger l'indépendance des auditeurs externes en formant un écran contre les pressions des

¹ CHARPATEAU, Olivier. *L'éthique des auditeurs*. Encyclopédie des ressources humaines. Paris : Vuibert, 2012, p.14.

² Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.7.

³ HAYLI, Issam., GHANDARI, Youssef. Op.cit., p.225-271.

⁴ BEN SAAD, Emna., LESAGE, Cedric. Op.cit., p.1-26.

dirigeants » et contribue à « enrichir la qualité du processus d'audit en favorisant une meilleure circulation de l'information sur le déroulement des contrôles, et donc la révélation d'éventuelles irrégularités à un niveau hiérarchique suffisant pour qu'elles soient prises en considération ».¹

2.3.3 Caractéristiques de la mission d'audit

Les caractéristiques de la mission d'audit sont parmi les facteurs déterminants la qualité d'audit. Parmi ces caractéristiques on peut citer, notamment, les **honoraires d'audit**, et la **durée du mandat**.

a. Quant aux **honoraires d'audit**, des chercheurs soulèvent la question de l'utilité de la publication des honoraires d'audit pour les utilisateurs de l'information comptable, et l'utilisation des honoraires d'audit pour évaluer la qualité de l'audit. Les honoraires d'audit publiés sont utilisés dans l'objectif d'évaluer l'indépendance des auditeurs et cette dernière est perçue comme un indicateur de la qualité de l'audit. Aussi, la publication des honoraires entre dans le cadre de la théorie de l'agence, dans un ensemble de mécanismes de réduction des coûts d'agence et d'amélioration de la transparence financière. Des recherches sont à mener pour améliorer la compréhension des conséquences de la publication des honoraires d'audit sur la qualité de l'audit et ainsi que sur la pertinence de cette information pour les investisseurs.²

b. Relativement à la **durée du mandat** du commissaire aux comptes (auditeur légal), les autorités et organes chargés de la réglementation et de la normalisation en la matière, considèrent qu'une association trop longue entre l'auditeur et l'audité porterait atteinte à l'indépendance de l'auditeur et par conséquent à la qualité de l'audit. Néanmoins, les chercheurs ont des avis mitigés à ce sujet. A titre indicatif, on peut citer, d'une part, selon Deis et Giroux, une longue durée du mandat de l'auditeur, impacte négativement sur la qualité de son opinion et le niveau d'indépendance perçu baisse³. Cependant, Ghosh et Moon montrent qu'une longue durée de relation entre les auditeurs et leurs clients audités améliore la qualité de l'audit en favorisant le contenu informatif des états financiers⁴.

2.3.4 Caractéristiques de l'environnement d'audit

Les caractéristiques de l'environnement d'audit constituent bien des facteurs déterminant de la qualité de l'audit. Parmi ces caractéristiques on peut citer, notamment, la **rotation des associés sur le dossier**, la **concurrence**, et les **sanctions professionnelles**.

¹ PIOT, Charles., KERMICHE, Lamy. *À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique*. Comptabilité Contrôle Audit [en ligne], 2009, Tome 15, p. 9-54. Disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-3-page-9.htm> (consulté le 26/04/2024).

² AUDOUSSET-COULIER, Sophie. *L'utilisation des honoraires d'audit pour mesurer la qualité de l'audit : théorie et évidence. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* [en ligne]. HAL open science, 2009, p.1-28. Disponible sur : <https://shs.hal.science/halshs-00460230/document> (consulté le 28/04/2024).

³ DEIS Jr, Donald R., GIROUX, Gary A. *Determinants of Audit Quality in the Public Sector*. The Accounting Review, Juillet 1992, vol.67, n°3, p.462-479.

⁴ GHOSH, Alope., MOON, Doocheol. *Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality*. The Accounting Review, 2005, vol.80, n°2, p.585-612.

a. En effet, la **rotation des associés sur le dossier**, reconnue par les chercheurs comme un déterminant permettant d'apprécier la qualité d'audit. Les nouvelles lois sur la sécurité financière (notamment la loi SOX) imposent le changement du responsable de la mission d'audit d'une société. Cette mesure est fondée sur l'hypothèse qu'au bout de quelques années, l'auditeur risque d'être moins rigoureux et moins objectif dans sa mission d'audit et plus complaisant avec le client compte tenu de la longue durée passée en commun. Cependant, il y a un avis, émanant de chercheurs, qui est différent, en effet, certains auteurs s'opposent à cette mesure et considèrent que la rotation des associés sur le même dossier d'audit engendre un coût économique supplémentaire et ne permet pas au cabinet d'acquérir une réputation suffisante lui permettant de renforcer sa compétence.¹

b. Quant à la **concurrence**, les cabinets d'audit s'intéressent particulièrement à la qualité d'audit. En effet, c'est la qualité de leurs livrables et leurs services qui est mise en jeu. Le marché d'audit légal vit en concurrence importante et permanente, en particulier entre les Big Four. C'est pourquoi ces grandes firmes d'audit œuvrent sans cesse et déploient des moyens matériels et humains conséquents dans l'innovation des techniques informatiques, de la formation et de la méthodologie pour se démarquer et attirer et inciter davantage les actionnaires pour le désigner.²

c. En ce qui concerne les **sanctions professionnelles**, la responsabilisation (responsabilité disciplinaire, civile, et pénale) des auditeurs, notamment les auditeurs légaux, et éventuellement l'application de sanctions professionnelles et judiciaires à leur encontre, dans le but de respecter la réglementation et la déontologie afférentes à la profession, permettent de renforcer le niveau d'indépendance perçue par les utilisateurs de l'information comptable et financière et par conséquent la qualité de l'audit. Des chercheurs ont dévoilé que les auditeurs sont traduits en justice deux fois plus fréquemment que les autres professionnels dans des affaires engageant la responsabilité des auditeurs pour négligence professionnelle, et se voient infligés des sanctions pénales, civiles ou disciplinaires³, ce qui les incite à se conformer davantage à la réglementation en vigueur, l'application des normes, et la mise en œuvre des diligences professionnelles.

¹ MANITA, Riadh., CHEMANGUI, Makram. *Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit: une revue critique*. Comptabilité et environnement, Mai 2007, p.1-24.

² BOUZIANE, Abdelmounim., TAHRI, Wadi., TIQEN, Rayhane. *Identification et analyse des déterminants de la qualité de l'audit dans un contexte d'externalisation cas de Deloitte Nearshore*. Revue Economie, Gestion et Société, Janvier 2021, vol.1, n°28, p.1-21.

³ PRAT dit HAURET, Christian. *L'indépendance perçue de l'auditeur* [en ligne]. Revue française de gestion. France, 2003, n°147, p.105-117. Disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2003-6-page-105.htm> (consulté le 29/04/2024).

3. Commissariat aux comptes en Algérie, aperçu et ancrage juridique

Afin de jeter davantage de lumière sur l'audit légal, nous aborderons dans la présente section le commissariat aux comptes dans le contexte algérien, où nous allons, en premier lieu, développer son ancrage juridique qui illustre bien et d'une manière étayée l'évolution de l'audit légal en Algérie à travers des périodes clés caractérisées par des réformes profondes de la profession comptable en général, et de commissaire aux comptes en particulier. Aussi, nous développerons, en deuxième lieu, un aspect qui a fait couler beaucoup d'encre, qui est la responsabilité civile, disciplinaire, et pénale du commissaire aux comptes en Algérie et ce, compte tenu de son importance cruciale à ne surtout pas négliger, et son impact sur la vie professionnelle voire privée de tout auditeur légal.

3.1 Evolution et réforme de la profession de commissaire aux comptes en Algérie

La profession de commissaire aux comptes en Algérie, en termes d'évolution et de réforme, a traversé plusieurs étapes bien distinctes, qui peuvent être scindées en plusieurs laps de temps et ce, comme suit :

3.1.1 Période de 1969 à 1980

A l'aube de son indépendance, l'Algérie n'avait pas encore d'outils nécessaires et adéquats pour la gestion des affaires internes du pays, dès lors, le pays a opté pour la reconduction des textes français en la matière et ce, jusqu'à 1975 avec la promulgation de l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce. Avant 1975 l'Algérie indépendante a nationalisé et a pris le contrôle des sociétés nationales, auparavant détenues par la France, et des textes de loi et toute une réglementation ont été promulgués. En effet, l'ordonnance n°69-107 du 31/12/1969 portant loi de finances pour 1970 organise pour la première fois dans l'histoire de l'Algérie indépendante l'exercice du commissariat aux comptes. Vient après le décret n°70-173 du 16/11/1970 qui définit les missions et les obligations du commissaire aux comptes.¹

3.1.2 Période de 1980 à 1991

Avec l'avènement des réformes économiques entamées en Algérie à compter de 1980 et le nombre croissant des entreprises économiques sur la scène économique du pays, parallèlement à la croissance du secteur public, le législateur, dans un souci de conformité à la réglementation et d'efficacité de la gestion et sa sécurisation, a institué la cour des comptes par la promulgation de la loi 80-05 du 01/03/1980 qui abroge le décret n°70-173 sus cité. Cette loi a dévolu le contrôle des comptes des entreprises publiques à la cour des comptes. Cette situation caractérise la période durant laquelle la profession de commissaire aux comptes vivait un vide juridique quant à la désignation, missions et obligations, responsabilités, et d'une manière générale le statut du commissaire aux comptes. Ce vide juridique a existé jusqu'en 1984. En effet, la loi de finances pour 1985 est venue rétablir

¹ SAADI, Nacer-Eddine., MAZOUZ, Ali. *La pratique du commissariat aux comptes en Algérie*. Algérie : Société Nationale de Comptabilité, 1993, p.27.

cette profession en stipulant dans son article 196 que des commissaires aux comptes seront désignés auprès des entreprises du secteur public et auprès des sociétés dans lesquelles l'Etat ou un organisme public détient une part du fonds social. Les modalités d'application de cet article de loi devraient être publiées ultérieurement par voie réglementaire, mais cette disposition n'a pas connu d'application.¹

La loi n°88-01 du 12/01/1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, a libéré l'entreprise publique de toutes les contraintes administratives et bureaucratiques, et a introduit la réorganisation de la fonction de contrôle en harmonie avec les réformes économiques adoptées par les pouvoirs publics. Par conséquent, le commissariat aux comptes a été rétabli, ainsi que l'institution de l'audit interne au sein des entreprises publiques.²

Aussi, la loi n°88-04 du 12/01/1988 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et fixant les règles particulières applicables aux entreprises publiques économiques, fait référence au contrôle du commissaire aux comptes.³

3.1.3 Période allant de 1991 à 2010

Après avoir entamé des réformes économiques et libéré par conséquent l'entreprise publique économique des contraintes qui constituaient une barrière à son développement, il s'est avéré plus que nécessaire de refondre et réorganiser le contrôle et la profession comptable en Algérie dont la profession de commissariat aux comptes. Cette réorganisation ne peut se faire sans passer par la réforme de la législation et la réglementation en la matière. En effet, on assiste à la promulgation de plusieurs textes ayant marqué l'histoire du commissariat aux comptes ainsi que la profession comptable en Algérie, à savoir :

- Ordonnance n°91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, ayant mis fin à la l'ordonnance n°71-72 du 29/12/1971 portant organisation de la profession de comptable et d'expert-comptable.
- Décret exécutif n°92-20 du 13/01/1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

¹ SAADI, Nacer-Eddine., MAZOUZ, Ali. Op.cit., p.29-31.

² Ibid., p.32.

³ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi n°88-04 du 12/01/1988 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et fixant les règles particulières applicables aux entreprises publiques économiques*. Journal officiel, n°02, 13/01/1988, p.29.

- Décret exécutif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce, qui a apporté de significatifs changements et nouveautés.¹
- Arrêté du 09/10/1993 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes.
- Décision n°103/SPM/94 du 02/02/1994 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.
- Décret exécutif n°96-136 du 15/04/1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé.
- Décret exécutif n°96-318 du 25/09/1996 portant création et organisation du conseil national de la comptabilité.
- Décret exécutif n°96-341 du 30/11/1996 relatif aux modalités de désignation des commissaires aux comptes dans les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC), centres de recherche et de développement (CRD), organismes des assurances sociales, offices publics à caractère commercial, et entreprises publiques non autonomes.
- Ordonnance n°96-27 du 09/12/1996 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce, qui a apporté plusieurs modifications, notamment la création de l'article 10 bis imposant aux personnes morales commerçantes de procéder ou de faire procéder à la vérification et à la certification de leurs comptabilités.²
- Décret exécutif n°97-457 du 01/12/1997 portant application de l'article 11 de la loi n°91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Loi n°05-02 du 06/02/2005 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce, y ayant apporté plusieurs modifications.

Cet arsenal juridique a permis de réaliser un bond qualitatif de la profession comptable en général et de la profession de commissaire aux comptes (auditeur légal) en particulier. Néanmoins, sur le plan législatif et réglementaire, notamment la loi 91-08 du 27/04/1991, a montré ses limites quant à l'accompagnement des réformes économiques, et à l'interaction, qui fait défaut, de la profession comptable avec la scène internationale avec laquelle elle doit être au diapason. Aussi, le fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés a connu, depuis l'année 2002, beaucoup d'instabilité qui s'est reflétée à travers le retard important dans la délivrance d'agréments aux nouveaux professionnels, l'absence de formation, et le

¹ DJOUMAA, Lamri. *Historique du commissaire aux comptes en Algérie*. L'auditeur. Algérie : Chambre nationale des commissaires aux comptes, 2014, n°2, p.13-15.

² Ibid., p.13-15.

manque d'encadrement des nouveaux professionnels de la comptabilité. Conséquemment à cette situation et ces carences, on assiste alors à de nouvelles réformes qui ont vu le jour à partir de l'année 2010.¹

3.1.4 Période après 2010

Tout système économique développé doit être accompagné d'un système comptable et de contrôle aussi efficace que développé, c'est pourquoi toute réforme de la profession comptable de manière générale et de commissariat aux comptes en particulier, est intrinsèquement liée aux réformes économiques du pays. Toutefois, ces réformes ne peuvent être entreprises sans prendre en ligne de compte les changements tant au niveau national qu'au niveau international.

En effet, la réforme de la profession comptable en Algérie, qui touche directement l'activité de l'audit légal (commissariat aux comptes), est concrétisée par la publication d'une batterie de textes législatifs et réglementaires et ce, comme suit :

- Loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Décret exécutif n°11-24 du 27/01/2011, fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.
- Décret exécutif n°11-25 du 27/01/2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables.
- Décret exécutif n°11-26 du 27/01/2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes.
- Décret exécutif n°11-27 du 27/01/2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'organisation nationale des comptables agréés.
- Décret exécutif n°11-28 du 27/01/2011 fixant la composition et les attributions de la commission ad hoc chargée de l'organisation des élections des conseils nationaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés.
- Décret exécutif n°11-29 du 27/01/2011 fixant le rang et les attributions des représentants du ministre chargé des finances au sein des conseils nationaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés.

¹ BAHIRI, Kada. *Organisation de la profession comptable, Le commissaire aux comptes, Référence à l'Algérie*. Algérie : Pages bleues, Mars 2022, p.35-36.

- Décret exécutif n°11-30 du 27/01/ 2011 fixant les conditions et modalités d'agrément pour l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Décret exécutif n°11-31 du 27 janvier 2011 relatif aux conditions et normes spécifiques des cabinets d'experts-comptables, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Décret exécutif n°11-32 du 27/01/2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.
- Décret exécutif n°11-72 du 16/02/2011 fixant les diplômes universitaires ouvrant droit au concours d'accès à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession de comptable.
- Décret exécutif n°11-73 du 16/02/2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes.
- Décret exécutif n°11-202 du 26/05/011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission.
- Décret exécutif n°11-393 du 24/11/2011 fixant les conditions et modalités de déroulement du stage professionnel, d'accueil et de rémunération des stagiaires experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables.
- Décret exécutif n°13-10 du 13/01/2013 fixant le degré des fautes disciplinaires commises par l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rapportent.
- Arrêté du 26/03/2013 fixant les conditions d'espace, de commodités et d'équipements exigées pour un local professionnel de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé.
- Décision n°002 du 04/02/2016 portant normes algériennes d'audit (n°210, 505, 560, 580).
- Décision n°150 du 11/10/2016 portant normes algériennes d'audit (n°300, 500, 510, 700).
- Décision n°23 du 15/03/2017 portant normes algériennes d'audit (n°520, 570, 610, 620).
- Décision n°77 du 24/09/2018 portant normes algériennes d'audit (n°230, 501, 530, 540).

Le commissaire aux comptes doit se conformer à l'ensemble de ces dispositions législatives et réglementaires qui touchent à son champ d'intervention, aussi multiples soient elles.

Pour rappel, la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, à travers, notamment, la création des trois corps : l'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes, et l'organisation nationale des comptables agréés, a souligné et

mis en évidence la distinction entre les trois catégories professionnelles comptables : expert-comptable, commissaire aux comptes, et comptable agréé. Elle a aussi impliqué le ministère des finances dans quelques aspects de la profession comptable tel que la délivrance des agréments aux nouveaux professionnels, comme elle a donné un nouvel élan à la normalisation et la formation¹. Cela, à notre avis, souligne l'importance accordée par les pouvoirs publics, comme partie prenante, à améliorer la qualité de l'audit légal en Algérie et ce, malgré les insuffisances qu'il faudra combler et le travail qui reste à faire pour s'aligner aux exigences internationales en matière d'audit légal et de comptabilité.

Certes, la loi n°10-01 du 29/06/2010 a modifié substantiellement l'organisation de la profession comptable et de l'audit en Algérie, et a instauré un nouvel organisme à savoir le conseil national de comptabilité qui veille à l'indépendance et l'exercice professionnel des intervenants et promouvoir les bonnes pratiques professionnelles. Néanmoins, les chercheurs et les professionnels affirment que cette nouvelle loi et la réglementation y afférente semblent ne pas avoir les effets escomptés, et la qualité de l'audit n'est pas garantie. A ce propos, plusieurs chercheurs jugent que le législateur algérien, lors de l'élaboration de cette loi, n'a pas pris en considération les spécificités de l'environnement juridique et économique du pays, et considèrent que le système comptable algérien, à l'instar des règles de droit, hérité de l'époque où l'Algérie était sous la domination coloniale française. Par conséquent, les règles encadrant l'audit légal en Algérie sont à la base des règles françaises. Aussi, les professionnels font savoir que durant les dernières années beaucoup de textes ont été publiés à tel point où certains d'entre eux se disent perdus. Cela conduit à penser que la réglementation actuelle du pays ne répond pas rigoureusement aux exigences de l'indépendance et la compétence des auditeurs en Algérie, et que la loi n°10-01 du 29/06/2010 n'est pas nécessairement efficace.²

3.2 Responsabilités du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes, en Algérie, suivant la disposition de l'article 59 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats.

Pour établir la faute ou la négligence du commissaire aux comptes, il est d'abord question de cerner et de déterminer la nature de son obligation. La mise en œuvre de la mission du commissaire aux comptes relève, sauf cas très précis, d'une obligation de moyens. Cela signifie que le professionnel doit mettre en œuvre des diligences

¹ BAHIRI, Kada. Op.cit., p.40-41.

² MESSAHEL, Sassia., GUETTAF, Lila. *L'impact des réformes réglementaires récentes sur la qualité du commissariat aux comptes en Algérie : évaluation de la loi 10/01 à la lumière des recherches académiques et avis des professionnels* [en ligne]. Algérie : Revue des réformes économiques et intégration en économie mondiale, Avril 2019, vol.13, n°1, p.52-64. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/211/13/1/93927> (consulté le 11/05/2024).

professionnelles normales. Il n'est point tenu de vérifier l'intégralité des opérations et transactions qui entrent dans le champ de sa mission d'audit légal. Sa mission ne consiste pas en la recherche systématique d'erreurs et irrégularités. Toutefois, la responsabilité du commissaire aux comptes est engagée lorsqu'il n'a pas détecté une irrégularité qu'une diligence normale lui aurait permis d'y parvenir. Par conséquent, la nature de la faute résulte d'un manquement à une obligation de moyens.¹

La question de la responsabilité du commissaire aux comptes est aussi citée dans le code de commerce dans son article 715 bis 14 qui stipule que « les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers des conséquences dommageables. Des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leur fonction. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale, et/ou au procureur de la république. ».²

Dans l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes, assume trois types de responsabilités. Ces responsabilités sont citées dans la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, ainsi que le code de commerce, et d'autres textes réglementaires.

3.2.1 Responsabilité civile

L'article 61 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 dispose que « 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. ».³

La responsabilité civile du commissaire aux comptes correspond au fait de répondre civilement des dommages, des fautes et des négligences, qu'il aurait commises dans l'exercice de ses fonctions auprès des parties concernés. Il n'est point responsable des infractions commises par les dirigeants de l'entité auditée. Toutefois, il doit prouver qu'il a

¹ BOUZIDI, Khalil. *Les déterminants de la responsabilité civile du commissaire aux comptes en Algérie* [en ligne]. Algérie : Revue des sciences commerciales, juin 2023, vol.22, n°1, p.192-203. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/360/22/1/222405> (consulté le 05/05/2024).

² Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce*. Journal officiel, n°27, 27/04/1993, p.26.

³ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.9.

accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé l'organe de contrôle et l'organe dirigeant de l'entité qu'il audite, après en avoir eu connaissance. S'il constate une infraction il doit impérativement informer le procureur de la République.

A rappeler qu'en matière civile, la responsabilité du commissaire aux comptes revêt une forme contractuelle à l'égard de la société contrôlée en vertu de la théorie du mandat. Cependant, à l'égard des tiers cette responsabilité revêt une forme délictuelle en vertu de la théorie institutionnelle du commissariat aux comptes.¹

Lorsque les trois conditions nécessaires pour l'engagement de la responsabilité civile du commissaire aux comptes -à savoir : la faute, le dommage et le lien de causalité- sont réunies sans qu'il ne puisse s'en exonérer, celui-ci est condamné au paiement des dommages-intérêts pour réparation du préjudice subi par le demandeur (victime). La réparation en question doit être équivalente au dit préjudice, et de ce fait, le compenser, aussi exactement que possible.²

3.2.2 Responsabilité disciplinaire

La responsabilité disciplinaire est encadrée par trois textes :

- a.** Loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- b.** Décret exécutif n°13-10 du 13 janvier 2013 fixant le degré des fautes disciplinaires commises par l'expert-comptable, le commissaire aux comptes, et le comptable agréé, dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rapportent.
- c.** Arrêté du ministère des finances du 27/06/2013 portant approbation du règlement intérieur de la commission de discipline et d'arbitrage du conseil national de la comptabilité.

En effet, au terme de l'article 63 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 « 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... ».³

La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes peut être mise en jeu dans plusieurs cas et ce, pour :

- a.** Toute infraction commise, conformément à l'article 63 de la loi n°10-01. A noter que cette loi n'a pas précisé le type d'infraction (crime, délit ou contravention).

¹ SAADI, Nacer-Eddine., MAZOUZ, Ali. Op.cit., p.83-84.

² BOUZIDI, Khalil. Op.cit., p.192-203.

³ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.9.

b. Tout manquement aux textes régissant la profession, aux diligences professionnelles, aux normes algériennes d'audit NAA, ainsi qu'aux règles déontologiques prévues par le code de déontologie.

S'agissant des sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées à l'encontre du commissaire aux comptes, celles-ci sont prévues par l'article 63 de la loi n°10-01 du 29/06/2010, et y sont citées par ordre croissant de leur gravité comme suit :¹

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

Le même article stipule que tout recours contre ces sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur.

3.2.3 Responsabilité pénale

L'article 62 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 prévoit que « La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale. ».²

En effet, le manquement à une obligation légale à laquelle l'article 62 sus cité fait référence, peut englober plusieurs infractions ayant trait aussi bien à la mission ou fonction de contrôle qu'aux sociétés et entités auditées. Ainsi, nous considérons que cet article est d'une très large portée et étend indéfiniment la responsabilité pénale du professionnel qui est dors et déjà lourde. En effet, on assiste en Algérie depuis quelques années à une augmentation d'actions menées contre les commissaires aux comptes relativement à leurs responsabilités engagées.³

Cette situation rend le commissaire aux comptes vulnérable aux potentiels acteurs de l'action pénale (procureur de la République, juge d'instruction, police judiciaire) ainsi que les avocats des parties adverses qui œuvrent à décharger leurs clients en impliquant, éventuellement d'une manière injuste, le commissaire aux comptes dans des conflits d'ordre judiciaire.

Additivement à la responsabilité pénale de droit commun qu'assume le commissaire aux comptes en tant que sujet de droit, nous précisons qu'il est aussi

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.9.

² Ibid., p.09.

³ MANSOUR, Halima. *L'indépendance de l'auditeur externe en Algérie* [en ligne]. Algérie : Recherches économiques et managériales, juin 2023, vol.17, n°1, p.35-54. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/101/17/1/224836> (consulté le 15/05/2024).

responsable pénalement des infractions spécifiques prévues par la loi, relativement à l'exercice de sa fonction. Ces infractions sont comme suit :

a. Violation du secret professionnel

- L'article 715 bis 13 du code de commerce stipule que : « ...les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions. ».¹
- L'article 830 du code de commerce stipule que « ...les dispositions de la loi pénale relative à la violation du secret professionnel, sont applicables aux commissaires aux comptes. »². Celles-ci sont reprises par les articles 301 et 302 du code pénal algérien qui prévoit des sanctions pécuniaires et privatives de liberté, ce qui est confirmé par l'article 71 de la loi n°10-01 du 29/06/2010.

A ce propos, il est utile de préciser que le respect du secret professionnel est une obligation au sens large, compte tenu que le législateur n'a pas cité exhaustivement les informations confidentielles à ne pas divulguer, mais des chercheurs ont tout de même, précisé que la violation du secret professionnel couvre les documents comptables, les correspondances, le fonctionnement de l'entité auditée et aussi les informations personnelles ayant trait aux dirigeants de l'entreprise.³

b. Non respect des incompatibilités

- Les dispositions régissant les incompatibilités professionnelles du commissaire aux comptes sont édictées par l'article 715 bis 6 du code de commerce, ainsi que les articles 64 à 69 de la loi n°10-01 du 29/06/2010. Des sanctions sont prévues suite à la violation de ces dispositions et ce, conformément à l'article 829 du code de commerce, lesquelles peuvent être pécuniaires et/ou privatives de liberté. A rappeler que ces dispositions viennent renforcer l'indépendance intellectuelle et morale du commissaire aux comptes.

c. Exercice illégal de la profession

- L'article 74 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 énumère les cas d'exercice illégal de la profession comptable –y compris la profession de commissaire aux comptes-. La non-observation des dispositions afférentes aux incompatibilités expose son auteur à des sanctions pénales conformément à l'article 73 de la loi n°10-01 qui prévoit des sanctions pécuniaire et privatives de liberté en cas de récidive.

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Code de commerce* [en ligne]. 2022, p.191. Format PDF disponible sur : <https://premier-ministre.gov.dz/fr/document/ordonnance-n0-75-59-portant-code-de-commerce-modifiee-et-completee> (consulté le 03/05/2024).

² Ibid., p.245.

³ TAITOUS, Fethi. *Le secret Professionnel en Droit Economique* [en ligne]. Algérie : Revue Algérienne d'Economie et de Management, Avril 2014, vol.5, n°1, p.51-55. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/145/5/1/13690> (consulté le 16/05/2024).

Faut-il encore rappeler la nécessité de lutter contre l'exercice illégal de la profession comptable qui requiert une synergie d'actions coordonnées et concentrées entre les différentes parties prenantes autour de cette profession.¹

d. Communication d'informations mensongères

- L'article 830 du code de commerce dispose : « sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement tout commissaire aux comptes qui aura, sciemment, donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ... ».

Ce mensonge lorsqu'il est communiqué par le commissaire aux comptes est établi dès lors que des informations mensongères ont sciemment été communiquées ou confirmées aux associés ou à des tiers via le rapport en général, établi par ses soins.

e. Non révélation de faits délictueux

- L'article 715 bis 13 du code de commerce dispose que « les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux, au cours de l'accomplissement de leur mission. En outre, ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance. ».

- L'article 830 du code de commerce dans son alinéa 2 stipule : « sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement tout commissaire aux comptes, ..., ou qui n'aura pas révélé, au procureur de la République, les faits délictueux dont il aura eu connaissance. »

- A défaut de révéler les faits délictueux dont il a eu connaissance, le commissaire aux comptes engage sa responsabilité pénale en application de l'article 830 du code de commerce, et de l'article 62 de la loi n°10-01 du 29/06/2010.

- Le dernier alinéa n°54 de la note d'orientation n°001/2022/CN-CNCC du 08/09/2022 relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de prévention et lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, stipule que « lorsqu'il a déclaré des soupçons, le commissaire aux comptes réapprécie tout au long de l'exécution de la mission ou de la prestation fournie les éléments déclarés dès lors qu'il a connaissance d'informations venant renforcer ou infirmer ses soupçons et en tire les conséquences éventuelles au regard de ses obligations de révélation. ».²

¹ BOULAHDOUR, Chakib. *Préalables à la réussite de la mutation* [en ligne]. In : 5° Congrès de l'Ordre National des Experts Comptables, 15/12/2018, Alger : l'Ordre National des Experts Comptables, Décembre 2018. p.1-11. Format PDF disponible sur : <https://www.cn-onec.dz/images/boulahdour-chakib.pdf> (consulté le 16/05/2024).

² Chambre Nationale des Commissaires Aux Comptes. *Note d'orientation n°001/2022/CN-CNCC du 08/09/2022* [en ligne]. Algérie : Conseil national de la CNCC, 08/09/2022, p.19. Format PDF disponible sur : https://www.cn-cncc.dz/views/dossier/lutteantiblanchimentdescapitaux/NOTE%20D'ORIENTATION_20240326_0001.pdf (consulté le 15/05/2024).

f. Défaut d'information sur la prise de participation

- L'article 837 du code de commerce prévoit des sanctions à l'encontre du commissaire aux comptes pour défaut de mention dans son rapport de la prise de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République algérienne démocratique et populaire ou de l'acquisition de la moitié du capital d'une telle société. En effet, ces sanctions comprennent un emprisonnement de six mois à deux ans et d'une amende de 20.000 DA à 200.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement.¹

Etant donné que le commissaire aux comptes est censé connaître la législation et la réglementation touchant directement ou indirectement à son champ d'intervention, il se doit de bien les observer et faire preuve de vigilance accrue dans l'exercice de sa mission d'audit légal.

Conclusion

L'audit légal fait partie des types d'audit, il s'intéresse aux différentes organisations et entités activant dans différents domaines d'activité, aussi bien dans le secteur privé que public. En effet, l'auditeur légal est un acteur important dans la vie d'une entité et / ou organisation, il intervient afin de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entité qu'il audite, en vertu des dispositions législatives et réglementaires en vigueur. Pour forger son opinion, les normes internationales d'audit (ISA) requièrent de l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, cette assurance qu'il n'obtient que lorsqu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit.

Aussi, afin d'atteindre et garantir une bonne qualité d'audit légal, l'auditeur légal ou le commissaire aux comptes, doit impérativement assurer deux caractéristiques essentielles, en l'occurrence : compétence et indépendance. Additivement, tout auditeur légal est dans l'obligation de mener sa mission dans le respect des normes de la profession, et de la législation et la réglementation en vigueur, mis en place par les pouvoirs publics, et ainsi assumer les responsabilités qui en découlent, à savoir : civile, disciplinaire, et pénale, celles-ci contribuent à améliorer davantage la qualité de ses travaux.

¹ Secrétariat général du gouvernement. Op.cit., p.247.

CHAPITRE II

DILIGENCES PROFESSIONNELLES ET

BESOINS INFORMATIONNELS

Introduction

L'audit légal ne peut être mené sans la mise en œuvre des diligences professionnelles et ce, dans le respect des normes d'audit, ainsi que la législation et la réglementation en la matière. Faut-il encore préciser, que les résultats des travaux menés par l'auditeur légal (commissaire aux comptes), lesquels sont matérialisés dans son rapport d'audit, constituent l'objet d'intérêt pour plusieurs parties prenantes aussi internes qu'externes à l'entité auditée. En premier lieu, nous allons aborder dans le présent chapitre, les différentes missions et diligences du commissaire aux comptes. En second lieu, nous nous intéresserons à la démarche d'une mission d'audit légal. Et en fin, clore ce chapitre par une présentation du concept des parties prenantes « Stakeholders » et leurs besoins et attentes informationnels.

1. Missions et diligences du commissaire aux comptes

On ne peut étudier le sujet de l'audit légal sans considérer et traiter les missions et diligences de l'auditeur légal (commissaire aux comptes) auxquelles s'intéresse la présente section. Nous aborderons dans un premier temps les différentes missions dévolues au commissariat aux comptes. Nous développerons, dans un deuxième temps, un aspect très important et inévitable de l'audit légal que sont les diligences professionnelles que doit mettre en œuvre le commissaire aux comptes dans l'exécution de sa mission et ce, à travers ses différentes obligations légales. Aussi, il est montré à travers les différentes parties de la présente section, la contribution des missions et diligences de l'audit légal à la satisfaction des besoins informationnels des parties prenantes.

1.1 Missions du commissaire aux comptes

Ayant pour mission principale la certification de la régularité et la sincérité des comptes, qui est la plus perceptible de ses missions, le commissaire aux comptes doit aussi s'assurer du respect des dispositions légales et réglementaires, lesquelles peuvent être scindées en deux : missions générales ou permanentes, et missions particulières ou spéciales.

1.1.1 Missions générales (permanentes)

a. Certification des comptes annuels

La certification de la régularité et la sincérité des comptes est une mission essentielle et habituelle du commissaire aux comptes. La régularité et la sincérité de l'information comptable et financière répondent aux exigences et besoins informationnels des utilisateurs de cette information, en l'occurrence, les parties prenantes de l'entité auditée, telles que les actionnaires, associés, investisseurs, salariés, administration fiscale, banques, etc.

A rappeler que la régularité est la conformité aux lois et règlements et normes mis en place, notamment le code de commerce, la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, loi

n°07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier¹, ainsi que les normes algériennes d'audit (NAA). Par sincérité, il est entendu l'application, de bonne foi, de la législation, réglementation et normes, pour donner une image aussi fiable que possible de la situation de l'entité.

Conformément à l'article 23 de la loi n°10-01 du 29/06/2010, le commissaire aux comptes, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, a pour missions de :²

- 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.

A noter que le rapport général d'expression d'opinion ou le rapport de certification établi par le commissaire aux comptes, est lu et exploité par un nombre important d'utilisateurs et parties prenantes qui s'intéressent à la situation comptable et financière de l'entité auditée, objet de ce rapport.³

b. Vérification des informations données dans le rapport de gestion

Le commissaire aux comptes vérifie les aspects comptables et financiers du rapport de gestion adressé aux actionnaires de l'entité auditée, ses vérifications ne doivent en aucun cas conduire le commissaire aux comptes à formuler des jugements sur les conclusions et commentaires du conseil d'administration, et doivent couvrir la sincérité et la concordance des informations fournies dans le rapport de gestion avec les comptes annuels de la société et avec ceux du groupe lorsqu'il s'agit de comptes consolidés.⁴

En plus de l'article 23 la loi n°10-01 du 29/06/2010, l'article 715 bis 4 du code de commerce stipule que le commissaire aux comptes vérifie également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi n°07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier*. Journal officiel, n°74, 25/11/2007, p.3.

² Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.6.

³ DJOUIMAA, Lamri. *Le rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes*. Revue algérienne d'audit et de comptabilité. Algérie : Chambre nationale des commissaires aux comptes, Novembre 2017, n°8, p.12-13.

⁴ CASTELL, Robert., PASQUALINI, François. *Le commissaire aux comptes*. Paris : Economica, 1995, p.63.

cas, et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes de la société.

c. Vérification de l'application de la réglementation relative aux actions de garantie

En exécutant cette mission, le commissaire aux comptes s'assure que :

- chaque administrateur est propriétaire du nombre d'actions prévu statutairement, et que le conseil d'administration détient un nombre d'actions représentant au minimum 20% du capital social et ce, conformément à l'article 619 du code de commerce.
- les actions sont inaliénables et sont affectées en totalité à la garantie de tous les actes de gestion, même de ce qui serait exclusivement personnel à l'un des administrateurs et ce, conformément à l'article 619 du code de commerce.
- les administrateurs qui ne sont pas propriétaires du nombre d'actions requis, au jour de leur nomination, et n'ont pas régularisé leur situation dans le délai de trois mois, sont réputés démissionnaires d'office et ce, conformément à l'article 619 du code de commerce.

d. Certification du montant des cinq rémunérations les plus élevées

Conformément à l'alinéa 3 de l'article 680 du code de commerce, 15 jours avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire, tout actionnaire a droit d'obtenir le montant global certifié exact par le commissaire aux comptes, des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées, le nombre de ces personnes étant de cinq.

Aussi, l'alinéa 4 de l'article 25 de la loi n°10-01 du 29/06/2010, stipule que la mission du commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées.

e. Assurance relative au respect de l'égalité entre les actionnaires

L'égalité entre les actionnaires est concrétisée par le droit de vote conformément aux règles légales et statutaires, par l'affectation des résultats, et en cas de réduction du capital social. Constituerait une violation à l'égalité entre les actionnaires, la réduction, le retrait, ou l'accroissement des droits de certains au détriment des autres.¹

f. Examen des conventions réglementées

La présente mission est régie par l'alinéa 4 de l'article 23 de la loi n°10-01 du 29/06/2010, qui stipule que le commissaire aux comptes est chargé d'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 (personnes physiques et morales) ont un intérêt direct ou indirect.²

Cette mission est aussi régie par les articles 628 à 630 du code de commerce. Les dirigeants de l'entreprise doivent informer le commissaire aux comptes de l'existence de ces conventions réglementées. Il est utile de rappeler que conformément au paragraphe 4

¹ BAHIRI, Kada. Op.cit., p.88.

² La notion d'intérêt indirect concerne les administrateurs qui, sans être liés directement par une convention réglementée, en tirent des intérêts et avantages.

de l'article 628 du code de commerce, il est interdit aux administrateurs d'une société de contracter sous quelque forme que ce soit, des emprunts auprès de la société, de se faire consentir par elle un découvert en compte courant ou autrement, ainsi que de faire cautionner ou avaliser par elle, leurs engagements envers des tiers.

1.1.2 Missions particulières (spéciales)

a. Signaler les irrégularités et les inexactitudes

Le commissaire aux comptes est légalement tenu d'informer l'assemblée générale de l'entité auditée du résultat de ses travaux de vérification et de contrôle, et particulièrement des irrégularités, inexactitudes et infractions dont il a eu connaissance à l'occasion de l'audit qu'il a effectué. En effet, ce signalement est stipulé dans l'article 680 du code de commerce.

A noter que l'irrégularité dont il est question de signaler, concerne ce qui suit :¹ principes comptables, dispositions statutaires, résolutions de l'assemblée générale, décisions du conseil d'administration.

Aussi, l'inexactitude dont il est question de signaler, consiste en ce qui suit : erreurs de calcul ou d'écriture, présentation des comptes, informations inexacts données par le conseil d'administration.

b. Convocation des assemblées

Le code de commerce reconnaît au commissaire aux comptes le droit de convocation d'assemblée générale et arrêter l'ordre du jour et ce, à défaut de procéder à cette convocation par la société auditée. Il est prévu aussi que le commissaire aux comptes procède à la convocation de l'assemblée générale extraordinaire, particulièrement à l'occasion de la perte des trois quarts du capital social². Comme il convoque l'assemblée générale extraordinaire dans le cadre de la procédure d'alerte relative à la continuité d'exploitation et ce, conformément à l'article 715 bis 11 du code de commerce.

c. Vérification des formes et méthodes d'évaluation des comptes

Conformément au premier alinéa de l'article 717 du code de commerce, les comptes sont établis à chaque exercice selon les mêmes formes et méthodes d'évaluation que les exercices précédents. Le deuxième alinéa du même article stipule que « ... en cas de proposition de modification, l'assemblée générale, au vu des comptes établis selon les formes et méthodes tant anciennes que nouvelles, et sur rapport du conseil d'administration, ou des gérants selon les cas et des commissaires se prononcent sur les modifications proposées. »³. Il s'agit du cas de modification, par la société, des formes et méthodes d'évaluation des comptes sociaux, ou imposée légalement.

¹ BAHIRI, Kada. Op.cit., p.91.

² Société nationale de comptabilité. *Guide d'audit et de commissariat aux comptes*. Algérie : Société nationale de comptabilité (SNC), (date inconnue), p.205.

³ Secrétariat général du gouvernement. Op.cit., p.217.

En effet, le commissaire aux comptes doit faire les vérifications y afférentes qui portent, notamment sur : l'ancienne et la nouvelle forme et méthode d'évaluation des comptes, le rapport du conseil d'administration, qui doit mentionner et faire état des propositions et modifications apportées, à défaut ça serait une infraction à signaler.

d. Mention d'acquisition de participations

Il est stipulé dans le premier alinéa de l'article 732 bis 1 du code de commerce que lorsqu'une société a pris, au cours d'un exercice, une participation dans une autre société ayant son siège social en Algérie ou acquis plus de la moitié du capital d'une telle société, il en est fait mention dans le rapport présenté aux associés sur les opérations de l'exercice et, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes.¹

Les informations afférentes aux acquisitions de titres –de placement, et de participation-, censées être contenues dans le rapport du conseil d'administration comme le dispose la législation en vigueur, doivent reprendre : le nom de la société, le lieu du siège social, le nombre de titres acquis, la valeur nominale, la quotité du capital social représentée, la valeur d'acquisition.²

e. Missions d'évaluation

En termes de missions d'évaluation assignées au commissaire aux comptes, celles-ci peuvent intervenir dans les cas suivants :³

- **Augmentation du capital social et suppression du droit préférentiel** : l'article 697 du code de commerce prévoit que l'assemblée générale qui décide l'augmentation du capital peut supprimer le droit préférentiel de souscription. Elle statue à cet effet, et à peine de nullité de la délibération, sur le rapport du conseil d'administration et sur celui du commissaire aux comptes. Donc, le commissaire aux comptes intervient aussi, dans le cas de suppression du droit préférentiel de souscription suite à l'augmentation du capital de la société.

- **Fusion, scission** : après communication du projet de fusion ou de scission par le conseil d'administration ou les gérants selon le cas, le commissaire aux comptes établit un rapport sur la rémunération des apports faits à la société absorbante et sur les modalités de cette opération.

- **Transformation de la société** : lors de la transformation de la société par actions, le commissaire aux comptes doit vérifier et attester que l'actif net est au moins égal au capital social de la nouvelle société.⁴

1.2 Diligences du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes, dans l'exécution de sa mission d'audit légal, doit respecter et appliquer les diligences professionnelles nécessaires qu'il met en œuvre et ce,

¹ Secrétariat général du gouvernement. Op.cit., p.221.

² Ibid., p.201.

³ BAHIRI, Kada. Op.cit., p.94-95.

⁴ Ibid., 95.

pour pouvoir se forger une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers. Il doit rendre compte aux actionnaires les résultats de ces contrôles sous forme d'un rapport d'audit. Dans ce cadre, en Algérie, en plus aux différentes dispositions légales et réglementaires qui existent, le ministère des finances a élaboré et publié jusque là seize normes d'audit appelées Normes Algériennes d'Audit (NAA). Au fait, on estime que les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes font partie intégrante de sa mission légale et constituent des obligations légales. Elles sont régies par des dispositions légales et réglementaires (notamment : code de commerce, loi n°10-01 du 29/06/2010 et ses textes d'application, normes NAA).

Au cours de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes doit signaler aux dirigeants sociaux les irrégularités et inexactitudes qu'il a relevées dans le rapport du conseil d'administration ainsi que dans les comptes sociaux qui constituent des informations communiquées aux actionnaires et à toute partie prenante, c'est ainsi que ces informations doivent être régulières et sincères. Nous soulignons l'importance de la mission dévolue au commissaire aux comptes, il n'est pas juste un certificateur mais aussi garant de la sincérité et la régularité des informations adressées aux actionnaires et tout utilisateur de ces informations.

A titre indicatif, au Canada, le manuel pour les missions d'appréciation directe, aux termes de la section 1031 relative aux règles de déontologie régissant une mission de certification, dans le point qui traite la compétence et diligence professionnelles, il est stipulé qu'il faut maintenir les connaissances professionnelles et les compétences au niveau requis pour qu'une entité reçoive des services professionnels compétents à la hauteur des derniers développements observés dans la pratique, les lois et les techniques, et agir avec diligence et en conformité avec les normes techniques et professionnelles pertinentes.¹

Ci-après, nous allons citer les diligences professionnelles que doit mettre en œuvre le commissaire aux comptes dans l'exécution de sa mission d'audit légal, sous forme d'obligations légales bien définies.

1.2.1 Obligation de contrôle

Cette obligation est définie, notamment, par les dispositions de la loi n°10-01 du 29/06/2010, du code de commerce, et du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

A ce titre, la loi n°10-01 du 29/06/2010, dans son article 35 stipule que « 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

¹ Bureau du vérificateur général du Canada. *Manuel pour les missions d'appréciation directe* [en ligne]. Juin 2021. Disponible sur : <https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodologie/audit-de-performance/manuel/1031.shtm> (consulté le 18/05/2024).

le cadre des termes de références fixés par le cahier des charges pour lequel il a soumissionné. ».¹

L'article 4 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes stipule que « dans le cadre de ses missions, le membre de la chambre, doit :

- exécuter la prestation requise avec diligence.
- respecter les délais convenus.
- tenir le client informé.
- mener en matière d'audit légal, toute investigation nécessaire de nature à lui permettre de formuler une opinion motivée, documentée et fondée.
- veiller au respect de la législation en vigueur en la matière en prenant les précautions nécessaires pour éviter de se trouver dans une situation d'incompatibilité qui altérerait son impartialité et son indépendance et engagerait sa responsabilité.
- s'assurer qu'il n'est pas en situation d'auto-révision l'amenant à porter une appréciation sur des prestations fournies par lui-même ou par un réseau auquel il appartient.».²

Conformément à l'article 715 bis 4 du code de commerce « l'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne, pour trois (03) exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national.

Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société.

- ils certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, des comptes sociaux et du bilan.
- les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.
- ils peuvent, à toute époque de l'année, opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns.

De même qu'ils peuvent convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence... ».³

Afin de pouvoir se forger une opinion quant à la sincérité et la régularité des comptes, le commissaire aux comptes doit procéder aux contrôles qu'il juge nécessaires dont l'étendue est fonction des zones à risques identifiés, il peut intervenir à toute époque de l'année. Il doit mettre en place tous les moyens nécessaires, que la mission requiert, il est tenu par une obligation de moyens et non pas de résultats.

1.2.2 Obligation de certification des comptes

Les commissaires aux comptes ont pour mission habituelle et principale la certification des comptes annuels. Les dispositions de l'Article 715 bis 4 du code de

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.7.

² Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Algérie. Op.cit., p.2.

³ Secrétariat général du gouvernement. Op.cit., p.188.

commerce ciblent l'opération de contrôle de la régularité et de la sincérité des comptes de gestion et des bilans, ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport de gestion du conseil d'administration. Cette obligation est définie, notamment, dans les articles 22, 23, 24 et 25 de la loi n°10-01 du 29/06/2010. A ce propos, l'article 25 aliéna 2 de la Loi n°10-01 du 29/06/2010 stipule que « 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... ».¹

Hormis la mission et l'obligation habituelles et légales du commissaire aux comptes qui est 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, comme déjà cité et développé dans la présente section au niveau du point dédié aux missions, il a aussi l'obligation d'effectuer d'autres certifications telles que vérifier et certifier les cinq rémunérations les plus élevées, s'assurer que les informations transmises dans le rapport de gestion des dirigeants sont conformes à la réalité financière de l'entreprise et concordent avec les données des comptes annuels et des états financiers arrêtés par l'entité auditée. S'il constate des inexactitudes, irrégularités, ou omissions, il doit les signaler aux dirigeants sociaux afin de les faire corriger.

En matière des diligences afférentes aux autres certifications, en dehors de celles relatives à la certification des comptes, des cinq meilleures rémunérations, et des informations transmises dans le rapport de gestion, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre d'autres diligences requises concrétisées à travers ces différentes missions d'audit légal et qui portent notamment sur: les conventions réglementées, la transformation, de fusion et de scission de la société, les cessions totales ou partielles sous toutes formes des actifs, les prises de participations, les infractions et autres délits commis par les administrateurs, les formes et méthodes d'évaluation des comptes.

1.2.3 Obligations personnelles

Des obligations personnelles incombent à la personne du commissaire aux comptes; même s'il a la possibilité de se faire assister, mais il ne peut déléguer ses pouvoirs, ni transférer sa mission dont il conserve l'entière responsabilité et ce, dans l'esprit de l'article 22 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 qui dispose que le commissaire aux comptes exerce sa mission de certification en son nom propre et sous sa propre responsabilité. Toutefois, il ne peut être rendu responsable des irrégularités commises par les dirigeants ou le personnel de la société auditée. Rappelons que les obligations du commissaire aux comptes sont des obligations de moyens et non de résultats. Ceci-dit, il lui appartient de mettre en œuvre les

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.6.

moyens permettant d'acquiescer la conviction que les comptes sont sincères et réguliers, il n'a pas à garantir l'exactitude des comptes.

1.2.4 Obligation de non immixtion dans la gestion

Comme stipulé dans l'article 23 de la loi n°10-01 du 29/06/2010, Il est exclu au commissaire aux comptes de s'immiscer dans la gestion de l'entité auditée, et il n'a pas à exprimer d'appréciation sur les actes de gestion accomplis par les dirigeants sociaux, si ce n'est de mettre en évidence des irrégularités et/ou infractions ou formuler des recommandations. A l'inverse, nous estimons que la non immixtion dans la gestion par le commissaire aux comptes ne constitue pas une entrave à l'appréciation de la sincérité et la régularité des comptes sociaux établis par l'entité auditée.

Sont considérés comme actes d'immixtion dans la gestion :¹

- l'accomplissement d'actes de gestion directs ou indirects commis en association avec les dirigeants ou en se substituant à eux.
- l'expression de jugements de valeur, négatifs ou positifs, sur la conduite de la gestion de l'entité auditée, prise dans son ensemble ou dans ses opérations particulières.

1.2.5 Obligation d'information et de communication

Le commissaire aux comptes doit communiquer le résultat de ses investigations aux dirigeants sociaux, ainsi qu'aux associés ou actionnaires, selon le cas.

a. Information des dirigeants sociaux : comme le stipule l'article 715 bis 10 du code de commerce, le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance du conseil d'administration, du directoire ou du conseil de surveillance, selon le cas, les informations suivantes :²

- les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés.
- les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles, sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents.
- les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes
- les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice.

L'article 715 bis 12 du code de commerce, prévoit que le commissaire aux comptes doit être convoqué à la réunion du conseil d'administration ou de directoire, selon le cas, qui arrête les comptes de l'exercice écoulé ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires. La présence au conseil d'administration permet au commissaire aux comptes de faire sa communication, notamment, en ce qui concerne les diligences qu'il a mises en œuvre, des

¹ KHELASSI, Redha., BERTIN , Elisabeth., GODOWSKI Christophe. *Manuel comptabilité et audit*. Alger : BERTI éditions, 2013, p.543.

² Secrétariat général du gouvernement. Op.cit., p.190.

anomalies relevées sur le contrôle interne et les comptes annuels, des modifications devant être apportées aux documents comptables avant leur présentation aux actionnaires. Bien que la forme de cette communication n'ait pas été précisée par la loi, la forme écrite doit être privilégiée.

b. Information des actionnaires : lors de la tenue de l'assemblée générale ordinaire annuelle, le commissaire aux comptes doit rendre compte, dans son rapport, aux actionnaires les résultats des contrôles qu'il a effectués. En effet, plusieurs textes régissent cet aspect, comme nous allons le montrer ci-après.

L'article 36 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 stipule que « les commissaires aux comptes assistent 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. ».¹

L'article 621 du code de commerce stipule que « les commissaires aux comptes veillent, sous leur responsabilité, à l'observation des dispositions prévues aux articles 619 et 620 et en dénoncent toute violation dans leur rapport à l'assemblée générale annuelle ».²

L'article 660 du code de commerce stipule que « Le commissaire aux comptes veille sous sa responsabilité à l'observation des dispositions de l'article 659 ci-dessus et en signale toute violation dans le rapport destiné à l'assemblée générale ».

La mission du commissaire aux comptes s'achève par l'élaboration et la présentation de plusieurs rapports relativement à plusieurs normes citées dans l'article 2 du décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission et ce, comme suit : « les normes des rapports du commissaire aux comptes sont relatives notamment à :

- la norme sur la 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.
- la norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés.
- la norme sur les conventions réglementées.
- la norme sur le montant du détail des cinq (5) rémunérations les plus élevées.
- la norme sur les avantages particuliers accordés au personnel.
- la norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale.
- la norme sur les procédures de contrôle interne.
- la norme sur la continuité d'exploitation.

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.7.

² Secrétariat général du gouvernement. Op.cit., p.159.

- la norme relative à la détention d'actions en garantie.
- la norme relative à l'opération d'augmentation du capital.
- la norme relative à l'opération de réduction du capital.
- la norme relative à l'émission d'autres valeurs mobilières.
- la norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes.
- la norme relative à la transformation des sociétés par actions.
- la norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées.

Le contenu de chacune de ces normes est fixé par arrêté du ministre chargé des finances.».¹

Ensuite, il y a eu la publication de l'arrêté du 24/06/2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.²

Ces textes viennent renforcer les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes en termes de communication aux parties prenantes et utilisateurs de ces rapports et ce, en précisant et fixant leur normes et contenu.

1.2.6 Obligation d'alerte

Sur ce plan, l'intervention du commissaire aux comptes se justifie par le principe de continuité d'exploitation et le souci de préserver la pérennité de l'entité auditée, celle-ci est considérée comme devant continuer à fonctionner dans un avenir prévisible et qu'elle n'a nulle intention ou nécessité de mettre fin à ses activités ou les réduire sensiblement. La continuité d'exploitation doit impérativement faire l'objet d'une attention particulière par l'auditeur légal qui doit mettre en œuvre les diligences requises en la matière, ces diligences sont régies et explicitées à travers les textes, notamment, la norme algérienne d'audit NAA 570 relative à la continuité de l'exploitation.

a. Procédure d'évaluation des risques de non-continuité d'exploitation : lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques de non continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes détermine s'il existe des événements et des facteurs révélateurs d'un risque significatif de non continuité d'exploitation. En effet, il doit déterminer si la direction de l'entité auditée a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de continuité d'exploitation. Dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face. Si aucune évaluation n'a encore été effectuée par la direction, le commissaire aux comptes doit s'enquérir des motifs pour lesquels elle entend appliquer

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission.* Journal officiel, n°30, 01/06/2011, p.18.

² Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Arrêté du 24/06/2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.* Journal officiel, n°24, 30/04/2014, p.10-18.

l'hypothèse de continuité d'exploitation, et vérifier auprès d'elle l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.¹

Pendant sa mission légale, le commissaire aux comptes doit être vigilant et attentif aux éléments probants dévoilant des événements ou des conditions susceptibles de compromettre la continuité d'exploitation de l'entité auditée. A partir des éléments probants recueillis, il doit conclure, sur la base de son appréciation, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à assurer la continuité de son exploitation. S'il confirme l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes met en œuvre la diligence y afférente et déclenche la procédure d'alerte conformément, notamment aux dispositions de l'article 715 bis 11 du code de commerce, et l'article 23 de la loi n°10-01 du 29/06/2010, et surtout la norme algérienne d'audit NAA 570 relative à la continuité de l'exploitation.

b. Procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes : la procédure d'alerte comporte quatre phases distinctes et ce, comme suit :²

1^{ère} Phase : information du président du conseil d'administration

Lorsqu'il découvre des faits menaçant la continuité d'exploitation de l'entité auditée, le commissaire aux comptes doit, en premier lieu, s'entretenir avec les dirigeants sociaux pour confirmer ses doutes, compléter son information et les informer des différentes étapes de la procédure.

Si les difficultés ou les risques sont confirmés, il doit informer par écrit, le président du conseil d'administration des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation et lui demande une réponse écrite sous quinzaine, décrivant les mesures de redressement prises ou envisagées. S'il juge que la réponse relative au redressement de l'entité est convaincante, la procédure prend fin. Si, au contraire, la réponse fait comprendre que les difficultés risquent de persister ou s'il n'y a pas de réponse, le commissaire aux comptes déclenche la deuxième phase, ci-après décrite.

2^{ème} Phase : information du conseil d'administration

Le commissaire aux comptes demande au président du conseil d'administration de convoquer ce dernier sous huitaine pour délibérer dans les 15 jours sur les faits déjà évoqués. En parallèle, il informe l'autorité judiciaire compétente en commerce du déclenchement de la procédure.

¹ Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°23 portant Normes Algériennes d'Audit, NAA 570*. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 15/03/2017, p.1-8.

² BOUZIANE, Mohamed., BACHOUNDA, Rafik. *Les diligences du commissaire aux comptes face à la continuité d'exploitation dans le contexte algérien* [en ligne]. Algérie : Finance & Markets Review, 21/03/2022, vol.9, n°1, p.126-142. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/9/1/183155> (consulté le 16/05/2024).

Si le conseil d'administration prend des mesures rassurantes, la procédure prend fin. A défaut ou en l'absence de convocation du conseil d'administration aux fins de délibération sur les faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, la phase 3 est déclenchée.

3ème Phase : information des actionnaires

Le commissaire aux comptes doit établir, dans les 15 jours suivant la réception de la délibération du conseil d'administration, un rapport spécial d'alerte qu'il adresse au président du conseil. Le président dispose d'un délai de huit jours pour convoquer une assemblée générale. En cas de carence des dirigeants, le commissaire aux comptes convoque lui-même l'assemblée. Le rapport général du commissaire aux comptes sur les comptes de l'exercice devra tirer les conséquences appropriées du rapport spécial d'alerte.

A noter que les administrateurs, et toute personne appelée à assister aux réunions du conseil d'administration, sont tenus à respecter la discrétion relativement aux informations présentant un caractère confidentiel.

4ème Phase : information du procureur de la république

Dans le cas où à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes juge que les décisions prises par cette assemblée n'assurent pas la continuité d'exploitation, il informe et est dans l'obligation d'informer le procureur de la république de ses démarches, et lui communique les résultats y afférents et ce, conformément à l'article 715 bis 13 du code de commerce, c'est ainsi que la procédure d'alerte prend fin. Néanmoins, si de nouveaux faits menacent significativement la continuité d'exploitation sont détectés, le commissaire aux comptes déclenche, s'il le juge opportun, à nouveau la procédure d'alerte déjà décrite à ce propos.

1.2.7 Obligation de révélation

En donnant expressément au commissaire aux comptes le pouvoir et la possibilité de saisir la justice, le législateur entend protéger les actionnaires, mais également prévenir tout comportement douteux pouvant porter atteinte à la pérennité de l'entité auditée et ce, même si sa mission ne consiste pas en la recherche systématique d'erreurs ou de faits délictueux. De par son indépendance, sa bonne moralité, sa neutralité et impartialité, le commissaire aux comptes est le professionnel privilégié aussi bien des actionnaires que de la justice, et généralement de toute partie prenante susceptible d'utiliser les résultats et informations découlant de ses travaux d'audit légal censé garantir la régularité et la sincérité des comptes.

L'article 830 du code de commerce prescrit l'obligation faite au commissaire aux comptes de porter à la connaissance du procureur de la république tout fait délictueux, rattaché ou non dont il a eu connaissance pendant l'exercice de ses fonctions d'audit légal.

Aussi, aux termes de l'article 61 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 « ...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. ».¹

Aussi, conformément à l'article 27 loi n°10-01 du 29/06/2010, si les comptes de l'entité auditée ne sont pas certifiés sur deux exercices comptables successifs, le commissaire aux comptes est dans l'obligation d'informer le procureur de la république territorialement compétent.

Par cette obligation légale de révélation renforcée par celle où il est tenu de signaler les irrégularités et inexactitudes relevées à l'assemblée générale, le commissaire aux comptes remplit un rôle d'auxiliaire de justice. En effet, à travers cette obligation, le législateur vise à protéger et défendre les actionnaires, les salariés et tout tiers lié à l'entité, contre tout agissement contraire à leurs intérêts. Cette mission présente également un caractère préventif car elle favorise la normalisation et la saine conduite des affaires sociales. En mettant en œuvre cette diligence le commissaire aux comptes permet au procureur de la république de qualifier les faits portés à sa connaissance, et ainsi faire régner la justice.²

Il est aussi utile que nécessaire de rappeler que le délit de non révélation nécessite la réunion des éléments suivants :³

- Existence de faits délictueux (élément légal).
- Leur connaissance effective par le commissaire aux comptes (élément matériel).
- L'abstention consciente du commissaire aux comptes (élément intentionnel).

Afin d'éviter toute confusion quant à la mise en œuvre des diligences liées à la révélation des faits délictueux au procureur de la république, il est très utile d'apporter quelques précisions :⁴

- Le commissaire aux comptes ne doit pas qualifier les faits, cette tâche appartient au magistrat. Il doit se limiter de fournir les faits délictueux qui constitueraient une infraction.
- Le commissaire aux comptes ne doit pas s'abstenir de révéler un fait délictueux au motif qu'il est de faible importance.
- Le commissaire aux comptes ne doit en aucun cas se porter partie civile en déposant une plainte, sa mission s'arrête à la révélation, c'est à l'entité auditée qu'incombe la tâche d'intenter une action en justice aux fins de réparation du préjudice subi.

¹ Secrétariat général du gouvernement, Algérie. Journal officiel, n°42, 11/07/2010. Op.cit., p.9.

² SEFFAHLOU, Rachid. *Planification et réalisation d'une mission de commissariat aux comptes selon les nouvelles normes algériennes d'audit (NAA)* [en ligne]. Algérie : Revue Nouvelle économie, Février 2018, vol.2, n°19, p.1-27. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/296/9/2/54672> (consulté le 16/05/2024)

³ SAADI, Nacer-Eddine., MAZOUZ, Ali. Op.cit., p.107.

⁴ Ibid., p.108

2. Démarche d'une mission d'audit légal

La maîtrise et le respect de la démarche de la mission d'audit légal, ou autrement dit de commissariat aux comptes, par l'auditeur légal, est d'une importance capitale. La mission d'audit légal passe par plusieurs phases que le commissaire aux comptes exécute, dans le cadre de la mise en œuvre des diligences professionnelles encadrées par un arsenal de textes et de normes nationales (Normes Algériennes d'Audit, dites NAA) et internationales (International Standards on Auditing, dites ISA).

Dans la présente section, qui est divisée en cinq sous-sections, nous allons développer la démarche en question à travers ses différentes étapes à savoir : la prise de connaissance générale, évaluation du contrôle interne, contrôle des comptes, travaux de fin de mission, pour enfin aboutir à la rédaction et l'établissement du rapport d'audit et l'émission et l'expression de l'opinion de l'auditeur légal.

2.1 Prise de connaissance générale

Le commissaire aux comptes doit préalablement à l'acceptation de sa mission s'assurer de son indépendance et sa compétence pour mener à bien la mission proposée, comme il doit s'assurer qu'il dispose du personnel compétent, et du temps qu'il faut, ainsi que des moyens nécessaires et adéquats.¹

Avant de notifier son acceptation par écrit conformément à l'article 26 de la loi n°10-0 du 29/06/2010, il doit agir en toute indépendance, et observer avec prudence et vigilance la législation et la réglementation en vigueur régissant les incompatibilités et les interdictions en la matière et ce, conformément, notamment au code de commerce dans son article 715 bis 6, et les articles 64 à 74 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

L'auditeur légal acquiert et met à jour en début et tout au long de sa mission, sa connaissance globale et suffisante de l'entité et de son environnement notamment pour ce qui concerne son secteur d'activité, son organisation, les systèmes comptables utilisés, la nature des opérations traitées, le référentiel comptable utilisé et les principes et pratiques comptables suivis par l'entité pour l'enregistrement des actifs et des passifs, des produits et des charges. Cette connaissance est obtenue par l'intermédiaire du commissaire aux comptes prédécesseur, du personnel de l'entité et auprès de la direction : elle comprend également une description des procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes. Elle s'effectue à la fois par la consultation de documents, la visite des locaux et des entretiens avec les dirigeants, les cadres et les responsables de l'entité.

Cette prise de connaissance et notamment du système de contrôle interne de l'entité va permettre d'abord à l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les comptes, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures lui permettant de fonder ses conclusions sur les états financiers individuels ou consolidés

¹ MIKOL, Alain. *Audit financier et commissariat aux comptes*. 10^{ème} éd. Lille : e-theque. 2012, P.44-45.

établis. Cette phase aboutit à la constitution d'un dossier de travail, appelé « dossier permanent » où le commissaire aux comptes classe tous les documents et informations à caractère permanent collectés dans l'entreprise. Il cherche à collecter un maximum d'informations utiles dans un minimum de temps. Cette phase permet également, par l'analyse des risques, de définir les objectifs de l'audit puis fixer le programme d'intervention. On trouve généralement dans ce dossier :¹

- Description de l'entité : activité, marché, produits, organigrammes, dirigeants et actionnaires, banquiers, etc.
- Description générale des procédures : système comptable, système informatique, évaluation globale du contrôle interne, description des tâches et fonctions, etc.
- Aspects financiers : états financiers des trois derniers exercices, tableaux d'amortissement des prêts et emprunts, etc.
- Principaux contrats : prêts et emprunts, contrats avec les tiers, nantissements, privilèges, hypothèques, conventions collectives, etc.
- Documents légaux : rapports de commissariat aux comptes précédents, PV des conseils et assemblées générales et des comités d'entreprise, rapports sur les conventions, contrats de dirigeants, etc.

Ce dossier sera accompagné d'une lettre de mission adressée par le commissaire aux comptes à l'entité, dans laquelle il définit les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties. Le commissaire aux comptes accepte ou poursuit sa mission uniquement dans le cas où les conditions préalables à cette mission sont réunies, il doit consigner les termes de la mission dans la lettre de mission qu'il adresse à la direction.²

A titre indicatif, en termes de dossiers de travail, l'auditeur légal doit constituer un autre dossier, appelé « dossier de l'exercice ou dossier annuel » qui réunit l'ensemble des contrôles de l'exercice, il contient les preuves que l'auditeur a mis en œuvre ses diligences professionnelles et a accompli sa mission. Il est constitué de feuilles de travail, et pourrait s'articuler autour d'un plan comprenant essentiellement :³

- La planification de la mission.
- La supervision des travaux.
- L'appréciation du contrôle interne.
- L'obtention des éléments probants.

¹ GRAND, Bernard., VERDALLE, Bernard. *Audit comptable et financier*. Paris : Economica, 1995, p.48.

² SEFFAHLLOU, Rachid. Op.,cit. p.1-27.

³ CASTELL, Robert., PASQUALINI, François. Op.cit., p.52-53.

A ce stade de mission d'audit légal, relativement à son organisation et planification, il est utile de mentionner que pour être efficace, cette mission doit respecter toutes les étapes et ce, de la prise de connaissance générale de l'entité à l'établissement du rapport d'audit et l'expression d'opinion. A ce propos, il a été relevé plusieurs problèmes qui entravent le bon déroulement des missions d'audit et perturbent sa planification ou bien l'exécution de sa planification, tels que l'évaluation du contrôle interne, qui est un aspect très essentiel de toute mission, n'est malheureusement pas toujours au rendez-vous, les équipes d'audit sont mal constituées et les tâches des collaborateurs mal attribuées, le cabinet n'ayant pas suffisamment de moyens humains. Cette situation résulte généralement du manque de formation des collaborateurs du commissaire aux comptes sur la tenue et l'importance des dossiers de travail, comme elle résulte de l'absence du contrôle qualité par les instances compétentes.¹

La norme algérienne d'audit NAA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit » est appliquée lors de cette première étape, elle traite des obligations de l'auditeur (auditeur légal dans notre cas) de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, des termes de la mission d'audit. Elle concerne toutes les missions d'audit des états financiers historiques complets ou partiels ainsi que les missions connexes, avec certaines particularités pour les audits récurrents et les audits des petites entités.²

Aussi, l'auditeur légal, au cours de cette phase, applique la norme algérienne d'audit NAA 300 « Planification d'un audit d'états financiers », qui traite les audits récurrents, et aide l'auditeur à porter une attention appropriée aux domaines importants de l'audit, identifier les problèmes potentiels et y apporter les solutions adéquates en temps opportun, et aide aussi à organiser et diriger la mission d'audit correctement.³

A l'échelle internationale, à cette phase, l'auditeur légal applique les normes internationales d'audit (ISA : International Standards on Auditing) y afférentes, émanant de l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), en l'occurrence : ISA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit »⁴, et ISA 300 « Planification d'un audit d'états financiers ».⁵

¹ LAZREG, Mohammed. *Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : Analyse de l'audit légal dans les entreprises algériennes* [en ligne]. Algérie : Governance, Social Responsibility and Sustainable Development Review, 31/03/2021, vol.3, n°1. p.271-289. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/603/3/1/147839> (consulté le 16/05/2024).

² Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°002 portant Normes Algériennes d'Audit, NAA 210*. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 04/02/2016, p.1-9.

³ Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°150 portant Normes Algériennes d'Audit, NAA 300*. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 11/10/2016, p.1-6.

⁴ IAASB. *ISA 210*. CNCC-CSOEC-IRE, 2017, p.1-27. Format PDF disponible sur : <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-210-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> (consulté le 17/05/2024).

⁵ IAASB. *ISA 300*. CNCC-CSOEC-IRE, 2017, p.1-18. Format PDF disponible sur : <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-300-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> (consulté le 17/05/2024).

2.2 Evaluation du contrôle interne

L'auditeur légal doit prendre connaissance de l'organisation de l'entité auditée pour connaître son système de contrôle interne, ceci est traduit par un examen détaillé et une évaluation des procédures. En effet, ce système revêt une importance capitale pour l'entité en raison des opérations qui y sont traitées et leur impact sur les états financiers. Aussi, l'examen et l'évaluation de ce système de contrôle interne doivent assurer l'efficacité à l'auditeur en limitant les contrôles directs des comptes qui seront mieux ciblés.¹

Il est utile de préciser que selon certains auteurs le contrôle interne est d'abord un système d'organisation dont l'objectif est de concevoir une organisation permettant l'enregistrement fidèle des opérations économiques et juridiques de l'entité et se manifeste par l'organisation de procédures cohérentes.²

Selon le référentiel COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)³ le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.⁴

L'évaluation du contrôle interne se résume à travers les points suivants :⁵

- a. Description des systèmes et des procédures par la technique des mémorandums (description narrative) ou diagrammes de circulation (description graphique).
- b- Confirmation de la compréhension du système de contrôle interne en ayant recours aux tests de conformité.⁶
- c- Evaluation préliminaire du contrôle interne par la mise en œuvre des comptes et vérification de l'existence de points faibles.
- d- Confirmation de l'application des points forts du système de contrôle interne par le biais des tests de permanence.⁷
- e- Evaluation définitive du système de contrôle interne et ce, par l'identification et l'évaluation des points forts et des points faibles consolidés sur un document de synthèse. A l'issue de ce stade, l'auditeur formule des recommandations pratiques sur le contrôle

¹ RAFFEGEAU, DUFILS., Jean., Pierre., DE MENOVILLE, Didier. *L'audit financier*. France : Presses universitaires de France, 1994, p.57-58.

² GRAND, Bernard., VERDALLE. Op.cit., p.63.

³ Le COSO est un référentiel de contrôle interne visant à limiter les tentatives de fraudes dans les rapports financiers des entreprises.

⁴ MAGHNEM, Mohamed., BERRAG, Mohamed. *Le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la qualité de l'information financière, Cas D'un Échantillon D'entreprises algériennes* [en ligne]. Algérie : Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales, 19/12/2019, vol.12, n°02. p.987-996. Format PDF disponible sur : <https://bucket.theses-algerie.com/files/repositories-dz/1900723808184317.pdf> (consulté le 24/05/2024).

⁵ BAHIRI, Kada. Op.cit., p.112.

⁶ Les tests de conformité consistent à suivre une opération tout au long de la procédure, afin de confirmer que la procédure décrite trouve son application sur le terrain et elle est conforme à la réalité.

⁷ Les tests de permanence ont pour objectif de valider l'existence des points forts des procédures, s'assurer de leur application permanente, et d'en mesurer l'impact réel sur la couverture des risques.

interne qui ont pour but de l'améliorer ainsi que d'éliminer ou bien de réduire ses points faibles.

En procédant à l'évaluation et l'appréciation du système de contrôle interne, l'auditeur légal mesure l'impact de cet examen sur le contrôle des comptes.

La norme algérienne d'audit NAA 500 « Eléments probants » est appliquée lors de cette étape de la mission d'audit légal, elle s'intéresse aux éléments probants et traite les 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 opinion¹. Cette norme s'étend aussi à la phase qui vient après, qui concerne le contrôle des comptes.

En termes de normes internationales d'audit (ISA : International Standards on Auditing), lors de cette phase, l'auditeur légal applique la norme ISA 500 « Eléments probants »². Elle s'étend aussi à la phase suivante de la démarche de l'audit légal.

2.3 Contrôle des comptes

A cette phase de la mission d'audit légal, l'auditeur légal procède à une révision détaillée des comptes établis par l'entité auditée, ce qui lui permet de contrôler les différents cycles de l'entité à travers ses comptes qu'elle a produits.

A ce propos, pour comprendre l'importance de la collecte des éléments de preuve en guise de justificatifs des comptes, l'auditeur doit définir les objectifs spécifiques suivants de la mission d'audit :³

- Comprendre ses objectifs et ses responsabilités.
- Segmentation des situations financières par cycles.
- Demander à la direction de fournir des déclarations sur les comptes.
- Connaissance des objectifs généraux et spécifiques de l'audit au regard des catégories de transactions et des comptes.

Le contrôle des comptes consiste principalement à comparer et rapprocher les comptes avec leurs justificatifs qui constituent des preuves et ce, pour tous les cycles (paie, achats, ventes, etc.), ces justificatifs constituent des éléments probants permettant à

¹ Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°150 portant Normes Algériennes d'Audit, NAA 500*. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 11/10/2016, p.1-9.

² IAASB. *ISA 500*. CNCC-CSOEC-IRE, 2017, p.1-19. Format PDF disponible sur : <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-500-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> (consulté le 18/05/2024).

³ PISLEAG, Ana. *Financial audit management* [en ligne]. Roumanie : Review of general management, 2009, vol.10, n°2, p121-128. Format PDF disponible sur : http://www.managementgeneral.ro/pdf/2_2009_11.pdf (consulté le 20/05/2024).

l'auditeur légal de formuler son opinion sur les comptes et les états financiers. En effet, pour ce faire, il dispose de plusieurs techniques, qui sont les suivantes :¹

- Inspection des enregistrements ou des documents.
- Inspection des actifs corporels.
- Observation physique.
- Demande d'information.
- Demande de confirmation des tiers (circularisation).
- Vérification d'un calcul.
- Réexécution de contrôles.
- Procédures analytiques.

A noter que l'auditeur détermine et renforce les contrôles et les tests qu'il met en œuvre et effectue des contrôles supplémentaires, en fonction du degré d'impact que peuvent avoir les faiblesses du système de contrôle interne sur la régularité et la sincérité des comptes.²

Dans sa démarche, au niveau de cette phase, l'auditeur légal met en œuvre plusieurs normes. Ces normes d'audit en question, publiées par les autorités financières algériennes (Ministère des finances, Conseil national de comptabilité) s'agissent présentement des :³

- NAA 500 Eléments probants.
- NAA 505 Confirmations externes.
- NAA 510 Missions d'audit initiales - Soldes d'ouverture.
- NAA 520 Procédures analytiques.
- NAA 530 Sondages en audit.
- NAA 540 Audit des estimations comptables.

A l'échelle internationale, lors de l'exécution de sa mission d'audit, l'auditeur légal, à cette phase, il met en œuvre les normes internationales d'audit suivantes :⁴

- ISA 500 Eléments probants.
- ISA 505 Confirmations externes.
- ISA 510 Missions d'audit initiales-soldes d'ouverture.
- ISA 520 Procédures analytiques.
- ISA 530 Sondages en audit
- ISA 540 Audit des estimations comptables.

¹ MIKOL, Alain. Op.cit., p.85.

² HARBADI, Madjid. *Le commissaire aux comptes et l'importance de l'évaluation du système de contrôle interne*. L'auditeur. Algérie : Chambre nationale des commissaires aux comptes, 2015, n°3, p.14-15.

³ Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décisions n°002, 150, 23, 77 portant Normes Algériennes d'Audit*.

⁴ IAASB. CNCC-CSOEC-IRE. *International Standards on Auditing*. Format PDF disponible sur : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes-internationales-applicables-en-Belgique/tableau-des-normes-internationales-applicables-en-Belgique> (consulté le 22/05/2024).

Pour valider correctement ses données lors du contrôle des comptes, l'auditeur travaille sur des sondages, puisqu'il est impossible de faire un contrôle exhaustif des opérations d'une entité sauf pour les plus importantes d'entre elles ou celles comportant un risque significatif. A cet effet, la norme algérienne d'audit NAA 530 « Sondages en audit » traite les sondages statistiques et les sondages non statistiques. En effet, ce sondage peut s'avérer :¹

- statistique, lorsqu'il est réalisé suivant une méthode rigoureuse et comprenant principalement deux éléments : la sélection aléatoire des éléments de la population qui feront l'objet d'un contrôle, et l'utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage.

- non statistique lorsque la sélection se fait sur des éléments spécifiques.

Lors de la réalisation des sondages statistiques, il existe plusieurs lois de probabilités que l'auditeur peut appliquer, à l'instar de :

- La loi binomiale.
- La loi hyper géométrie.
- La loi de poisson.
- La loi des grands nombres.
- La loi de la moyenne.
- La loi normale.
- La loi de Student.

2.4 Travaux de fin de mission

Lors de cette phase l'auditeur légal doit s'assurer que les faits et événements économiques dans la vie de l'entité auditée, ayant pris naissance durant l'exercice, mais ne sont connus que dans la période qui se situe entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il a été établi, ont été pris en compte². Il s'agit, en effet, de l'examen des événements postérieurs à la clôture. Aussi, afin de mener sa mission légale d'une manière diligente, il doit obtenir de la direction de l'entité auditée des déclarations écrites qui constituent des informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité, et sont considérées comme des éléments probants, ces déclarations sont, essentiellement, sous forme d'une lettre d'affirmation. Les travaux de fin de mission nécessitent aussi la revue de la documentation.

En Algérie, le ministère des finances a publié des normes qui répondent aux besoins et exigences de ces travaux de fin de mission d'audit légal que doit accomplir le

¹ BAHIRI, Kada., DEKHISSE, Nourdine. *La place des Normes Algériennes d'audit dans le déroulement de la mission d'audit légal*. [en ligne]. Algérie : Journal of Human Sciences, Décembre 2021, vol.8, n°3, p.2180-21198. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/93/8/3/181486> (consulté le 16/05/2024).

² ROBERT, Obert., MAIRESSE, Marie Pierre. Op.cit., p.470

commissaire aux comptes, et les encadre. Il s'agit des normes algériennes d'audit suivantes :¹

- NAA 560 Evénements postérieurs à la clôture.
- NAA 580 Déclarations écrites.
- NAA 230 Documentation d'audit.

Au niveau international, cette phase dans la démarche d'audit légal est encadrée par les normes internationales d'audit suivantes :²

- ISA 560 Evénements postérieurs à la clôture.
- ISA 580 Déclarations écrites.
- ISA 230 Documentation d'audit.

2.5 Etablissement du rapport d'audit et expression d'opinion

Cette dernière phase se caractérise par la rédaction du rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes de l'entité auditée, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé, ainsi que d'autres rapports comme stipulé par l'article 25 de la loi n°10-01 du 29/06/2010, ces rapports que nous avons déjà énumérés précédemment dans le présent travail.

A noter que le rapport général de certification des comptes (rapport général d'expression d'opinion faisant partie du rapport d'expression d'opinion sur les états financiers) qui contient l'expression claire de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes de l'entité auditée, doit être court, puisqu'il n'est pas tenu à l'obligation d'information à l'égard des actionnaires, l'information de ces derniers est dévolue aux dirigeants, aussi, les actionnaires ne disposent pas du temps ni de la compétence nécessaires pour apprécier et exploiter tous les détails techniques des comptes annuels soumis à approbation. Ceci-dit, le rapport de certification, ne doit pas cependant, s'inscrire dans un minimalisme qui le dénude de son sens et son objectif crucial pour lequel il est établi.³

Il est utile de mentionner que, conformément à l'arrêté du 24/06/2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, le rapport général d'expression d'opinion comporte, dans un paragraphe distinct inséré après l'expression de l'opinion, des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un ou plusieurs points concernant les comptes annuels, sans toutefois remettre en cause l'opinion exprimée. Dans le cas où il existerait des incertitudes significatives décrites de manière

¹ Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°002, 77, portant Normes Algériennes d'Audit.*

² IAASB. CNCC-CSOEC-IRE. *International Standards on Auditing*. Format PDF disponible sur : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes-internationales-applicables-en-Belgique/tableau-des-normes-internationales-applicables-en-Belgique> (consulté le 22/05/2024).

³ SAADI, Nacer-Eddine., MAZOUZ, Ali. Op.cit., p.114-115.

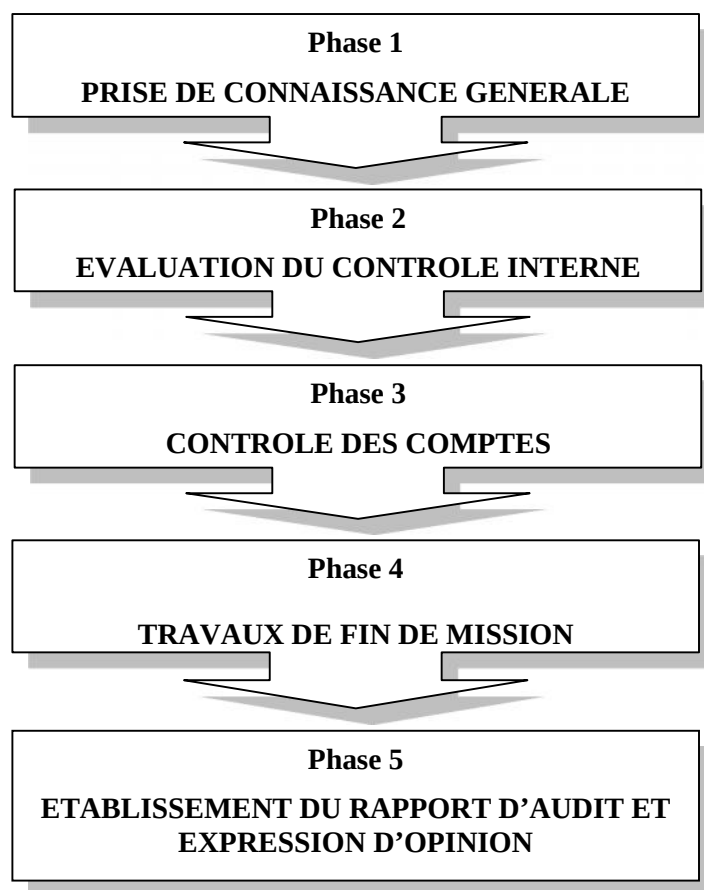
pertinente dans l'annexe, dont la résolution dépend d'événements futurs et qui pourraient affecter les comptes annuels, il doit formuler les observations nécessaires.¹

En Algérie, le ministère des finances a publié une norme qui répond aux besoins et exigences relatives à l'opinion et le rapport d'audit. Il s'agit de la norme algérienne d'audit NAA 700 Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.²

A l'échelle internationale, l'aspect lié à la phase actuelle afférente à l'expression d'opinion et la rédaction du rapport d'audit est encadré par la norme internationale d'audit (ISA : International Standards on Auditing) ISA 700 Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.³

Ci-après, une figure qui schématise et résume les cinq phases de la mission d'audit légal, déjà développées dans la présente section.

Figure N°03 : Phases d'une mission d'audit légal



Source : réalisée par nos soins sur la base des informations représentées

¹ Secrétariat général du gouvernement. Journal officiel, n°24, 30/04/2014. Op.cit., p.12.

² Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°150 portant Normes Algériennes d'Audit, NAA 700*. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 11/10/2016, p1-6.

³ IAASB. CNCC-CSOEC-IRE. *International Standards on Auditing*. Format PDF disponible sur : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes-internationales-applicables-en-Belgique/tableau-des-normes-internationales-applicables-en-Belgique> (consulté le 22/05/2024).

3. Parties prenantes « stakeholders » et leurs besoins informationnels

Les parties prenantes ou stakeholders –terme anglais- et leurs besoins informationnels, ainsi que leurs attentes constituent un aspect non négligeable dans notre présent travail. En effet, afin de bien assimiler cet aspect, et mettre en exergue son lien avec l’audit légal, nous allons traiter dans la présente section, dans un premier temps, la définition et la classification des parties prenantes. En deuxième lieu, nous traiterons le lien entre l’audit légal et l’information financière et ce, en mettant en exergue l’impact de l’audit légal sur l’information financière, puis le lien entre l’auditeur légal et les parties prenantes productrices de cette information. En dernier lieu, nous nous pencherons sur la question des différentes attentes des parties prenantes et ce, sur le plan économique, environnemental, et social.

Dans ce cadre, nous jugeons utile de noter que l’accomplissement et l’aboutissement d’un projet ou entreprise ne sont pas tributaires uniquement de la performance du chef de projet et de son équipe à eux seuls. Quand-bien même l’équipe de projet constitue une partie prenante importante et estimable, elle n’est, toutefois, pas la seule. D’autres personnes ou organisations influenceraient et impacteraient le déroulement et devenir de ce projet. Certaines parties prenantes sont choisies, d’autres sont, par contre, imposées. Elles peuvent varier en fonction de la nature du projet, et la réussite d’un projet et son bon déroulement passent nécessairement par la satisfaction des attentes de ces parties prenantes.¹

3.1 Définition et classification des parties prenantes

3.1.1 Définition des parties prenantes

Il y a une multitude de définitions données aux parties prenantes par différents auteurs et chercheurs :²

Selon la définition donnée en 1963 par le Stanford Research Institute un stakeholder (partie prenante) est une personne ou un groupe de personnes « sans le soutien desquels l’entreprise cesserait d’exister » autrement dit, les actionnaires, les employés, les consommateurs, les fournisseurs, les détenteurs de capitaux et la société. Dans cette définition, les parties prenantes sont considérées comme des groupes clés, indispensables à la pérennité et à la survie de l’entreprise. Toutefois, depuis 1963, les définitions se sont diversifiées de la plus restreinte à la plus large. La définition la plus large, et certainement

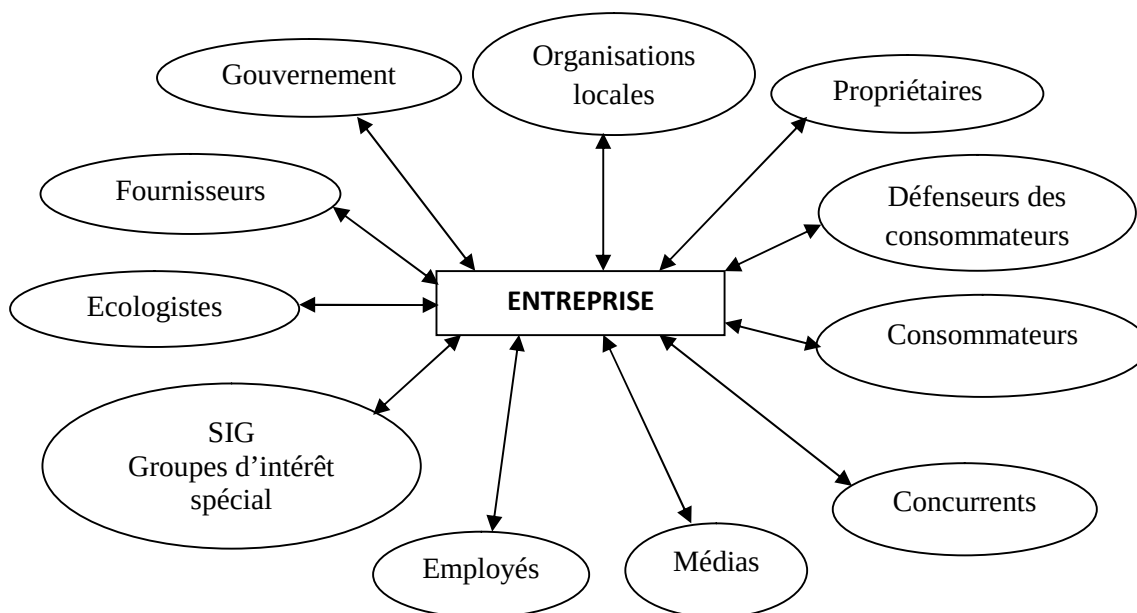
¹ AALTONEN, Kirsi., KUJALA, Jaakoo., TUOMAS, Oijala. *Stakeholder salience in global projects* [en ligne]. Finland : International Journal of Project Management, Juillet 2008, n°26, p.509-516. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/profile/Kirsi-Aaltonen/publication/248345398_Stakeholder_salience_in_global_projects/links/5d9f91d445851553ff86940f/Stakeholder-salience-in-global-projects.pdf (consulté le 23/05/2024).

² MULLENBACH-SERVAYRE, Astrid. *L’apport de la théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises* [en ligne]. France : La revue des sciences de gestion, 2007, vol.1, n°223, p.109-120. Format PDF disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2007-1-page-109.htm> (consulté le 24/05/2024).

la plus connue et la plus utilisée également, est celle de Freeman donnée en 1984 selon laquelle « une partie prenante dans l'organisation est, par définition, tout groupe d'individus ou tout individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels ».

Reed dans un article coécrit avec Freeman en 1983, définissent la partie prenante comme « tout groupe ou toute personne qui peut affecter la réalisation des objectifs organisationnels ou qui est affectée par la réalisation des objectifs organisationnels ». A cette définition, Freeman en 1984 ajoute le schéma de la « roue de vélo », figure N°03, ci-après présentée, qui assemble les différentes parties prenantes au sein de cercles concentriques autour de l'entreprise et relie ces dernières entre elles à l'aide de flèches bidirectionnelles reflétant la double relation de l'entreprise avec son environnement qui peut affecter ou être affecté. L'auteur exclut de sa définition, par conséquent de son schéma tous ceux qui ne peuvent affecter l'entreprise suite à l'absence de pouvoir, et tous ceux qui ne sont pas affectés par ses activités compte tenu de l'absence de relation avec l'entreprise. Néanmoins, à noter qu'une partie prenante peut affecter l'entreprise sans être affectée par les activités de cette dernière et réciproquement, ainsi, les parties prenantes peuvent prendre la position d'alliés ou bien d'ennemis de l'entreprise.

Figure N°04 : Parties prenantes de l'entreprise (Modèle simplifié de Freeman)



Source : MULLENBACH-SERVAYRE, Astrid. Op.cit., p.109-120.

Clarkson a proposé en 1995 une autre définition des parties prenantes –il a utilisé l'expression : Risk Bearers- et soutient que « les parties prenantes volontaires supportent une certaine forme de risque dans la mesure où elles ont investi une forme de capital – humain ou financier – quelque chose de valeur dans l'entreprise. Les parties prenantes involontaires sont placées en situation de vulnérabilité du fait des activités de l'entreprise ».

D'autres auteurs considèrent que les parties prenantes sont les personnes possédant un droit légitime sur l'entreprise.

Il est utile d'indiquer que l'entreprise constitue un système ouvert sur plusieurs parties prenantes externes avec lesquelles elle est en contact quasi-permanent. Elle doit améliorer ses relations avec ces parties prenantes et accroître son attractivité auprès d'elles. Aussi, l'amélioration de ses relations avec les administrations publiques, qui constituent une partie prenante non négligeable, passent par le respect de la législation et la réglementation et ce, particulièrement au niveau de trois domaines : législation de travail, fiscalité, et protection de l'environnement. Par conséquent, l'entreprise est appelée à suivre de près l'évolution des textes législatifs et réglementaires et d'accomplir ses devoirs et obligations légales.¹

Il existe une multitude de définitions, qui sont récapitulées à travers le tableau ci-après indiqué :

Tableau N°03 : Qui est la partie prenante « stakeholder » ? Chronologie

Source	Stake (partie prenante)
Standford memo, 1963	« les groupes sans le soutien desquels l'organisation cesserait d'exister » (cité par Freeman & Reed, 1983 et Freeman, 1984)
Rhenman, 1964	« dépendent de l'entreprise pour atteindre leurs objectifs personnels et dont l'entreprise dépend pour son existence » (cité par Näsi, 1995)
Ahlstedt & Jahnukainen, 1971	« qui, animés par leurs propres intérêts et objectifs, participent à une entreprise et dépendent donc d'elle, et dont l'entreprise dépend pour son intérêt » (cité par Näsi, 1995)
Freeman & Reed, 1983	Large : « peut influencer sur la réalisation des objectifs d'une organisation ou qui est concerné par la réalisation des objectifs d'une organisation » Etroite : « dont l'organisation dépend pour sa survie »
Freeman, 1984	« peut affecter ou est affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation »
Freeman & Gilbert, 1987	« peut affecter ou est affecté par une entreprise »
Cornell & Shapiro, 1987	les « demandeurs » qui ont des « contrats »
Evan & Freeman, 1988	« ont un intérêt ou une créance dans l'entreprise »
Evan & Freeman, 1988	« bénéficient ou sont lésés par les actions des entreprises, et dont les droits sont violés ou respectés par celles-ci »
Bowie, 1988	« sans le soutien duquel l'organisation cesserait d'exister »
Alkhafaji, 1989	« les groupes envers lesquels l'entreprise est responsable »

¹ ZIANI, Abdelhak. *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas entreprises algériennes*. Thèse de doctorat, Algérie, Tlemcen: Université Abou Bekr Belkaid, 2014, p.181.

Carroll, 1989	« Les entreprises ont l'intention d'avoir un ou plusieurs de ces types d'enjeux » - « allant d'un intérêt à un droit (légal ou moral) à la propriété ou à un titre légal sur les actifs ou les biens de l'entreprise »
Freeman & Evan, 1990	« titulaires de contrats »
Thompson et al, 1991	en « relation avec une organisation »
Savage et al, 1991	« ont un intérêt dans les actions d'une organisation et... la capacité de l'influencer »
Hill & Jones, 1992	« les mandants qui ont un droit légitime sur l'entreprise... établi par l'existence d'une relation d'échange “ qui fournissent ” à l'entreprise des ressources critiques (contributions) et en échange chacun s'attend à ce que ses intérêts soient satisfaits (par des incitations) »
Brenner, 1993	« avoir une relation légitime et non triviale avec une organisation (telle que) des transactions d'échange, des impacts d'actions et des responsabilités morales »
Carroll, 1993	« affirme avoir un ou plusieurs types d'enjeux dans les affaires » - peut être affecté ou affecter...
Freeman, 1994	les participants au « processus humain de création de valeur commune »
Wicks et al, 1994	« interagir avec la société et lui donner un sens et une définition »
Langtry, 1994	« l'entreprise est en grande partie responsable de leur bien-être, ou ils ont un droit moral et légal sur l'entreprise »
Starik, 1994	« peuvent faire connaître leurs enjeux réels et le font » - « sont ou pourraient être influencés par, ou sont ou pourraient être des influenceurs d'une organisation »
Clarkson, 1994	« supportent une forme de risque du fait qu'ils ont investi une forme de capital, humain ou financier, quelque chose de valeur, dans une entreprise (ou) sont exposés à un risque du fait des activités d'une entreprise »
Clarkson, 1995	« avoir ou revendiquer la propriété, des droits ou des intérêts dans une société et ses activités »
Näsi, 1995	« interagissent avec l'entreprise et rendent ainsi son fonctionnement possible »
Brenner, 1995	« sont ou pourraient avoir un impact ou être impactés par l'entreprise/organisation »
Donaldson & Preston, 1995	« des personnes ou des groupes ayant des intérêts légitimes dans des aspects procéduraux et/ou substantiels de l'activité de l'entreprise »

Source: MITCHELL, Ronald., AGLE, Bradley., J.WOOD, Donna. *Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts* [en ligne]. USA : The Academy of Management Review, Octobre 1997, vol. 22 n°4, p.853-886. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/247159142_Toward_a_Theory_of_Stakeholder_Identification_and_Salience_Defining_the_Principle_of_Who_and_What_Really_Counts/link/53d937580cf2631430c3b2e2/download (consulté le 25/05/2024).

3.1.2 Classification des parties prenantes

Il existe une multitude de classements des parties prenantes, qui diffèrent suivant leurs auteurs, parmi ces classements on peut citer les suivants :¹

- Les parties prenantes primaires ou contractuelles qui englobent les agents organisationnels en relation directe et déterminée contractuellement, comme son nom l'indique, avec l'entreprise ou encore qualifiées de parties prenantes contractuelles. Elles sont les premières à être mises en évidence, fondant ainsi une conception partenariale au regard des relations tressées entre l'organisation et ses parties prenantes.
- Les parties prenantes secondaires ou diffuses qui concernent les agents situés autour de l'entreprise envers lesquels l'action de cette entreprise se trouve avoir un impact mais sans pour autant se trouver en lien contractuel, elles sont qualifiées aussi de diffuses. Elles ont été mises en évidence en second, et viennent fonder une conception sociétale des relations entre l'organisation et son environnement.
- Les parties prenantes volontaires qui supportent une certaine forme de risque par leur investissement de capital humain et/ou financier.
- Les parties prenantes involontaires qui sont placées en situation de vulnérabilité du fait des activités de l'entreprise à laquelle elles sont liées.
- Les parties prenantes stratégiques ou morales.
- Les parties prenantes classées en fonction de trois aspects : la nécessité de savoir qui sont les parties prenantes, ce qu'elles veulent et comment elles vont essayer de l'obtenir.
- Les parties prenantes tenant compte de l'existence d'agents sociaux qui coexistent à un moment donné : agents classiques, tels les syndicats, et agents nouveaux, telles les organisations non gouvernementales ONG.
- Les parties prenantes incontournables qui sont à l'intersection de la trilogie : pouvoir-légitimité-urgence.
- Les parties prenantes dominantes à l'intersection des critères de pouvoir et de légitimité.
- Les parties prenantes dangereuses à l'intersection des critères de pouvoir et d'urgence.
- Les parties prenantes dépendantes à l'intersection des critères de légitimité et d'urgence.
- Les parties prenantes internes, externes classiques, et externes à pouvoir d'influence.
- Les parties prenantes qui supportent les risques, les cibles et les acteurs.

¹ PESQUEUX, Yvon. *Présentation pour une évaluation critique de la théorie des parties prenantes* [en ligne]. France : La Découverte, 2006, p.19-40. Format PDF disponible sur : <https://www.cairn.info/decider-avec-les-partiesprenantes--9782707147844-page-19.htm> (consulté le 26/05/2024).

- Les parties prenantes institutionnelles, liées aux lois, réglementations, entités inter-organisationnelles, organisations professionnelles propres à une industrie. Les parties prenantes économiques, tels que les acteurs opérant sur les marchés de l'entreprise concernée, et les parties prenantes éthiques qui émanent des organismes de pression éthique et politique, difficilement figurées.
- La classification du CJD (Centre des jeunes dirigeants) qui met l'accent sur :
 - les parties apprenantes (les clients).
 - les parties comprenantantes (les fournisseurs).
 - les parties co-entrepreneantes (les salariés, et l'on voit ici le projet d'accaparement de la ressource humaine qui les concerne).
 - les parties omniprenantes pour l'environnement de l'entreprise.
 - les parties surprenantes (pour le sociétal qui prendrait ainsi au-dessus).
 - les parties entrepreneantes (pour les actionnaires et les associés).
 - les parties reprenantes qui, de notre point de vue, sembleraient mieux qualifier les actionnaires, les parties déprenantes qui viseraient ainsi les exclus.

3.2 Audit légal et information financière

Pour clarifier le lien entre l'audit légal et l'information financière, nous avons jugé utile d'aborder cette question à travers, premièrement, l'impact de l'audit légal sur l'information financière, et deuxièmement sa relation avec les producteurs de cette information, particulièrement les intervenants, ou autrement dit, les parties prenantes à la gouvernance.

3.2.1 Impact de l'audit légal sur l'information financière

L'audit légal permet d'assurer la qualité de l'information financière produite par une entité auditée. À travers cette section on va essayer de voir quel est le rôle du Commissaire Aux Comptes dans la gouvernance d'entreprise ainsi que sa relation avec les différents organes du système de gouvernance.

L'auditeur légal apparait comme un agent mandaté par les propriétaires de l'entité pour remplir particulièrement son rôle de certification de la sincérité, de la régularité et de l'image fidèle des états financiers publiés par les entités économiques concernées. En effet, il renforce le contrôle effectué au sein de l'entité, et ajoute de la crédibilité aux états financiers présentés et à l'information financière. Il effectue trois missions spécifiques dans l'entreprise.¹

Les informations communiquées aux actionnaires (états financiers, rapport de gestion, les conventions réglementées, etc.) sont contrôlées par le commissaire aux comptes qui certifie leur régularité et sincérité, ou rejette la certification, en formulant une

¹ BOUMEDIENE, Mohamed Rachid. *Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise*. Thèse de doctorat, Algérie, Tlemcen: Université Abou Bekr Belkaid, 2014, p.129-131.

opinion motivée et bien fondée. En conséquence, l'efficacité de la fonction du commissaire aux comptes, devrait réduire l'asymétrie de l'information¹ entre les dirigeants de l'entité et les différentes parties prenantes, et ainsi contraindre les dirigeants à la transparence.

3.2.2 Auditeur légal et parties prenantes à la gouvernance

L'auditeur légal, de par l'exercice de sa mission légale, il est mis en relation avec les parties prenantes ou autrement dit intervenants dans la gouvernance de l'entité auditée, laquelle relation est développée ci-après et ce, en fonction desdites parties prenantes.

a. Auditeur légal et conseil d'administration

La modernisation du conseil d'administration, nécessaire pour assurer et garantir l'authenticité et la fiabilité, par conséquent la crédibilité des informations présentées aux actionnaires, se manifeste par deux aspects : d'une part, les commissaires aux comptes sont de plus en plus sollicités et désignés, et d'autre part, les comités spécialisés voient leur importance croître. En effet, primordial à l'organisation sociétale, l'auditeur légal devient un garant de la bonne transmission de l'information, ceci étant traduit par l'augmentation des contrôles qu'il opère sur les comptes des firmes et l'affermissement de sa surveillance et vérification par les différentes instances.²

b. Auditeur légal et comité d'audit

On peut observer cette relation entre l'auditeur légal et le comité d'audit à travers la loi Sarbanes-Oxley (SOX) et le règlement relatif au comité d'audit de la Securities and Exchange Commission (SEC), ainsi que la 8ème directive européenne, qui disposent que le comité d'audit doit, notamment :³

- Suivre le processus d'élaboration de l'information financière.
- Contrôler l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne et de la gestion des risques de la société.
- Superviser le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.
- Examiner et suivre l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit.
- Procéder à une sélection préalable du contrôleur légal dont la désignation est proposée.

¹ L'asymétrie de l'information désigne la situation où les acteurs d'un marché ne disposent pas de la même information, qu'il s'agisse de la qualité du produit échangé, des risques auxquels sont exposés les agents ou encore des comportements de chacune des parties à une transaction

² ALIOUI, Sabrina., CIBERT-GOTON, Virginie., ROUSSET, Céline. *Le contrôle de l'information - La réorganisation du conseil d'administrations* [en ligne]. France : La Revue des Sciences de Gestion, 2010, p.43-48. Format PDF disponible sur : <https://www.caim.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-5-page-43.htm> (consulté le 29/05/2024).

³ BERTIN, Elisabeth., GODOWSKI, Christophe. *Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire*, Manuscrit auteur. France : Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, 2010, p.5.

c. Auditeur légal et audit interne

L'auditeur légal a pour principale mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et ce, à travers, entre autres et notamment, l'évaluation du système de contrôle interne mis en place par l'entité auditée, qui concourt à la production des comptes, en l'occurrence, l'information comptable et financière. L'audit interne joue un rôle de complémentarité avec la mission de l'auditeur légal. L'existence de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise aide et facilite les travaux du commissaire aux comptes. En effet, dans les entités où il existe une fonction d'audit interne, les responsabilités du commissaire aux comptes sont relativement réduites et inversement, en présence de l'audit externe la maîtrise des activités se trouve renforcée.¹

Ainsi, afin d'éviter d'éventuels pléonasme ou redondance dans l'évaluation du contrôle interne par ces deux acteurs d'audit, à savoir l'auditeur légal (externe) et l'auditeur interne, l'IFA et l'IFACI, préconisent :²

- la coordination des travaux des commissaires aux comptes et des auditeurs internes.
- l'établissement en commun du planning d'interventions afin de minimiser les dérangements causés par les audits.
- des réunions de travail périodiques une ou deux fois par an, où chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions.
- l'utilisation par les commissaires aux comptes des travaux de l'audit interne pour réduire d'autant leurs propres investigations tout en conservant l'entière responsabilité de l'opinion exprimée sur les comptes.

3.3 Attentes des parties prenantes

Les parties prenantes ont de multiples attentes envers l'entité (entreprise, etc.) qui pourraient être parfois difficilement conciliables.

Ci-après un tableau illustrant les différentes attentes des parties prenantes envers les entreprises, sur les plans : économique, environnemental, et social :

¹ SCHICK, Pierre., VERA, Jacques., BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques*. Paris : Dunod, 2010, p. 33.

² EL HARCHAOUI, Es-sahli. *La contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise* [en ligne]. Maroc : Finance & Finance internationale, 15/07/2019, p.1-27. Format PDF disponible sur : <https://revues.imist.ma/index.php/FFI/article/download/17028/9423/43598> (consulté le 29/05/2024).

Tableau N°04 : Les attentes des parties prenantes envers les entreprises

Attentes des parties prenantes intéressées par rapport aux responsabilités de l'entreprise	Economique	Environnement	Social
Client Consommateur	Garantie, qualité, Juste prix	Consommation de ressources, respect de l'environnement	Ethique, commerce équitable, respect du droit social
Employés et syndicats	Equité, rémunération, social	Respect de l'environnement local	Motivation interne, développement, employabilité, consultation, formation
Sous-traitants	Rémunération équitable, information des perspectives du développement et de la pérennité de la collaboration	Définition claire des exigences environnementales sur les produits et sur les processus	Formalisation des exigences en matière de conditions de production et des modes de contrôle et d'audit
Fournisseurs	Relation de partenariat à long terme	Formalisation des spécifications techniques	Formalisation des exigences éthiques et déontologiques
Institutions financières, banques	Pérennité économique, besoin en fonds de roulement	Maitrise des risques environnementaux et de leurs impacts financiers	Anticipation sur les besoins de relancement afin d'en limiter les couts
Distributeurs	Maitrise des marges, concurrence	Réduction des déchets d'emballage, des transports, prise en compte des aspects environnementaux	Développement des produits éthiques
Actionnaires et propriétaires	Résultats financiers, contribution à la richesse nationale et locale	Ethique, maitrise des risques, anticipation, transparence	Maitrise des risques liés à l'image, anticipation et gestion de crise
Pouvoirs publics		Respect réglementaire	Respect réglementaire en matière de droit du travail

Communautés locales et territoriales	Pérennité de l'entreprise	Information et transparence, réduction des nuisances	Prise en compte des attentes locales, participation à la vie locale, acteur de bassin d'emploi
Concurrents	Benchmarks	Respect	Respect de droit de la concurrence éthique, absence de dumping social
Assureurs	Charges de réparation	Maîtrise des risques	Accidents du travail, y compris des sous-traitants

Source : Observatoire de la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE). *Développement durable et entreprises : un défi pour les managers*. France : AFNOR éditions, 2004, P.53.

À titre aditif au tableau ci-dessus, nous considérons que les attentes des pouvoirs publics de l'entreprise en matière économique sont variées, parmi lesquelles nous pouvons citer : création de richesse, création d'emploi, paiement des impôts, respect de la réglementation.

Conclusion

L'audit légal est mené par le commissaire aux comptes dans le respect des normes d'audit, et la législation et réglementation en vigueur, qui précisent et explicitent les diligences professionnelles que tout auditeur légal est dans l'obligation de mettre en œuvre et ce, tout au long de sa mission de certification de la sincérité et la régularité et de l'image fidèle des comptes des entités qu'il audite, cette mission dont nous avons détaillé la démarche dans le présent chapitre. En effet, dans ce cadre, l'audit légal, vient comme une réponse et contribue considérablement à la fiabilité et la qualité de l'information financière et comptable émanant de l'entité, et destinée aux différentes parties prenantes « stakeholders », internes soient-elles ou externes.

Les parties prenantes, auxquelles nous avons abordé la définition et les différents classements, ont des besoins informationnels et des attentes variées, qui diffèrent en fonction de la position de chacune d'elles par rapport à l'entité, et s'intéressent, de ce fait, au rapport d'audit et l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes, considérant que ce dernier n'est pas juste un certificateur mais aussi garant de la sincérité et la régularité des informations produites par l'entité auditée à destination de tout utilisateur intéressé, ce qui met les stakeholders en situation confortable et de confiance quant à leurs besoin informationnels.

CHAPITRE III

L'AUDIT LEGAL ENTRE LES DILIGENCES PROFESSIONNELLES ET LES BESOINS INFORMATIONNELS DES PARTIES PRENANTES: ENQUETE PAR QUESTIONNAIRE

Introduction

Afin de compléter notre travail, tester les hypothèses que nous avons déjà émises, et tirer des conclusions, nous avons mené une étude empirique sur l’audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes dans le contexte algérien. Cette étude consiste en une enquête par questionnaire menée auprès des professionnels de l’audit légal.

Nous entamerons le présent chapitre par la première section, qui est consacrée à la méthodologie adoptée pour mener notre enquête, puis nous allons, dans la deuxième section procéder à l’analyse et l’interprétation des données et résultats obtenus, et terminer par donner quelques propositions.

1. Méthodologie de l’étude

Dans cette section, nous expliquerons la méthodologie adoptée pour mener notre présente étude empirique sur l’audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes. Nous allons traiter, le type et objectif de l’étude, la population cible, l’échantillonnage, la méthode de conception du questionnaire, son contenu et sa diffusion, comme nous aborderons succinctement les outils de traitement et d’analyse des données recueillies, et citer les obstacles rencontrés.

1.1 Type et objectif de l’étude

Nous avons effectué la présente étude afin d’analyser un sujet spécifique : l’audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes. L’objectif de cette étude étant de savoir est ce que l’auditeur légal répond aux différents besoins informationnels des parties prenantes tout en respectant ses diligences professionnelles et en maintenant la qualité et l’intégrité de son travail d’audit.

1.2 Population cible

La population cible de cette étude est constituée de professionnels de l’audit légal exerçant leur profession à titre indépendant, et dont les cabinets sont situés dans les wilayas de Boumerdès et Alger. Il n’y a pas de critère d’inclusion spécifique, hormis celui de l’exercice de la fonction d’audit légal.

1.3 Echantillonnage

Pour constituer notre échantillon, nous avons opté pour d’échantillon de convenance. Cette approche permet de constituer son échantillon en choisissant les individus (appelés aussi unités statistiques) disponibles pour des raisons pratiques d’accessibilité et de coût, c’est une approche non aléatoire.

Nous avons contacté les individus de l’échantillon directement et ce, par internet via email, par messages privés envoyés sur les réseaux sociaux, et physiquement en face à face. Au total, Nous avons obtenu des réponses de la part de 20 répondants au questionnaire qui leur a été transmis.

1.4 Méthode de conception du questionnaire

Dans l’élaboration du questionnaire, nous nous sommes basés sur le cadre conceptuel de la recherche, tout en sollicitant l’aide de spécialistes.

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Nous avons utilisé la méthode dite : développement de leurs propres questionnaires. Cette méthode fait partie des trois méthodes de conception et élaboration d'un questionnaire, exposées par Bourque et Clark, qui sont les suivantes : adoption des questions utilisées dans les autres questionnaires, adaptation des questions utilisées dans les autres questionnaires, et développement de leurs propres questionnaires.¹

1.5 Contenu du questionnaire

Le questionnaire comprend un total de 30 questions, sous forme de questions fermées. Le questionnaire est divisé en trois parties, dont les deux premières dédiées aux 30 questions, et une troisième consacrée aux contributions et remarques des répondants.

Les trois parties du questionnaire sont indiquées comme suit :

a. Identification du répondant

Cette partie contient un ensemble de questions portant sur le répondant, à savoir : genre, âge, diplôme, qualité, et expérience professionnelle.

b. Questions liées à la recherche

Cette partie est dédiée à des questions qui abordent trois thèmes, à savoir :

- La formation du commissaire aux comptes et les diligences professionnelles.
- La responsabilité légale et morale du commissaire aux comptes.
- Le commissaire aux comptes et les besoins informationnels des parties prenantes.

c. Contributions et remarques

Cette partie est réservée aux contributions, remarques, et commentaires que pourraient formuler les commissaires aux comptes et experts-comptables répondant au questionnaire.

1.6 Méthode de diffusion du questionnaire

Nous avons utilisé un questionnaire rédigé sur Microsoft Word, que nous avons transmis aux différents commissaires aux comptes et experts-comptables, lesquels nous avons contactés par différentes méthodes : internet via email, par messages envoyés sur les réseaux sociaux, physiquement par intervention directe (en face à face).

1.7 Outils de traitement et analyse des données

Nous avons utilisé le logiciel SPSS version 25 (IBM SPSS Statistics 25) dans la saisie, le traitement et l'analyse statistique des données et réponses recueillies auprès des vingt répondants et ce, relativement aux 30 questions fermées de la première et la deuxième parties du questionnaire qui leur a été distribué. Aussi, nous avons utilisé Microsoft Excel dans la conception des différents graphes, comme c'est un programme qui offre davantage d'options et d'ergonomie.

Concernant la troisième partie du questionnaire contenant les contributions et remarques des répondants, nous les avons analysées afin de dégager les tendances et les informations qualitatives et pertinentes.

¹ BROOKOVER BOURQUE, Linda., CLARK, Virginia. *Processing Data: The Survey Example*. USA: A Sage university papers series, Quantitative applications in the social sciences, vol.85, n°7, 1992, p.1-88.

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

1.8 Obstacles rencontrés

Pendant notre enquête, nous avons rencontré quelques obstacles, à savoir :

- La non-collaboration et l'indisponibilité de quelques individus auxquels le questionnaire a été transmis, cela est principalement dû à la charge subie par les cabinets comptables (déclarations fiscales annuelles, missions de commissariat aux comptes, expertises, etc.).
- Contrainte de temps.

2. Analyse des données, interprétation des résultats et propositions

Dans cette section, nous allons procéder à l'analyse des données obtenues des répondants à partir du questionnaire qui leur a été soumis dans le cadre de notre enquête. Pour ce faire, nous avons utilisé le logiciel SPSS version 25 (IBM SPSS Statistics 25). Comme nous allons commenter les données collectées, et interpréter les résultats obtenus et ce, dans le cadre de la problématique et des hypothèses que nous avons déjà présentées. A la fin, nous allons soumettre quelques propositions.

2.1 Analyse des données

Ci-après, nous allons mener une analyse descriptive des données de l'enquête, obtenues à partir des réponses des répondants au questionnaire et ce, avec des illustrations graphiques pour de meilleures compréhension et perception.

A noter que notre analyse est présentée suivant la cadence et au rythme des questions posées à travers les différentes parties du questionnaire.

2.1.1 Identification des répondants

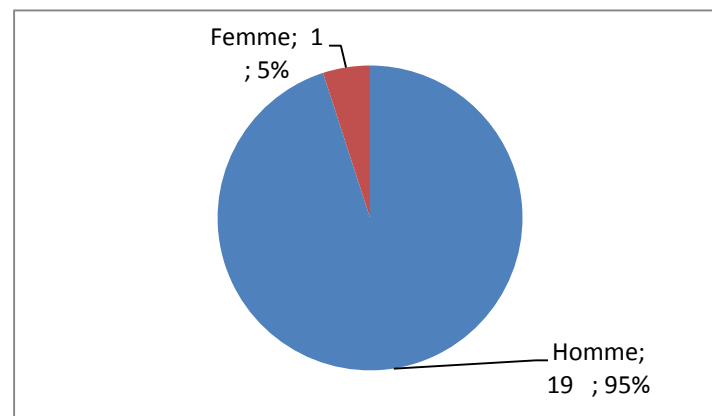
a. Genre des répondants

Tableau N°05 : Genre des répondants

	Fréquence	Pourcentage
Homme	19	95
Femme	1	5
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°05 : Genre des répondants



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Un nombre de 19 répondants, représentant un taux de 95% sont de sexe masculin et 1 répondant, soit 5% est de sexe féminin. Ces valeurs illustrent la répartition des genres dans notre échantillon, mais ne nous permettent pas de tirer des conclusions générales sur la répartition des hommes et des femmes relativement aux professionnels de l'audit légal en Algérie.

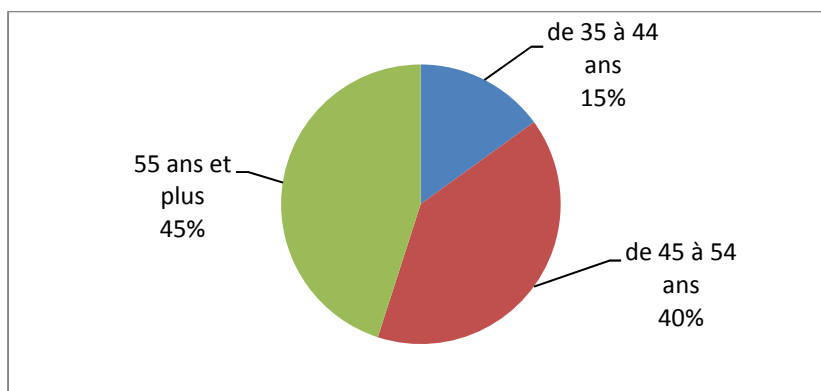
b. Age des répondants

Tableau N°06 : Age des répondants

	Fréquence	Pourcentage
de 35 à 44 ans	3	15
de 45 à 54 ans	8	40
55 ans et plus	9	45
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°06 : Age des répondants



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La grande partie des répondants soit 9, au taux de 45%, leur âge est de 55 ans et plus, suivis de 8 répondants entre 45 ans et 54 ans, soit 40%, et enfin 3 répondants, soit 15%, dont l'âge se situe entre 35 ans et 44 ans. En se basant sur les résultats de cet échantillon, nous pouvons dire que la population des répondants (commissaires aux comptes et experts-comptables) est relativement âgée. Nous estimons que cela est principalement dû à la limitation et les difficultés connues en Algérie, relativement à l'accès des jeunes diplômés à la profession de commissaire aux comptes, expert-comptable, et la délivrance des agréments y afférents.

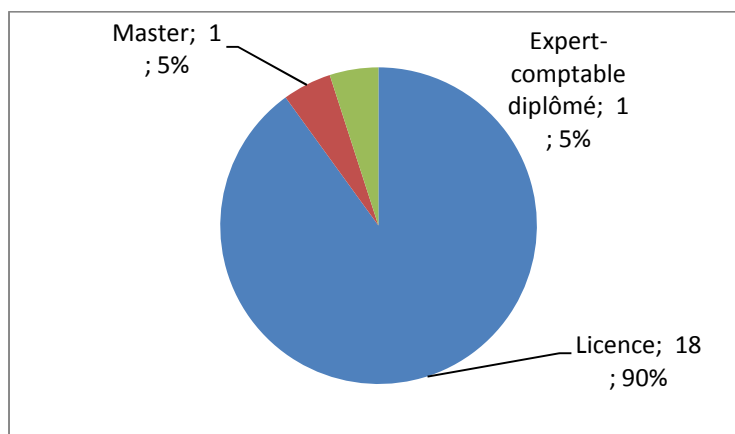
c. Diplôme des répondants

Tableau N°07 : Diplôme des répondants

	Fréquence	Pourcentage
Licence	18	90
Master	1	5
Expert-comptable diplômé	1	5
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°07 : Diplôme des répondants



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Comme illustré par le tableau et la figure ci-dessus, les répondants sont tous des diplômés universitaires. Un taux de 90%, soit 18 répondants détiennent une licence, suivis de 5%, soit 1 répondant pour chacun des diplômes de Master et celui d’expertise-comptable. Nous pouvons expliquer ces résultats par le fait que les agréments de commissaire aux comptes ont été, pour la plupart, délivrés, des années auparavant, aux diplômés du système classique (Licence du système classique), à noter aussi, l’accès au titre et diplôme d’expert-comptable en Algérie est encore plus difficile.

Nous estimons que le fait que les répondants détiennent des diplômes universitaires, cela constitue un point positif pour la qualité de l’audit légal.

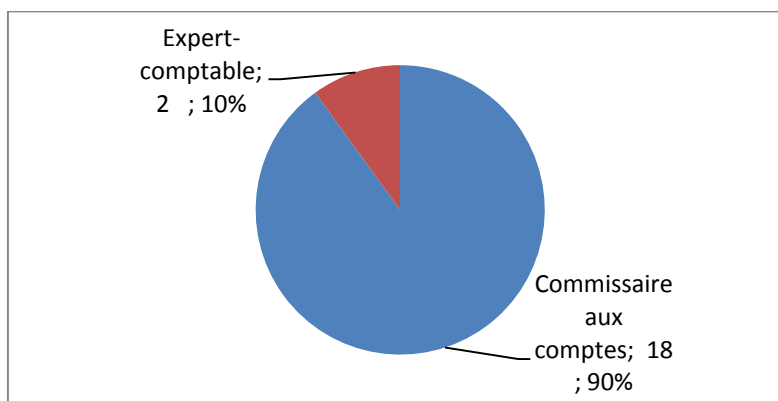
d. Qualité (titre) des répondants

Tableau N°08 : Qualité des répondants

	Fréquence	Pourcentage
Commissaire aux comptes	18	90
Expert-comptable	2	10
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°08 : Qualité des répondants



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Nous notons que 18 répondants, soit 90%, ont le titre de commissaire aux comptes, par contre 2 répondants, soit 10%, ont le titre d'expert-comptable. Nous pouvons estimer que cette situation est due à la difficulté de l'accès au titre d'expert-comptable en Algérie, qui est encore plus difficile que celui de commissaire aux comptes.

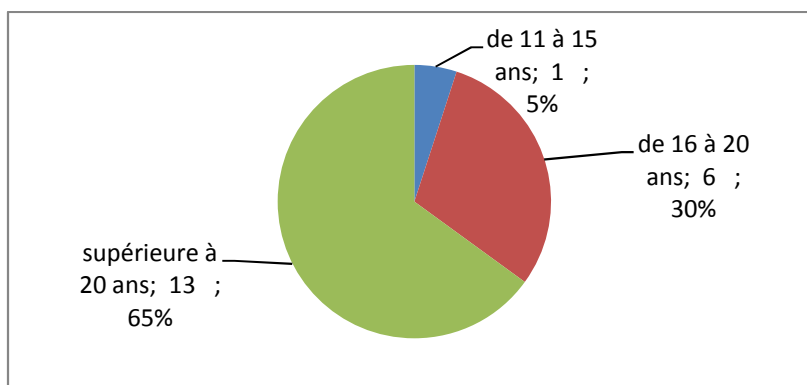
e. Expérience professionnelle des répondants

Tableau N°09 : Expérience professionnelle des répondants

	Fréquence	Pourcentage
de 11 à 15 ans	1	5
de 16 à 20 ans	6	30
supérieure à 20 ans	13	65
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°09 : Expérience professionnelle des répondants



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Un nombre de 13 répondants, soit 65%, détiennent une longue expérience professionnelle, à savoir supérieure à 20 ans, 6 répondants, soit 30%, détiennent une expérience de 16 ans à 20 ans, et seulement 1 répondant, soit 5%, a une expérience de 11 ans à 15 ans. Ces résultats sont en relation avec l'âge relativement avancé des répondants, comme déjà mentionné ci-dessus.

2.1.2 Questions liées à la recherche

Thème 01 : Formation du commissaire aux comptes et les diligences professionnelles

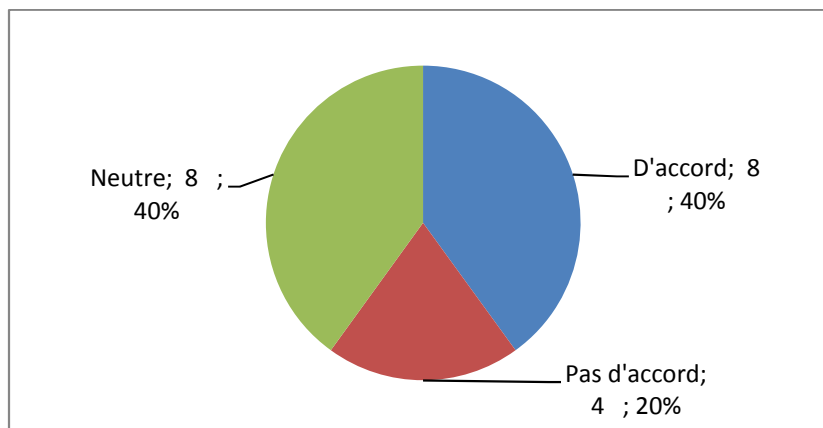
a. La formation du commissaire aux comptes en Algérie est de bonne qualité

Tableau N°10 : Qualité de formation du CAC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	8	40
Pas d'accord	4	20
Neutre	8	40
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°10 : Qualité de formation du CAC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Il ressort de cette question que 8 répondants, soit 40%, sont d'accord que la formation du commissaire aux comptes en Algérie est de bonne qualité, et 8 répondants sont neutres, alors que 4 répondants, soit 20%, ne sont pas d'accord avec cette idée. Nous estimons que ces résultats reflètent la nécessité de consentir des efforts dans la formation des commissaires aux comptes, qui doit être plus soutenue et plus poussée. Il faut noter, qu'actuellement en Algérie, dans la pratique, il n'y a pas encore de formation proprement dite destinée à former des commissaires aux comptes dans une institution qui lui est dédiée, sanctionnée par un diplôme de commissaire aux comptes ou auditeur légal. A ce propos, nous rappelons le décret exécutif n°12-288 du 21 juillet 2012 portant création, organisation et fonctionnement de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable, mais il n'a pas, à ce jour, trouvé sa concrétisation sur le terrain.

b. Les diplômés postulant pour le titre de commissaires aux comptes doivent exclusivement être issus de l'université

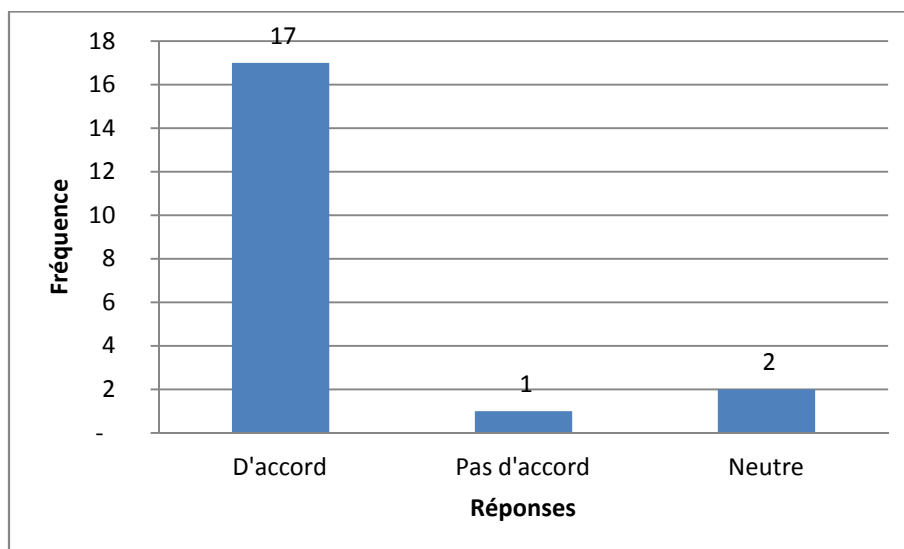
Tableau N°11 : Formation des postulants pour le titre de CAC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	17	85
Pas d'accord	1	5
Neutre	2	10
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Figure N°11 : Formation des postulants pour le titre de CAC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La majorité des répondants : 17, avec un taux de 85%, sont d'accord pour que les diplômés postulant pour le titre de commissaires aux comptes doivent exclusivement être issus de l'université, contre un seul désaccord, sachant que deux répondants sont neutres par rapport à cette question. Nous pouvons en déduire l'importance perçue du niveau d'instruction de l'auditeur légal.

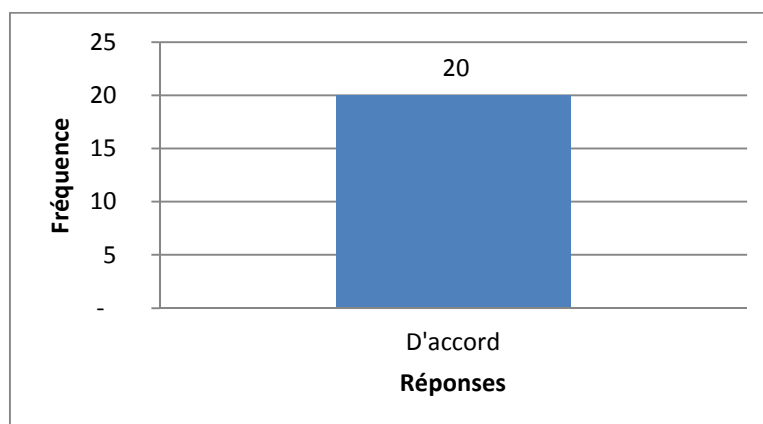
c. La formation des commissaires aux comptes doit faire partie d'un processus continu d'amélioration

Tableau N°12 : Formation continue des CAC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°12 : Formation continue des CAC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Les répondants sont unanimement d'accord que la formation des commissaires aux comptes doit faire partie d'un processus continu d'amélioration. Ca souligne l'importance cruciale de la formation continue pour les commissaires aux comptes, afin de rester à jour des aspects liés à leur profession, ce qui impactera positivement leurs missions d'audit légal.

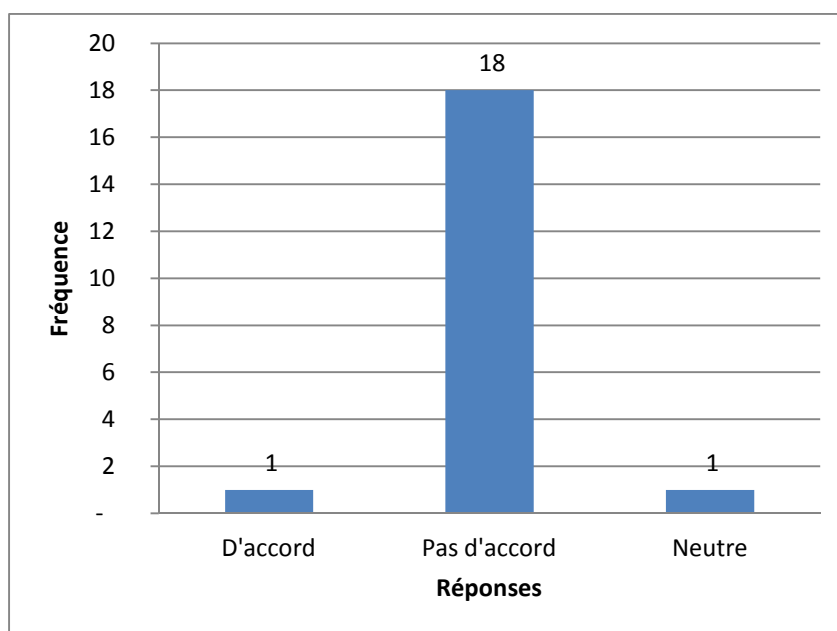
d. Les commissaires aux comptes bénéficient d'un programme riche de formations organisées par la chambre nationale des commissaires aux comptes

Tableau N°13 : Bénéfice de formation des CAC par la CNCC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	1	5
Pas d'accord	18	90
Neutre	1	5
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°13 : Bénéfice de formation des CAC par la CNCC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La grande partie des répondants : 18, avec un taux de 90%, ne sont pas d'accord que les commissaires aux comptes bénéficient d'un programme riche de formations organisées par la chambre nationale des commissaires aux comptes. Contre un seul répondant qui est d'accord, et un autre neutre. Ceci, indique que la CNCC ne réalise pas de programmes riches au profit des commissaires aux comptes, devant la nécessité urgente de le faire afin de répondre aux besoins de formation de ces professionnels.

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

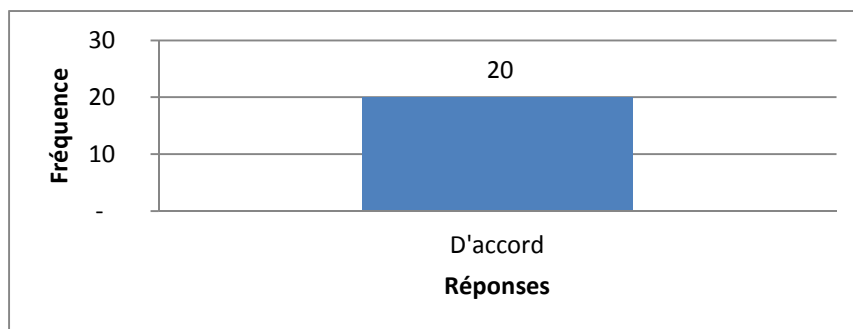
e. Une formation de qualité du commissaire aux comptes peut produire son effet, et avoir un impact sur la mise en œuvre de ses diligences professionnelles

Tableau N°14 : Formation de qualité du CAC et son effet sur les diligences

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°14 : Formation de qualité du CAC et son effet sur les diligences



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Les répondants sont unanimement d'accord qu'une formation de qualité du commissaire aux comptes peut produire son effet, et avoir un impact sur la mise en œuvre de ses diligences professionnelles. Ca souligne l'importance capitale de la formation adéquate et de qualité pour les commissaires aux comptes, afin de comprendre et maîtriser, puis appliquer et mettre en œuvre toutes les diligences professionnelles d'audit légal.

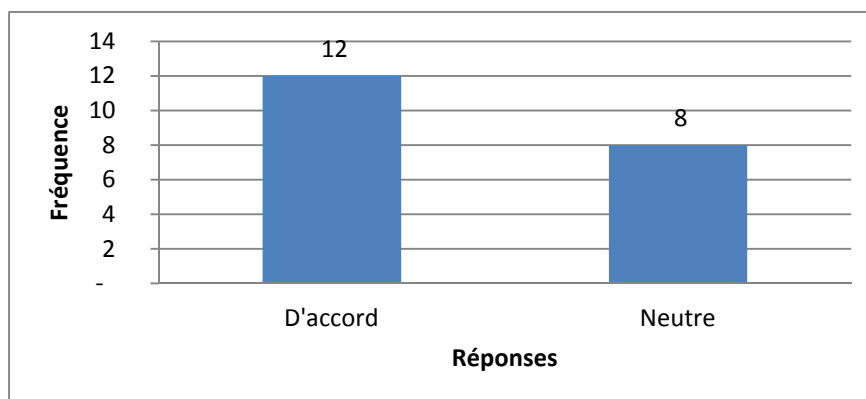
f. Les commissaires aux comptes effectuent leurs missions en mettant en œuvre les diligences requises et adéquates

Tableau N°15 : Mise en œuvre des diligences

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	12	60
Neutre	8	40
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°15 : Mise en œuvre des diligences



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Nous remarquons que 12 répondants, soit 60%, sont d'accord que les commissaires aux comptes effectuent leurs missions en mettant en œuvre les diligences requises et adéquates, contre 8 répondants, soit 40%, qui sont neutres. Nous pouvons estimer que les commissaires aux comptes mettent en œuvre les diligences professionnelles, cela n'exclurait pas le contraire pour d'autres, même partiellement, compte tenu de la réticence de 40% -quand-bien même minoritaires- des répondants.

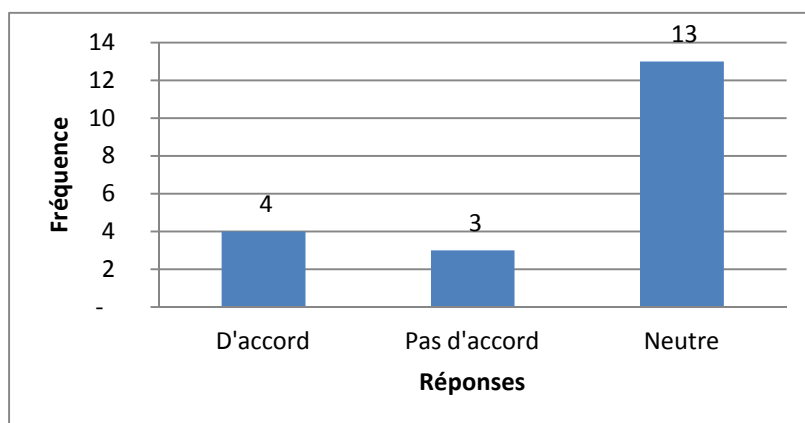
g. Le commissaire aux comptes dispose des moyens nécessaires pour mettre en œuvre les diligences convenablement

Tableau N°16 : Moyens pour la mise en œuvre des diligences

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	4	20
Pas d'accord	3	15
Neutre	13	65
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°16 : Moyens pour la mise en œuvre des diligences



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Tableau N°17 : Tableau croisé, Expérience professionnelle / Moyens pour la mise en œuvre des diligences

		D'accord	Pas d'accord	Neutre	Total
Expérience professionnelle	de 11 à 15 ans	0	1	0	1
	de 16 à 20 ans	2	1	3	6
	supérieure à 20 ans	2	1	10	13
Total		4	3	13	20

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Nous remarquons que 4 répondants, soit 20%, sont d'accord que le commissaire aux comptes dispose des moyens nécessaires pour mettre en œuvre les diligences convenablement, cependant 3 répondants, soit 15%, ne sont pas d'accord avec la question. Toutefois, la majorité des répondants : 13, soit 65%, sont neutres quant à leur opinion sur la question. Le tableau croisé, montre que 4 répondants ayant une expérience de 16 ans et

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

plus qui sont d'accord avec cette question, et 13 répondants ayant la même tranche d'expérience professionnelle sont neutres.

Nous pouvons estimer que cela démontre, que le commissaire aux comptes ne dispose pas toujours des moyens nécessaires qui lui permettent de mettre en œuvre les diligences professionnelles convenablement.

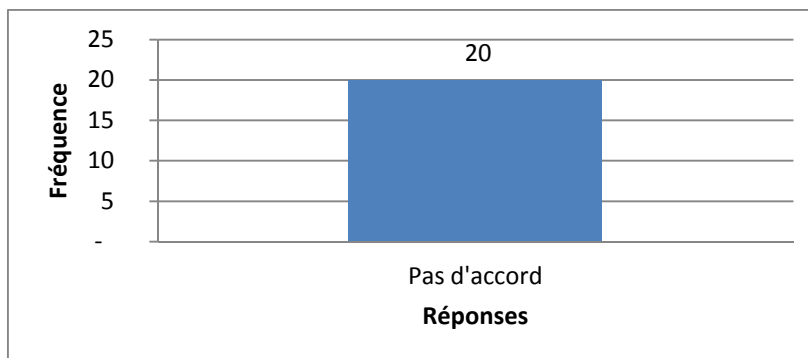
h. Les normes NAA sont bien assimilées et maîtrisées par les commissaires aux comptes

Tableau N°18 : Compréhension des normes NAA

	Fréquence	Pourcentage
Pas d'accord	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°17 : Compréhension des normes NAA



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Les répondants ont unanimement exprimé leur désaccord que les normes NAA sont bien assimilées et maîtrisées par les commissaires aux comptes. Ca démontre que les commissaires aux comptes ne sont pas au diapason des normes algériennes d'audit, malgré leur importance. Cette situation est principalement due au manque de formation continue de ces professionnels.

i. Effectuer les missions dévolues au commissaire aux comptes avec diligences est une culture, et une obligation

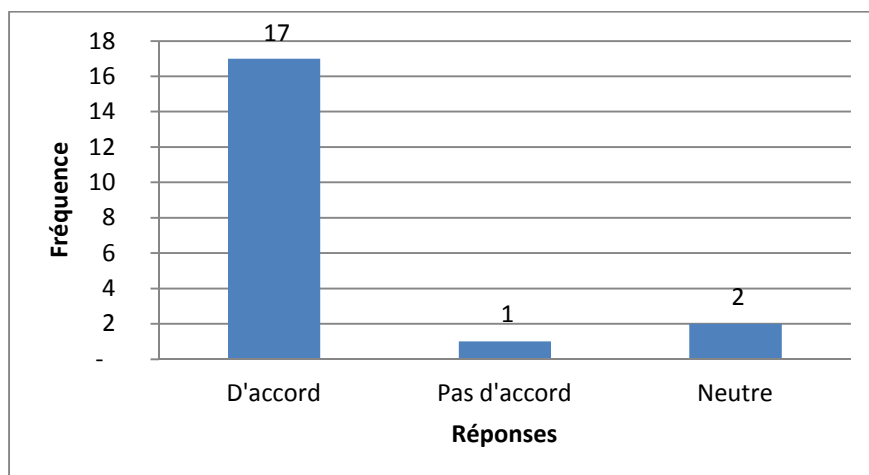
Tableau N°19 : Accomplissement de la mission du CAC avec diligences

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	17	85
Pas d'accord	1	5
Neutre	2	10
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Figure N°18 : Accomplissement de la mission du CAC avec diligences



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Nous pouvons noter que la majorité des répondants : 17, soit 85%, sont d'accord qu'effectuer les missions dévolues au commissaire aux comptes avec diligences est une culture, et une obligation, contre un seul désaccord, et deux réponses neutres. Cela suggère que la majorité des répondants considèrent que mener à bien sa mission d'audit légal relève de l'obligation légale comme ça doit faire partie de la culture de l'auditeur légal.

Thème 02 : Responsabilité légale et morale du commissaire aux comptes

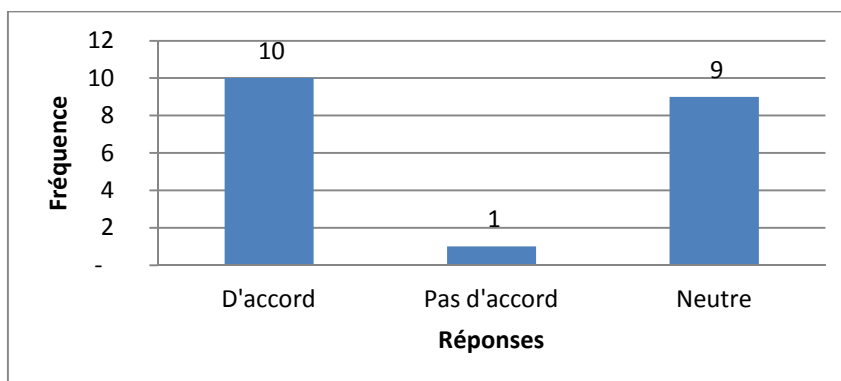
a. Les commissaires aux comptes, en Algérie, effectuent leurs missions avec un sens de responsabilité

Tableau N°20 : Accomplissement de la mission du CAC avec un sens de responsabilité

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	10	50
Pas d'accord	1	5
Neutre	9	45
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°19 : Accomplissement de la mission du CAC avec un sens de responsabilité



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Un nombre de 10 répondants, soit 50%, sont d'accord que les commissaires aux comptes, en Algérie, effectuent leurs missions avec un sens de responsabilité, cependant un seul répondant, soit 5%, du total de la population interrogée, ne sont pas d'accord, et 9 répondants, soit 45%, sont neutres par rapport à cette question. Nous pouvons estimer que, relativement, l'auditeur légal, en Algérie, mène sa mission avec responsabilité.

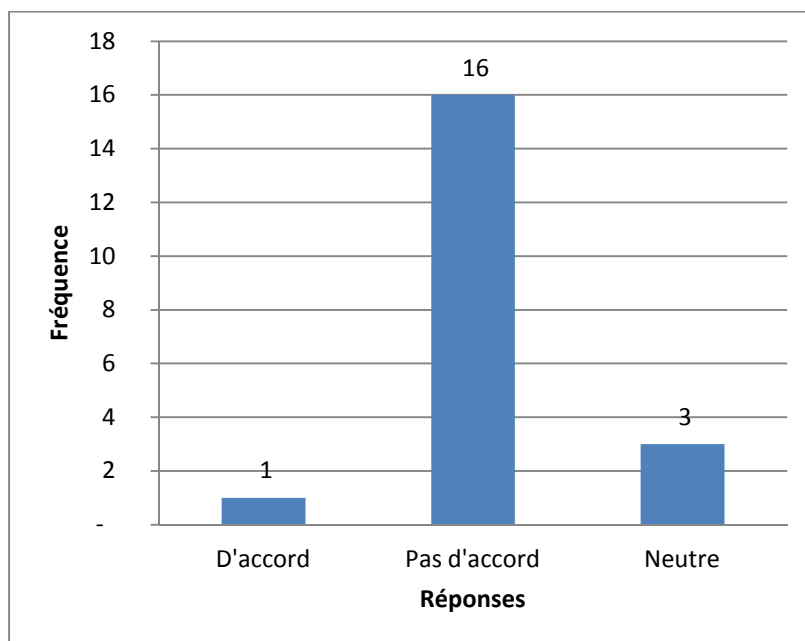
b. Le commissaire aux comptes est responsable (totalement ou partiellement) de la détection d'erreurs et des falsifications

Tableau N°21 : Le CAC et la détection d'erreurs et falsification

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	1	5
Pas d'accord	16	80
Neutre	3	15
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°20 : Le CAC et la détection d'erreurs et falsification



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Les données collectées indiquent que 16 répondants, soit 80%, ne sont pas d'accord que le commissaire aux comptes est responsable (totalement ou partiellement) de la détection d'erreurs et des falsifications, contre seulement un seul répondant qui est d'accord avec cette idée, et 3 répondants restés neutres face à cette question. Ceci indique que la majorité des professionnels de l'audit légal considèrent que le commissaire aux comptes n'est pas tenu responsable de la détection d'erreurs et falsifications et ce, considérant que la mission de l'auditeur légal n'étant pas la recherche systématique d'erreurs, sans rappeler que la vérification qu'il effectue n'est pas exhaustive.

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

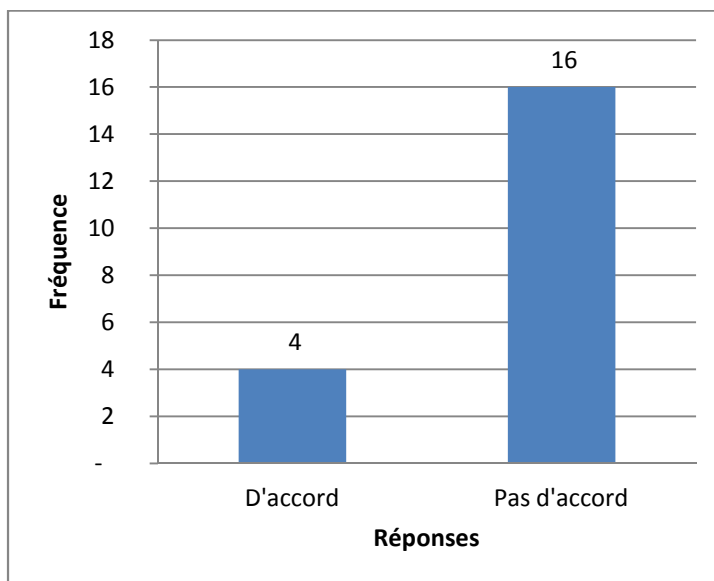
c. Le commissaire aux comptes doit trouver des solutions aux incohérences et problèmes détectés au niveau de l'entité auditée

Tableau N°22 : Le CAC et la résolution des problèmes et incohérences détectés

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	4	20
Pas d'accord	16	80
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°21 : Le CAC et la résolution des problèmes et incohérences détectés



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La majeure partie des répondants, au nombre de 16, soit 80%, d'entre eux, ne considèrent pas que le commissaire aux comptes doit trouver des solutions aux incohérences et problèmes détectés au niveau de l'entité auditée, contrairement à 4 répondants, soit 20%, qui en sont d'accord. Nous pouvons estimer que l'avis de la majorité est à retenir, considérant que le rôle de l'auditeur légal, n'est point l'apport de solutions aux problèmes de l'entité auditée ou lui prodiguer des conseils. En effet, il accomplit sa mission légale en toute indépendance et objectivité, sans s'immiscer dans la gestion.

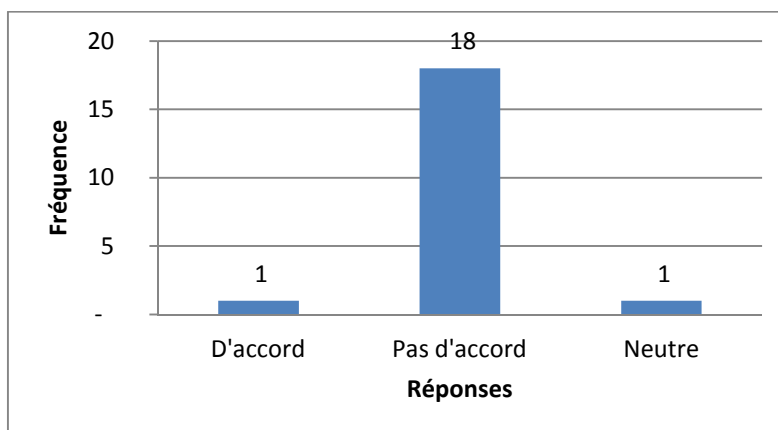
d. Le commissaire aux comptes est bien protégé par la législation et la réglementation algériennes actuelles, ce qui lui permet de réaliser sa mission convenablement

Tableau N°23 : Protection du CAC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	1	5
Pas d'accord	18	90
Neutre	1	5
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°22 : Protection du CAC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Nous pouvons noter que 18 répondants, soit 90%, ne sont pas d'accord que le commissaire aux comptes est bien protégé par la législation et la réglementation algériennes actuelles, contre un seul répondant qui est d'accord sur la question, et un autre répondant neutre. Ceci, souligne, le besoin de renforcer la protection de l'auditeur légal en Algérie, par une révision des textes régissant la profession de commissaire aux comptes.

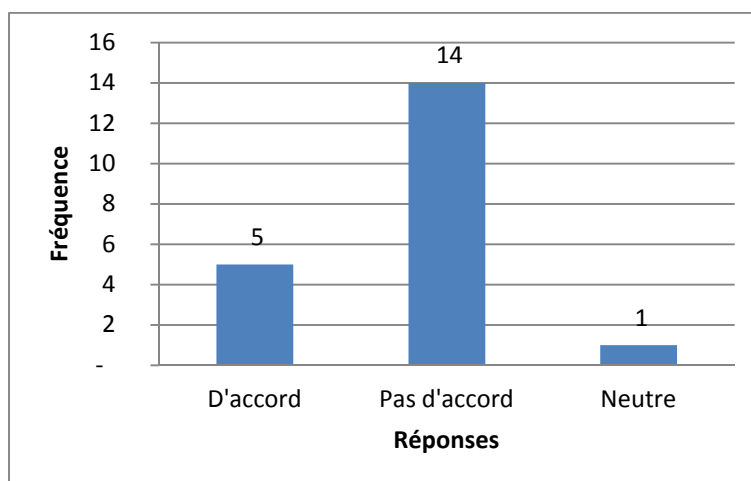
e. Il est difficile de déterminer les cas où le commissaire aux comptes est impliqué dans des actes illégaux de l'entité auditée

Tableau N°24 : Détection de l'implication du CAC dans des actes illégaux

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	5	25
Pas d'accord	14	70
Neutre	1	5
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°23 : Détection de l'implication du CAC dans des actes illégaux



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Nous remarquons que 14 répondants, soit 70%, ne sont pas d'accord qu'il serait difficile de déterminer les cas où le commissaire aux comptes est impliqué dans des actes illégaux de l'entité auditée, contre une minorité de 5 répondants, soit 25%, qui en sont pas d'accord, et un seul répondant, soit 5%, est neutre quant à cette question. En effet, nous estimons, à ce propos, que lorsqu'éventuellement un auditeur légal serait impliqué dans un acte légal de l'entité auditée, il est aisé de le déterminer et ce, à travers les diligences mises en œuvre en matière d'audit légal.

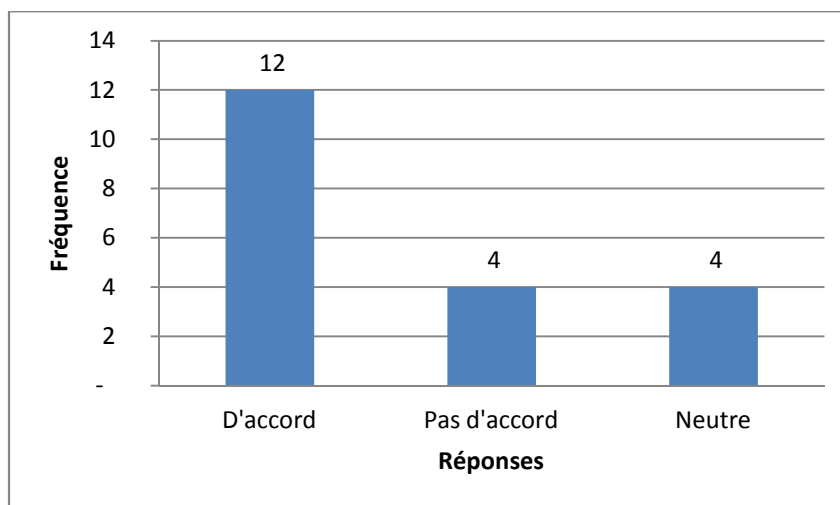
f. Les commissaires aux comptes prêtent la même attention au code de déontologie de la profession, et aux aspects liés à l'éthique

Tableau N°25 : Attention apportée des CAC envers le code de déontologie et l'éthique

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	12	60
Pas d'accord	4	20
Neutre	4	20
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°24 : Attention apportée des CAC envers le code de déontologie et l'éthique



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La majorité des répondants au nombre de 12, soit 60%, considèrent que les commissaires aux comptes prêtent la même attention au code de déontologie de la profession, et aux aspects liés à l'éthique, contre une minorité équitablement divisée entre 4 répondants qui ne sont pas d'accord, et 4 répondants neutres. Cela nous indique que les auditeurs légaux prêtent attention à la déontologie professionnelle au même titre que l'éthique.

A titre indicatif, il est utile de mentionner, à ce propos, que l'éthique ne se résume pas à la conformité à un ensemble de normes : elle comprend un ensemble de valeurs et

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

fait donc référence à la culture organisationnelle. En revanche, le code de déontologie fait plutôt référence à la culture d'une profession.¹

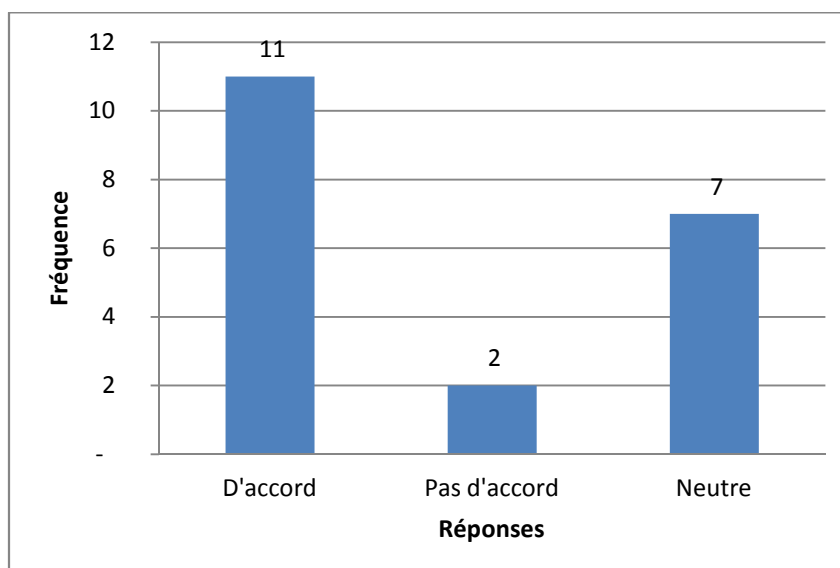
g. Le code actuel de déontologie de la profession de commissaire aux comptes en Algérie nécessite une révision

Tableau N°26 : Révision du code de déontologie

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	11	55
Pas d'accord	2	10
Neutre	7	35
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°25 : Révision du code de déontologie



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La majeure partie des répondants représentant 11 individus, soit 55%, de la population, est d'accord pour une révision du code actuel de déontologie de la profession de commissaire aux comptes en Algérie, en revanche la minorité des répondants au nombre de 2, soit 10%, n'est pas d'accord avec cette révision, et 7 répondants, soit 35%, ne se sont pas prononcés sur la question et restent de ce fait neutres.

¹ ISSAC, Henri., MERCIER, Samuel. *Ethique ou déontologie : quelles différences pour quelles conséquences managériales ? L'analyse comparative de 30 codes d'éthique et de déontologie [en ligne]*. In : IXIEME conférence internationale de management stratégique- perspectives en management stratégique, France : Association Internationale de Management Stratégique, Mai 2000, p.1-15. Format PDF disponible sur : <https://etica.uazuay.edu.ec/sites/etica.uazuay.edu.ec/files/public/6464984.pdf> (consulté le 04/06/2024).

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Thème 03 : Le commissaire aux comptes et les besoins informationnels des parties prenantes

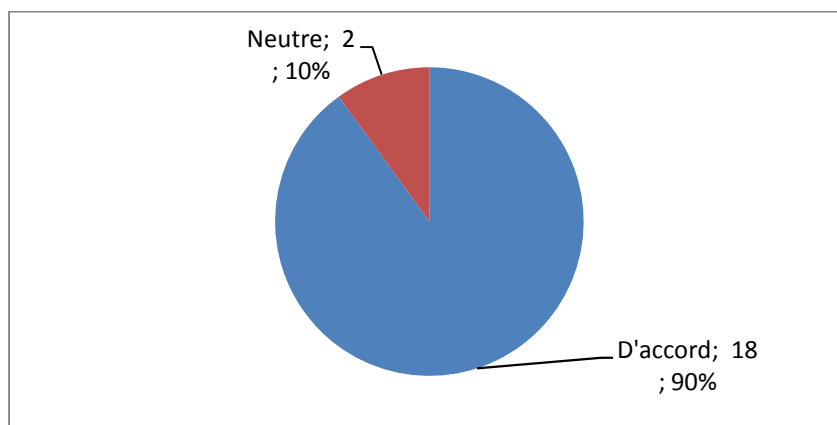
a. Le rapport du commissaire aux comptes répond relativement aux besoins informationnels des parties prenantes internes et externes

Tableau N°27 : Rapport du CAC et besoins informationnels

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	18	90
Neutre	2	10
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°26 : Rapport du CAC et besoins informationnels



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Tableau N°28 : Tableau croisé : Expérience professionnelle / Rapport du CAC et besoins informationnels

		D'accord	Neutre	Total
Expérience professionnelle	de 11 à 15 ans	1	0	1
	de 16 à 20 ans	5	1	6
	supérieure à 20 ans	12	1	13
Total		18	2	20

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Nous pouvons noter que la grande majorité des répondants à savoir 18 individus, soit 90%, sont d'accord que le rapport du commissaire aux comptes répond relativement aux besoins informationnels des parties prenantes internes et externes, alors qu'une infime minorité représentant 2 répondants, soit 10%, sont neutres relativement à cette question. Le tableau croisé montre que la population qui est d'accord avec cette question est fortement constituée d'individus ayant une expérience professionnelle supérieure à 20 ans, à savoir 12 répondants, puis 5 individus dont l'expérience est de 16 ans à 20 ans, et un individu ayant une expérience de 11 ans à 15 ans.

Chapitre III L’audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Ces données indiquent que les professionnels considèrent bien que le rapport d’audit légal, à travers les informations qu’il contient, répond aux besoins informationnels des stakeholders.

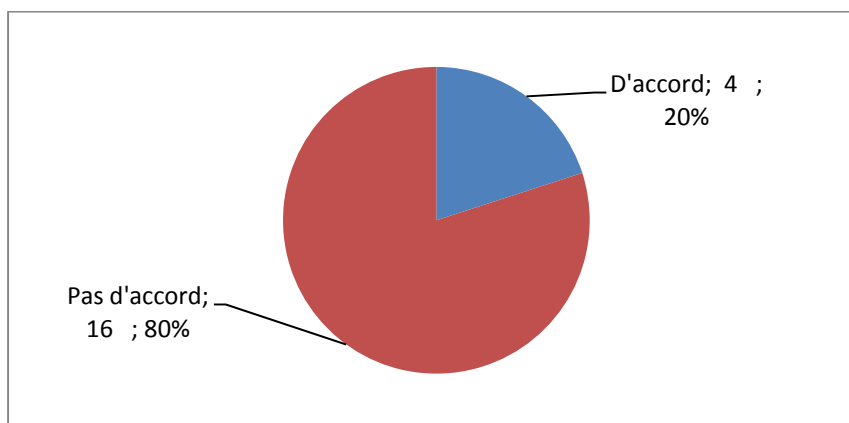
b. Le rapport du commissaire aux comptes doit s’étaler sur les détails pour pouvoir répondre aux attentes des parties prenantes

Tableau N°29 : Etalement en détail du rapport du CAC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	4	20
Pas d'accord	16	80
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°27 : Etalement en détail du rapport du CAC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

16 répondants, soit 80%, estiment que le rapport du commissaire aux comptes ne doit pas s’étaler sur les détails pour pouvoir répondre aux attentes des stakeholders, or que 4 répondants, soit 20% estiment l’inverse. Ceci confirme que le rapport du commissaire aux comptes doit être court sans trop s’attarder sur les détails. Cependant, le ce rapport, ne doit pas être très limité et minimaliste, pour éviter de le vider de son sens pour lequel il est établi.

c. Lors de l’élaboration de son rapport, le commissaire aux comptes accorde suffisamment d’intérêt aux aspects informationnels, en sus de l’aspect légal

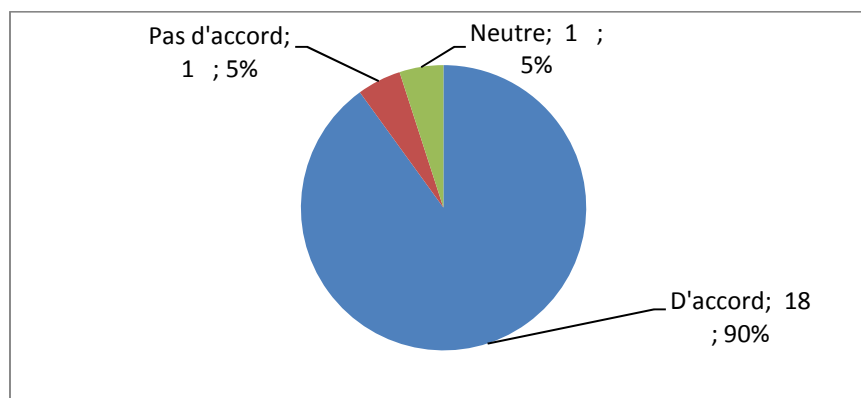
Tableau N°30 : Le rapport du CAC et aspects informationnels

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	18	90
Pas d'accord	1	5
Neutre	1	5
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Figure N°28 : Le rapport du CAC et aspects informationnels



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La grande majorité des répondants au nombre de 18, soit 90%, sont d'accord que lors de l'élaboration de son rapport, le commissaire aux comptes accorde suffisamment d'intérêt aux aspects informationnels, en sus de l'aspect légal. Toutefois, seulement un répondant considère que ce n'est pas le cas, et un autre répondant est neutre relativement à cette question. En effet, nous estimons que l'auditeur légal considère qu'il satisfait à ses obligations légales liées à sa mission légale de certification, comme nous estimons que son rapport fournit une assurance aux stakeholders relativement aux informations financières, et renforce ainsi la fiabilité de ces informations, et instaure une relation de confiance entre les différentes parties prenantes et l'entité auditée.

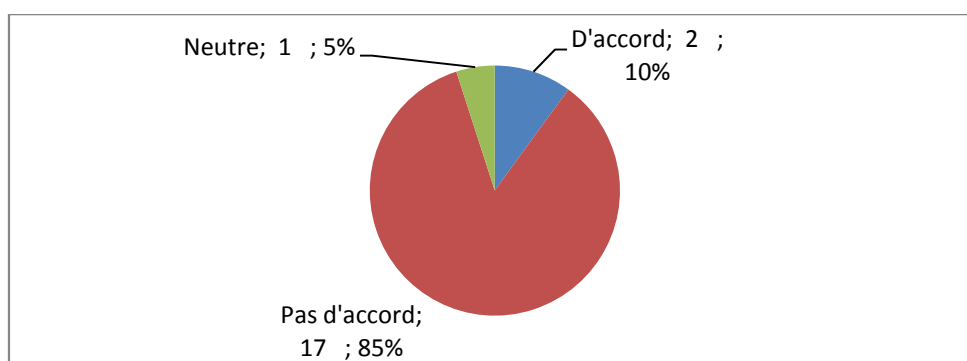
d. Les dirigeants de l'entité auditée s'intéressent uniquement à la certification des comptes par le commissaire aux comptes

Tableau N°31 : Attente des dirigeants du CAC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	2	10
Pas d'accord	17	85
Neutre	1	5
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°29 : Attente des dirigeants du CAC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

17 répondants, soit 85%, considèrent que les dirigeants de l'entité auditée ne s'intéressent pas uniquement à la certification des comptes par le commissaire aux comptes, alors que seulement 2 répondants, soit 10%, considèrent que c'est le cas, et un seul répondant, soit 5%, est neutre. Ceci indique que les dirigeants attendent plus que la certification des comptes de leurs entités, l'audit légal leur apporte une garantie et une assurance de la bonne transmission de l'information qui est recherchée, et utilisée par les différents satakeholders, aussi internes qu'externes à l'entité.

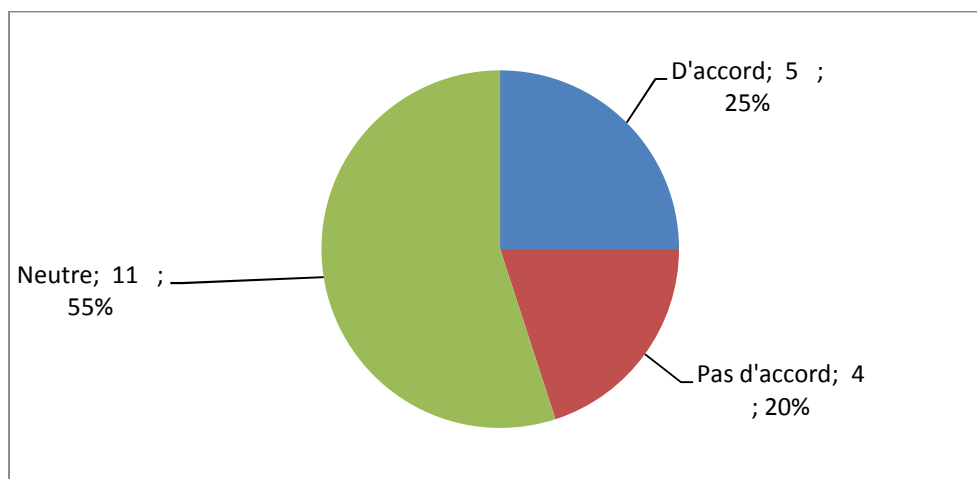
e. Les informations contenues dans le rapport d'audit élaboré par le commissaire aux comptes sont bien exploitées par les parties prenantes internes et externes

Tableau N°32 : Exploitation du rapport d'audit par les stakeholders

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	5	25
Pas d'accord	4	20
Neutre	11	55
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°30 : Exploitation du rapport d'audit par les stakeholders



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Un nombre de 5 répondants, soit 25%, sont d'accord que les informations contenues dans le rapport d'audit élaboré par le commissaire aux comptes sont bien exploitées par les parties prenantes internes et externes, en revanche la majorité des répondants au nombre de 11, soit 55%, ne sont pas d'accord avec cette idée, et 4 répondants, soit 20%, sont neutres par rapport à ça. La retenue de la majorité des auditeurs légaux, interrogés à ce sujet, afin de confirmer ou infirmer cette question est due, à notre avis, au fait qu'ils ignorent à quel point les satakeholders exploitent leurs rapports d'audit légal, quand-bien même, ce rapport répond à leurs besoins informationnels.

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

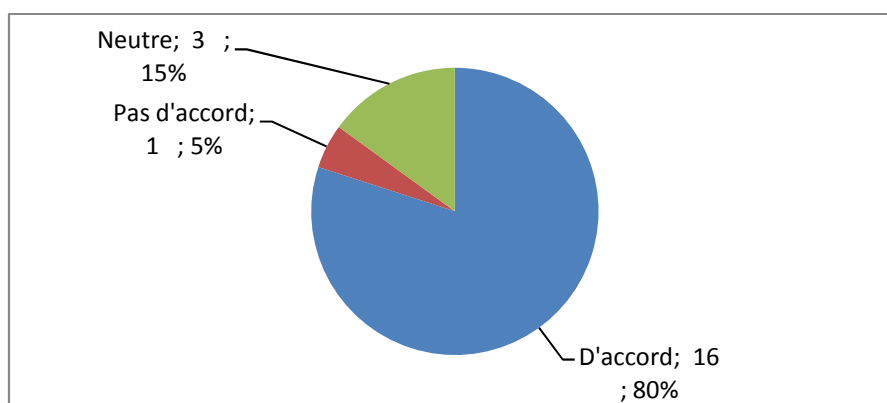
f. Les parties prenantes sont de plus en plus exigeantes en matière de valeur informationnelle des rapports d'audit

Tableau N°33 : Exigences informationnelles des stakeholders

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	16	80
Pas d'accord	1	5
Neutre	3	15
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°31 : Exigences informationnelles des stakeholders



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

La majorité des répondants : 16, soit 80%, considèrent que les parties prenantes sont de plus en plus exigeantes en matière de valeur informationnelle des rapports d'audit. Mais, un seul répondant en est contre, et 3 répondants, sont neutres. Nous estimons que ces exigences informationnelles en question, sont la conséquence, entre autres, de l'évolution du système comptable financier, des vérifications fiscales qui ont augmenté, en nombre et en quantité, ces dernières années, ainsi que la complexité du système fiscal algérien, sans oublier l'importance des informations contenues dans le rapport du commissaire aux comptes pour le secteur de la justice, notamment en matière de révélation de faits délictueux et l'éclatement, ces dernières années, de multiples scandales d'ordre économique et financier et le renforcement du dispositif contre la corruption et la fraude.

g. Le commissaire aux comptes obtient toutes les informations qu'il demande auprès des entités auditées

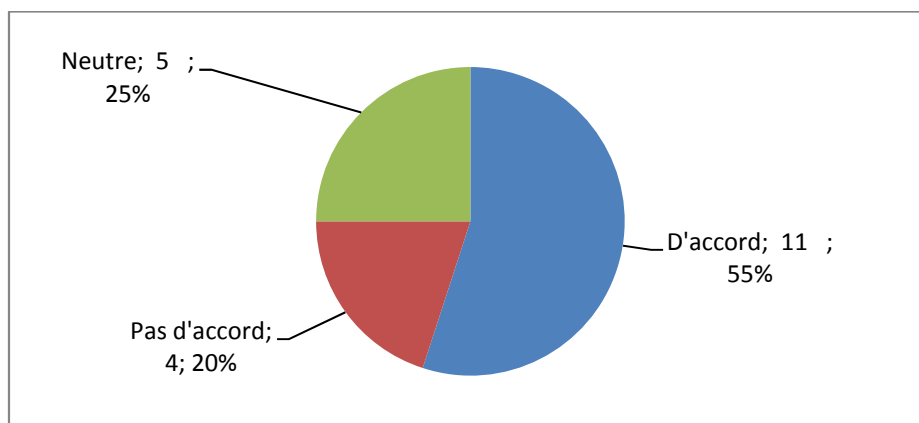
Tableau N°34 : Obtention des informations demandées par le CAC

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	11	55
Pas d'accord	4	20
Neutre	5	25
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Figure N°32 : Obtention des informations demandées par le CAC



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

11 répondants, soit 55%, sont d'accord que le commissaire aux comptes obtient toutes les informations qu'il demande auprès des entités auditées, contre 4 répondants, soit 20%, qui ne sont pas d'accord, et 5 répondants, soit, 25%, qui sont neutres. En effet, cela indique que l'auditeur légal a le pouvoir, le droit, et l'obligation, de demander toute information entrant dans le cadre de sa mission, et toute entrave à l'exercice de sa mission doit être signalée aux instances de gestion comme le stipule l'article 34 de la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

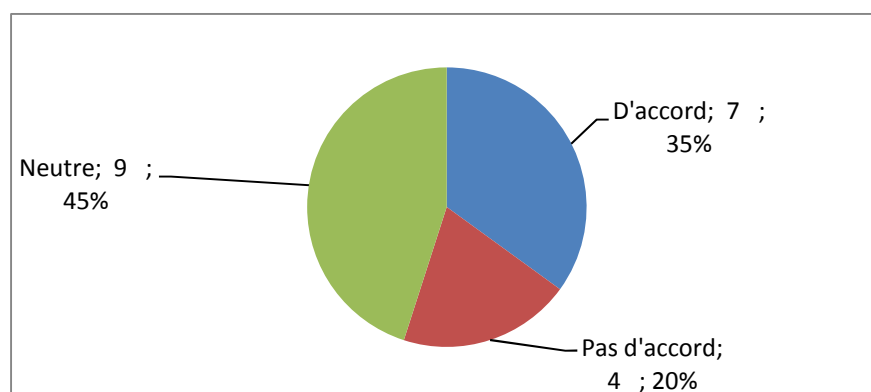
h. Le commissaire aux comptes subit des pressions, des parties prenantes, relativement à son opinion sur les comptes

Tableau N°35 : Pressions subies par le CAC des stakeholders

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	7	35
Pas d'accord	4	20
Neutre	9	45
Total	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°33 : Pressions subies par le CAC des stakeholders



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

Nous remarquons que 7 répondants, soit 35%, sont d'accord que le commissaire aux comptes subit des pressions, des parties prenantes, relativement à son opinion sur les comptes, alors que 4 répondants, soit 20%, considèrent le contraire. A noter, que 9 répondants, soit 45%, sont neutres par rapport à cette question. Cela indique, que cette pression dont il est question, n'est pas toujours subie par l'auditeur légal, même si elle existe. Nous estimons qu'en cas de pression subie, la mission du commissaire aux comptes devient difficile, en l'occurrence la qualité de l'audit légal pourrait être mise à l'épreuve, et c'est là qu'interviennent les qualités et valeurs morales, le sens de responsabilité, ainsi que la compétence de l'auditeur légal pour faire valoir son travail et rendre son opinion sur les comptes en toute objectivité et indépendance.

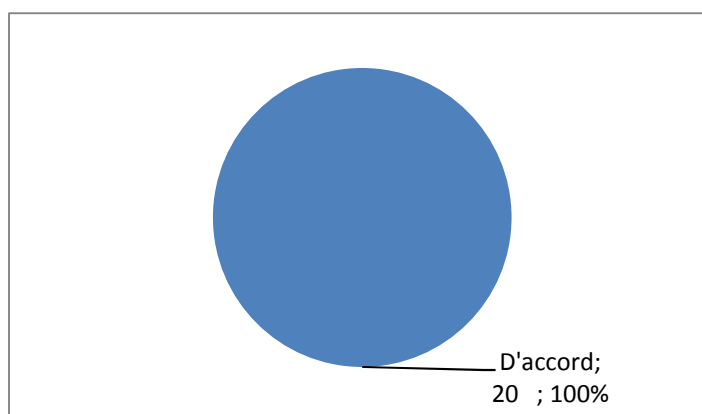
i. La qualité de l'audit est étroitement liée au contenu informationnel du rapport d'audit du commissaire aux comptes

Tableau N°36 : Qualité d'audit et contenu informationnel du rapport d'audit légal

	Fréquence	Pourcentage
D'accord	20	100

Source : réalisé par nos soins sur la base des données collectées

Figure N°34 : Qualité d'audit et contenu informationnel du rapport d'audit légal



Source : réalisée par nos soins sur la base des données collectées

Les 20 répondants sont unanimement d'accord que la qualité de l'audit est étroitement liée au contenu informationnel du rapport d'audit du commissaire aux comptes. En effet, ceci indique que la qualité de l'audit légal se reflète aussi à travers les informations mentionnées par le commissaire aux comptes dans son rapport, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu et ce, dans le respect de la législation et la réglementation en vigueur.

2.1.3 Contributions et remarques

Ci-après, nous allons traiter la troisième et dernière partie du questionnaire, qui s'intéresse aux contributions, remarques et commentaires recueillis des répondants. En effet, nous récapitulons ces contributions comme suit :

- La nécessité de la formation continue du commissaire aux comptes et ce, tout au long de sa carrière et ce, afin d'assurer une meilleure qualité d'audit légal, ce qui renforcera la

Chapitre III L’audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

fiabilité et la transparence de l’information financière et comptable utilisée par les différentes parties prenantes.

- Organisation par la CNCC d’activités et travaux de groupe, et des rencontres périodiques entre les commissaires aux comptes, où des discussions et des débats sur tous les sujets intéressant la profession auront lieu.
- Le commissaire aux comptes doit actualiser et mettre à niveau ses connaissances liées à son domaine, et s’adapter à l’ère du numérique et de la technologie de l’information.
- La qualité de l’audit légal est liée au niveau de formation de l’auditeur légal, ses qualités morales, et son expérience professionnelle.
- Mise en place des normes qualité (contrôle qualité) contribuera pour élever le niveau des professionnels, et l’harmonisation des méthodes de travail en matière d’audit.
- Révision de la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d’expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, ainsi que le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la base des normes d’audit. Cette révision, concerne généralement tous les textes y afférents et ce, pour mieux répondre à la réalité du terrain, et une meilleure protection de l’auditeur légal.

2.2. Interprétation des résultats et propositions

Avant tout propos, nous mentionnons que les informations collectées à travers cette enquête nous ont permis de valider nos hypothèses de départ et d’apporter des éclairages appropriés à notre problématique de recherche. Nous présentons ci-dessous nos interprétations des résultats obtenus de l’enquête :

- Concernant la première hypothèse stipulant que les diligences professionnelles en matière d’audit légal sont relativement suffisantes pour assurer la fiabilité de l’information financière, et répondre aux attentes et besoins informationnels des parties prenantes, elle est validée à travers cette étude. En effet, 60% des répondants considèrent que les commissaires aux comptes mettent en œuvre les diligences requises, et 85% d’entre eux considèrent que le respect de ces diligences est une obligation et une culture. Aussi, 90% des répondants considèrent que le rapport du commissaire aux comptes répond relativement aux besoins informationnels des parties prenantes internes et externes. Toutefois, quand-bien même les diligences professionnelles sont relativement suffisantes, il est tout de même requis de maintenir cette satisfaction et l’améliorer, compte tenu de l’évolution et la diversification des besoins informationnels des stakeholders en fonction des dynamiques économiques et des scandales économiques et financiers qui pourraient remettre en question l’efficacité des pratiques d’audit.
- Relativement à la deuxième hypothèse selon laquelle la qualité de la communication entre l’auditeur légal et les parties prenantes influence la perception de la fiabilité et de la transparence de l’information financière, elle est aussi validée conformément à notre étude. Nous précisons à ce propos, que 90% des répondants considèrent que lors de l’élaboration de son rapport, le commissaire aux comptes accorde suffisamment d’intérêt aux aspects

Chapitre III L’audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire

informationnels, en sus de l’aspect légal. Aussi, 85% des répondants considèrent que les dirigeants –partie prenante interne- des entités auditées ne s’intéressent pas uniquement à la certification des comptes par le commissaire aux comptes, ceci-dit l’audit légal leur apporte une assurance et une garantie de la bonne transmission de l’information qui est recherchée et utilisée par les différents satakeholders, aussi internes qu’externes. Comme il faut mentionner que 80% des répondants considèrent que les parties prenantes sont de plus en plus exigeantes en matière de valeur informationnelle des rapports d’audit. Nous ajoutons, que les répondants sont unanimement d’accord que la qualité de l’audit est étroitement liée au contenu informationnel du rapport d’audit du commissaire aux comptes, cela indique que la qualité de l’audit légal se reflète bel et bien à travers le rapport d’audit légal qui contient relativement à sa qualité, des informations fiables et transparentes dont les stakeholders ont besoin.

Ci-après, nous avons essayé de soumettre quelques propositions que nous estimons en mesure d’assurer et améliorer l’équilibre entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes, dans le cadre de l’audit légal et ce, comme suit :

- 1. Renforcement et révision des normes d’audit (NAA, ISA) :** Il est important de constamment réviser et renforcer les normes d’audit pour s’assurer qu’elles répondent et s’adaptent aux évolutions du contexte économique et à l’environnement, ainsi qu’aux différentes attentes des parties prenantes.
- 2. Formation continue :** Le commissaire aux comptes doit bénéficier d’une formation continue tout au long de sa carrière, pour se maintenir à jour sur les pratiques et les modifications des exigences réglementaires, ce qui améliorera certainement la qualité de l’audit légal.
- 3. Transparence et communication :** Les entités et les commissaires aux comptes doivent renforcer leur communication avec les parties prenantes, en fournissant des informations claires, transparentes, fiables, et compréhensibles sur les résultats de l’audit et les méthodologies employées.
- 4. Réformes réglementaires :** Les pouvoirs publics doivent, autant que de besoin, envisager des réformes qui permettent une certaine célérité, et une plus grande adaptation de la réglementation avec les changements perpétuels qui interviennent sur la scène nationale et internationale, et qui affectent les normes d’audit et de comptabilité.
- 5. Technologie et innovation :** l’intégration des nouvelles technologies, contribuera certainement à l’amélioration, la précision, et l’efficacité de l’audit légal. Ces outils permettent une analyse plus approfondie et une détection précoce des anomalies, ce qui confère davantage de fiabilité, transparence, et de disponibilité, de l’information financière attendue et utilisée par les différents stakeholders.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

L'audit légal joue un rôle crucial dans l'assurance et la fiabilité de l'information financière et dans la protection des intérêts des parties prenantes. À travers ce travail, nous avons exploré la complexité de l'audit légal et ses différents aspects, en mettant en lumière les exigences des diligences professionnelles et les besoins informationnels variés des parties prenantes.

L'objet de notre présente recherche s'articule autour de l'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes. Le choix est porté sur ce thème pour essayer de répondre à une question centrale qui constitue la problématique de notre présent travail, qui est : est ce que l'auditeur légal répond aux différents besoins informationnels des parties prenantes tout en respectant ses diligences professionnelles et en maintenant la qualité et l'intégrité de son travail d'audit ? Afin de répondre à cette question et atteindre nos objectifs de recherche nous avons divisé notre travail en trois chapitres, les deux premiers reposent sur la revue de littérature en exposant l'état des connaissances, et en présentant les aspects théoriques et les concepts relatifs à notre recherche, comme ils reposent sur l'aspect juridique, à travers une revue des textes législatifs et réglementaires régissant l'audit légal ou le commissariat aux comptes dans le contexte algérien. Le troisième chapitre est dédié à une étude empirique qui consiste en une enquête par questionnaire menée auprès de plusieurs auditeurs légaux.

Notre recherche montre que l'auditeur légal est un acteur important dans la vie d'une entité, il intervient afin de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entité qu'il audite, en vertu des dispositions législatives et réglementaires. Pour forger son opinion, les normes d'audit requièrent de l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, cette assurance qu'il n'obtient que lorsqu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit. Afin d'atteindre une bonne qualité d'audit légal, l'auditeur légal, doit impérativement assurer deux caractéristiques essentielles, en l'occurrence : compétence et indépendance. Aussi, tout commissaire aux comptes est tenu de mener sa mission dans le respect des normes d'audit, et de la législation et la réglementation en vigueur, et ainsi assumer les responsabilités qui en découlent, à savoir : civile, disciplinaire, et pénale, celles-ci contribuent certainement à l'amélioration de la qualité de ses travaux.

Nous avons étudié les diligences professionnelles que tout commissaire aux comptes est tenu de mettre en œuvre et ce, tout au long de sa mission de certification de la sincérité et la régularité et de l'image fidèle des comptes de l'entité qu'il audite, en mettant en exergue les missions générales (permanentes) et particulières (spéciales) qui lui sont dévolues. Nous avons détaillé la démarche de la mission d'audit légal, en abordant succinctement, et parallèlement, les différentes normes d'audit (NAA, ISA) qui se trouvent à appliquer lors de cette démarche. Ce travail de recherche nous a permis de confirmer que l'audit légal, vient comme une réponse et contribue énormément à la fiabilité et la qualité de l'information financière produite et émanant de l'entité, à destination d'une multitude de parties prenantes « stakeholders », internes soient-elles ou externes, aux besoins

Conclusion générale

informationnels variés. Dans le même cadre, nous nous sommes penchés sur la définition et les différents classements des parties prenantes, ainsi que leurs différentes attentes et besoins informationnels. Celles-ci s'intéressent à l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes, et les informations contenues dans son rapport. En effet, l'auditeur légal est garant de la sincérité et la régularité des informations produites par l'entité auditée, ce qui rassure et met en confiance les stakeholders et protège leurs intérêts.

L'étude empirique que nous avons menée à la fin de notre présente recherche nous a permis de valider notre première hypothèse de départ qui stipule que les diligences professionnelles en matière d'audit légal sont relativement suffisantes pour assurer la fiabilité de l'information financière et répondre aux attentes et besoins informationnels des parties prenantes. En effet, la majorité des répondants considèrent que les commissaires aux comptes mettent en œuvre les diligences requises, et considèrent que le respect de ces diligences est une obligation et une culture, et que le rapport du commissaire aux comptes répond relativement aux besoins informationnels des parties prenantes internes et externes. Néanmoins, même si les diligences professionnelles sont relativement suffisantes, pour assurer la fiabilité de l'information financière et répondre aux attentes et besoins informationnels des stakeholders, il est tout de même requis de maintenir cette satisfaction et la renforcer, considérant l'évolution et la multitude des besoins informationnels des stakeholders variant au rythme des changements économiques et des scandales économiques et financiers qui affecteraient la qualité de l'audit légal.

Cette étude empirique nous a aussi permis de valider la deuxième hypothèse stipulant que la qualité de la communication entre l'auditeur légal et les parties prenantes influence la perception de la fiabilité et de la transparence de l'information financière. En effet, la majorité des répondants considèrent que lors de l'élaboration de son rapport, le commissaire aux comptes accorde suffisamment d'intérêt aux aspects informationnels, en sus de l'aspect légal, et que les dirigeants –partie prenante interne- des entités auditées ne s'intéressent pas uniquement à la certification des comptes par le commissaire aux comptes, ceci-dit l'audit légal leur apporte une garantie de la bonne transmission de l'information qui est recherchée et utilisée par les différents stakeholders, aussi internes qu'externes à l'entité. Comme nous mentionnons que la majorité des répondants considèrent que les parties prenantes sont de plus en plus exigeantes en matière de valeur informationnelle des rapports d'audit. Aussi, les répondants sont unanimement d'accord que la qualité de l'audit est étroitement liée au contenu informationnel du rapport du commissaire aux comptes, cela indique vraiment que la qualité de l'audit légal se reflète à travers le rapport d'audit légal, qui contient relativement à sa qualité, des informations fiables et transparentes à l'usage des stakeholders.

Compte tenu de ce qui précède, nous estimons que l'auditeur légal répond aux différents besoins informationnels des parties prenantes tout en respectant ses diligences professionnelles et en maintenant la qualité et l'intégrité de son travail d'audit.

Conclusion générale

Nous considérons que des perspectives de recherche peuvent avoir lieu et ce, à la lumière des résultats de la présente étude. En effet, il serait bénéfique de mener des études plus approfondies et détaillées portant sur les différents dispositifs et manières visant le maintien, le renforcement, et l'amélioration de l'équilibre entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels variés des parties prenantes, dans le cadre de l'audit légal.

En conclusion, l'audit légal représente un aspect essentiel dans la vie d'une organisation, et un facteur de confiance. Pour répondre aux défis contemporains et aux besoins informationnels variés des parties prenantes, l'audit légal doit évoluer constamment. Les diligences professionnelles doivent être strictement respectées, comme elles doivent également être complétées par une communication transparente, l'utilisation de technologies avancées, une adaptation continue aux changements économiques et réglementaires, et une formation continue destinée aux auditeurs légaux. L'audit légal joue un rôle clé dans la garantie de l'intégrité, la transparence, et la fiabilité de l'information financière, non seulement il renforce la confiance des parties prenantes et protège leurs intérêts, mais il contribue aussi de manière avérée à la protection et la stabilité de l'économie du pays.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

Ouvrages

- 1- BAHIRI, Kada. *Organisation de la profession comptable, Le commissaire aux comptes, Référence à l'Algérie*. Algérie : Pages bleues, Mars 2022, p.35-36.
- 2- BERTIN, Elisabeth. *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*. Paris : Editions d'Organisation, 2007.
- 3- BOCCON-GIBOD, Sylvain., VILMINT, Eric. *La boîte à outils de l'auditeur financier*. 2^{ème} éd. (Malakoff) : DUNOD, 2017.
- 4- CASTELL, Robert., PASQUALINI, François. *Le commissaire aux comptes*. Paris : Economica, 1995.
- 5- CHARPATEAU, Olivier. *L'éthique des auditeurs*. Encyclopédie des ressources humaines. Paris : Vuibert, 2012.
- 6- COLLINS, Lionel., VALIN Gérard. *Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*. 4^{ème} éd. (lieu inconnu) : Dalloz, 1992.
- 7- GRAND, Bernard., VERDALLE, Bernard. *Audit comptable et financier*. Paris : Economica, 1995.
- 8- IGALENS, Jacques., PERETTI, Jean-Marie. *Audit social*. Paris : Éditions d'Organisation, 2008.
- 9- KHELASSI, Redha., BERTIN, Elisabeth., GODOWSKI Christophe. *Manuel comptabilité et audit*. Alger : BERTI éditions, 2013.
- 10- LAURENT, Pauline., TCHERKAWSKY, Pierre. *Pratique de l'audit opérationnel*. Paris : Éditions d'Organisation, 1991.
- 11- MIKOL, Alain. *Audit financier et commissariat aux comptes*. 10^{ème} éd. Lille : e-theque. 2012.
- 12- MIKOL, Alain. *Audit financier et commissariat aux comptes*. 3^{ème} éd. Lille : e-theque. 2003.
- 13- Observatoire de la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE). *Développement durable et entreprises : un défi pour les managers*. France : AFNOR éditions, 2004, P.53.
- 14- RAFFEGEAU, DUFILS., Jean., Pierre., DE MENOVILLE, Didier. *L'audit financier*. France : Presses universitaires de France, 1994.
- 15- RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 7^{ème} éd. Paris : Editions d'Organisation, 2010.
- 16- ROBERT, Obert., MAIRESSE, Marie Pierre. *DSCG 4 Comptabilité et audit, Manuel et applications*. 2^e éd. Paris : DUNOD, 2009.
- 17- ROSTAN, Georges. *Les outils du management - Petit guide de l'audit qualité*. Lyon : Observatoire national des arts et métiers de Lyon, 2006.
- 18- SAADI, Nacer-Eddine., MAZOUZ, Ali. *La pratique du commissariat aux comptes en Algérie*. Algérie : Société Nationale de Comptabilité, 1993.
- 19- SCHICK, Pierre., VERA, Jacques., BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques*. Paris : Dunod, 2010.
- 20- Société nationale de comptabilité. *Guide d'audit et de commissariat aux comptes*. Algérie : Société nationale de comptabilité (SNC), (date inconnue).

Revue et périodiques

- 21- AALTONEN, Kirsi., KUJALA, Jaakoo., TUOMAS, Oijala. *Stakeholder salience in global projects* [en ligne]. Finland : International Journal of Project Management, Juillet

Bibliographie

- 2008, n°26, p.509-516. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/profile/Kirsi-Aaltonen/publication/248345398_Stakeholder_salience_in_global_projects/links/5d9f91d445851553ff86940f/Stakeholder-salience-in-global-projects.pdf (consulté le 23/05/2024).
- 22- ALIOUI, Sabrina., CIBERT-GOTON, Virginie., ROUSSET, Céline. *Le contrôle de l'information - La réorganisation du conseil d'administrations* [en ligne]. France : La Revue des Sciences de Gestion, 2010, p.43-48. Format PDF disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-5-page-43.htm> (consulté le 29/05/2024).
- 23- AUDOUSSET-COULIER, Sophie. *L'utilisation des honoraires d'audit pour mesurer la qualité de l'audit : théorie et évidence. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* [en ligne]. HAL open science, 2009, p. 1-28. Disponible sur : <https://shs.hal.science/halshs-00460230/document> (consulté le 28/04/2024).
- 24- BAHIRI, Kada., DEKHISSI, Nourdine. *La place des Normes Algériennes d'audit dans le déroulement de la mission d'audit légal*. [en ligne]. Algérie : Journal of Human Sciences, Décembre 2021, vol.8, n°3, p.2180-21198. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/93/8/3/181486> (consulté le 16/05/2024).
- 25- BENZAZZOU, Lotfi. *Audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la PME marocaine*. Maroc : Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation, juin 2016, n°02, p.2.
- 26- BEN SAAD, Emna., LESAGE, Cedric *Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur*. Comptabilité et environnement, 2007, p.1-26.
- 27- BERTIN, Elisabeth., GODOWSKI, Christophe. *Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire, Manuscrit auteur*. France : Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, 2010, p.5.
- 28- BOUMEDIENE, Mohamed Rachid. BENRAMDANE, Anissa. *Écart entre les résultats de l'audit et l'attente des utilisateurs du rapport d'audit*. Journal of Economic & Financial Resarch, Algérie, Décembre 2014, p.7-21.
- 29- BOUZIANE, Abdelmounim., TAHRI, Wadi., TIQEN, Rayhane. *Indentification et analyse des déterminants de la qualité de l'audit dans un contexte d'externalisation cas de Deloitte Nearshore*. Revue Economie, Gestion et Société, Janvier 2021, vol.1, n°28, p.1-21.
- 30- BOUZIANE, Mohamed., BACHOUNDA, Rafik. *Les diligences du commissaire aux comptes face à la continuité d'exploitation dans le contexte algérien* [en ligne]. Algérie : Finance & Markets Review, 21/03/2022, vol.9, n°1, p.126-142. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/9/1/183155> (consulté le 16/05/2024).
- 31- BOUZIDI, Khalil. *Les déterminants de la responsabilité civile du commissaire aux comptes en Algérie* [en ligne]. Algérie : Revue des sciences commerciales, juin 2023, vol.22, n°1, p.192-203. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/360/22/1/222405> (consulté le 05/05/2024).
- 32- BROOKOVER BOURQUE, Linda., CLARK, Virginia. *Processing Data: The Survey Example*. USA: A Sage university papers series, Quantitative applications in the social sciences, vol.85, n°7, 1992, p.1-88.

Bibliographie

- 33- DE ANGELO, Linda Elizabeth. Auditor independence, low balling, and disclosure regulation, *Journal of Accounting and Economics*, Aout 1981. n° 3, p.113-127.
- 34- DEIS Jr, Donald R., GIROUX, Gary A. *Determinants of Audit Quality in the Public Sector*. The Accounting Review, Juillet 1992, vol.67, n°3, p.462-479.
- 35- DJEKIDEL, Yahia., BOUDJELAL, Ahmed., BOUDJELAL, Ahmed. *Contribution de l'audit financier à la bonne gouvernance des entreprises* [en ligne]. Algérie : Dirassat Journal Economic Issue, 18/06/2021, vol. 12, n°2, p.477-490. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/360621773_Contribution_de_l'audit_financier_a_la_bonne_gouvernance_des_entreprises/link/637f80b77b0e356feb7c690a/download?tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIiwicGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIn19 (consulté le 24/03/2024).
- 36- DJOUIMAA, Lamri. *Historique du commissaire aux comptes en Algérie*. L'auditeur. Algérie : Chambre nationale des commissaires aux comptes, 2014, n°2, p.13-15.
- 37- DJOUIMAA, Lamri. *Le rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes*. Revue algérienne d'audit et de comptabilité. Algérie : Chambre nationale des commissaires aux comptes, Novembre 2017, n°8, p.12-13.
- 38- DUMONTIER, Pascal., CHTOUROU, Sonda., AYEDI, Soumaya. *La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien* [en ligne]. Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunisie, 2006, p.1-22. Disponible sur : https://shs.hal.science/file/index/docid/548115/filename/40-DUMONTIER_CHTOUROU_AYEDI.doc (consulté le 01/05/2024).
- 39- EL HARCHAOUI, Es-sahli. *La contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise* [en ligne]. Maroc : Finance & Finance internationale, 15/07/2019, p.1-27. Format PDF disponible sur : <https://revues.imist.ma/index.php/FFI/article/download/17028/9423/43598> (consulté le 29/05/2024).
- 40- ESSEKKAKI, Saïd., BOUAYAD NABIL, Amine. *Aperçu historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace)* [en ligne]. Maroc : Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, septembre 2019, vol. 4 n°10, p.625-642. Format PDF disponible sur : <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/411/372> (consulté le 16/03/2024).
- 41- GHOSH, Alope., MOON, Doocheol. *Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality*. The Accounting Review, 2005, vol.80, n°2, p. 585-612.
- 42- HAYLI, Issam., GHANDARI, Youssef. *La qualité de l'audit légal : Revue de littérature et voies de recherche dans le contexte marocain* [en ligne]. European Scientific Journal, Mai 2019, vol. 15, n°13, p.225-271. Format PDF disponible sur : <http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225> (consulté le 15/04/2024).
- 43- HARBADI, Madjid. *Le commissaire aux comptes et l'importance de l'évaluation du système de contrôle interne*. L'auditeur. Algérie : Chambre nationale des commissaires aux comptes, 2015, n°3, p.14-15.
- 44- HAZGUI, Mouna. MANITA, Riadh. POCHET, Christine. *Les défaillances affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français*. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice France 2010, p.1-26.

Bibliographie

- 45- HOITASH, Rani., MARKELEVICH, Ariel J., BARRAGATO, Charles. *Auditor fees and audit quality*, Managerial Auditing Journal [en ligne]. Novembre 2007, vol.22, n°8, p.761-786. Disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/228307480_Auditor_Fees_and_Audit_Quality (consulté le 01/05/2024).
- 46- LAZREG, Mohammed. *Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise: Analyse de l'audit légal dans les entreprises algériennes* [en ligne]. Algérie : Governance, Social Responsibility and Sustainable Development Review, 31/03/2021, vol.3, n°1. p.271-289. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/603/3/1/147839> (consulté le 16/05/2024).
- 47- MAGHNEM, Mohamed., BERRAG, Mohamed. *Le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la qualité de l'information financière, Cas D'un Échantillon D'entreprises algériennes* [en ligne]. Algérie : Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales, 19/12/2019, vol.12, n°02. p.987-996. Format PDF disponible sur : <https://bucket.theses-algerie.com/files/repositories-dz/1900723808184317.pdf> (consulté le 24/05/2024).
- 48- MANITA, Riadh., CHEMANGUI, Makram. *Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit: une revue critique*. Comptabilité et environnement, Mai 2007, p.1-24.
- 49- MANITA, Riadh. PIGÉ, Benoît. *La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit*. Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunisie, 2006, p.1-28.
- 50- MANSOUR, Halima. *L'indépendance de l'auditeur externe en Algérie* [en ligne]. Algérie : Recherches économiques et managériales, juin 2023, vol.17, n°1, p.35-54. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/101/17/1/224836> (consulté le 15/05/2024).
- 51- MESSAHEL, Sassia., GUETTAF, Lila. *L'impact des réformes réglementaires récentes sur la qualité du commissariat aux comptes en Algérie : évaluation de la loi 10/01 à la lumière des recherches académiques et avis des professionnels* [en ligne]. Algérie : Revue des réformes économiques et intégration en économie mondiale, Avril 2019, vol.13, n°1, p.52-64. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/211/13/1/93927> (consulté le 11/05/2024).
- 52- MITCHELL, Ronald., AGLE, Bradley., J.WOOD, Donna. *Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts* [en ligne]. USA : The Academy of Management Review, Octobre 1997, vol. 22 n°4, p.853-886. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/247159142_Toward_a_Theory_of_Stakeholder_Identification_and_Salience_Defining_the_Principle_of_Who_and_What_Really_Counts/link/53d937580cf2631430c3b2e2/download (consulté le 25/05/2024).
- 53- MULLENBACH-SERVAYRE, Astrid. *L'apport de la théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises* [en ligne]. France : La revue des sciences de gestion, 2007, vol.1, n°223, p.109-120. Format PDF disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2007-1-page-109.htm> (consulté le 24/05/2024).
- 54- PESQUEUX, Yvon. *Présentation pour une évaluation critique de la théorie des parties prenantes* [en ligne]. France : La Découverte, 2006, p.19-40. Format PDF

Bibliographie

disponible sur : <https://www.cairn.info/decider-avec-les-partiesprenantes--9782707147844-page-19.htm> (consulté le 26/05/2024).

55- PIGÉ, Benoît. *Audit et contrôle interne de la conformité au jugement* [en ligne]. (lieu inconnu) : EMS Editions, 2017, p.52-85. Format électronique disponible sur : <https://www-cairn.info.snd11.arn.dz/audit-et-controle-interne--9782847699937-page-52.htm> (consulté le 24/03/2024).

56- PIOT, Charles., KERMICHE, Lamya. *À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique*. Comptabilité Contrôle Audit [en ligne], 2009, Tome 15, p. 9-54. Disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-3-page-9.htm> (consulté le 26/04/2024).

57- PISLEAG, Ana. *Financial audit management* [en ligne]. Roumanie : Review of general management, 2009, vol.10, n°2, p121-128. Format PDF disponible sur : http://www.managementgeneral.ro/pdf/2_2009_11.pdf (consulté le 20/05/2024).

58- PRAT dit HAURET, Christian. *L'indépendance perçue de l'auditeur* [en ligne]. Revue française de gestion. France, 2003, n°147, p.105-117. Disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2003-6-page-105.htm> (consulté le 29/04/2024).

59- PRAT dit HAURET, Christian. *L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement* [en ligne]. Comptabilité, Contrôle, Audit, France, 2002, p. 1-11. Format PDF disponible sur : https://www.researchgate.net/publication/49135454_La_qualite_de_l'audit_externe_et_les_mecanismes_de_gouvernance_des_entreprises_Une_etude_empirique_menee_dans_le_contexte_tunisien (consulté le 01/05/2024).

60- SEFFAHLOU, Rachid. *Planification et réalisation d'une mission de commissariat aux comptes selon les nouvelles normes algériennes d'audit (NAA)* [en ligne]. Algérie : Revue Nouvelle économie, Février 2018, vol.2, n°19, p.1-27. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/296/9/2/54672> (consulté le 16/05/2024)

61- TAITOUS, Fethi. *Le secret Professionnel en Droit Economique* [en ligne]. Algérie : Revue Algérienne d'Economie et de Management, Avril 2014, vol.5, n°1, p.51-55. Format PDF disponible sur : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/145/5/1/13690> (consulté le 16/05/2024).

Dictionnaires

62- LAROUSSE. *langue française > dictionnaire > audit n.m* [en ligne]. (dates de création et de mise à jour non mentionnées). Disponible sur : <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/audit/6414> (consulté le 19/03/2024).

63- Le Robert. [en ligne]. (dates de création et de mise à jour non mentionnées). Disponible sur : <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/competence> (consulté le 15/04/2024).

Travaux universitaires (Thèses de doctorat)

64- AUDOUSSET COULIER, Sophie. *La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises: deux études de déterminants : Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audits publiés*, Thèse de doctorat, Science de Gestion, Paris : Ecole des hautes études commerciales de Paris, 2008.

Bibliographie

- 65- BOUMEDIENE, Mohamed Rachid. *Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise*. Thèse de doctorat, Algérie, Tlemcen: Université Abou Bekr Belkaid, 2014.
- 66- HERBACH, Olivier. *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*. Thèse de doctorat, Sciences de Gestion, Toulouse (France) : Université des Sciences Sociales-Toulouse 1, 2000.
- 67- KAZOUZ, Rafika. *Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable financière Algérie -Etude empirique par questionnaire-* [en ligne]. Thèse de doctorat, sciences économiques, Sidi Bel-Abbes : Université Djilali Liabes de Sidi Bel-Abbes, 2018. Format PDF disponible sur : http://rdoc.univ-sba.dz/bitstream/123456789/2448/1/D_SEco_KAZOUZ_Rafika.pdf (consulté le 16/03/2024).
- 68- ZIANI, Abdelhak. *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas entreprises algériennes*. Thèse de doctorat, Algérie, Tlemcen: Université Abou Bekr Belkaid, 2014.

Textes législatifs et réglementaires

- 69- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, France. *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes*, 01/06/2017.
- 70- Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Algérie. *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes*, Octobre 2015.
- 71- Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé*. Journal officiel, n°42, 11/07/2010.
- 72- Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi n°88-04 du 12/01/1988 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et fixant les règles particulières applicables aux entreprises publiques économiques*. Journal officiel, n°02, 13/01/1988.
- 73- Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce*. Journal officiel, n°27, 27/04/1993.
- 74- Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Code de commerce*. 2022.
- 75- Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi n°07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier*. Journal officiel, n°74, 25/11/2007.
- 76- Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission*. Journal officiel, n°30, 01/06/2011.
- 77- Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Arrêté du 24/06/2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes*. Journal officiel, n°24, 30/04/2014.

Normes

- 78- Chambre Nationale des Commissaires Aux Comptes. *Note d'orientation n°001/2022/CN-CNCC du 08/09/2022* [en ligne]. Algérie : Conseil national de la CNCC, 08/09/2022. Format PDF disponible sur : <https://www.cn->

Bibliographie

cncc.dz/views/dossier/lutteantiblanishmentdescapitaux/NOTE%20D'ORIENTATION_20240326_0001.pdf (consulté le 15/05/2024).

79- Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°002 portant Normes Algériennes d'Audit*, NAA : 210, 505, 560, 580. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 04/02/2016.

80- Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°150 portant Normes Algériennes d'Audit*, NAA : 300, 500, 510, 700. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 11/10/2016.

81- Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°23 portant Normes Algériennes d'Audit*, NAA : 570, 570, 610, 620. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 15/03/2017.

82- Ministère des finances, Conseil national de comptabilité. *Décision n°77 portant Normes Algériennes d'Audit*, NAA : 230, 501, 530, 540. Algérie : Ministère des finances, Conseil national de comptabilité, 24/09/2018.

83- IAASB. CNCC-CSOEC-IRE. *International Standards on Auditing*. Format PDF disponible sur : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes-internationales-applicables-en-Belgique/tableau-des-normes-internationales-applicables-en-Belgique> (consulté le 22/05/2024).

Séminaires et colloques

84- BOULAHDOUR, Chakib. *Préalables à la réussite de la mutation* [en ligne]. In : 5^e Congrès de l'Ordre National des Experts Comptables, 15/12/2018, Alger : l'Ordre National des Experts Comptables, Décembre 2018. p.1-11. Format PDF disponible sur : <https://www.cn-onec.dz/images/boulahdour-chakib.pdf> (consulté le 16/05/2024).

85- ISSAC, Henri., MERCIER, Samuel. *Ethique ou déontologie : quelles différences pour quelles conséquences managériales ? L'analyse comparative de 30 codes d'éthique et de déontologie* [en ligne]. In : IXIEME conférence internationale de management stratégique-perspectives en management stratégique, France : Association Internationale de Management Stratégique, Mai 2000. Format PDF disponible sur : <https://etica.uazuay.edu.ec/sites/etica.uazuay.edu.ec/files/public/6464984.pdf> (consulté le 04/06/2024).

Sites internet

86- Bureau du vérificateur général du Canada. *Manuel pour les missions d'appréciation directe* [en ligne]. Juin 2021. Disponible sur : <https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodologie/audit-de-performance/manuel/1031.shtm> (consulté le 18/05/2024).

87- CAIRN.INFO. *Matières à réflexion* [en ligne]. 04/01/2016. Disponible sur : <https://www.cairn.info/concepts-en-sciences-infirmieres-2eme-edition-2012--9782953331134-page-147.htm?ref=doi> (consulté le 23/04/2024).

ANNEXES

ANNEXE N°01

Questionnaire de l'étude empirique

Annexe N°01 : Questionnaire de l'étude empirique

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Nom et prénom de l'étudiant: Zaidi Mohamed Cherif

Téléphone : 0560 06 77 00

Email: zaidimedcherif@gmail.com

Etablissement : Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou

Année universitaire : 2023/2024

QUESTIONNAIRE DANS LE CADRE DE LA PREPARATION D'UN MEMOIRE DE MASTER

Dans le cadre de la préparation d'un mémoire de fin d'études de Master en Audit & Contrôle de Gestion, portant sur le thème « L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes », nous vous serions très reconnaissants de bien vouloir participer et répondre au présent questionnaire.

Nous vous remercions, et nous restons à votre disposition pour tout éclaircissement, explication, ou complément d'information.

Nous attirons votre aimable attention que vos informations et coordonnées seront strictement confidentielles, et les réponses recueillies seront exploitées à titre anonyme.

Première partie : Identification du répondant

Genre :

☐ Homme

☐ Femme

Age :

☐ de 24 à 34 ans

☐ de 35 à 44 ans

☐ de 45 à 54 ans

☐ 55 ans et plus

Diplôme :

☐ Technicien supérieur

☐ Licence

☐ Master

☐ Magister

☐ Doctorat

☐ Autres (à préciser)

Votre qualité :

☐ Commissaire aux comptes

☐ Expert-comptable

Expérience professionnelle

☐ inférieure à 5 ans

☐ de 5 à 10 ans

☐ de 11 à 15 ans

☐ de 16 à 20 ans

☐ supérieure à 20

Deuxième partie : Questions liées à la recherche

Thème 01: Formation du commissaire aux comptes et les diligences professionnelles

Questions	D'accord	Pas d'accord	Neutre
1. la formation du commissaire aux comptes en Algérie est de bonne qualité.			
2. les diplômés postulant pour le titre de commissaires aux comptes doivent exclusivement être issus de l'université.			
3. la formation des commissaires aux comptes doit faire partie d'un processus continu d'amélioration.			
4. les commissaires aux comptes bénéficient d'un programme riche de formations organisées par la chambre nationale des commissaires aux comptes.			
5. une formation de qualité du commissaire aux comptes peut produire son effet, et avoir un impact sur la mise en œuvre de ses diligences professionnelles.			
6. les commissaires aux comptes effectuent leurs missions en mettant en œuvre les diligences requises et adéquates.			
7. le commissaire aux comptes dispose des moyens nécessaires pour mettre en œuvre les diligences convenablement.			
8. les normes NAA sont bien assimilées et maîtrisées par les commissaires aux comptes.			
9. effectuer les missions dévolues au commissaire aux comptes avec diligences est une culture, et une obligation.			

Thème 02 : Responsabilité légale et morale du commissaire aux comptes

Questions	D'accord	Pas d'accord	Neutre
1. les commissaires aux comptes, en Algérie, effectuent leurs missions avec un sens de responsabilité.			
2. le commissaire aux comptes est responsable (totalement ou partiellement) de la détection d'erreurs et des falsifications.			
3. le commissaire aux comptes doit trouver des solutions aux incohérences et problèmes détectés au niveau de l'entité auditée.			
4. le commissaire aux comptes est bien protégé par la législation et la réglementation algériennes actuelles, ce qui lui permet de réaliser sa mission convenablement.			
5. il est difficile de déterminer les cas où le commissaire aux comptes est impliqué dans des actes illégaux de l'entité auditée.			
6. les commissaires aux comptes prêtent la même attention au code de déontologie de la profession, et aux aspects liés à l'éthique.			
7. le code actuel de déontologie de la profession de commissaire aux comptes en Algérie nécessite une révision.			

Thème 03 : Le commissaire aux comptes et les besoins informationnels des parties prenantes

Questions	D'accord	Pas d'accord	Neutre
1. le rapport du commissaire aux comptes répond relativement aux besoins informationnels des parties prenantes internes et externes.			
2. le rapport du commissaire aux comptes doit s'étaler sur les détails pour pouvoir répondre aux attentes des parties prenantes.			
3. lors de l'élaboration de son rapport, le commissaire aux comptes accorde suffisamment d'intérêt aux aspects informationnels, en sus de l'aspect légal.			
4. les dirigeants de l'entité auditée s'intéressent uniquement à la certification des comptes par le commissaire aux comptes.			
5. les informations contenues dans le rapport d'audit élaboré par le commissaire aux comptes sont bien exploitées par les parties prenantes internes et externes.			
6. les parties prenantes sont de plus en plus exigeantes en matière de valeur informationnelle des rapports d'audit.			
7. le commissaire aux comptes obtient toutes les informations qu'il demande auprès des entités auditées.			
8. le commissaire aux comptes subit des pressions, des parties prenantes, relativement à son opinion sur les comptes.			
9. la qualité de l'audit est étroitement liée au contenu informationnel du rapport d'audit du commissaire aux comptes.			

Troisième partie : Contributions et remarques

Vos contributions sont très importantes pour nous, veuillez présenter vos remarques, commentaires ci-après :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Merci infiniment pour votre collaboration

ANNEXE N°02

**Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu
des normes des rapports du commissaire
aux comptes**

ARRETES, DECISIONS ET AVIS

MINISTERE DE LA DEFENSE NATIONALE

Arrêté interministériel du 29 Joumada El Oula 1435 correspondant au 31 mars 2014 modifiant et complétant l'arrêté interministériel du 5 Dhou El Hidja 1434 correspondant au 10 octobre 2013 portant nomination de juges-asseesseurs près les tribunaux militaires pour l'année judiciaire 2013-2014.

Par arrêté interministériel du 29 Joumada El Oula 1435 correspondant au 31 mars 2014, les dispositions de l'arrêté interministériel du 5 Dhou El Hidja 1434 correspondant au 10 octobre 2013 portant nomination de juges-asseesseurs près les tribunaux militaires pour l'année judiciaire 2013-2014 sont modifiées et complétées comme suit :

- 626. Hacène Djebbouri ;
- 627. Mohamed-Salah Benbicha ;
- 628. Mohamed Lakmeche ;
- 629. Boumediène Maâzouz.

MINISTERE DES FINANCES

Arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

Le ministre des finances,

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

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° 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 ;

Vu le décret présidentiel n° 12-326 du 17 Chaoual 1433 correspondant au 4 septembre 2012 portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Vu le décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

Vu le décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission, notamment son article 2 ;

Arrête :

Article 1er. — En application des dispositions de l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011, susvisé, le présent arrêté a pour objet de fixer le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

Art. 2. — Le contenu des normes des rapports que le commissaire aux comptes doit observer dans le cadre de l'exercice de ses missions, est fixé en annexe du présent arrêté.

Art. 3. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013.

Karim DJOUDI.

ANNEXE

LES NORMES DE RAPPORTS

SOMMAIRE

CHAPITRE I- Norme de rapport d'expression d'opinion sur les états financiers..... p. 11

SECTION 1- Première partie : le rapport général d'expression d'opinion..... p. 11

SECTION 2- Deuxième partie : les vérifications et informations spécifiques..... p. 12

CHAPITRE II- Norme de rapport d'expression d'opinion des comptes consolidés et des comptes combinés..... p. 12

CHAPITRE III- Norme de rapport sur les conventions réglementées..... p. 13

CHAPITRE IV- Norme de rapport sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées..... p. 14

CHAPITRE V- Norme de rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel..... p. 14

CHAPITRE VI- Norme de rapport sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale..... p. 14

CHAPITRE VII- Norme de rapport sur les procédures de contrôle interne..... p. 14

CHAPITRE VIII- Norme de rapport sur la continuité d'exploitation..... p. 15

CHAPITRE IX- Norme de rapport relative à la détention d'actions de garantie..... p. 16

CHAPITRE X- Norme de rapport relatif à l'opération d'augmentation du capital..... p. 16

CHAPITRE XI- Norme de rapport relatif à l'opération de réduction du capital..... p. 16

CHAPITRE XII- Norme de rapport relatif à l'émission d'autres valeurs mobilières..... p. 17

CHAPITRE XIII- Norme de rapport relatif à la distribution d'acomptes sur dividendes..... p. 18

CHAPITRE XIV- Norme de rapport relatif à la transformation des sociétés par actions..... p. 18

CHAPITRE XV- Norme de rapport relatif aux filiales, participations et sociétés contrôlées..... p. 18

CHAPITRE 1er

NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS

1.1- La norme du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers a pour objet de fixer les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.

1.2- Le commissaire aux comptes établit un rapport général d'expression d'opinion dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission. Ce rapport est adressé à l'assemblée générale ordinaire.

Ce rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes doit aboutir à la certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé.

1.3- Le commissaire aux comptes exprime par son opinion, qu'ayant accompli sa mission de contrôle, conformément aux normes de la profession, il a acquis l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives susceptibles d'affecter l'ensemble des comptes annuels.

1.4- Pour fonder l'expression de son opinion sur les comptes annuels, le commissaire aux comptes examine et évalue les conclusions tirées des éléments probants collectés. Il apprécie ainsi l'importance relative des constatations qu'il a faites et le caractère significatif des anomalies qu'il a relevées.

1.5- Le commissaire aux comptes détermine si les comptes annuels ont été établis, conformément aux règles et principes comptables édictés par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents.

1.6- Les comptes annuels soumis à l'émission d'opinion du commissaire aux comptes comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe.

Les états financiers sont signés par le responsable de l'organe de gestion habilité. Ils sont visés par le commissaire aux comptes. Ce visa consiste en l'apposition d'un paraphe permettant d'identifier les états financiers audités.

1.7- L'opinion du commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice concerné, même s'ils comportent pour chaque poste l'indication du chiffre de l'exercice précédent, telle que prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

1.8- Le rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes individuels doit comporter :

— le nom et l'adresse du commissaire aux comptes, son numéro d'agrément et celui de son inscription au tableau ;

— un intitulé qui indique qu'il s'agit d'un rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes d'une entité clairement identifiée et qui concerne un exercice arrêté à une date de clôture précise.

Ce rapport s'articule autour de deux sections :

— première partie : le rapport général d'expression d'opinion ;

— deuxième partie : les vérifications et informations spécifiques.

Section 1

Première partie

Le rapport général d'expression d'opinion

1.1.1- Introduction :

Dans l'introduction du rapport, le commissaire aux comptes :

- rappelle le mode et la date de sa désignation ;
- identifie l'entité concernée ;
- indique la date de clôture de l'exercice concerné ;
- mentionne que les états financiers sont arrêtés par l'organe compétent de l'entité ;
- rappelle la responsabilité des dirigeants sociaux dans l'établissement des états financiers ;
- rappelle sa responsabilité d'exprimer une opinion sur ces états financiers ;
- précise que le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux et éventuellement l'annexe sont joints au rapport.

1.1.2- Opinion sur les états financiers :

Dans cette section, le commissaire aux comptes :

- mentionne les objectifs et la nature d'une mission de contrôle, en précisant que les travaux qu'il a effectués l'ont été conformément aux normes de la profession et qu'ils constituent une base raisonnable à l'expression de son opinion sur les comptes annuels ;
- exprime son opinion sur les comptes annuels par, selon le cas :

— Une opinion favorable :

Une opinion favorable s'exprime par la certification des états financiers, par le commissaire aux comptes, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice.

Les informations contenues dans l'annexe aux états financiers sont en concordance avec les états financiers établis, qu'elle explicite.

Cette opinion peut être assortie d'observations ou de remarques de caractère neutre, destinées à éclairer le lecteur des comptes annuels.

— **Une opinion avec réserve (s) :**

Une opinion avec réserve(s), s'exprime par la certification avec réserves, par le commissaire aux comptes, des états financiers, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, sous réserve(s), dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves exprimées en les quantifiant lorsque cela est possible pour ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité.

— **Une opinion défavorable :**

Une opinion défavorable s'exprime par le refus de certification dûment motivé, par le commissaire aux comptes, des états financiers et qu'ils n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux règles et principes comptables en vigueur.

Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves l'ayant conduit à son refus de certification en les quantifiant lorsque cela est possible pour faire ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité.

1.1.3- Paragraphe d'observations :

Le rapport général d'expression d'opinion comporte, dans un paragraphe distinct inséré après l'expression de l'opinion, des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un ou plusieurs points concernant les comptes annuels, sans toutefois remettre en cause l'opinion exprimée. Dans le cas où il existerait des incertitudes significatives décrites de manière pertinente dans l'annexe, dont la résolution dépend d'événements futurs et qui pourraient affecter les comptes annuels, le commissaire aux comptes doit formuler les observations nécessaires.

SECTION 2

Deuxième partie

Les vérifications et informations spécifiques

1.2.1- Cette section intitulée « Vérifications et informations spécifiques », s'articule autour de trois paragraphes distincts :

- les conclusions issues de certaines vérifications spécifiques ;
- les irrégularités et les inexactitudes constatées n'affectant pas les comptes annuels ;
- les informations que la loi fait obligation au commissaire aux comptes de signaler.

1.2.2- Le commissaire aux comptes dispose d'un délai de quarante-cinq (45) jours à compter de la date de réception des comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion habilité pour accomplir sa mission d'examen des comptes annuels et établir son rapport général d'expression d'opinion.

La date du rapport doit correspondre à celle de la fin effective de mission de contrôle.

1.2.3- Lorsqu'il s'agit d'une société de commissaires aux comptes, le rapport doit être signé par le représentant de la société et par celui ou ceux des commissaires aux comptes, associés, actionnaires ou dirigeants de cette société, qui ont participé à l'établissement de ce rapport.

1.2.4- Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils établissent et signent un rapport d'expression d'opinion commun.

En cas de divergences entre les commissaires aux comptes intervenant conjointement, chaque commissaire aux comptes exprime son opinion dans le rapport commun.

CHAPITRE II

**NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION
D'OPINION DES COMPTES CONSOLIDES
ET DES COMPTES COMBINES**

2.1- La norme de rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés, prévus aux articles 31 à 36 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.

2.2- Les dispositions de l'article 732 bis 4 du code de commerce et les points 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6 et 1.7 cités ci-dessus, sont applicables à la procédure de l'expression d'opinion des comptes consolidés et des comptes combinés.

2.3- Le rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés et les comptes combinés est établi selon les principes fondamentaux et leurs modalités d'application édictées dans la norme relative au rapport de certification des comptes individuels.

2.4- Le rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés ne diffère du rapport général, dans sa première partie, que par la terminologie utilisée pour l'identification des comptes soumis à l'examen du commissaire aux comptes.

2.5- Le rapport général sur les comptes individuels et le rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés répondant à deux obligations distinctes, font l'objet de deux rapports séparés pour faciliter la diffusion de l'information.

CHAPITRE III

NORME DE RAPPORT SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES

3.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de conventions réglementées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

3.2- Le commissaire aux comptes est tenu de rappeler aux dirigeants sociaux, notamment lors de l'établissement de sa lettre de mission, la nature des informations qui doivent lui être fournies sur les conventions réglementées pour lui permettre d'établir son rapport spécial au sens des dispositions de l'article 628 du code de commerce.

Il vérifie la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues.

3.3- Constituent des conventions réglementées, les conventions autres que celles portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, intervenant directement, indirectement ou par personne interposée, entre la société et les personnes intéressées suivantes :

- son président du conseil d'administration ;
- son président directeur général ;
- l'un de ses administrateurs ;
- l'un des membres du directoire ou du conseil de surveillance ;
- les représentants des personnes morales administrateurs ;
- les personnes morales administrateurs ;
- les gérants et co-gérants ;
- les actionnaires ou associés détenant une participation significative.

3.4- L'intervention du commissaire aux comptes relative aux conventions réglementées relève des autres interventions spécifiques dont l'objectif est de porter à la connaissance des actionnaires, des associés et des tiers des faits, des situations et des informations à signaler pour une meilleure compréhension des états financiers.

3.5- La communication obligatoire par le principal dirigeant de l'entité aux organes sociaux et au commissaire aux comptes de la liste et de l'objet des conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, constitue une source d'informations lui permettant d'identifier, le cas échéant, compte tenu de sa connaissance générale de l'entité et de ses activités, des conventions dont l'objet est manifestement non courant.

3.6- Lors de l'examen des informations fournies par la direction concernant l'identification des parties liées et les opérations réalisées avec celles-ci, le commissaire aux comptes peut également avoir connaissance d'opérations réalisées avec des personnes intéressées et pouvant constituer des conventions réglementées. Il effectue les rapprochements estimés utiles lui permettant de recouper entre elles les diverses informations qui lui ont été communiquées.

3.7- Lorsque le commissaire aux comptes a été avisé de conventions ou qu'il en a découvert, il obtient les informations nécessaires à donner dans son rapport spécial conformément, notamment aux dispositions de l'article 628 du code de commerce ou des statuts, à savoir :

- l'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale ou de l'organe délibérant habilité ;
- le nom des administrateurs ou directeurs généraux intéressés ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance, selon le cas, des gérants ou associés pour les SARL ou toutes autres personnes intéressées visées par la loi, les règlements ou les statuts ;
- la nature et l'objet desdites conventions ;
- les conditions de conclusion de ces conventions, notamment l'indication des prix ou des tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées et, le cas échéant, toutes autres indications permettant aux actionnaires, aux associés ou adhérents, d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées.

3.8- Le commissaire aux comptes présente sur les conventions réglementées, un rapport spécial destiné à informer les membres de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité appelé à les approuver ou à statuer sur son rapport, conformément, notamment aux dispositions de l'article 628 du code de commerce et de celles des statuts.

Ce rapport spécial porte sur les conventions dont le commissaire aux comptes a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux de contrôle.

Dans son rapport spécial, le commissaire aux comptes ne donne en aucun cas une opinion sur l'utilité, le bien-fondé ou l'opportunité des conventions.

3.9- Pour les conventions approuvées antérieurement par l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité et qui sont toujours en cours, le commissaire aux comptes doit, sur la base des informations communiquées par l'organe de gestion habilité, rappeler leur existence dans son rapport spécial.

Lorsque le commissaire aux comptes n'a été avisé d'aucune convention, il établit un rapport spécial indiquant cette situation.

3.10- Lorsqu'une convention non autorisée est portée à la connaissance du commissaire aux comptes par l'organe de gestion habilité, qui entend la soumettre à l'assemblée générale et à l'organe délibérant habilité pour couvrir sa nullité, le commissaire aux comptes mentionne dans son rapport spécial les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été mise en œuvre.

Le commissaire aux comptes fait état dans son rapport des explications fournies à cet égard par les dirigeants sociaux.

3.11- Lorsque le commissaire aux comptes découvre, lors de sa mission, une convention non autorisée, il apprécie son caractère d'opération courante conclue à des conditions normales afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une convention réglementée.

Dans le cas où la convention aurait dû être autorisée, il en informe les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dans le respect de ses obligations de communication à l'organe compétent, telles que prévues, notamment, par les dispositions de l'article 628 du code de commerce, et établit en conséquence le rapport spécial qu'il adresse à l'assemblée générale ordinaire.

CHAPITRE IV

NORME DE RAPPORT SUR LE MONTANT GLOBAL DES CINQ (5) OU DIX (10) REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

4.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités du rapport spécial sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

4.2- L'établissement d'un état détaillé des rémunérations versées aux cinq (5) ou dix (10) personnes les mieux rémunérées est de la responsabilité de l'organe dirigeant de l'entité. Celui-ci est remis au commissaire aux comptes.

Cet état contient :

- les rémunérations brutes comprenant tous les avantages et indemnités perçus, quelles que soient leur forme et leur qualification, à l'exception des remboursements de frais non forfaitaires ;

- les rémunérations versées aux personnes salariées travaillant de façon exclusive et permanente pour l'entité concernée, les salariés à temps partiels, les salariés travaillant dans une succursale à l'étranger.

Le commissaire aux comptes s'assure que le montant détaillé des rémunérations concorde avec les informations obtenues qu'il aura préalablement vérifiées, et sur cette base il établit le rapport spécial de certification de la rémunérations globale prévu par les dispositions légales susvisées.

CHAPITRE V

NORME DE RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL

5.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'avantages particuliers accordés au personnel de l'entité ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

5.2- Dans le cadre de l'accomplissement de sa mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels, et en application des diligences professionnelles, le commissaire aux comptes examine les avantages particuliers significatifs accordés au personnel de l'entité concernée.

5.3- Les avantages particuliers, en numéraire ou en nature, accordés au personnel de l'entité sont ceux qui ne correspondent pas à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

L'entité établit un état annuel nominatif des avantages particuliers accordés au personnel. Le montant global de celui-ci est certifié par le commissaire aux comptes, sur la base des informations données et celles éventuellement relevées au cours de sa mission.

5.4- Au début de sa mission de contrôle des comptes de l'entité, le commissaire aux comptes obtient de l'organe dirigeant de l'entité la liste des personnels ayant bénéficié d'avantages particuliers prévus ou non dans le contrat de travail.

CHAPITRE VI

NORME DE RAPPORT SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ (5) DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE

6.1- Conformément, aux dispositions de l'article 678 (alinéa 6) du code de commerce, la présente norme a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de présentation de l'évolution du résultat de l'exercice et du résultat par action ou part sociale des cinq (5) derniers exercices ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l'absorption par celle-ci, d'une autre société si leur nombre est inférieur à cinq (5) ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

6.2- A l'issue des diligences professionnelles mises en œuvre par le commissaire aux comptes au titre de l'exercice comptable considéré, celui-ci présente dans un rapport spécial l'évolution des différents indicateurs de performance de l'entité considérés comme pertinents.

6.3- L'évolution du résultat est établie sous forme de tableau retraçant les éléments suivants portant sur les cinq dernières années :

- le résultat avant impôt ;
- l'impôt sur les bénéfices ;
- le résultat net ;
- le nombre d'actions ou de parts sociales constituant le capital social ;
- le résultat par action ou part sociale ;
- participation des travailleurs au résultat.

CHAPITRE VII

NORME DE RAPPORT SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

7.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre relatives à la prise de connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne par le commissaire aux comptes ainsi qu'au contenu de son rapport spécial.

7.2- Le commissaire aux comptes prend connaissance, dans le cadre de sa mission générale, des éléments du contrôle interne pertinents mis en œuvre par l'entité, afin de prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble, ainsi que des assertions relatives aux flux des opérations et événements comptables de la période, aux soldes de comptes de fin de période, à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans l'annexe des comptes.

7.3- Lorsque l'entité établit, un rapport sur les procédures de contrôle interne, en vertu des dispositions réglementaires, ayant un impact significatif sur le traitement de l'information financière et comptable, le commissaire aux comptes présente un rapport spécial dans lequel il apprécie la sincérité du rapport adressé par l'entité à l'assemblée générale et à l'organe délibérant habilité, sur la base des travaux qu'il a réalisés.

Ce rapport comporte son appréciation sur la sincérité des informations contenues dans le rapport de l'entité et non pas sur les procédures en tant que telles.

7.4- Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les procédures de contrôle interne adressé à l'assemblée générale, comporte :

- un intitulé du rapport, le destinataire, la date et les objectifs de son intervention ;
- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre pour se prononcer sur les informations contenues dans le rapport de l'entité ;
- une conclusion sous forme d'observations, ou d'absence d'observations sur les informations contenues dans le rapport de l'entité.

CHAPITRE VIII

NORME DE RAPPORT SUR LA CONTINUITE D'EXPLOITATION

8.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre, relatifs au rôle du commissaire aux comptes au regard de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sous-tendant l'établissement des comptes, y compris l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ou son activité, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

8.2- Lors de la planification et de l'accomplissement de la mission de contrôle, le commissaire aux comptes apprécie le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des comptes, telle que définie par les dispositions de l'article 6 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007, susvisée, et les dispositions de l'article 7 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.

8.3- Le commissaire aux comptes analyse, dans le cadre de sa mission, certains faits ou événements qui, pris en compte ensemble ou isolément, constituent des indicateurs conduisant à s'interroger sur la continuité d'exploitation et notamment :

1/ Indicateurs de nature financière :

- capitaux propres négatifs ;
- incapacité à payer les créanciers à échéance ;
- emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement ;
- recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers ;
- capacité d'autofinancement insuffisante et persistante ;
- ratios financiers clés défavorables ;
- pertes d'exploitation récurrentes ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation ;
- arrêt de la politique de distribution de dividendes ;
- incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

2/ Indicateurs de nature opérationnelle :

- départ du personnel clé sans remplacement ;
- perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal ;
- conflits sociaux graves ;
- pénuries durables de matières premières indispensables.

3/ Autres indicateurs :

- non-respect des obligations relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires ;
- procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité pouvant avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra pas faire face.

8.4- Le commissaire aux comptes s'informe auprès de la direction de faits ou d'événements, dont elle aurait eu connaissance, pouvant intervenir postérieurement à la période couverte par son évaluation et susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation.

8.5- Lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation ont été identifiés, le commissaire aux comptes :

- examine les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes relevés dans le but de poursuivre l'exploitation ;
- rassemble des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
- obtient une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'action pour l'avenir.

8.6- Lorsque les faits et évènements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, par son jugement personnel, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue, notamment par les dispositions de l'article 715 bis 11 du code de commerce.

8.7- Lorsque le commissaire aux comptes constate un retard important et inhabituel dans l'arrêté des comptes annuels, et notamment lorsqu'il est fait application des dispositions de l'article 676 du code de commerce, prévoyant une demande à la juridiction compétente statuant sur requête, un report de délai pour la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire et de l'organe délibérant habilité, il s'enquiert des raisons l'ayant motivé.

CHAPITRE IX

NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DETENTION D' ACTIONS DE GARANTIE

9.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'actions de garantie que les administrateurs et les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions doivent détenir, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

9.2- Le commissaire aux comptes vérifie, sous sa responsabilité, le respect des dispositions légales et statutaires concernant les actions de garantie dont les administrateurs et les membres du conseil de surveillance doivent être détenteurs, lesquelles actions doivent représenter au moins 20% du capital social conformément aux dispositions de l'article 619 du code de commerce et signale, s'il y a lieu, les irrégularités relevées à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité.

9.3- Le commissaire aux comptes ne formule les conclusions de ses travaux que lorsqu'il a relevé des irrégularités qu'il doit porter à la connaissance des organes compétents et de l'assemblée générale.

L'absence de mention d'irrégularités conduit à considérer implicitement que le commissaire aux comptes n'en a pas relevé lors de la mise en œuvre de ses diligences.

9.4- Lorsque le commissaire aux comptes constate des irrégularités liées à la détention d'actions par les administrateurs et les membres du conseil de surveillance, il en informe le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, selon le cas.

Il appartient au conseil de procéder aux régularisations appropriées.

9.5- Le commissaire aux comptes signale, s'il y a lieu, l'irrégularité à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité sous forme d'un rapport, telle que prévue, notamment par les dispositions de l'article 660 du code de commerce.

9.6- Lorsque le capital social de l'entité est détenu entièrement ou majoritairement par l'Etat, les dispositions du présent chapitre ne sont pas applicables et le commissaire aux comptes est dispensé de la présentation d'un rapport.

CHAPITRE X

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION D'AUGMENTATION DU CAPITAL

10.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telle que prévue notamment, par les dispositions de l'article 700 (alinéa 3) du code de commerce lors d'une augmentation du capital social, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

10.2- Le commissaire aux comptes s'assure que les informations figurant dans le rapport de l'organe compétent à l'assemblée générale appelée à autoriser l'opération d'augmentation de capital, contiennent notamment :

- le montant et les motifs de l'augmentation de capital proposée ;
- les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription ;
- les modalités de la détermination du prix d'émission.

10.3- Le rapport du commissaire aux comptes est adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant l'augmentation de capital, comporte, notamment les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées et notamment sur les modalités de fixation du prix d'émission et sur le respect du droit préférentiel de souscription ;
- des conclusions faisant état des observations ou d'absences d'observations sur l'opération d'augmentation du capital.

Le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'opportunité de l'opération d'augmentation de capital.

CHAPITRE XI

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION DE REDUCTION DU CAPITAL

11.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telles que prévues, notamment par les dispositions de l'article 712 (alinéa 2) du code de commerce lors d'une réduction du capital, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

11.2- Le commissaire aux comptes examine si les causes et conditions de la réduction du capital envisagée sont régulières et vérifie, notamment :

- que la réduction ne ramène pas le montant du capital au-dessous du minimum légal ;
- que l'égalité entre les actionnaires ou associés est respectée ;
- et d'une manière générale, que l'ensemble des dispositions légales et réglementaires soient respectées.

11.3- Le rapport du commissaire aux comptes adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant la réduction de capital, comporte notamment les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées ;
- des conclusions faisant état des observations ou d'absence d'observations sur l'opération de réduction du capital.

Le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'opportunité de l'opération de réduction de capital.

11.4- Lorsque la réduction du capital, non motivée par des pertes, est réalisée par le conseil d'administration et par l'organe de gestion habilité, le commissaire aux comptes s'assure que cette opération est autorisée par l'assemblée générale et par l'organe délibérant habilité.

11.5- Dans le cas où l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité, pour faciliter une augmentation de capital, une émission d'obligations convertibles en actions, une fusion ou une scission, aurait autorisé le conseil d'administration ou l'organe de gestion habilité, selon le cas, à acheter un nombre d'actions propres en vue de les annuler, le commissaire aux comptes se prononce sur la régularité de l'opération projetée.

11.6- Lorsque la réduction du capital résulte de l'annulation d'actions acquises à la suite d'une transmission de patrimoine à titre universel ou encore à la suite d'une décision de justice, le commissaire aux comptes précise dans son rapport les raisons de l'opération envisagée et souligne si celle-ci n'est pas de nature à porter atteinte à l'égalité entre les actionnaires.

CHAPITRE XII

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'EMISSION D'AUTRES VALEURS MOBILIERES

12.1- La présente norme a pour objectif de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes lors d'une émission d'autres valeurs mobilières, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

12.2- Lorsqu'il est demandé à l'assemblée générale extraordinaire de déléguer à l'organe compétent les pouvoirs de fixer les modalités d'émission de valeurs mobilières ou de bons de souscription, le commissaire aux comptes vérifie que les informations nécessaires et suffisantes figurent dans le rapport de l'organe compétent et apprécie si leur présentation est de nature à éclairer les actionnaires sur l'opération proposée ainsi que, le cas échéant, sur les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription.

12.3- Le commissaire aux comptes établit un premier rapport qu'il adresse à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité, dans lequel il formule ses observations sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres de capital à émettre et exprime l'impossibilité de donner un avis sur les conditions définitives selon lesquelles l'émission pourrait être réalisée ultérieurement.

12.4- Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de l'organe compétent contient toutes les indications utiles sur la marche des affaires sociales depuis le début de l'exercice en cours et, si l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité appelé à statuer sur les comptes n'a pas encore été tenu, durant l'exercice précédent.

12.5- Le commissaire aux comptes vérifie que les dispositions prévues par les textes législatifs et réglementaires sont respectées et s'assure que le rapport est suffisamment explicite, en particulier sur les motifs de l'émission et, le cas échéant, de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription, ainsi que sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres de capital à émettre.

Dans le cas d'une proposition de suppression du droit préférentiel de souscription, le commissaire aux comptes s'assure que celle-ci est conforme à l'opération soumise à l'approbation des actionnaires et qu'elle ne portera pas atteinte à l'égalité des actionnaires.

12.6- Le premier rapport du commissaire aux comptes adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant l'émission déléguée à l'organe compétent comporte les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées ;
- une mention indiquant que les diligences ont consisté à vérifier les modalités de détermination du prix d'émission des titres à émettre, telles que fournies dans le rapport établi par l'organe compétent ;
- des conclusions assorties, le cas échéant, d'observations sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres à émettre ;

- une mention de l'impossibilité de donner un avis sur les conditions définitives de l'émission et du fait qu'un rapport complémentaire sera émis lors de la réalisation de l'émission ;

- formule une conclusion sur la sincérité des informations chiffrées tirées des comptes de la société et données dans le rapport de l'organe compétent ;

- formule des observations, notamment en cas d'insuffisance d'information dans le rapport de l'organe compétent, sur les éléments de calcul du prix d'émission des titres à émettre ou sur son montant.

12.7- A l'achèvement de l'opération, le commissaire aux comptes établit un rapport complémentaire dans lequel il :

- apprécie les informations données dans le rapport de l'organe habilité à l'assemblée générale ;

- indique s'il a ou non des observations à formuler sur la conformité des modalités de l'opération au regard de l'autorisation donnée par l'assemblée et des indications fournies à celle-ci ;

- donne son avis, compte tenu des conditions définitives de l'émission, sur le montant définitif ainsi que sur l'incidence de l'émission sur la situation des titulaires de titres et de valeurs mobilières donnant accès au capital, appréciée par rapport aux capitaux propres.

CHAPITRE XIII

NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DISTRIBUTION D'ACOMPTES SUR DIVIDENDES

13.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de distribution d'acomptes sur dividendes par une société commerciale, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

13.2- Le commissaire aux comptes vérifie que le bilan établi par la société en vue de la distribution d'un acompte sur dividendes, fait apparaître des réserves et résultats nets distribuables, tel que défini par la loi, suffisants pour en permettre la distribution.

13.3- Le commissaire aux comptes établit un rapport dans lequel il certifie, que le montant des acomptes sur dividendes envisagés est conforme au point 13.2 ci-dessus.

13.4- Le commissaire aux comptes établit un rapport à l'occasion d'une décision envisagée de versement d'acomptes sur dividendes. Celui-ci comporte notamment les mentions suivantes :

- les objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes ;

- l'organe compétent pour arrêter les comptes en vue de la distribution des acomptes sur dividendes et fixer le montant de ces acomptes ;

- une conclusion sur l'opération de distribution envisagée.

Les états financiers établis à cette occasion sont joints au rapport.

CHAPITRE XIV

NORME DE RAPPORT RELATIF A LA TRANSFORMATION DES SOCIETES PAR ACTIONS

14.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de transformation d'une société par actions en une autre forme, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

14.2- Lorsque l'opération de transformation intervient au cours de l'exercice, des comptes intermédiaires sont arrêtés par l'organe compétent de l'entité. Ces comptes font l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes.

14.3- Le commissaire aux comptes établit un rapport sur la transformation des sociétés par actions adressé à l'assemblée générale extraordinaire, qui comporte, notamment, les informations suivantes :

- un paragraphe sur les diligences accomplies ;

- une conclusion formulée sous la forme d'observation ou d'absence d'observations à exprimer, en s'assurant notamment, que le montant de l'actif net est égal au moins au capital social requis de la nouvelle forme de la société.

CHAPITRE XV

NORME DE RAPPORT RELATIF AUX FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES

15.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant les diligences du commissaire aux comptes sur l'identification des filiales, participations et sociétés contrôlées au sens de l'article 40 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008, susvisé, sur des opérations avec celles-ci ainsi que sur l'information donnée dans l'annexe aux états financiers prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, susvisée.

15.2- Le commissaire aux comptes est tenu de joindre à son rapport général d'expression d'opinion, un rapport relatif aux prises de participation ou de l'acquisition de plus de la moitié du capital, en cours d'exercice, d'une société en indiquant, notamment :

- la dénomination et siège social ;

- le capital social ;

- la quote-part acquise dans le capital de l'entité ;

- le coût d'acquisition en monnaie nationale, et le cas échéant, en devises.

ANNEXE N°03

**Arrêté du 12 janvier 2014 fixant les
modalités de transmission des rapports
du commissaire aux comptes**

Arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes.

Le ministre des finances,

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

Vu le décret présidentiel n° 13-312 du 5 Dhou El Kaada 1434 correspondant au 11 septembre 2013 portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Vu le décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;

Vu le décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission, notamment son article 7 ;

Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes ;

Arrête :

Article 1er. — En application des dispositions de l'article 7 du décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011, susvisé, le présent arrêté a pour objet de fixer les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes.

Art. 2. — Les rapports prévus par l'arrêté du 24 juin 2013, susvisé, doivent être remis par le commissaire aux comptes, au moins quinze (15) jours avant la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire ou extraordinaire ou de l'organe délibérant habilité, au siège social des entités contrôlées, contre un accusé de réception.

Art. 3. — Les différents documents nécessaires à l'établissement des rapports du commissaire aux comptes, doivent être mis à la disposition de celui-ci, au moins quarante-cinq (45) jours avant la date de la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire ou de l'organe délibérant habilité.

Art. 4. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014.

Karim DJOUDI.

MINISTERE DE LA CULTURE

Arrêté interministériel du 17 Joumada Ethania 1433 correspondant au 9 mai 2012 fixant la classification du centre national de la cinématographie et de l'audiovisuel et les conditions d'accès aux postes supérieurs en relevant.

Le secrétaire général du Gouvernement,

Le ministre des finances,

La ministre de la culture,

Vu le décret présidentiel n° 07-307 du 17 Ramadhan 1428 correspondant au 29 septembre 2007 fixant les modalités d'attribution de la bonification indiciaire aux titulaires de postes supérieurs dans les institutions et administrations publiques ;

Vu le décret présidentiel n° 10-149 du 14 Joumada Ethania 1431 correspondant au 28 mai 2010 portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Vu le décret exécutif n° 04-236 du 7 Rajab 1425 correspondant au 23 août 2004 portant réorganisation du centre de diffusion cinématographique et changement de sa dénomination ;

Vu le décret exécutif n° 05-79 du 17 Moharram 1426 correspondant au 26 février 2005 fixant les attributions du ministre de la culture ;

Vu le décret exécutif n° 08-04 du 11 Moharram 1429 correspondant au 19 janvier 2008 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps communs aux institutions et administrations publiques ;

Vu le décret exécutif n° 08-383 du 28 Dhou El Kaada 1429 correspondant au 26 novembre 2008 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques de la culture ;

Vu le décret présidentiel du 7 Rabie Ethani 1423 correspondant au 18 juin 2002 portant nomination du secrétaire général du Gouvernement ;

Vu l'arrêté interministériel du 11 Rajab 1426 correspondant au 16 août 2005 fixant l'organisation interne du centre national de la cinématographie et de l'audiovisuel ;

Vu l'arrêté interministériel du 12 Dhou El Hidja 1427 correspondant au 3 janvier 2007 portant classification des postes supérieurs du centre national de la cinématographie et de l'audiovisuel ;

Arrêtent :

Article 1er. — En application des dispositions de l'article 13 du décret présidentiel n° 07-307 du 17 Ramadhan 1428 correspondant au 29 septembre 2007, susvisé, le présent arrêté a pour objet de fixer la classification du centre national de la cinématographie et de l'audiovisuel et les conditions d'accès aux postes supérieurs en relevant.

ANNEXE N°04

Modèle de lettre de mission

Modèle de lettre de mission (à adapter selon la nature de la mission, légale ou contractuelle)

Exemple : Modèle de lettre de mission de commissariat aux comptes

Entête du cabinet

N° agrément :

N° d'inscription au tableau :

Adresse :

Tél/fax :

....., le

À l'attention de : La direction de l'entité

Madame / Monsieur,

Dans le cadre du mandat de commissaire aux comptes de votre (l'entité), je vous confirme ci-après les dispositions relatives à ma mission pour les exercices n, n+1, n+2.

1. Objectif et étendue de l'audit des états financiers

Dans le cadre de cette mission, je procèderai à un audit des états financiers de votre (l'entité) avec pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes de votre (l'entité).

Il se traduira par l'émission de rapports d'expression d'opinion et de rapports spéciaux prévus par le code de commerce et la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et les textes subséquents.

Je procèderai à un audit selon les normes d'audit applicables en Algérie. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Je vous rappelle, à ce titre, qu'un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les états financiers. Il consiste également, à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier le contenu et la présentation des états financiers ainsi que les informations fournies.

2. Responsabilité du commissaire aux comptes

Je tiens à souligner que, du fait du recours à la technique des sondages et des autres limites consubstantielles à l'audit, ainsi que de celles inhérentes au fonctionnement de tout système comptable et de contrôle interne, le risque de non détection d'anomalies significatives, que

celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, ne peut être totalement éliminé. Pour les mêmes raisons, je ne peux non plus vous donner l'assurance que toutes les déficiences majeures dans le système comptable et de contrôle interne générant des anomalies significatives pourraient être identifiées. Cependant, si de telles déficiences venaient à être relevées lors de mes travaux, je ne manquerais pas de vous en informer aussitôt.

Je suis soumis au secret professionnel conformément aux dispositions de l'article 71 de la loi 10-01 sus-visée et je ne pourrais en être délié que dans les conditions précisées par son article 72.

3. Responsabilité des dirigeants sociaux de (l'entité)

Je vous rappelle que l'établissement des états financiers annuels de votre (l'entité) incombe à ses dirigeants sociaux et que cette responsabilité implique :

- La tenue d'une comptabilité conforme aux règles et principes comptables édictés par la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents ;
- La mise en place d'un système de contrôle interne adéquat.

Les dirigeants sociaux sont également tenus de :

- mettre à ma disposition tous les documents comptables de (l'entité), et de manière générale, toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de ma mission, notamment les procès-verbaux de toutes les assemblées des actionnaires et des conseils d'administration ;
- me permettre le libre accès aux personnels, auprès desquels je considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Le projet des états financiers annuels qui seront soumis au conseil d'administration ou organe de gestion me seront remis 45 jours avant la date de la réunion ayant pour objet l'arrêté des comptes.

Mais, bien entendu, j'interviendrai préalablement sur les projets qui seront établis, entre temps, et soumis aux organes délibérants.

Je vous saurai gré de m'adresser :

(Par exemple) :

- les convocations correspondantes dans les délais prévus par le code de commerce ;
- un état des nouvelles conventions réglementées dans le mois qui suit leur conclusion ;
- un état des conventions réglementées en cours dans le mois suivant la clôture de l'exercice.

4. Planning d'intervention et équipe affectée à la mission

Le planning d'intervention pour le premier exercice est le suivant :

Par exemple :

Janvier :

Février :

Etc....

Ce planning d'intervention sera établi chaque année en concertation étroite avec vos services. J'attire néanmoins votre attention sur le fait que le respect de ce calendrier reposera sur l'hypothèse selon laquelle vos comptes auront été arrêtés et mis à ma disposition dans les délais convenus me permettant de mener à son terme ma mission.. Je souligne, par ailleurs, que la mission de commissaire aux comptes implique certaines vérifications ou travaux spécifiques.

Je compte sur votre entière collaboration ainsi que sur celle de votre personnel afin que l'ensemble des documents comptables et autres informations nécessaires soient mis à ma disposition dans des délais raisonnables.

Il sera de ma responsabilité de garantir un service de qualité à l'entité. Je serai assisté dans ma mission par :

(Identité, qualification professionnelle et statut).

En cas de nécessité, il sera fait appel à des personnes ayant une connaissance spécialisée pour m'assister dans l'exécution de ma mission.

4. Lettre d'affirmation

Afin d'éviter tout risque d'omission d'informations importantes et de confirmer diverses déclarations recueillies au cours de la mission, je demanderai à la direction, à la fin des travaux d'audit, une lettre d'affirmation. Cette lettre permet notamment de donner l'assurance que toutes informations et décisions importantes, notamment celles concernant les engagements de votre (l'entité) vis-à-vis de tiers et les contentieux en cours ou potentiels, sont correctement reflétées dans les comptes annuels ou, si elles ne peuvent l'être, qu'elles sont prises en considération dans l'établissement des états financiers (l'annexe).

5. Honoraires

Nous avons convenu de fixer mes honoraires à DA hors taxes et débours.

Selon le calendrier de ma mission, mes honoraires seront facturés de la manière suivante :

Insérer calendrier de facturation et paiements

Je vous informerai immédiatement de tout événement pouvant affecter de manière significative mes honoraires et serions amenés, le cas échéant, à les réviser.

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 210

Veuillez me retourner l'exemplaire, ci-joint de cette lettre, revêtu de votre signature et de la mention reproduite à la main « lu et approuvé ».

Je vous prie d'agréer, Madame / Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes

L'entité

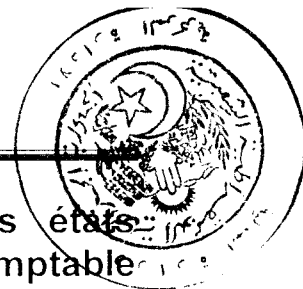
Date :

Madame / Monsieur :

Fonction :

ANNEXE N°05

Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable



IV. Annexe: Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT [Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société X, comprenant les états suivants au [date de clôture ou la période couverte] : le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres, l'état des flux de trésorerie et l'annexe.

Responsabilité des dirigeants sociaux relative aux états financiers

Les dirigeants sociaux sont responsables de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Système Comptable Financier, ainsi que du contrôle interne qu'ils estiment nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Algériennes d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et de conformité

A notre avis, les états financiers de la société X pour l'exercice clos le 31 décembre 20xx, sont réguliers et présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société X au 31 décembre 20xx, ainsi que (de) sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au Système Comptable Financier.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Identification et signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

ANNEXE N°06

**Modèle de lettre de la direction (lettre
d'affirmation sur les comptes annuels)**

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 580

IV - ANNEXE

MODELE DE LETTRE DE LA DIRECTION (LETTRE D’AFFIRMATION SUR LES COMPTES ANNUELS)

– EXEMPLE : MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES–

[Les points listés dans cet exemple correspondent essentiellement aux informations contenues dans la norme NAA 580 indépendamment des déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires. Par ailleurs, cette lettre devra être adaptée dans le cadre d’audits autres que l’audit légal]

(A retourner sur papier à en-tête de la société au commissaire aux comptes)

Monsieur, ...
Commissaire aux comptes
<Adresse>

Cette lettre vous est adressée en application de vos normes et pratiques professionnelles dans le cadre de votre audit légal des états financiers arrêtés par l’organe habilité en date du avec :

- un total net bilan de : DA,
- un résultat net de l’exercice de : DA, et
- un montant de charges et produits, net d’impôts, inscrit en report à nouveau au cours de l’exercice de : DA,

dont le but est d’exprimer une opinion sur la sincérité, la régularité et l’image fidèle des états financiers.

En tant que responsables de l’entité et de l’établissement des états financiers, et de la mise en œuvre d’un système de contrôle interne, et après avoir procédé aux demandes d’informations que nous avons estimées nécessaires pour être en mesure de faire ces déclarations écrites, nous vous confirmons ci-après, en toute bonne foi et au mieux de notre connaissance, les informations et affirmations qui vous ont été fournies dans le cadre de votre mission :

- Les états financiers ont été préparés sous notre responsabilité afin de présenter régulièrement et le plus sincèrement possible la situation financière et le résultat conformément aux normes comptables algériennes.
- Nous avons conçu et mis en œuvre des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et fraudes.
- Nous n’avons pas eu connaissance de déficience du système de contrôle interne ou de faiblesse qui peuvent impacter de façon significative les états financiers.
- Il n’y a pas d’anomalies dont l’incidence serait significative sur les états financiers pris dans leur ensemble.

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 580

- A ce jour, nous n'avons connaissance d'aucun événement, autre que ceux déjà pris en compte, survenu depuis la date de clôture de l'exercice et qui nécessiterait un ajustement des comptes, ou une mention dans l'annexe.
- Nous n'avons eu à ce jour connaissance d'aucun événement ni d'aucune affaire, qui soit susceptible d'affecter de manière significative les états financiers ou qui, tout en étant dénué d'effet sur ces états financiers, soit cependant susceptible d'avoir une incidence significative, positive ou négative, sur la situation financière future de notre société.
- Nous vous avons informé des faits significatifs liés à des fraudes, commises ou suspectées; dont les conséquences doivent être prises en considération lors de l'établissement des états financiers.
- Nous avons, au mieux de notre connaissance, appliqué l'ensemble des dispositions prescrites par les textes légaux et réglementaires.
- Toutes les opérations et/ou les conséquences financières de tout accord/contrat qui auraient dues être enregistrées dans les livres comptables de la société le sont effectivement et sont correctement reflétées dans les états financiers.
- Au cours de l'exercice, la société :
 - a) a conclu les conventions règlementées... avec les administrateurs suivants:
 - b) n'a conclu aucune convention ...
- Au cours de l'exercice, la société n'a accordé aucun prêt, caution, aval ou découvert sur compte courant à l'un de ses administrateurs.
- Il n'existe aucun litige avec l'administration fiscale et organismes de sécurité sociale.
- Nous n'avons connaissance d'aucun élément nouveau susceptible de remettre en cause la continuité d'exploitation.
- Etc... *outes autres questions que l'auditeur peut considérer nécessaires)*

Les dirigeants, gérants, ou le président du conseil d'administration

TABLE DES MATIERES

Table des matières

Introduction générale	1
Chapitre I Présentation générale de l’audit légal	5
1. Cadre conceptuel et théorique de l’audit	5
1.1 Aperçu historique sur l’audit	5
1.2 Définition de l’audit.....	7
1.3 Typologie de l’audit.....	8
1.3.1 Selon l’appartenance professionnelle de l’auditeur	8
1.3.2 Selon l’origine du contrat	9
1.3.3 Selon la nature de la mission	10
1.4 Risques de l’audit.....	11
1.4.1 Risque inhérent	12
1.4.2 Risque lié au contrôle	12
1.4.3 Risque de non détection.....	13
2. Qualité de l’audit légal	14
2.1 Notion de la qualité de l’audit légal.....	14
2.1.1 Première approche	14
2.1.2 Deuxième approche	15
2.2 Attributs de la qualité de l’audit légal.....	17
2.2.1. Qualité de détection (Compétence).....	17
2.2.2 Qualité de révélation (indépendance)	18
2.3 Déterminants de la qualité de l’audit légal	20
2.3.1 Caractéristiques de l’auditeur	20
a. Sur le plan individuel et de l’équipe d’audit	20
b. Sur le plan du cabinet d’audit	21
2.3.2 Caractéristiques du client (de l’organisation ou l’entité auditée)	22
a. Importance du client.....	22
b. Existence d’un comité d’audit	22
2.3.3 Caractéristiques de la mission d’audit	23

Table des matières

a. Honoraires	23
b. Durée du mandat	23
2.3.4 Caractéristiques de l'environnement d'audit	23
a. Rotation des associés sur le dossier	24
b. Concurrence	24
c. Sanctions professionnelles	24
3. Commissariat aux comptes en Algérie, aperçu et ancrage juridique	25
3.1 Evolution et réforme de la profession de commissaire aux comptes en Algérie	25
3.1.1 Période de 1969 à 1980	25
3.1.2 Période de 1980 à 1991	25
3.1.3 Période allant de 1991 à 2010	26
3.1.4 Période après 2010	28
3.2 Responsabilités du commissaire aux comptes	30
3.2.1 Responsabilité civile	31
3.2.2 Responsabilité disciplinaire	32
3.2.3 Responsabilité pénale	33
Chapitre II Diligences professionnelles et besoins informationnels	38
1. Missions et diligences du commissaire aux comptes	38
1.1 Missions du commissaire aux comptes	38
1.1.1 Missions générales (permanentes)	38
a. Certification des comptes annuels	38
b. Vérification des informations données dans le rapport de gestion	39
c. Vérification de l'application de la réglementation relative aux actions de garantie ..	40
d. Certification du montant des cinq rémunérations les plus élevées	40
e. Assurance relative au respect de l'égalité entre les actionnaires	40
f. Examen des conventions réglementées	40
1.1.2 Missions particulières (spéciales)	41
a. Signaler les irrégularités et les inexactitudes	41
b. Convocation des assemblées	41

Table des matières

c. Vérification des formes et méthodes d'évaluation des comptes	41
d. Mention d'acquisition de participations	42
e. Missions d'évaluation	42
1.2 Diligences du commissaire aux comptes	42
1.2.1 Obligation de contrôle	43
1.2.2 Obligation de certification des comptes.....	44
1.2.3 Obligations personnelles.....	45
1.2.4 Obligation de non immixtion dans la gestion	46
1.2.5 Obligation d'information et de communication.....	46
a. Information des dirigeants sociaux	46
b. Information des actionnaires.....	47
1.2.6 Obligation d'alerte	48
a. Procédure d'évaluation des risques de non-continuité d'exploitation.....	48
b. Procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes	49
1.2.7 Obligation de révélation.....	50
2. Démarche d'une mission d'audit légal	52
2.1 Prise de connaissance générale	52
2.2 Evaluation du contrôle interne	55
2.3 Contrôle des comptes.....	56
2.4 Travaux de fin de mission.....	58
2.5 Etablissement du rapport d'audit et expression d'opinion.....	59
3. Parties prenantes « stakeholders » et leurs besoins informationnels.....	61
3.1 Définition et classification des parties prenantes.....	61
3.1.1 Définition des parties prenantes.....	61
3.1.2 Classification des parties prenantes	65
3.2 Audit légal et information financière.....	66
3.2.1 Impact de l'audit légal sur l'information financière	66
3.2.2 Auditeur légal et parties prenantes à la gouvernance.....	67
a. Auditeur légal et conseil d'administration	67

Table des matières

b. Auditeur légal et comité d'audit	67
c. Auditeur légal et audit interne.....	68
3.3 Attentes des parties prenantes	68
Chapitre III L'audit légal entre les diligences professionnelles et les besoins informationnels des parties prenantes: enquête par questionnaire.....	72
1. Méthodologie de l'étude	72
1.1 Type et objectif d'étude	72
1.2 Population cible	72
1.3 Echantillonnage	72
1.4 Méthode de conception du questionnaire	72
1.5 Contenu du questionnaire	73
a. Identification du répondant	73
b. Questions liées à la recherche	73
c. Contributions et remarques	73
1.6 Méthode de diffusion de formulaires de questionnaire de l'étude.....	73
1.7 Outils de traitement et analyse des données	73
1.8 Obstacles rencontrés	74
2. Analyse des données, interprétation des résultats et propositions.....	74
2.1 Analyse des données.....	74
2.1.1 Identification des répondants	74
2.1.2 Questions liées à la recherche	77
2.1.3 Contributions et remarques	96
2.2 Interprétation des résultats et propositions	97
Conclusion générale.....	100