

ÉLABORATION D'UN RÉFÉRENTIEL D'AUDIT FINANCIER EN ALGÉRIE PAR MIMÉTISME : INTÉRÊT DU CADRE THÉORIQUE DE LA TÉTRANORMALISATION

Djamel KHOUATRA
ISEOR, Magellan
IAE Lyon, Université Jean Moulin
(France)

Mohamed El-Habib MERHOUM
Université de Mostaganem
(Algérie)

RÉSUMÉ :

L'audit financier légal en Algérie a évolué selon deux phases : une première phase où l'audit légal est placé sous la tutelle de l'Etat algérien, puis une seconde phase qui donne aux commissaires aux comptes des missions de certification des comptes. Cette ouverture de l'audit légal vers des professionnels libéraux doit être tempérée par le fait que l'Etat algérien reste un acteur majeur de la normalisation en matière comptable et en matière d'audit.

L'élaboration de Normes Algériennes d'Audit (NAA) se fait depuis 2016 par mimétisme et l'adoption pure et simple des normes internationales d'audit (ISA) de l'IFAC. La transposition de normes d'audit en Algérie conduit à un questionnement qui peut s'inscrire dans le cadre théorique de la tétranormalisation.

Mots clés : Norme comptable, norme d'audit, commissaire aux comptes, intégration, tétranormalisation.

INTRODUCTION

L'Algérie a élaboré un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) en intégrant partiellement le référentiel comptable international de l'IASB. Le SCF applicable à partir de 2010 est un système comptable hybride comprenant un cadre conceptuel explicite qui s'inspire largement du cadre conceptuel de l'IASB et un plan comptable. Le concept d'hybridation que nous utilisons ici pour caractériser la structure du SCF qui combine une approche anglo-saxonne et une approche continentale (francophone) se retrouve implicitement dans la présentation du SCF faite par Boubir (2016).

L'influence des normes internationales sur la normalisation nationale en Algérie se fait également en matière d'audit financier. Par trois décisions n° 2 du 4 février 2016, n° 150 du 11 octobre 2016 et n° 23 du 15 mars du Ministre des Finances, l'Algérie a élaboré douze nouvelles normes d'audit

appelées Normes Algériennes d'Audit (NAA) et très fortement inspirées des normes internationales d'audit (ISA) de l'IFAC.

L'Algérie s'est progressivement dotée d'une profession d'experts comptables et de commissaires aux comptes en s'inspirant en grande partie des professions comptables et de commissaires aux comptes qui existent en France.

Ainsi après la réforme de son système comptable avec l'adoption du SCF, l'Algérie a engagé en 2016 l'élaboration d'un référentiel d'audit financier en s'inspirant largement des normes internationales d'audit de l'IFAC.

L'Algérie est actuellement en négociation depuis plusieurs années avec l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) pour adhérer à cet organisme international, et doit donc libéraliser le secteur des services parmi lequel figurent les activités exercées par les professions d'experts comptables et de commissaires aux comptes. La question qui anime notre réflexion dans ce papier est la suivante : comment peut-on inscrire l'existence et la construction d'un référentiel d'audit financier en Algérie dans le cadre théorique de la tétranormalisation ?

Notre papier comprend trois parties :

- en premier lieu, nous décrirons une première phase de l'audit financier (audit légal) en Algérie qui le place sous la tutelle de l'Etat ;
- en deuxième lieu, nous présenterons la seconde phase de l'audit financier (audit légal) en Algérie pleinement assuré par la profession des commissaires aux comptes et élaboré par référence aux normes internationales d'audit de l'IFAC ;
- en troisième lieu, nous apporterons des éléments de discussion sur une étude la normalisation en matière d'audit en Algérie dans la perspective de la tétranormalisation.

1. L'AUDIT LÉGAL SOUS LA TUTELLE DE L'ÉTAT ALGÉRIEN

L'évolution du commissariat aux comptes, en Algérie, se caractérise par les étapes suivantes :

Avant le 05 juillet 1962, date de l'indépendance de l'Algérie, la profession comptable était rattachée à la profession de la métropole (la France).

Au lendemain de l'indépendance, comme pour le cas de toutes les institutions, la profession comptable restait toujours régie par les textes relevant

des accords d'Evian et de la loi fondamentale n° 62-157 du 31 décembre 1962.

La politique de développement adoptée par l'Algérie au lendemain de son indépendance a généré un nombre considérable d'activités industrielles et commerciales. Elle s'est traduite par la mise en place de plusieurs types d'orientations de ces activités industrielles et commerciales autour de la notion d'entreprise publique socialiste.

Deux formes d'organisation étaient alors dominantes : les Entreprises Publiques à caractère Industriel et Commercial (EPIC), relevant du droit public, et les Entreprises Publiques Economiques (EPE) qui relèvent du régime juridique des sociétés anonymes du droit privé. (Necib, 1987).

En Algérie, la mission primordiale de l'entreprise publique résidait dans le développement économique dans un contexte de stabilité sociale et politique. L'accomplissement efficace d'une telle mission nécessite forcément l'instauration d'un système de contrôle fiable capable de juger et d'évaluer la performance de l'entreprise publique.

Pour ce faire, les pouvoirs publics ont mis en œuvre plusieurs mécanismes de contrôle. Un contrôle interne exercé par l'Etat, par le biais de ses représentants, et un contrôle externe dont sont dotées certaines institutions extérieures de l'entreprise publique.

Dans ce contexte de contrôle étatique, un des aspects du contrôle externe est celui exercé par le système bancaire, de façon permanente et technique, car la loi obligeait les entreprises à concentrer toutes leurs opérations financières au sein d'une seule et unique banque. (Necib, 1987). Le contrôle exercé par la banque a été institué pour analyser la gestion économique et financière de l'entreprise avant tout octroi de crédit, la banque exigeant dans le cadre de ce contrôle, la transmission d'un plan d'exploitation, d'investissement et de financement.

Par la suite, ce type de contrôle est devenu permanent et approfondi par la mise en place des commissaires aux comptes désignés par le Ministère des Finances et qui étaient habilités à intervenir à tout moment au niveau de l'entreprise. L'achèvement de la mission des commissaires aux comptes est à cette époque matérialisé par la rédaction d'un rapport détaillé dans lequel ceux-ci signalent les irrégularités et les fautes de gestion et informent l'Etat sur l'évolution de la situation financière de l'entreprise et ses perspectives économiques. (Necib, 1987).

L'ordonnance n° 69 -107 portant la loi de finances pour 1970 dispose dans son article 39 que : « Le ministère d'Etat chargé des finances et du plan est chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés où l'Etat ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité et de sincérité de leurs comptes et d'analyser leur situation active et passive ».

Toutefois, le décret d'application n° 70 -173 du 16 novembre 1970 relatif aux obligations et à la mission des commissaires aux comptes des entreprises publiques ou semi-publiques nationales, a notamment consacré le commissariat aux comptes comme un contrôle permanent de gestion des entreprises publiques et semi-publiques. L'exercice du commissariat aux comptes a été confié à des fonctionnaires de l'Etat faisant partie des corps de contrôleurs généraux des finances, contrôleurs des finances, inspecteurs financiers, ainsi, à titre exceptionnel les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances. La mission confiée à ces fonctionnaires couvre plusieurs domaines à savoir :

- contrôle a posteriori des conditions de réalisation des opérations susceptibles d'avoir, directement ou indirectement, une répercussion économique et financière sur la gestion ;
- suivi de l'exécution des comptes, budgets ou états prévisionnels de l'entreprise conformément aux prescriptions du plan ;

- contrôle de la régularité et de la sincérité des inventaires et des comptes de résultat inclus dans la comptabilité générale et analytique de chaque entreprise.

En plus, les commissaires aux comptes ont été chargés de deux missions supplémentaires à savoir :

- l'appréciation de la gestion financière et commerciale de l'entreprise contrôlée ;
- la révélation des fautes de gestion au Ministère de tutelle et au Ministère des Finances.

Cette conception large du commissariat aux comptes est sans doute liée à la conception du rôle de l'État qui voulait créer un instrument de contrôle capable de fournir des informations fiables sur la gestion des deniers publics. La création de l'Inspection Générale des Finances par le décret n° 80-53 du 1^{er} mars 1980 modifié et complété par le décret n° 92-78 du 22 février 1992, et de la Cour des Comptes par la loi 80-05 du 1^{er} mars 1980, est considérée comme un changement majeur dans le domaine du contrôle légal en Algérie. Le contrôle de l'Inspection Générale des Finances (IGF) a couvert un domaine très large comprenant la gestion financière et comptable des services de l'Etat, des collectivités locales, ainsi que le contrôle des institutions, organes et établissements soumis aux règles de la comptabilité publique. Il s'exerce également sur les établissements publics à caractère industriel et commercial, les exploitations agricoles et organismes de sécurité sociale. Il peut s'appliquer également à l'égard de toute personne morale bénéficiant de concours financiers de l'Etat, collectivités locales ou d'organisme public. De même, l'IGF avait pour objet de s'assurer de l'exactitude, de sincérité et de la régularité des comptabilités, ainsi que de la conformité des opérations contrôlées aux prévisions des budgets et programmes d'investissement, voire même les travaux d'audit, de commissariat aux comptes des sociétés mixtes.

La création de la Cour des Comptes en 1980 a supprimé le rôle du commissariat aux comptes dans le domaine du contrôle légal des entreprises publiques, surtout avec l'abrogation du décret d'application n° 70-173 du 16 novembre 1970 (Sadi et Mazouz, 1993).

Les missions confiées à l'IGF et à la Cour des Comptes en matière de contrôle légal sont à l'origine de la suppression provisoire du commissariat aux comptes en Algérie. Cependant, la création de ces deux organes de contrôle a posteriori n'est pas la seule cause de la disparition provisoire du commissariat aux comptes. D'autres causes peuvent être énoncées pour expliquer celle-ci, à savoir :

- le manque de professionnels de l'audit légal ;
- les lacunes constatées dans la conception et dans la définition du statut du commissariat aux comptes ;
- l'absence de la permanence dans la surveillance de la comptabilité ;
- le manque de clarté dans les critères d'accès à cette fonction ;

- la nature des tâches effectuées par les commissaires aux comptes qui a porté non seulement sur la régularité et sincérité des comptes, mais également sur les actes de gestion de l'entreprise (non séparation de l'audit légal et du conseil en gestion).

2. L'AUDIT LÉGAL ASSURÉ PAR LA PROFESSION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

La loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 sur les Entreprises Publiques Economiques (EPE), a remis en cause la fonction de contrôle légal en Algérie. La réorganisation de ladite fonction a été matérialisée par la réhabilitation du commissariat aux comptes et l'institution du contrôle interne dans les entreprises. Cette réhabilitation se caractérise par l'introduction de deux importantes innovations, à savoir, l'exercice du commissariat aux comptes par des professionnels indépendants, et la non immixtion de ceux-ci dans la gestion de l'entreprise auditée, en opérant une nette séparation entre contrôle externe de fidélité, de régularité et de sincérité des comptes qui relève désormais de la seule et unique compétence des commissaires aux comptes et l'appréciation de la gestion qui incombe au conseil d'administration.

L'Ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés a été créé par la 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 Ministre des Finances.

La création de l'Ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés a comme objectif fondamental le développement de la profession et l'amélioration des conditions du travail afin d'aboutir à une bonne pratique professionnelle.

L'Ordre national est administré par un conseil dont le siège est à Alger. Il est composé de neuf membres élus, pour un mandat de quatre ans, par l'Assemblée Générale de l'Ordre.

En tant qu'organe professionnel le conseil de l'Ordre est chargé de :

- représenter la profession auprès des pouvoirs publics ;
- veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;
- élaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre prévu par la loi ;
- contribuer à la formation et au perfectionnement de ses membres.

La loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé (article 4) crée un Conseil National de la Comptabilité (CNC) placé sous l'autorité du Ministre des Finances, ayant pour missions l'agrément, la normalisation comptable,

l'organisation et le suivi des professions comptables. Le décret exécutif n° 11-24 du 27 janvier 2011 fixe la composition, l'organisation et le fonctionnement du CNC. Celui-ci comprend vingt-six membres parmi lesquels figurent notamment :

- le Président qui est le Ministre chargé des Finances ou son représentant ;
- le Directeur chargé de la Normalisation Comptable au Ministère des Finances ;
- trois représentants élus du Conseil National de l'Ordre National des Experts Comptables ;
- trois membres élus du Conseil National de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes ;
- trois représentants élus du Conseil National de l'Organisation Nationale des Comptables Agréés.

La profession comptable algérienne est minoritaire (neuf membres sur vingt-six, soit 34,6 %) au sein du CNC. La profession comptable algérienne en 2016 est la suivante :

- experts-comptables (263 membres),
- commissaires aux Comptes (1908 membres),
- comptables agréés (1627 membres).

Les membres du CNC sont nommés par arrêté du Ministre des Finances pour une durée de six années. La composition du CNC est renouvelée par un tiers tous les deux ans.

Selon la loi du 29 juin 2010 (article 22), le commissaire aux comptes 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. Il a aussi pour missions de (article 23 de la loi précitée) :

- vérifier la sincérité et de 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 sociales ;
- 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 et dont il a pu avoir connaissance.

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

Le commissaire aux comptes est désigné pour un mandat de trois ans renouvelable une fois. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du commissaire aux comptes ne peut se faire qu'au terme de trois années (article 27 de la loi du 29 juin 2010).

Le décret exécutif n° 11-73 du 16 février 2011 fixe les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes. Selon l'article 2 de ce décret du 16 février 2011, les organes délibérants des sociétés ou organismes peuvent désigner plus d'un commissaire aux comptes selon, leur taille et l'importance de leurs activités. Les co-commissaires aux comptes sont tenus d'établir leurs rapports légaux en commun dans lesquels ils expriment leur opinion même en cas de divergence (article 4 du décret précité).

Bien que le texte sus-indiqué permette la désignation de plus d'un commissaire aux comptes, les sociétés concernées par cette disposition, souvent, ne désignent pas plus de deux commissaires aux comptes. Le contrôle légal par plus de commissaires aux comptes est facultatif, à l'exception d'entités, jugées d'intérêt public, comme les sociétés par action holdings détenant plus de 90 % d'autres SPA, et les sociétés et groupes de sociétés cotés en bourses.

Les entités concernées par l'audit financier sont les suivantes. Avant 2006, seules les Sociétés Par Actions (SPA) étaient soumises à la certification légale de leurs états financiers. La loi de finances complémentaire pour 2005 a instauré dans son article 12, l'obligation pour les assemblées générales des SARL de désigner à compter de l'exercice 2006, pour une durée de trois exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre algérien des experts-comptables et des commissaires aux comptes.

L'Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL) définie comme une SARL constituée avec un seul associé. Elle se trouvait donc concernée par le commissariat aux comptes.

Toutes ces sociétés étaient tenues de désigner un commissaire aux comptes et ce quel que soit le montant du capital social, du total du bilan et/ou des produits inscrits au tableau des comptes de résultats. Le défaut de désignation d'un commissaire aux comptes par les dirigeants sociaux constitue un délit.

Les modalités de désignation du ou des commissaires aux comptes dans les SARL ont été précisées dans le décret 06-354 du 9 octobre 2006.

La loi de finances pour 2010 a apporté des modifications importantes. Désormais, certaines sociétés créées sous la forme de EURL, SARL ou SPA dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas dix millions de dinars hors TVA, ne sont plus soumises à l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes.

Le décret exécutif n° 11-26 du 27 janvier 2011 fixe la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). Ce Conseil National comprend neuf membres élus par l'Assemblée générale parmi les membres agréés et inscrits au tableau national de la CNCC (article 3 du décret du 27 janvier 2011). Le Conseil National est chargé notamment (article 4 du décret précité) :

- d'assurer la vulgarisation, la publication et la diffusion des résultats des travaux relatifs au domaine couvert par la profession ;
- d'organiser des séminaires de formation en relation avec les intérêts de la profession ;
- d'adhérer à toute organisation régionale ou internationale représentant la profession, sur autorisation du Ministre des Finances ;
- de représenter la CNCC auprès des pouvoirs publics et des organisations étrangères similaires.

Avant l'adoption de la loi du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, la notion norme d'audit n'était pas courante dans le milieu professionnel de l'audit en Algérie. Cela est dû à l'absence de texte juridique régissant les normes d'audit. C'est la loi du 29 juin 2010 qui a introduit pour la première fois en Algérie, la thématique norme d'audit, 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 références fixés par le cahier de charges pour lequel il a soumissionné ».

Pour combler ce vide juridique avant la promulgation de la loi du 29 juin 2010, le Ministère de l'Economie a pris une décision n° 103 du 2 février 1994, relative aux obligations professionnelles du commissaire aux comptes. L'article 3 de la décision du 2 février 1994 définit les diligences professionnelles qui comprennent d'une part, des diligences comptables identifiées à celles utilisées dans la révision des comptes, et d'autre part, des diligences extra-comptables relatives aux dispositions réglementaires ou juridiques.

Par une décision n° 2 du 4 février 2016 du Ministre des Finances, il a été décidé la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit (NAA) qui sont les suivantes :

- NAA 210 : accord sur les termes des missions d'audit ;
- NAA 505 : confirmations externes ;
- NAA 560 : événements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
- NAA 580 : déclarations écrites.

Le CNC a décidé d'élaborer, en premier lieu, les NAA définissant les relations entre l'auditeur et l'entité auditée. La NAA 210 traite des obligations de l'auditeur 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. La NAA 505 traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants. La NAA 580 traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction de l'entité contrôlée dans un audit financier. La NAA 560 traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture de l'exercice dans le cadre d'un audit financier.

Une première session de formation sur ces quatre NAA a été organisée au mois d'avril 2016 par le Conseil National de l'Ordre National des Experts-Comptables algérien.

Par une décision n° 150 du 11 octobre 2016 du Ministre des Finances, il a été décidé la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit (NAA) qui sont les suivantes :

- NAA 300 : planification d'un audit d'états financiers ;
- NAA 500 : éléments probants ;
- NAA 510 : missions d'audit initiales – soldes d'ouverture ;
- NAA 700 : fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.

Par une décision n°23 du 15 mars 2017 du Ministre des Finances, les quatre nouvelles NAA suivantes ont été adoptées et s'ajoutent aux huit NAA précitées :

- NAA 520 : procédures analytiques ;
- NAA 570 : continuité d'exploitation ;
- NAA 610 : utilisation des travaux des auditeurs internes ;
- NAA 620 : utilisation des travaux d'experts désignés par l'auditeur.

Les douze Normes Algériennes d'Audit adoptées à ce jour, s'inspirent très largement des normes internationales d'audit (ISA). Chacune de ces NAA a le même numéro et le même intitulé que la norme ISA dont elle s'inspire.

Le CNC algérien qui est chargé de la mise en place du référentiel d'audit financier a adopté une démarche progressive dans l'élaboration des NAA pour plusieurs raisons :

- la complexité des normes internationales d'audit ISA, inspirées du monde anglo-saxon, dont la culture est étrangère à la communauté des auditeurs en Algérie ;
- la nécessité de prendre en compte la vulgarisation des normes d'audit (NAA) promulguées à travers des formations organisées par la profession comptable (experts-comptables et commissaires aux comptes) ;
- le retard pris par le groupe de travail dans la traduction du contenu des NAA promulguées en langue nationale (l'arabe).

Selon l'article 8 de la loi du 29 juin 2010, pour exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, il faut remplir la condition suivante notamment : être de nationalité algérienne. Cette disposition légale empêche les cabinets étrangers de s'installer en Algérie. Certains grands cabinets, KPMG par exemple, sont installés en Algérie en qualité de cabinet de conseil et d'accompagnement, activité qui n'est pas réglementée comme la comptabilité et le commissariat aux comptes. D'autres cabinets étrangers, sont installés en partenariat avec des professionnels algériens, régulièrement installés en qualité d'experts-comptables, de commissaires aux comptes ou comptables agréés. C'est le cas de BDO Algérie.

L'article 46 de la même loi précitée dispose que les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés peuvent constituer, pour l'exercice de leurs professions respectives, des sociétés par actions, des

sociétés à responsabilité limitée, des sociétés civiles ou des groupements d'intérêt commun, à l'exclusion de toute autre forme de société, à condition que l'ensemble des sociétaires soient de nationalité algérienne.

Néanmoins selon l'article 47 de la loi précitée, les sociétés ou les groupements visés à l'article ci-dessus sont habilités à exercer la profession d'expert-comptable lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de l'ordre inscrits individuellement au tableau en qualité d'expert-comptable. L'article 48 de la loi du 29 juin 2010 prévoit la même disposition que celle de l'article 47 précité pour l'exercice de la profession de commissaire aux comptes avec la condition d'inscription au tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).

Cette restriction à l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou de commissaires aux comptes en Algérie par des ressortissants étrangers est en contradiction avec la libéralisation du secteur des services nécessaires pour pouvoir adhérer à l'OMC. C'est une des dispositions à discuter dans le cadre des négociations bilatérales pour l'accession de l'Algérie à l'OMC.

3. DISCUSSION SOUS L'ANGLE DE LA TÉTRANORMALISATION

Le concept de tétranormalisation a été proposé pour désigner les quatre grands pôles de normes de l'environnement normatif des entreprises et des organisations (Savall et Zardet, 2005) :

- les normes du commerce international, notamment celles de l'OMC (Organisation Mondiale du Commerce) ;
- les normes comptables et financières internationales élaborées par l'IASB (International Accounting Standards Board), organisme de normalisation comptable privé ;
- les normes d'assurance qualité, de sécurité et d'environnement, provenant d'organismes certificateurs multiples : normes ISO 9000, ISO 14 000 ;
- et les normes sociales émanant d'organisations multiples, publiques et privées, nationales et supranationales telles que l'OIT (Organisation Internationale du Travail), l'ONU (Organisation des Nations Unies), l'Union Européenne ...

La tétranormalisation a donné lieu à de nombreux travaux menés par un réseau international de plus de 150 chercheurs (Bessire, Cappelletti, Pigé et al., 2010 ; Cappelletti, Pigé, Zardet et al., 2015). La diversité de ces travaux de recherche contribue au développement d'une théorie de la tétranormalisation fondée sur les postulats suivants :

- Les organisations sont bombardées de normes provenant des quatre pôles de normes précités ;
- L'intégration de normes multiples, parfois contradictoires mais inévitables car souvent obligatoires provoquent des dysfonctionnements et des coûts cachés ;
- Il est possible à l'aide de dispositifs, d'outils et de méthodes pertinentes de management et de gestion de faciliter l'intégration des normes au sein des entreprises et des organisations.

Les normes internationales d'audit ISA peuvent être rattachées au pôle des normes comptables et financières internationales de l'IASB. Les normes comptables et les normes d'audit constituent le volet économique et financier de la tétranormalisation. La problématique du contrôle de l'information comptable produite obtenu par l'audit financier est liée à la problématique de la production de l'information comptable par l'entreprise. En effet, la qualité de l'information comptable peut être renforcée par le contrôle interne et externe. L'asymétrie de l'information (Akerlof, 1970) qui existe entre les dirigeants et les actionnaires notamment, entraîne des coûts d'agence. La théorie positive de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), justifie la mise en place au sein de l'entreprise, d'organes de contrôle internes de l'action des dirigeants tels que le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, les comités spécialisés ; comité d'audit, comité des rémunérations ... Le contrôle externe se fait notamment par les commissaires aux comptes investis de missions d'audit légal visant à assurer la fiabilité de l'information comptable publiée. Les contrôles internes et externes contribuent à la réduction de l'asymétrie d'information et des coûts d'agence.

En Algérie, il n'existe pas de texte qui oblige les sociétés commerciales à mettre en place un comité d'audit, sauf pour les banques. Néanmoins, les sociétés commerciales ont la faculté de mettre en œuvre des comités spécialisés tels le comité d'audit notamment. La mise en place de comités spécialisés dans les Entreprises Publiques Economiques (EPE), souvent constituées sous forme de SPA (Sociétés Par Actions), est une pratique courante en Algérie. En ce qui concerne les sociétés commerciales relevant du secteur privé, rares sont celles qui ont intégré dans leur système de gouvernance des comités spécialisés, et en particulier un comité d'audit.

L'adoption des normes internationales d'audit ISA par l'Algérie qui a transposé celles-ci dans les Normes Algériennes d'Audit (NAA) s'est faite par mimétisme. La diffusion des normes internationales d'audit ISA et des normes comptables internationales IAS-IFRS à l'échelle mondiale peut s'expliquer par la théorie néo-institutionnelle sociologique (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). La théorie néo-institutionnelle mobilise trois concepts (DiMaggio et Powell, 1991) pour expliquer l'homogénéisation des organisations et des pratiques : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique. Les normes internationales d'audit ISA comme les normes comptables internationales proviennent respectivement de l'IFAC et de l'IASB, organismes privés, et n'ont pas un caractère contraignant au sens juridique pour un pays francophone. L'isomorphisme coercitif semble peu pertinent ici. L'isomorphisme normatif réside dans le fait que les normes ISA et les normes IAS-IFRS dans leur diffusion mondiale bénéficient des pressions exercées par des organisations internationales telles que l'OMC, le FMI et la Banque Mondiale.

L'Algérie est en négociation avec l'OMC pour y adhérer. Parmi les points de négociation, figurent les conditions de déréglementation et de libération des services. La profession comptable algérienne (experts comptables et commissaires aux comptes) relevant du volet « services », elle doit se mettre

en conformité avec les normes internationales en matière comptable et en matière d'audit financier. L'Algérie n'a ni les moyens, ni l'intention de créer ses propres normes d'audit, elle se trouve donc obligée, comme le reste des pays du monde, d'adopter les normes internationales d'audit ISA.

Par ailleurs, la déclaration du Nouveau Partenariat pour le Développement de l'Afrique (décision de l'Union Africaine du 08/07/2002 des chefs d'Etats et de gouvernements) affirme solennellement dans son article 62 dans le chapitre réservé à la « gouvernance économique des entreprises » que les Etats membres de l'Union Africaine doivent s'efforcer d'adopter huit codes dont celui des normes internationales d'audit ISA et celui des normes internationales de comptabilité IAS-IFRS. Ces codes et normes représentent des instruments fondamentaux reconnus sur les plans international, régional et national que tous les pays africains doivent s'efforcer de respecter.

L'isomorphisme mimétique a conduit de nombreux pays à adopter les normes comptables internationales IAS-IFRS et les normes internationales d'audit ISA pour se conformer à des standards comptables et à des standards d'audit admis comme étant rationnels et techniquement légitimes par les entreprises.

On observe que l'Algérie comme de nombreux pays, n'échappe pas à un « bombardement » normatif croissant. Les normes internationales d'audit ISA sont le produit d'une culture anglo-saxonne qui ne s'accommode pas facilement avec la culture de pays francophones émergents tels que l'Algérie par exemple. L'Etat algérien reste un acteur majeur de la comptabilité et de l'audit. L'Etat algérien peut être considéré comme un acteur « entrepreneur institutionnel » au sens de DiMaggio (1988). Les normes comptables et les normes d'audit constituent pour l'Etat algérien des instruments de pouvoir vis-à-vis des professions comptables algériennes et de préservation de sa souveraineté nationale. En matière comptable, l'Algérie a procédé à une intégration partielle des normes comptables internationales IAS-IFRS en Algérie par une adaptation de celles-ci alors qu'en matière d'audit, l'Algérie a pleinement adopté des normes internationales d'audit ISA par une transposition pure et simple.

Il nous paraît nécessaire de mettre en œuvre dans les cabinets d'audit des dispositifs, des outils et des méthodes pour faciliter l'intégration des normes internationales d'audit ISA. En effet, ces dernières sont conçues pour les sociétés et les groupes de sociétés de taille importante. Le tissu économique de l'Algérie est composé de plus de 95 % de PME. La taille des cabinets d'audit en Algérie est très réduite en Algérie. L'élaboration d'un référentiel d'audit propre aux PME algériennes et adapté aux cabinets d'audit algériens nous paraît souhaitable.

Les questions clés suivantes relatives à l'élaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie ouvrent des pistes de réflexion :

- Comment peut-on expliquer que l'Algérie a attendu une décennie pour élaborer en 2016 des NAA à partir des normes internationales d'audit ISA après avoir élaboré en 2007 son Système Comptable Financier (SCF) par une intégration partielle des normes comptables internationales IAS-IFRS ?

- Comment les normes internationales d'audit ISA complexes et d'inspiration anglo-saxonne sont-elles perçues par les auditeurs algériens ?
- Quels sont les impacts organisationnels et humains (formation) pour les cabinets de commissariats aux comptes en Algérie suite à l'obligation d'appliquer les NAA ?

CONCLUSION

L'audit légal a d'abord été assuré en Algérie par des fonctionnaires de l'Etat. Puis à partir des années 1990, divers textes législatifs et réglementaires développent la profession comptable (experts-comptables et commissaires aux comptes) et contribuent à l'élaboration de l'audit légal assuré par la profession des commissaires aux comptes.

La profession de commissaire aux comptes est régie par une panoplie d'articles répartis sur plusieurs textes législatifs et réglementaires parus sur une période relativement longue. Le code de commerce algérien, largement inspiré du code de commerce français, n'a pas suivi les mises à jour apportées à ce dernier en matière de sociétés commerciales et de commissariat aux comptes, (Djouimaa, 2014). La loi de 2010 sur la profession comptable et les textes pris pour son application ont tenté de combler certains « vides » liés à ces aspects mais demeure insuffisante quant aux aspects pratiques.

Malgré la création et l'organisation d'une profession de commissaires aux comptes pour l'exercice de l'audit légal, l'adoption de NAA très fortement inspirées des normes internationales d'audit ISA, l'Algérie n'a pas encore à ce jour suffisamment libéralisé l'exercice du commissariat aux comptes en l'interdisant aux ressortissants n'ayant pas la nationalité algérienne. Cette inertie au changement dessert l'objectif d'ouverture internationale et d'adhésion à l'OMC de l'Algérie qui par ailleurs a commencé en 2016 l'élaboration de Normes Algériennes d'Audit (NAA) en s'inspirant très fortement des normes internationales d'audit (ISA). Une hypothèse de travail consiste à dire que l'Etat Algérien libéralise faiblement pour conserver, en tant qu'acteur stratège, un pouvoir de contrôle sur la normalisation et sur l'organisation des professions comptables. L'élaboration d'un référentiel de normes d'audit financier en Algérie s'inscrit dans la problématique d'amélioration de la qualité de l'information comptable publiée par l'entreprise. L'élaboration d'un référentiel de normes d'audit financier se fait par la publication de NAA mais aussi par des avis du CNC et des notes d'information de la profession des commissaires aux comptes algériens. La formation de ceux-ci revêt une importance particulière dans l'application des NAA.

La théorie de la tétranormalisation peut être mobilisée pour inspirer et guider des recherches sur la construction d'un référentiel d'audit adapté aux pays émergents tels que l'Algérie par exemple.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Akerlof G.A. (1970), « The Market for Lemons : Quality uncertainty and the Market Mechanism », *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 84, N°3, p. 488-500.
- Boubir D. (2016), « Conventions et principes comptables du SCF », *El Moudakik (L'Auditeur)*,
Chambre Nationale des commissaires aux comptes, N°6 Octobre, p. 15-20.
- Bessire D., Cappelletti L. et Pigé B. coordonnateurs d'un ouvrage collectif (2010), Normes : Origines et Conséquences des Crises.
- Cappelletti L., Pigé B. et Zardet V., coordonnateurs d'un ouvrage collectif (2015), Dynamique normative : arbitrer et négocier la place de la norme dans l'organisation, Editions Management et société.
- DiMaggio P. et Powell W. (1983), the Iron-Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field, *American Sociological Review*, Vol 48 N°2, April, pp. 47-160.
- DiMaggio P. (1988), Interest and Agency in Institutional Theory, in L. Zucker Ed., Institutional Patterns and Organizations : Culture and Environments, Cambridge, MA Ballinger, pp. 3-21.
- DiMaggio P. et Powell W. (1991), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press.
- Djouimaa L. (2014), « Audit légal des sarl : agissons avant qu'il ne soit trop tard », *El Moudakik (L'auditeur)*, Chambre Nationale des commissaires aux comptes, N° 02 octobre, p. 39-42.
- Jensen M.C. et Meckling W.H. (1976), « Theory of The Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, October, pp.. 305-360.
- Meyer J.W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations : Formal Structure as Mythe and Ceromony », *American Journal of Sociology*, Vol 83, No 2, September.
- Necib (1987), L'entreprise publique Algérienne (socialisme et participation), OPU, 1987,
- Sadi et Mazouz, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, SNC Tome 1, 1993.