

***L'adoption des Normes Internationales d'Audit en Algérie:
Peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit ?***

***Adoption of International Standards on Auditing in Algeria:
Can we make standards a lever for audit quality?***

RIGHA Ahmed Seghir ^{1*}

¹ Université d'Oum El Bouaghi, Algérie, ahmedrigha@univ-oeb.dz

Date de réception: 22/05/2021 Date d'acceptation: 06/06/2021 date de publication:30/06/2021

Résumé:

L'objectif de cet article est de mettre en exergue les avantages liés à l'adoption des ISAs dans un contexte national et d'examiner son effet sur la qualité d'audit à la lumière de la littérature existante.

L'analyse montre que le développement des normes algériennes d'audit par référence aux normes internationales marque une étape importante dans l'évolution de la profession d'audit en Algérie. Cependant, la mise en œuvre de ces normes fait face à plusieurs obstacles qui pourraient compromettre les efforts de conformité de l'auditeur dans sa mission. Le chemin reste donc un peu long pour hisser les pratiques d'audit à un niveau international et faire des normes algériennes un véritable levier pour la qualité d'audit.

Mots clés : Audit Financier, Qualité d'Audit, ISAs, NAA, Conformité.

Jel Classification Codes : M42, M48.

Abstract:

This article aims to shed light on the benefits of adopting ISAs in a national context and to explore its effect on audit quality in the light of the existing literature.

The analysis shows that the development of Algerian auditing standards by reference to international standards marks an important stage in the evolution of the auditing profession in Algeria. However, the implementation of these standards faces several impediments that could compromise the auditor's compliance efforts in his engagement. There is therefore still a long way to go to raise audit practices to an international level and make Algerian standards a true lever for audit quality.

Keywords: Financial Audit, Audit Quality, ISAs, NAA, Compliance.

Jel Classification Codes : M42, M48.

* Corresponding author: RIGHA Ahmed Seghir

1. Introduction:

La mondialisation croissante des économies mondiales et des marchés de capitaux a mis en évidence les limites associées aux pratiques comptables propres à chaque pays et les problèmes créés par la diversité de ces pratiques à travers le monde. Les rapports financiers préparés et audités selon des normes nationales manquent de comparabilité internationale, ce qui limite les flux de capitaux étrangers et le développement des marchés financiers internationaux.

Les limites des pratiques nationales ont appelé à l'harmonisation des normes comptables et d'audit au niveau international, afin que les investisseurs intéressés puissent être sûrs qu'ils reçoivent des informations financières fiables, qui ont été soumises à un audit de qualité. Ce mouvement visant à apporter une plus grande harmonie aux normes d'audit, insiste sur le fait que la convergence internationale à travers l'adoption d'un seul référentiel reste le meilleur moyen pour garantir une qualité d'audit élevée.

Au cours de la dernière décennie, l'Algérie a connu d'énormes changements économiques, son orientation vers une économie de marché, ainsi que sa volonté d'améliorer le climat des affaires l'ont poussé à introduire plusieurs réformes dans ce cadre, qui ont concerné, entre autres, les professions de comptabilité et d'audit.

L'Algérie a d'abord élaboré un nouveau système comptable et financier (SCF) intégrant partiellement les normes comptables internationales (Merhoum, Khouatra, 2017, p.24) et qu'avec son entrée en application en 2010, l'Algérie a signé son engagement en faveur d'une harmonisation internationale. Cet engagement s'est renforcé avec l'adoption des Normes Internationales d'Audit (ISAs), qui ont servi de base pour la promulgation des Normes Algérienne d'Audit (NAA), dont les (04) quatre

premières normes sont entrées en vigueur en février 2016. Ainsi, la publication des NAA marque une étape importante dans l'évolution de la profession comptable algérienne. Ces normes représentent un engagement de la part de l'Algérie à améliorer la qualité de l'audit de façon générale en vue de hisser ses pratiques à un niveau conforme ou proche du niveau international.

Par rapport aux nombre de recherches couvrants les normes comptables et le système comptable financier, on retrouve moins d'études qui ont été menées sur les normes ISAs et les Normes NAA, étant donné que c'est un domaine relativement récent en Algérie. Notre recherche, qui entre dans ce cadre, a pour objectif d'examiner l'impact potentiel de l'adoption des ISAs sur la qualité d'audit, d'effectuer un constat et de susciter des interrogations. Considérant le fait qu'il n'est pas suffisant de juste adopter des normes, encore faut-il qu'elles soit appliquées, la problématique qui motive cette recherche peut être formulée comme suit : **l'adoption des Normes Internationales d'Audit, peut-elle contribuer à l'amélioration de la qualité d'audit dans le contexte algérien ?**

Pour répondre à cette question, nous avons divisé ce papier en trois parties : (1) en premier lieu, on s'intéressera à la notion de qualité d'audit et à l'importance des normes comme vecteur de cette qualité, (2) en deuxième lieu, nous présenterons les facteurs motivants l'adoption des normes internationales d'audit et l'émergence des normes algériennes d'audit, (3) et pour finir, nous essayerons d'explorer les contraintes et les obstacles faisant face à une mise en œuvre effective des normes en Algérie.

2. Qualité d'audit et Normes professionnelles

2.1 La qualité d'audit : concept complexe et multidimensionnel

La qualité d'audit est un concept très difficile à appréhender, depuis son apparition, on n'est toujours pas arrivé à un consensus universel sur sa définition, même l'IAASB (2011, p.3) reconnaît cela en révélant que « la qualité d'audit est un concept complexe et multidimensionnel, malgré les nombreux efforts consentis dans l'espoir d'arriver à une définition exhaustive et acceptée par tous, nul n'a abouti ».

Toutefois, le balayage de la littérature nous permet de distinguer deux courants majeurs dans cette quête, le premier prôné par les professionnels et les instances de normalisation et de régulation et le deuxième par les chercheurs et académiciens.

Pour le premier courant, la qualité d'audit est définie comme étant « le degré de conformité aux normes professionnelles » (Krishnan & Schauer, 2000, p. 13). Cette vision de la qualité est partagée explicitement par le GAO (2003, p. 13) « la qualité d'audit fait référence à l'auditeur qui conduit une mission d'audit en respectant les normes d'audit, afin d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ont été élaborer conformément au référentiel comptable applicable et ne comportent pas d'anomalies significatives » et implicitement par l'IAASB, même si elle ne donne pas une définition directe de la qualité d'audit.

Cependant, selon nombreux auteurs, la limite de cette approche reliant la qualité d'audit au simple fait de se conformer aux normes est évidente, puisque l'objectif d'un auditeur n'est pas de se conformer du mieux possible aux normes, mais plutôt d'assurer un reporting financier de qualité (DeFond & Zhang, 2014, p. 280 ; Tritschler, 2014, p. 11).

Pour le deuxième courant, la majorité des chercheurs mobilisent la définition donnée par DeAngelo (1981, p.186) dans laquelle elle décrit la qualité d'audit comme étant « l'appréciation par le marché de la probabilité qu'un auditeur va conjointement détecter une anomalie significative dans les comptes de l'entité auditée et la mentionner dans son rapport ». Cette définition met en exergue deux aspects de la qualité qui sont (1) la compétence de l'auditeur pour découvrir l'anomalie et (2) l'indépendance lui en permettant sa révélation. Mais bien que cette définition soit la plus citée dans la littérature, elle fait quand même l'objet de plusieurs critiques. Selon Pigé (2011, p. 6), DeAngelo privilégie dans sa définition l'évaluation du marché et néglige de ce fait tous les autres acteurs impliqués dans la gouvernance de l'entreprise qui peuvent avoir une évaluation différente de la qualité, d'autant plus que l'évaluation du marché peut être erronée (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013, p. 388).

2.2 Le rôle des normes dans la qualité d'audit

Généralement, les normes professionnelles sont nécessaires pour l'organisation de n'importe quelle profession et notamment pour mesurer et améliorer la performance de ses pratiquants.

Dans l'audit financier, les normes sont d'une importance cruciale pour clarifier les responsabilités des auditeurs. Selon Leung et al. (2015, p. 257), les normes d'audit indiquent le niveau minimum de diligences requis pour effectuer un audit. Par ailleurs, elles fournissent le cadre des principes et procédures nécessaires pour la conduite d'une mission d'audit. Knechel (2016, p. 218) souligne dans ce sens, que les normes servent à définir le niveau minimum d'assurance et donc à prévenir contre une qualité d'audit indésirable.

Du point de vue des instances de normalisation, les normes servent de base pour apprécier la performance de l'auditeur, ils considèrent que la fonction des normes, entre autres, est de permettre aux contrôleurs et aux régulateurs de déterminer si la mission d'audit a été effectuée selon les règles de l'art. Dans ce cadre, l'ICAEW (2020, p.7) insiste sur l'importance du critère de cohérence en relation avec les normes, il note « dans la mesure où la qualité de l'audit implique un élément de cohérence, toute amélioration dans l'uniformité de la performance de l'auditeur au moyen des normes, représente une amélioration potentielle dans la qualité d'audit ».

D'autres études ont démontré que les normes d'audit exercent une influence considérable sur le comportement et la conduite de l'auditeur. Selon Burns et Fogarty (2010, p. 319), des normes de qualité vont encourager un comportement en faveur d'un audit efficace. De leur côté, Gao et Zhang (2019, p. 201) précisent que les normes d'audit sont de plus en plus utiles pour contrer le comportement inapproprié des auditeurs non fiables dont les objectifs peuvent ne pas être bien alignés avec celles des investisseurs.

Toutefois, il est lieu de préciser que la qualité d'audit ne concerne pas seulement les normes, elle concerne aussi la qualité des personnes, leurs formations et leur intégrité professionnelle (ICAEW, 2006, p.19). C'est pour cela que beaucoup d'auteurs insistent sur l'importance du jugement professionnel de l'auditeur dans la qualité d'audit et considèrent que les bonnes normes sont celles qui laissent place à l'exercice de ce jugement. Pour cette raison, on trouve que les normes d'audit fondées sur les principes telles que les ISAs sont souvent préférées aux normes fondées sur les règles telles que les GAAS (Sulaiman, 2011, p. 104 ; Fang Yun, Moroney, & Strydom, 2015, p. 283 ; Schockaert, 2019, p. 29).

3. Normes internationales et Normes nationales

3.1. Pourquoi adopter les ISAs ?

Comme mentionné par la Security exchange commission « les audits de qualité commencent par des normes d'audit de haute qualité » (SEC, 2000). Dans ce cadre, les ISAs sont considérées comme des normes remplissant les critères essentiels de ce qui est défini comme normes de haute qualité (Hay, Knechel, & Willekens, 2014, p.169).

Les normes internationales d'audit sont publiées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), un organisme de normalisation fonctionnant de manière indépendante sous la tutelle de la Fédération internationale des comptables (IFAC). L'objectif de l'IAASB est de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance, de contrôle de qualité et de services connexes de haute qualité, qui faciliterait la convergence des normes internationales et nationales, améliorant ainsi la qualité et l'uniformité des pratiques dans le monde et renforçant la confiance du public dans la profession d'audit.

Ces normes sont utilisées dans divers pays selon quatre approches : adoption complète, adoption sélective ou partielle, utilisation comme base pour le développement des normes nationales et adoption d'une version résumée (Wong, 2004, p.7). Les normes ISAs combinent des principes et des règles dans une structure qui commence par l'objectif d'un audit, l'objectif global de l'auditeur, les exigences qui soutiennent la réalisation des objectifs et les directives d'application des exigences. Les objectifs et les exigences indiqués dans cette structure sont organisés d'une manière qui contribue à un bon usage du jugement professionnel de l'auditeur (Burns & Fogarty, 2010, p.317).

Les normes internationales ne sont pas en soi obligatoire et il n'y a aucun processus global d'inspection ou de contrôle de leur mise en œuvre. Cependant, elles fournissent une vision bien claire de ce qui est reconnu en tant que pratiques internationales d'audit.

Selon Schockaert (2019, p.37) faire référence aux normes internationales dans le rapport d'audit est perçu de la part des utilisateurs étrangers des états financiers comme un signal d'une qualité d'audit élevée, car les utilisateurs étrangers font plus confiance dans les normes internationales que dans les normes nationales. Le recours aux normes internationales est aussi vu comme un moyen permettant de réduire les asymétries d'informations, qui constituent une barrière à la libre circulation des capitaux.

Needles, Ramamoorti et Shelton (2002, p. 188) identifient plusieurs avantages quant à l'application des normes internationales d'audit :

- L'existence d'un ensemble de normes internationales, dont on sait qu'elles sont appliquées, donnera aux lecteurs des rapports d'audit produits dans d'autres pays une confiance justifiée dans l'opinion de l'auditeur.
- Les normes internationales d'audit renforceront les avantages qui découlent déjà de l'existence de normes comptables internationales en fournissant aux lecteurs une plus grande assurance que les normes comptables sont respectées.
- En renforçant les normes comptables internationales, les normes internationales d'audit aideront les lecteurs à effectuer des comparaisons financières internationales.
- Les normes internationales d'audit fourniront des incitations supplémentaires pour améliorer et étendre l'ensemble des normes comptables internationales.

- L'existence de normes internationales d'audit facilitera le flux de capitaux d'investissement, en particulier vers les zones sous-développées.
- L'élaboration d'un ensemble international de normes permettra aux pays en développement de produire plus facilement des normes d'audit nationales, ce qui leur sera bénéfique.

Concernant les deux derniers points, plusieurs études ont souligné les avantages de l'adoption des normes internationales par les pays en développement. Certains auteurs font particulièrement référence aux avantages considérables en matière de coûts que l'adoption des ISAs peut offrir aux pays en voie de développement qui n'ont pas les moyens d'élaborer des normes nationales (Gangolly, Hussein, Seow, & Tam, 2002, p. 330 ; Fraser, 2010, p. 308). Selon eux, l'élaboration de normes d'audit implique un budget et des investissements colossaux.

D'un point de vue économique, plusieurs pays, et en particulier les pays en développement, ne disposent pas des moyens financiers nécessaires pour assurer le succès des travaux de normalisation ; ils n'ont pas l'infrastructure technique et le personnel scientifique pour créer leurs propres cadres conceptuels et les références normatives pour l'audit. De ce fait, l'adoption des normes internationales leur permet de réduire les ressources allouées aux travaux de normalisation et donc de dégager des ressources financières supplémentaires pour les investissements stratégiques et le financement de d'autres projets de développement (Fakhfakh, Fakhfakh, & Pucheta- Martínez, 2008, p. 826).

D'autres auteurs considèrent l'adoption des normes internationales comme une exigence pour s'ouvrir aux marchés internationaux et attirer des investissements. Selon Mennicken (2008, p. 408), les ISA sont considérées comme un facteur

crucial pour l'établissement d'une reconnaissance et d'une légitimité internationales, elles sont devenues un point d'entrée pour la modernisation et la réalisation de l'équivalence. En conséquence et particulièrement pour les économies en développement et en transition à la recherche d'investissements étrangers et d'acceptation politique, l'adhésion aux normes internationales s'est imposée, d'autant plus que ces normes sont considérées comme plus importantes pour les pays en développement où la mauvaise qualité des rapports financiers peut entraver leur capacité à attirer les investisseurs étrangers. (Gangolly et al 2002, p. 333).

Au-delà des facteurs économiques, certains auteurs se sont intéressés aux facteurs institutionnels dans l'adoption des ISA, et ce dans le cadre de la théorie néo-institutionnelle présentée par DiMaggio et Powel. L'étude empirique de Boolaky et Soobaroyen (2017, p.59) par exemple, montre que les pressions coercitives, mimétiques et normatives ont un impact significatif sur l'adoption des ISAs. Pour les pays en développement, s'engager dans un tel projet en réponse à ces pressions (comme pour s'endetter à l'extérieur, recevoir des aides, adhérer à des organisations internationales, etc.) va détourner les normes de leur objectif, ce qui neutralisera leur effet sur la qualité d'audit. Les normes deviendraient pour ces pays dans ce cas des normes «offshores» et non «internationales».

3.2 La profession d'audit en Algérie et l'émergence des NAA

L'adoption des ISAs en Algérie ainsi que la promulgation des NAA sont le fruit de nombreuses réformes qui ont marqué la profession comptable dans son ensemble. Revoir brièvement le cheminement de ces réformes serait pertinent pour faire le point sur l'évolution de l'audit en Algérie.

La profession comptable en Algérie a toujours été influencée par les pratiques françaises, tant dans le domaine comptable que dans le domaine d'audit, il est d'ailleurs à noter que l'audit légal en Algérie est appelé comme en France « Commissariat aux comptes ».

En Algérie, c'est la loi de 1991 qui a créé la profession de Commissaire aux comptes (CAC), profession qui n'existait pas antérieurement. Cette loi a constitué le premier texte traitant et structurant de façon globale et autonome la profession, L'Ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés furent créés par cette loi n°91-08 du 27 avril 1991. Cet Ordre national est une organisation professionnelle dotée de la personnalité civile, regroupant les personnes physiques ou morales habilitées à exercer la profession d'experts-comptables, de commissaires aux comptes et de comptables agréés. Il est placé sous la tutelle du Ministère des Finances.

L'expérience acquise dans la mise en œuvre des dispositions de cette loi ajoutée à l'évolution qualitative de l'économie vers une internationalisation de plus en plus assumée ont permis de passer à un autre palier législatif. Pour témoigner de cette volonté d'orientation à l'international, Haddouche (2014, p.17) évoque la signature, en 2002, par le Président de la République, de la Déclaration Internationale du NEPAD qui comprend l'engagement solennel d'adopter huit (08) codes de gouvernance économique et des entreprises dont ceux des normes internationales d'audit et de comptabilité.

Cette volonté s'est concrétisée d'abord avec la comptabilité en adoptant le référentiel comptable international de L'IASB avec l'introduction du système comptable et financier en 2010. Quant à l'audit, ce fut la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et

de comptable agréé qui introduit pour la première fois la notion de Normes d'Audit, notion qui n'était jusque-là pas très courante dans le milieu professionnel de l'audit en Algérie, en disposant dans son article 35 : sous réserve de l'observation des normes d'audit et des devoirs professionnels approuvés par le ministre des Finances, le commissaire aux comptes détermine l'étendue et les modalités de déroulement et de conduite de sa mission de contrôle légal des comptes dans le cadre des termes de référence fixés par le cahier de charges pour lequel il a soumissionné (Merhoum, Khouatra, 2017, p.29).

Néanmoins, il a fallu attendre jusqu'en 2016 pour que les premières normes d'audit voient le jour et ce, par la décision n°2 du 4 février 2016 du ministre des Finances, qui comportait quatre normes appelées Normes Algériennes d'Audit (NAA), les décisions introduisant de nouvelles normes se sont succéder depuis. Ainsi, on compte à ce jour quatre décisions, chacune comporte quatre normes pour un total de 16 normes algériennes d'audit (Table N° 1) en attendant que le reste suive.

Table N°1. Normes Algériennes d'Audit en vigueur

	Norme algérienne	intitulé	Norme Internationale correspondante
Décision N° 002 du 04 février 2016	NAA 210	Accord sur les termes des missions d'audit	ISA 210
	NAA 505	Confirmations externes	ISA 505
	NAA 560	Evènements postérieurs à la clôture	ISA 560
	NAA 580	Déclarations écrites	ISA 580
Décision N° 150 du 11 octobre 2016	NAA 300	Planification d'un audit d'états financiers	ISA 300
	NAA 500	Eléments probants	ISA 500
	NAA 510	Missions d'audit initiales soldes d'ouverture	ISA 510
	NAA 700	Fondements de l'opinion et	ISA 700

		rapport d'audit sur des états financiers	
Décision N° 23 du 15 mars 2017	NAA 520	Procédures analytiques	ISA 520
	NAA 570	Continuité de l'exploitation	ISA 570
	NAA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes	ISA 610
	NAA 620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur	ISA 620
Décision N° 77 du 24 septembre 2018	NAA 230	Documentation d'audit	ISA 230
	NAA 501	Eléments probants	ISA 501
	NAA 530	Sondages en audit	ISA 530
	NAA 540	Audit des estimations comptables	ISA 540

Source : réaliser par l'auteur sur la base des décisions ministérielles portant les Normes Algériennes d'Audit

Les normes algériennes d'audit comme montrées dans le tableau, sont dans leur intégralité une retranscription des normes ISAs, chaque norme porte le même numéro et le même intitulé que la norme ISA de référence. C'est pour cette raison, qu'appart quelques détails en moins, aucun changement signifiant est à noter dans le contenu des normes NAA par rapport aux normes ISAs.

Le choix des pouvoirs publics d'une retranscription pure et simple des normes internationales d'audit ne peut faire l'objet de critiques à ce stade. Si on prend en considération l'orientation du pays vers l'international et le manque de moyens, ce choix devient des plus logiques, d'autant plus que la littérature avance beaucoup d'argument en faveur de cette option comme nous l'avons démontré en supra.

Cependant, le défi réel serait de mettre en application ces normes, car seule une mise en œuvre efficace des normes peut

garantir une qualité d'audit élevée. Sur ce point l'Algérie fait face à plusieurs obstacles que nous essayerons d'illustrer dans la dernière partie de ce papier.

4. La mise en œuvre des normes et les obstacles à surmonter

L'adoption et la mise en œuvre des normes internationales dans un pays se font dans un environnement qui a ses propres particularités (l'économie, les lois et règlements, la culture, etc.). Pour être efficaces dans un contexte national, les normes internationales nécessitent force de loi et une réglementation qui soit en accord avec les exigences de ces normes. Sinon, la conformité devient une question de discrétion de la part des auditeurs et les normes perdraient de ce fait toute valeur. C'est de ce scénario en particulier qu'il faut tenir compte dans le cas algérien en raison des nombreuses contraintes qui entravent l'application des normes.

4.1. Les contraintes liées à la demande d'audit sur le marché algérien

Les exigences internationales en matière d'audit sont conçues pour répondre aux besoins des régimes de gouvernance et de réglementation fondés sur la divulgation et la transparence, dans lesquels les états financiers audités, fournissent des informations qui servent de base pour les utilisateurs externes à des fins décisionnelles importantes, c'est de là que l'audit tire sa valeur en tant que garant de l'intérêt général. Le rôle des normes est de soutenir cette garantie, en envoyant des signaux au marché quant à la qualité de l'audit, sauf que tout ceci n'est pas toujours évident dans le contexte algérien, compte tenu des spécificités de ce dernier.

Le tissu économique de l'Algérie est composé dans sa vaste majorité de petite et moyenne entreprise (PME) que la plupart d'entre elles sont à caractère familial. Dans cette catégorie d'entreprises, il y a immixtion de propriété et de gestion qui fait que les conflits d'agence et les problèmes de gouvernance qui sont la principale source de toute demande d'un audit de qualité n'ont pas lieu d'être. Ceci qui pourrait nettement démotiver l'application des normes d'audit.

C'est le même cas pour les entités de taille plus importante qui sont dans la plupart détenues par l'état ou des familles fondatrices. Le fait de l'absence d'un marché financier actif en Algérie, fait que la majorité des participations dans ces entités restent toujours concentrées dans les mains des mêmes actionnaires (qui sont d'un nombre très limité), ce qui rend les mécanismes de gouvernance d'entreprise moins dépendant de la divulgation de l'information et de la transparence, car le public ne s'intéresse pas aux états financiers de ces entreprises ni à la qualité de leurs audits, d'autant plus que la transparence accrue qui découle de l'application rigoureuse des normes internationales peut ne pas être perçue par certains acteurs influents comme étant dans leur intérêt, ce qui va entraver leur mise en œuvre.

Enfin, pour inciter les auditeurs à se conformer aux normes, les attentes du public doivent être suffisamment élevées, car dans le cas contraire –lorsque les attentes sont faibles comme en Algérie- le respect des normes deviendrait plus coûteux que la satisfaction du public et les auditeurs se pencheront vers un audit non conforme aux normes. Par conséquent, des attentes élevées du public sont nécessaires pour une conformité aux normes d'audit.

4.2. Les contraintes liées au niveau d'assurance exigé par les normes

Le niveau d'assurance exigé par les normes internationales peut poser un grand problème dans le contexte algérien. La norme ISA 200 qui traite des objectifs généraux de l'auditeur indépendant et de la conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit, stipule que pour forger son opinion, l'auditeur doit obtenir une assurance raisonnable du fait que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé, que pour l'obtenir, l'auditeur doit fournir des efforts considérables qui vont engendrer des coûts conséquents, et la question de qui va supporter ces coûts devient très pertinente.

En Algérie, on a su que les attentes du marché vis-à-vis de l'auditeur et de la qualité d'audit ne sont pas élevées. Le commissaire aux comptes est généralement désigné afin de satisfaire un besoin légal (certification des comptes annuels) ou pour motiver l'obtention d'un crédit auprès des établissements financiers. Ainsi, les intervenants dans le rapport de l'auditeur sont très peu nombreux et pour les satisfaire, on peut dire qu'un niveau d'assurance modéré devrait suffire. Or, les ISAs exigent un niveau d'assurance élevé, ce qui va coûter plus cher à la plupart des clients. Mais comme cette décision de fixer un niveau d'assurance élevé est prise par les régulateurs et non pas par les parties directement impliquées dans le contrat d'audit (auditeur et audité), elle ne va pas aboutir à l'équilibre entre les coûts et les avantages souhaité par ces derniers. L'auditeur ne voudrait pas supporter un coût élevé d'un sur-audit et le client ne voudrait pas payer pour une qualité plus qu'il n'est économiquement justifié, cette situation entrainera selon

Knechel (2013, p.A8) une inefficience allocative, et s'applique parfaitement au contexte algérien.

Ce problème lié au niveau d'assurance requis, pourrait en partie expliquer le retard enregistré dans l'adoption de la norme ISA 200 et la publication de la norme NAA 200, Boubir (2016, p.23) reconnaît que cette norme aurait dû être publiée avant toutes les autres NAA et renvoi le retard de sa publication aux autres normes dont elle fait références non encore publiées à l'époque. Cependant, cet argument ne peut tenir après plus de (05) cinq ans de l'adoption des ISAs. En l'occurrence, la norme 200 doit être publié, car toutes les autres normes doivent être lues à la lumière de cette dernière. Sa non publication est injustifiée et remet même en question la sérieux du projet de normalisation.

4.3. Le problème lié aux honoraires

Partant du simple principe économique que plus d'efforts nécessitent plus de rémunération, plusieurs études ont montré l'effet positif des normes sur les honoraires de l'auditeur, l'existence des normes oblige l'auditeur à fournir plus d'efforts, ce qui augmente à la fois le coût et la valeur de l'audit (Gao & Zhang, 2019, p. 210). En conséquence, si les normalisateurs veulent que les auditeurs se conforment aux normes d'audit existantes, ils doivent être conscients des coûts associés.

Lors d'un audit financier, les honoraires doivent refléter le niveau d'effort minimal que l'auditeur serait prêt à consacrer pour atteindre un niveau d'assurance ciblé. Donc, plus ce niveau d'assurance est élevé –comme pour les normes ISAs- plus les honoraires seront plus importants.

En Algérie, l'adoption des ISAs à travers les NAA va contraindre l'auditeur à supporter des coûts plus élevés dans le cas où il choisira de se conformer à ces normes. Or, ce choix ne

peut motiver l'auditeur que s'il y a une rémunération juste qui compensera l'augmentation des coûts.

Les honoraires d'audit en Algérie sont considérés comme insuffisants, ils ne sont pas assez flexibles pour répondre aux exigences d'une conformité avec les normes, d'ailleurs, ils font l'objet de nombreuses critiques tant de la part des professionnels que de la part des académiciens (Djouimaa, 2016, p.42 ; Namoun, Aggoune, & Bouchelarem, 2018, p.153 ; Messahel & Guettaf, 2019, p.61).

Par conséquent, l'effort de conformité dans le contexte algérien serait supérieur au niveau d'effort que l'auditeur considère comme acceptable. Ce que va faire l'auditeur dépendra de la force de la loi qui imposerait l'application des normes et des pénalités qu'il encourt en cas d'échec. Mais sachant que le contrôle qualité des cabinets en Algérie reste non opérationnel, l'auditeur devrait choisir entre (1) mener un audit conforme aux normes avec des frais proportionnellement plus élevés, (2) ne pas se conformer aux normes. La première option étant peu envisageable dans un climat où un audit de qualité répondant à des normes n'est pas vraiment recherché (l'auditeur ne trouvera pas beaucoup de clients qui voudront payer pour un audit de qualité, notamment pour un audit légal). On peut dire que la majorité des auditeurs vont opter pour le deuxième choix. Donc, la question des honoraires doit être réglée de façon à toujours inciter l'auditeur algérien à conduire un audit de qualité en conformité avec les normes en vigueur.

5. Conclusion :

La poursuite des réformes économiques en Algérie a apporté de nombreux changements à la profession comptable. Le développement d'un système comptable et financier par référence aux normes comptables internationales a nécessité le

développement parallèle de normes algériennes d'audit basées intégralement sur les normes ISA. Par conséquent, l'Algérie s'est dotée d'un référentiel d'audit en harmonie avec les normes internationales.

Toutefois, ces normes en partie adoptées, leur mise en œuvre sur le terrain, ainsi que la conformité des auditeurs deviennent la clé pour améliorer la qualité d'audit. L'une des préoccupations majeures dans la mise en œuvre des normes d'audit en Algérie reste les attentes du public qui sont relativement faibles. En effet, l'absence d'un marché financier actif, ainsi que la prédominance des PME dans le tissu économique algérien font que la demande d'un audit de qualité serait très réduite, ce qui ne motivera pas l'application des normes. Une autre préoccupation qui peut s'ajouter à la première et qui concerne les coûts d'un audit en conformité avec les normes, qui peuvent être assez élevés si on tient compte du niveau d'assurance exigé par ces normes et des efforts considérables nécessaires pour l'atteindre.

À la lumière de ce constat, on peut dire que malgré les efforts notables enregistrés en matière de réformes portant sur la profession d'audit en Algérie, un long chemin reste à parcourir afin de hisser les pratiques d'audit à un niveau international. De ce fait, le défi réel ne réside pas dans l'adoption ou l'élaboration des normes, mais dans les obstacles à surmonter pour parvenir à une mise en œuvre efficace de ces normes d'une manière qui contribuera à améliorer la qualité d'audit et qui profitera à l'économie algérienne en général.

Par ailleurs, la réussite du processus d'adoption et de mise en œuvre des normes ISAs à travers les NAA, nécessitera d'engager davantage de réformes qui doivent tenir compte de plusieurs aspects de la profession que nous présenterons comme suit :

- Tout d'abord, une mise en œuvre efficace des normes nécessite l'existence de conditions préalables, qui sont de nature juridique, institutionnelle, politique et culturelle. La structure de l'économie nationale fait que plusieurs de ces conditions restent absentes, notamment sur le cadre juridique où de nombreux vides sont constatés (Merhoum, Khouatra, 2017 ; Namoun, Aggoune, & Bouchelarem, 2018). Pour cela, plus d'efforts doivent être déployés afin de répondre à ces conditions et garantir la réussite du processus de mise en œuvre.
- Une combinaison équilibrée de ressources et d'incitations institutionnalisées est aussi nécessaire pour l'application rigoureuse des normes d'audit. Pour étayer ces incitations, l'Algérie doit se doter d'un cadre réglementaire approprié qui inciterait les auditeurs à se conformer aux normes.
- L'existence d'un marché financier actif est primordiale pour promouvoir la mise en œuvre des normes et soutenir un audit de qualité.
- L'un des aspects les plus importants de la profession auquel l'Algérie doit porter une attention particulière est l'indépendance de l'auditeur. À ce jour, la profession comptable algérienne continue d'être caractérisée par un contrôle gouvernemental substantiel sur les activités d'organisation et de normalisation. Libérer la profession devient une action impérative si l'Algérie veut vraiment s'ouvrir à l'international et aspire vers une future adhésion à l'IFAC.
- La libération de l'accès au marché pour les cabinets internationaux (l'exercice des professions comptables reste jusqu'à aujourd'hui exclusivement réservé aux Algériens) pourrait beaucoup faciliter la mise en œuvre des normes d'audit. En effet, les professionnels algériens vont

bénéficiaire des compétences et des technologies de ces cabinets, ce qui permettra à la profession de se développer plus rapidement.

- Pour garantir la bonne application des normes, il est également très important de fournir au personnel d'audit existant une formation adéquate et continue, comme il faut s'assurer que les générations futures aient les qualifications et les compétences nécessaires en matière des bonnes pratiques d'audit financier. Ceci va être de la responsabilité des universités et notamment de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable qu'il faut sans tarder rendre opérationnel.

6. Liste Bibliographique:

- Boolaky, P., & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of ISA: Do Institutional Factors Matter? *International Journal of Auditing*, 21(1), 59-81.
- Boubir, D. (2016). Le cadre conceptuel des normes d'audit ISA, la norme ISA 200, future norme algérienne, NAA 200, audit financier et concepts de base. *El Moudakik (L'Auditeur)*, 6, pp. 23-32.
- Burns, J., & Fogarty, J. (2010). Approaches to auditing standards and their possible impact on auditor behavior. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 310-319.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Djouimaa, L. (2016). Audit legal des sarl ; agissons avant qu'il ne soit trop tard. *El Moudakik (L'Auditeur)*, 6, pp. 39-42.
- Fakhfakh, H., Fakhfakh, M., & Pucheta-Martínez, M. (2008). The impact of harmonisation by the International Federation of

- Accountants: An empirical study of the informational value of Tunisian auditors' reports. *Managerial Auditing Journal*, 23(8), 824-859.
- Fang Yun, S., Moroney, R., & Strydom, M. (2015). Principles-Based versus Rules-Based Auditing Standards: The Effect of the Transition from AS2 to AS5. *International Journal of Auditing*, 282-294.
 - Fraser, N. (2010). A single set of worldwide auditing standards: The road is long. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 298–309.
 - Gangolly, J., Hussein, M., Seow, G., & Tam, K. (2002). Harmonization of the auditor's report. *The International Journal of Accounting*, 37, 327-346.
 - GAO. (2003). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. Retrieved from <https://www.gao.gov/assets/gao-04-216.pdf>
 - Gao, P., & Zhang, G. (2019). Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality. *The Accounting Review*, 94(6), 201-225.
 - Haddouche, K. (2014). Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes. *El Moudakik (L'Auditeur)*, 2, pp. 16-18.
 - Hay, D., Knechel, W., & Willekens, M. (2014). *The Routledge Companion to Auditing*. Abingdon: Routledge.
 - IAASB. (2011). Audit quality : An IAASB perspective. Retrieved from <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>
 - ICAEW. (2006). Fundamentals –Principles based auditing standards. Retrieved from <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/ethics/audit-quality-fundamentals-principles-based-auditing-standards.ashx>
 - ICAEW. (2020). AUDIT QUALITY: THE ROLE OF STANDARD-SETTING. Retrieved from

https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/the-future-of-audit/audit_quality_standards_web.ashx

- Knechel, W. (2013). Do Auditing Standards Matter? Current Issues in Auditing, 7(2), A1-A16.
- Knechel, W. R. (2016). Audit Quality and Regulation: Audit Quality and Regulation. International Journal of Auditing, 20(3).
- Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 32(Supplement 1), 385-421.
- Krishnan, J., & Schauer, P. (2000). The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 19(2), 9-25.
- Leung, P., Coram, P., Cooper, B. J., & Richardson, P. (2015). Modern Auditing & Assurance Services (Sixth edition ed.). John Wiley & Sons Australia.
- Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. Accounting, Organizations and Society, 33(4-5), 384-414.
- Merhoum, M., & khouatra, D. (2017). Elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par référence aux normes internationales d'audit. El Moudakik (L'Auditeur), 7, pp. 24-31.
- Messahel, S., & Guettaf, L. (2019). L'impact des reformes reglementaires recentes sur la qualite du commissariat aux comptes en algerie : evaluation de la loi 10/01 a la lumiere des recherches academiques et avis des professionnels. Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, 13(1), 52-64.
- Namoun, M., Aggoune, S., & Bouchelarem, S. (2018). Réforme de la profession comptable libérale en Algérie : une analyse. Revue des recherches en sciences financières et comptables, 3(2), 145-160.

- Needles, B., Ramamoorti, S., & Shelton, S. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181-201.
- Pigé, B. (2011). *Qualité de l'Audit*. Paris: de boeck.
- Schockaert, D. (2019). *International standards on auditing: An institutional driver for audit quality*. Brugge: die Keure.
- SEC. (2000). SEC Concept Release: International Accounting Standards. Retrieved from <http://www.sec.gov/rules/concept/34-42430.htm>
- Sulaiman, N. (2011). *Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors*. Manchester Business School: University of Manchester.
- Tritschler, J. (2014). *Audit Quality*. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden.
- Wong, P. (2004). *Challenges and Successes In Implementing International Standards: Achieving Convergence To IFRSs and ISAs* . Retrieved from IFAC website: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/challenges-and-successes-in.pdf>