

LES DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES FACE A LA CONTINUTE D'EXPLOITATION DANS LE CONTEXTE ALGERIEN.

THE DILIGENCE OF THE STATUTORY AUDITOR FACING THE CONTINUITY OF OPERATION IN THE ALGERIAN CONTEXT.

BOUZIANE Mohammed ⁽¹⁾, BACHOUNDA Rafik ⁽²⁾

¹ Doctorant Université Abdelhamid Ibn Badis Mostaganem , mohammed.bouziane.etu@univ-mosta.dz

² Professeur Université Djillali Liabes de SBA , bachoundar@yahoo.fr

Information sur l'article

Reçu le :10/12/2021

Accepté le :28/02/2021

Publié le :21/03/2022

Mots clés:

Continuité d'exploitation

Commissaire aux comptes

Procédure d'alerte

Codes de classification

JEL:M,4,2 (le mode de codage

JEL est obligatoire

Résumé:

Tout le long de sa mission d'audit légal, le commissaire aux comptes doit rester vigilant sur tout élément susceptible de compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise à laquelle il a pour mission de certifier les comptes . Lorsqu'il identifie de tels éléments, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue par la loi. Le déclenchement de telle procédure peut altérer gravement les relations entre le commissaire aux comptes et son client, et peut également avoir des incidences sur les autres volets de sa mission, sur ses autres obligations et sur sa responsabilité.

Cet article a pour ambition de discuter des incidences de l'hypothèse comptable de la continuité d'exploitation sur les diligences du commissaire aux comptes dans l'entreprise à laquelle il a pour mission de certifier les comptes dans le contexte algérien.

Key words:

Continuity of exploitation

Auditor

Alert procedure

Abstract:

Throughout his mission of legal audit, the auditor must remain vigilant on any element likely to compromise the continuity of operation of the company for which he is responsible for certifying the accounts. When it identifies such elements, it implements the alert procedure provided for by law. The initiation of such a procedure may seriously alter the relationship between the auditor and his client, and may also have an impact on the other aspects of his mission, on his other obligations and on his liability.

This article aims to discuss the impact of the accounting assumption of business continuity on the due diligence of the auditor in the company whose mission it is to certify the accounts in the Algerian context.

Auteur correspondant: BOUZIANE Mohammed,

Email: mohammed.bouziane.etu@univ-mosta.dz

1 Introduction

Le principe de continuité d'exploitation est l'une des hypothèses comptables les plus importantes dans la préparation des états financiers. Lorsque cette hypothèse n'est plus vérifiée, de nombreuses conventions comptables perdent leur utilité.

Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse que l'entreprise est en situation de continuer et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, dans les circonstances de l'entreprise, il est admis qu'elle n'a ni l'intention ni l'obligation ou la nécessité de mettre fin à ses activités ou de réduire sensiblement leur étendue.

L'hypothèse de continuité établit que l'entreprise est en mesure d'honorer ses engagements dans le cours normal de ses activités. Si la continuité est menacée (par la volonté des propriétaires ou par nécessité), les états financiers seront préparés sur une base liquidative différente de celle résultant de l'application des conventions comptables de base.

Afin de satisfaire à leurs objectifs, les états financiers préparés sur la base de ce principe donnent lieu à une attention particulière par le commissaire aux comptes tout le long de sa mission, et dans la finalité de sa mission, il est dans l'obligation d'émettre un rapport spécial sur ce principe, toute en s'assurant du caractère « raisonnable » de cette assumption.

De ce fait, le commissaire aux comptes doit rester vigilant sur tout élément susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation, lorsqu'il identifié de tels éléments, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue par la loi, afin d'attirer l'attention des dirigeants à temps, sur la situation préoccupante de l'entreprise et dont l'objet sera à la fois, de provoquer une discussion interne et de proposer des solutions pour éviter la faillite.

Cependant, la continuité d'exploitation génère de lourdes conséquences sur les diligences et les responsabilités du commissaire aux comptes du fait que:

- D'une part, le commissaire aux comptes n'est ni infaillible, ni insensible aux pressions, ni irresponsable quant aux conséquences de ses actes,
- Et d'autre part, la formule légale est vague, et elle lui laisse un large pouvoir d'appréciation de la situation de l'entreprise. Cette tâche s'annonce complexe surtout dans les cas se situant à la limite ou à la frontière des situations claires et tranchées.

Cet article a pour ambition de discuter des diligences du commissaire aux comptes face à la continuité d'exploitation de l'entreprises à laquelle il a pour mission de certifier les comptes.

Problématique:

Eu égard de ce qui précède, la question ci-après est à poser:

Quelles sont les incidences de l'hypothèse comptable de la continuité d'exploitation sur les diligences du commissaire aux comptes dans l'entreprise dans laquelle il a pour mission de certifier les comptes dans le contexte algérien?

Notre travail s'articulera autour de quatre axes, en premier nous rappellerons le principe de continuité d'exploitation à travers les principaux textes du droit comptable international et algérien, ensuite nous verrons les conséquences de ce principe sur les missions d'audit des comptes annuels, en troisième lieu nous exposerons le rôle du commissaire aux comptes dans la prévention des défaillances des entreprises et enfin nous aborderons les incidences de la procédure d'alerte sur la mission, les obligations et la responsabilité du commissaire aux comptes.

2 Le principe de continuité d'exploitation à travers le droit comptable.

Toute la hiérarchie des textes qui fondent le droit comptable, rappelle que les comptes annuels ou les comptes consolidés sont établis normalement sur la base d'une hypothèse : les évaluations sont faites en supposant que l'entité va poursuivre son activité dans les limites de l'avenir prévisible. Si cette hypothèse n'était pas réaliste, alors il faudrait revoir les évaluations des éléments d'actif et de passif et décrire et justifier dans l'annexe les hypothèses retenues.

2.1 Le droit comptable international.

Le cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers adopté par l'International Accounting Standards Board, stipule au paragraphe 24 que :

« Les états financiers sont normalement préparés sur la base de la poursuite de l'activité de l'entité et qu'elle continuera ses opérations dans un avenir prévisible. Par conséquent, il est supposé que l'entité n'a ni l'intention ni l'obligation de liquider ses activités ou de les réduire de façon significative ; si une telle intention ou obligation existait, ces états financiers pourraient devoir être présentés sur d'autres bases et, si tel est le cas, la base utilisée devrait être publiée. »

Ce principe est repris dans l'International accounting standard (IAS1), sur la « présentation des états financiers » au paragraphe 23 :

« Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette appréciation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation, ce fait doit être indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation. »

2.2 Le droit comptable algérien.

L'hypothèse de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes annuels est reprise dans le droit comptable algérien. Ainsi, la loi n° 07-11, adopté en 2007 portant système comptable financier, précise à l'article 06 que « le système comptable financier comporte un cadre conceptuel de la comptabilité financière, des normes comptables et une nomenclature des comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus et notamment[...]le principe de continuité d'exploitation..... »

« S'il n'est pas fait mention des hypothèses retenues pour l'établissement des documents de synthèse, celles-ci sont supposées être les suivantes :

- Continuité de l'exploitation (sans réduction sensible du rythme et de l'étendue des activités) ;
- Permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre ;
- Indépendance des exercices. »(la loi n° 07-11, 2007).

Il est constaté que la hiérarchie des textes algériens, reprend systématiquement cette convention ou hypothèse selon laquelle l'entité ne sera pas en liquidation dans un avenir prévisible.

3 Le commissaire aux comptes face au principe de continuité d'exploitation

Afin de satisfaire à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base du principe de continuité d'exploitation, ce principe est garanti selon les normes professionnelles et les textes légaux par la mission du commissaire aux comptes désigné par l'entreprise.

Nous allons voir les obligations du commissaire aux comptes selon les normes internationales, et les textes légaux algériens puis les risques qui pèsent sur les commissaires aux comptes.

3.1 Les obligations du commissaire aux comptes au regard de la continuité d'exploitation selon les normes professionnelles.

Indépendamment de tout contexte de crise économique, l'appréciation de la continuité de l'exploitation par le commissaire aux comptes est obligatoire , dès lors que le référentiel comptable est bâti sur cette hypothèse.

3.1.1 La norme de l'international fédération of accountants ISA 570 et la norme algérienne NAA 570 .

Au niveau international, les normes d'audit qui donnent un cadre à la mission du commissaire aux comptes sont les normes IAS (international auditing standards) . Elles sont élaborées par

l'IAASB (international auditing and assurance standards board). Ces normes qui constituent le contexte d'expression de l'opinion et l'efficacité de la mission de commissariat aux comptes, ont pour objectif de permettre au commissaire aux comptes d'exprimer son opinion selon laquelle les états financiers ont été établis dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel d'audit international (Mansouria, 2016).

Ces normes ont fait l'objet de transposition en Algérie, de ce fait, et afin d'éviter toute redondance, nous allons exposer la norme algérienne NAA 570 qui traite les obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité d'exploitation dans l'établissement des états financiers.

Selon la norme algérienne NAA 570 (Ministère des finances, 2017) l'auditeur a l'obligation de :

- Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'apprécier la validité de l'hypothèse de continuité d'exploitation faite par la direction lors de l'établissement et de la présentation des états financiers ;
- Conclure quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Le commissaire aux comptes doit conclure, en exprimant une opinion sur l'existence ou l'absence d'un risque significatif. Si tel est le cas, il doit s'assurer que ce risque est correctement décrit dans les états financiers et en tirer toutes les conséquences dans son rapport.

3.1.2 La réglementation algérienne.

En Algérie, le législateur a édité des normes de rapports du commissaire aux comptes (Arrêté fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, 2013), la norme sur la continuité d'exploitation a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre, relatives au rôle du commissaire aux comptes au regard de la convention comptable de base de continuité d'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

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 d'exploitation pour l'établissement des comptes, telle que définie par les dispositions de l'article 6 de la loi n° 07-11, 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.

Ce principe est garanti par la mission du commissaire aux comptes désigné par l'entreprise, la loi oblige ce dernier à déclencher la procédure d'alerte. En effet, l'article n° 23 loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relatif aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé précise que le commissaire aux comptes a pour missions de 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

Titre de l'article: Les diligences du commissaire aux comptes face à la continuité d'exploitation dans le contexte algérien.

il a pu avoir connaissance, et d'établir un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

Le commissaire aux comptes, à l'occasion de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction s'il a identifié de tels éléments, a savoir :

- Il met en œuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation ;
- Il apprécie si les plans d'actions de la direction sont susceptibles de mettre fin à cette incertitude ;
- Il demande à la direction une déclaration écrite par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions.

Pour ce, le législateur algérien a dressé une liste en trois catégories constituant des indicateurs conduisant le commissaire aux comptes à s'interroger sur la continuité d'exploitation et notamment (arrêté fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, 2013) :

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.

En cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes s'assure qu'une information pertinente est donnée dans le rapport spécial exigé par la loi, afin d'attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur cette information.

Si la continuité d'exploitation est, selon l'opinion du commissaire aux comptes, définitivement compromise, il refuse de certifier des comptes qui ne seraient pas établis en valeur liquidative.

3.2 Procédures d'évaluation des risques de la non-continuité d'exploitation.

Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques de non-continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son 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 ;

Ou dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, le commissaire aux comptes doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité d'exploitation, et tout au long de sa mission légale, le commissaire aux comptes doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A partir des éléments probants recueillis, le commissaire aux comptes doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à 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.

Lorsque les faits et événements 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.

3.3 Le double risque et la double contrainte du commissaire aux comptes en cas de menaces sur la continuité d'exploitation.

Le commissaire aux comptes n'est ni infallible, ni insensible aux pressions, ni irresponsable quant aux conséquences de ses actes. De ce fait, sa tâche est complexe, surtout dans les cas se situant à la limite ou à la frontière des situations claires et tranchées.

3.3.1 Le double risque

Sauf quand la situation financière de l'entité est, sans discussion possible, très bonne ou très mauvaise, le commissaire aux comptes court un double risque (Alain, 2009):

- Déclarer défaillante une entité saine, ce qui s'apparente, en statistiques, au risque de 1ère espèce (rejeter à tort une hypothèse vraie) ;
- Déclarer viable une entité qui, en réalité, est sur le point de déposer son bilan ce qui s'apparente à un risque de 2ème espèce (accepter à tort une hypothèse fausse).

Dans le premier cas, le commissaire aux comptes refuse la certification des comptes s'ils ne sont pas en valeur liquidative alors que dans le second, il certifie des comptes qui auraient dû être établis en valeur liquidative mais ne le sont pas. Dans les deux cas, l'erreur peut être lourde de conséquences soit pour l'entité contrôlée, soit pour les tiers qui sont les utilisateurs des comptes annuels.

3.3.2 La double contrainte

Si le commissaire aux comptes déclare invalide l'hypothèse de poursuite de l'exploitation, il ne fait qu'aggraver les difficultés réelles de l'entité contrôlée (Alain, 2009), voire met en danger une entité en réalité saine. Nous sommes dans un domaine, celui de la confiance, où l'information, à elle seule, crée ou détruit de la valeur. Si le préjudice ainsi créé n'est pas justifié par la réalité de la situation (risque de 1ère espèce), le commissaire aux comptes peut être rendu responsable des conséquences de son appréciation de la situation. Il est ainsi découragé de donner l'alerte.

Si, inversement (Alain, 2009), il accepte l'hypothèse de poursuite de l'exploitation, il peut donner à une entité en difficulté une chance de redressement et agit bien évidemment normalement à l'égard d'une entité saine. Il a donc de bonnes raisons de toujours accepter cette hypothèse de poursuite de l'activité eu égard aux intérêts de son client et même des intérêts de certains tiers, les salariés et certains créanciers, qui, généralement, ont tout à perdre de la liquidation de cette entité. Mais si la poursuite de l'activité conduit à alourdir le passif et que le commissaire aux comptes a accepté de ne pas informer les lecteurs des comptes annuels de ces difficultés (risque de 2ème espèce), alors il risque de devenir responsable de ce passif.

On constate donc que le commissaire aux comptes prend un risque dans tous les cas et se trouve face à un dilemme (Alain, 2009). Cette situation est d'autant plus délicate que les pressions exercées sur lui peuvent être considérables. Comment porter sereinement la responsabilité de nombreux licenciements du fait de la publicité des difficultés de l'entreprise alors qu'il y a encore une lueur d'espoir ? Comment porter la responsabilité de la faillite de nombreux fournisseurs en dissimulant les difficultés de l'entreprise alors que la situation ne laisse pas d'espoir ? Comment trancher entre ces deux risques quand la situation est difficile sans être irrémédiablement compromise avec certitude ?

4 Le traitement préventif des défaillances.

Le commissaire aux comptes protège les tiers en certifiant la qualité des informations financières, ce qui suppose notamment que les tiers puissent accéder effectivement à cette information en temps et en heure (Alain, 2009). Or en Algérie, les assemblées d'actionnaires ont un délai de six mois après la clôture de l'exercice pour se réunir. En pratique, dans les petites et moyennes entreprises, elles se tiennent bien souvent le 30 juin pour des comptes clos le 31 décembre de l'année N-1. Puis, les sociétés ont encore un mois pour déposer leurs comptes, le rapport de gestion et le rapport du commissaire aux comptes au centre national de registre de commerce et les rendre ainsi accessibles au public. Dans la pratique, les retards sont nombreux et l'absence de dépôt est sanctionnée par une amende.

Nous voyons donc, que les informations financières publiées par les entreprises en Algérie ne sont disponibles que sept mois après la fin de l'exercice et que dans un nombre de cas non négligeable, elles ne sont pas disponibles du tout, le chef d'entreprise préférant prendre le risque de payer l'amende plutôt que de publier des informations défavorables. La défaillance d'une entreprise est un processus rapide qui ne peut être enrayé que s'il est traité très tôt. L'article 715 bis 11 du code de commerce stipule que le commissaire aux comptes peut demander des explications au président du conseil d'administration ou au directoire qui est tenu de répondre sur tous faits, de nature à compromettre la continuité d'exploitation, qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission.

A défaut de réponse ou si celle-ci n'est pas satisfaisante, le commissaire aux comptes invite le président ou le directoire à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés; le commissaire aux comptes est convoqué à cette séance.

En cas d'inobservation de ces dispositions ou si en dépit des décisions prises, il constate que la continuité d'exploitation demeure compromise, le commissaire aux comptes établit un rapport spécial qui est présenté à la plus prochaine assemblée générale ou en cas d'urgence à une assemblée générale extraordinaire qu'il convoque lui-même pour lui soumettre ses conclusions.

En outre, il révèle au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance.

4.1 La procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes.

Nous allons présenter les mécanismes d'alerte actionnés par le commissaire aux comptes et les incidences de ces mécanismes sur sa mission et ses autres obligations et responsabilités.

La procédure d'alerte comporte quatre phases que nous ne décrirons, sans entrer dans les détails.

Phase 1 : information du président du conseil d'administration.

Lorsque le commissaire aux comptes décèle des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il doit, avant toute autre action, avoir un entretien avec les dirigeants pour valider ses doutes, compléter son information et les informer des différentes étapes de la procédure.

Titre de l'article: Les diligences du commissaire aux comptes face à la continuité d'exploitation dans le contexte algérien.

Si les difficultés ou les risques sont confirmés, le commissaire aux comptes informe, par écrit, le président du conseil d'administration des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation et, il lui demande une réponse écrite sous quinzaine, décrivant les mesures de redressement prises ou envisagées.

En cas de réponse convaincante quant à la possibilité de redressement de la situation de l'entité, la procédure prend fin. Si, au contraire, la réponse montre que les difficultés risquent de s'accumuler ou s'il n'y a pas de réponse du tout, le commissaire aux comptes déclenche la phase 2.

Phase 2 : 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 évoqués.

Parallèlement, il doit informer l'autorité judiciaire compétente en commerce du déclenchement de la procédure.

Si le conseil d'administration prend des mesures de nature à rassurer le commissaire aux comptes, la procédure prend fin. A défaut ou en l'absence de convocation du conseil d'administration, la phase 3 est déclenchée.

Phase 3 : 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 » qui est adressé 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.

Il est à noter que la procédure qui était strictement interne jusqu'à la phase 2 incluse, peut connaître une certaine publicité avec la phase 3. En effet, les administrateurs, ainsi que toute personne appelée à assister aux réunions du conseil d'administration, sont tenus à la discrétion à l'égard des informations présentant un caractère confidentiel et données comme telles par le président du conseil d'administration.

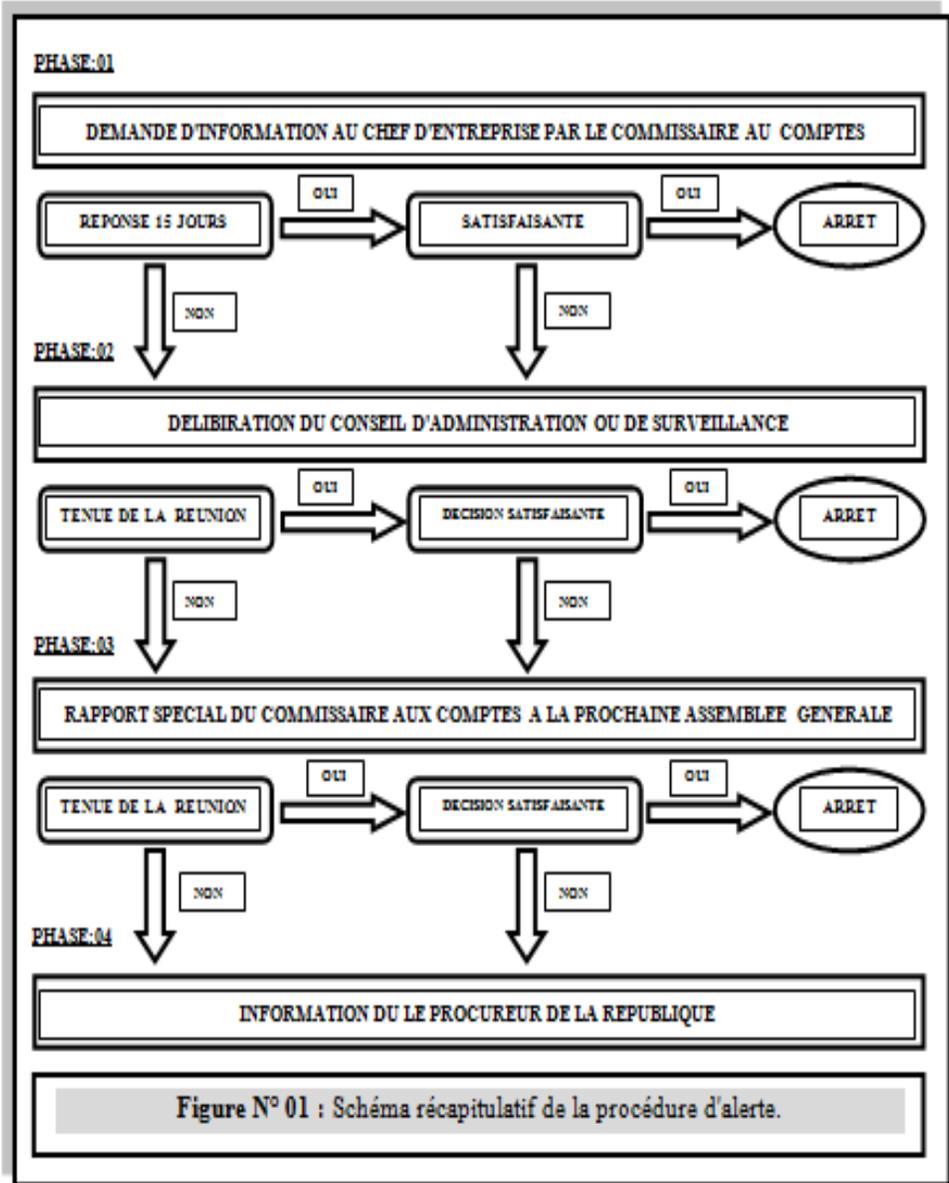
Phase 4 : information du procureur de la république.

Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes estime que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe le procureur de la république de ses démarches et lui en communique les résultats. (Code de commerce, modifié et complété, article 715 bis 13).

La procédure prend alors fin, du point de vue du commissaire aux comptes. Toutefois, si des faits nouveaux mettant en cause la continuité d'exploitation devaient apparaître, le

commissaire aux comptes déclencherait, s'il l'estime opportun, la phase 1 d'une nouvelle procédure d'alerte.

Figure N° 01 : Schéma récapitulatif de la procédure d'alerte.



Source: élaboré par le doctorant en fonction du code de commerce, modifié et complété, articles 715 bis 11, 715 bis 12 et 715 bis 13.

5 Les incidences de l'alerte sur la mission, les obligations et la responsabilité du commissaire aux comptes.

5.1 La déontologie du commissaire aux comptes

La déontologie est l'ensemble des règles qui régissent les rapports sociaux des membres d'une profession. La déontologie s'assortit de sanctions. Elle se distingue de la morale qui est l'ensemble des règles auxquelles nous devons nous conformer pour être admis dans une société donnée.

En Algérie, le décret exécutif n° 96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé a pour objet de fixer les règles d'éthique professionnelle applicables aux membres de l'ordre national des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

Plusieurs raisons justifient l'existence de ce code de déontologie, la diversité des situations ne permet pas d'envisager raisonnablement qu'un ensemble de normes, aussi complet soit-il, puisse répertorier par avance toutes dispositions que la pratique professionnelle devrait observer, il est important de fournir aux professionnels des principes et des valeurs leur permettant de guider leur pratique.

L'existence d'un code de déontologie témoigne d'un engagement de rigueur de la part des commissaires aux comptes et constitue un signal visible d'un niveau élevé. Il accroît la confiance du public dans l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le code de déontologie contient un énoncé de huit principes fondamentaux de comportement (décret exécutif n° 96-136, 1996). Nous citerons ceux d'entre eux en relation avec notre problématique à savoir :

- L'indépendance du commissaire aux comptes;
- Le secret professionnel;
- Non immixtion du commissaire aux comptes dans la gestion.

Le déclenchement de la procédure d'alerte peut altérer gravement les relations entre le commissaire aux comptes et son client et peut également avoir des incidences sur les autres volets de sa mission, sur ses autres obligations et sur sa responsabilité.

5.2 L'alerte et le renforcement de la permanence de la mission du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes dispose d'un pouvoir d'investigation permanent, en ce qui concerne sa mission générale. En conséquence, il peut opérer à toute époque toutes les

vérifications et contrôles qu'il juge opportuns. Il peut se faire communiquer toutes les pièces utiles à sa mission et obtenir des informations .près des tiers avec qui la société est en relation.

Ainsi, tout au long de sa mission, il doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Dans ce cas, la permanence de la mission n'est pas limitée à un contrôle à posteriori, elle donne donc au commissaire aux comptes les moyens de jouer un rôle préventif.

5.3 L'alerte et l'indépendance du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

Toutefois, un chef d'entreprise n'est pas toujours prêt à entendre l'annonce de graves difficultés. D'une part, il y a la crainte que la publicité faite à ces difficultés ne les aggrave. D'autre part, il peut avoir du mal à admettre un échec parfois vécu comme personnel. Enfin, nier la difficulté ou la sous-estimer peut être une façon de la surmonter.

Le souci d'éviter un conflit qui pourrait entraîner un non-renouvellement de son mandat, peut cependant limiter l'indépendance du commissaire aux comptes (Alain, 2009).

Afin de réduire le risque d'indépendance, le droit Algérien prévoit que la durée du mandat est obligatoirement de trois ans. Tout au moins pendant les premières années de ce mandat, il n'y a donc pas de menace de non-renouvellement.

5.4 L'alerte et le secret professionnel du commissaire aux comptes.

La nature de la mission exercée par le commissaire aux comptes lui permet l'accès à des informations jugées confidentielles, la raison pour laquelle le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel.

En effet, l'obligation du secret professionnel a été instaurée par le législateur algérien par les article 71 et 72 de la loi 10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux compte et comptable agréé, qui prévoit que les commissaires aux comptes sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 301 et 302 du code pénal, mais ils sont déliés du secret professionnel dans les cas prévus par la loi et notamment :

- La suite d'information ou d'instruction judiciaire ;
- En vertu de l'obligation de communication des documents prévue au profit de l'administration fiscale ;
- Par la volonté de leurs mandants ;
- Lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la commission de discipline et d'arbitrage.

Toutefois, le secret professionnel en matière du commissariat aux comptes revêt un caractère particulier, car d'une part, le commissaire aux comptes est tenu d'informer les actionnaires et d'autre part, il doit respecter le secret professionnel. C'est pour cela, que le commissaire aux comptes doit présenter un rapport limité aux renseignements qui permet d'une part, aux actionnaires de voter en toute connaissance de causes et d'autre part, de sauvegarder les renseignements confidentiels de la société qui pourront porter préjudice aux intérêts de la société.

De ce fait, les dirigeants de la société ne peuvent pas faire obstacle au déclenchement de la procédure d'alerte en invoquant le secret des affaires ou le secret professionnel auquel le commissaire aux comptes est tenu.

5.5 L'alerte et le principe de non immixtion du commissaire aux comptes dans la gestion.

Les commissaires aux comptes ne doivent pas s'immiscer dans la gestion de l'entité contrôlée (loi 01-2010, art. 23 et c.com, art 715 bis 4). Sont constitutifs d'une immixtion dans la gestion :

- L'accomplissement d'actes de gestion directs ou indirects commis en s'associant aux 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, prise dans son ensemble ou dans ses opérations particulières.

Le principe de non- immixtion comporte des exceptions édictées par le législateur lui-même. La loi demande au commissaire aux comptes d'apprécier les motifs, le contenu, le résultat de certains actes. Il s'agit notamment :

- Du caractère sincère de certaines opérations ;
- Du caractère délictueux de certains faits ;
- Du caractère normal de certaines conventions ;
- Des faits susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation et mesures propres à y remédier ;
- De la convocation de l'assemblée générale en cas de carence des dirigeants ;
- Du caractère vraisemblable et plausible des hypothèses et méthodes retenues pour l'établissement des documents d'information prévisionnels.

Ainsi, l'interdiction, si elle est impérative dans son principe, son application peut être plus délicate à l'occasion d'une procédure d'alerte. En effet, le commissaire aux comptes n'a plus seulement à vérifier le recensement (inventaire) et la valorisation des éléments du patrimoine, mais doit également apprécier les chances de succès de décisions de gestion.

Dans le dialogue avec les dirigeants, portant sur l'avenir de l'entreprise, il ne peut pas éviter de motiver ses doutes ou d'exprimer des préférences. Ce n'est certes pas une démarche de conseil mais la frontière entre, d'une part, le jugement porté sur l'opportunité et l'impact d'une décision et, d'autre part, le conseil est tenu. Cela appelle donc de la part du commissaire aux comptes une grande prudence.

5.6 L'alerte et la responsabilité du commissaire aux comptes.

Les commissaires aux comptes ne sont soumis qu'à une obligation de moyens, et non à une obligation de résultat. Leur mission laissant subsister un aléa, ils ne sont tenus que des diligences professionnelles, c'est-à-dire, de conformer leur activité, leur comportement, leurs efforts, à ceux du «bon professionnel» qui respecte scrupuleusement les dispositions légales et les normes professionnelles (loi 10-01, 2010).

La révélation des difficultés de l'entreprise par le rapport d'alerte du commissaire aux comptes peut causer un dommage à l'entreprise, comme nous l'avons vu. Toutefois, le législateur a prévu que sa responsabilité ne puisse être mise en cause sauf s'il y a faute prouvée, préjudice et un lien de causalité entre la faute et le préjudice.

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 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.

Inversement, si le commissaire aux comptes n'a pas déclenché la procédure d'alerte et que, de ce fait, des mesures de redressement ne sont pas prises en temps utile, sa responsabilité civile peut être aussi engagée que si le plaignant démontre l'existence d'une faute tel le non respect des normes d'audit alors qu'en cas d'obligation de résultat, il lui suffit de démontrer que le résultat promis n'a pas été atteint.

6 Conclusion

La procédure d'alerte actionnée par le commissaire aux comptes vise à tirer la sonnette d'alarme, pour réunir les volontés de toutes les parties intéressées afin d'éteindre le feu avant qu'il ne prenne des proportions qui rendraient sa maîtrise difficile. Elle est destinée à favoriser la détection précoce des problèmes en vue d'organiser rapidement et discrètement une résistance efficace.

Cependant, si la loi définit avec précision la procédure à suivre elle demeure muette sur les critères de déclenchement.

La mise en œuvre de la procédure d'alerte repose sur un diagnostic du commissaire aux comptes, mais le législateur n'a pas retenu un ensemble de critères précis lui permettant de mettre en œuvre la procédure d'alerte puisqu'il évoque, d'une manière assez générale, « tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation ». Bien que les textes utilisent le

Titre de l'article: Les diligences du commissaire aux comptes face à la continuité d'exploitation dans le contexte algérien.

singulier « tout fait », on estime que l'alerte doit être déclenchée s'il existe un ensemble convergent de faits significatifs suffisamment préoccupants.

En pratique, le commissaire aux comptes pourra s'attacher à toutes sortes d'éléments objectifs permettant de craindre une rupture dans la continuité de l'exploitation.

La formule légale est « vague » et laisse un large pouvoir d'appréciation au commissaire aux comptes, mais il doit s'assurer que les faits constatés ou allégués sont « réellement » graves et concordants, de manière à ne pas alerter inopinément les dirigeants.

La menace doit donc être précise et une défaillance à venir très probable. L'absence de précision du critère lui impose d'agir avec circonspection, car une mauvaise appréciation de la situation peut provoquer sa responsabilité civile, encore faut-il que ces faits soient relevés à l'occasion de sa mission. Le commissaire aux comptes devient « le juge de l'opportunité » des cas d'ouverture de l'alerte.

Finalement, la mission d'alerte telle que définie par le législateur algérien ne facilite pas un exercice crédible du contrôle légal. Le législateur devrait faire preuve de plus de clarté. Il conviendrait de préciser « la notion de fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation » de manière à ce que l'on établisse clairement, grâce à des critères aussi objectifs le seuil que l'on ne doit pas franchir pour prétendre au déclenchement de l'alerte.

Pour cela, l'alerte devra reposer uniquement sur des éléments certains, potentiels, mais toujours susceptibles d'affecter l'exploitation avec une probabilité suffisante. Une telle démarche aura le mérite d'aider les commissaires aux comptes dans leurs fonctions et permettre ainsi d'éviter les actions inopportunes. En effet, les suites de l'alerte sont parfois si importantes que son déclenchement gagnerait à être minutieusement clarifié, ce qui peut d'ailleurs être perçu comme un début de solutions aux difficultés d'exécution de la mission des commissaires aux comptes.

Références

- Alain, B. (2009, Juin). L'auditeur et la question de la continuité de l'exploitation en période de crise économique. Roumanie.
- Carole .L, « les vrais problèmes de l'audit », L'école de paris, séminaire du 7 juin 2002.
- Le cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers, adopté par (International Accounting Standards Board, 2001)
- Mansouria, Z. (2016, Septembre). L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA(International Standards on Auditing) Cas des commissaires aux comptes Algériens. Revue finance et marchés , Volume 3, Numéro 2, pp. 98-118.
- Norme IAS 1 relative à la présentation des états financiers, International accounting standard. (2004). IAS 1.
- Laloin°10-0129juin2010relativeauxprofessionsd'expert-comptable,decommissaireauxcomptesetdecomptableagrée,.
- L'arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.
- Le codedecommerce algérien.
- Le décret exécutif n° 96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- La loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.
- Decision du ministère des finances n° 23 du 15 mars 2017 portant normes algériennes d'audit.
- Décret exécutif n° 08-156. portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.