Vol-02,Iss-03 August 2018
ISSN : 2571-9858
(P:218-P:234)

La pratique de l'audit au sein des sociétés Algériennes Etude de cas : SITEL

YASMINE oudjedi damerdji / damerdji_yasmine@hotmail.fr .Université Tahar Moulay Saida- ALGERIA
Pr.ABDELLATIF KERZABI/kerzabi57@gmail.com.Université Abou Bakr Belkaid,Tlemcen- ALGERIA

Abstract :

La récente crise financière a été l'occasion pour nombreux chercheurs et auteurs de s'interroger encore une fois, sur les mécanismes de contrôle et les principes de bonne gouvernance en entreprise. Cet article exploratoire a pour objectif d'observer la pratique de l'audit qu'il soit interne ou externe au sein des Sociétés par actions Algériennes, ensuite, de savoir s'il est utilisé comme un moyen de prévention ou de contrôle .Les résultats de l'enquête au sein de la société SITEL semblent confirmer que l'audit externe- légal est avant tout une obligation pour avoir des comptes parfaitement certifiés, quant à l'audit interne, ce dernier n'est pas jugé utile au sein de la société.

Mots clés : Audit interne – audit externe- Gouvernance - SITEL.

الملخص:

أخذ موضوع التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا و خاصة بعد الأزمة الاقتصادية الأخيرة التي كانت فرصة لكثير من الباحثين لطرح التساؤلات حول آليات الرقابة ومبادئ حوكمة الشركات.

من خلال هذا المقال نلاحظ كيفية استخدام التدقيق سواء كان داخلي أم خارجي داخل الشركات المساهمة الجزائرية نستنتج من خلال دراسة حالة داخل مؤسسة SITEL أن التدقيق الخارجي فهو التزام وهدفه الحصول على حسابات معتمدة, آما فيما يخص التدقيق الداخلي فهو نشاطٌ إداريٌ محدد و ليس له أهمية كبيرة داخل هده الشركة .

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي -التدقيق الداخلي -حوكمة الشركات

Introduction

Le monde a été secoué par ces derniers scandales financiers du 21e siècle, marqué par l'affaire Enron, Worldcom, Parmalat, Vivendi et, plus récemment le cas Maddof, et d'autres manipulations non révélées justifient une crise de confiance constatée des utilisateurs de l'information comptable et financière et discréditent les cabinets d'audit garants de son intégrité (Gandja, Serge, 2013). Pour rassurer ces utilisateurs désillusionnés par les scandales financiers devenus quasi permanents. Les pouvoirs publics et les milieux patronaux ont pris un certain nombre d'initiatives (Charreaux, Gérard, 1996), visant à réorganiser et à renforcer les règles de gouvernance d'entreprise(Andriamasy Voara, 2008), à reconsidérer un certain nombre d'idées reçues sur cette dernière (Benhamou, Salima,2014),et remettre ainsi en question la crédibilité de plusieurs professions.

L'audit est parmi les mécanismes de gouvernance, qui anime plusieurs débats académique et professionnel actuellement. En effet, ce mécanisme est défini comme un processus de contrôle et de règlements de conflits, son existence a pour but d'obtenir des informations fiables, ce qui permet de réduire l'asymétrie de l'information entre managers et propriétaires, il est considéré également comme un moyen pour les dirigeants de se dédouaner vis-à-vis de leurs administrateurs et de leurs actionnaires. Mais c'est un moyen

pour ces derniers, de s'assurer que les comptes financiers présentés offrent une image fidèle de l'entreprise (Pige Benoit, DanjouPhilippe, 2011).

Selon la littérature, On peut distinguer deux types d'audit :

- L'audit interne, exercé par un auditeur interne, salarié de l'entreprise, cette activité est définie « *comme une activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes* ».

- l'audit légal, une activité définie « *comme un examen auquel procède un compétant indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes de résultats* ».

Globalement, en Algérie, le seul sous-système, le plus fiable et le plus développé en entreprise publique est le système comptable (Bekkour Rafik, 2017), qui est une obligation légale, et sa maîtrise a été favorisée par le commissariat aux comptes. En effet, c'est une activité définie par le code de commerce, et sa principale mission et de s'assurer que les comptes de l'entreprise sont bien sincères, puisque tous les acteurs se basent sur la situation financière de l'entreprise. Toutefois, le commissaire aux comptes doit posséder plusieurs qualités et compétences lui permettant de déceler les fraudes et de les communiquer dans son rapport. Quant à la fonction de l'audit interne, c'est une activité méconnue par le grand publique, très peu de recherche l'ont abordé

Cet article exploratoire aura pour objectif d'observer la pratique de l'audit au sein de quelques entreprises privées. L'objectif est de savoir s'il est considéré comme un moyen de prévention des dysfonctionnements qui pourraient dégrader la performance de l'entreprise.

Pour ce faire, une enquête a été faite auprès de la société SITEL située à l'ouest de l'Algérie.

Dans une première partie, nous tenterons de clarifier le cadre théorique relatif au concept de l'audit interne et à l'audit externe, ainsi qu'aux normes. La méthodologie utilisée sera expliquée dans la deuxième partie. Enfin, nous aboutissons aux résultats qui seront exposés et interprétés dans la troisième partie.

1. L'audit interne : quelles particularités ?

Aujourd'hui, l'audit a pour objectif d'éclairer la vision des dirigeants, de manière factuelle en décrivant le « paysage » afin de permettre un pilotage éclairé. L'audit établit l'état d'une situation, à une date donnée, afin de la comparer à un référentiel. Il s'agit de réaliser un état de rapprochement entre ce qui est réellement fait dans une entreprise et ce qu'il est prévu de faire pour que l'entreprise puisse exister et se développer. L'état provient le plus souvent de l'examen de la manière dont les activités décrites par une

documentation, fréquemment appelée des procédures, sont effectivement réalisées sur le terrain[1].

1.1. Définition et objectifs de l'audit interne :

Selon L'IIA (The Institute of Internal Auditors, 2009), L'audit interne est défini comme « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management* » (The Institute of InternalAuditors, 2009).

Selon l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) : « *L'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurée par un service dépendant de la direction mais indépendant des autres services. Ses objectifs principaux sont, dans le cadre de révisions périodiques, de vérifier que les procédures comportent les sécurités suffisantes ; les informations sont sincères ; les opérations régulières ; les organisations efficaces et les structures claires et bien adaptées ».*

L'objectif majeur de l'Audit Interne consiste à aider les organisations à atteindre leurs objectifs. Pour se faire, les auditeurs internes doivent se concentrer sur :

- L'efficacité opérationnelle et l'efficience des processus métier et des activités ;
- La protection du patrimoine contre les pertes et les dilapidations qui peuvent résulter des fraudes de la direction et des collaborateurs.
- La conformité aux lois, à la réglementation et le respect des directives, instructions et politiques des organisations ;
- La fiabilité et la qualité des informations et des systèmes d'information permettant l'alimentation des systèmes de décision et de pilotage des dites organisations.
- La maitrise des risques, la qualité du contrôle interne et du gouvernement.

1.2. L'importance de la mise en place d'une fonction d'audit interne :

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et

[1]Le concept d audit. chapitre Qu est ce qu un audit? Principe généralhttp://docplayer.fr/5240087-Le-concept-d-audit-chapitre-1-1-1-qu-est-ce-qu-un-audit-1-1-1-principe-general.html

méthodique, ses processus de management. Il est considéré comme un mode de gestion composite intégrant la dimension managériale et culturelle dans un processus interactif. Les concepts, les normes, les techniques d'audit s'inscrivent dans un processus permanent d'efficacité, de gestion participative, de détection des dysfonctionnements, de remise en cause, de transparence voire de performance.

- **L'audit interne comme principe d'efficacité :** La finalité de la mission d'audit est de déterminer si l'opération a été structurée correctement et peut atteindre les objectifs fixés. Par ailleurs, l'auditeur peut révéler des insuffisances de contrôle interne, des défauts de procédures ou de l'efficacité dans les organisations ou les systèmes au courant de cette mission. De ce fait, l'audit interne accumule une connaissance beaucoup plus riche des particularités et des faiblesses de l'organisation.

En fin, L'audit interne permet de formuler des recommandations pour améliorer l'efficacité des processus d'une organisation, l'efficience de ses opérations et sa conformité réglementaire.

- **L'audit interne comme réponse aux dysfonctionnements :** L'audit interne à une fonction de diagnostic qui permet d'identifier les dysfonctionnements et irrégularités et les failles des modes d'application de stratégies de développement au sein de l'entreprise. D'un côté, il s'intéresse tant aux aspects généraux de l'entreprise qu'aux phénomènes particuliers d'une entité la composant. De même qu'il intègre aussi bien les faits du passé que les préoccupations futures.et d'un autre coté il tente de déceler les principales faiblesses de l'organisation, en déterminer les causes, en évaluer les conséquences, leur trouver un remède et convaincre les responsables d'agir.
- **L'audit interne comme mode de gestion participatif** : traditionnellement, les relations audités-auditeurs se basaient sur un constat de mise en accusation de l'un et par une victoire de l'autre dans une démarche antagoniste. L'idée de collaboration et d'entraide entre auditeur-audité va rendre la mission d'audit plus facile et plus simple, en effet, une démarche participative qui met l'accent sur la recherche de solutions adaptées et conjointes que sur la recherche unilatérale des dysfonctionnements. Telle est la nouvelle frontière de l'audit interne. Cela veut dire que les audités seront ainsi conduits à considérer l'intervention de l'audit comme une opération participative.
- **L'audit interne comme approche multidimensionnelle :** L'audit interne s'intéresse à toutes les fonctions sans restriction aucune. Les objectifs et la méthodologie de l'audit interne sont universels en ce sens qu'ils s'appliquent à toutes les activités permettant ainsi de mieux les maitriser. De la fonction financière et comptable à la fonction commerciale et logistique en passant par la fonction de fabrication et production à la fonction informatique et à toutes les autres fonctions de gestion au sens plus large et dans toutes ses composantes.
- **L'audit interne comme vecteur de culture :** La culture d'entreprise impacte fortement la pratique de l'audit interne, Cette dimension culturelle se voit dans les formations, les organisations, les méthodes de travail, le vocabulaire….

L'audit qui a donc l'ambition de véhiculer une culture du changement devrait faciliter cette transmission à l'intérieur de l'entreprise et lui permettre de découvrir de nouveaux comportements collectifs voire de nouvelles capacités d'action collectives, en

effet l'audit interne véhicule également une culture de transparence. Il apporte à la direction générale une information précise sur la manière dont sa politique est appliquée au niveau audité et sur son degré de pénétration.

1.3. Audit interne : un pivot de gouvernance

L'intégration de l'audit interne comme mécanisme de gouvernance est assez récente, et cela suite a d'innombrables contributions faites par plusieurs chercheurs dans la matière : Charreaux, 1997 ; 2000, Ebondo Wa Mandzila, 2006...etc. En effet, Aujourd'hui l'audit interne est perçu comme un des pivots de la gouvernance du fait qu'il joue un rôle important et assure la fiabilité de l'information financière divulguée par les entreprises.

La gouvernance d'entreprise repose sur un courant d'opinion qui s'est développé récemment aux Etats-Unis, au Japon et en Europe, en réaction à une série des scandales. Les désobéissances les plus manifestes à la bonne gouvernance concernent Enron en novembre 2001 ; Andersen en janvier 2002 ; Worldcom –MCI en mars 2002 ; Vivendi en juillet 2002 ; Global Crossing en janvier 2003 ; Security Trust, Invesco, Putman. Fin 2003 ; Elf et Crédit Lyonnais…Estimant que les scandales anciens et récents étaient imputables à l'inefficacité des systèmes de contrôle interne, les législateurs des principaux pays développés (Justin, 2005) ont été amenés à légiférer. C'est le cas de la Loi Sarbanes- Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis, de la Loi sur la sécurité financière (LSF) du 1 er août 2003 en France. Ces deux lois exigent de nouvelles obligations en matière de contrôle interne.

La norme 2120.A1- précise que sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation. L'évaluation par l'auditeur interne doit porter sur les aspects suivants : la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ; l'efficacité et l'efficience des opérations ; la protection du patrimoine et le respect des lois et règlements.

Selon Ebondo Wa Mandzila (2007), deux axes de recherche expliquent le rôle de l'audit interne dans la gouvernance à travers deux niveaux :

1. 3.1. L'audit interne comme un moyen de réduction des asymétries des informations

Selon Wirtz 2008, une relation d'agence s'établit en vertu d'un contrat (explicite ou implicite) reliant des parties qui s'engagent dans un effort coopératif. C'est pourquoi Jensen et Meckling indiquent la firme comme un nœud de contrats, cette dernière est constituée d'un ensemble de relations contractuelles dont l'entreprise constitue le centre contractant. Il est alors supposé que chacun de ces partenaires poursuit ses propres intérêts et qu'au moins un de ces partenaires dispose d'informations privilégiées qui font que l'autre est dans l'incapacité d'observer avec précision de son comportement , une telle situation induit a des dysfonctionnements qui peuvent engendrées des couts, en effet c'est une source de viscosité, de méfiance, donc d'inefficience et la mise en place des mécanismes de surveillance devient alors indispensable.

L'asymétrie apparait comme l'une des causes ou conséquences majeures susceptibles d'opposer les dirigeants non seulement aux actionnaires, mais aussi aux autres parties prenantes, cela veut dire que le premier qui est le dirigeant adopte un comportement ambigu en matière de communication ou de transmission d'information. Face à cette situation plusieurs chercheurs (Jensen &Meckling 1976, Wattes& Zimmerman 1978, 1979, 1983) ont prescrit l'audit comme un des mécanismes de gouvernance qui a pour principal but de réduire l'asymétrie informationnelle, Selon Pigé (2001, p 98), on peut distinguer trois niveaux d'asymétrie information au sein du gouvernement d'entreprise :

- L'asymétrie d'information entre le dirigeant et le conseil d'administration ;

- L'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs ;

- L'asymétrie d'information existant entre les investisseurs potentiels et les dirigeants de l'entreprise ;

- D'autres niveaux d'asymétrie d'informations très peu abordé comme : l'asymétrie entre dirigeants et salariés, entre dirigeants et clients ;

1.3.2. La contribution de l'audit interne au niveau du management des risques

L'audit interne a aussi un rôle clé à jouer au niveau du management des risques d'entreprise et surtout dans le processus d'élaboration du rapport sur le contrôle interne exigé par la loi sur la sécurité financière(LSF) aux sociétés cotées. En effet, l'audit interne a pour entre autres d'autres missions, d'évaluer le système de contrôle interne. A ce titre, il est le mieux à même d'alimenter le conseil d'administration en information sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité.

Gramling et Myers (2006) ont mis en évidence le rôle joué par l'audit interne dans le management des risques d'entreprise. Selon ces deux auteurs, l'auditeur interne exerce une influence sur cinq composantes du management des risques d'entreprises. Il donne une assurance raisonnable quant au processus de management des risques, que les risques sont correctement évalués, que le processus de management des risques a été bien évalué, que le reporting sur les risques majeurs a été correctement établi et qu'un bilan sur la gestion des principaux risques a été dressé.

2. L'audit externe: quelles particularités ?

En tant que mécanisme de gouvernance, l'audit externe a pour principal objectif de garantir la fiabilité des données comptables diffusées (O'Sullivan et Diacon, 1999; Yeoh et Jubb, 2001).Il contribue par la même à atténuer l'asymétrie d'information sous-tendant la

relation entre les gestionnaires et les actionnaires ou les tiers contractants. En garantissant l'image fidèle des informations financières communiquées, l'audit semble constituer un facteur clé permettant aux différents partenaires de prendre leurs décisions propres.

2.1. Définition et objectifs de l'audit interne :

Le terme d'audit désigne, au sens large, l'examen a posteriori d'une situation en comparaison avec un référentiel préétabli. Par contre dans les domaines comptables et financiers, il représente un ensemble de diligences destinées à fournir une assurance raisonnable sur la fiabilité et la pertinence des états financiers et des informations communiquées aux actionnaires. Le référentiel de contrôle se compose de la réglementation comptable, complété par d'éventuelles dispositions émanant d'organes de tutelle comme la COB pour les sociétés cotées.

Quant à l'auditeur externe Prat dit Hauret (2000) propose une définition et sa mission en ces termes : "*L'auditeur externe est le garant de la transparence de l'information financière, utile à une plus grande démocratie de la vie de l'entreprise, considéré comme un noeud de contrats passés entre la firme elle-même et les différents agents qui ont besoin d'être informés sur la santé financière de l'entreprise. Son rôle est de crédibiliser l'information financière publiée par l'entreprise*."

Josheski et Jovanova (2012) définissent l'audit externe comme une revue des états financiers d'une entreprise, en précisant que l'auditeur externe a un rôle important puisqu'il est le responsable de cet examen périodique. Le principal objectif indissociable à ce métier est de dévoiler la situation des états financiers. L'évolution de cette discipline a vu le jour suite a la séparation de la propriété du contrôle, en effet Le développement du commerce et des affaires durant le 19ième siècle a incité les propriétaires à recourir à des managers pour s'occuper de leurs entreprises.

2.2 Les types d'audit (Légal, Contractuel)

De l'audit externe découle deux autres types :

L'audit légal est en relation avec la certification des comptes de l'entreprise. Selon Omri et al, l'auditeur externe devient dans ce cas un commissaire aux comptes. L'audit légal correspond à l'activité la plus répandue et qui a le plus intéressé les auteurs. Selon le critère statutaire, on distingue l'audit légal de l'audit contractuel. La légalité de l'audit repose sur le fait que l'activité de l'auditeur est exercée dans un cadre légal prédéfini et obligatoire, L'audit légal est imposé par l'Etat et les codes de commerce dans le but de contrôler et d'évaluer la qualité des états financiers d'une entreprise. Il est constitué, généralement, par une mission d'audit financier externe et un ensemble

d'obligations spécifiques, mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions légales et réglementaires, permettant la production d'un rapport spécial.

Parmi les formes les plus répandues dans le monde est celui de l'audit comptable et financier, ce dernier apparaît comme la forme d'audit la plus ancienne et la plus connue du public. Pour ce dernier, l'objectif principal est la certification1 du bilan et du compte de résultat, à partir de deux notions fondamentales : la régularité et la sincérité des comptes annuels. Pour l'audit opérationnel, plus orienté vers les opérations de gestion, l'objectif est « *l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, à l'efficience et à l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise à tous les niveaux et/ou l'évaluation des résultats obtenus de ces dispositifs* ».C'est donc la recherche de l'efficacité, de l'efficience, bref de l'amélioration des performances de l'entité auditée qui anime l'auditeur opérationnel.

En revanche, **l'audit contractuel** est sollicité par l'entreprise, ce dernier est un service qui s'adapte aux besoins spécifiques dont l'objectif est d'émettre une opinion sur les comptes de l'entreprise. En effet, l'entreprise fait appel aux services d'un auditeur externe pour évaluer certains points de l'organisation de l'entreprise, formuler son opinion les concernant et présenter des solutions et des remèdes. C'est une relation contractuelle entre un expert-comptable et une organisation, qui doit répondre aux objectifs consignés dans ce contrat.

2.3. L'audit comme un outil au service de toutes les parties prenantes

Selon Ebondo (2005), l'audit ne se limite plus au contrôle de la loyauté de l'équipe dirigeante selon la théorie de l'agence ou à la réduction des coûts de transaction. Le jugement porté par l'auditeur légal sur les états financiers aide aussi d'autres acteurs internes et externes de l'entreprise ou à l'organisation à prendre des décisions et à se rendre compte de leurs décisions.

2.3.1. Le rapport d'audit financier aide les parties prenantes internes à l'entreprise à prendre des décisions

Plusieurs personnes morales ou physiques attendent de l'entreprise ou simplement de la comptabilité qu'elle rende compte de l'état de la situation de l'entreprise. Ces besoins d'information peuvent émaner des dirigeants, des salariés, des actionnaires, des clients, des fournisseurs, de l'Etat notamment (Causse, 2000). Compte tenu de la latitude dont disposent les dirigeants pour manipuler l'information, le rapport de l'audit financier est attendu par toutes ces parties prenantes comme étant une garantie de fiabilité, un signal pour les bonnes ou les mauvaises nouvelles de l'entreprise.

a)- L'opinion exprimée par l'auditeur sur la sincérité et la régularité des comptes intéresse les dirigeants de l'entreprise

L'audit financier revêt pour les dirigeants deux aspects : c'est un outil de contrôle, de pilotage et aussi un outil d'information et de communication. L'audit financier est un outil de contrôle de l'action managériale dont disposent les actionnaires et leurs représentants les administrateurs, car il leur apporte une garantie du bon fonctionnement de la structure. Les dirigeants sont donc très intéressés par les résultats de l'audit financier.

b)- L'opinion exprimée par l'auditeur sur la sincérité et la régularité des comptes intéresse les salariés.

L'information comptable et financière validée par l'auditeur légal puis transmise aux salariés par l'intermédiaire de leurs représentants est un indicateur de bonne ou mauvaise gestion de la santé de l'entreprise à laquelle ils appartiennent. Ils sont, grâce à l'audit financier, rassurés tant sur les résultats auxquels ils peuvent prétendre que sur la situation de leur emploi (procédure d'alerte engagée ou pas).

2.3.2 Le rapport d'audit financier aide à la prise de décision des parties prenantes externes à l'entreprise

Les clients externes sont les plus nombreux : actionnaires actuels, investisseurs potentiels, fournisseurs, clients et l'Etat.

a)- Le rapport d'audit financier aide à la prise de décision des actionnaires

Si les actionnaires ont décidé d'investir dans telle ou telle entreprise c'est généralement pour en tirer un profit financier. Le bilan et le compte de résultat sont deux documents (même s'ils forment avec l'annexe, un tout indissociable) qui permettent de mesurer ou d'apprécier si l'entreprise gagne ou perd de l'argent. Or, les informations financières contenues dans ces documents ont été préparées et validée par les dirigeants.

b)- Le rapport d'audit financier aide à la prise de décision des investisseurs potentiels

Les investisseurs potentiels avant de prendre toute décision d'investissement dans elle ou telle société s'appuient sur le rapport d'audit contractuel qui les informe de l'état réel de la société.

c)- Le rapport d'audit financier aide à la prise de décision des fournisseurs de l'entreprise

En fonction des réponses susceptibles d'être apportées par la mission d'audit, les fournisseurs peuvent décider de poursuivre leurs relations commerciales et financières avec l'entreprise ou les interrompre.

d)- Le rapport d'audit financier aide à la prise de décision des clients de l'entreprise

L'audit financier apporte des éléments de réponse à ces préoccupations quotidiennes sur la santé économique et financière et surtout sur la fiabilité des informations émises.

e)- Le rapport d'audit financier aide à la prise de décision de l'Etat

L'information financière et comptable est attendue par l'Etat car elle sert de base à des analyses macro et micro-économiques, pour les comptes nationaux. Selon la théorie positive de la comptabilité (watts et Zimmerman, 1990 ; 1978 ; Watts 1977), le pouvoir politique impose à la firme des dépenses qui grèvent le profit revenant aux propriétaires du capital.

En définitive, les auditeurs financiers dans le cadre de leur mission légale remplissent une mission d'intérêt général en effectuant leur travail car les états financiers sont destinés aussi à des utilisateurs autres que les actionnaires.

2.4 L'audit externe comme un mécanisme de gouvernance

Aux termes de Charreaux « *le gouvernement de l'entreprise recouvre l'ensemble des mécanismes ayant pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement-dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire* ».

Cette définition confirme l'importance des dispositifs de gouvernance à respecter en vertu de principes et règles qui guident et limitent la conduite des agissants au nom de l'entreprise (Nguyen et al.1996, p. 3). De ce point de vue, la continuité des firmes ne peut être assuréqu'à travers la divulgation des informations comptables et financières de qualité d'une part, et d'autre part garantir latransparence de cesinformations qui constitue une condition irréversible afin de protéger la relation de confiance entre l'entreprise et ses partenaires. En effet nous retrouvons bel et bien le rôle crucial de l'audit légal parmi les différents organes de gouvernance.

Plusieurs terminologies de l'audit externe existent ; à savoir la vérification externe, le contrôle légal ou statutaire et le commissariat aux comptes. En effet, ce mécanisme de gouvernance, joue un rôle fondamental de structure de propriété est de réduire l'asymétrie informationnel entreles gestionnaires et les actionnaires. Selon plusieurs auteurs, l'audit légal a le rôle de coordinateur des actions et régulation des conflits entre les différents

acteurs de l'entreprise dont les relations sont fondées sur des hypothèses d'asymétrie informationnelle et d'incertitude.

Partant du concept que les dirigeants peuvent adopter un comportement opportuniste afin de maximiser leur fonction d'utilité, et que les actionnaires font face à tels agissements, en mettent en place des dispositifs de contrôle. En effet confirmé par Casta et Mikol18 l'audit légalest un organe de gouvernance, qui conforte une opinion sur la crédibilité des états financiers. C'est-à-dire, l'opinion exprimée par l'auditeur autour de l'information publiée par les sociétés permet d'en accroitre l'utilité pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie.

Conformément auxmécanismes de gouvernance, l'audit légal est considéré comme un moyen de contrôle fondamental, car il incite ou oblige les individus à qui à qui une responsabilité a été déléguée à agir conformément aux intérêts des partenaires de l'organisation. De cette façon, L'audit externe est ainsi conduit selon Glynn19« pour enquêter sur l'exercice de la responsabilité assumée et pour établir dans un rapport si l'exercice de la responsabilité est correct et juste ». En effet, L'intervention de cet organe « incontournable » incite à remédier aux divers aspects limitatifs des mécanismes de gouvernance lesquels dépourvus de cette intervention ne sont pas en mesure d'assurer une réduction du pouvoir discrétionnaire du dirigeant ainsi que de l'asymétrie informationnelle20.

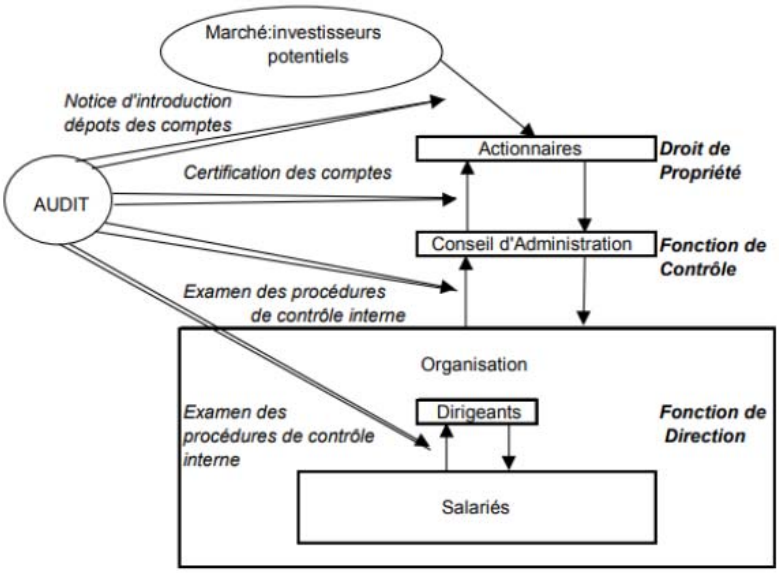


Figure 2: Audit et gouvernement d'entreprise (Pigé 1998)

2.5 Intérêt et apport de l'audit externe

Pendant longtemps, l'auditeur externe a toujours été considéré comme la solution pour faire face aux agissements discrétionnaires des dirigeants. Son rôle principal est de protéger et de conserver de la qualité de l'information financière publiée. Son apport essentiel, principalement dans l'audit légal, est la certification des états financiers des entreprises. Cette certification est censée garantir la qualité, la fiabilité et la pertinence des informations divulguées. Il joue également le rôle de protecteur des intérêts des parties prenantes et des différents partenaires de l'entreprise. Or, un nombre important de scandales financiers, où la complicité de l'auditeur a été mise en cause, nous pousse à nous demander si l'audit est vraiment capable de remédier à toutes ces défaillances. La réponse serait positive si l'audit est de bonne qualité, cependant qu'est-ce qu'un audit de bonne qualité ?

La définition la plus complète et celle de De Angelo (1981), et qui sera reprise par plusieurs auteurs, « Un audit de bonne qualité correspond à la probabilité jointe qu'un auditeur puisse à la fois découvrir une anomalie dans les états comptables et financiers et aussi rapporter et déclarer cette anomalie ». Il ressort de cette définition que la qualité d'audit dépend de deux attributs fondamentaux : la capacité de l'auditeur à découvrir les irrégularités, c'est sa compétence. Mais aussi, le courage de les déclarer dans son rapport, sans tenir compte des conséquences ; c'est son indépendance.

2.7. Les missions et les taches du Commissaire aux comptes :

	Taches effectuées par le CAC avec détails des taches
Missions permanentes.	**Vérification des comptes** : Vérification des valeurs dans les documents comptables - Contrôle de la conformité de la comptabilité - Vérification de la sincérité et de la concordance entre les comptes annuels et les informations données aux différents protagonistes
	Information des dirigeants : le CAC informe les dirigeants de leur programme général de travail, des moyens mis en oeuvre pour leur mission. Il peut faire modifier les comptes annuels et fait état des irrégularités relevées.
	Certification des comptes annuels et de leurs annexes : les CAC certifient, enjustifiant de leurs appréciations, que les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise.
Missions occasionnelles	**D'autres missions liées à la vie sociale de l'entreprise** - Réduction de capital - Suppression de DPS - Opérations de transformation (SARL en SA…) - Emission d'obligations…

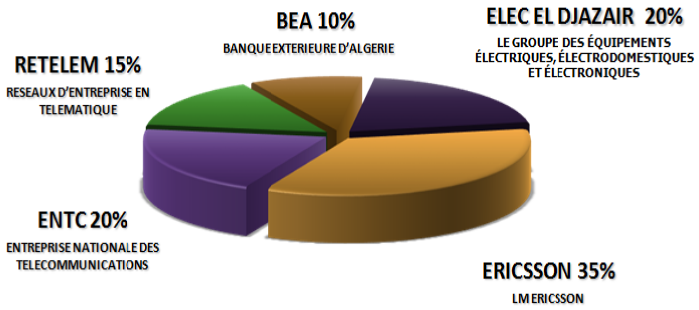
3. Méthodologie

L'étude empirique porte sur de quelques entreprises privées, majoritairement situées dans la région ouest du pays. L'enquête par entretien s'est avérée être le meilleur choix dans la mesure où nous souhaitons une collecte d'information à une échelle satisfaisante. Aussi, L'entretien fournit une vision multidimensionnelle comprenant aussi bien des variables quantitatives que qualitatives.

3.1 Présentation :

« SITEL : Société Industrielle Algérienne de Télécommunications »

Leader en Afrique dans l'industrie des Télécommunications. Cette société a été fondée le 12 Avril 1988 par l'entreprise nationale de Télécommunications (ENTC) et la société suédoise ERICSSON TELLECOM, à de Tlemcen, au nord ouest de l'Algérie. Son capital social est de 400 millions de dinars algérien, et réparti entre les actionnaires comme suit :



Graphe : division du capital « SITEL »

Cette dernière a 150 employés, dont 126 cadres.

3.3. Déroulement de l'entretien et discussion :

L'entretien a eu lieu au sein de la société SITEL, avec le directeur qui est lui-même présidentdu conseil d'administration, et avec le commissaire aux comptes de cette société. Les questions posées à nos interlocuteurs avaient trois dimensions :

1- Les fondations de la structure d'Audit interne
2- le déroulement d'une mission d'audit légal
3- l'importance des compétences de l'auditeur externe au sein de SITEL.

3.4. Résultats préliminaires de l'enquête

D'après les résultats, nous avons pu constater que la cellule d'audit interne est absente au niveau de l'organigramme de cette société. Nous avons eu comme réponse que cette cellule pourra engendrer des coûts inutiles d'après le directeur, la mission d'audit légal suffit largement, même si la reforme de 1988 a exigé aux entreprises, de se doter de structures d'audit interne.

Quant à l'audit externe, les entreprises peuvent appeler le commissaire aux comptes pour plusieurs types d'interventions. En ce qui concerne la SITEL, Le commissaire aux comptes nous confirme qu'il est appelé pour la certification des comptes financiers seulement, de ce fait l'audit externe va avoir une orientation spécifique qui va s'intéresser à des aspects purement financiers. Cette mission repose sur une méthodologie très structurée, elle est nécessaire puisque l'objectif de ce dernier est de rechercher des risques d'erreurs ou des fraudes qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les comptes, ainsi cette mission comporte quatre phases importantes.

.

Phase N°1- Prise de connaissance et planification de la mission :

Cette étape correspond à l'acceptation de la mission du commissaire aux comptes. Dans cette étape le commissaire aux comptes tente de Clarifier les attentes de la société mais aussi de Déterminer le périmètre de la mission. Cette rencontre va permettre d'analyser la situation de l'entité et d'échanger avec le dirigeant. Dans un deuxième temps, le commissaire aux comptes devra expliquer les modalités de son intervention : calendrier, horaires, modalités adaptées à l'entité, etc. Toutes ces informations seront à préciser dans la lettre de mission, obligatoire lors du premier exercice. C'est au cours de cette étape que le commissaire aux comptes définira son plan de mission ainsi que son programme de travail.

Phase N° 2 : évaluation du contrôle interne :

Lors de cette étape de mise en œuvre, le commissaire aux comptes **analyse et détecte les anomalies significatives** dans les comptes de l'entité. Il peut également procéder à des **investigations par sondages**, **adresser des remarques sur les points à améliorer** et faire des demandes d'ajustements.

Phase n°3 – Finalisation des travaux

L'avant dernière étape de la mission de certification est synonyme de synthèse via un dernier échange avec le dirigeant de l'entité, la **vérification des ajustements demandés** à l'étape précédente et la **validation des comptes**.

Phase n°4 – Présentation du rapport

Au cours de cette ultime étape, le commissaire aux comptes présente son rapport à l'assemblée générale de l'entité. Il exprime ainsi son **opinion sur les comptes** et certifie que ces derniers sont « réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle ». Le commissaire aux comptes peut également **mentionner des réserves** et/ou justifier ses appréciations.

Un point très important a évoqué dans notre recherche, est les conditions dans lesquelles s'exerce le métier de commissaire aux comptes, ces conditions sont imposées par un environnement. Les considérations d'ordre micro- économiques et macro-économiques se conjuguent pour créer des situations différentes et réelles dans lesquelles se déroule un audit financier. S'il est fondamental et primordial d'apprécier le concept d'indépendance par « l'être » et « le paraître », il est impératif de rappeler que l'indépendance est un construit. C'est l'auditeur financier qui détermine son niveau d'indépendance. Toutefois, le contexte et les circonstances de différentes natures : sociales, externes, légales, etc… ne sont pas neutres. En ce qui concerne l'audit légal au

niveau de SITEL, le commissaire aux comptes nous a fait savoir, qu'il est indépendant et il a une liberté totale pour exprimer ses opinions, car il nous a expliqué qu'en cas de non divulgation de fraude, le commissaire aux comptes sera puni par la loi.

Conclusion

L'audit interne n'a reçu que peu d'attention de la part des chercheurs, il existe un vaste choix de questions à explorer dans de futurs travaux de recherche**.** L'objectif de cette communication était de vérifier si l'audit (interne et externe) a une place au sein des sociétés de nature mixte et de savoir comment ils sont pratiqués. Une étude exploratoire a été réalisée au sein de l'entreprise SITEL, à travers une enquête par entretien directe. Les résultats montrent que l'audit interne n'a pas de place au niveau de cette Société. Cet outil n'est pas mis en place à cause des couts qu'il engendre. Quant à l'audit externe, on ne retrouve que l'audit légal, ce dernier se déroule d'une manière très professionnelle. Ces conclusions pourraient être vérifiées dans un autre contexte que celui des SPA algériennes. En effet, l'audit interne semble prendre de plus en plus d'importance dans la gouvernance des petites et moyennes entreprises, cela aura inévitablement des répercussions sur les différentes parties prenantes.

Référence

- ANDRIAMASSY, Voara et PHILEMON. «les mécanismes de gouvernance et l'amélioration de la pertinence del'information comptable.» revue française de gouvernance d'entreprise 2008, n°4 - 2ème semestre.
- BEKKOUR, Rafik « Les systèmes d'information dans les entreprises publiques algériennes : caractéristiques et voies d'amélioration » - *5ème Conférence Internationale en Economie-Gestion & Commerce International (EGCI-2017)* Revue Internationale d'Economie et de Gestion Stratégique des Processus d'Affaires(ESMB) Volume 9, Issue Spéciale 1 – 2017.
- BENHAMOU, Salima. «Gouvernance, participation des salariés et performance des entreprises : enjeux et prospective économique et sociale.» droit social (juin 2014): 550-555.
- BOUHEZZA Mohamed, La privatisation de l'entreprise publique algerienne et le role de l'etat dans ce processus. faculté des sciences economiques et de gestion, u. Ferhat abbas sétif, revue des sciences économiques et de gestion n°3 (2004).
- CHARREAUX, Gérard. «La théorie positive de l'agence : positionnement et apports.» Revue d'économie industrielle (2000): vol 92 . pp. 193-214
- CHARREAUX, Gérard. «La théorie positive de l'agence : positionnement et apports.» Revue d'économie industrielle (2000): vol 92 . pp. 193-214;.

- CHEKROUN Meriem, thèse « Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes » Présentée à l'Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen 2013 – 2014
- EBONDO WA MANDZILA, Eustache. «gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro méditerranéenne : une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée arabe.» comptabilité, contrôle, audit et institution(s) (mai2006)
- EBONDO WA MANDZILA, Eustache, La gouvernance de l'entreprise: Une approche par l'audit et le contrôle interne. Paris, FRANCE: L'Harmattan, fevrier 2006.
- GANDJA, Serge VALANT. «Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement.» comptabilité sans frontières..the french connection (mai 2013).
- OUDJEDI DAMERDJI Yasmine , KERZABI Abdellatif « L'audit légal réduit-il le déséquilibre des pouvoirs dans l'entreprise Algérienne? » *5ème Conférence Internationale en Economie-Gestion & Commerce International (EGCI-2017)* Revue Internationale d'Economie et de Gestion Stratégique des Processus d'Affaires(ESMB) Volume 9, Issue Spéciale 1 – 2017
- Roussy, M. (2012). « Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne? L'opinion des membres du comité d'audit », Télescope, vol. 18, n° 3, p. 33-51.
- SALAH Mohamed. Le dysfonctionnement de l'entreprise publique économique en Algérie. In: Revue internationale de droit comparé. Vol. 43 N°3, Juillet-septembre 1991. pp. 627-676;
- WIRTZ, Peter. *Les meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise.* La Découverte, 2008
- Le concept d audit. chapitre Qu' est ce qu' un audit? Principe général http://docplayer.fr/5240087-Le-concept-d-audit-chapitre-1-1-1-qu-est-ce-qu-un-audit-1-1-1-principe-general.html
- Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40, p 22.