

Le commissariat aux comptes : Mission d'intérêt général

محافظة الحسابات: خدمة للمصلحة العامة

Dr Yahia DJEKIDEL¹

Maitre de conférences « B »

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

Université de Laghouat, Algerie

djekidelyahia@gmail.com

Received: 08/03/2018

Accepted: 06/06/2018

Résumé

Les scandales financiers qui ont éclaboussé les états unis et l'Europe entre 2001 et 2002 ont placé la mission du commissaire aux comptes au cœur des enjeux économiques et financiers de ces dernières années. Plusieurs mesures ont été adoptées visant au renforcement de l'arsenal réglementaire et juridique dans les principaux pays concernés : loi Sarbanes-Oxley aux états unis (juillet 2002) et la loi de sécurité financière en France (aout 2003). Dans notre pays, l'intérêt porté au contrôle est tout récent. La réforme de l'économie nationale, en plaçant l'entreprise Algérienne comme moyen privilégié d'accumulation de richesses, a conduit naturellement à redonner à l'information financière et comptable toute son importance, et par voie de conséquence à imposer le commissariat aux comptes comme gardien de la légalité et garant indispensable de la fiabilité et de la sincérité de cette information.

Mots clés : Audit, Commissariat aux comptes ; régularité ; sincérité ; image fidèle ; information financière et comptable ; asymétrie d'information

Codes JEL : M410, M420, M480

ملخص:

إن الفضائح المالية التي هزت الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا خلال سنتي 2001 و 2002 قد وضعت مهمة محافظ الحسابات في قلب الرهانات الاقتصادية و المالية لهذه السنوات الأخيرة. لقد تم تبني عدة تدابير تهدف إلى تقوية النظام التشريعي والقانوني في أهم الدول المعنية قانون ساربانس او كسلي بالولايات المتحدة في جويلية 2002 وقانون التأمين المالي بفرنسا في أوت 2003. أما في الجزائر فأهمية الرقابة حديثة فإصلاح الاقتصاد الوطني بجعل المؤسسة الجزائرية كوسيلة محبذة لتراكم الثروات قد أدى إلى إعادة كل الأهمية إلى المعلومة المالية والمحاسبية مما ترتب عنه فرض محافظة الحسابات كحارس للشرعية وضامن أساسي لمصداقية وصحة هذه المعلومة.

كلمات مفتاحية: المراجعة المالية؛ النظامية؛ الصدق؛ الصورة الوافية؛ المعلومة المالية والمحاسبية؛ عدم تماثل المعلومات

تصنيف JEL: M410، M420، M480

¹ The sender: Brahim DJEMACI, Email: djekidelyahia@gmail.com

Introduction :

Le commissariat aux comptes est une activité récente en Algérie, permettant la certification des comptes d'une entité : entreprise ou association. Ce métier a pris de l'ampleur suite aux différents scandales financiers comme Enron avec une malversation des comptes avec l'implication du cabinet d'audit Anderson, qui se sont déroulés au début des années 2000. L'audit des comptes est devenu une obligation légale à laquelle de nombreuses entités doivent se soumettre par la nomination d'un commissaire aux comptes, le rôle de ce professionnel est principalement d'assurer une fiabilité et une sincérité des comptes publiés. Sa responsabilité est grande et son obligation de moyens l'oblige à mettre en œuvre des outils adaptés pour atteindre une qualité d'audit suffisante.

La loi n°10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée que l'Algérie a adopté, abrogeant ainsi la loi n°91-08 du 28/09/1991 qui avait donné naissance au conseil de l'ordre national des experts comptables, de commissaires aux comptes et de comptables agréées, a mis fin à l'activité de ce conseil à travers son article 14 et a donné également naissance à l'installation du conseil national de la comptabilité placé sous l'autorité du ministère des finances en qualité de régulateur de la profession. A travers cet article, nous allons essayer de mettre en évidence l'importance de la mission de contrôle légal dans la répression des fraudes ainsi que son rôle dans la prévention des entreprises et enfin sa capacité à réduire l'asymétrie d'information entre les parties prenantes des entreprises.

Les commissaires aux comptes constituent donc un maillon essentiel de la chaîne de création de confiance qui doit lier les entreprises à leurs actionnaires, à leurs clients et fournisseurs, mais également aux investisseurs et aux pouvoirs publics.

En tenant compte de ce qui a été précédemment signalé nous pouvons formuler la problématique suivante : **La certification des comptes des entreprises peut-elle faire du commissaire aux comptes, un professionnel indépendant œuvrant au service de l'intérêt général de l'économie ?**

Notre étude va donc essayer de répondre à cette problématique en abordant les principales missions qui font du commissaire aux comptes, un garant de l'information financière au service de l'intérêt général.

1 - Historique de la profession comptable :

La profession de l'audit légal s'affirme comme un monde en évolution, même si son rôle premier demeure inchangé : contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels établis par une société. Les commissaires aux comptes sont des professionnels chargés aux termes de la loi du contrôle notamment les sociétés commerciales. Ils sont seules habilités à exercer la mission du contrôle légal des comptes. Le contrôle légal en Algérie est récent, il remonte aux années soixante-dix par le biais de l'ordonnance n°71-72 du 29 décembre 1971 dont la promulgation visait à réglementer les modalités d'exercice la profession et à définir la compétence des comptables et des experts comptables. L'extension du champ d'application du commissariat aux comptes des EPE rendaient nécessaire la révision des textes relatifs à cette profession eu égard notamment au nombre de professionnels

nécessaires pour contrôler et assister efficacement le nombre considérable d'entreprises concernées.

Dans ce contexte, nous avons jugés utile d'entamer d'abord, l'étude historique du commissariat aux comptes aux Etats-Unis d'Amérique, par ce qu'incontestablement les américains ont été les premiers à mettre au point les méthodes qui répondent au mieux aux objectifs attendus de la mission d'audit puis en France du fait que le travail d'audit des commissaires aux comptes en Algérie est influencé par le cadre du contrôle légal Français.

1 – 1 Historique du commissariat aux comptes aux USA :

C'est à partir de 1900 que les banquiers aux USA exigeaient de leurs clients que leurs bilans soient certifiés par des commissaires aux comptes. A partir de 1930, la bourse de New York crée une commission, la « Securities and Exchange Commission », cette commission (SEC) a exigé des audits pour chaque entreprise cotée. En 1939, le scandale « MC KESSON and ROBBINS » résultant de présentations fallacieuses de bilans aboutit à la publication d'un document relatif à l'extension des procédures d'audit. Depuis, une conception de l'audit laissant une large place au contrôle interne s'est développée, des normes d'audit ont été progressivement définies puis affinées, la technique n'a pas cessé d'évoluer et de contribuer à améliorer le concept de la vérification et, par là même la qualité de l'information.

A la suite de nombreux scandales financiers tels qu'Enron, Worldcom, Global Crossing, Qwest, Tyco qui ont secoué les entreprises américaines à la fin des années 1990 et au début des années 2000, les Etats-Unis ont adopté, le 30 juillet 2002, le Sarbanes-Oxley Act, dit SOX qui a institué un organisme de supervision extérieur à la profession d'auditeur : le « Public Company Accounting Oversight Board » PCAOB, chargé notamment de superviser directement les auditeurs des sociétés faisant appel public à l'épargne, auparavant contrôlés par leurs pairs. Il impose d'autre part aux dirigeants de ces sociétés de s'engager sur la fiabilité de leurs comptes. Cette loi renforce les obligations en matière d'information sur le contrôle interne, pour toutes les entreprises cotées à la bourse de New York¹.

1 – 2 Historique du commissariat aux comptes en France :

En France, c'est la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés anonymes qui a définitivement institué un contrôle légal des comptes, origine du commissariat aux comptes actuel.

En 1935, les pouvoirs du commissaire aux comptes sont élargis ; obligation est alors faite aux commissaires aux comptes de révéler aux procureurs de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance. La nécessité de promouvoir le marché financier pour soutenir l'expansion économique dans la période d'après-guerre a suscité une réforme importante du commissariat aux comptes. La nouvelle profession des commissaires aux comptes est véritablement née avec le décret n°69-810 du 12 août 1969 qui a été pris en application de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales². Au cours des récentes années, une succession de lois et règlements a modernisé l'ensemble du système d'informations comptables et financières, pour la mise en œuvre notamment des directives d'harmonisations et des normes internationales. La loi sur la sécurité financière (LSF) du 01 août 2003 est consacrée en partie, à l'organisation et au contrôle de la profession, ainsi qu'au

statut du commissaire aux comptes³. Elle constitue donc une étape supplémentaire vers le renforcement du contrôle légal des comptes et la sécurisation des marchés.

Elle a créé un organe de surveillance externe de la profession, appelé le haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) qui a pour mission d'assurer la surveillance de la profession avec le concours de la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), de veiller au respect des normes de déontologie et d'indépendance des auditeurs, et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles⁴.

1 – 3 Historique du commissariat aux comptes en Algérie :

En Algérie, la profession comptable était régie par l'ordonnance n°71-72 du 29 décembre 1971 qui avait institué le conseil supérieur de la comptabilité, placé sous la tutelle du ministère des finances. Au titre des réformes économiques lancées depuis 1988, la profession comptable a bénéficié d'une nouvelle réorganisation instituée par la loi n°91-08 du 27 avril 1991 qui a accordé une autonomie totale à la profession comptable à travers notamment la création d'un ordre national regroupant les trois corps professionnels (expert-comptable, commissaire aux comptes et comptables agréés) et qui avait pour objectif la détermination des conditions ainsi les modalités d'exercice de ces professions.

Du fait que le fonctionnement du conseil de l'ordre n'était pas conforme aux objectifs de sa création, des faiblesses techniques, organisationnelles et financières ont été adressées à la gestion de cette institution, celles notamment de la délivrance de l'agrément et la prise en charge des stagiaires. La réaction des pouvoirs publics s'est traduite par la promulgation de la loi n°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et l'installation le 22 octobre 2010, des membres du conseil national de la comptabilité créée par décret exécutif n°96-318 du 25 septembre 1996 en remplacement du conseil de l'ordre. Ce nouveau conseil, une instance chargée de la régulation de la profession comptable, se distingue par rapport à son prédécesseur par une organisation plus renforcée et des missions plus élargies celles de l'agrément, de la normalisation comptable et de l'organisation et du suivi des professions comptables. La composition, l'organisation et le fonctionnement de cet organisme sont détaillés dans le décret exécutif n°11-24 du 27/01/2011⁵. La création puis l'activation du conseil national de la comptabilité entre dans le cadre de remédier au dysfonctionnement du conseil de l'ordre national et cela suite aux faiblesses précitées et l'amélioration d'un cadre de l'exercice répondant aux nouveaux changements économiques et législatifs qui est devenu l'objectif ultime des pouvoirs publics. Effectivement, l'Algérie a adopté une nouvelle loi n°10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, pour réorganiser la profession, trois instances professionnelles chargées de défendre l'honneur et l'indépendance des professionnels, veiller à l'application de la réglementation professionnelle et au respect des normes et devoirs professionnels, il s'agit d'un ordre des experts comptables, d'une chambre nationale des commissaires aux comptes et d'une organisation des comptables agréés, le texte juridique a introduit également des mesures destinées à améliorer la formation des experts comptables et commissaires aux comptes par le biais d'une nouvelle institution de formation spécialisée qui relève du ministère des finances⁶.

Les attributions, la composition et les règles de fonctionnement des trois institutions ordinaires sont clarifiés par la suite respectivement dans les décrets exécutifs n°11-25⁷, le décret n°11-26⁸ et le décret n°11-27⁹ tous du 27 Janvier 2011. Les commissaires aux comptes exercent leurs missions dans le cadre de la chambre nationale des commissaires aux comptes (CNCC) qui est considérée comme une organisation professionnelle.

2 - le commissariat aux comptes : une activité du 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, soit à une mission contractuelle confiée à un professionnel comptable disposant parfois d'un monopole comme un expert-comptable.

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 relève.

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 contrôlés¹⁰.

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 comptes¹¹.

Ce contrôle concerne les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée (Sarl), si elles dépassent le chiffre d'affaires de 10 000 000 DA¹², les EPIC, et les associations de la société civile. Le statut légal de la profession du commissariat aux comptes 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 annuel¹³. L'opinion du commissaire aux comptes 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.

3 – concept et objectifs de la mission du commissariat aux comptes :

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 leurs sont présentés. Le commissariat aux comptes constitue alors en l'examen 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 du commissariat aux comptes, le commissaire aux comptes 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 de la situation patrimoniale, situation financière et du résultat à la date de clôture. 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 la fin de cet exercice.

- **La régularité** est la conformité aux différentes dispositions législatives et réglementaires générales et notamment celles appropriées à la comptabilité¹⁴.
- **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 réalité¹⁵.
- **L'image fidèle** qui n'est que la traduction de l'expression anglo-saxonne « true and fairview ».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.

4 - Le commissaire aux comptes et les actionnaires :

La comptabilité ne peut jouer 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 (le principal) qui délèguent aux dirigeants (les mandataires) la responsabilité de gérer l'entreprise et aussi d'élaborer l'information financière et comptable correspondante. 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 qui est le commissaire aux comptes 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 (CNCC) et la commission de normalisation du conseil national de la comptabilité (CNC)¹⁶.

Conformément à l'article 600 et 609 du code de commerce¹⁷, 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 du Commissaire aux comptes 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'obligation du commissaire aux comptes est de moyens et non de résultats¹⁸. 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. Le commissaire aux comptes ne peut pas tout vérifier et donc ne peut encourir une obligation de résultat.

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 commissaires aux comptes 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, 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 actionnaires¹⁹. 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 commissaires aux comptes 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. Ils 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 commissaires 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 internationales²⁰.

Le produit fourni par le commissaire aux comptes 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 managers. En définitive, la certification n'est pas un simple avis, il s'agit d'exprimer la propre conviction du commissaire aux comptes sur la régularité et la sincérité et l'image fidèle de ce qui est certifié, il s'agit aussi d'une opinion de quelqu'un particulièrement qualifié pour cela, c'est-à-dire un commissaire aux comptes.

5 - Le commissaire aux comptes et la continuité d'exploitation :

Face au constat, selon lequel, les chefs d'entreprise ne prennent pas, à temps utile, conscience des difficultés exposant l'entreprise au risque de faillite, le législateur a pensé confier à certains partenaires de l'entreprise, à l'instar du commissaire aux comptes, la mission de prévention des difficultés des entreprises, susceptibles de menacer la survie et la continuité de l'exploitation de l'entreprise. La continuité de l'exploitation est une convention

comptable de base, selon laquelle, lors de l'arrêté des comptes annuels, il convient d'apprécier :

- Si l'entreprise est en activité,
- S'il n'existe aucun fait qui pourrait empêcher de rester en activité dans un avenir prévisible.

Lorsque la continuité de l'exploitation paraît assurée, les comptes annuels sont arrêtés normalement, c'est-à-dire dans le respect des autres conventions comptables de base et des principes comptable généralement admis. Lorsque la continuité d'exploitation n'est plus assurée, les comptes annuels doivent être établis sur la base de la valeur liquidative.

La nouvelle loi n°10-01 relative à la profession d'expert, de commissaire aux comptes et de comptable agréé a investi le commissaire aux comptes d'un rôle de surveillance et d'alerte en cas de faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation qu'il aurait relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes doit 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 dont il a pu avoir connaissance, tel que le dépôt du bilan qui s'impose lorsque la société perd plus que $\frac{3}{4}$ de son capital social. Il en est de même lorsqu'il est relevé une utilisation irrationnelle et abusive des ressources ou que la trésorerie accuse un déséquilibre compromettant.

Tous ces facteurs sont à assembler sous le vocable de « procédure d'alerte » qui vise à faire diminuer le nombre de défaillances d'entreprise²¹. Cette nouvelle prérogative a été souvent critiquée en France ou elle a été introduite depuis plus de trois décennies car selon certains professionnels elle s'opposerait au principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise. Toutefois le législateur voit cette mission supplémentaire comme un renforcement du droit d'information des actionnaires. Elle s'explique par sa mission permanente d'investigation et de contrôle ainsi que sa triple compétence financière, comptable et juridique.

6 - Le commissaire aux comptes et le blanchiment des capitaux :

Le commissaire aux comptes doit répondre à l'obligation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme²². La mission du commissaire aux comptes assimile à une autorité judiciaire qu'active au sein de l'entreprise à côté de l'autorité législative qui est l'assemblée générale. L'obligation du commissaire aux comptes relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux a été fixée par la loi n°05-01 du 06 février 2005 relative à la prévention et la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme ainsi que par l'ordonnance n°12-02 du 13 février 2012 modifiant et complétant la loi n°05-01 du 06 février 2005. Cette obligation s'applique avant l'acceptation de la mission de commissariat aux comptes et au cours du mandat :

- Vigilance à l'égard de son client et du bénéficiaire effectif ;
- Vigilance à l'égard des opérations réalisées par son client ;
- Déclaration à la cellule de traitement du renseignement financier (CTRF) dans les cas définis par la loi.

La déclaration à la CTRF est confidentielle. Il est interdit de la porter à la connaissance du client et au tiers.

7 - La répression dans la mission du commissariat aux comptes :

Le rôle répressif par l'obligation de révéler au procureur de la république qui pèse sur le commissaire aux comptes trouve sa source dans le code de commerce à l'article 830 qui stipule : « sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20 000,00 DA à 500 000,00DA ou l'une de ces deux peines seulement, tout commissaire aux comptes qui aura sciemment, donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ou qui n'aura pas révélé au procureur de la république, les faits délictueux dont il aura eu connaissance.

Les dispositions de la loi pénale relative à la violation du secret professionnel, sont applicables aux commissaires aux comptes ». Par cette disposition, le commissaire aux comptes est investi d'une mission d'intérêt général.

Par l'obligation de révéler les faits délictueux dont il a eu connaissance, le commissaire aux comptes, se trouve donc assimilé à ces autorités constituées, bien mieux le manquement à cette obligation est sanctionné pénalement par l'article 830 du code de commerce.

Il y'a lieu de considérer donc que ces dispositions ont ôté au commissaire aux comptes son caractère de simple mandataire des actionnaires pour en faire une institution au service de l'intérêt public. Le procureur de la république constitue donc, le seul « créancier de la révélation », il n'existe pas d'obligation du même type à l'égard des fonctionnaires de police, des fonctionnaires des impôts et autres. Le commissaire aux comptes est tenu à une démarche formaliste et devra écrire et révéler les infractions quelle que soit cette démarche formaliste, le commissaire aux comptes doit les révéler même lors que les dirigeants ont déjà porté plainte contre le responsable du délit ou lorsque l'auteur du délit est décédé.

La révélation doit être faite par écrit auprès du parquet du lieu du siège de l'entreprise. Elle est parfois précédée d'un entretien informel. Sur le plan méthodologique, le commissaire aux comptes doit établir et conserver dans son dossier de chaque société une feuille de travail ou il mentionne ses analyses, ses résultats et éventuellement les raisons pour lesquelles la révélation a été écartée sur certains faits à travers sa mission.

Dans ce cas, il appartient au commissaire aux comptes :

- Soit de refuser de certifier les comptes pour désaccord. Il en découlerait en principe le délit de « présentation des comptes annuels ne donnant pas une image » nécessitant une révélation au procureur.
- Soit de porter une opinion défavorable sur les comptes, lorsque les lacunes du contrôle interne sont telles qu'elles entraînent un risque important sur la fidélité de l'information financière.
- Soit dans les cas les moins grave, d'attirer l'attention de la direction sur les faiblesses du contrôle interne et de formuler des recommandations en vue de son amélioration.

Dans son rapport d'audit intérim, le commissaire aux comptes doit également donner des conseils à la direction de l'entreprise au sujet de son organisation dans le but d'améliorer le contrôle interne et d'éviter au maximum les fraudes et les erreurs.

C'est ainsi que la fraude révèle les faiblesses de l'entreprise en termes de management, d'organisation, de système d'organisation et du contrôle.

Conclusion :

La mission de commissaire aux comptes est une mission d'intérêt général, 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. 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.

A travers les rôles que le commissaire est appelé à jouer, le commissariat aux comptes apparaît ainsi comme le « gardien de la légalité » dans les sociétés. Sa mission a pour finalité de garantir la fiabilité de l'information financière et comptable à la charge de l'entreprise et de protéger les actionnaires, il concourt ainsi à sécurité des transactions financières particulièrement dans la cadre d'un marché boursier.

L'obligation de commissaire aux comptes de révéler, fait de lui un juriste, un juge des comptes et un auxiliaire de justice qui utilise la comptabilité comme une technique.

Dans une autre optique, le commissaire aux comptes est à la fois un auditeur, sa mission obéit aux normes d'audit, et un garant de l'information financière et comptable et créateur de la confiance, 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 que le commissaire aux comptes est un des éléments fondamentaux du développement durable de nos économies par ce que la confiance dans l'information financière est assurée que l'investisseur, et donc la croissance, est possible

Enfin pour moderniser la profession de commissariat aux comptes 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, il est recommandé aux pouvoirs publics de réviser et d'actualiser le barème de rémunérations des honoraires, d'assurer une formation professionnelle continue en vue de garantir la mise à niveau permanente des professionnels et de multiplier les rencontres, colloques, séminaires et conférences en vue de développer la profession.

Bibliographies :

- ¹ Elisabeth BERTIN, Christopher GODOWSKI et Réda KHELASSI « Manuel comptabilité et Audit », Editions Berti 2013. P.563.
- ² Gérard LEJEUNE et Jean Pierre EMMERICH, « Audit et Commissariat aux comptes », Edition Gualino 2007, P.17.
- ³ Gerard VALIN, « CONTROL and AUDTOR », Editions Dunod 2006, P.158.
- ⁴ Robert Obert et Marie –Pierre Mairesse, « Comptabilité et Audit », Editions Dunod 2014, P.624.
- ⁵ Décret exécutif n°11-24 du 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de comptabilité, JO n°04 du 02 février 2011 ;
- ⁶ Décret exécutif n°12-288 du 21 juillet 2012 portant création, organisation et fonctionnement de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable. JO n°43 du 25 juillet 2012.
- ⁷ Décret exécutif n°11-25 du 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts comptables, JO n°07 du 02 février 2011.
- ⁸ Décret exécutif n°11-26 du 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes, JO n°07 du 02 février 2011.
- ⁹ Décret exécutif n°11-27 du 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts comptables, JO n°07 du 02 février 2011.
- ¹⁰ YOUNBI NJOSSI Charles, « L'audit fiscal d'une PMI » université de douala Cameroun-2011.
- ¹¹ Benoit PIGET, « Audit et contrôle interne », 2eme Editions EMS 2001, P.126.
- ¹² Article 12 de l'ordonnance n°52-05 du 30/12/2005 portant LFC 2005, Jo n°52 du 31 décembre 2005.
- ¹³ Journal officiel de la République Algérienne n°42 du 11 juillet 2010, Article 22, P 06.
- ¹⁴ BERBICHE A.H, « Commissariat aux comptes », Agrégé des facultés de droit 2011, P.06.
- ¹⁵ Monique Calvi-REVEYRON, « L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité », Cahier de recherche n°2010 -12 E2, P.04.
- ¹⁶ 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.
- ¹⁷ Mabrouk HOCINE, « Code de commerce Algérien », Editions HOUMA 2011, P.325 –P.341.
- ¹⁸ Article 23 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 portant profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JO n°42 du 11 juillet 2010.
- ¹⁹ Loi n°07-11 du 27 novembre 2007, portant système comptable financier, JO n°74 du 25 novembre 2007.
- ²⁰ 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.
- ²¹ Elisabeth BERTIN, Christopher GODOWSKI et Réda KHELASSI « Manuel comptabilité et Audit », Editions Berti 2013. P.764.
- ²² Ordonnance n°12-02 du 13 février 2012 modifiant et complétant la loi n°05-01 portant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, JO n°08 du 15 février 2012.