

Contribution de l'audit financier à la bonne gouvernance des entreprises

Yahia DJEKIDEL ^{1*}

Ahmed BOUDJELAL ²

Abdelkader BENBERTAL ³

1. Université d'Amar THELIDJI Laghouat, (Algérie), yahia.djekidel12@gmail.com

2. Université d'Amar THELIDJI Laghouat, (Algerie), boudjellal.ahmed@gmail.com

3. Université d'Amar THELIDJI Laghouat, (Algerie), a.benbertal@lagh-univ.dz

Soumis le: 01/03/2021

Accepté le: 24/05/2021

Publié le: 18/06/2021

Résumé:

En tant que mécanisme de gouvernance, l'audit externe a pour objectif principal de garantir la fiabilité de l'information financière produite et diffusée par l'entité et de prévenir les fraudes et les détournements susceptibles de nuire à cette entité en premier lieu. La qualité de l'audit est habituellement appréhendée par la compétence et l'indépendance. Afin d'assurer la transparence à l'information financière et de participer au bon fonctionnement de l'entité, cet article vise à étudier la contribution de l'audit financier à la bonne gouvernance afin de réduire l'asymétrie d'information entre les dirigeants d'une entité et ses actionnaires et entre les dirigeants et autres parties prenantes et de trouver ainsi un équilibre entre les différentes instances. Cette fonction ne peut être réalisée qu'avec un auditeur responsable, indépendant et techniquement compétent respectant les diligences d'audit et poursuivant une formation de qualité.

Mots-clés : Audit, Gouvernance, Théorie d'agence, Asymétrie d'information..

Classification JEL: M41 ; M42.

* : *Corresponding author.*

Contribution of financial audit to good corporate governance

Yahia DJEKIDEL ^{1*}

Ahmed BOUDJELAL ²

Abdelkader BENBERTAL ³

1. University Amar THELIDJI Laghouat, (Algeria), yahia.djekidel12@gmail.com

2. University Amar THELIDJI Laghouat, (Algeria), boudjellal.ahmed@gmail.com

3. University Amar THELIDJI Laghouat, (Algeria), a.benbertal@lagh-univ.dz

Received: 01/03/2021

Accepted: 2021-05-24

Published: 18/06/2021

Abstract:

As a governance mechanism, the main objective of the external audit is to ensure the reliability of the financial information produced and disseminated by the entity and to prevent fraud and embezzlement that could harm that entity in the first place. The quality of the audit is usually understood by competence and independence. In order to ensure transparency in financial information and participate in the proper functioning of the entity, this article aims to study the contribution of financial auditing to good governance in order to reduce the information asymmetry between managers. of an entity and its shareholders and between managers and other stakeholders and thus to find a balance between the various bodies. This function can only be performed with a responsible, independent and technically competent auditor who complies with audit procedures and pursues quality training.

Keywords : Audit, Governance, Agency theory, Information asymmetry.

JEL classification codes : M41 ; M42

* : *Corresponding author.*

Introduction

Dans nos jours-ci, il est difficile de nier le rôle considérable joué par l'information financière dans le processus d'allocation de ressources, et par conséquent dans le fonctionnement de nos sociétés. Lors des AGO, les entreprises présentent systématiquement le bilan et le comptes de résultat aux actionnaires. Quant aux banques l'information financière est toujours analysée et étudiés à partir des états financiers avant d'accorder un crédit aux entreprises. Enfin le montant de l'IBS est calculé à partir des états financiers. Donc l'information financière joue un rôle primordial dans le processus décisionnel. Cette information ne peut jouer pleinement son rôle que si elle bénéficie de la totale confiance de ses utilisateurs. Cette confiance est acquise grâce à un travail de contrôle confié à un tiers indépendant et techniquement compétent, l'auditeur qui dispose d'un rôle économique et social en tant que garant de l'information financière communiquée par l'entité aux tiers dont sa mission de certification édictée par la loi s'assimile entièrement à une mission d'audit financier. L'audit qui est une expertise professionnelle menée par un agent compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée d'une situation en comparaison avec un référentiel préétabli, s'insère dans la relation d'agence autour de l'entreprise en tant que processus de contrôle des comptes établis par l'entreprise pour lever l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les autres intervenants. Nous attendons par l'audit par rapport à d'autres activités voisines, est ce que l'on appelle un audit « externe légal », c'est-à-dire un contrôle obligatoire des états financiers par une personne indépendante orienté vers l'environnement. L'audit financier est donc une obligation légale à laquelle de nombreuses entités doivent se soumettre par la nomination d'un commissaire aux comptes investi d'une mission générale et permanente de vérification comptable et de contrôle du fonctionnement de nombreuses entités, le rôle de ce professionnel est principalement d'assurer une fiabilité et une sincérité des comptes publiés. Il constitue donc un maillon essentiel de la chaîne de création de confiance et un garant de l'information financière qui doit lier les entreprises à leurs actionnaires, à leurs clients et fournisseurs, mais également aux investisseurs et aux pouvoirs publics.

De ce fait, la problématique de cette recherche se résume dans la question suivante : Comment l'audit financier peut contribuer à la gouvernance d'entreprise ?

En effet, les actionnaires et autres parties prenantes sont dans une situation d'asymétrie d'informations. Face à cette asymétrie, source de conflits et dont sont victimes les actionnaires, les investisseurs, les salariés et les autres parties prenantes. En plus, sa contribution à réduire l'asymétrie d'information, l'audit financier concourt également à la résolution des problèmes liés à la fiabilité de l'information produite et présentée par l'entité en assumant une fonction de garantie.

Afin de mieux cerner la problématique suscitée, nous nous sommes basés sur les hypothèses suivantes :

H1 : l'audit financier peut contribuer à la réduction des comportements opportunistes des dirigeants.

H2 : l'audit financier qui est indispensable pour réduire l'asymétrie d'information a un impact sur les déséquilibres des pouvoirs au sein de l'entité.

H3 : la formation doit être obligatoire et continue pour tous les auditeurs désirant fournir une prestation d'audit de qualité.

1 - L'audit légal : une activité de contrôle imposée par loi

L'audit financier correspond soit à une mission légale, comme celle du commissaire aux comptes, visant à certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers individuels ou consolidés. Ses modalités d'intervention, sa finalité et sa périodicité sont déterminés par des critères légaux ou réglementaires, soit à une mission contractuelle confiée à un professionnel comptable disposant parfois d'un monopole comme un expert-comptable. Les modalités d'intervention sont déterminées par le professionnel avec le client, en fonction de ses besoins. L'établissement des états financiers est un des moyens principaux du contrôle de l'activité des dirigeants. Mais ce moyen soit efficace, encore faut-il que les informations comptables produites soient fiables. L'audit légal répond à cette exigence de fiabilité (POCHET, 1998, p. 85). L'audit peut être défini comme un examen professionnel d'informations et de processus en vue d'exprimer une opinion responsable et indépendante par référence à des critères de qualité ou/et des normes.

Quant à la qualité de l'audit, nous considérons qu'elle est fonction de la plus ou moins grande probabilité qu'un auditeur, d'une part découvre les fraudes et irrégularités dans les états financiers audités, d'autre part les relèvements. Le terme contrôle est fréquemment associé à celui de l'audit ; la différence entre les deux concepts est que l'audit implique de procéder à différents contrôles. On dit souvent que l'audit est le contrôle des contrôles. L'audit intervient pour s'assurer de l'efficacité du système de contrôle interne en fonction des risques. Le contrôle se présente donc comme un outil d'audit, néanmoins ce dernier comprend une opinion qui est le résultat des contrôlés (YOUNBI NJOSSI Charles, 2011). La loi a institué un contrôle légal de caractère permanent par un ou plusieurs commissaires aux comptes afin de vérifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes (PIGET, 2001, p. 126). Ces derniers qui peuvent être une personne physique ou personne morale sont des professionnels investis d'une mission légale de certification des comptes en conformité aux dispositions en vigueur légales et réglementaires. Ils interviennent obligatoirement et de façon systématique dans les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée (Sarl), si elles dépassent le chiffre d'affaires de 10 000 000 DA (Article12, 2005), les établissements à caractère industriel et commercial « EPIC », et les associations de la société civile (Décret-exécutif n°01-351, 2001). Le statut légal de la profession d'audit financier en Algérie comme en France réside dans le fait que la mission qui est exclusivement assurée par le commissaire aux comptes, est régie par des textes législatifs et a un caractère obligatoire et annuel (Article22, 2010, p. 6). L'opinion de l'auditeur intéresse tous les publics, dans tous les pays. Cependant la dimension universelle de l'audit ne doit pas faire oublier l'influence de l'environnement politique, juridique et social, c'est-à-dire les spécificités nationales des pays dans lesquels cette activité est exercée, comme le cas des pays anglo-saxon ou l'auditeur légal rend compte uniquement aux actionnaires.

2 – Les objectifs de l'audit financier

L'information financière étant de plus en plus répandue, il se pose le problème de la fiabilité des comptes. Dans un souci d'assurer aux divers destinataires de l'information un maximum de sécurité, l'avis sur les comptes présentés s'avère indispensable. Les utilisateurs ne sont autres que tous les utilisateurs potentiels de la comptabilité : les créanciers sociaux et les associés.

Ce contrôle constitue une garantie pour eux dans la mesure où il leur assure la fiabilité des informations qui leur sont présentés. Le commissariat aux comptes qui est une mission encadrée par les textes légaux constitue alors en l'examen indépendant et compétent des états financiers en vue de donner une opinion motivée sur leur régularité et leur sincérité. En d'autres termes, c'est un examen qui a pour finalité de vérifier que les règles et principes qui président à l'élaboration des états financiers sont respectés et que ceux-ci présentent une image fidèle du patrimoine, et du résultat de l'entreprise. Rappelons que ce contrôle est aussi effectué dans un souci de protection du patrimoine de la société même si l'objectif primordial n'est pas la détection des fraudes, c'est ainsi que dans le cadre de la mission de contrôle légal, l'auditeur a pour objectif de s'assurer que les procédures existantes limitent les risques d'erreur et de fraudes et produisent une information financière et comptable reflétant l'image fidèle. Ainsi, l'objectif primordial attendu de l'audit légal est la « certification » des états financiers, c'est-à-dire la reconnaissance de leur « régularité » et de leur « sincérité » afin de fournir une « image fidèle » des opérations de l'exercice écoulé et de la situation financière à de l'exercice.

- **La régularité** est la conformité aux différentes dispositions législatives et réglementaires générales et notamment celles appropriés à la comptabilité (BERBICHE, 2011, p. 6).
- **La sincérité** est l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité (Calvi-REVEYRON, 2010).
- **L'image fidèle** qui n'est que la traduction de l'expression anglo-saxonne « true and fair view ». Il n'y a pas de définition officielle de ce concept, Il correspond à l'idée que les comptes doivent présenter de façon complète et objective la situation et les résultats de l'entreprise.

L'atteinte de ces objectifs nécessite le respect de la démarche de l'audit et la mise en œuvre des procédures d'audit qui reposent principalement sur l'identification et l'évaluation des risques de nature à engendrer des anomalies significatives pouvant altérer l'appréciation du résultat de la situation financière ou de la présentation des états financiers. Elle débouche sur la rédaction d'un rapport dans lequel l'auditeur exprime son opinion sur la qualité des informations fournies.

Ce rapport doit préciser le référentiel comptable utilisé ou indiquer la note annexe aux états financiers donnant cette information

3 – L'auditeur et la responsabilité

La responsabilité de l'auditeur est grande et son obligation de moyens l'oblige à mettre en œuvre des outils adaptés pour atteindre une qualité d'audit suffisante. L'exercice de la fonction d'auditeur est donc une source de lourdes responsabilités, il peut donc confronter à un risque de responsabilité civile, pénale et disciplinaire. Il est responsable civilement tant à l'égard de la société que des tiers, des fautes et des négligences qu'il aurait commises dans l'exercice de ses fonctions. Il est aussi responsable pénalement des infractions spécifiques à l'exercice de sa fonction prévues par la loi : violation du secret professionnel, violation des incompatibilités professionnelles, défaut d'information sur la

participation...). Le contrôle légal est une obligation de moyens et non de résultats (Article 23, 2010). Ce principe admis dans tous les pays, résulte du fait que les comptes sont la synthèse de milliers d'opérations comptables et financières, impossible à contrôler une à une c'est-à-dire que l'auditeur ne peut tout vérifier et donc ne peut encourir une obligation de résultat. Ce principe signifie aussi que l'auditeur n'est tenu que des diligences professionnelles, c'est-à-dire de conformer ses comportements à ceux d'un bon professionnel qui respecte les dispositions législatives et réglementaires. Il a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes. Son travail n'est pas systématique par ce qu'il est impossible de vérifier toutes les opérations effectuées par l'entité, ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités que les comptes pourraient contenir. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes sont exempts d'anomalies significatives, c'est pour cette raison qu'il met au point une série de contrôles fondés sur des sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, dans différents domaines d'investigation définies par les normes internationales d'audit (ISA) ou les normes Algériennes d'audit (NAA).

En cas de délégation, le commissaire aux comptes conserve la responsabilité des travaux accomplis, il doit ainsi assurer la supervision nécessaire, maîtriser le déroulement de la mission et avoir une connaissance suffisante de l'entreprise contrôlée. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu une information indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit communiquer ces faits sans délai aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Il en fait mention dans son rapport intérimaire, de même que les déficiences significatives du contrôle interne. L'article 59 de la loi 10-01 relative à la profession comptable stipule que : « le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats ». L'article 61 de la même loi dispose qu' 'il n'est pas 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 prochaine, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le procureur de la république près du tribunal compétent. Cela veut dire que la charge de la preuve incombe à l'auditeur. La mission d'audit est de vérifier préalablement les états financiers établis par les dirigeants et de rassurer les actionnaires quant à la fiabilité de l'information financière produite par l'entité, il est donc nécessaire pour l'auditeur de faire preuve non seulement de sa compétence qui est reconnue mais également de son indépendance afin d'éviter les soupçons d'être l'allié des dirigeants et émettre enfin une opinion responsable pouvant servir l'intérêt général.

4 – L'auditeur et les normes d'audit

L'audit est régi par des normes ayant trait aux qualités requises de l'auditeur à l'exécution de sa mission et à la préparation de ses rapports (ENNOURI, 2008, p. 17). Il peut s'agir de normes internationales d'audit comme il peut s'agir de normes Algériennes d'audit (NAA).

Créé depuis 1996, le conseil national de la comptabilité constitue un organe de normalisation comptable et a joué un rôle primordial dans la mise en place d'un

référentiel comptable de qualité, le système comptable financier inspiré de normes IAS/IFRS, destiné à servir les besoins de l'ensemble des opérateurs économiques opérant sur le territoire national. Ce conseil a aussi contribué à l'installation d'un système d'audit moderne et fiable inspiré des normes (ISA) émises par l'IFAC, algérianisant certaines dispositions tout en gardant l'essentiel pour garder leur ancrage à l'international. L'Algérie est comme le reste des pays du monde, a adopté les normes internationales d'audit « ISA » qui sont conséquence de la déclaration internationale du NEPAD qui fut signé le 08/07/2002 au nom de l'Algérie par le président de la république et les chefs d'états Africains. Elle affirme solennellement en son article 62 dans le chapitre réservé à la « Gouvernance économique et des entreprises » adopter 08 codes dont ceux des « normes internationales d'audit » et des « normes internationales de comptabilité » du fait que ces normes représentent des instruments fondamentaux acceptés à l'échelle internationale. L'année 2016 constitue de ce fait un tournant majeur puisqu'elle connaît la naissance des quatre premières normes d'audit en Algérie, appelées « Normes Algériennes d'audit (NAA) ».

Depuis, 16 normes ont été établies, les dernières en date du 24/09/2018 (Décision N°77, 2018), la norme 230 portant « documentation des travaux, la norme 501 relative aux « éléments probants-caractéristiques spécifiques », la norme 530 concerne « sondages en audit » et enfin, la norme 540 dédiée à « l'audit des estimations comptables, y compris estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant ».

Ces normes ont été publiées sous forme de décisions du ministère des finances et forment avec les normes de rapport du commissaire aux comptes, parues en 2013, le premier jalon d'un processus de mise en place progressive du « Référentiel national d'audit financier ». Les normes d'audit constituent une obligation légale que l'auditeur légal ou contractuel doit servir de référentiel afin de garantir à la mission d'audit toutes les qualités requises et fournir ainsi une opinion de qualité sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Cette opinion professionnelle ne peut être obtenue qu'après la mise en œuvre de diligences dont la pratique est standardisée au plan international par l'IAASB selon des normes dont les multiples modifications et la pratique au fil du temps ont fini par asseoir la crédibilité et l'efficacité. Ces normes constituent la référence principale de tout travail d'audit et sont décrites dans le manuel d'audit de l'IAASB.

5 – L'auditeur et l'obligation de formation continue

L'utilisation des normes Algériennes d'audit (NAA) devait être obligatoire à toutes les missions d'audit et ce, afin d'unifier la pratique d'audit et d'harmoniser la qualité d'audit légal en Algérie. Pour cela, un vaste programme de formation sur les NAA fut entrepris en direction des professionnels par le conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes à travers le territoire national mais cela est insuffisant, il faut élaborer et mettre en œuvre un plan de formation professionnelle continue obligatoire et de mise à niveau de l'ensemble des membres de la profession afin de changer l'état d'esprit des professionnels cloisonnée dans les notions d'audit des années soixante-dix et leur permettre aussi de bien appréhender les nouvelles normes d'audit. Les actions de formation qui doivent être suivies par les commissaires aux comptes possédant des connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de la mission, vont assurer

la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à la certification des comptes et à l'exercice de leur mission.

Dans ce contexte, les pouvoirs publics ont un rôle à jouer dans ce domaine de la formation qui consiste à renforcer la qualité de l'enseignement supérieur qui est devenue de plus en plus une exigence accrue de la part des responsables du secteur économique en mettant l'accent sur la compétence des enseignants qui nous a manqué ces derniers jours. L'obligation de formation continue peut constituer un moyen de développement de la communication, un vecteur de transmission de savoir, mais également un moyen qui permet à la profession comptable, en particulier la profession d'audit de pouvoir répondre aux attentes de la transparence. Donc, l'obligation de formation est une condition fondamentale pour l'évolution de la profession qui permet aux professionnels de l'audit de s'imposer par leur savoir et savoir-faire et concurrencer les cabinets internationaux. Elle constitue donc un élément crucial de la déontologie et de l'éthique du professionnel comptable. Ancrer une telle obligation dans nos textes constituerait, sans le moindre doute une avance sans considérable dans le développement de la profession.

4 - L'audit légal en tant que mécanisme de gouvernance d'entreprise

Suivant la norme d'audit ISA 260 le terme « gouvernement d'entreprise » est celui utilisé pour décrire le rôle ayant la responsabilité de superviser, de contrôler et de définir les stratégies de l'entité. Donc, nous pouvons définir le gouvernement d'entreprise est l'ensemble de règles ou de mesures qui visent principalement le bon fonctionnement, la surveillance et le contrôle d'une entreprise. Le gouvernement ou la gouvernance d'entreprise comprend les relations entre les divers acteurs de l'entreprise. L'audit apparaît comme un agent mandaté par les propriétaires pour remplir particulièrement un rôle de certification des états financiers publiés par les entités économiques. Il a un rôle de réduire l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires. Cette réduction de l'asymétrie d'information s'effectue à travers la certification des comptes ou une opinion jointe aux états financiers à destination essentiellement les actionnaires.

4-1 L'audit financier : une garantie les actionnaires

La comptabilité ne joue pleinement son rôle que si elle bénéficie de la totale confiance de ses utilisateurs, que si elle bénéficie d'un minimum de crédibilité. Or, il y'a une grande asymétrie d'information entre les actionnaires et les dirigeants. Les actionnaires qui délèguent aux dirigeants la responsabilité de gérer l'entité, de maximiser sa valeur et aussi d'élaborer l'information comptable et financière correspondante. Ces derniers peuvent dissimuler la véritable situation de l'entité.

En effet l'existence d'asymétrie informationnelle constitue un frein au développement des entités car en l'absence d'information fiable et transparente, les investisseurs ne sont pas incités à souscrire à des émissions des titres ou à acquérir des titres sur le marché secondaire. Au contraire, lorsqu'il existe une incitation réglementaire de publier de l'information, l'investisseur est prédisposé à acheter des titres de capital ou titres de créances. A ce propos, la non-communication par une entité peut être perçue comme un manque de transparence et, donc, la souscription comme un acte trop risqué. Donc, l'audit se présente comme une panacée à l'asymétrie d'information, il est légitime

comme un acteur de la gouvernance car il crée de la confiance et la qualité de l'audit paraît constituer un élément clé.

Les actionnaires mandatent l'auditeur pour vérifier les informations produites par le système d'information comptable mis en place par les dirigeants. Les dirigeants en charge de l'établissement des comptes disposent d'une certaine latitude discrétionnaire dans le choix des options comptables et bénéficient d'une information privilégiée qui implique qu'ils peuvent être tentés d'adopter un comportement opportuniste et de privilégier leurs intérêts personnels. Dans ce cas, les actionnaires exigent la mise en place de certains mécanismes de gouvernance, tel que l'audit externe, pour réduire le pouvoir discrétionnaire et le comportement opportuniste des dirigeants. Ainsi, l'audit se donne pour mission de renforcer la gouvernance des entreprises et la responsabilité managériale des dirigeants, en garantissant la fiabilité de l'information comptable et financière produite et communiquée par l'entité. Cette garantie ne serait possible que si les données et les informations comptables et financières obéissent à la condition de la vérifiabilité. Dans le contexte Algérien, et afin d'éviter toute situation de conflit d'intérêt et d'effacer tout doute sur les informations fournies aux actionnaires, le législateur Algérien a confié le droit de contrôle à une personne indépendante compétente, le CAC dont sa désignation est régie par le décret exécutif n°11-32 du 27/01/2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes. Ce présent décret a pour objet de fixer les modalités de désignation des commissaires aux comptes sur la base d'un cahier de charges, formalisé et normalisé par la chambre nationale des commissaires aux comptes et la commission de normalisation du conseil national de la comptabilité (Article 03, 2011). Conformément aux articles 600 et 609 du code de commerce (HOCINE, 2011, p. 325), la désignation du ou des premiers commissaires aux comptes, lors de la constitution de la société est dispensée de la procédure prévue par le présent décret. L'avis de l'auditeur permet aux actionnaires de voter l'approbation des comptes, ou leur rejet, et d'une manière générale de se fier aux informations communiquées par les dirigeants.

L'article 678 du code de commerce stipule entre autres que le commissaire aux comptes a pour mission de contrôler la régularité, la sincérité des inventaires et de certifier les bilans ainsi que les informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration.

Cette certification de la régularité et de la sincérité des informations confère une certaine authenticité qui sécurise les actionnaires du fait que les auditeurs légaux sont nommés et rémunérés par eux afin d'agir à leur nom et dans leur intérêt et de remplir ainsi une mission d'intérêt général (Robert OBERT, 2009, p. 523), car il s'agit de veiller à la protection du patrimoine de l'entreprise, en évitant tout abus de gestion de la part de dirigeants sociaux. En conséquence, les destinataires de l'audit sont d'abord les actionnaires, d'ailleurs notre nouveau système comptable financier est conçu pour les actionnaires (Loi N°07, 2007). C'est pourquoi cette mission est fortement encadrée par les lois et les personnes qui sont censés l'exercer, et qui doivent obéir à un certain nombre de principes de comportement dont l'indépendance et la compétence. Les auditeurs ont donc pour mission permanente de vérifier les valeurs et les documents comptables et de contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur et vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le

rapport de gestion et dans les documents adressés aux membres de la personne morale sur la situation financière, sur le contrôle interne et sur les comptes annuels de celle-ci.

Les auditeurs sont des gardiens de la constitution sociale, ils doivent s'assurer du respect de l'égalité entre les actionnaires afin de protéger les actionnaires minoritaires des abus de ceux majoritaires. En plus, ils sont également chargés de surveiller les conventions conclues entre la société et ses dirigeants car ces conventions peuvent contenir des risques favorisant directement ou indirectement les dirigeants au détriment de la société et donc des droits pécuniaires des associés. Ces vérifications doivent exclure toute immixtion dans la gestion. Elles ont pour finalité la certification des comptes. Dans ce cadre, une récente réforme en juin 2013, a mis la formulation du rapport d'audit en conformité avec les normes d'audit internationales (Arrêté N°30, 2014). Ce rapport est pour les parties prenantes un instrument privilégié de contrôle des actions des dirigeants et constitue un signal comment l'auditeur a accompli sa mission et quelles sont les conclusions quant à la fiabilité de l'information produite et communiquée par l'entité. Il permet également au dirigeant de montrer à l'actionnaire la qualité de son travail et son honnêteté.

4 – 2 l'audit financier : une garantie pour les autres parties prenantes

La mission de l'auditeur est gouvernée par l'intérêt général. Par sa portée de garant du respect des règles de l'état de droit, cette mission dépasse largement la prestation fournie à l'entité qu'il contrôle. Elle est utile pour toutes les parties prenantes et à la société dans sa totalité (consommateurs, état...). En garantissant la fiabilité de l'information communiquée par l'entité aux différentes parties prenantes (investisseurs potentiels, actionnaires, analyses, ...etc.), l'auditeur génère de la confiance dans les relations marchandes et non marchandes et par conséquent dans toute l'économie. Pour les autres parties prenantes, tels que les salariés, clients et fournisseurs peuvent s'appuyer sur les conclusions du rapport du commissaire aux comptes pour être certain de la qualité de l'information diffusée et pour se faire une idée du caractère pérenne ou non d'une entreprise pour laquelle ils travaillent ou avec laquelle souhaitent travailler.

Pour les banques, les auditeurs à un rôle de sécurité indéniable et incontournable. Dans le cas où l'entité demande un emprunt, la certification des comptes sans réserve constitue pour la banque une condition indispensable à l'octroi et au maintien des sommes prêtées et mises à la disposition de l'entité. C'est pourquoi lorsqu'un auditeur est amené à se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'entité ayant souscrit des emprunts bancaires, il doit être particulièrement vigilant sur les travaux qu'il mène et sur les conclusions auxquelles il aboutit par ce qu'il œuvre au service de l'ensemble des parties prenantes, il est l'un des gardiens vigilants de la confiance dans une économie ouverte.

Sa signature certifie que les comptes sont bien le reflet de la réalité de l'entité qui est un nœud de contrats entre les différentes parties prenantes qui ont des intérêts divergents et se retrouvent dans une relation d'asymétrie d'information avec elle.

6 –L'audit et le contrôle interne

La gouvernance d'entreprise a connu ces derniers temps des développements de grande ampleur, tant dans le milieu académique que dans le milieu professionnel de l'entreprise et de l'audit. A la suite de nombreux scandales qui ont agités les milieux économiques dans la plupart des pays développés.

Un débat s'est ouvert concernant la prise de contrôle, la rémunération des dirigeants, la responsabilité des dirigeants et des administrateurs, la composition et le rôle du conseil d'administration, l'information et le rôle des actionnaires, le rôle du comité d'audit, d'audit interne et d'audit externe. Tous ces aspects relèvent d'un même champ d'investigation, la corporate governance, traduit la gouvernance de l'entreprise. Elle vise à assurer l'équilibre des pouvoirs au sein de l'organisation afin d'éviter les dérives personnelles et les malversations les plus graves, celles qui procèdent au sommet de la hiérarchie. C'est pourquoi, la notion de gouvernance d'entreprise s'articule autour des piliers suivants : le conseil d'administration, l'audit externe, le management, le comité d'audit et l'audit interne. La gouvernance d'entreprise suppose une éthique et la pratique de la transparence. Les académiciens et les chercheurs dans le domaine de la gouvernance estiment que les scandales financiers anciens et récents étaient dus à l'inefficacité du système de contrôle interne. Les législateurs des pays développés tels que les Etats-Unis et la France ont fait une loi qui impose de nouvelles obligations en matière de contrôle interne. Aux Etats-Unis, c'est la loi SOX de juillet 2002 et en France, c'est la loi sur la sécurité financière d'août 2003. Ces deux ont pour objectif principal de favoriser la transparence qui permettrait aux actionnaires d'être mieux informés sur les procédures de contrôle interne et les méthodes de travail ainsi que la répartition des pouvoirs des organes dirigeants qui conduisent aux décisions prises par ces derniers. Dans ce cadre, le président du conseil d'administration ou de conseil de surveillance sont tenus de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que les procédures de contrôle interne mises en place par l'entité du fait que ces deux lois font du contrôle interne un enjeu majeur de la gouvernance de l'entreprise. Le rapport du président du conseil n'a pas à faire l'objet d'une approbation par l'assemblée générale. Le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général, ses observations sur le rapport du président pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. L'article 404 de la loi SOX exige que chaque rapport annuel contienne un rapport sur le contrôle interne qui:

- confirme que la direction est responsable de la mise en place et la gestion d'une structure de contrôle interne adéquate et de procédures pour la communication financière,
- contienne une évaluation de l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de communication financière, à la date de clôture des comptes.

Quant aux auditeurs externes, ils doivent faire une attestation, dans leur rapport, sur l'évaluation du contrôle interne réalisé par la direction générale. Le rapport du président et le rapport du commissaire sur ce rapport sont tous les deux déposés au greffe du tribunal de commerce. Le rapport du commissaire est indépendant des recommandations pour

améliorer le contrôle interne. Il est également distinct du rapport général sur les comptes annuels et du rapport sur les comptes consolidés mais il est communiqué selon les mêmes modalités, et il est daté au plus tard du même jour que le rapport général auquel il est joint. La compagnie des commissaires aux comptes (CNCC) France a précisé que dans les cas où le rapport du commissaire aux comptes serait inclus dans un document de référence ou dans un prospectus, il convient que le rapport du président y soit joint ou, au minimum, que l'émetteur précise l'endroit où ce document est mis à disposition. Un rapport spécifique, incluant le contrôle interne dans les filiales, est émis pour les sociétés établissant des comptes consolidés. L'auditeur met en œuvre les diligences lui permettant de s'assurer que les informations et les déclarations contenues dans le rapport du président, portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, sont présentées de manière sincère. Tel est le cas lorsque de telles informations et déclarations, corroborées par ses propres travaux, apparaissent à l'auditeur, pertinentes et non susceptibles d'être mal interprétées. Au contraire, si l'auditeur relève des informations ou des déclarations dans le rapport du président qui ne sont pas corroborées par ses propres constatations, il formule les observations qu'il estime nécessaires. Dans le cas où le rapport du président comporterait une appréciation sur l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, l'auditeur examine l'appréciation ainsi portée.

Il pourra décrire dans son rapport la nature des tests particuliers qu'il a mis en œuvre pour contrôler les appréciations du président. Si le président rend compte de l'adéquation et de l'efficacité des procédures de contrôle interne, l'auditeur précise, dans le paragraphe descriptif de ses diligences, que celles-ci ont également consisté à examiner l'appréciation ainsi portée, et notamment à considérer la pertinence du processus d'évaluation mis en place et des tests réalisés.

Conclusion

L'objectif de l'audit est de veiller à la protection du patrimoine de l'entreprise, en évitant tout abus de gestion de la part de dirigeants sociaux, c'est-à-dire une mission qui contribue à la réduction des conflits d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants et qui atteste la bonne gouvernance de l'entité ainsi que la régularité de sa gestion. C'est pourquoi cette mission est fortement encadrée par la loi et les personnes qui sont censées l'exercer, et qui doivent obéir à un certain nombre de principes de comportement dont l'indépendance et la compétence.

La mission d'audit obéit aux normes d'audit, et l'auditeur est un garant de l'information financière et un créateur de la confiance dans toute l'économie et la société en général, comme s'il s'agissait d'un contrôle « par procuration », les actionnaires, le banquier, les clients, les fournisseurs et toute tierce personne intéressée, se trouvent plus confiant et plus rassurés devant des états financiers authentifiés par ce professionnel libéral qui exprime une conviction fondée sur ses diligences et sa haute technicité d'auditeur. Grâce à sa mission permanente, il devient le protecteur titulaire de l'entreprise. C'est ainsi qu'il est un des éléments fondamentaux du développement durable de nos économies. In fine, le recours à un auditeur externe, indépendant et techniquement compétent représente l'un des mécanismes de la gouvernance de l'entreprise qui permet

de discipliner les dirigeants à travers les différentes missions qu'il peut exercer dans les entités soumises à son contrôle. Ces missions sont au service de l'intérêt général exigé par la loi, c'est-à-dire une obligation qui rapporte par ce qu'il est au service de la prévention des risques, de la confiance et de la transparence essentielles aux bonnes relations économiques et sociales entre les divers partenaires, valeurs inhérentes à l'audit et facteurs essentiels du développement durable. L'audit est un facteur indispensable de la bonne gouvernance, institué par la loi pour garantir la qualité de l'information comptable et financière.

L'auditeur doit être armé de la science, de la conscience et notamment de l'indépendance pour qu'il puisse avoir un rôle important dans la gouvernance d'entreprise. L'obligation de la formation fait de l'auditeur un technicien qui peut s'adapter aux toutes les mutations que peut connaître l'économie du pays. Ajouté à cela le respect des normes d'audit qui représente la garantie d'un travail de qualité.

Enfin pour moderniser la profession d'audit en Algérie et l'adapter aux nouvelles exigences de la mondialisation, et afin de maintenir un degré appréciable de compétence, d'indépendance et de qualité des travaux exigés par la profession, nos recommandations sont comme suit :

- Assurer une formation professionnelle continue et obligatoire à tous les professionnels d'audit en vue de garantir la mise à niveau permanente des professionnels.
- Moderniser la profession en intégrant les évolutions numériques dans la démarche de l'audit et l'appréhension des risques.
- Intensifier les rencontres, colloques, séminaires et conférences tant au niveau des organisations professionnelles qu'au niveau des universités et ce, dans la vue de développer la profession d'audit en Algérie.
- Mettre en œuvre le contrôle de qualité des cabinets d'audit.
- Réviser la loi 10-01 à travers la suppression du cahier des charges sauf pour les entités d'intérêts publics (stratégiques ou celles faisant appel à l'épargne).

Bibliographies :

1. POCHET, C. (1998). Inefficacité des mécanismes de contrôle managérial : Le rôle de l'information dans la gouvernance de l'entreprise. Revue Comptabilité Contrôle Audit, Tome 4 - Volume 2 - septembre, p85
2. YOUNBI NJOSSI, Charles. (2001). L'audit fiscal d'une PMI » université de Douala Cameroun.
3. Benoit, PIGET. (2001). Audit et contrôle interne », 2ème Editions EMS Management Et Société Editions, Caen, p126.
4. Article 12 de l'ordonnance n°52-05 du 30/12/2005 portant LFC 2005, Jo n°52 du 31 décembre 2005.
5. Décret exécutif n°01-351 du 10 novembre 2001, relatif aux modalités de contrôle de l'utilisation de la subvention de l'état ou des collectivités locales aux associations et organisations. JO n°67 du 11/11/2001.
6. Journal officiel de la République Algérienne n°42 du 11 juillet 2010, Article 22, P 06.
7. BERBICHE A.H. (2011). Commissariat aux comptes », Agrégé des facultés de droit, P.06.

8. Monique, Calvi-REVEYRON. (2010). L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité, Cahier de recherche -12 E2.
9. Article 23 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 portant profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée, JO n°42 du 11 juillet 2010.
10. Imed, ENNOURI. (nd). Cours d'audit financier », université de Casablanca P.17.
11. Décision n°77 du 24/09/2018 de Monsieur des Finances, portant normes Algériennes d'audit (230-501-530-540).
12. Article 03 du décret exécutif n°11-32 du 27 janvier 2011 relatif à désignation des commissaires aux comptes, JO n°07 du 02 février 2011.
13. Mabrouk, HOCINE. (2011). Code de commerce Algérien, Editions HOUMA 2011. P 325
14. Robert, OBERT et Marie-Pierre, MAIRESSE. (2009). Comptabilité et Audit, Edition DUNOD, PARIS.
15. Loi n°07-11 du 27 novembre 2007, portant système comptable financier, JO n°74 du 25 novembre 2007.
16. Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes. JO n°24 du 30 avril 2014.