



République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Dr. MOULAY Tahar de Saida

Faculté des Sciences économiques, commerciales et de gestion

Département des Sciences économiques

Mémoire en vue de l'obtention du Master en :

Gouvernance des Organisations

Intitulé du Mémoire

Gouvernance, Audit et Contrôle dans l'entreprise

Cas de la « Sonelgaz de Saida »

Présenté par : Sous la Direction de :

Mme. MANCER Fatima Zohra née SACI Mr. BOUSLAH Abdelatif

Membres du jury :

Mr Président

Mr Encadreur

Mr Examineur

Mr Examineur

Année universitaire 2013/2014

Remerciements

J'adresse mes remerciements les plus sincères au professeur BOUSLAH. A ; le dirigeant de ce travail, pour l'encadrement, ses encouragements et ses conseils avisés qui m'ont apporté tout au long de l'élaboration de ce modeste travail, je lui témoigne ici mon plus grand respect.

J'exprime ma plus vive reconnaissance à mon mari pour sa motivation, son soutien constant et sa patience, à mes chéris jumeaux Amayass et Ritadj pour tous les instants précieux que je leurs ai volés.

Je saisis cette occasion pour exprimer ma profonde gratitude à mes parents, à ma sœur, à mes frères, à ma belle-famille pour leur amour et leur encouragement.

Je suis honorée par la présence des membres du jury, et je tiens à les remercier vivement, pour le temps qu'ils ont consacré à l'examen de ce modeste travail.

Dédicaces

A toutes les personnes qui me sont chères ...

Abstract (Résumé en Anglais)

Recent financial crises have attracted governments' attention to the key notion of Corporate Governance. The spontaneous evolution in the changeable environment as well as its variable characteristics, also, pushed them further to investigate this issue in order to deal with the different dysfunctions related to the manipulation of the accounting and financial statements by some opportunistic managers. Hence, the ambitions of corporate governance continue to grow and the control and audit mechanisms have become central factors for a credible successful company.

We opted for a bidimensional approach while studying the depth as well as the nature of the relationship between audit and control mechanisms and the corporate governance. The theoretical approach, on one hand, based on reviewing the available literature in this new field so that to exhibit its origins, its central principals and the audit and control mechanisms' contribution in both the corporate governance system and the improvement of the company's performances. On the other hand, the empirical approach was based on our study of the implementation of the corporate governance and these audit and control mechanisms in SONELGAZ Saida.

At the end, it has been concluded that the fundamental mission of audit and control is to reveal the real economic situation of the company and these mechanisms are then at the service of the corporate governance.

Key words: *financial crises, Corporate Governance, the changeable environment, dysfunctions, control and audit mechanisms.*

Sommaire

Remerciement	I
Liste des tableaux	VII
Liste des figures	VIII
Liste des graphes	IX
Introduction	a
Chapitre I: Les attentes de la gouvernance de l'audit et du contrôle pour l'entreprise	
I-1- Enseignements de la théorie de la gouvernance	01
I-1-1- le système de la gouvernance	01
I-1-2- les principes de la gouvernance	03
I-1-3- le contexte de la gouvernance de l'entreprise en Algérie	05
I-2- Les leçons d'Enron (la nécessité de l'audit et du contrôle)	11
A- Le contrôle des dirigeants d'Enron	11
B- Le rôle des auditeurs	12
I-2-1- L'évolution nécessaire de l'information communiquée	13
I-2-2- La complémentarité des mécanismes d'audit et de contrôle	14
I-2-3- La disparition de l'éthique	14
I-3- L'impact de la gouvernance, audit et contrôle sur la performance de l'entreprise	16
I-3-1 Cadre historique du contrôle et de l'audit au fil de la vie économique	16
I-3-2 la valeur ajoutée apportée par l'audit et le contrôle	19
I-4- La gouvernance des entreprises condition d'étude des processus d'audit et de contrôle	23
I-4-1- Le cadre théorique des entreprises	23
I-4-2- L'audit et le contrôle dans le cadre de la gouvernance de l'entreprise ..	24
I-4-3- L'interaction entre contrôle et audit et la contribution de l'audit au contrôle	25

Chapitre II : L'audit et le contrôle comme réponses aux besoins de la gouvernance	
II-1- La gouvernance de l'entreprise face à l'incertitude	27
II-1-1- L'incertain, domaine des risques et des opportunités	27
A- Le temps	28
B- L'humain	29
II-1-2- L'incertain, domaine où se déploie l'action de l'organisation	29
A- L'environnement, un espace mouvant source d'opportunité pour l'entrepris	29
B- L'entreprise, comme un lieu de collaboration	30
II-1-3- L'incertain, facteur de risque pour l'action de l'entreprise	31
A- Un risque pour l'atteinte des objectifs	31
B- Un risque pour les moyens déployés	32
C- Un risque de comportements opportunistes ou malhonnêtes	33
II-2-L'auditeur dans le processus de la gouvernance de l'entreprise	34
II-2-1- Le marché d'audit	34
II-2-2- Le choix des auditeurs	35
A- Qui sont les décideurs ?	35
B- Quels sont les facteurs de choix ?	36
C- Pourquoi le changement d'auditeur ?	36
D- Quels sont les critères pour devenir auditeur ?	36
E- Quel est le degré d'indépendance de l'auditeur ?	38
II-2-3- La responsabilité des auditeurs	39
II-3- audit et contrôle interne outils de réduction des risques	41
II-3-1- Le contrôle interne de l'entreprise	42
II-3-1-1- Les objectifs de la gestion des risques	43
II-3-1-2- les éléments constitutifs du management des risques	44
II-3-1-3- les procédures du contrôle interne	45
a- La supervision	45
b- La formalisation du déroulement des tâches	45
c- La séparation des tâches	45
d- La conservation des actifs	46

II-3-2- L'audit interne comme outil de la gouvernance d'entreprise	46
II-3-3- L'importance de l'audit interne dans le processus de la gouvernance de l'entreprise	47
II-3-4-L'audit interne, théorie de l'agence et gouvernance de l'entreprise	50
A- L'audit interne intervient dans la réduction des asymétries des informations entre les différentes parties prenantes de l'entreprise	51
B- L'audit interne détient un rôle majeur dans le processus de management des risques de l'entreprise	54
II-4- rendre compte aux organes de gouvernance	56
II-4-1-le contrôle budgétaire, outil d'adaptation des ressources aux objectifs poursuivis	56
1- Effectuer des prévisions	57
2- Motiver le personnel	58
3- Rendre compte des réalisations budgétaires	58
II-4-2-Le tableau de bord, outil de suivi stratégique	59
a- le choix d'un horizon et d'une fréquence	60
b- La sélection des informations pertinentes et la forme des indicateurs	60
c- Les destinataires	60
II-4-3-L'information du conseil d'administration	61
a- Pour évaluer la pertinence des décisions stratégiques retenues	61
b- Pour évaluer et contrôler les dirigeants	61
II-5- La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance de l'entreprise	63
² II-5-1- L'audit externe en tant que la spécialisation de la fonction de contrôle de l'information au sein de la gouvernance de l'entreprise	64
A- L'audit externe, un mécanisme de surveillance au sein d'une relation d'agence	65
B- L'audit externe, un mécanisme de signal permettant de réduire les effets de sélection adverse	67
C- L'audit externe, un moyen permettant de répondre à l'obligation de reddition des comptes	68

II-5-2- L'audit externe en tant que mécanisme dans la gouvernance d'entreprise permettant, dans une logique théorique, de pallier la défaillance des autres systèmes70

II-5-2-1-L'insuffisance des autres mécanismes de la gouvernance en matière de réduction de l'asymétrie informationnelle70

a- Le marché des biens et services, financier et du travail72

b- Le reporting financier72

c- Le droit de vote73

d- Les procédures du contrôle interne73

e- Le conseil d'administration74

II-5-3- L'audit externe au cœur de la gouvernance de l'entreprise76

II-5-4-L'audit externe, limité en pratique par de nombreuses insuffisances ...80

Chapitre III : Gouvernance, audit et contrôle dans l'entreprise de la Sonelgaz de Saida Conclusion

Section I : La Charte conceptuelle de l'entrepris84

I-Introduction à l'histoire de la Sonelgaz84

I-1- Historique84

I-2- Présentation générale du groupe Sonelgaz86

I-3- Organigramme de la direction distribution de Saida88

II- Le cadre organisationnel et managérial de la Sonelgaz96

II-1- Principes et Fondements de l'entreprise de la Sonelgaz96

II-2- Principes d'organisation du groupe Sonelgaz96

II-3-Quelle est la mission de la société de la Sonelgaz97

II-4- Présentation du processus de planification et de gestion budgétaire du groupe Sonelgaz99

II-4-1- Organisation et missions de la fonction Budget et contrôle de gestion au niveau de la Holding (maison mère)100

II-4-2- Les états financier de l'entreprise101

Section II : Les mécanismes de contrôle et d'audit au sein de la Distribution de Saida102

I-1- La gouvernance du Groupe Sonelgaz102

I-1-1- Les Organes de la gouvernance du Groupe Sonelgaz102

I-1-2- Les activités attribuées aux organes de la gouvernance du Groupe Sonelgaz104

I-1-3- La création de la Direction de l'Audit Interne105

<i>I-2- Les mécanismes d'audit et du contrôle au cœur de la Direction de Distribution de Saida</i>	<i>105</i>
<i>I-2-1- Les formes de régulation en termes de contrôle interne</i>	<i>106</i>
<i>I-2-2- Les outils du contrôle interne appliqués par la Direction de Distribution de Saida</i>	<i>108</i>
<i>I-2-3- L'Audit interne au sein de la Direction de Distribution de Saida</i>	<i>110</i>
<i>I-2-3-1- Audit financier</i>	<i>111</i>
<i>I-2-3-2- Audit opérationnel</i>	<i>112</i>
<i>I-3 L'enquête</i>	<i>114</i>
<i>I-3-1 Méthodologie de la recherche</i>	<i>114</i>
<i>I-3-2 Le questionnaire</i>	<i>114</i>
<i>I-3-3 L'analyse des résultats de l'enquête</i>	<i>115</i>
<i>Conclusion</i>	<i>124</i>
<i>Bibliographie</i>	<i>127</i>
<i>Annexes</i>	<i>132</i>
<i>Résumé</i>	<i>144</i>

La liste des tableaux

<i>N° Tableau</i>	<i>Désignation</i>	<i>Page</i>
<i>1</i>	<i>Les étapes des évolutions de l'audit et du contrôle</i>	<i>19</i>
<i>2</i>	<i>La typologie des mécanismes de gouvernance d'entreprise</i>	<i>71</i>

La liste des Figures

<i>N° Figure</i>	<i>Désignation</i>	<i>Page</i>
<i>1</i>	<i>le processus du système budgétaire</i>	<i>57</i>
<i>2</i>	<i>les principales missions de l'audit externe au sein de la gouvernance de l'entreprise</i>	<i>65</i>
<i>3</i>	<i>le rôle actuel de l'audit externe dans la gouvernance de l'entreprise, d'Après Baker & Owsen 2002</i>	<i>77</i>
<i>4</i>	<i>Relations entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise – proposition d'un cadre d'analyse, d'après Will</i>	<i>79</i>
<i>5</i>	<i>le processus du contrôle de gestion adopté par l'entreprise de la Sonelgaz</i>	<i>106</i>
<i>6</i>	<i>Le schéma du processus du contrôle de gestion adopté par l'entreprise de la Sonelgaz</i>	<i>107</i>

La liste des Graphes

<i>N° Graphe</i>	<i>Désignation</i>	<i>Page</i>
<i>1</i>	<i>L'interprétation graphique de l'ancienneté de la fonction d'audit et de contrôle</i>	<i>116</i>
<i>2</i>	<i>Les origines de la création de la fonction d'audit et de contrôle</i>	<i>118</i>
<i>3</i>	<i>Les motifs de l'élargissement de la fonction d'audit et de contrôle</i>	<i>120</i>
<i>4</i>	<i>Les audits les plus pratiqués</i>	<i>121</i>

Introduction

La faillite catastrophique des grandes entreprises au cours de la dernière décennie, a conduit les pouvoirs publics à différentes réflexions sur la notion de la gouvernance d'entreprise. Tout en identifiant les organes et les règles de décision, d'information, de surveillance pour permettre aux ayants droit de voir leurs intérêts respectés au sein du fonctionnement de l'entreprise.

Cette notion de gouvernance s'inscrit dans une perspective d'agence, sous forme d'un contrat d'engagement entre deux parties : le principal et l'agent, dont le principal engage l'agent pour exercer la gestion de quelques services en leur nom, en déléguant une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. Partant du constat que ces contrats sont incomplets, l'information est asymétrique, les intérêts se divergent, cette relation d'agence est problématique ; alors que la survie et la pérennité des entreprises ont besoin de puissants mécanismes favorisant la régulation des conflits existants entre les parties prenantes liées à cette entité, permettant également de discipliner les agents – dirigeants- afin qu'ils gèrent dans le sens des intérêts des principaux - actionnaires-.

Ces crises financières qu'a connues le monde économique ont mis à jour les limites et insuffisances des systèmes de la gouvernance dans l'évaluation de l'information, là où, l'audit et le contrôle commencent à occuper le centre des débats dans la mesure où ils sont susceptibles de garantir l'exactitude et la pertinence des états financiers de l'entreprise. L'actualité financière a impulsé de nombreuses réflexions de la part des pouvoirs publics sur la façon de prévenir et d'éviter les dégâts frauduleux. Ces réflexions sur la mise en place de réformes radicales se sont engagées, à ce propos, nous vous présentons à titre d'exemple le Sarbanes-Oxley Act aux Etats-Unis, ou bien la Loi de la Sécurité Financière à la France.

Les traumatismes financiers qui ont touché l'économie mondiale, particulièrement, au début des années 2000, ont remis en question la réglementation existante en matière de gouvernance et de pratique de l'audit et du contrôle, cette réglementation vise, dans l'ensemble, à rassurer toutes les parties prenantes d'une gouvernance d'entreprise à haute qualité.

Avec l'évolution législative et réglementaire entreprises, la création de la fonction d'audit et de contrôle a été imposée à plusieurs entreprises au monde, tant au Canada, aux Etats-Unis, à la France, cela non seulement pour modifier le contexte dans lequel évoluent les processus d'audit et de contrôle, mais aussi, pour que les devoirs et responsabilités des différents intervenants seront accrus.

Ces derniers scandales financiers ont fait découvrir quelles sont les imperfections des structures de la gouvernance de l'entreprise, et ceci grâce aux dirigeants qui faisaient souvent apparaître par les chiffres et les comptes des états financiers et comptables de l'entreprise une situation financière très avantageuse.

Face aux nombreux cas de manipulations des déclarations comptables, tel qu'avec ces manipulations, les comptes de l'entreprise perdent leur crédibilité et fiabilité, des évolutions réglementaires et législatives très importantes ont marqué le contexte de l'audit et du contrôle, dans le but d'améliorer les conditions d'exercice de la gouvernance d'entreprise.

La liberté des personnes et la dimension collective des entreprises font émerger un besoin complémentaire de responsabilité, cette dernière s'établit, bien évidemment, dans un contexte de gouvernance d'entreprise.

Les dirigeants de l'entreprise constituent le point de rencontre de la gouvernance, du contrôle et de l'audit, ce sont les dirigeants qui mettent en œuvre les procédures de contrôle, d'audit et de pilotage de cette entreprise, et ils sont responsables de leur bon fonctionnement. Les mécanismes de la gouvernance qui contraignent et limitent leur latitude discrétionnaire, dont ils ont pour objectif de réaliser une certaine cohérence entre les stratégies qu'ils appliquent et les objectifs assignés à l'entreprise.

Le rôle de l'audit et du contrôle misent en œuvre par l'entreprise garantit la régularité et la sincérité des informations que les dirigeants publient aux parties prenantes. Ces dirigeants sont donc mandatés par les actionnaires, et par toute autre partie prenante liée à l'entreprise, et qu'ils doivent leur rendre compte des décisions prises et des actions effectuées.

Les mécanismes de contrôle et d'audit dotés de lois, de règlements, et de règles morales ou éthiques proposent la gouvernance à l'entreprise, garantissent une cohérence entre les décisions et les actions des dirigeants, les objectifs de l'entreprise et les attentes des différentes parties prenantes.

L'intervention d'une autorité de contrôle et d'audit semble très utile en vue d'assurer une crédibilité à l'information produite, et de permettre aux actionnaires et investisseurs de faire confiance aux données comptables et financières de l'entreprise, Suite à cela, nous avons axé notre travail sur : « Gouvernance, contrôle et audit dans l'entreprise », d'où la prise en compte de la problématique suivante :

Quel est le degré de l'intervention des mécanismes d'audit et de contrôle dans la gouvernance de l'entreprise ?

Les questionnements associés à notre problématique sont :

- *Au sein de l'entreprise, est-ce-que les processus de contrôle et d'audit constituent-ils un moyen de réponse aux problèmes de la gouvernance suscités par l'absence du déterminisme absolu ?*
- *Quelle est la valeur ajoutée que les mécanismes d'audit et de contrôle apporte à la gouvernance de l'entreprise, sont-ils le levier d'amélioration de sa performance ?*
- *Comment l'audit et le contrôle peuvent-ils intervenir dans le processus de la gouvernance de l'entreprise ?*

Les hypothèses qui vont guider notre travail sont :

- *La liberté propre aux personnes et l'incertitude propre à notre environnement poussent l'entreprise à s'intéresser de plus en plus aux processus d'audit et de contrôle, ce qui justifie donc leur développement au sein de l'entreprise.*
- *La gouvernance suppose qu'il existe des processus par lesquels les responsables rendent compte de leur action, le contrôle et l'audit fournissent le cadre dans lequel cette exigence peut s'exercer.*
- *Le niveau d'intervention des processus de contrôle et d'audit dans l'entreprise est déterminé principalement par le besoin des actionnaires et le besoin du management de l'entreprise, de manière que ces mécanismes sont des outils d'amélioration de sa performance.*

Pour répondre à nos hypothèses, notre essai est bâti sur le principe d'une double approche : une approche théorique, et une approche empirique.

Lors de l'approche théorique, en s'appuyant sur la littérature académique existante, nous allons découvrir l'importance et la nécessité de la mise en œuvre des mécanismes de contrôle et d'audit par une entreprise qui veut exercer la gouvernance d'entreprise. En montrant, tout d'abord, que l'audit et le contrôle constituent des pivots de la gouvernance ayant comme finalité d'assurer la crédibilité des déclarations comptables et financières de cette entreprise, de réduire l'asymétrie informationnelle vis-à-vis de ses parties prenantes, d'aligner le fonctionnement des dirigeants dans le sens des intérêts des actionnaires. Nous parlons, en suite, des outils des différents types de contrôle et d'audit, tel que l'audit externe, et le contrôle et l'audit interne, nous allons montrer aussi quel est le degré de l'indissociabilité et la complémentarité de ce mix de mécanismes, du fait que n'importe quel mécanisme de gouvernance étant seul semble fréquemment défaillant pour contraindre le pouvoir discrétionnaire des dirigeants.

Un nombre très peu d'entreprises algériennes adoptant le système de gouvernance d'entreprise ; de ce fait la société de la Sonelgaz a été choisie comme un terrain de recherches pour la réalisation de la partie empirique, puisqu'elle fait partie de ces entreprises.

Les limites de la recherche

Vu la nouveauté du concept de la gouvernance de l'entreprise, et l'insuffisance des études qui lui sont consacrées, la difficulté rencontrée lors de notre travail a été le manque d'ouvrage en thème de gouvernance. De plus que cette nouvelle notion de gouvernance avec sa théorie, ses structures, ses pivots et ses exigences réglementaires vient de se donner naissance au sein de l'économie algérienne. Dont un très petit nombre d'entreprises algériennes qui commencent à appliquer et de faire intégrer cette théorie dans sa gestion. Donc, la difficulté rencontrée dans la partie empirique est que malgré les efforts déployés pour l'implantation de cette nouvelle approche de gouvernance, cette notion reste à ce jour inconnue par les membres constituants de ces entreprises. Malgré la nécessité de la pratique des mécanismes du contrôle et d'audit et l'importance primordiale de ces derniers, le rôle qu'ils jouent au sein de la gouvernance de l'entreprise est mal perçu par le personnel de l'entreprise du haut en bas, pour des raisons que nous ignorons.

Face aux bouleversements économiques, sociaux et environnementaux, l'entreprise doit redéfinir son rôle dans la société, ainsi que ses responsabilités vis-à-vis ses parties prenantes, elle est dans l'obligation de revoir son mode de gestion, tout en améliorant sa performance globale.

L'entreprise doit s'appuyer sur une bonne gouvernance qui doit être capable de conjuguer l'ensemble des intérêts de ses parties prenantes, qui sont souvent contradictoires, ceci dans le but d'avoir une confiance durable entre la direction de l'entreprise, ses employés et ses actionnaires.

À cet effet, dans ce chapitre, nous allons parler de la nécessité d'une théorie de gouvernance pour l'entreprise, et ce qu'elle va bénéficier cette dernière par le fait d'exercer une gouvernance d'entreprise. Comme nous allons découvrir l'importance du rôle des mécanismes d'audit et de contrôle dans une approche de gouvernance d'entreprise.

I-1- Enseignements de la théorie de la gouvernance

I-1-1- le système de la gouvernance

Les crises successives que nous connaissons à l'échelle internationale ont relancé avec force le débat sur la gouvernance, la régularité et le contrôle.

C'est donc, dans l'étymologie du concept de gouvernance qu'on saisira le mieux ; tel que sa portée –du latin « diriger un navire » - en mesurant à quel point la prise de décisions est à la fois sujette aux aléas des marées, des tempêtes et des hommes.

La gouvernance se présente comme un moteur des transformations économiques et gestionnaires, elle est également associée à la notion de restructuration organisationnelle et leurs enjeux de décisions, au primat du pilotage, à la globalisation financière, au pouvoir des actionnaires.

*Quand on parle de la **Corporate governance**, traduit par « la gouvernance de l'entreprise » ; « il s'agit de se donner les moyens d'un bon 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 »⁽¹⁾*

(1) L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques, Mohammed Chérif MADAGH, Maître de conférences, Samira Rym MADAGH, Mai 2012, p.3

Parmi les différentes définitions qui ont été données à la notion de gouvernance d'entreprise, nous pouvons citer celle de l'OCDE qui la considère comme : « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui « gouvernent » leur conduite et définit leur espace discrétionnaire »⁽¹⁾. Ou encore, selon Charreaux en 1997 : « il s'agit d'un éventail de normes qui visent à homogénéiser les fonctions d'utilité des dirigeants et des actionnaires ». ça détermine ainsi la structure organisationnelle par laquelle les objectifs de l'entreprise sont bien définis, et les moyens dotés pour les faire réaliser, et d'assurer une surveillance des résultats obtenus, dont le gouvernement d'entreprise de haute qualité doit inciter son conseil d'administration à poursuivre des objectifs conformes aux intérêts de la société et de ses actionnaires et dans les limites capacitaires de l'entreprise, et faciliter une surveillance et orientation effective de ses réalisations en terme d'objectifs.

De ce fait, cet organe collégial doit pouvoir établir un jugement indépendant de la direction de l'entreprise et ceci grâce à une bonne information émane notamment des comités d'audit qui ont une responsabilité bien précise de surveillance et de contrôle.

Ploix en 2006, décrit la gouvernance d'entreprise comme « un système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées » ; d'après cette dernière définition ce concept concerne non seulement l'organisation de l'entreprise mais aussi son contrôle. Dans ce même sens, lorsqu'on parle de la gouvernance, on sous-entend « le bon-système » qui veut dire : s'assurer que les décisions prises sont bénéfiques à la fois à l'entreprise et aux actionnaires ; ce qui conduira à un conseil d'administration plus indépendant des dirigeants, plus transparent, des administrateurs mieux informés et plus impliqués et plus conscients de leurs responsabilités, dont en mettant en œuvre de principes de responsabilité, d'intégrité, de transparence et de respect de droit des actionnaires.

La gouvernance se traduit sous un mode d'agencement de pouvoirs entre ses « Stakeholders » ou bien ses différentes parties prenantes : actionnaires, dirigeants, fournisseurs, clients, personnel, environnement, état..., dont il s'agit d'assurer entre elles la coopération et la cohésion ; et là où cet équilibre de pouvoirs véhicule l'idée d'une responsabilité très élargie de la part de l'entreprise à l'égard de l'ensemble des risques économiques, sociaux, financiers, politiques, environnementaux que son activité implique.

(1) OCDE 2004 principes de gouvernance d'entreprise.

La gouvernance est plus souvent un point de rencontre entre la direction de l'entreprise et ses ressources humaines, elle est assurément un défi de cogestion, de management participatif et d'implication de l'ensemble du personnel. Comme elle est ainsi au point de rencontre de nombreux intérêts, de disciplines et d'enjeux tantôt convergents, tantôt antagonistes. Dont ils sont pilotés par des experts dotés de textes juridiques et de normes professionnelles relatifs à l'environnement économique et financier. Cependant l'information, la formation et la sensibilisation de ces pratiques sont encore en phase embryonnaire dans de nombreux pays au monde.

La gouvernance demeure donc, pour l'entreprise, un challenge essentiel et de longue haleine pour promouvoir la confiance et la transparence des marchés, de définir des responsables au sein de l'entreprise, de développer les investissements locaux et étrangers, de favoriser le dialogue entre l'entreprise et l'état, de contribuer de la lutte contre la corruption et de limiter l'expansion des secteurs informels qui paupérisent l'économie et entravent l'entreprise privée.

L'autorité, le pouvoir, la régulation, la transparence, l'information, la responsabilité, l'éthique, la bonne gestion des ressources et des moyens, la responsabilité sociétale, la participation, l'adoption de l'esprit collectif ... sont autant de principes fondamentaux constituant le socle commun de bonne gouvernance chez l'entreprise.

La bonne gouvernance qu'adopte l'entreprise serait donc un panorama de règles et de jeux qui concernent l'administration et l'organisation de l'entreprise, que doit être démocratique et transparente.

La transparence des opérations organisationnelles, administratives, fonctionnelles, financières et celle de la comptabilité et leur contrôle lui permettent de mettre fin aux activités et aux relations de corruption, de choisir de meilleurs stratégies, d'avoir un système de rémunération et de prime qui se fait en fonction de la qualité du travail fourni, de la performance et de la capacité d'attirer de nouvelles sources des capitaux. Cette transparence devrait être confrontée par les lois, procédures, règlements et surtout par justice équitable, neutre et égale pour tous.

I-1-2- les principes de la gouvernance

Ces principes ont été élaborés par l'OCDE et publiés en 1999, et qui ont été révisés en 2004 pour tenir compte des évolutions des contextes et des préoccupations exprimées par les pays.

Ces principes « sont un instrument en devenir définissant des normes et des bonnes pratiques n'ayant pas de caractère contraignant, ainsi que des orientations pour la mise en œuvre de ces normes et pratiques qui peuvent être adaptés au gré des circonstances propres à chaque pays ou région ».

Ces principes sont destinés à servir de référence pour les pays qui veulent évaluer et améliorer leur cadre juridique, institutionnel et réglementaire. Ces principes reconnaissent qu'un système de bonne gouvernance des entreprises est essentiel pour une utilisation efficace du capital de l'entreprise.

La bonne gouvernance des entreprises permet également de s'assurer que les entreprises tiennent compte des intérêts d'un vaste éventail de collectivités ainsi que des communautés au sein desquelles elles travaillent et que leurs conseils d'administration sont responsables devant la compagnie et les actionnaires. Cette disposition permet aussi de s'assurer que les entreprises opèrent dans l'intérêt de la société dans son ensemble. Elle contribue à garder la confiance des investisseurs aussi bien locaux qu'étrangers et à attirer davantage de capitaux à long terme⁽¹⁾.

Ces principes portent sur les cinq domaines suivants⁽²⁾ :

- Les droits des actionnaires.*
- Le traitement équitable des actionnaires.*
- Le rôle des parties intéressées.*
- La communication de l'information et la transparence.*
- La responsabilité du conseil d'administration.*

On estime que les codes et normes qui doivent avoir la priorité en matière de gouvernance des entreprises, compte tenu de ce qui précède, devraient être les suivants⁽³⁾ :

- Code de bonnes pratiques pour la transparence budgétaire.*
- Meilleures pratiques pour la transparence du budget.*
- Directives pour la gestion de la dette publique.*
- Principes de gouvernance des entreprises.*
- Normes comptables internationales.*
- Normes internationales pour la vérification.*
- Principes fondamentaux pour la supervision efficace des opérations bancaires.*

(1) Commission Economique des NU pour l'Afrique (2002) : " Principes directeurs relatifs au renforcement de la gouvernance économique et des entreprises en Afrique "

(2) Commission Economique des NU pour l'Afrique (2002) : op. cite

(3) Wirtz, P (2004) : « Meilleures pratiques » de gouvernance, théorie de la firme et modèles de création de valeur : Une appréciation critique des Codes de bonne conduite* Cahier du FARGO n° 104040 1

Les normes internationales de vérification ont été élaborées par la Fédération internationale des comptables. Elles doivent être appliquées dans la vérification des états financiers et elles sont accompagnées d'états sur les pratiques de vérification pour aider les vérificateurs de comptes à appliquer les normes et à promouvoir les bonnes pratiques. Ces normes portent sur les responsabilités, la planification, le contrôle interne, la preuve de la vérification, les conclusions et les rapports de vérification des vérificateurs externes⁽¹⁾.

I-1-3- le contexte de la gouvernance de l'entreprise en Algérie

Jusqu'à 1988, la gestion des entreprises publiques algériennes était d'essence socialiste, c'est là où, elles avaient des relations directes avec le trésor public et la banque algérienne de développement qui interviennent dans le financement à moyen et à long terme. Ceci selon la loi de finance de 1971, et pour diverses raisons cette expérience n'a pas eu de succès devant les difficultés rencontrées dans ce type de gestion, ce qui a été traduit par le manque de rentabilité des entreprises publiques. Dont elles ont enregistré d'énormes déficits chaque année, ce qui a lancé l'intervention d'un ensemble de mesures correctives prises par le pouvoir public qui ont décidé au nom de l'objectif d'efficacité économique l'opération de « La restructuration organique et financière des entreprises », afin d'être appliquées pendant le plan quinquennal 1980-1984.

Les objectifs de cette dernière opération selon M.H.Benissad sont⁽²⁾ :

- L'amélioration des conditions du fonctionnement.*
- La maîtrise de l'appareil de production.*
- L'obligation de résultat des activités des entreprises à l'égard des objectifs assignés par le plan national.*

Cette opération se réalise en deux phases, la première est organique qui consistait à restructurer organiquement les entreprises, et la seconde phase est financière qui consistait à assainir leurs situations financières qui souffraient de déficits considérables, et la réalisation de cette phase dépend de la répartition des moyens qui se fait lors de la première phase.

(1) Commission Economique des NU pour l'Afrique (2002) : op. cite

(2) Benissad M.H(1994) : Algérie restructurations et réformes économiques, OPU, Alger.

Et depuis l'avènement de ces réformes et les termes de productivité, efficience, et performance qui se présentent comme des buts essentiels du changement opéré, et la nécessité d'améliorer et de développer les méthodes de gestion dans l'entreprise, de perfectionner les structure en fonctions de l'expérience, de la mise en œuvre de nouveaux objectifs. Ça a conduit à l'adoption d'une nouvelle loi portant sur « l'autonomie de l'entreprise » qui concerne le passage du statut de l'Entreprise Publique Sociale « EPS » à celui de l'entreprise publique économique « EPE ». Les anciennes entreprises publiques ont été transformées en entreprise publiques économiques, et cette nouvelle réforme s'est fondée sur le principe de la séparation des droits de propriétés et de gestion tel que les entreprises sont dotées par de capital social, tout en restant propriétaire des actions de ces entreprises, le pouvoir publique délègue ses droits de propriété à des sociétés financières, et pour cet effet, les fonds de participation ont été créés.

En juin 1996, les réformes des fonds de participation ont été remplacés par des holdings publiques, ici où l'entreprise a été soumise au principe de l'autonomie, de façon qu'elle procède le pouvoir de cession des actions dont elle dispose dans son portefeuille et aussi elle est séparée organiquement de l'Etat.

Le contenu véhiculé par les textes de ces réformes reposent sur plusieurs principes qu'ayant une vision différente par rapport aux règles qui les ont précédées ⁽¹⁾ :

-la révision de la relation état/ entreprise : par la séparation entre la propriété et la gestion des entreprises nationales, et la création d'une institution intermédiaire qui est les fonds de participation.

- la révision du système de contrôle et de régulation de l'économie nationale : en proposant un nouveau système de planification nationale.

- l'adaptation de formes juridiques d'entreprise typiquement capitalistes : SPA pour celles d'importance nationale et SARL pour celles des collectivités locales.

- le fonctionnement des entreprises publiques selon le principe de la commercialité (ex. le profit, la faillite...etc.).

- la réintégration des outils de régulation économique (fiscalité, prix, crédit...etc.), au détriment des interventions administratives.

(1) Daddi-Abdoun (2005) : « Problématique de gestion dans l'entreprise algérienne et possibilité de bénéficier du système de gouvernance » communication colloque « gouvernance.... » Communication présentée au colloque international sur "la bonne gouvernance des organisations et des gouvernements" M'Sila.

-l'ouverture de l'investissement aux entreprises : la gestion de ces moyens financiers et matériels conformément à son objet.

- l'ouverture des opérations de commerce extérieur aux entreprises, grâce au budget devise.

- enfin la séparation, pour la première fois, entre les fonctions de l'état (exécutive, législative, juridique...).

Après l'abrogation du statut général du travailleur et la gestion socialiste des entreprises, l'entreprise doit⁽¹⁾ :

- établir librement son organigramme.

- fixer des prix plus appropriés pour ses produits.

- choisir ou organiser ses circuits de distribution.

- négocier la rémunération des travailleurs au moyen de conventions collectives.

- conclure tout contrat faisant partie de l'objet de l'entreprise, sans autorisation préalable de la tutelle et de la banque, le code des marchés publics ne s'applique plus aux entreprises publiques.

- choisir les investissements conforme à son objet social.

L'entreprise publique est devenue formellement une personne morale distincte de l'Etat, qui possède son autonomie financière.

L'Etat crée dans un premier temps des structures spécialisées dénommées « Fonds de Participation » auxquels il délègue la gestion des participations comme étant un gérant de participation de l'Etat, dont son rôle au moment de sa création qui était en 1988 consistait à⁽²⁾ :

- Promouvoir la gestion décentralisée en s'interposant entre l'Etat propriétaire et ses entreprises.

- Inciter ces entreprises (à travers les administrations des conseils de direction) à rechercher le profit maximum.

- Se doter de capacité de gestion de leurs portefeuilles d'action et d'entreprises

- Encourager ou entreprendre les actions de restructuration des entreprises peu performantes.

Les Fonds de Participation en leur qualité d'agents de financement de l'état sont des promoteurs d'investissements, dans les secteurs où ils ont particulièrement la charge.

(1) Lamiri .A (1995) : « Restructuration et management des entreprises stratégiques des entreprises algériennes » OPU, Alger

(2) Boutaleb K (1996) : « la transformation des Fonds de participation en Holdings : portée et limites » Revue l'économie (APS)

Ils sont chargés d'exercer le droit de propriété que leur délègue l'état, cela implique une tâche de surveillance, il s'agit d'une relation d'agence, entre l'état et ces fonds d'une part, et entre les fonds et les entreprises de l'autre part. Ces fonds de participation étaient régis par les dispositifs du code de commerce, leur création et organisation obéissait à un texte réglementaire qui leur apporte des spécificités. Ils avaient une assemblée générale commune composée en majorité des membres ou des représentants du gouvernement désignés par celui-ci, en plus de trois éléments ayant des voix consultatives dont le gouverneur de la banque d'Algérie et le directeur du trésor public.

Selon l'avis partagé du professeur H.BENISSAD, les Fonds de participation n'ont pas été en mesure d'accomplir leur mission dans un environnement caractérisé par⁽¹⁾ :

- La persistance de préoccupations égalitaires et d'une certaine démocratisation de management ayant parfois relégué comme en Egypte en 1953-1991, les objectifs de rentabilisation des entreprises au second plan.

- Une certaine ambiguïté, une superposition des missions des F.P et des entreprises laissant ainsi à l'Etat des champs possibles d'interférence.

- Une autonomie relativement théorique des F.P et par contre coup des entreprises vis-à-vis du pouvoir politique (l'article 117 de la loi de finance pour 1993 stipule clairement que le gouvernement peut à titre exceptionnel désigner directement le président d'une EPE).

- Le rattachement centralisé d'un nombre exagéré d'entreprises à chaque F.P

*Pour résumer, on peut dire que l'entreprise publique a été au centre de différentes réformes successives et cela du principalement à des multiples insuffisances qui continuaient à les caractériser. Ces changements en terme de réformes ont été très significatifs au plan de la prise en charge des difficultés rencontrées par les entreprises, dont les premiers textes législatifs qui sont les lois relatifs à l'autonomie, ayant pour objectif majeur de redéfinir et clarifier les relations entre l'Etat actionnaire et l'entreprise publique, puis les principales réformes qui ont touché ce qu'on appelle « **Les fondamentaux de la gouvernance des entreprises** ».*

(1) Benissad M.H (1994): op.cit.

« Les fondamentaux de la gouvernance des entreprises » sont dotés par Un ensemble de réformes qui se présentent sous forme de codification, dans le but d'organiser la relation entre l'entreprise et ses parties prenantes en s'appuyant sur le code de commerce, le code fiscal, code des assurances ; dont ils déterminent les droits et obligations de l'entreprise avec précision à l'égard de ses partenaires (parties prenantes).

Des réformes pour la protection et la garantie des investissements par divers arrangements multilatéraux ratifiés par l'Algérie, dont la convention a créé « l'Agence Internationale des Garanties des Investissements » entre Etat et les ressortissants d'autres Etats.

Les intérêts des actionnaires sont protégés par le code de commerce, dont ils peuvent accéder à tout document de la société pour leur permettre de se prononcer en connaissance de cause sur sa gestion comme ils désignent et révoquent les membres du conseil d'administration, et un ou plusieurs commissaires aux comptes pour veiller à la sincérité des documents comptables et financiers de l'entreprise, et enfin il intentent individuellement ou collectivement l'action sociale en responsabilité des administrateurs. Et le dispositif de protection des intérêts des actionnaires et associés demeure valable quel que soit la nature juridique de la société.

Il existe ainsi autre dispositif qui sert à protéger les droits des autres parties prenantes comme fournisseurs, créanciers, clients, employés..., et ceci par l'intervention du code civil en terme de contrat portant sur la propriété, les lois du consommateurs, les lois relatifs aux relations de travail, à la prévention et règlements des conflits et à l'exercice du droit syndical qui protège les salariés. Plus les dispositions statutaires du code de commerce qui précisent les relations entre les administrations et les entreprises.

En second, comme fondamentaux de la gouvernance dans l'entreprise algérienne, il y a ce qu'on appelle la responsabilité de l'entreprise, dont les entreprises, les institutions de crédits, les établissements financiers et les sociétés d'assurance, publics ou privées, sont tenus par le Code de Commerce , les dispositions du Conseil de la Monnaie et du Crédit , le Code des Assurances, et celui des Impôts. Sous peine de sanctions civiles et pénales d'établir dans les délais et selon les mêmes formes et méthodes d'évaluation tous leurs documents comptables certifiés par le commissaire aux comptes et de fournir, sous peine de sanctions pécuniaires, les informations non financières à l'Office National des Statistiques (ONS).

- Le contrôle de la conformité des entreprises publiques aux normes prescrites est assuré par les Sociétés de Gestion et de Participation (SGP) dont

elles relèvent. L'autre organe de vérification de la comptabilité des entreprises est l'administration fiscale. L'article 75 du Code Fiscal dispose « qu'en aucun cas, les administrations de l'Etat, des wilayas et des communes ainsi que tous les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'administration fiscale, ayant au moins le grade de contrôleur qui leur demande la communication de documents de services qu'ils détiennent ». Dans le domaine de la monnaie et des finances, ce rôle de supervision et de contrôle est assuré par la commission bancaire.

- Le système d'information économique interne à l'entreprise ou national⁽¹⁾ est quasi déficient, en raison de ses nombreuses insuffisances dont les plus importantes sont : l'absence d'information sur l'environnement de l'entreprise, d'une terminologie normalisée, de procédures écrites relatives à chaque fonction, de comptabilité analytique, la faiblesse de la vitesse de circulation de l'information et de l'importance accordée au travail statistique l'inadaptation du plan comptable national...

- Dans le domaine lié à la conformité des normes comptables et d'audit, le plan comptable national actuel datant de 1975 reste inadapté aux impératifs de gestion. D'où la nécessité de sa réforme déjà engagée par les pouvoirs publics et visant à éliminer les insuffisances existantes dans la comptabilité algérienne notamment les normes générales édictées et les règles de présentation et de consolidation des états financiers.

- La surveillance de l'orientation stratégique et le suivi efficace par le Conseil d'Administration de la gestion des entreprises sont organisés par l'Etat à l'intérieur des lois relatives à la privatisation des entreprises publiques et à la gestion des capitaux marchands.

Les Sociétés de Gestion et de Participation mises en place en 2005 et érigées en sociétés par action qui représentent l'Etat en tant qu'actionnaire unique a le pouvoir d'orientation stratégique des entreprises. Le Conseil d'Administration reste dans cette nouvelle organisation de l'entreprise publique, un organe pivot de l'entreprise. Le Code de Commerce lui attribue les pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société.

Ceci étant, quels sont les facteurs inhibiteurs d'une bonne gouvernance d'entreprises en référence aux enseignements de la théorie de la gouvernance d'entreprise.

(1) CNES (2004) : "Les exigences de mutation du système d'information économique et sociale : Contribution au débat national"

I-2- Les leçons d'Enron (la nécessité de l'audit et du contrôle)

L'entreprise américaine Enron a bâti son succès sur la vente du gaz et de l'énergie à partir des infrastructures dans lesquelles elle avait investi, gazoducs et central électrique. Le 16 octobre 2001, l'entreprise annonçait une perte très exceptionnelle. L'histoire de sa faillite est particulièrement instructive ; car elle remet en cause certaines relations de causalité selon lesquelles, il suffirait d'aligner parfaitement les intérêts des dirigeants sur ceux des actionnaires⁽¹⁾. Pour aboutir à une gestion efficace pour l'entreprise, l'un des principaux outils recommandés à ce phénomène était la distribution massive d'option sur action censée faire disparaître les risques de conflit d'intérêt entre actionnaires et dirigeants⁽²⁾.

Les défaillances de cette faillite chez Enron ont été multiples comme toute catastrophe, et celle-ci n'a été rendu possible que par la multiplication des fautes commises, qui ont été citées par Benoît PIGE⁽³⁾ comme suit :

A- Le contrôle des dirigeants d'Enron

Selon le rapport de Power (2002), la perte de contrôle sur les dirigeants du groupe Enron était particulièrement évidente dans le cas suivant :

- *Il n'existe pas de preuve indiquant que le conseil d'administration était conscient du fait qu'un employé d'Enron était en même temps un investisseur et le gérant de Chewco, l'une des sociétés avec laquelle Enron a contracté. La transaction semble avoir été construite par le Directeur financier qui l'a présentée au conseil sans en révéler les détails.*
- *Pour la création de LJM2 une société qui avait pour objet de devenir un très important fonds d'investissement à capitaux privés, ou le directeur financier Fastow était le gérant. Le conseil avait été informé que la direction d'Enron avait adopté un certain nombre de contrôles afin de protéger ses intérêts. Tel que, son directeur comptable et celui des risques devaient revoir et approuver toutes les transactions entre Enron et LJM2, et le comité d'audit devait revoir annuellement toutes les transactions de l'année écoulée et faire toutes les recommandations qui s'avéreraient opportunes, ainsi que le comité de rémunération devait contrôler la rémunération de Fastow.*

(1) Jensen & Meckling (1976)

(2) Jensen & Murphy (1990).

(3) Professeur des universités en science de gestion, dirigeant du master « audit, contrôle & gouvernance »

En conclusion, le comité d'audit n'a pas effectué de réel contrôle des transactions, dont les contrôles se limités à une dizaine de minutes et les termes économiques spécifiques des transactions n'étaient pas aborder. C'est-à-dire que le contrôle portait uniquement sur la forme et non pas sur le fond et ce qui concerne le comité de rémunération n'a pas effectué la revue des contrats de rémunération des dirigeants, et la principale question dans ce cas, est de déterminer quelles sont les raisons exactes qui ont conduit chacun des dirigeants du groupe d'Enron à agir de cette manière. Néanmoins les analystes économiques proposent quelques explications qui sont :

- Le directeur financier était clairement motivé par son enrichissement personnel, parce qu'il a perçu des dizaines de millions de dollars qu'il n'aurait pas perçu autrement (Power's Report 2002).*
- Le directeur général pouvait être motivé par le souci de maintenir le cours de l'action d'Enron à un haut niveau dans la mesure où le développement d'Enron dépendait de la confiance des investisseurs, de plus étant donné qu'il a bénéficié de plans d'action sur actions très significatifs, il apparait évident qu'il était très fortement sensibilisé à l'évolution du cours boursier d'Enron.*
- Sans oublier de citer que la rémunération des dirigeants étaient très incitatives et très risquées puisqu'elles reposaient sur une distribution massive d'option sur actions ; or Enron était une entreprise très endettée avec un actionariat dispersé dans un secteur connaissant de forte fluctuations.*

B- Le rôle des auditeurs

Les auditeurs d'Enron étaient membres du réseau Arthur Andersen, et le siège social d'Enron était situé à Houston au Texas, et les associés d'Andersen en charge du groupe Enron étaient également basés à Houston, il est donc vraisemblable qu'il existait des relations personnelles entre les dirigeants d'Enron et les associés du cabinet d'audit en charge du dossier.

A signaler ainsi que l'impact de la faillite d'Enron a été considérable puisqu'il s'est traduit par la disparition du réseau Andersen au niveau mondial et par la condamnation au pénal en première instance de la firme d'audit.

Dès février 2001, les associés d'Andersen étaient conscients des risques de conflits liés à la position ambiguë du directeur financier d'Enron, et la

décision en octobre 2001 qui a été de détruire certains documents au siège d'Houston à la suite de la demande d'une enquête qui semblait résulter de quelques personnes.

Donc la crainte d'affronter de nouveaux procès (des indemnités conséquentes), ait incité certains responsables d'Andersen à camoufler les gaffes commises, en particulier, la perte d'indépendance de l'associé en charge du dossier ; dont Andersen a perçu 47.5 millions de dollars en 2001 dont 13.3 millions de dollars étaient relatifs à des missions de conseil autres que les travaux d'audit, tandis que, Anderson était prêt à acquitter 800 millions de dollars pour arrêter toute la poursuite.

Et puis, l'affaire Enron a révélé le besoin important d'une information non seulement fidèle et sincère mais également compréhensible, de surcroît des mécanismes de contrôle et d'audit qui sont complémentaires et qui doivent de plus s'appuyer sur les procédures du contrôle en vigueur dans l'entreprise ; à cet effet, les leçons tirées de cet histoire de faillite dans l'économie américaine, et qu'on doit rendre compte lors de l'application d'une bonne gouvernance pour l'entreprise sont les suivantes :

I-2-1- L'évolution nécessaire de l'information communiquée

« Que peut faire un auditeur quand les états financiers élaborés par les dirigeants sont à la limite de l'acceptable ; c'est-à-dire quand ils satisfont aux normes d'audit mais en repoussant les limites aux extrêmes où toute l'information exigée est communiquée mais non l'information qui serait pertinente pour l'investisseur ? »⁽¹⁾.

Alors comme le souligne le PDG d'Andersen, « il apparaît nécessaire de permettre aux auditeurs d'exprimer leur opinion de façon plus précise et plus nuancée, et d'identifier des tendances dans l'information communiquée, ce qui constitue un facteur clé d'évaluation des entreprises et d'identification des risques »⁽²⁾.

(1) remarques de J.Berardino, le PDG d'Andersen, devant la chambre des députés américain, 05/02/2002, P.4/ Anderson statement relating to the Enron 2002

(2) J.Berardine, le PDG d'Andersen, devant la chambre des députés américain, 05/02/2002 p.6 et 7. Op. Cit

À partir de ce qu'il a signalé J.Berardin, les états financiers de l'entreprise doivent être déclarés avec toute transparence pour refléter bien évidemment sa situation financière réelle et offrir de la garantie et de la confiance aux investisseurs de manière à permettre à l'entreprise d'acquérir plus de sources de capital.

I-2-2- La complémentarité des mécanismes d'audit et de contrôle

Dans le cas d'Enron, deux dysfonctionnements majeurs se sont cumulés ; l'une est la perte d'indépendance des auditeurs et l'autre est l'absence d'implication du conseil d'administration. En plus que les auditeurs n'ont pas cherché à informer le conseil d'administration des conséquences des transactions faites, ni que le conseil d'administration n'a pas cherché à identifier d'éventuels dysfonctionnements du processus de contrôle interne, et le résultat a été la perte totale du contrôle sur les dirigeants du groupe, alors que le conseil d'administration s'est caractérisé par une certaine indépendance et que les auditeurs étaient compétents.

Et le rôle des analystes financiers ne doit pas pour tant être évacué dans la mesure où leur fonction de compréhension de l'information et de communication d'une information synthétique devient chaque jour, plus essentielle dans le marché financier. Les analystes financiers ne remplissent pas toujours leurs obligations dans la mesure où ils ne perçoivent pas certains signaux inclus dans l'information communiquée, il est par conséquent nécessaire d'accorder une attention très particulière à la fonction des analystes financiers afin d'accroître l'information du marché et par la même en augmenter la liquidité.

I-2-3- La disparition de l'éthique

L'attention croissante portée sur les incitations s'inscrit dans un registre purement économique où les problèmes apparaissent résolus à partir du moment où ces incitations qui ont été mises en place fourniront un stimulant suffisamment puissant pour que les individus concernés aient intérêt à agir dans le sens prévu⁽¹⁾. Et si le résultat obtenu n'a pas été comme prévu cela veut dire que les incitations n'étaient pas assez puissantes et qu'il convient donc de les renforcer.

(1) Benoît PIGE, « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », Edition Economica, Paris, 2008, p. 134

C'est-à-dire que l'absence du résultat s'explique par des incitations inappropriées comme les bonus et autre rémunération. Ce qui montre que le comportement des dirigeants tend parfois à manipuler l'instrument de mesure pour faciliter l'atteint du résultat exigé au lieu d'accroître la pertinence des efforts consentis.

Les auditions intervenues au cours du mois de mars 2006 sur les principaux protagonistes de l'affaire d'Enron en cherchant à montrer que certains dirigeants étaient fondamentalement des escrocs, oublient que les mécanismes d'incitation ont souvent totalement occulté la notion de respect de la morale et de la responsabilité des dirigeants vis-à-vis de la société dans laquelle ils vivent.

Andersen Fastow (directeur financier d'Enron) était un individu dénué de scrupules (de référence morale), il ne faisait que correspondre au cas extrême envisagé par les économistes, et par Jensen en particulier, ça veut dire qu'il s'agissait d'un individu animé par les incitations qui lui étaient adressés.

I-3- L'impact des mécanismes d'audit et du contrôle sur la performance de l'entreprise

Après avoir parlé de la gouvernance lors du premier titre et des leçons tirées des crises financières des plus grandes et puissantes entreprises dans le monde des affaires, nous avons pu conclure l'importance cruciale des enseignements de la théorie de la gouvernance et leurs impacts positifs et significatifs sur la performance de l'entreprise. Comme nous avons pu identifier l'énorme besoin de l'entreprise au contrôle et à l'audit interne et externe qui s'accroît du jour au jour pour son adaptation aux changements exigés par l'environnement dont elle dépend de plus en plus, et l'amélioration de sa performance pour l'atteinte de la pérennité et la continuité.

Alors, par l'évolution du monde économique constaté récemment, et par souci d'assurer une croissance durable et pérenne, l'entreprise a mis en évidence une exigence accrue d'une comptabilité nette et précise qui reflète fidèlement sa situation économique réelle. De plus, avec un environnement changeant et évolutif qui est et restera en perpétuelle turbulence où la gestion des risques devient un défi majeur de son management, et là où l'audit et le contrôle occupent une place importante ; dont ils préoccupent les dirigeants de l'entreprise qui demandent de plus en plus des informations financières plus actualisées et ceci grâce à la mise en disposition d'un système d'information plus performant.

En effet, la reconnaissance du contrôle et de l'audit en tant qu'une fonction clef pour l'efficacité, l'efficience et la performance de l'entreprise, lui confèrent la légitimité nécessaire pour jouer le rôle prépondérant au sein de l'entreprise. A ce propos, nous vous présentons la définition des termes d'efficacité et d'efficience, du moment que nous allons tant parler par la suite de notre travail :

Efficiencia et efficacité !

Selon le dictionnaire Lexis Larousse de la langue française, il n'existe pas de distinction entre l'efficacité et l'efficience. Ces deux mots proviennent du latin « efficere » qui signifie « réaliser-achever ».

Quand en économie on trouve une distinction entre ces deux termes ; l'efficacité serait la capacité à obtenir un résultat ; alors que l'efficience serait la capacité à obtenir un résultat donné au moindre coût.

I-3-1 Cadre historique du contrôle et de l'audit au fil de la vie économique

Que-est-ce qu'un audit et un contrôle pour une entreprise ?

L'audit et le contrôle se présente aujourd'hui à l'entreprise comme activité indépendante et objective qui s'efforce de lui assurer l'exactitude et la fiabilité des états financiers et comptables de cette entité, et de lui garantir la bonne maîtrise et l'orientation de la réalisation de ses opérations. Les outils d'audit et de contrôle permettent de contribuer à l'amélioration des processus et à la création de la valeur ajoutée qui trouve son origine dans son contact direct et permanent avec les dirigeants de l'entreprise mais aussi avec tous les organes de l'entreprise. C'est dans ce contexte, que nous souhaitons poser la question suivante : est-ce-que l'audit et le contrôle sont-ils des atouts pour l'atteinte de la performance chez l'entreprise ?

D'abord, il faut citer comment est nait cette activité d'audit et celle du contrôle et quelle dimension historique ont-elles réellement au fil du temps.

Nous savons par l'histoire qu'il existait déjà, et ce depuis plus de mille ans environ, que les échanges commerciaux entre les différents peuples et communautés profitant des connaissances acquises et des expériences réalisées par les sociétés avec lesquelles ils entretenaient des liaisons commerciales, tel qu'on trouve les Egyptiens, les Phéniciens, les Grecs et les Romains tenaient des comptabilités et ils en bénéficiaient de tant d'expérience au fils des échanges qu'ils réalisaient. Et qui leurs permettaient d'établir de solides systèmes d'information ; dans le but d'analyser les données et pouvoir enfin avoir une meilleure gestion, l'analyse des données financières serait donc nait depuis très longtemps.

L'intérêt de l'audit ne commencerait à être reconnu qu'à partir du 13^e siècle, ainsi que les grandes organisations administratives mises en place par les rois, les barons et les municipalités s'intéressaient à tenter au développement de la comptabilité et de l'audit, dont au 18^e siècle que la comptabilité a commencé à attirer des personnes compétentes pour y exercer.

Les premières tentatives ont été la création d'une association comptable ou a eu lieu en Italie sous le nom de « Il Collegio di Raxonati », et fut fondée à Venise en 1581.

Cette association et le collège de Milan qui a été créé en 1739 ont appliqué des méthodes professionnelles et des techniques de sélection des candidats semblables à quelque point, à titre d'exemple : un stage dans le

cabinet d'un expert-comptable et un examen de connaissances aux procédures en vigueur.

Mais ces associations n'ont pas pu suivre à cette époque, et ce n'est qu'en 1854 que fut créé la plus anciennes des associations actuelle qui est « l'Institut of Chartered Accountant in SCOTLAND » ; dont son objectif étant de construire une profession comptable très forte afin de doter les entreprises des meilleurs comptables.

Comme un autre exemple, on cite le KMPG, le premier réseau en France de prestation de services d'audit et d'expertise comptable et de conseil, et qui deviendra après le principal partenaire de l'I.C.A.S.

Dans ce cadre, on détecte l'intervention des Etats dont le rôle important qu'ils jouent par la professionnalisation de cette activité avec la création des décrets qui mettent l'ordre des experts comptables, comptables agréés, et les compagnies nationales des commissaires aux comptes, et ceci à partir de 1945, sans oublier de parler du contrôle de l'Etat qui débute à se formaliser à travers la création de la cour des comptes en 1807.

A partir de ce qu'on vient de raconter du cadre historique de l'importance d'une comptabilité fiable et sincère, en prouvant la nécessité du contrôle et de l'audit pour toutes les organisations, plutôt pour toute l'économie, depuis le 13ème siècle.

*On peut synthétiser les étapes des évolutions de l'audit et du contrôle les plus significatives dans le **tableau 1** suivant ⁽¹⁾ :*

<i>Période</i>	<i>Prescripteur de l'audit</i>	<i>Auditeurs</i>	<i>Objectifs de l'audit</i>
<i>1700</i>	<i>Rois, empereurs, et états</i>	<i>Clercs ou écrivains</i>	<i>Punir les voleurs pour les détournements de fonds</i>
<i>1700 à 1850</i>	<i>Etat, tribunaux commerciaux</i>	<i>Comptables</i>	<i>Protéger le patrimoine Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs</i>
<i>1850 à 1900</i>	<i>Etat et Actionnaires</i>	<i>Professionnels de la comptabilité</i>	<i>Protéger le patrimoine</i>
<i>1900 à 1940</i>	<i>Etat et Actionnaires</i>	<i>Professionnels de l'audit et de la comptabilité</i>	<i>Eviter les fraudes te les erreurs et attester la sincérité et la régularité des Etats</i>

1940 à 1970	<i>Etat, banques et actionnaires</i>	<i>Professionnels de l'audit et de la comptabilité ou juriste</i>	<i>Eviter les fraudes et les erreurs et attester la fiabilité des bilans et des états financiers</i>
1970 à 1990	<i>Etat, tiers et actionnaires</i>	<i>Professionnels de l'audit et de la comptabilité et du conseil</i>	<i>Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes comptables et des normes d'audit</i>
A partir de 1990	<i>Etat, tiers et actionnaires</i>	<i>Professionnels de l'audit et du conseil</i>	<i>Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes. Protection contre la fraude internationale</i>

Tableau 1 : Les étapes des évolutions de l'audit et du contrôle⁽¹⁾

A travers tout âge, il est apparu que l'examen par une personne indépendante et compétente de la fidélité de rubriques comptables et financières est la clé de voute qui garantit la crédibilité des opérations et échanges économiques des entreprises.

I-3-2 la valeur ajoutée apportée par l'audit et le contrôle pour l'entreprise

Ces dernières années l'importance des mécanismes du contrôle et de l'audit pour l'entreprise s'est accrue.

De ce fait, il existe plusieurs lois, charte de conduite et autres dispositifs pour faire face à ces scandales financiers que rencontre le monde des affaires actuel comme la loi de Sarbanes-Oxley Act aux États-Unis, la loi sur la sécurité des relations financières en France et le renforcement de la sécurité des relations financières en Tunisie, ... sont autant de mécanismes tentant de protéger les investisseurs et d'améliorer la performance de l'entreprise.

(1)Tableau de synthèse de l'évolution de l'Audit - Audit & contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques - Lionel Collins, Gérard Valin - Editions DALLOZ.

La performance de l'entreprise a été définie par la théorie de l'agence comme « le fruit des choix organisationnels », elle est l'une des priorités aux yeux des différents responsables de l'entreprise et ses partenaires et elle revêt une grande importance aux yeux des différentes parties prenantes de l'entreprise : dirigeants, salariés, clients, investisseurs ..., pour cela plusieurs auteurs ont traité la performance de l'entreprise des meilleurs façons pour réaliser de bonne rentabilité et de l'amélioration.

Quant à Charreaux (1997) et autres auteurs estiment que les mécanismes de contrôle, de l'audit et de la gouvernance ont un impact inéluctable sur la performance.

La relation performance gouvernance et audit a fait l'objet de plusieurs études théoriques et empiriques qui ont essayé d'établir un lien entre les mécanismes de contrôle et la performance des entreprises.

Et la relation performance et structure de propriété a souvent été étudié, depuis Berle & Means (1932), suivis de Jensen & Meckling (1976) ces auteurs préconisent que plus le dirigeant possède un pourcentage de rapport du capital plus il va maximiser la création et plus la firme serait plus performante.

Dans son étude de 1997, Charreaux découvre également l'impact des structures de propriété sur la performance, cependant, il affirme que la convergence entre propriété et décision ou bien –une séparation très faible– semble de nature à améliorer la performance.

Selon Shleifer & Visheny (1997) proposent que la concentration du capital et la nature des actionnaires sont à même à contribuer à l'efficacité du contrôle exercé et donc à la performance de l'entreprise.

Le cycle de l'audit et son plan ou bien son programme qui couvre une période précise (semestrielle, annuelle, chaque 5 ans,...), il s'élabore en fonction de plusieurs facteurs notamment :

- Les risques qui mettent en cause la pérennité de l'entreprise.*
- Les domaines sensibles pour lesquels une défaillance du contrôle s'avère intolérable.*

En ce qui concerne le profil qu'apportent ses outils à l'entreprise, notamment dans les crises actuelles, parvient par leur intervention avant, pendant et après pour être à l'origine du changement, en s'adaptant aux besoins de l'entreprise de manière à créer de la performance dont les dirigeants

estiment d'améliorer, mais avant d'aborder ce dernier point, nous allons évoquer la différence entre l'audit interne et l'audit externe.

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise qui a pour mission de certifier l'exactitude des comptes, résultats, bilans, et tous les états financiers, et d'aider l'entreprise à avoir une comptabilité nette et fiable. De plus c'est refléter une situation économique réelle, qui lui permettra d'évaluer sa performance et de se rattraper en point faillant pour pouvoir s'adapter aux changements qu'exige son environnement et de s'évoluer, et de pouvoir en fin attirer plus d'investisseurs, afin d'avoir la possibilité d'élargir son activité économique et de renforcer sa position concurrentielle dans le marché.

Par ailleurs, plusieurs auteurs ont traité l'impact de l'audit externe comme un mécanisme de contrôle sur la performance, dont Moore & Ronen (1990) montrent l'importance de l'audit externe dans l'obtention de nouveaux capitaux. Les investisseurs ne peuvent pas généralement distinguer entre un bon et un mauvais investissement, et les derniers scandales les ont rendis plus réticents, de ce fait, ce genre d'audit permet de donner une idée sur la qualité du management et sur celle de l'entreprise dans son ensemble et d'améliorer sa performance, ce qui pousse les investisseurs en vers elle, en lui donnant une nouvelle vie à travers l'arrivée de ces nouveaux capitaux qui seront investis par des actionnaires rassurés.

Quant à l'audit et le contrôle interne, il y a des études récentes publiées par Ernst & Young : « ils estiment que la gestion des risques à une action positive sur la performance des résultats à long terme, que la fonction d'audit interne agit positivement sur la maîtrise de leurs risques et donc de leur performance, les dirigeants sont d'autant plus conscients aujourd'hui de l'intérêt du contrôle interne que les observateurs de l'entreprise s'intéressent de près : actionnaires, analystes, investisseurs, administrateurs. Le lien entre maturité de gestion des risques et performance est désormais évident pour tous ».

La sous-performance est induite par une mauvaise gestion ou par un sous-investissement, elle est toujours due à un comportement inefficent et l'audit avec tous ses genres, d'après Alvarez (1997) peut être considéré comme le sauveteur de manière qu'il apporte de la solution puis que ces comportements inefficients doivent être surveillés pour réduire les inconvénients de tels comportements, il faudrait instaurer une surveillance accrue, et ceci via l'audit.

Khrishnan (2003) a fait apparaître que l'appartenance à un auditeur de haute qualité fait augmenter la rentabilité future de l'entreprise, ainsi que les

études de Demski et al (2006) sur la relation entre l'audit et les mesures de performance utilisées par le manager ont arrivé à conclure qu'un audit de qualité très précise conduit à l'amélioration de la performance aussi le coté informationnel des chiffres comptables.

I-4- La gouvernance des entreprises condition d'étude des processus d'audit et de contrôle

L'entreprise est le lieu où se crée une action collective et où se confrontent des points de vue et des attentes diverses, donc elle existe que si un ensemble de personnes concourent à des objectifs, sinon elle est vouée à disparaître.

I-4-1-le cadre théorique des entreprises

Dans le cadre théorique des entreprises, l'approche adoptée consiste à s'intéresser à l'audit et au contrôle des entreprises, l'orientation porte alors sur la nature puisque les entreprises sont considérées comme diverses, mais les raisons du recours à l'audit et au contrôle pour l'ensemble de ces entreprises sont communes, dont ils sont en nombre de trois ; une raison technique, une raison pratique et une raison philosophique.

- ***Pour une raison technique*** : *Les outils de l'audit et du contrôle sont les mêmes qu'ils soient utilisés pour différents genres d'entreprise ; et le choix de tel ou tel outil dépendra davantage de la complexité de sa structure organisationnelle.*
- ***Pour une raison pratique*** : *Les entreprises ont des structures organisationnelles proches, tel qu'une assemblée générale, un conseil d'administration, des dirigeants, des employés, des clients, des fournisseurs, ..., et les mécanismes de gouvernances ne font que refléter les rapports de pouvoirs entre ces acteurs et les caractéristiques de l'environnement dans lequel elle évolue. Les enjeux de l'audit et du contrôle sont étroitement liés à ces structures et aux mécanismes de gouvernance existants.*
- ***pour une raison philosophique*** : *L'approche économique tend souvent à considérer les entreprises commerciales produisent des biens et des services valorisables sur un marché et ayant pour unique objectif de maximiser son profit et de garantir son existence et sa pérennité, et ce qui constitue l'essence de cet entreprise c'est l'existence d'une action collective d'un groupe d'individus animés par des objectifs.*

I-4-2- L'audit et le contrôle dans le cadre de la gouvernance de l'entreprise

L'audit et le contrôle ne sont pas des finalités, ils ne constituent que des moyens et outils pour contribuer à une bonne gouvernance pour l'entreprise ; c'est donc à la gouvernance de fixer le cadre et les objectifs qui pourront être assignés aux processus du contrôle et d'audit. En ce sens, et selon BENOIT Pigé la gouvernance serait « l'ensemble des mécanismes qui contribuent à aligner la réalité du fonctionnement d'une organisation sur les objectifs, qui lui sont assignés », cette définition évite de limiter le rôle de la gouvernance et la seule réduction du conflit potentiel entre actionnaires et dirigeants. Ces mécanismes peuvent aussi bien englober des mécanismes contractuels (à travers les contrats que les acteurs peuvent passer entre eux), que des mécanismes institutionnels (à travers la législation et la réglementation), ou des mécanismes réputationnels (qu'il s'agisse de la confiance entre certains acteurs ou de l'éthique individuelle et collective).

Le processus d'audit et celui du contrôle sont donc appréhendés à travers la triple dimension contractuelle, institutionnelle et réputationnelle.

- ***La dimension contractuelle*** est sans doute la plus évidente pour les gestionnaires, puisqu'elle s'inscrit dans le cadre des théories contractuelles des entreprises, c'est-à-dire, les théories qui considèrent que, fondamentalement, « l'organisation est un nœud de contrats » (Charreaux, 1997), l'audit et le contrôle serait donc des processus implantés et mis en œuvre par les acteurs pour s'assurer de l'exécution des contrats qu'ils ont passés entre eux.
- ***La dimension institutionnelle*** est privilégiée par les juristes, elle devait être réduite au minimum pour laisser toute latitude aux acteurs de rédiger les contrats les plus efficaces économiquement. Les années 1990 ont aussi vu l'essor d'une pensée particulièrement forte aux Etats-Unis, et en Europe aussi, pour déréguler les marchés et donner plus de latitude aux entreprises pour se gouverner comme elle l'entendent. Néanmoins cette dimension a acquis une certaine importance suite de l'effondrement des entreprises d'Enron en 2001 et Worldcom en 2002 et la disparition de du réseau d'audit d'Arthur Andersen en début de 2002, et de nombreux pays ont suivis les Etats-Unis qui a tenté à créer la loi de Sarbanes-Oxley Act, en instaurant une législation complémentaire relatives aux exigences en matière

d'audit et de contrôle, comme en France, ce fut aussi la loi NRE sur la nouvelle régulation économique. Cette dimension institutionnelle se justifie par la prise en compte du mauvais fonctionnement de certains marchés par le besoin de protéger l'ensemble des parties prenantes. Par la création des lois et règlements qui fournissent le cadre dans lequel les contrats peuvent s'élaborer, tout en respectant un certain nombre de règles destiné à garantir des droits à toute partie prenante à la vie de l'entreprise. Et bien évidemment, ces lois et règlements affectent fortement les processus d'audit et de contrôle. C'est le cas de la loi de Sarbanes-Oxley, dont on a parlé précédemment, qui impose des exigences nouvelles en matière de contrôle interne et de responsabilité de dirigeant.

- *Dans le cadre de **la dimension réputationnelle**, ce qu'a révélé l'affaire d'Enron, c'est que la législation peut exister et être appliquée, les parties peuvent avoir prévu des mécanismes apparemment efficaces en matière d'audit et de contrôle, Enron a été considérée comme un modèle de bonne gouvernance jusqu'à sa faillite brutale. Si les dirigeants ne respectent pas une certaine éthique, les entreprises peuvent disparaître, cette éthique est évidemment complexe à apprendre, elle peut être étroitement corrélée au processus de confiance qui existe entre les acteurs.*

On peut ainsi dire que le développement durable s'inscrit dans ces trois dimensions : institutionnelle, contractuelle et réputationnelle, qui va durablement impacter le processus de gouvernance et ceux d'audit et du contrôle.

I-4-3-L'interaction entre contrôle et audit et la contribution de l'audit au contrôle

Si l'audit et le contrôle contribuent à une bonne gouvernance de l'entreprise, ils n'ont pas cependant le même statut ; le processus de contrôle vise à s'assurer de la maîtrise de l'entreprise par le dirigeant et de la capacité de ce dernier à faire appliquer les décisions stratégiques qui sont prises au préalable. Pour ce faire, le processus de contrôle repose nécessairement sur un processus de reporting, c'est-à-dire sur l'existence d'un système d'information,

visant à rendre compte des décisions prises, de leur application et de leur impact.

A l'inverse, le processus d'audit n'est pas un processus destiné à fournir une information sur la gestion de l'entreprise. En tant qu'audit interne, il a une fonction très spécifique qui est de garantir la pertinence des informations remontées depuis les entités opérationnelles vers la direction et l'administration au sens de conseil d'administration de l'entreprise. En tant qu'audit externe il est davantage tourné vers les actionnaires et les parties prenantes de l'entreprise, il vise ainsi à garantir la pertinence, la fiabilité et la crédibilité de l'information diffusée par l'entreprise sur son activité notamment à travers états financiers toute en reflétant sa situation économique réelle.

Le processus d'audit ne peut donc pas remplacer le processus de contrôle, il peut parfois constituer un substitut quand le système de contrôle est trop dégradé et qu'il est nécessaire de disposer d'information fiable sur la réalité des transactions intervenues, des décisions prises, de leurs conséquences pour l'entreprise, mais ce substitut ne peut être que ponctuel et étroitement limité dans le temps.

En revanche, il peut s'appuyer sur le processus de contrôle pour alléger son propre processus et pour le redéployer vers les zones évaluées comme étant les plus risquées, avec l'analyse de l'activité et de l'environnement de l'entreprise, qui est l'analyse des forces et des faiblesses du système de contrôle interne qui permet de définir les principales zones de risques d'audit.

Le processus d'audit est donc fondamentalement complémentaire du processus de contrôle, en certifiant l'information produite, il contribue à une forte réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes et par voie de conséquence, à une meilleure gouvernance de l'entreprise.

Lors de ce premier chapitre, nous avons déterminé la notion de la gouvernance, ses enseignements pour les entreprises, quelle nécessité qu'attribue la gouvernance aux mécanismes d'audit et de contrôle ; ce qui révèle le rôle primordial joué par ces mécanismes au sein de la gouvernance d'entreprise, ce rôle important va être abordé dans le second chapitre.

Toutes les entreprises sont dans l'obligation de mettre en place un système de gouvernance adapté et conforme aux lois applicables et aux bonnes pratiques en vigueur, et de veiller à son bon fonctionnement, une bonne gouvernance est donc la clé de voûte de l'entreprise, l'audit et le contrôle sont des mécanismes de la gouvernance permettant d'identifier tout dysfonctionnement potentiel au sein des entités de l'entreprise au niveau de la direction, d'administration et l'ensemble de ses niveaux hiérarchiques.

Pour disposer de gouvernance de qualité, il faut confirmer et assurer que la mise en place des systèmes de contrôle et d'audit est très efficace ; et c'est dans ce chapitre que nous allons évoquer les principaux rôles des mécanismes d'audit et de contrôle au sein de la gouvernance d'entreprise, comme nous allons discuter le degré de l'indissociabilité et la complémentarité de ces outils.

II-1- La gouvernance de l'entreprise face à l'incertitude

L'incertain est non seulement le lot des individus, mais aussi celui des entreprises, cet incertain est à la fois source d'opportunité et un facteur de risque, ce qui justifie la place qu'occupent le contrôle et l'audit dans l'entreprise.

L'audit et le contrôle interne des entreprises sont le processus privilégié d'appréhension des risques et de mise en œuvre des procédures et des mécanismes de contrôle et de réduction de ces risques, quand ces risques portent sur l'information financière des parties prenantes, en particulier les investisseurs, et là où l'audit et le contrôle interne s'avèrent insuffisants, et le recours à l'audit externe est alors le principal moyen de fiabilisation de l'information transmise par les dirigeants à leurs mandants.

II-1-1- L'incertain, domaine des risques et des opportunités

Sans incertitude il n'y a ni risque ni opportunité car tout se déroule selon ce qui est prévu, ou s'inscrit (pour les fatalistes).

Il n'y a de vie et d'évolution que parce que l'avenir est incertain.

L'incertitude est la raison d'être des entreprises, si tout était déterminé, les entreprises s'avèreraient inutiles, car tous les rapports humains et matériels pourraient être connus à l'avance. Tout simplement c'est parce que la vie de l'être humain se situe en univers incertain et que ce dernier est incité à constituer des organisations pour atteindre certains objectifs qu'il se propose,

mais cette incertitude présente deux faces, une face opportunité où tout est possible, et une face risque où ce qui est souhaité se déroule toujours différemment de ce qui a été envisagé⁽¹⁾.

L'incertain s'inscrit dans une double dimension ; une temporelle, et l'autre humaine.

A- Le temps

L'entreprise inscrit son action dans une durée dans le temps qui la façonne à travers l'évolution des rapports qui la composent, et notamment à travers l'évolution de son environnement, dont ce dernier se change et s'évolue selon des facteurs naturels, économiques et sociaux.

Ce facteur de temps est d'ailleurs indispensable dans la détermination des objectifs de cette entreprise, celle-ci peut être conçue pour une action passagère qui dure quelques mois ou quelque années, ou elle peut s'inscrire dans l'espace d'une ou plusieurs vies, les grandes entreprises centenaires sont toujours fières de leur histoire, pourtant à leur départ, il est peu vraisemblable que les fondateurs ait envisagé la pérennité de l'entreprise au-delà de la 2^e et 3^e génération. Ce qui lui crée une culture propre à elle.

Cette dimension temporelle est la possibilité d'une évolution pour l'entreprise, les choses ne sont pas figées, l'environnement se change et s'évolue de façon continue qui conduit à faire apparaître des opportunités ou bien des marchés qui se fermeront. Mais pour le meilleur et pour le pire certaines entreprises sont liées indissolublement à l'histoire des hommes et celle de l'entreprise.

L'action de l'entreprise ne s'inscrit pas seulement dans le présent elle façonne également son avenir. Les réflexions contemporaines sur le développement durable mettent clairement en évidence ce facteur temporel. L'interaction entre les entreprises et leur environnement façonne aussi le monde dans lequel de multiples individus vivront et le choix de certains modes de développement s'ils dépendent en particulier des sociétés civiles et politiques, est fortement conditionné par les choix des grandes entreprises.

(1) Benoît PIGE, p.140. Op. Cit.

B- L'humain

Selon la définition de Crozier & Friedberg (1977), que les organisations apparaissent comme des structures où se déploie l'action collective des acteurs, des personnes.

Parce que les entreprises sont indissolublement liées aux personnes elles en répercutent toutes les dimensions et notamment celle de la capacité de chaque individu à assumer librement son avenir ; le fait que chaque homme et chaque femme ont ontologiquement la liberté d'accepter ou de refuser, d'acquiescer ou de réfuter introduit dans cette entreprise un certain espace de liberté fondamentale.

Parce que les entreprises sont des créations humaines, au service de l'humain, elles sont fondamentalement marquées par la liberté ontologique qui introduit dans le temps un élément supplémentaire d'indétermination.

Et parce que l'homme est libre, l'entreprise ne peut donc pas bâtir son évolution sur une évaluation purement factuelle de son environnement, elle doit intégrer la dimension humaine de ses choix et des actions qui en découlent.

II-1-2- L'incertain, domaine où se déploie l'action de l'organisation

L'incertain offre une double opportunité pour l'action de l'entreprise, dont elle peut s'appuyer sur les évolutions de son environnement pour atteindre ses objectifs qu'elle s'est proposés, et l'entreprise comme étant le lieu d'une action collective elle peut également s'appuyer sur la démultiplication des efforts humains que permet la collaboration. L'action commune permet d'aboutir à un résultat supérieur à la somme des actions individuelles.

A- L'environnement, un espace mouvant source d'opportunité pour l'entreprise

Tout environnement est potentiellement source de mort et de vie, une entreprise ne peut se développer que si elle se base sur l'environnement dont elle dépend de plus en plus de manière à pouvoir apporter des réponses adaptées aux désirs et attentes et aux craintes des individus. Pour les sociétés pharmaceutiques, elles se développent en fonction de leur capacité à répondre aux maladies qui affectent l'humanité, donc ces maladies constituent pour ce type d'organisations l'environnement dans lequel elles cherchent à se

développer si elles s'avèrent capables des réponses au moins partielles, elle lui permet d'atteindre le développement voulu.

La gouvernance et le contrôle des entreprises visent à identifier ces évolutions de l'environnement pour s'y appuyer, ce qui explique la disparition ou bien le développement des entreprises est souvent leur capacité à appréhender l'évolution de leur environnement. La compétition actuelle que se livrent Microsoft et Google est symptomatique des enjeux de cette gouvernance. Microsoft et Géant en situation de quasi-monopole est en train d'apparaître comme une survivance du passé en raison de son incapacité à s'adapter aux attentes des utilisateurs dans le domaine d'Internet, de même, chez les sociétés pharmaceutiques apparaissent pour la plus part comme incapables de promouvoir une recherche réellement innovante.

B- L'entreprise, comme un lieu de collaboration

Fondamentalement, les entreprises sont considérées comme des lieux de collaboration, où la dimension positive de la collaboration apparaît comme une valeur ajoutée à des actions individuelles.

Dans leur article de 1977, Alchian et Demsetz considèrent ainsi le souci du travail en équipe sous l'angle de son contrôle par rapport à un optimum qu'il conviendrait d'atteindre.

L'incertain est donc perçu comme une entrave à une bonne gouvernance et à une maximisation d'atteinte des objectifs.

En retournant à la situation où en se positionnant sur un monde incertain qui est une source d'opportunité qui permet de repositionner les attentes en matière de gouvernance, d'audit et de contrôle. Si la gouvernance nécessite la mise en place de mécanismes de contrôle et d'audit, ce n'est pas pour mesurer l'écart entre les réalisations et les attentes, mais de rendre compte des décisions prises et des actions engagées. L'audit et le contrôle se situent dans la responsabilité des personnes face à ceux qui leur ont donné mandat, qu'il s'agisse des mandats formels, tel que celui reçu du conseil d'administration par les dirigeants au moment de leur élection ou désignation, ou bien informels, tel que celui qu'assument les dirigeants vis-à-vis de leurs salariés.

(1) Benoît PIGE, p.142. Op. Cit.

La bonne gouvernance d'une entreprise est la principale condition de la réussite de cette collaboration, cette réussite peut être évaluée a priori, elle peut être attendue mais elle n'est en aucun cas certaine, car elle est également étroitement marquée par l'évolution de l'environnement et la capacité de l'entreprise, surtout, à s'y adapter.

Face à l'incertain qui est perçu comme une source d'opportunité, la gouvernance de l'entreprise devra promouvoir la capacité à les saisir, à les développer et à les exploiter, dans ce contexte, la gouvernance est dans l'obligation de créer les conditions de la réussite.

Pour prendre une image, la gouvernance est-elle qui favorise l'éclosion, le mûrissement et la diffusion.

II-1-3- L'incertain, facteur de risque pour l'action de l'entreprise

L'incertain, n'est pas seulement une source d'opportunité comme nous avons déjà abordé précédemment, mais il peut déstabiliser l'entreprise et la conduire à la disparition. Le contrôle et l'audit seront alors deux outils prédominants qui aident à appréhender et réduire les risques rencontrés par l'entreprise, ces risques peuvent affecter la capacité de l'entreprise de façon à empêcher l'atteinte des objectifs assignés, et ceci ça sera sur les moyens déployés et sur leur efficacité, ou sur la possibilité de comportements opportunistes voire malhonnête.

A- Un risque pour l'atteinte des objectifs

La stratégie consiste fréquemment à fixer des objectifs et à s'assigner des moyens pour l'atteinte de ces objectifs, et l'environnement est le contexte dans lequel se déroule l'action de l'entreprise, et comme il est, favorable ou défavorable reste toujours perçu comme un extérieur inconnu à l'entreprise.

Le risque que rencontre l'entreprise réside dans l'évolution de son environnement et qui serait perçu comme défavorable à son action.

Dans cette vision, le contrôle a pour objet principal d'atténuer l'impact potentiel d'une évolution de l'environnement, en l'anticipant et en prévoyant des éléments de réponse aux différentes évolutions envisagées⁽¹⁾, il s'agit de prévoir les conditions d'une « gestion de crise ».

(1) Benoît PIGE, p.143. Op. Cit

En 2000, Gemplus, le leader mondial de la carte à puce, prévoyait une croissance généralisée de ses marchés et une augmentation des usages des cartes à puce, huit ans plus tard, son analyse du marché s'avère parfaitement vérifiée, néanmoins entre temps en 2002, le marché des télécommunications a subi un ralentissement très sévère qui a conduit à une très forte compression des marges pour les fabricants de cartes à puce, l'obtention des objectifs et de marges n'a pas été possible.

B- Un risque pour les moyens déployés

L'environnement touche également profondément la pertinence des ressources engagées, le recours à l'endettement permet souvent à l'entreprise d'accélérer sa croissance, ce fut le cas d'Enron comme nous avons expliqué lors du premier chapitre, ainsi le cas de France Télécom et de Vivendi, dans les années quatre-vingt-dix. Plus récemment ce fut le cas sur le marché des prêts immobiliers pour les établissements financiers, quand le marché se retourne et que les liquidités auparavant disparaissent brutalement, et là où ces mêmes entreprises se retrouvent avec des moyens qui sont devenus inadaptés aux objectifs poursuivis, cela se traduit dans les meilleurs des cas par la vente d'actifs.

L'existence d'une incertitude ne se traduit pas nécessairement par une méconnaissance des phénomènes environnementaux à l'œuvre. Des analyses ont été réalisées par Pigé Benoit en 2007, comme en 2001, montrent que tous les observateurs avertis savaient que le marché était confronté à des bulles immobilières en 2007 et technologique en 2001. En revanche, l'incertitude portait sur la date d'explosion de la bulle et sur les modalités de son explosion, si la bulle technologique pouvait être appréhendée dès 1999, elle n'a explosé qu'en 2001, mais ses conséquences boursières ont été beaucoup plus sévères qu'on aurait pu s'y attendre.

Dans un univers d'aversion au risque, l'incertitude est tout le temps perçue négativement parce qu'elle entraîne un risque pour les acteurs. Alors que ce risque peut être positif dont il présente une opportunité à l'entreprise qu'elle doit en profiter ; comme il peut être négative dont il lui signale une menace dont elle doit en se méfier et la doit bien gérer. Donc la perception relative à ces deux versions de risque ne sera pas la même ; dès lors ; le contrôle et l'audit occupent une place essentielle dans la gouvernance de l'entreprise, car ce sont eux qui vont plus particulièrement s'attacher aux risques négatifs.

Partant de cette analyse, le contrôle et l'audit ne sont pas juste des accessoires pour l'entreprise, bien au contraire, que le chiffrage l'identification des chiffres s'avèrent essentiels pour la qualité de l'information produite, tout simplement la logique internationale, par le fait de faire des normes comptables internationales, et de faire apparaître à équité les risques susceptibles de l'affecter négativement.

C- Un risque de comportements opportunistes ou malhonnêtes

L'entreprise étant un construit social où des individus se côtoient et où l'action de l'entreprise est pensée, décidée et appliquée par des personnes physiques, il existe nécessairement une incertitude liée à l'impossibilité de prévoir et décrire de façon certaine l'action et les décisions des membres de l'organisation (1).

Cette incertitude est à la fois une source de richesse de façon à créer une certaine décentralisation et d'autonomie des individus qui fondent l'entreprise, et une source de menace et de risque qui se pose au niveau du fonctionnement de l'entreprise. Les sortes des risques dont nous parlons sont au nombre de deux, ils se portent sur l'incapacité de l'entreprise à poursuivre de façon cohérente des objectifs communs, mais ils peuvent aussi se porter sur l'apparition de comportements opportunistes ou malhonnête.

Ces deux risques font appel à la nécessité de l'audit et du contrôle interne au sein de l'entreprise, dont son principal objet est de garantir la cohésion de l'entreprise et de s'assurer que ses membres n'adoptent pas de comportements qui lui seraient préjudiciables.

Les risques de comportements opportunistes sont l'utilisation des ressources propres de l'organisation pour les besoins individuels et personnels de l'un de ses membres(2), dans ce cadre, l'exemple le plus courant que nous pouvons donner est l'utilisation à titre personnel d'un bien qui est mis à disposition pour des objectifs professionnels, la frontière avec un tel comportement malhonnête est souvent malaisée à définir.

(1) Benoît PIGE, p.145. Op. Cit.

(2) Benoît PIGE, P.147. Op. Cit

II-2- L'auditeur dans le processus de la gouvernance de l'entreprise

L'auditeur d'une entreprise peut être une personne physique, en exerçant à titre personnel, ou bien, il s'agit d'un cabinet d'audit, c'est-à-dire d'une personne morale tout à fait indépendant de l'entreprise.

II-2-1- Le marché d'audit

L'audit est tout un marché comme de nombreux autres marchés qui a subit les effets de la mondialisation, cela s'est traduit par une très forte concentration des acteurs internationales.

Si nous parlons de la concentration du marché de l'audit des entreprises, on retient comme critère « concentration », ce qui ne veut pas dire le nombre de mandat mais les revenus bruts des entreprises auditées.

Selon le cas de France, L'analyse du marché de l'audit selon le chiffre d'affaires des entreprises auditées confirme la concentration très forte des mandats détenus par les big four pour les entreprises les plus importantes. Cette concentration s'est accentuée au cours des dernières années avec la fusion des différents réseaux d'audit internationaux qui sont passés de huit en 1986 à quatre en 2002.

Après avoir cherché quels sont les facteurs qui font expliquer cette concentration du marché de l'audit qu'existent et qui sont en nombre de trois, ces principaux facteurs que nous allons citer par la suite expliquent l'évolution vers une plus grande concentration de ce type de marché.

En parlant des trois types de facteurs on distingue :

- L'internationalisation des entreprises et la globalisation des échanges économiques ont entraîné le besoin d'audit qui s'étend à toutes les régions du globe. Ce qui a été évident pour les très grandes entreprises internationales comme IBM, Danone, Cap Gemini qui s'implantes un peu partout au monde, et c'est le même cas qui se pose chez les PME, tel qu'elles peuvent être confrontées à l'audit de filiales de commercialisation ou bien de production qui sont basées dans les pays étrangers, et quelquefois à l'audit de partenariats avec des entreprises étrangères.*

- *La diffusion rapide de nouvelles technologies de la communication et de l'information a pu entrainer des modifications sur les méthodes de travail pour l'audit des entreprises réalisant de multiples transactions. Les cabinets d'audit ont dû investir dans des technologies d'audit assistées par support informatique –ordinateur- qui a fait appel à l'embauche des spécialistes du contrôle des bases de données et des systèmes informatiques. De surcroît, certaines de ces évolutions technologiques ont généré des besoins en capitaux considérables pour ces grands réseaux d'audit.*
- *L'accroissement des exigences en matière d'audit a conduit à accentuer l'expertise sectorielle des intervenants, historiquement, les différents réseaux d'audit avaient acquis des compétences sectorielles, et les fusions intervenues au cours des vingt dernières années leur ont permis de compléter ces compétences de façon à pouvoir offrir leurs services à toutes les palettes de métiers.*

II-2-2- Le choix des auditeurs

Quand nous parlons d'un marché d'audit cela veut dire qu'il y a de l'offre et de la demande qui manipulent ce marché. L'une des caractéristiques de ce marché est que les décideurs pour la demande de l'audit n'en sont pas directement les bénéficiaires, en effet, l'audit est réalisé pour certifier les comptes de l'entreprise diffusés auprès des investisseurs et des parties prenantes.

A- Qui sont les décideurs ?

Les auditeurs sont normalement proposés et rémunérés par le conseil d'administration de l'entreprise, et leur nomination fait l'objet d'une approbation par l'assemblée générale. Néanmoins, selon une enquête réalisée en 2004, ce sont les directeurs financiers et le comité d'audit qui détiennent l'influence la plus grande sur le choix des auditeurs (London Economics en 2006).

Il apparaît aussi une forte distinction entre deux groupes d'entreprises, celles où l'auditeur est choisi prioritairement par rapport aux objectifs internes de l'entreprise et où il doit remplir une mission légale et garantir la qualité de l'information fournie, et celles où il est choisis par rapport aux attentes externes telles qu'elles peuvent être appréhendées le comité d'audit. Aux Etats-Unis, la loi

Sarbanes- Oxley a renforcé le pouvoir du comité d'audit dans la sélection de l'auditeur afin de mieux défendre l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes externes de l'entreprise.

B- Quels sont les facteurs de choix ?

Le premier facteur de choix est bien évidemment la réputation de l'auditeur, en Europe, ce critère est très important pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires de 10 milliards d'euros.

Le second critère de choix est l'expérience de l'auditeur, ce critère est même plus important pour les entreprises réalisant moins de 100 millions d'euros de chiffre d'affaires, ce dernier critère est d'ailleurs corrélé à celui de l'expertise sectorielle de cet auditeur.

Concernant les autres critères de choix sont la présence multinationale du cabinet d'audit et la taille du cabinet d'audit ce qui est particulièrement important pour les très grandes entreprises est la taille du cabinet d'audit.

Le principal élément de restriction du choix en matière d'audit est le très petit nombre de cabinets d'audit et l'absence forte de compétition (1) Pige BENOIT, notamment dans certains pays comme la France.

C- Pourquoi le changement d'auditeur ?

Dans le cas des entreprises européennes, où ayant changé d'auditeur au cours des dix dernières années, les principales raisons étaient la politique de l'entreprise en matière de rotation régulière de l'auditeur, l'appartenance à un groupe ayant un auditeur unique, et le montant des honoraires d'audit. La rotation régulière des auditeurs apparaît un gage de la bonne gouvernance des entreprises, indépendamment, des politiques volontaristes des processus de la gouvernance des entreprises, les restructurations d'entreprise nécessitent le changement d'auditeur.

D- Quels sont les critères pour devenir auditeur ?

Selon de la directive du 17 mai 2006 du parlement du conseil de l'Union Européenne, les principaux arguments sont les suivants :

- Le contrôle légal des comptes requiert une connaissance adéquate de matière telle que le droit des sociétés, le droit fiscal et le droit social. Cette connaissance devrait être testée avant qu'un contrôleur légal des comptes d'un autre membre puisse être agréé.*

- *Afin de protéger les tiers, tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit agréés devraient être inscrit dans un registre accessible au public contenant les informations essentielles relatives aux contrôleurs légaux et aux cabinets d'audit.*
- *Les contrôleurs légaux des comptes devraient être tenus de respecter les normes d'éthique les plus élevées, ils devraient par conséquent se soumettre à une déontologie, couvrant, au minimum, leur fonction d'intérêt public, leur intégrité et leur objectivité, leur compétence professionnelle et leur diligence.*
- *Il importe que les contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit respectent la vie privée de leur client. Ils devraient par conséquent être liés par des règles rigoureuses de confidentialité et de secret professionnel, sans que celles-ci puissent faire obstacle pourtant à la mise en œuvre appropriée de la présente directive.*
- *Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit devraient être indépendants lorsqu'ils réalisent les contrôles légaux des comptes.*
- *Des inspections régulières sont un bon moyen d'assurer au contrôle légal des comptes une qualité constamment élevée. Il convient de soumettre les contrôleurs légaux et les cabinets d'audit à un système d'assurance qualité qui soit organisé de façon à être indépendant des entités contrôlées.*
- *Il convient de mettre un système efficace de supervision publique de l'activité des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit selon le principe du contrôle par l'Etat.*
- *Les contrôleurs légaux des comptes ou le cabinet d'audit devraient être nommés par l'assemblée générale des actionnaires ou des membres de l'entité contrôlée. Afin de protéger l'indépendance de l'auditeur, il importe que sa révocation ne soit pas possible que si elle est motivée par de justes motifs et que ces motifs sont communiqués aux autorités chargées de la supervision publique.*
- *L'existence de comité d'audit et de systèmes efficaces de contrôle interne contribue à minimiser les risques financiers, opérationnels ou de non-conformité, et accroît la qualité de l'information financière.*
- *Afin d'accroître l'indépendance des contrôleurs des entités d'intérêt public, les associés principaux contrôlant ces entités devraient être soumis à la rotation.*

- *La complexité du contrôle légal des comptes des groupes internationaux exige une bonne coopération entre les autorités compétentes des Etats membres et celles des pays tiers.*

Voilà, le cadre légal qui répond aux évolutions du marché de l'audit. L'objectif principal du cadre légal présent était d'assurer une harmonisation entre les différents Etats membres et de permettre l'existence d'un marché unifié en matière d'audit, l'objectif s'évolue pour s'intéresser à la protection des actionnaires, des investisseurs et de manière générale toutes les parties prenantes. Ce qui fait répondre aux dérives observés dans la gouvernance des grandes entreprises, aux défaillances de certains cabinets d'audit et au besoin de recourir à une certaine éthique.

E- Quel est le degré d'indépendance de l'auditeur ?

La commission de l'Union Européenne s'intervient dans ce contexte pour proposer des recommandations dans ce sens, et voilà un extrait dans ce qui suit :

- *Dans l'exercice de son activité de contrôle légal des comptes, le contrôleur légal des comptes doit être indépendant de son client, un contrôleur légal ne devrait pas réaliser un contrôle donné s'il existe une quelconque relation financière, d'affaires, d'emploi ou autre entre lui-même et son client.*
- *L'objectivité de l'intégrité professionnelle doit être parmi les principes fondamentaux sous-tendant que l'avis d'un contrôleur légal émet sur des états financiers. L'objectivité en tant qu'état d'esprit ne peut être soumise à une vérification externe quelconque.*
- *L'indépendance des contrôleurs légaux peut être affectée par différents types de menaces, tel que l'intérêt personnel, la familiarité et l'intimidation.*
- *Il existe une menace potentielle d'auto révision chaque fois qu'un contrôleur légal ou un cabinet d'audit :*
- *Participe à l'établissement des livres comptables ou des états financiers du client.*
- *Fournit une prestation de services comprenant la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière utilisés pour produire des informations qui s'intègrent dans les états financiers du client.*

Alors, la prestation de toute forme de service par un contrôleur légal, un cabinet d'audit ou un réseau au profit d'un client ne doit pas en aucun cas créer une dépendance financière à l'égard de ce client.

II-2-3- La responsabilité des auditeurs

Le produit de l'audit présente une caractéristique forte liée à sa nature, dont il s'agit d'une certification avec une certaine garantie de la qualité des états financiers produits. Et cette garantie de qualité est inséparable d'une responsabilité de l'émetteur de la certification.

Le port du risque par le cabinet d'audit pose de multiples problèmes de gouvernance, en effet, de par leur activité, l'essentiel des actifs d'un cabinet d'audit repose sur les ressources humaines qu'il possède, mais ces derniers peuvent quitter le cabinet et en rejoindre un autre, cette désertion des ressources humaines peut conduire à la disparition du cabinet d'audit. C'est ce qui s'est passé en 1990 avec le cabinet d'audit américain Laventhol, ainsi que la disparition du réseau d'Arthur Andersen avant même que les jugements ne soient rendus, avec la faillite d'Enron les associés et cabinets adhérents à ce réseau ont préféré rejoindre d'autres réseaux en raison de la réputation du réseau et de la fuite d'un nombre important de clients.

De plus, ces litiges entraînent une certaine mobilisation des ressources importantes.

Le système de responsabilité des contrôleurs c'est de donner une assurance raisonnable du fait que les états financiers sont une image fidèle de la situation financière d'une entreprise, le point de vue d'un contrôleur des comptes est considéré comme une garantie absolue.

La qualité de l'audit est un sujet déjà abordé et largement étudié depuis plus de 25 ans, les auteurs notamment DeAngelo (1981) ont généralement considéré que les deux déterminants de la qualité d'audit étaient la compétence et l'indépendance et qu'ils pouvaient être observés par la taille du cabinet ou du réseau d'audit.

D'autres recherches ont remis en cause ce postulat en soulignant que la qualité d'audit est fondamentalement liée aux processus d'audit qui sont mis en œuvre et à la capacité du cabinet d'audit à identifier les risques d'audit spécifiques à chaque entreprise.

Chaque entreprise pourrait alors définir le niveau de qualité d'audit qu'elle souhaite en fonction de ses exigences spécifiques desagouvernance.

Quand nous parlons de l'arbitrage dans ce sens, ce dernier deviendrait un arbitrage de marché sur le rapport qualité-prix que fournit chaque cabinet ou réseau d'audit, ce qui fait réintroduire une certaine concurrence dans un secteur de type oligopolistique, car il n'existe plus que quatre grands réseaux internationaux d'audit contre huit il y a vingt ans. Et de poser ainsi et clairement une adéquation entre le niveau de qualité d'audit souhaitée et le prix en contrepartie que chaque entreprise est disposée à y consacrer⁽¹⁾.

(1) London Economics en association avec le professeur Ralf Ewert, université Johann Wolfgang Goethe de Francfort sur le Main, « étude sur l'incidence économique des régimes de responsabilité des contrôleurs légaux des comptes, Allemagne, septembre (2006).

II-3- audit et contrôle interne outils de réduction des risques

Les scandales financiers qu'a rencontrés le monde des affaires ces dernières années, notamment avec la faillite des grandes entreprises, a conduit à révéler quel est le degré de l'importance des mécanismes de gouvernance et de l'audit avec le rôle crucial qu'ils jouent dans le cadre de la sécurité financière.

Dont laculturede la mise en place de ces derniers mécanismes face aux nombre important des traumatismes financiers qui ont ébranlé l'économie mondiale, qui s'est accru de plus en plus, commence à s'élargir dans les esprits des entreprises. De ce fait, nous allons consacrer cette partie de notre travail sur la détection des enjeux et de l'importance du contrôle et de l'audit interne, en tant qu'instruments au service de la gouvernance de l'entreprise. Ils se mettent à la disposition de l'analyse de sa contribution dans la performance du présent processus.

De plus, les incertitudes sont omniprésentes dans nos actes quotidiens et il est souvent impossible de connaître ce qu'il nous réservera l'avenir, une réussite ou un échec. Dont il en va de même quand il s'agit de faire fonctionner une entreprise, cette entité est également face à de nombreuses incertitudes et sa réussite ou son échec dépendra de sa manière dont ces incertitudes sont gérées et maîtrisées, c'est dans ce contexte que l'audit interne joue un rôle très important avec l'offre de ses services.

Le dysfonctionnement du système économique qui a agité le milieu économique dans la plus part des pays développés, des débats ont été ouverts concernant les prises de contrôle, les rémunérations des dirigeants, les responsabilités des dirigeants et des administrateurs, la composition et le rôle du conseil d'administration, l'information et le rôle des actionnaires et celui du comité d'audit et de l'audit interne.

Tous ces derniers aspects relèvent du même champ d'investigation qui est de la « Corporate governance » traduit par la gouvernance d'entreprise ; c'est pourquoi cette philosophie s'articule autour de cinq piliers qui sont : le conseil d'administration, l'audit externe, le management, le comité d'audit et l'audit interne, ce mix d'éléments déroule sous une certaine éthique de la pratique de la transparence.

Par ailleurs, aux Etats-Unis est dès 1977, le Foreign Corrupt Practis Act imposait l'intervention du conseil d'administration au contrôle interne, depuis

lors à travers la réglementation, les législations et recommandations des experts, le processus de gouvernance affirmait du même coup l'autorité de l'audit interne ; même si ce dernier n'est pas l'acteur principal mais il est nécessairement concerné et considéré. Et ceci selon le poids et l'importance que possède cette fonction sur l'efficacité du système de gouvernance de l'entreprise.

La fonction d'audit et du contrôle interne revêt un aspect stratégique d'alerte et d'anticipation des risques. Aujourd'hui elle se présente à l'entreprise comme une activité indépendante et objective qui s'efforce de lui garantir la bonne maîtrise de la réalisation de ses opérations et permet de contribuer à l'amélioration des processus de manière à lui créer de la valeur ajoutée qui trouve son origine dans son contact direct et permanent avec les dirigeants et tous les organes de l'entreprise.

Partant de ce constat, l'auditeur interne n'est plus perçu comme un contrôleur mais comme un partenaire qu'ayant un rôle bien déterminé, une action indépendante en permettant l'orientation des objectifs de l'entreprise. Comme il est appelé à aider les services et toute unité opérationnelle et les autres entités de l'entreprise à adapter leur mode de gestion aux exigences de l'environnement et ses caractéristiques incertaines puis à prévoir et à maîtriser les risques qu'elle rencontre lors du chemin de sa mission.

II-3-1- Le contrôle interne de l'entreprise

L'identification et la réduction des risques se réalisent grâce à la mise en place des procédures d'un contrôle interne formelles et informelles, ces procédures sont d'ailleurs un des éléments caractéristiques et fondateurs des organisations dans leur distinction par rapport au marché (Ebondon et Pigé, 2002).

Compte tenu de l'impact de ces procédures sur la qualité de l'information produite et diffusée sur les parties prenantes de l'entreprise, dans ce cadre, une certaine normalisation a été peu à peu mise en place visant à s'assurer de la pertinence des procédures de contrôle interne que de l'indépendance et de la compétence des personnes responsables au processus global du contrôle interne.

Chaque entité économique a pu progressivement mettre en place des recommandations sur le contrôle interne des entreprises. Depuis 1992, un comité américain sous la nomination de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) a donné une définition au concept du contrôle interne comme suit : « le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration d'une entité, par ses dirigeants et par d'autres employés, conçu pour fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs dans les domaines suivants :

- L'efficacité et l'efficience des opérations.*
- La fiabilité du reporting financier.*
- Le respect des lois et des règles.*

Ses principaux concepts sont :

- Le contrôle interne est un processus, c'est-à-dire que c'est un moyen pour une fin mais non une fin en soi-même.*
- Le contrôle interne est assuré par des personnes, ce n'est pas seulement des manuels de procédures et des consignes, mais des personnes aux différents niveaux d'une entreprise.*
- Le contrôle interne ne peut fournir qu'une assurance raisonnable, et non pas une assurance absolue, à la direction ou au conseil de l'entité.*
- Le contrôle interne est adapté à la réalisation d'objectifs dans des catégories distinctes mais qui se chevauchent.*

Le contrôle interne est donc étroitement liée à l'identification et à la gestion des risques de l'entreprise ; que ces risques soient générés par l'entreprise, via sa structure hiérarchique, son mode de gouvernance, les employés qui la composent, par son activité aussi et par son environnement.

II-3-1-1- Les objectifs de la gestion des risques

Selon le COSO en 2004, la gestion des risques d'une entreprise est « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration d'une entité, et par ses employés, utilisés pour la mise en œuvre de la stratégie, et conçu pour identifier des événements potentiels qui pourraient affecter l'entité, pour gérer le risque dans les limites fixées, et pour fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs ».

Cette gestion des risques permettent notamment de :

- *Aligner la préférence pour les risques avec la stratégie suivie par l'entreprise.*
- *Améliorer les processus de prise de décision face aux risques pour sélectionner les réponses les mieux adaptées : évitement, réduction, partage ou acceptation du risque.*
- *Réduire les pertes opérationnelles et exceptionnelles en identifiant les événements potentiels porteurs de risque et les réponses possibles.*
- *Identifier et gérer les risques multiples qui affectent simultanément différentes parties de l'entreprise, en facilitant notamment la mise en place d'une réponse intégrée.*
- *Saisir et créer des opportunités en évaluant toute une catégorie d'événement potentiel.*
- *Améliorer l'affectation des capitaux en évaluant les risques associés aux différentes activités de l'entreprise.*

La gestion des risques n'est pas seulement un facteur de consommateur de ressources qui ferait réduire les erreurs liées aux processus d'exploitation ou de traitement de l'information. Elle est aussi la source directe de création de valeur à travers l'identification des opportunités offertes à l'entreprise et qu'elle peut saisir.

II-3-1-2- les éléments constitutifs du management des risques

Selon Pigé BENOIT, Il existe huit éléments principaux constituent la gestion des risques :

- 1- *L'environnement interne qui contient l'objet de l'organisation et fournit la base pour l'évaluation de l'attitude face au risque.*
- 2- *La détermination des objectifs qui doit être en phase avec l'objet de l'organisation et être cohérente avec son attitude face au risque.*
- 3- *L'identification des événements susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entité, en distinguant les risques des opportunités.*
- 4- *L'évaluation des risques à travers leur probabilité et leur impact pour déterminer la façon de les gérer.*
- 5- *Le choix des réponses aux différents risques et le développement d'action destinées à faire converger les risques supportés vers la tolérance, ou la préférence de l'entité par rapport au risque.*
- 6- *Les activités ou les procédures mise en place pour s'assurer que les réponses face aux risques sont effectivement implantées.*

7- *La collecte et la communication des informations jugées pertinentes pour permettre aux personnes d'assumer leurs responsabilités.*

8- *Le contrôle et la surveillance de la gestion des risques.*

II-3-1-2- les procédures du contrôle interne

Dans toute entreprise, quatre grands types de procédures de contrôle interne vont contribuer à réduire les coûts de transaction, qui sont :

a- La supervision

Dans les petites entreprises, le dirigeant peut assumer l'essentielle des tâches de décision, le problème de la délégation de pouvoirs et de l'existence de mécanismes de contrôle des décisions décentralisées se pose avec la croissance de la taille organisationnelle de l'entreprise. La délégation de pouvoirs signifie que la direction centrale abandonne le contrôle de certaines décisions à des niveaux hiérarchiques inférieurs, c'est-à-dire aux personnes directement plus impliquées dans les transactions quotidiennes⁽¹⁾.

Les procédures de supervision doivent permettre de s'assurer que les personnes directement impliquées dans les transactions quotidiennes ont pris des décisions conformes à l'intérêt global de l'entreprise.

b- La formalisation du déroulement des tâches

Sur le marché toute transaction passe par échange, dans l'entreprise, ces transactions sont intégrées les unes après les autres et leur bon déroulement exige que chaque acteur de l'entreprise sache exactement ce qu'il doit faire. La vision de Fritz lang explicite très clairement cette notion où l'on voit un travailleur dont la seule tâche est d'actionner une manette en fonction de l'affichage d'un cadran de contrôle. Tout simplement, cette manette conditionne le fonctionnement de l'ensemble du système de production. Cette formalisation du déroulement dont nous parlons se donne ainsi pour objet de coordonner des actions pour en faire en fin un tout cohérent et ordonné à la fois.

c- La séparation des tâches

Du point de vu de contrôle interne, le principe de séparation des tâches consiste à attribuer, à des personnes ou des services distincts, des fonctions que si ces dernières étaient accomplies par la même personne ou le même service augmenteraient les risques d'erreurs de fraude.

(1) Cooper & Lybrand et IFACI « la nouvelle pratique du contrôle interne », Edition d'Organisation 1994. P42.

On distingue ainsi trois phases critiques dans le déroulement d'une transaction :

- L'autorisation ou l'initialisation de la transaction.*
- La manipulation et le contrôle des actifs liés à la transaction.*
- L'enregistrement de la transaction.*

Un bon contrôle interne suppose donc que chacune de ses phases de la transaction soit confiée à une personne distincte.

d- La conservation des actifs

La réalisation des transactions sur un marché suppose que chaque acteur perçoive directement le fruit de son travail, en plus, les actifs possédés constituant son patrimoine professionnel, il en prend soin.

Quand les transactions sont internationalisées, le patrimoine productif perd son affectation personnelle, il est alors susceptible d'être moins bien entretenu et il est nécessaire d'établir des procédures visant à le conserver en bon état de fonctionnement pour l'entreprise.

II-3-2- L'audit interne comme outil de la gouvernance d'entreprise

Pour l'Institut français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), chapitre français de l'IIA, «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. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité».

Bruce Nolon, Directeur financier de Pitney Bowes propose la définition suivante : « Les auditeurs internes sont aujourd'hui des rock stars. Ils sont sous les feux des projecteurs. »

Quand à Roger Räber, Ancien directeur général de la National Association of Corporate Directors ; a donné cette détermination « Aujourd'hui plus que jamais, les comités d'audit doivent travailler en étroite coopération avec les auditeurs internes pour que les contrôles internes soient solides, les rapports financiers exacts et le management des risques adéquat dans toutes les

entreprises où ils travaillent. La connaissance des normes d'audit permet aux comités d'audit de renforcer leurs propres activités de surveillance. »

En effet, depuis 2002, que la fonction d'audit interne a connu une importance très considérable, ceci se justifie par le fait que l'auditeur interne joue un rôle crucial dans l'évaluation des systèmes du contrôle interne qui conduisent à maintenir un niveau d'efficacité satisfaisante. En raison de leur position au sein de l'entreprise et de l'autorité dont ils sont investis, les auditeurs internes jouent souvent un rôle important dans le suivi du fonctionnement du système du contrôle interne et recommandent des améliorations dans le but d'atteindre un certain niveau de maîtrise des risques et de l'ensemble des activités de l'entreprise.

Une partie de notre problématique se situe à ce niveau, où on tire comme remarque que la gouvernance d'entreprise se présente parmi l'un des objectifs de l'audit interne. Partant de ce constat, nous allons effectuer dans cette partie une analyse du lien existant entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, tout en cherchant à comprendre les liens d'interaction des activités d'audit interne dans ce processus très stratégique.

II-3-3- L'importance de l'audit interne dans le processus de la gouvernance de l'entreprise

Un courant d'opinion s'est développé autour du concept de la gouvernance d'entreprise dans divers pays, tel que les Etats-Unis, Japon, Europe, tout en réagissant à une succession de scandales.

Les infractions les plus manifestes à la bonne gouvernance concernant Enron en novembre 2001, Andersen en janvier 2002, Worldcom en mars 2002, Vivendi en juillet 2001, Global crossing en janvier 2003, Security Trust ; Invesco Putman à la fin de 2003, Crédit Lyonnais en 2004. ces scandales que nous venons de citer étaient imputables à l'inefficacité des systèmes de l'audit et du contrôle interne ; c'est ici que les législations des pays développés s'interviennent de manière à créer une force de loi soit à des pratiques, soit à des recommandations, soit à des dispositions nouvelles. C'est le cas de la loi de Sarbanes-Oxley (SOX) en juillet 2002 aux Etats-Unis, de la loi de la Sécurité Financière (LSF) du 01 août 2003 en France, qui exigent de nouvelles obligations en matière de contrôle et d'audit interne.

A ce propos, la LSF par exemple poursuit plusieurs objectifs :

- *Moderniser les autorités de contrôle avec la création de l'Autorité des marchés (AMF) et du Haut Conseil du Commissariat aux comptes, pour renforcer la sécurité et la confiance des investisseurs.*
- *Favoriser la transparence qui permettrait aux actionnaires d'être mieux informés sur les procédures de contrôle interne et les méthodes de travail ainsi que sur la répartition des pouvoirs des organes dirigeants qui conduisent aux décisions prises par ces derniers.*

Dans ce sens, il est recommandé au président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mise en place par l'entreprise.

Dans ce contexte où pour satisfaire les obligations légales, la fonction d'audit interne a comme rôle fondamentale à jouer au processus de préparation de production du rapport sur le contrôle interne ⁽¹⁾.

En effet, la norme de fonctionnement 2120 sur le contrôle interne désigne que : « demande à l'audit interne d'évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise. Là encore, c'est la notion de risques qui est mise en avant. Pour ce faire, l'audit interne doit en particulier apprécier les points ci-après :

- *La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles. Il faut noter l'évolution qui consiste à prendre en compte le domaine opérationnel.*
- *L'efficacité et l'efficience des opérations ; ce qui incite à aller au-delà des objectifs.*
- *La protection des actifs, et ce au sens le plus large du terme.*
- *Le respect des lois, règlements et contrats.*

Nous retrouvons sous ces quatre rubriques les objectifs généraux de l'audit interne, ce qui tend à prouver qu'évaluer les risques afférents à la gouvernance d'entreprise c'est, du même coup, vérifier la qualité du contrôle interne de l'organisation ⁽²⁾.

(1) Charreaux G. & Desbrière P. (1998), Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, N°2, p. 57.

(2) EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques », Euromed- Marseille Ecole de Management.

On perçoit bien que la mission de la fonction en question ne peut être accomplie qu'à une double condition ⁽¹⁾ :

- Que l'audit interne bénéficie dans l'organisation d'une autorité reconnue au plus haut niveau.*
- Qu'il y ait dans le personnel de l'audit les compétences suffisantes pour se livrer aux analyses nécessaires et apporter une contribution efficace.*

Partant de cette analyse les principales missions assignées à l'auditeur interne sont :

1- Une mission d'audit opérationnel, plus tournée vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place. L'auditeur interne doit procéder à un examen systématique des activités ou des processus d'une entité, en vue d'évaluer l'organisation et ses réalisations et identifier les pratiques jugées non économiques, improductives et inefficaces, de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer de leur suivi.

2- Une mission d'audit financier, orientée sur la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Ici, l'auditeur interne doit s'assurer, en relation avec les auditeurs externes, que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables ; Il ne s'agit nullement ici, d'une mission de certification des comptes.

3- Aux deux premières missions traditionnelles, s'ajoutent une mission d'audit de la stratégie. Ici, l'auditeur doit identifier les risques associés aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'organisation et évaluer la conformité ou la cohérence d'ensemble entre ce qui avait été dit et ce qui est fait dans le but d'apprécier la performance des réalisations.

Selon la norme 2130, relative à la gouvernance d'entreprise, dont on incite l'auditeur interne à évaluer le processus de gouvernance d'entreprise, et formuler les recommandations en vigueur pour la réorientation et l'amélioration du processus du système de la gouvernance. A cet effet, on cherche à savoir si ce processus répond aux objectifs suivants :

- Promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation.*
-

(1) EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA, « *Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques* », Euromed- Marseille Ecole de Management.

- *garantir une gestion efficace des performances de l'organisation assortie d'une obligation de rendre compte.*
- *bien communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles.*
- *fournir une information adéquate au Conseil d'administration, aux auditeurs externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités⁽¹⁾.*

Les contrôles à réaliser par l'auditeur interne visent à s'assurer et garantir que toutes les opérations de l'entreprise sont maîtrisées et que les entités de cette entreprise sont gérées de manière efficace et dans toute transparence, voilà la condition majeure de l'obtention d'une bonne gouvernance, la fonction d'audit interne a finalement une responsabilité qui ne peut que légitimer son rôle d'élément principal de la gouvernance d'entreprise.

II-3-4- L'audit interne, théorie de l'agence et gouvernance de l'entreprise

L'audit interne au sein d'une relation d'agence n'a pas été considéré comme un mécanisme de surveillance par la direction générale, mais depuis quelques années la théorie d'agence s'intéresse à donner lieu au développement sur la gouvernance des entreprises.

Dans ce cadre, Charreaux en 2002 tentait à intégrer aussi l'audit interne comme un mécanisme de gouvernance de l'entreprise. En effet, parmi les conflits d'intérêts susceptibles de s'élever entre les actionnaires et les dirigeants, l'approche actuelle de la gouvernance de l'entreprise semble privilégier la résolution du conflit né du déséquilibre informationnel (asymétrie d'information) existant entre l'agent et le principal.

L'audit interne, rattaché au comité d'audit (lorsqu'il existe), a (comme l'audit externe ou légal) un rôle fondamental à jouer au sein de la gouvernance de l'entreprise, dans la réduction de cette asymétrie d'information, Gramling, Maletta, Schneider et Church (2004), distinguent quatre composantes dans la gouvernance de l'entreprise : l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction d'audit interne.

(1) Benoît PIGE., (2000), « *Qualité d'audit et gouvernement d'entreprise : une remise en cause du cadre réglementaire du commissaire aux comptes* », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vuibert, pp. 133-151.

L'audit interne a une interaction avec ces différents composants dont nous venons de citer, ayant comme une importance considérable depuis la création de loi américaine et française, notamment dans l'évaluation et l'évolution des dispositifs qui concernent le contrôle interne, où il apparaît comme une fonction source, il semble intéressent avec sa principale mission dans la gouvernance de l'entreprise, en particulier de la réduction des asymétries informationnelles et l'évaluation du management des risques.

A- L'audit interne intervient dans la réduction des asymétries des informations entre les différentes parties prenantes de l'entreprise.

A propos de la réduction des asymétries des informations et d'avoir une information complète issue d'une comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne, il apparaît que le dirigeant dispose l'information comptable et financière que l'actionnaire, en outre ne la possède pas, le seul destinataire de ces informations est bien alors le dirigeant.

Pigé BENOIT (1998) distingue trois niveaux d'asymétrie d'information liée à la gouvernance d'entreprise : l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires, l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs et un troisième niveau d'asymétrie apparaît quand les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne.

L'auditeur légal permet, à travers sa mission, de réduire trois niveaux d'asymétrie, dont l'audit interne dans sa nature où il était souvent rattaché à la direction, c'est-à-dire l'agent, n'a pas été admis comme un dispositif rigoureux pour réduire ces asymétries d'informations liées à la gouvernance de l'entreprise.

Sawyer en 1973 considérait la fonction d'audit interne comme l'œil et l'oreille de la direction.

La loi de la sécurité française (LSF) sur la sécurité financière, en exigeant du président du conseil d'administration ou de surveillance la production d'un rapport sur le contrôle interne et le rattachement hiérarchique de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit, offre à l'audit interne la possibilité d'assumer comme objectif la réduction de l'asymétrie informationnelle existant entre les différentes parties prenantes de la gouvernance d'entreprise. Et l'existence d'un comité d'audit, doté d'un rapport de l'auditeur interne, il apparaît aussi comme la courroie de transmission entre

les auditeurs internes, ainsi que les auditeurs externes et le conseil d'administration, pour atteindre la réduction des asymétries d'informations dans un contexte de gouvernance d'entreprise.

Il est donc évident de rattacher l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit, et le rendre comme une condition essentielle sur la nature du rattachement de manière à clarifier la nature de :

Xavier de PHILY écrit : « l'auditeur interne travaille pour la direction générale tout en répondant aux questions du comité d'audit, en informant la direction au préalable bien sûr, il lui faudra démontrer une extrême rigueur dans son travail pour être apprécié des deux parties... ». Et là, ce n'est pas douteux, qu'il y a un équilibre délicat à trouver pour les auditeurs internes qui devront à la fois :

- Continuer à être les interlocuteurs de la direction, signalant ses forces et ses faiblesses, toute en attirant l'attention sur les défaillances réelles ou potentielles, et ce sans avoir ni à se cacher ni à minimiser leurs constats.*
- En même temps, être à la disposition du comité pour fournir tous renseignements et informations sans réticence ni déformation, et ce dans un climat de transparence envers la direction générale. Le comité d'audit doit être destinataire des rapports de l'audit interne ou de leur synthèse.*

Jacque Renard en 2010 signale que cette double fonction qu'il semble primordiale, que les auditeurs internes soient toujours en mesure d'exercer pleinement le rôle du conseiller du management, et restant de façon continue en dialogue avec la direction générale et tous les échelons stratégiques.

Couper les auditeurs internes de cette source d'échange informationnelle c'est du même coup les écarter et les mettre hors du champ opérationnel, et limiter leur champ d'action financière et comptable.

Alors toute mesure de rattachement à un comité d'audit devra être suivie avec vigilance par les principaux acteurs ; faute de les confiner dans leur frontière d'origine.

Le comité d'audit avec son double rôle vis-à-vis l'audit interne et l'établissement des comptes, est l'élément moteur en matière de surveillance de la gestion, dont il doit être à l'écoute du responsable de l'audit interne. Par conséquent, la relation directe entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne est très importante, ils doivent se réunir au moins deux fois par année, tel que lors de la première réunion, l'auditeur interne va exposer son

plan d'action prévu pour l'année en cours, et le discuter avec le comité d'audit, et à travers les prochaines réunions ils discuteront ses investigations, ses recommandations, et le suivi des recommandations passées.

Le comité d'audit doit être destinataire des comptes rendus et des synthèses de l'audit interne effectué.

Cette synthèse ou rapport dont on parle doit contenir les pouvoirs qu'il faut avoir pour interroger la direction sur la façon dont elle assume ses responsabilités à l'égard des informations financières, et pour s'assurer du suivi de la stricte application des recommandations déjà signalées et diffusées à qui de droit.

Le comité d'audit agit en collaboration avec la fonction d'audit interne influente est le mieux placé pour déterminer les tentatives de la direction des « outrepasser » des contrôles⁽¹⁾. Car il est possible que la direction tente de fausser volontairement les résultats. Mais un conseil d'administration fort et puissant et souvent actif, est capable d'identifier et corriger un tel problème. Surtout, lorsqu'il bénéficie non seulement d'un système de communication très efficace dans la remontée des informations et d'équipe financière, juridique et d'audit interne compétentes, mais il doit aussi entendre librement, en dehors de la direction générale de l'entreprise l'ensemble des responsables financiers, comptables et trésoriers, les commissaires aux comptes et les responsables de l'audit interne, comme il a la possibilité de se faire assister d'experts extérieurs s'il en veut.

Le comité d'audit, s'il veut mettre en œuvre sa responsabilité vis-à-vis l'audit interne, il doit engager plusieurs initiatives de contrôle, mais tout d'abord, interroge et revoit les plans d'action et rapports de l'audit, puis, il exige une grande couverture du travail lorsque des assurances indépendantes sont détectées. En fin, le comité d'audit tente à améliorer la communication entre l'auditeur interne et l'auditeur externe.

Les études antérieures montrent que la simple présence d'un comité d'audit peut être un gage de fiabilité⁽²⁾.

A titre d'exemple, Scarbrought en 1998 s'est basé sur un échantillon de 72 directeurs d'audit interne canadiens, a trouvé que les comités d'audit constituent uniquement d'administrateurs indépendants se réunissent fréquemment avec les directeurs d'audit interne et revoient les rapports des auditeurs interne, que dans le cas où il existe dans ces comités d'audit au moins un directeur de l'entreprise.

(1) Goodwin J. (2003), the relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand, International Journal of Auditing, Vol. 7, N°3, pp. 275.

(2) Charreaux G. et Wirtz P. (2006), « Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives », *Economica*.

Aussi, dans une étude américaine, Raghunandan (2001) conclue que les comités d'audit composés d'administrateurs indépendants dont au moins un ayant une formation comptable ou financière se réunissent plus avec les directeurs d'audit interne et fournissent un accès privé au directeur d'audit interne et renvoient les propositions de l'auditeur interne. Dans le même cadre, l'étude de Goodwin (2003), sur la base de données émanant de l'Australie et la nouvelle Zélande, suggère que l'indépendance et l'expérience comptable des membres du comité d'audit ont un effet complémentaire sur sa relation vis-à-vis de l'audit interne.

B- L'audit interne détient un rôle majeur dans le processus de management des risques de l'entreprise

Le management des risques a été décrit comme la strate intermédiaire de la structure de gouvernance ; Il vise à détecter et à réduire les risques susceptibles d'entraver la réussite de l'entreprise, et à exploiter les opportunités susceptibles de conduire à cette réussite. La direction élabore cette stratégie afin d'optimiser la gestion des principaux risques et opportunités. Les activités de management des risques doivent suivre la direction globale définie par la structure de gouvernance.

L'audit interne a également un autre rôle important à jouer au niveau du management des risques d'entreprise, notamment dans le processus d'élaboration sur le contrôle interne, exigé par la réglementation législative, le cas de la LSF et SOX Act.

Donc l'audit interne a pour autre mission d'évaluer le système de contrôle interne , comme il est le mieux à même d'alimenter le conseil d'administration d'informations sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones de risque susceptibles à empêcher l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité que l'entreprise se fixe au préalable.

Dans ce contexte, Ploix en 2006 déclare que la LSF a créé l'obligation pour le président du conseil d'administration ou le président du conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport jointé au rapport annuel des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil. Ainsi que les procédures du contrôle interne mise en place par l'entreprise, comme on l'a déjà abordé précédemment, ce rapport doit signaler tous les risques.

Quant à 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 un ensemble de 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.

II-4- rendre compte aux organes de gouvernance

Dans ce patrimoine on entend souvent le concept reporting, ce qui veut dire l'action de rendre compte⁽¹⁾, il est doté par de multiples documents qui viennent du rapport budgétaire, du tableau de bord stratégique. Ces derniers ont une double vocation qui est de suivre l'exécution des orientations stratégiques, et de permettre aux administrateurs de disposer d'outils pour appréhender la performance du dirigeant ; c'est-à-dire sa capacité à prendre des décisions et en contrôler la mise en œuvre dans le cadre des orientations stratégiques définies. Un exemple de tableau de bord stratégique permettra de mieux en appréhender certains aspects⁽²⁾.

II-4-1-le contrôle budgétaire, outil d'adaptation des ressources aux objectifs poursuivis

A cause des ressources consommées par les activités et de la valeur créée par les processus, l'entreprise peut formuler son équation économique. Comme elle peut s'interroger en suite, du maintien et du développement de tel ou tel processus ; cette perspective est relativement statique, parce qu'elle donne des constats sur des lieux et des périodes donnés. Même si, à travers les inducteurs d'activité, elle fournit des éléments permettant d'évaluer la sensibilité des ressources consommées à une variation des volumes des différents processus réalisés.

Le système budgétaire, un outil qui permet à l'entreprise de se projeter dans son avenir et d'analyser son passé, qui veut dire ses réalisations, pour en pouvoir tirer des renseignements susceptibles d'influencer le pilotage de cette entreprise.

Concernant les décisions stratégiques, le suivi des activités des processus relatifs à la réalisation des opérations de l'entreprise, peut ainsi s'opérer dans un cadre budgétaire bien déterminé. Auquel cas l'accent est davantage mis sur l'évolution de ces activités et que sur leur équilibre économique.

Comme légère métaphore, l'analyse des activités et des processus correspond à l'examen de l'équilibre et du bon état d'un véhicule à l'arrêt. Cet examen permet d'envisager comment ce véhicule se comportera une fois en mouvement. Le contrôle budgétaire vise à gérer le véhicule une fois en mouvement en lui donnant la direction et la vitesse souhaitée.

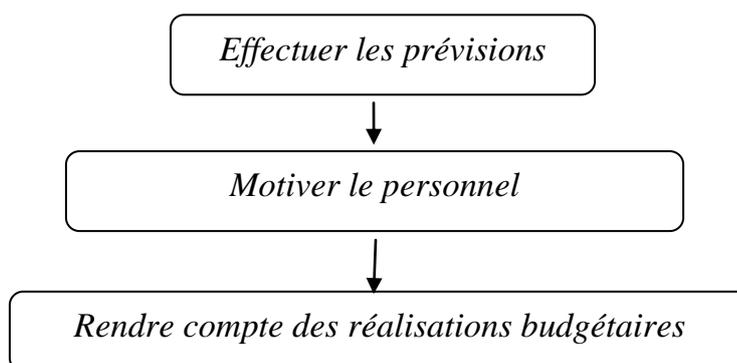
(1) Benoît PIGE, p.220. Op. Cit.

(2) Benoît PIGE, p.221. Op. Cit.

Le système budgétaire ayant pour vocation d'aider un mouvement pour la coopérative sur le moyen terme, ses objectifs opérationnels vont nécessairement en découler, il s'agira ainsi de :

- *La réalisation des prévisions, en évaluant précisément l'évolution de l'environnement, de la demande, des processus, des activités.*
- *La planification de la gestion de l'entreprise en se fixant les différentes étapes à atteindre.*
- *La motivation du personnel, celui-ci étant la ressource qui conditionne toutes les autres.*
- *Le compte rendu de l'activité réalisée et de l'avancement de l'entreprise dans ses différents processus.*

Nous allons schématiser les principales étapes dont nous venons d'aborder dans la figure 1 suivante, dans le but de simplifier leur compréhension :



La figure 1 : le processus du système budgétaire

1- Effectuer des prévisions

Les prévisions budgétaires résultent de deux facteurs majeurs, dont le premier est le facteur de l'analyse et la compréhension de l'environnement. Les prévisions budgétaires sont le résultat de l'application de l'évolution de l'environnement, dans le but d'arriver au maintien des positions concurrentielles de l'entreprise. concernant le second facteur qui détermine les prévisions budgétaires est le plan stratégique et les objectifs assignés sur un horizon budgétaire déterminé, cet impact se traduit au niveau des prévisions d'activités, voilà un exemple pour simplifier, est qu'une entreprise se fixe comme objectif de part de marché ou de développement de nouveaux produits ou services, comme il peut être au niveau des ressources acquises, engagées et consommées.

Pour l'atteinte des objectifs fixés l'entreprise doit⁽¹⁾ :

- *Soit acquérir de nouvelles ressources, en investissant dans de nouveaux ateliers ou bien moyen de production.*
- *Soit engager de nouvelles ressources pour le développement de nouveaux produits et brevets, permettant d'assurer de nouveaux débouchés.*
- *Soit consommer des ressources complémentaires pour faire face à un surcroît envisagé du volume des biens et des services réalisés au sein de différents processus.*
- *Soit au contraire réduire ses consommations de ressources pour s'ajuster à une diminution de ses sources de revenus.*

Au total, la difficulté des prévisions est d'intégrer l'impact des évolutions de l'environnement, et la réalisation progressive des objectifs stratégiques, tout en conservant une cohérence au niveau des processus et des consommations de ressources induites par les activités.

2- Motiver le personnel

L'élaboration des prévisions budgétaires est l'occasion d'impliquer chacun des employés dans la réalisation des processus en leur demandant de s'engager ou tout au moins d'adhérer aux objectifs quantifiés que se fixe l'entreprise. Par voie de conséquent, cette adhésion entraîne la possibilité de comparer les réalisations aux prévisions et d'évaluer le niveau d'implication des employés. En associant un système d'avoir des primes selon l'atteinte des objectifs prévus, dans ce contexte, l'entreprise arrive à impliquer ses employés dans leurs réalisations, et ce système n'a eu que des avantages.

3- Rendre compte des réalisations budgétaires

Le suivi des réalisations dans un cadre budgétaire offre un surplus d'information par rapport à un suivi purement comptable. Toutefois, un suivi comptable offre un suivi réel des transactions intervenues au cours d'une période précise, et le suivi des réalisations budgétaires s'appuie le plus souvent sur le suivi comptable, il en diffère par la présentation et les objectifs recherchés.

(1) Benoît PIGE, p.222. Op. Cit.

Partant de ce constat, l'exigence de l'exactitude des états comptables est une condition impérative et peut justifier des délais de production, par exemple, le contrôle de la séparation comptable des exercices constitue une diligence majeure dans la passation des écritures de fin d'exercice.

L'avantage du contrôle budgétaire est qu'il offre la possibilité de mettre en perspective les réalisations budgétaires non seulement par rapport aux réalisations de la même période de l'exercice N-1 (passé); ce qui fait du système comptable, mais aussi par rapport aux prévisions budgétaires, ce qui est les objectifs fixés pour l'exercice N (en cours), c'est-à-dire que le compte rendu des réalisations tend donc à être évalué par rapport aux engagements qui avaient été pris.

L'analyse du contrôle budgétaire consistera à déterminer les écarts qui s'expliquent par une évolution inattendue de l'environnement de ceux qui résultent d'une mauvaise implication des personnels, ou bien d'une mauvaise application de la stratégie définie.

II-4-2-Le tableau de bord, outil de suivi stratégique

Pour assurer une cohérence des décisions prises au sein de l'entreprise, l'information doit circuler, au cours de l'année, le rôle du tableau de bord et des procédures de reporting de façon générale est donc de formaliser la transmission de l'information considérée comme essentielle (1) Pigé BENOIT. Le contrôleur de gestion ou bien les responsables opérationnels éditent chaque mois un état de rapprochement des réalisations et des prévisions budgétaires, reste essentiellement orienté vers un suivi monétaire des activités et des processus ; ainsi que de nombreuses autres informations sont déterminantes tant pour le développement de l'entreprise que pour lui permettre d'atteindre ses objectifs qui ne se traduisent pas directement sous une valeur monétaire. Il suffit de définir la notion de qualité du service pour se rendre compte que si, cette notion s'avère essentielle pour le développement à long terme de l'entreprise, sa traduction monétaire à court terme n'est pas nécessairement assurée.

Le tableau de bord devra répondre à quatre principales questions :

- Choisir une périodicité ;*
- Définir la nature des informations transmises ;*
- Préciser la forme des indicateurs retenus ;*
- Indiquer les destinataires de ces tableaux de bord ;*

a- le choix d'un horizon et d'une fréquence

Le tableau de bord répond à un besoin d'information pour le pilotage à court et à moyen terme, si le besoin principal est celui du suivi stratégique, alors l'horizon du tableau de bord est le moyen terme, avec une périodicité qui est souvent égale à un mois et à un trimestre, puis que c'est un suivi du pilotage par les responsables opérationnels ou de la coordination.

Le choix de l'horizon des tableaux de bord dépend de la nature des informations suivies, tel que, si celles-ci sont fluctuantes et imposent une forte activité, l'horizon doit être fortement réduit, et le cas contraire quand on suit la productivité et la qualité d'une machine ou d'une installation technique.

b- La sélection des informations pertinentes et la forme des indicateurs

L'intérêt que réserve le tableau de bord est qu'il est un instrument extrêmement malléable de présentation de l'information ; alors que le processus du contrôle budgétaire impose une seule formalisation de la présentation et de l'analyse des budgets, par contre le tableau de bord peut se varier de façon significative selon les différenciations et variations des informations des activités auxquelles il s'applique.

Chaque responsable devra déterminer les informations qu'il considère comme pertinente pour le pilotage à court terme de son centre d'activité ou de son processus, ces informations se présentent lors des tableaux de bord selon des chiffres, sous forme de graphique

c- Les destinataires

Le premier destinataire du tableau de bord est le premier responsable de l'activité ou du processus concerné, comme il doit être diffusé aux autres responsables hiérarchiques des autres activités ou processus, ayant un besoin commun de coordination. Tel que le tableau de bord de l'activité commerciale sert en quelque partie le tableau de bord des approvisionnements. Ce qui les incite à réviser les prix auxquels les produits ou prestations sont facturés soit à réduire la consommation des approvisionnements dont le prix aurait fortement grimpé. L'exemple qu'on peut donner dans ce sens est l'évolution des prix du pétrole ou celui de l'acier, pousse les responsables des processus à repenser une partie de leur chaîne de création de valeur.

II-4-3-L'information du conseil d'administration

Lorsqu'il s'agit d'une entreprise prenant la forme d'une société de capitaux, c'est le conseil d'administration qui chapote l'évaluation et le contrôle des dirigeants. Et pour qu'il remplisse sa fonction il doit exercer pleinement ses prérogatives. Si le conseil d'administration reste dépendant de la direction générale, il deviendra une simple chambre d'enregistrement d'informations, en revanche, s'il revendique et assume sa fonction indépendamment du directeur général, nécessairement en termes d'élaboration des orientations stratégiques, du contrôle des dirigeants, l'évaluation pertinente des décisions prises et la qualité de leur mise en œuvre.

a- Pour évaluer la pertinence des décisions stratégiques retenues

C'est au conseil d'administration de dessiner les principales orientations stratégiques de l'entreprise, mais c'est au dirigeant, avec son comité de direction, d'effectuer les propositions, de faire des simulations, et en fin de conditionner le choix de son conseil d'administration, afin de pouvoir faire du recul par rapport aux orientations proposées au préalable.

Le conseil d'administration doit déterminer certains indicateurs qui concernent les activités et processus que les dirigeants doivent suivre.

La direction générale collecte de nombreuses informations en vue d'établir le plan stratégique qui conditionnera comme finalité le développement de l'entreprise pour les dix années qui arrivent. Cette approche a plusieurs inconvénients, le premier résulte du caractère de ces informations, tel qu'une stratégie se dessine au départ, au fur et à mesure du mouvement de la mission de l'entreprise dessinée, du fait que ces choix stratégiques effectués en univers incertain, l'analyse retrace des déviations stratégiques, donc le tableau d'ensemble fait ressortir des écarts entre la réalité vécue par les administrateur et ce qui a été prévu. Le second inconvénient est que dans le choix des informations ; si le conseil d'administration repose sur les informations fournies par les dirigeants, possible que ces derniers privilégient telle ou telle information allant dans le sens des orientations souhaitées. Dons il est nécessaire pour les administrateurs de prévoir des procédures pour la mise à jour des choix des indicateurs dans la mesure de tenir compte des évolutions dus aux changements socio-économiques, ce peut être la fonction d'un comité d'audit composé d'administrateurs.

b- Pour évaluer et contrôler les dirigeants

Le développement connu par les théories relatives à la gouvernance de l'entreprise, notamment le développement de la théorie de l'agence, en cas d'asymétrie d'information forte, le conseil d'administration n'aurait pas les

moyens de vérifier la véracité et la pérennité des informations fournies par les dirigeants.

En permettant l'accès à des informations pertinentes, complètes et fiables, sous réserve d'une bonne qualité de contrôle interne, offre la possibilité d'implanter un tableau de bord qui fait l'objet du suivi des processus des activités de l'entreprise. La finalité principale de cet instrument est de permettre aux administrateurs d'évaluer leurs dirigeants en effectuant un contrôle. Cet instrument explique la réalisation ou au contraire les difficultés rencontrées lors de la mise en place, le développement ou le maintien de tel ou tel processus, l'évaluation du dirigeant repose sur des données concrètes, qui permet de discuter ou de critiquer, mais qui sont réelles en reflétant la réalité de l'activité ou du processus.

II-5- La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance de l'entreprise

Vu les crises financières rencontrées par les entreprises les plus puissantes au monde, depuis une dizaine d'années, une évolution réglementaire et législative très considérable a touché le contexte des mécanismes de l'audit et du contrôle. Après avoir abordé l'audit et le contrôle interne lors de la dernière partie, On consacrera celle-ci pour l'audit externe et sa relation avec la gouvernance des entreprises.

Tout d'abord, après les études empiriques existantes, qui nous font montrer que l'audit externe constitue un mécanisme de la gouvernance de l'entreprise, permettant de réduire l'asymétrie informationnelle vis-à-vis de l'ensemble des parties prenantes liées à l'entreprise, comme il contribue également à compléter les autres mécanismes de la gouvernance d'entreprise, fréquemment défectueux pour contraindre le pouvoir discrétionnaire des dirigeants.

La faillite d'un nombre important d'entreprises lors de la dernière décennie, a conduit les nations à la réflexion sur la notion de gouvernance, c'est-à-dire l'ensemble des organisations et règles de décisions et de surveillance permettant à l'ayant droit et partenaires d'une situation de voir leurs intérêts respectés et leurs voix entendues dans le fonctionnement de l'entreprise⁽¹⁾.

La survie des entreprises liée à l'existence de mécanismes autorisant la régulation des conflits et permettant de discipliner les dirigeants, afin qu'ils gèrent dans le sens des intérêts des actionnaires.

Selon Gomez (1996), Les scandales financiers récents ont mis à jour les limites des systèmes de la gouvernance dans l'extraction et l'évaluation de l'information. Et là où l'audit externe se situe au cœur des débats, dans la mesure où, non seulement, il est susceptible de garantir la sincérité, l'exactitude et la pertinence des informations affichées dans les états financiers et comptables, mais aussi, il peut être appréhendé comme un outil permettant de répondre à l'obligation des redditions des comptes (Crassus et Grégorio 2003).

L'actualité financière a déclaré de nombreuses réflexions de la part des pouvoirs publics sur la façon de prévenir et d'éviter les différents cas frauduleux, qui ont été marqués ces dernières années. C'est dans cette optique, qu'on faisait entrer de nombreux changements dans le cadre réglementaire de

(1) Audit légal et gouvernance d'entreprise, Une lecture théorique de leurs relations, David CARASSUS, Nathalie GARDES, Université de Pau et des Pays de l'Adour, IAE, CREG, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005.

l'audit externe, dont une réflexion sur la mise en place de réformes radicales s'est engagée ; ce qui a abouti à des évolutions législatives, à titre d'exemple à ce propos, la loi de Sarbanes-Oxley Act aux Etats-Unis, ou la Loi de la Sécurité Financière au niveau de l'Etat Français.

Par la suite, nous allons effectuer une analyse à deux niveaux, le premier tente à faire référence aux différents rôles de l'audit externe au sein de la gouvernance de l'entreprise, et le second niveau aborde de manière plus spécifique la nature des relations existantes entre l'audit externe et le reste des mécanismes de gouvernance.

II-5-1- L'audit externe en tant que la spécialisation de la fonction de contrôle de l'information au sein de la gouvernance de l'entreprise

Pour comprendre la relation entre l'audit externe et la gouvernance, il y a plusieurs cadres théoriques qui sont susceptibles d'être utilisés, dont la théorie positive de l'agence qui a abordé le sujet du rôle de l'audit externe en tant qu'un mécanisme de gouvernance d'entreprise, cette approche s'est fondée sur la perspective « Shareholders » ; qui présente un modèle dans lequel les propriétaires risquent leurs investissements et sont les seuls créanciers résiduels. Dans ce cas s'intervient la tâche de la gouvernance qui repose sur le contrôle du manager et des autres participants à l'entreprise pour s'assurer qu'ils œuvrent l'intérêt des actionnaires (Hart et Moore, 1990).

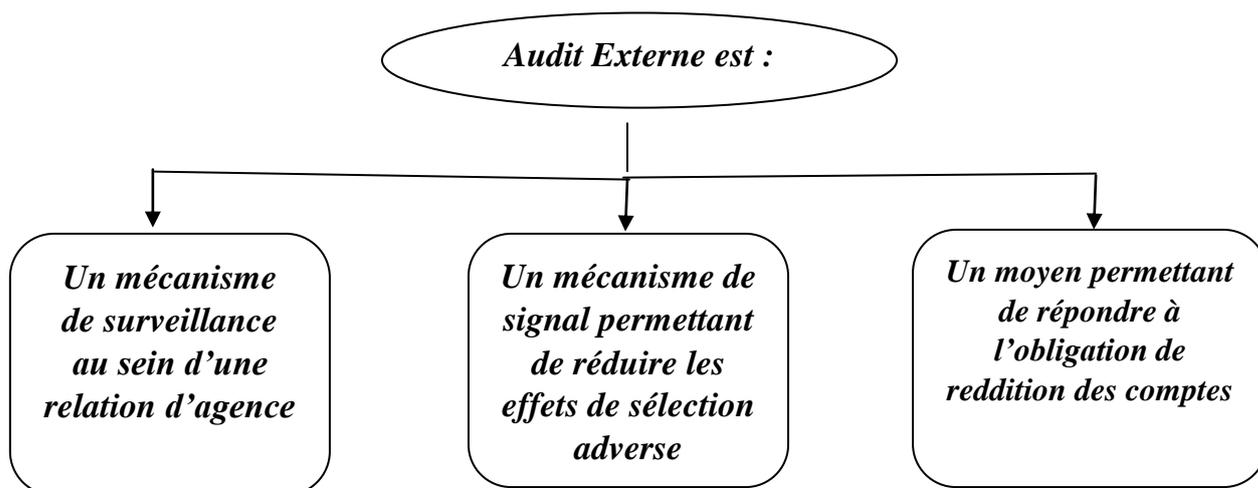
Jensen et Meckling dans ce domaine, évoquent l'audit externe comme un levier d'alignement du comportement du dirigeant dans le sens des intérêts des actionnaires. L'audit externe représente alors, un mécanisme de surveillance fournissant une évaluation du management de la direction des actionnaires.

Toutefois dans cette approche d'agence, afin d'appréhender le rôle de l'audit externe dans la gouvernance, il est nécessaire en effet de considérer les managers non seulement, comme responsables devant les actionnaires, mais également, comme détenant une responsabilité plus large, en tant qu'administrateurs des actifs de l'entreprise vis-à-vis l'ensemble des parties prenantes.

Dans cette logique, pour qu'une entreprise soit viable, elle doit démontrer sa capacité à atteindre des objectifs multiples de ces parties prenantes de la vie de l'entreprise, et distribuer la valeur créée d'une manière qui maintienne leur engagement (Kochan et Pubinstein, 2000). Dont la prise en compte d'autres parties prenantes dans une perspective « Stakeholders », nous conduit trois rôles majeurs pour l'audit externe. Ça représente une source d'information sur

laquelle les individus réalisent des prédictions sur le management, le délai et l'incertitude des futures des cash-flows (Omrod et Cleaver, 1993), Il assume un rôle de signal par les implications des processus de responsabilité des entreprises, en outre, en contribuant à réduire l'asymétrie informationnelle, qui existe entre les managers et les autres Stakeholders (Omrod et Cleaver, 1993).

L'audit externe a pour mission donc de résoudre les problèmes liés à la véracité des comptes en assumant une fonction d'assurance ; dont en synthétisant ses principales missions dans **la figure 2** suivante :



La figure 2 : les principales missions de l'audit externe au sein de la gouvernance de l'entreprise.

A- L'audit externe, un mécanisme de surveillance au sein d'une relation d'agence

Les études faites sur les problèmes rencontrés par la relation d'agence ont pour origine les interrogations d'Adam Smith sur l'inefficacité des sociétés dont la direction était confiée à un agent non propriétaire.

Berls et Means en 1932 eux-aussi, prolongeront la réflexion en montrant que la séparation entre la propriété et le contrôle conduit à une situation où la divergence des intérêts entre propriétaires et dirigeants est problématique.

Jensen et Meckling en 1976 qui donnent une définition sur la relation d'agence sous un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (l'agent) accomplissent quelques services en nom de la personne principale, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. Partant de cette définition de la relation d'agence, on constate un problème qui réside au niveau où les intérêts personnels du principal et ceux de l'agent sont divergents.

Cette théorie qui repose sur deux hypothèses comportementales, la première suppose que les individus cherchent à maximiser leur utilité, la seconde postule que les individus sont susceptibles de tirer profit de l'incomplétude des contrats (Charreaux, Couret, Joffre et al en 1985), selon cette théorie, les dirigeants sont les agents des actionnaires au sein de l'entreprise et qui doivent gérer l'entreprise dans le sens de l'intérêt des actionnaires. Or, les dirigeants et actionnaires possèdent des fonctions d'utilités différentes et agissent de façon à les maximiser. Et selon Jensen et Meckling en 1976, le dirigeant a tendance à s'approprier une partie des ressources de la firme sous forme de privilèges pour sa propre consommation, ce qui mis en évidence la volonté des dirigeants de renforcer leur position à la tête de l'entreprise, comme ils peuvent préférer l'évolution du chiffre d'affaires, et bien évidemment celle du profit.

Les problèmes d'agence sont liés à la fois à l'incertitude, à l'imparfaite observabilité des efforts de l'agent ainsi qu'aux coûts d'établissement et d'exécution des contrats, la complexité du travail managérial ne pouvant faire l'objet d'une spécialisation précise, l'actionnaire s'expose par conséquent, à l'opportunisme du dirigeant, ainsi que plus l'environnement sera incertain, plus le risque des négligences des intérêts des actionnaires sera élevé.

Dans cette perspective, la responsabilité essentielle de la gouvernance d'entreprise consiste à garantir que l'entreprise répond effectivement aux demandes et attentes des propriétaires (Fama et Jensen, 1983), et là où le principal devra donc mettre en place un système d'incitation et des mécanismes de contrôle s'il désire limiter les pertes occasionnées par une divergence d'intérêt constatée lors d'une relation d'agence (Jensen et Fama, 1980).

A ce titre, l'audit externe constitue un des mécanismes de régulation des relations entre actionnaires et dirigeants comme on a cité précédemment, c'est Jensen et Meckling en 1976 qui sont les premiers qui ont analysé l'audit externe dans ce contexte.

D'après eux, ils le considèrent non seulement, un mécanisme de surveillance, mais aussi un moyen de répondre à un besoin de justification ou d'obligation, dans la mesure où les actionnaires et les créanciers considèrent les états financiers comme un moyen de surveillance des dirigeants, ça reflète la manière dont ils œuvrent le droit de ces derniers. En leur fournissant ces états aussi qu'en les faisant attester par un auditeur externe indépendant (1).

(1) BROUSSEAU E. (1993), « L'économie des contrats - Technologies de l'information et coordination interentreprises », Presses Universitaires de France, 1993, p. 122.

Et depuis, de nombreux auteurs ont utilisé ce cadre comme référence pour analyser la demande et l'influence de l'audit externe des relations d'agence.

En particulier, Ng et Stoeckenius en 1978 développe un modèle mathématique en utilisant un cadre de travail économique sur l'information et fait l'hypothèse que la rémunération des dirigeants est liée aux résultats. Dans ce contexte, l'auteur avance que l'audit externe assume que l'information produite par la direction n'est pas trompeuse, et réduit le coût de la rémunération des dirigeants.

Antel en 1982 considère pour sa part l'auditeur comme un agent économique à part entière, il remet en cause les modèles Ng (1978) et de Ng et Stoeckenius (1976) en prenant en compte les motivations de l'auditeur qui lui aussi cherche à maximiser son utilité.

L'audit se présente étant un modèle de vérification des états financiers communiqués aux actionnaires par le dirigeant et un mode de production d'information concernant les conclusions de ces vérifications.

Dans une relation d'agence, l'audit externe est considéré comme un moyen d'incitation du dirigeant à communiquer des informations correctes aux actionnaires, en compensant l'absence d'évaluation directe de la performance de l'entreprise, toujours dans le même sens et d'après Choux en 1982, les analyses stratégiques effectuées, concernant une période où l'audit externe n'était pas obligatoire, indiquent que les coûts d'agence liés à la surveillance et à la justification jouent un rôle crucial dans la décision d'engagement d'un audit externe.

B- L'audit externe, un mécanisme de signal permettant de réduire les effets de sélection adverse

L'économie de l'information nous offre une nouvelle vision de l'audit externe, si la théorie de l'agence se focalise sur la relation actionnaires/dirigeants, cette nouvelle approche théorique porte son attention sur la relation investisseur/dirigeant dans une situation d'asymétrie informationnelle, dans ce cadre, le phénomène de la sélection adverse –anti sélection- prend toute sa signification, c'est un phénomène sur lequel il est nécessaire de revenir avant d'aborder directement le rôle de l'audit externe dans ce contexte.

La notion d'anti sélection fait référence à un problème d'opportunisme précontractuel résultant du fait que les individus détiennent des informations privées non accessibles au contractant.

Selon Akerlof en 1970, la sélection adverse représente l'incapacité à obtenir une information exhaustive sur les caractéristiques identiques.

Cette analyse a été réinterprétée par Moore et Ronen en 1990 pour comprendre le rôle de l'audit externe dans une perspective d'information, la nécessité pour les entreprises d'augmenter leur capital peut être problématique dans un contexte d'asymétrie informationnelle. Ces derniers auteurs supposent que les managers possèdent une information interne sur la qualité de leur management alors que les investisseurs potentiels ne possèdent pas cette information, donc la possibilité de distinguer les bons des mauvais managers peut conduire à l'échec du marché des nouveaux titres parce que ses investisseurs sont incertains de la qualité des gestionnaires.

Partant de ce constat, que l'audit externe offre un suivi important aux investisseurs qui est d'éliminer l'asymétrie des informations entre les managers et les investisseurs potentiels afin de faciliter l'obtention de nouveaux capitaux.

L'engagement d'auditeurs externes permet de délivrer des informations qui reflètent la qualité du management de l'entreprise et celle de l'entreprise dans son ensemble.

Donc la finalité de l'audit externe est de vérifier la capacité de la direction en vérifiant les rapports financiers passés, la demande d'un audit externe peut donc être analysée comme un moyen utilisé par les bons dirigeants pour émettre un signal vis-à-vis des investisseurs.

Au total, selon Mélunad et Thoman en 1990, l'auditeur est ici modélisé comme un surveillant mécaniste, l'output (qui est le rapport de l'auditeur) d'un auditeur ou l'Act d'engager un auditeur est utilisé par une partie informée (qui est le dirigeant) pour signaler son information privée (les caractéristiques de risque de l'entreprise) à une partie non informée (un investisseur), le rôle majeur de l'auditeur est donc de réduire les risques pris par l'investisseurs.

C- L'audit externe, un moyen permettant de répondre à l'obligation de reddition des comptes

A partir de l'accroissement de l'influence sociale et économique des entreprises nationales et multinationales, Porter et al en 1996 montrent que les besoins relatifs à l'obligation de reddition des comptes évoluent vers une logique sociétale et partenariale, ces auteurs avancent que les dirigeants de l'entreprise sont considérés comme ayant obligation de garantir la sécurité industrielle et des produits, ainsi que de protéger les consommateurs.

Comme l'indique Pesqueux, « c'est l'environnement politique et social de l'entreprise qui demande aujourd'hui des comptes », dont on détecte que les

nouvelles réglementations financières répondent à ces inquiétudes, en redéfinissant non seulement la responsabilité des équipes des dirigeants, mais aussi, celle des organisations chargées de l'audit externe légal.

Actuellement, il est admis que l'audit externe agisse dans l'intérêt des principaux détenteurs d'intérêts de l'entreprise tout en ayant en regard sur l'intérêt public (Mednick, 1991). Or, ces utilisateurs ne peuvent pas confirmer eux-mêmes, si l'information qu'ils possèdent est vraiment fiable ; car ces utilisateurs n'ont ni de l'expertise, ni des ressources, ni du temps pour établir eux-mêmes la véracité des informations (Roberson, 1993).

Dans la mesure où il existe un risque relatif à la qualité de l'information, et que la probabilité que les états financiers diffusés par l'entreprise soient erronés, ce risque soit préjudiciable pour de nombreuses parties prenantes, il existe bien évidemment un réel besoin d'assurance concernant la qualité de ces états. Précisément dans cette logique, Broye en 1998, montre en analysant la demande d'audit externe de qualité dans le cadre français, que le choix d'un auditeur de qualité constitue une réponse aux conflits d'intérêts existants entre les actionnaires et les dirigeants.

Dans le cadre général orienté par une approche « Stakeholders », l'auditeur assume un rôle social d'attestation de l'information financière publiée, comme en offrant aux utilisateurs un service d'assurer ce que le risque lié à la qualité de l'information est bas (Roberston, 1993), il peut aussi être considéré comme un mécanisme obligeant les individus à qui une responsabilité a été déléguée, à agir en adéquation aux intérêts des partenaires de l'organisation comme il a indiqué Charreaux.

Les auditeurs apportent une opinion sur la crédibilité des états comptables et financiers, il constitue à la fois un mécanisme de supervision des déclarations de la direction concernant la conduite et la performance de l'entreprise, et un moyen permettant de répondre à l'obligation de rendre des comptes (Flint 1988).

En fin, ces différentes approches théoriques qu'on a abordées sur l'audit externe avec son rôle et sa nécessité au sein de l'entreprise nous permettent d'identifier ses finalités dans le cadre de la gouvernance de l'entreprise, de manière à permettre aux différentes parties prenantes d'une institution de voir leurs voix entendues dans le fonctionnement de l'entreprise.

II-5-2- L'audit externe en tant que mécanisme dans la gouvernance d'entreprise permettant, dans une logique théorique, de pallier la défaillance des autres systèmes

Comme nous l'avons décrit précédemment que les problèmes de gouvernance qui sont associés à l'asymétrie informationnelle entre les dirigeants et les autres parties prenantes ne permettent pas de s'assurer que les intérêts de chacune d'elles soient bien défendus, l'audit externe se présente comme le mécanisme qui fait réduire cette asymétrie d'informations en question.

A ce propos, il est évident, non seulement, de passer rapidement en revue les différents mécanismes et leurs limites afin de bien situer l'audit externe au cœur de cette problématique posée, mais aussi, de mettre en relief le rôle théorique qui fait déterminer de par sa position centrale, qu'il est en mesure de jouer dès lors que les autres mécanismes ont été défaillant.

II-5-2-1- L'insuffisance des autres mécanismes de la gouvernance en matière de réduction de l'asymétrie informationnelle

Pour citer les différents mécanismes de la gouvernance d'entreprise, à signaler tout d'abord qu'ils peuvent être distingués en fonction de leur degré d'appartenance à l'organisation (Charreaux 1987), et qui sont le droit de vote des actionnaires, la hiérarchie, les systèmes d'intéressement et de rémunération et le conseil d'administration, en tant que système interne de contrôle.

Le marché du travail et le marché des biens et services y sont aussi considérés comme étant un mécanisme de contrôle, ceci est grâce à la pression concurrentielle, en tout tant que mode d'éviction des entreprises et des dirigeants non performants. L'existence d'un marché financier y permet notamment les prises de contrôle et la cession des titres par les actionnaires.

Cette typologie des systèmes de gouvernance connaît une certaine insuffisance, Charreaux en 1997 dans ce contexte propose une distinction selon deux axes, la spécificité renvoie aux mécanismes propres à l'entreprise d'éliminant le pouvoir discrétionnaire des dirigeants, dans le sens où son action influence exclusivement les décisions des dirigeants de l'entreprise.

Le contrôle direct des actionnaires, le conseil d'administration constituent autant d'exemples de mécanismes spécifiques.

Quant à l'environnement légal et réglementaire, le marché de biens et services, et le marché du travail forment des mécanismes non spécifiques.

Le caractère intentionnel se traduit donc par « l'établissement de règles et de procédures formelles », dont on trouve parmi ceux-ci la structure formelle

de l'entreprise, ou bien la présence de syndicat et les mécanismes spontanés sont eux aussi caractérisés par la culture d'entreprise et l'influence de l'environnement médiatique et sociétal.

Au total, « les deux types de mécanismes sont indissociables, les mécanismes spontanés jouent à l'intérieur de l'espace discrétionnaire laissé par les mécanismes intentionnels. Inversement, certains mécanismes intentionnels sont issus, après formalisation de mécanismes spontanés.

Cette typologie est dans **le tableau 2** cité ci-dessous :

<i>Mécanisme</i>	<i>Mécanismes spécifiques</i>	<i>Mécanismes non spécifiques</i>
<i>Mécanismes intentionnels</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle direct des actionnaires - Conseil d'administration - Systèmes de rémunération, d'intéressement - Structure formelle - Auditeurs internes - Comité d'entreprise - Syndicat 	<ul style="list-style-type: none"> - Environnement légal et réglementaire - Syndicats nationaux - Associations de consommateurs
<i>Mécanismes spontanés</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Réseaux de confiance informels - Culture d'entreprise - Réputation auprès des salariés 	<ul style="list-style-type: none"> - Marché des biens et des services - Marché financier - Intermédiation financière - Marché du travail - Marché politique - Marché du capital social - Environnement « sociétal » - Culture des affaires - Marché de la formation

Tableau 2 : La typologie des mécanismes de gouvernance d'entreprise⁽¹⁾.

(1)Source : CHARREAUX G. (1997b), « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in « Le gouvernement des entreprises : Corporate governance, théories et faits », *Economica*, p. 427.

Au-delà, de la simple connaissance de ces mécanismes il s'agit ici de décrire leurs limites en matière de réduction de l'asymétrie informationnelle, nous évoquons par la suite le cas des marchés des biens et des services, le marché financier, le marché du travail, le reporting financier, le droit de vote, les procédures du contrôle et de l'audit interne, le conseil d'administration et le comité d'audit.

a- Le marché des biens et services, financier et du travail :

Ils imposent une certaine discipline sur les dirigeants, dont son explication est que la possibilité de recourir au marché joue un rôle important par sa capacité à communiquer et à révéler l'information, mais ceux-ci peuvent se révéler défaillants (Gomez, 1996). En particulier, dès lors que la firme se trouve dans un environnement à faible intensité concurrentielle. Les marchés ne peuvent jouer leur rôle de révélation de l'information, les forces du marché des biens et services peuvent aussi être efficaces dans des activités très nouvelles, ou des activités caractérisées par des rentes substantielles, le marché du capital et celui du travail peuvent également devenir insuffisants pour exercer une pression sur les comportements lors que les individus manipulent l'information communiquée au marché, précisément, le marché à jouer son rôle informatif. Car, les acteurs maîtrisent l'information qui s'y échange (Seleifer et Vishny, 1997).

Généralement, ces systèmes externes à l'entreprise apparaissent insuffisants pour imposer aux dirigeants à agir dans l'intérêt des actionnaires, il faut donc attraper d'autres lieux de production et d'évaluation de l'information.

A cet occasion, l'audit externe participe à améliorer la relation qui existe entre l'entreprise et le marché financier.

b- Le reporting financier :

La comptabilité est efficace en nous offrant une image de nous-mêmes et de nos activités (Robent, 1991). Le reporting financier est présenté comme un outil crucial qui est nécessaire pour que le système de gouvernance fonctionne efficacement, en l'absence de l'information comptable et financière de qualité, les apporteurs de capitaux ne peuvent contrôler efficacement les performances des dirigeants (Wittington, 1993).

En 1986, il a été soutenu par Watts et Zimmermann que le reporting financier est indispensable au processus contractuel dans son ensemble en tant qu'un instrument de mesure et de contrôle des activités des parties au contrat afin de maîtriser ou de motiver leur attitude. En effet, les rapports financiers représentent une source majeure d'information qu'il s'utilise comme un support de motivation dès lors que l'index de rémunération des dirigeants sur les

résultats (Ng, 1978). Toutefois, l'impossibilité d'observer les actions du manager et la rentabilité de l'entreprise rend problématique la dépendance de la rémunération du dirigeant à la performance, dans la mesure où il est obligé de l'inciter à accroître le biais et la grossièreté de la fonction du reporting (Ng, 1978).

A signaler de plus que, les imperfections dans le processus de reporting financier induisent des imperfections dans l'efficacité du système de gouvernance.

c- Le droit de vote :

Le contrôle des actionnaires s'exerce en suite à travers du droit de vote, il est nécessaire à la fois à l'accomplissement de la fonction de réduction du risque, et comme il permet ainsi de pallier le caractère incomplet des contrats.

Selon Pfeefffer et Salancik (1978), une faible performance conduit au changement et remplacement du dirigeant qui doit amener une amélioration de cette même performance dans le même sens, on trouve que l'audit externe joue ici un rôle crucial dans le processus d'obtention d'information de l'actionnaire sur la capacité de la direction à gérer de manière plus performante leur entreprise. L'auditeur externe permet alors à l'actionnaire de s'assurer que les informations comptables et financières, sur lesquelles il s'appuie pour porter un jugement sont sincères, régulières et qui reflètent une image fidèle à la réalité de l'entreprise. Donc le service que l'audit externe offre à l'actionnaire de voter l'approbation de la gestion du dirigeant tout en étant assumé.

d- Les procédures du contrôle interne :

Les structures formelles de l'entreprise, notamment les procédures du contrôle interne peuvent être définies comme « les sécurités qui visent à favoriser l'amélioration des performances et à garantir la conformité des décisions avec la politique de la direction »⁽¹⁾.

En tant que des procédures qui sont organisées, produites et formalisées par la direction, à priori à destination de l'entreprise elle-même, elles ne permettent pas d'éliminer le pouvoir discrétionnaire du dirigeant. Donc ces systèmes n'ont pas vocation à constituer des mécanismes de gouvernance de l'entreprise.

(1) Audit légal et gouvernance d'entreprise, Une lecture théorique de leurs relations David CARASSUS - Nathalie GARDES, Université de Pau et des Pays de l'Adour, IAE, CREG, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité Bordeaux, 29-30 septembre 2005.

La connaissance de la qualité des procédures du contrôle interne permet également aux parties prenantes de l'entreprise de s'assurer que tous les moyens sont mis en œuvre afin de garantir la maîtrise de l'activité de leur entreprise, dans ce contexte, l'audit externe doit dégager une opinion sur le rapport produit par le dirigeant, tout en s'assurant de la réalité des descriptions produites par le dirigeant.

e- Le conseil d'administration :

Selon Gomez en 1996, le conseil d'administration exerce sur les dirigeants un droit de surveillance en les obligeant à répondre de leur gestion « le conseil d'administration est une organisation dans l'organisation, dont le rôle permet d'atténuer malgré les défaillances du marché, les asymétries informationnelles, in fine, de contrôler l'opportunisme, (...), le conseil d'administration n'est qu'un lieu particulier de communication et d'évaluation d'information ».

Pour sa part, Fama en 1980 attribue au conseil d'administration comme mission de contrôler les principaux dirigeants, d'évaluer et de ratifier les décisions des investissements à long terme.

Son efficacité repose d'une part sur la surveillance mutuelle des dirigeants présents au conseil d'administration et d'autre part, sur la présence et la qualification des administrateurs non dirigeants.

Donc, l'efficacité du conseil d'administration trouve son origine dans la compétence et l'indépendance de ses membres (Andersen et al, 2004).

Les études qui ont été faites par Beasley, Deschow, Carcello, Klein et Neal en 2002, pour chercher à établir les relations qui existent entre les caractéristiques du conseil d'administration et le comité d'audit avec la manipulation de l'information comptable. Selon ces auteurs, les premières études ont été focalisées sur quatre caractéristiques :

- 1- En premier lieu, l'indépendance. La présence d'administrateurs indépendants serait à même de procurer une surveillance plus efficace, d'une part en minimisant l'enracinement managérial et l'expropriation des ressources de la firme inhérente à une plus grande expertise et objectivité (Byrd et Hickman, 1992), et d'autre part, en renforçant la motivation dans la mesure où les administrateurs mettent en jeu leur réputation (Fama et Jensen, 1983 ; Beasley, 1996 ; Deschow et al, 1996). Selon Beasley, et Deschow et al, la proportion d'administrateurs indépendants est inversement reliée à la probabilité de déclarations financières frauduleuses. En outre, l'indépendance du comité d'audit et*

du conseil d'administration permettrait un meilleur contrôle du processus de rémunération (Klein, 2002). Nonobstant, si la participation au conseil d'administration d'administrateurs extérieurs est susceptible d'améliorer l'indépendance et incidemment la qualité du contrôle, les administrateurs internes restent les plus compétents pour juger la performance de l'entreprise.

2- La taille est un deuxième élément susceptible d'avoir une incidence sur la qualité du contrôle et la capacité des administrateurs à surveiller et contrôler les managers. Différentes études établissent une relation positive entre la taille du conseil d'administration et l'efficacité de la surveillance (Adams et Mehran, 2002 ; Yermack, 1996). Klein (2002) invoque comme préposé à cette relation la possibilité de répartir le travail sur un plus grand nombre d'observateurs. Toutefois, la taille du conseil d'administration étant négativement relié à la capacité de conseiller et d'engager des planifications stratégiques de long terme (Lipton et Lorsh, 1992 ; Jensen ,1993), cette variable a des effets ambigus.

3- La structure du comité d'audit est un troisième élément déterminant la qualité de la surveillance et la fiabilité des rapports financiers. La plupart des grandes firmes délèguent à un comité d'audit le rôle de surveillance du processus comptable. Le comité d'audit est indépendant, meilleure quand la surveillance est effective du processus de comptabilité financière (Weisback, 1988 ; Byrd et Hickman, 1992 ; Brickley et al. 1994 ; Klein, 2002). L'indépendance du comité est ainsi en mesure de garantir la validité des rapports financiers. Carcello et Neal (2000) donne support à cet argument en relevant une relation positive entre une plus grande indépendance du comité d'audit et la qualité des rapports financiers. Une telle relation s'apprécie indirectement par la baisse du coût de financement (Anderson et al. 2004). La composition du conseil d'administration et du comité d'audit aurait également une incidence sur la fraude (Uzun et al. 2004) et permettrait de contrôler le processus de rémunération (Klein, 2002). Dechow et al. (1996), et Beasley (1996) établissent une relation négative entre la présence d'administrateurs externes au comité d'audit et l'incidence de la fraude. Enfin, Yermack (1996) témoigne d'une meilleure performance des firmes dont les comités d'audit sont plus petits (moins de 10).

4- Enfin, les caractéristiques ou l'expertise des administrateurs indépendants auraient un rôle à jouer dans la prévention des

déclarations financières frauduleuses. Selon Monks et Minow (1995), et Beasley (1996), l'expertise des administrateurs ou les caractéristiques professionnelles améliorent la capacité à contrôler de façon efficace le management d'une firme.

Malgré, l'attention consacrée pour le comité d'audit et le conseil d'administration dans la littérature académique, mais ceux-ci restent inefficaces pour délimiter le pouvoir discrétionnaire du dirigeant (Cohen et al, 2002), et même si la présence, la nature et les caractéristiques du conseil d'administration et de comité d'audit contribuent au respect des intérêts des parties prenantes, mais ils ne semblent pas constituer un mécanisme aussi fort de la gouvernance, l'opportunisme du dirigeant y étant souvent plus fort.

Dans ce sens, l'audit externe constitue le mécanisme d'assurance et de garantie vis-à-vis de ces parties prenantes que les états financiers et comptables arrêtés par le conseil d'administration sont sincères, régulières et fidèles à la situation réelle de l'entreprise.

Au total, cette nouvelle vision du système de gouvernance prend en considération l'audit externe légal en tant que mécanisme obligeant l'agent à agir en fonction des intérêts du principal de l'entreprise, donc il est le mécanisme délimitant le pouvoir discrétionnaire des dirigeants au cœur de la gouvernance de l'entreprise.

II-5-3- L'audit externe au cœur de la gouvernance de l'entreprise

Au sein d'une réflexion théorique, l'audit externe ; en fournissant une vérification indépendante de la qualité des informations produites par le dirigeant ; limite les effets du problème de hasard moral de la part des dirigeants (Ng et Stoeckenius 1979, Antel 1982, Wittington 1993).

Les autres mécanismes de gouvernance décrits, en premier lieu, connaissant des insuffisances, et pour répondre à ce problème d'aléa moral et réduction d'asymétrie informationnelle, l'audit externe joue dans ce sens un rôle primordial au sein de la gouvernance d'entreprise.

La raison principale de l'engagement d'un auditeur externe y est alors d'aider à maîtriser le conflit d'intérêt entre les managers et les actionnaires (Chow 1982), dont le rôle qu'il joue est de produire des informations afin de contrôler les dirigeants (G. Jesdal 1981, Mélumad et Thomon 1990).

La vision relative à la relation actionnaire/dirigeant peut être étendue pour rendre compte de la place de l'audit externe au sein de la problématique de gouvernance version « Stakeholders ».

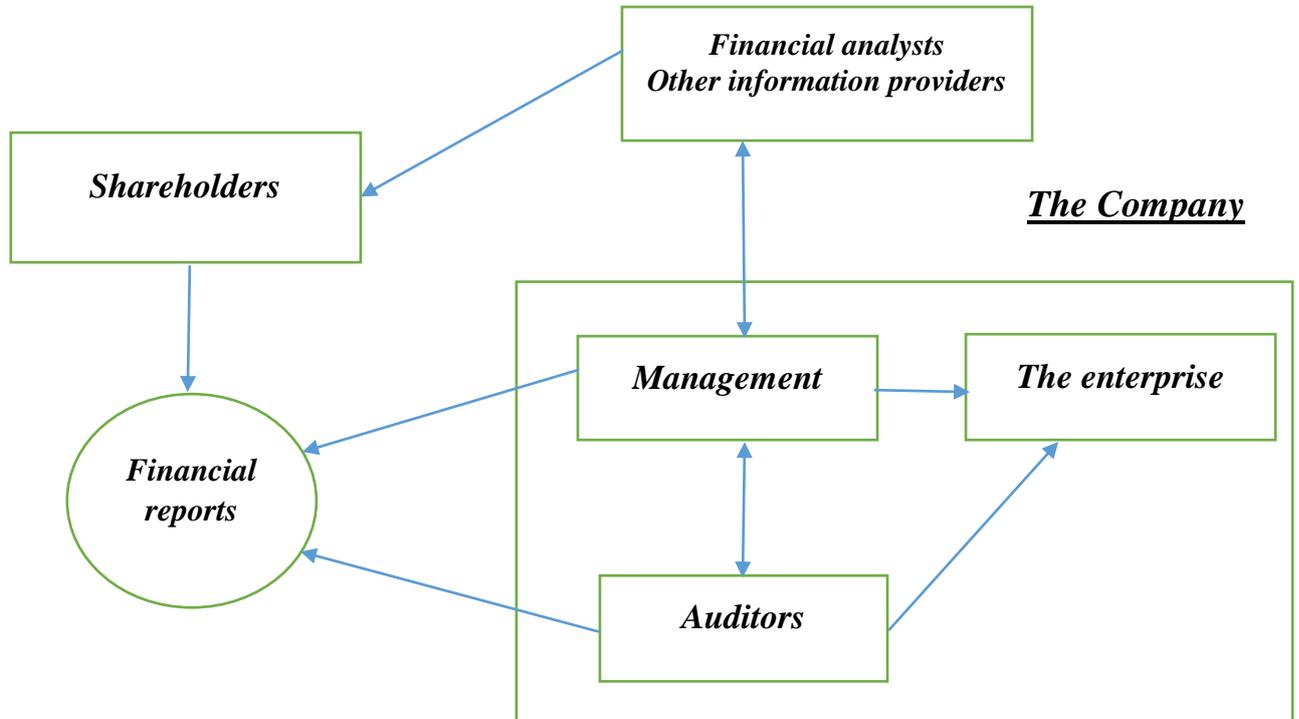
Selon Pochet en 1998, il constitue un outil de collecte et d'analyse des informations que les partenaires ne peuvent exercer de façon individuelle. En cela, l'audit externe participe à une meilleure efficacité du contrôle des détenteurs d'intérêts de l'entreprise sur les dirigeants, l'auditeur permet donc de garantir la véracité de l'information comptable (Wittington 1993). Ce qui conduit à créer un lieu crucial avec les différentes parties prenantes et leur permettant de contrôler que les dirigeants agissent conformément à leur objectifs, la principale opinion donc à formuler de la part de l'auditeur est de crédibiliser l'information financière diffusées par l'entreprise.

L'effet de réduction des risques demeure cependant conditionné par le statut et par la notoriété que possède l'auditeur, ce rôle bien spécifique assuré par l'auditeur dans une économie de marché conduit les pouvoirs publics à organiser la profession et à réglementer le contrôle des comptes (Kasta et Mikol 1999).

Compte tenu, de ce que nous avons discuté lors des descriptions théoriques antérieures concernant la compréhension des relations existantes entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise, il apparaît si nécessaire de formaliser ce rôle, à ce titre, Baker et Ousen en 2002, propose la formalisation suivante (Figure 3) :

Figure 3 : le rôle actuel de l'audit externe dans la gouvernance de l'entreprise

D'Après Baker & Owsen 2002⁽¹⁾

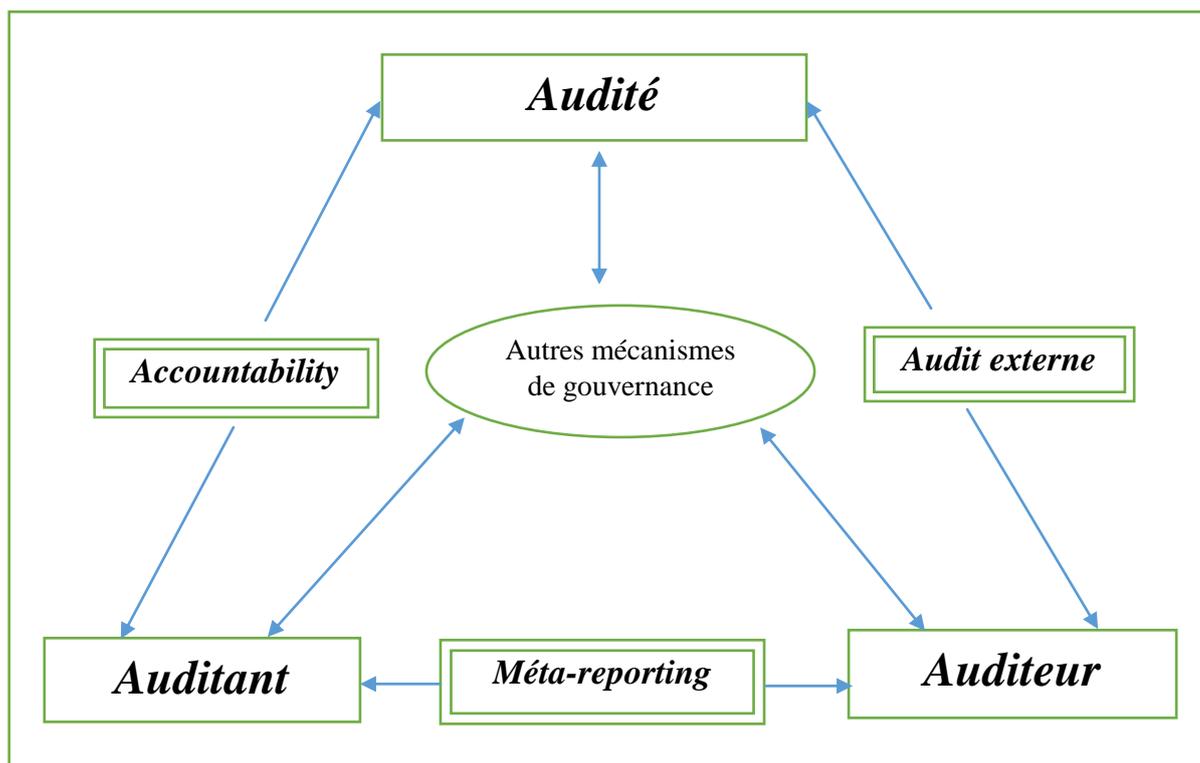


Selon cette présentation, nous constatons que certains mécanismes de gouvernance que nous avons décrit précédemment et qui sont en relation avec l'audit externe ne figure pas dans le schéma, en effet, cette formalisation est orientée vers une logique Shareholders, ce qui nous conduit à découvrir à quel point l'évolution des modes de gouvernance a modifié le rôle de l'audit externe à travers les mutations des besoins en accountability (Carassus et Grégorio 2003).

(1) BAKER R. ET D. OWSEN (2002), "Increasing the role of auditing in corporate governance", Critical Perspectives on Accounting, vol. 13, pp. 783 – 795.

Quant à chez autre auteurs, comme Will en 1995, qui s'est approché d'une logique plus proche de l'ensemble des relations théoriques décrites précédemment, Will propose une présentation qui rassemble les liens entre « audité, auditant, auditeur ». Et voilà la figure 4 qui nous montre la relation entre l'audit externe et la gouvernance de l'entreprise d'après Will.

Figure 4 : Relations entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise – proposition d'un cadre d'analyse⁽¹⁾.



L'entreprise avec ses activités et ses déclarations sont sujettes à l'audit externe, l'audité doit rendre des comptes des ressources et des fonctions confiées à l'auditant à savoir les parties prenantes de l'entreprise, et dans toutes les entreprises la coordination entre l'auditant et l'audité est mise en application par des moyens de communication (Mc Micklet, 1978).

Dans ce cadre, l'auditeur externe avec le rôle principal qu'il joue, en tant que partie indépendante il assure la crédibilité qui doit s'attacher aux informations produites et publiées par l'audité (Bethoux et al, 1986), sa validation est considérée comme un méta-reporting en tant qu'information apportée sur information déjà produite.

(1) WILL H. J. (1995), « Auditability, accountability and controller ship », Comparative International Governmental Accounting Research, 5th Conference, Paris.

Les autres mécanismes que nous avons décrit tel que, le marché financier, le contrôle et l'audit interne, le conseil d'administration et le comité d'audit, étant seuls ne peuvent contribuer à une réduction de l'asymétrie informationnelle et une limitation du pouvoir discrétionnaire des dirigeants, l'audit externe s'intervient pour les compléter, tout en assurant une meilleure régulation des relations existantes entre l'ensembles des parties prenantes de la gouvernance de l'entreprise.

II-5-4- L'audit externe, limité en pratique par de nombreuses insuffisances

Les relations entre la gouvernance et l'audit externe décrit par la littérature académique mettent en évidence le rôle principal qu'il joue cet outil. Toutefois, la faillite des grandes entreprises, incitent leurs auditeurs à se questionner sur la qualité et la fiabilité de l'information auditée (Calbury 1992, Ham Phrey et al 1998), dont différentes mesures ont été prises par la gouvernance afin d'inciter à une plus grande transparence et fiabilité de l'information.

Mais l'audit externe semble insuffisant par le décalage qui se marque entre le rôle théorique attribué à l'audit externe au sein de la gouvernance et les modalités pratiques.

À ce propos, DeAngelo en 1981 définit la qualité d'audit externe comme la probabilité jointe qu'un auditeur donné puisse à la fois découvrir une anomalie dans les états financiers et comptables, mais aussi rapporter cette anomalie.

Donc la compétence de l'auditeur est mesurée par ses capacités à relever des irrégularités, et son indépendance, tout ça est pris en considération pour l'atteinte d'une bonne qualité pour l'audit externe. Tout d'abord, en matière de compétence, l'augmentation actuelle des textes réglementaires et législatifs oblige en effet, à une certaine spécialisation très croissante⁽¹⁾. En suite l'audit externe apparaît aussi déficient en matière d'indépendance, dont il faut mentionner que les dernières évolutions législatives appréhendent de manière directe, l'indépendance des auditeurs externes, notamment, la séparation des professions de conseil et d'audit, sans oublier de signaler que la rotation des auditeurs participe à l'amélioration de l'indépendance de l'auditeur.

(1) In MOTOL Catherine, option Finance N°836, 30/05/2005 p.8.

Cette caractéristique de la qualité d'audit semble encore difficile à être garantie, du fait que le dirigeant peut conserver une influence sur les auditeurs (Raghunathan et al. 1994). Les auditeurs étant rétribués par les clients qu'ils auditent de manière légale, le dirigeant dans ce cas a une influence significative sur le niveau de rémunération (Wittington 1993), en plus de ça, la compréhension des conditions financières de l'entreprise nécessite que l'auditeur externe obtient l'accès aux enregistrements comptables et documents relatifs à l'entreprise sous, bien évidemment, la supervision du dirigeant, ce qui requiert sa coopération et compromet l'indépendance de l'auditeur (Wolfson 1984).

Au-delà de ces deux principales insuffisances qui sont la compétence et l'indépendance de l'auditeur liées à la qualité de l'audit externe, il en existe d'autres carences qui peuvent être mises en évidence en comparant les critères de la qualité d'une information financière et comptable avec les pratiques actuelles d'audit. Dans ce contexte, FASB en 1980 s'intervient pour définir deux caractéristiques de la pertinence d'information : sa rapidité et sa valeur de contrôle, concernant le premier point, il semble que l'audit externe peut faire l'objet de critique, en effet, les marchés financiers absorbent actuellement de l'information de manière continue sans attendre la production des états comptables et financiers sur lesquels porte l'audit externe légal. Selon Scheid en 1991 la pertinence de ce dernier semble donc remise en cause, dans la mesure où le rôle de l'audit externe est envisagé par la théorie comme un signal influençant la décision d'investissement sur les marchés, ça devient alors l'élément moteur de la prise de décision dans le cadre des marchés de capitaux.

Concernant le second point, à savoir la valeur de contrôle des informations produites, ici, l'information apportée par l'auditeur semble insuffisante, tel que lors d'une mission d'audit externe, l'auditeur établit une information destinée aux parties prenantes sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers et comptables, puis sur l'absence d'anomalies relatives à des fraudes et des erreurs.

A ce niveau les difficultés surviennent par l'obtention des écarts existants entre les besoins des différentes parties prenantes par l'audit externe et la mission que les auditeurs sont supposés réaliser (Scheid 1991, Collins 1991 ; Combres et al 1993, Dunn 1996, Roussey 1997). Cet écart est appelé audit expectation gap. Ceci peut être formalisé à travers la croyance par les principales parties prenantes de l'entreprise que l'audit externe permet de

porter un jugement sur la performance de la gestion du dirigeant, ou bien de détecter avec une assurance absolue, les cas de fraudes.

Comme il a signalé Carassus et Cornier en 2003 que même si des évolutions normatives ont eu lieu dans ce dernier cas, la mission d'audit externe ne couvre pas la totalité des besoins des différentes parties prenantes à la gouvernance d'entreprise, de plus, selon Combers et al 1993, ce décalage semble d'autant plus complexe à apprendre qu'il existe d'écarts entre multiplicité et variété des attentes en matière d'informations validées et unicités de la réponse.

Au total, l'audit expectation gap a été considéré dans un premier temps comme un mécanisme central de la gouvernance d'entreprise permettant non seulement de réduire l'asymétrie des informations vis-à-vis des parties prenantes, mais également de diminuer le pouvoir discrétionnaire du dirigeant, concernant les insuffisances en pratiques de l'audit externe décrites dans un second temps, mettent en évidence des obstacles importants au plein exercice de la responsabilité conférée.

Ces décalages constituent, par conséquent, autant de perspectives de réflexion en matière d'évolution du modèle d'audit externe actuel au sein de la gouvernance de l'entreprise.

Dans le deuxième chapitre, nous avons évoqué la nécessité de la mise en œuvre des mécanismes de contrôle et d'audit par une entreprise qui veut exercer la gouvernance d'entreprise. Du fait qu'ils constituent des pivots de la gouvernance, dont leur principale mission est d'assurer la crédibilité des déclarations comptables et financières de cette entreprise, de réduire l'asymétrie informationnelle vis-à-vis de ses parties prenantes, d'aligner le fonctionnement des dirigeants dans le sens des intérêts des actionnaires. Ensuite, nous avons déterminé quels sont les outils constituant le processus d'audit et de contrôle, comme nous avons parlé de l'indissociabilité et la complémentarité de ce mix de mécanismes, du fait que n'importe quel mécanisme de gouvernance étant seul semble fréquemment défaillant pour contraindre le pouvoir discrétionnaire des dirigeants.

Après avoir abordé le système de la gouvernance d'entreprise, le rôle des mécanismes d'audit et de contrôle au sein d'une gouvernance d'entreprise, et quelle valeur ajoutée qu'ils peuvent apporter à l'entreprise, nous allons examiner dans le troisième chapitre, la pratique de cette nouvelle approche dans l'une des entreprises algériennes qui est l'entreprise de la Sonelgaz.

A l'heure de la mondialisation, des privatisations, de restructurations des organisations ..., la réussite de l'entreprise algérienne dépend de sa capacité à rénover sa culture, à intégrer une nouvelle philosophie qui est celle de la gouvernance d'entreprise. L'utilité de l'audit et de contrôle devient de plus en plus évidente, comme étant des atouts d'aide à l'amélioration du potentiel compétitif de l'entreprise algérienne, et à accroître sa réalité dans un nouveau contexte, qui est un contexte de gouvernance d'entreprise, et qui impose de revoir la réglementation et la législation qui organise les transactions de l'économie algérienne, dont nous avons abordé dans le premier chapitre de notre travail.

Ce véritable besoin de l'entreprise algérienne de la gouvernance nécessite de s'intéresser à l'implication de la fonction de l'audit et du contrôle, et à son développement.

La deuxième partie de notre essai a été inspirée par des préoccupations propres à l'entreprise de la direction de distribution de Saida pour l'implication de la fonction d'audit et de contrôle lors de sa gestion.

Cette partie s'articule autour de deux sections : une section consacrée à la charte conceptuelle de l'entreprise à étudier, et la seconde section est consacrée aux mécanismes de contrôle et d'audit au sein de la Distribution de Saida.

A ce niveau de l'approche empirique, le but du fait de s'approcher de cette entreprise a été pour analyser l'appréciation et les jugements de son personnel à l'égard du concept de la gouvernance d'entreprise et la pratique des mécanismes de l'audit et du contrôle au sein de leur entreprise.

Etudier la pratique des outils d'audit et de contrôle revient en fait à étudier le processus de la création de cette fonction, qui reste récente et surtout peu développée dans toutes les entreprises algériennes.

Dès lors la question de savoir : comment se crée cette fonction au sein de cette entreprise ? Quels sont les motifs qui ont poussé ses managers à recourir à ces mécanismes ? Comment cette fonction est-elle aperçue par son personnel ? Comment l'auditeur et le contrôleur sont-ils aperçus par le personnel ?

A partir de ces questions, nous tenterons d'y répondre à travers une enquête que nous avons effectuée, tout en s'approchant d'un échantillon de personnel de cette entreprise.

Section I : La Charte conceptuelle de l'entreprise

I- Introduction à l'histoire de la Sonelgaz

I-1- Historique

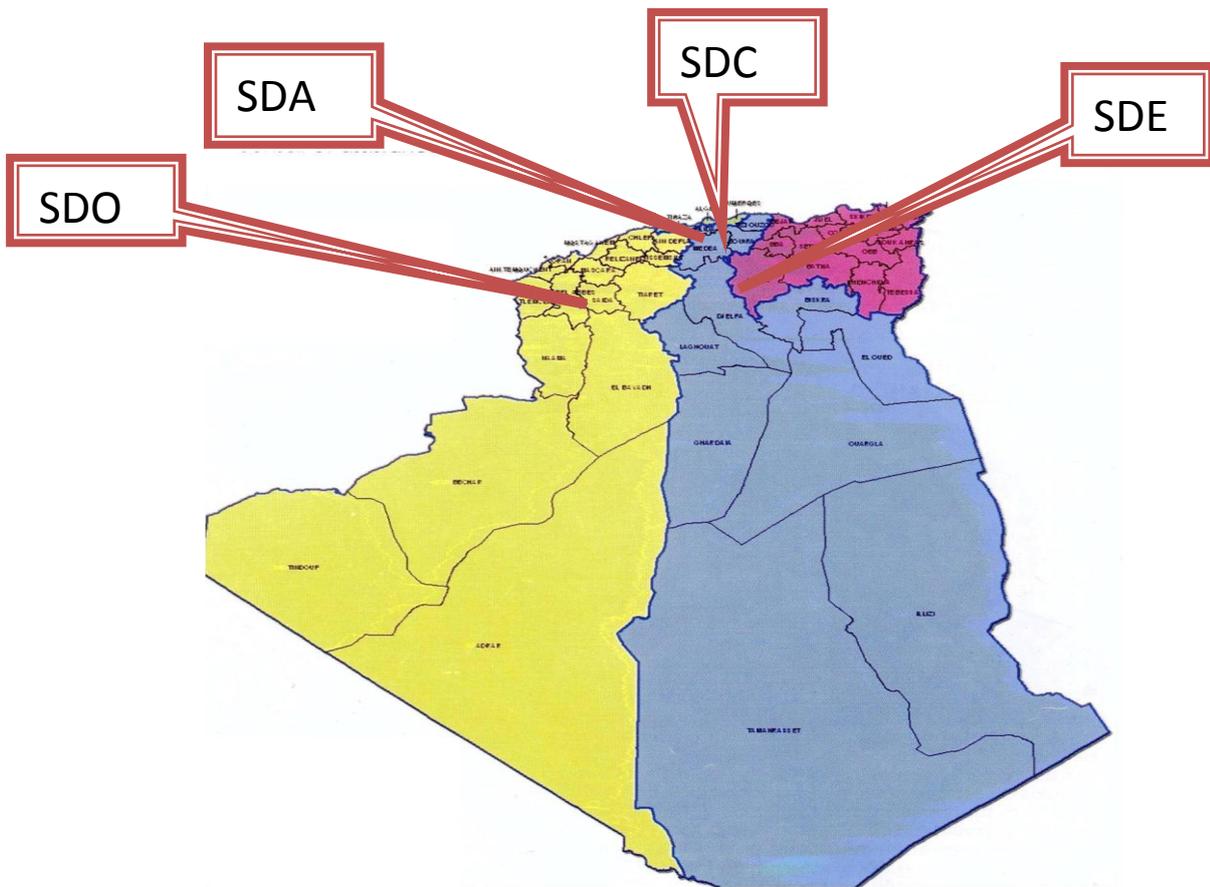
La SONELGAZ fait partie des sociétés patriotes qui contribuent activement au développement économique et à l'embellissement de l'image de l'Algérie.

C'est ainsi que SONELGAZ, dont le nom veut dire Société Nationale de l'Electricité et du Gaz, a connue des changements depuis sa création en 1947. Visant un avenir plus prospère dans le secteur économique, l'ancienne EGA (Electricité et Gaz d'Algérie) a développé de nouvelles stratégies en vue de sa restructuration qui s'est étalée sur plusieurs échelons.

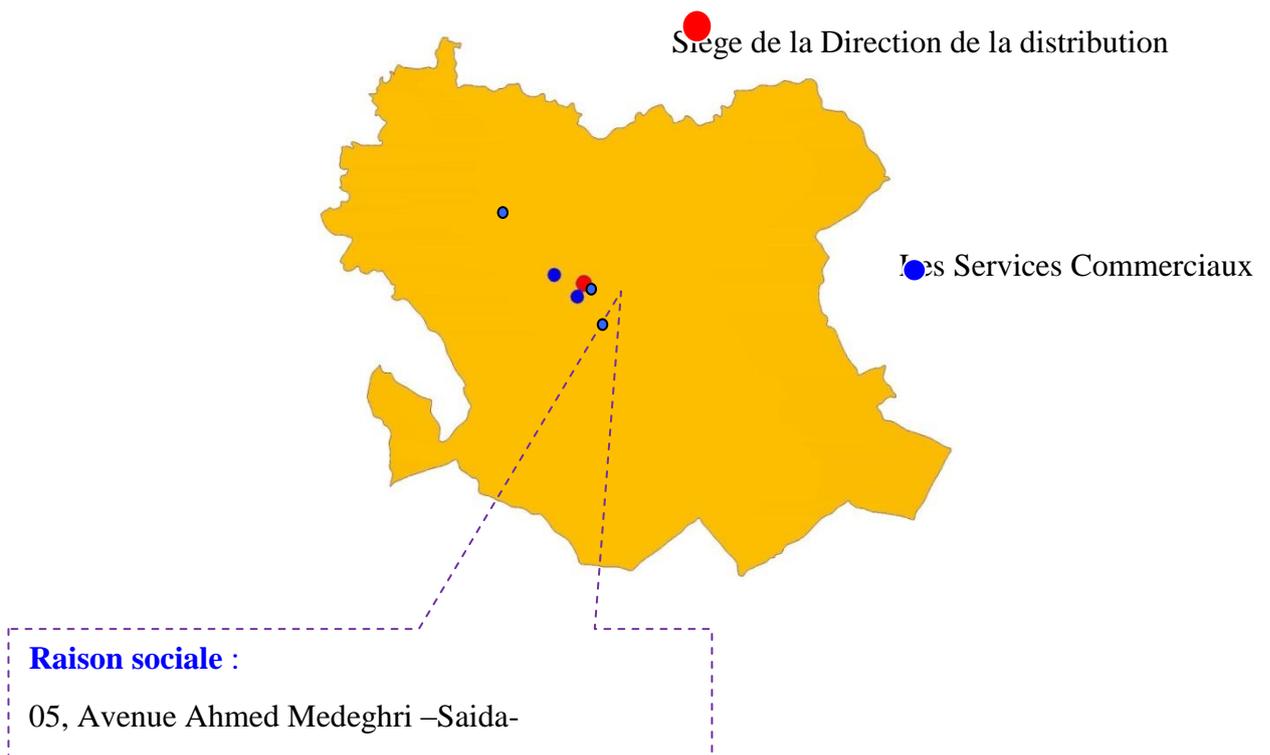
En 1983 la SONELGAZ a eu comme auxiliaires cinq filiales, ainsi qu'une entreprise s'occupant de la fabrication des compteurs et autres appareils de mesure. Huit ans après son statut change vers EPIC (Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial), ceci étant ses engagements et ses principes lui ont toujours témoigné sa fidélité envers le service public.

Dans le souci de devenir une société en adéquation avec le développement économique sur le plan international, la SONELGAZ deviendra en 2002 une SPA (Société Par Actions). Dans la période qui s'étale entre 2004 et 2006, elle se prêtera à un aspect distributionnel, qui lui permet de se diviser en quatre secteurs, constituant par l'occasion un GROUPE à quatre pôles ; l'un à Alger, le second au Centre, le troisième à l'Est, et le dernier à l'Ouest.

Répartition des Directions Distributions par SD



La Direction de la Distribution Saïda :



- *Couvre six (06) Daïras à savoir : SAIDA, AIN HADJAR, BALLOUL, YOUB, SIDI BOUBEKEUR, HASSASNA et seize communes.*
- *Emploie trois cent soixante-quatorze (374) agents de toute catégorie socioprofessionnelle confondue.*
- *Dispose d'un réseau de cinq (05) Agences Commerciales et deux (02) Services Techniques.*
- *Alimente 74 643 abonnés en électricité et 46 043 abonnés en gaz.*

I-2- Présentation générale du groupe Sonelgaz :

Sonelgaz est l'opérateur historique dans le domaine de la fourniture des énergies électrique et gazière en Algérie. Ses missions principales sont la production, le transport et la distribution de l'électricité ainsi que le transport et la distribution du gaz par canalisations. Ses nouveaux statuts lui confèrent la possibilité d'intervenir dans d'autres segments d'activités présentant un intérêt pour l'entreprise et notamment dans le domaine de la commercialisation de l'électricité et du gaz à l'étranger.

Depuis la promulgation de la loi sur l'électricité et la distribution du gaz par canalisations, Sonelgaz s'est restructurée pour s'adapter au nouveau contexte. Elle est, aujourd'hui, érigée en Groupe industriel composé de 29 filiales. Elle emploie 40 000 travailleurs.

Sonelgaz a toujours joué un rôle prépondérant dans le développement économique et social du pays. Sa contribution dans la concrétisation de la politique énergétique nationale est à la mesure des importants programmes de réalisation en matière d'électrification rurale et de distribution publique gaz, qui ont permis de hisser le taux de couverture en électricité à plus de 97% et le taux de pénétration du gaz à plus de 37 %.

Déterminé à faire plus et mieux, la Sonelgaz a toujours mobilisé des financements importants afin de développer et renforcer l'infrastructure électrique et gazière. Pour la période 2005 / 2010, un programme d'investissement exceptionnel est mis en œuvre afin d'augmenter ses capacités de production d'électricité, de densifier et rendre plus robuste son réseau de transport d'électricité et du gaz et enfin de moderniser ses services à la clientèle.

L'ambition de Sonelgaz est de devenir plus compétitif pour pouvoir faire face à la concurrence qui se profile et compter, à terme, parmi les cinq meilleurs opérateurs du secteur dans le bassin méditerranéen.

Les filiales du groupe Sonelgaz sont des entités juridiquement autonomes constituées en sociétés par actions (SPA) dotés d'organes de gestion (CA et AG)

▪ **La HOLDING** : *La maison mère est constituée de l'ensemble des fonctions supports de pilotage du groupe, l'intervention de la maison mère sur les filiales se fait via les assemblées Générales et les Conseils d'Administration.*

▪ **Les filiales** : *métiers, périphériques et travaux et production industrielle, elles sont responsables du financement de leur activité et de leur développement.*

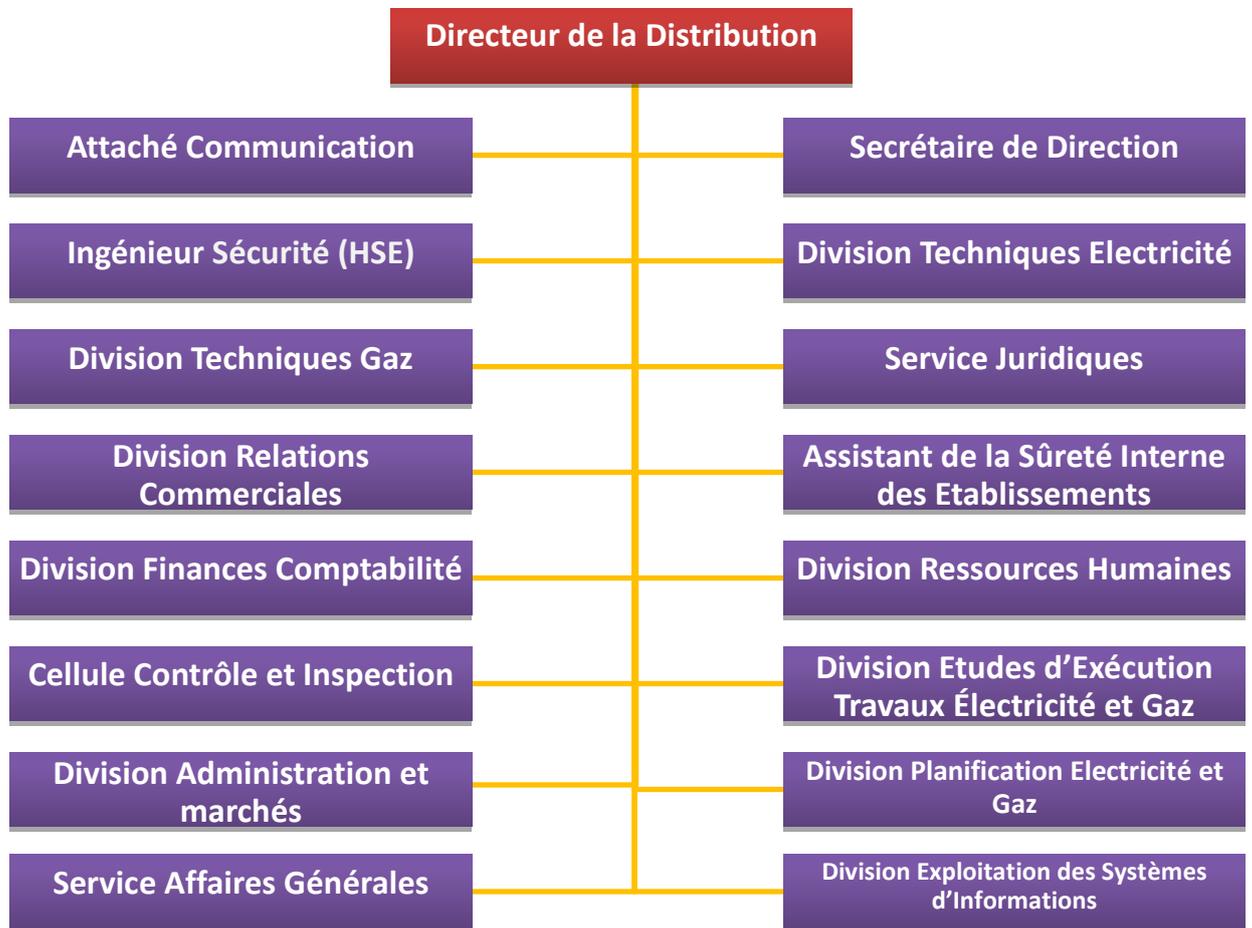
La couverture des charges d'exploitation se fait à travers les revenus d'exploitation à savoir les ventes et/ou les prestations.

Le gap qui est l'autofinancement couvrira en partie du financement de l'investissement, (gel des tarifs depuis 2006 : autofinancement est quasi inexistant pour les filiales métiers)

Les investissements, en plus de l'autofinancement, sont couverts par :

- *Des emprunts (bancaires obligataires) qui sont contractés par le groupe pour le compte des filiales.*
- *les participations des clients (programme RCN en transport et en distribution électricité et gaz).*
- *les subventions (projets structurants) et les dotations de l'état pour les programmes publics ER et DP*

I-3- Organigramme de la direction distribution de Saïda



I-3-1-Division Exploitation Electricité

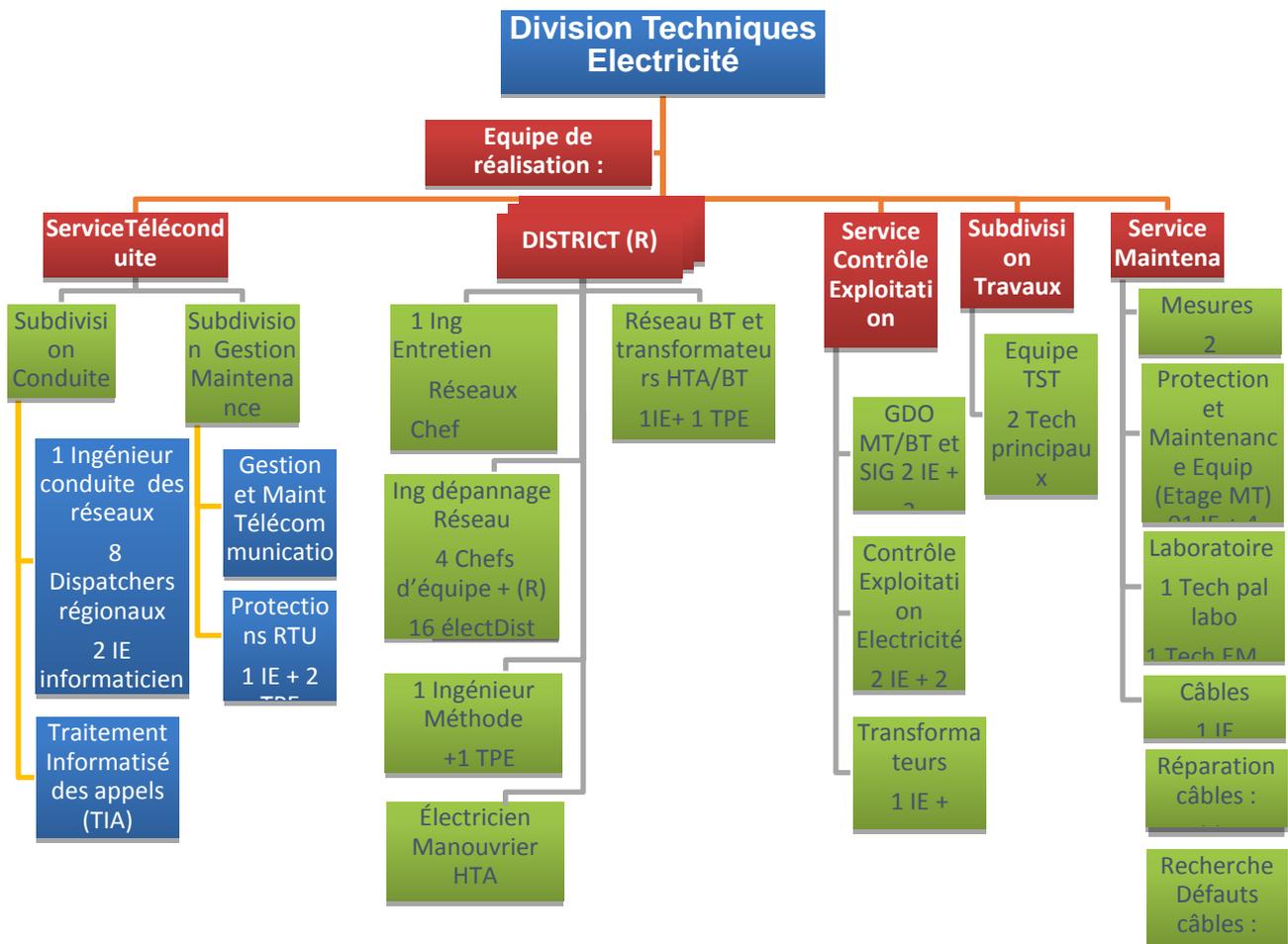
Assurer la continuité et la qualité de service afin de réduire au minimum le temps d'interruption de la fourniture d'énergie à notre clientèle, dans de bonnes conditions de sécurité des personnes et des équipements en exploitation.

Pour réaliser ces conditions, il est un acte des plus importants, l'acte d'intervention à la suite d'un incident entraînant une interruption de l'alimentation.

Le rétablissement dans les meilleures conditions de délais et de manœuvres imposent aux intervenants sur les réseaux électriques une connaissance parfaite du réseau et règles capitales de sécurité.

La bonne exploitation du réseau est limitée par des paramètres à ne pas dépasser par exemple (le TEC : temps équivalent de coupure, avarie de transformateur,...).

Organigramme de la Division DTE



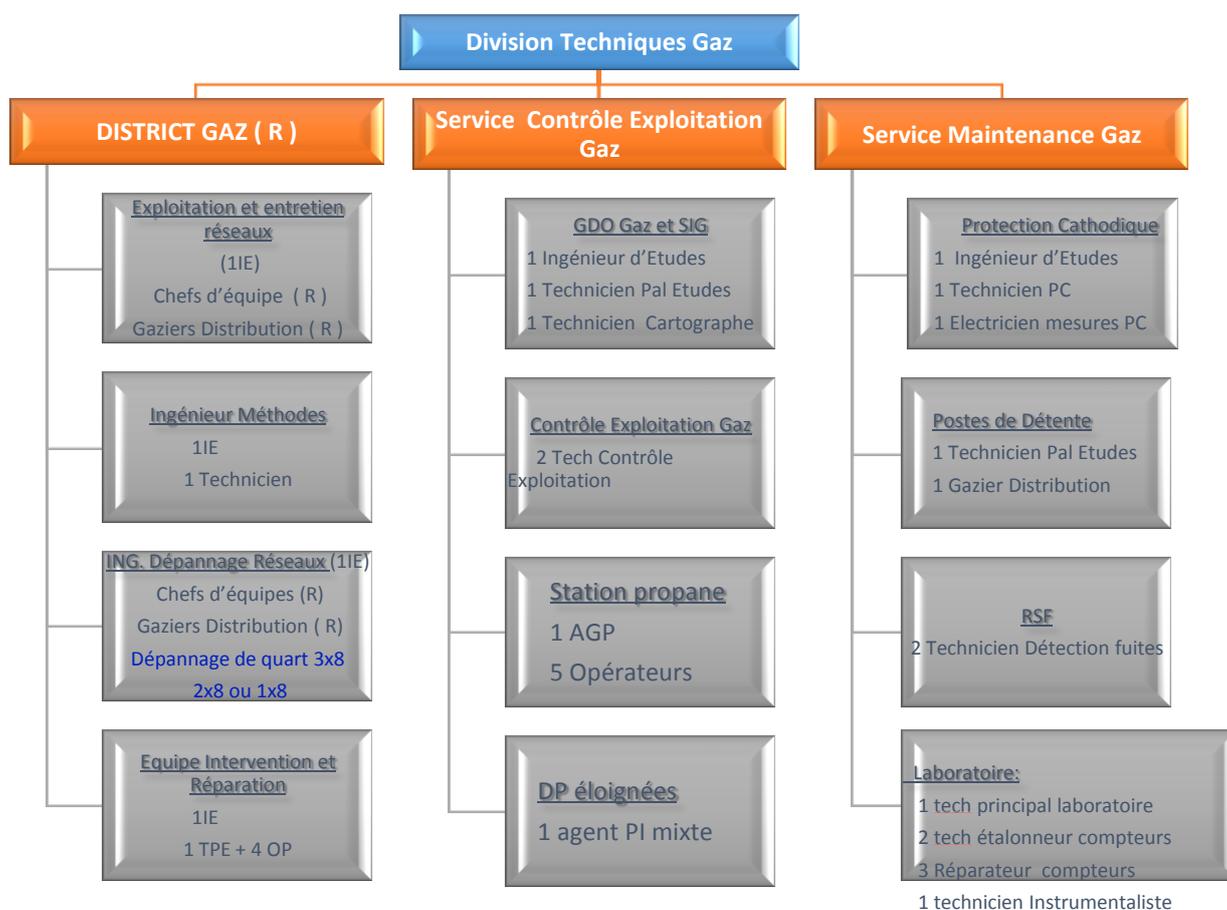
I-3-2-Division Technique Gaz (DTG) :

La division est chargée de la bonne exploitation du réseau gaz et de veiller à contrôler ce réseau en permanence.

L'exploitation du réseau gaz peut être résumée ainsi :

- *suivi des incidents*
- *suivi des paramètres d'exploitation du réseau*
- *suivi de l'évolution des fuites*
- *élaboration d'un programme de travail avec le STG (service technique gaz)*
- *établissement du rapport mensuel SDO*
- *donner des avis techniques.*

Organigramme de la Division DTG



I-3-3-Division Ressources Humaines (DRH) :

L'entreprise emploie un effort assez important en personnel d'administration, de formation afin d'assurer le suivi des carrières de ses employés

Organigramme de la Division DRH

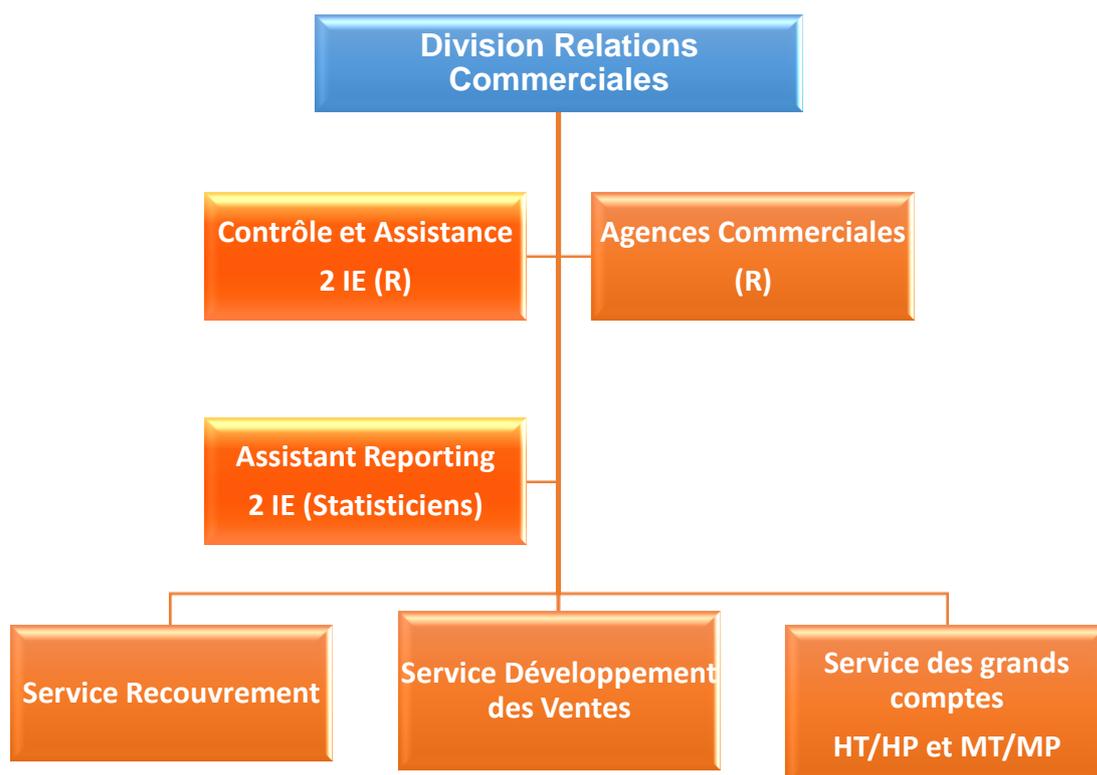


I-3-4-Division Relations Commerciales (DRC) :

La division relation commerciale comprend cinq agences commerciales et les services suivants :

- *service recouvrement.*
- *service Développement des ventes*
- *service des grands comptes.*

Plus une cellule de contrôle et assistance qui est chargée du contrôle et d'audit interne des agences commerciales et services commerciaux, avec un assistant reporting lié directement au Divisionnaires des Relations Commerciales qui est chargé du reporting commercial des agences et services commerciaux.

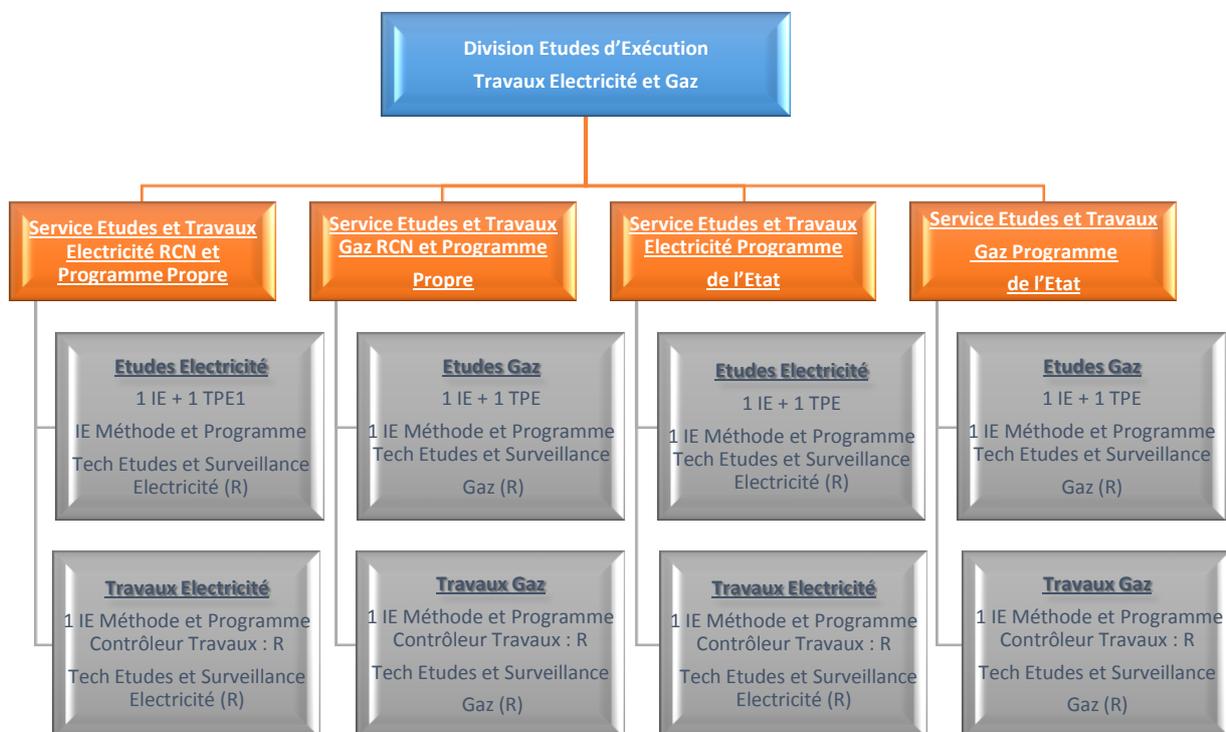


I-3-5-Division d'Etude et Exécution des travaux électricité et gaz (DEET) :

Cette division comprenant quatre services tel que :

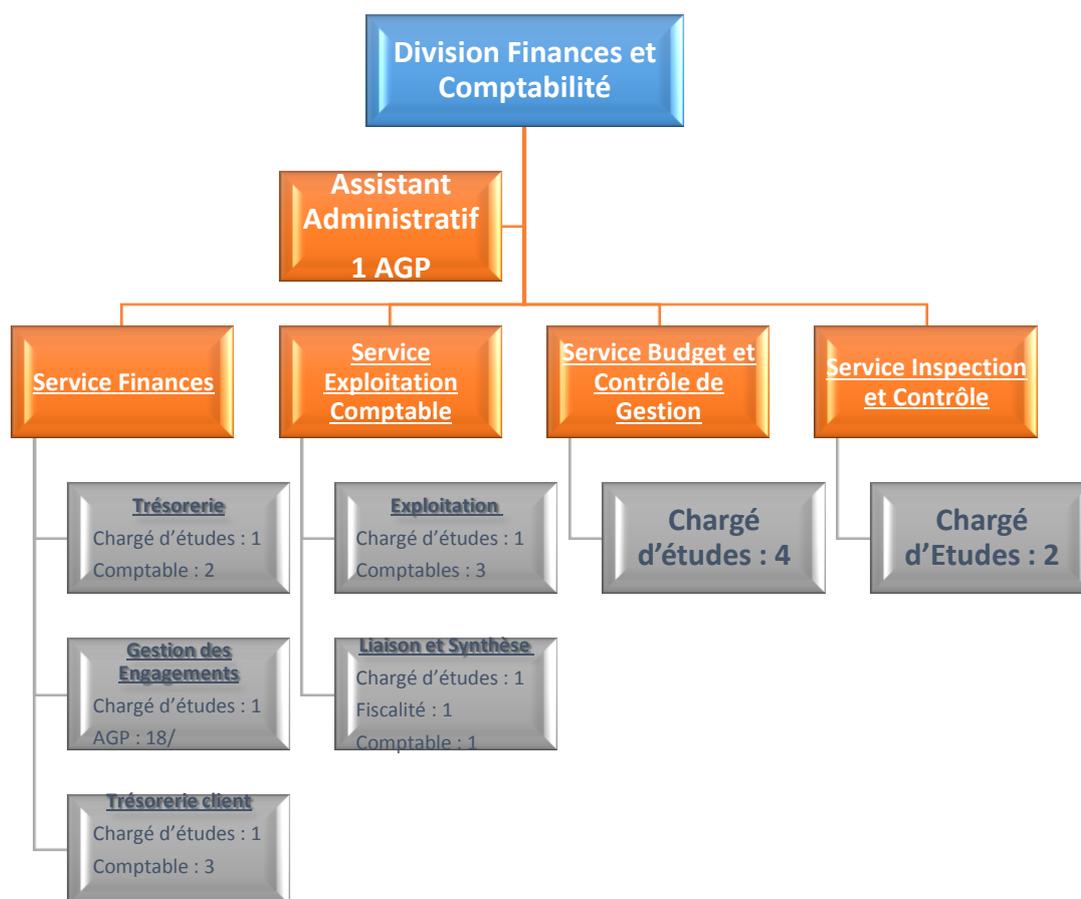
- *Service Etudes et Travaux Electricité RCN et Programme Propre*
- *Service Etudes et Travaux Gaz RCN et Programme Propre*
- *Service Etudes et Travaux Electricité Programme de l'Etat*
- *Service Etudes et Travaux Gaz Programme de l'Etat*

Cet ensemble est chargé de la réalisations et exécution des travaux des deux énergies, dans le cadre du raccordement de la clientèle nouvelle, du programme de l'Etat.



I-3-6-Division Finance et Comptabilité (DFC) :

Cette division est répartie comme suit :



Ses principales tâches sont :

- *Suivre les comptes de trésorerie et le contrôle des comptes bancaires et CCP*
- *Élaborer les prévisions de trésorerie à court terme*
- *Préparer les états de rapprochements des comptes bancaires et CCP à chaque fin du mois.*
- *Etablir les canevas financiers hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel.*
- *Assurer le paiement des opérations fiscales et parafiscales.*
- *Assurer le paiement du personnel partie BNA.*
- *Il assure le paiement de différentes factures investissement et exploitation dument ordonnancier par le service comptabilité.*
- *Assurer la vérification, le contrôle et la comptabilité des opérations*
- *Assurer le contrôle des écritures comptables relatives à la P40 et SGC*
- *produire les résultats comptables*
- *Rapprocher, justifier et assurer l'apurement des comptes*
- *Assurer l'activité fiscale décentralisée*

- Assurer les liaisons avec les autres centres comptables et le siège de la SDO
- Superviser (par ses moyens propres ou par moyens externes) les différents inventaires (stocks, investissements, clientèle ...etc.)
- Élaborer le budget annuel de la DD (Budget prévisionnel de l'année $n+1$) pour approbation de la part du conseil d'administration de la SDO.
- Réaliser le tableau de bord mensuellement et le bilan activité de la DD chaque mois, chaque bimestre ou trimestre
- Assurer le suivi rigoureux du contrat de gestion administré par le conseil d'administration à savoir :
 - a. Paramètres et objectifs de chaque structure de la DD.
 - b. Suivi des dépenses relatives à l'A.P (autorisation de programme) avec un montant

I-3-7-Division Gestion des Systèmes Informatiques (DGSI) :

Cette division est le cerveau de la DD de Saida qui peut accéder directement sur le réseau, les bases de données de toutes les divisions sont des images dont la racine c'est la base de données des deux serveurs de la CTI (Limité les tâches des services). La division a pour mission principale :

- *L'installation des réseaux intra service conçu uniquement pour la SONELGAZ*
- *Assure la gestion du parc informatique*
- *Assurer l'entretien et la maintenance d'équipement informatique*
- *Contrôler du réseau informatique opérationnel pour l'effectif des différentes divisions.*
- *Assure la facturation des abonnés à la DD*
- *Contrôle les différents systèmes de gestion*

A travers la tournée d'information que nous avons réalisée, dans le but de prendre contact avec toutes les divisions et le personnel de la Direction de Distribution de Saida. On a pu découvrir quelles sont les méthodes de travail, et avoir une idée sur les missions et le rôle des différentes structures qui composent cette Direction, ainsi que les relations et communication internes et externes de cette entité, finalement nous tenons à remercier

l'ensemble qui nous a aidés durant la période de stage effectuée au niveau de leur entreprise, pour toutes leurs informations qu'ils nous ont donné pour l'élaboration de cette partie de notre travail.

II- Le cadre organisationnel et managérial de la Sonelgaz

II-1- Principes et Fondements de l'entreprise de la Sonelgaz

Les Principaux objectifs explicites et implicites de la Loi algérienne n°02-01 du 05 février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisation sont :

- Développement du Secteur dans le cadre de la politique économique et énergétique du pays.*
- Introduction de la concurrence au niveau de la production d'électricité et de la distribution publique.*
- Intervention sans discrimination de nouveaux opérateurs publics et privés sous un régime d'autorisations pour la production d'électricité et de concessions pour la distribution.*
- Cadre législatif et réglementaire stable, incitatif et capable d'attirer des financements privés importants.*
- Réglementation connue de tous et transparente dans ses applications.*
- Création d'une Autorité de Régulation indépendante et autonome.*
- L'Etat demeure responsable du service public.*
- Maintien de la péréquation nationale pour les clients non éligibles (petite industrie, domestique...).*
- Limitation de la contribution de l'Etat à des régions défavorisées ou à une catégorie de citoyens préalablement identifiés.*

II-2- Principes d'organisation du groupe Sonelgaz

- Les axes stratégiques sont définis par la Société mère.*
- Le management et l'exécution des orientations stratégiques du ressort des filiales.*

- *L'intervention de la Société mère sur les filiales via l'Assemblée Générale et le Conseil d'Administration.*
- *Responsabilité des filiales sur le financement de leurs activités et leur développement.*
- *Les plans stratégiques et opérationnels sont élaborés par les filiales. Ils sont approuvés par la Société mère.*
- *Les dettes sont contractées au niveau de la filiale. La Société mère ne dispose pas de cash-flow pour assurer le remboursement.*

II-3-Quelle est la mission de la société de la Sonelgaz

A- La mission de la Sonelgaz Distribution SD

La mission globale de l'entreprise de la Sonelgaz Distribution, qui se trace au niveau de Direction Groupe est :

- *Les activités de La distribution de l'électricité couvre : la Moyenne Tension (30-10 kV) ; et la Basse Tension (380-220 V) ;*
- *Les activités de la distribution de gaz couvre ainsi :la Moyenne Pression (4 Bars) ; et la Basse Pression (1-0,300 et 0,021 Bars).*

Elle est chargée de :

- *La gestion et du développement des réseaux et installations.*
- *L'achat de l'énergie électrique et gazière et la vente aux clients HT, MT, BT, HP, MP et BP.*
- *La satisfaction des demandes de raccordement MT/ BT et MP/BP dans le cadre des cahiers de charges et des règles en vigueur.*

B- La mission de la Direction Commerciale & Marketing

La Direction Commerciale et Marketing qui est une entité de la Sonelgaz Distribution est chargée de la commercialisation de l'énergie électrique et gazière pour le compte du Groupe Sonelgaz, à ce titre, elle est l'unique :

- ✓ *Vendeur de l'électricité aux distributeurs et aux clients industriels.*
- ✓ *Vendeur de gaz aux distributeurs, aux clients industriels et aux producteurs d'électricité.*

- ✓ *Interlocuteur de Sonelgaz vis-à-vis des producteurs d'électricité et de gaz en matière d'achats d'énergie électrique et gazière.*

En outre, elle a pour mission de :

- ✓ *Mener toutes les études et actions pour maintenir une position concurrentielle avantageuse pour la Société.*
- ✓ *Concevoir et mettre en œuvre des services susceptibles d'améliorer la qualité de service et de procurer des ressources supplémentaires à Sonelgaz.*
- ✓ *De faire la consolidation du bilan des réalisations de l'activité commerciale et d'analyser les résultats obtenus pour chaque paramètre (achats, ventes, taux de perte, chiffre d'affaires, prix de vente moyen de l'unité énergétique, créances, taux d'encaissement, crédit client, etc.).*

C- La mission de la Direction de Distribution de la Sonelgaz

Chacune des 48 Wilayas du pays dispose une Direction de Distribution, c'est le cas qu'on va étudier lors de notre partie empirique, cette entité de la Sonelgaz de Distribution a également sa propre mission qui est :

- *Participer à l'élaboration de la politique de la direction générale, en matière de prestations rendues aux clients et amélioration de la qualité des services offerts par l'entreprise, développement des ventes, recouvrement des créances, réduction des pertes énergétiques, ... etc.*
- *Mettre en œuvre de la politique commerciale de l'entreprise et le contrôle de l'application.*
- *Satisfaire aux meilleures conditions de coûts et de délais la demande de raccordement des clients MT/BT, MP/BP et leur apporter conseil et assistance.*
- *Assurer la gestion (conduite, exploitation, et maintenance) et le développement des réseaux MT/BT et MP/BP et des installations annexes.*
- *Elaborer et mettre en œuvre le développement de la construction, la maintenance et l'exploitation des ouvrages.*
- *Etablir les programmes relatifs aux travaux qui se rapportent à ses missions et en assurer la maîtrise d'œuvre.*

- Assurer la gestion et le développement de la ressource humaine et des moyens matériels nécessaires au fonctionnement du centre.
- Assurer la sécurité des personnes et des biens en rapport avec les activités de la distribution.
- Assurer la représentation de SONEGAS au niveau local.

II-4- Présentation du processus de planification et de gestion budgétaire du groupe Sonelgaz

Le cadre de planification du groupe est constitué de Plans stratégiques.

- *Les plans stratégiques à l'horizon de 05 ans de la holding (maison mère) et des filiales, ils sont élaborés par les filiales et approuvés par la société mères à travers le CEPS : comités d'examen et de validation des plans stratégiques.*
- *Budgets annuels de mise en œuvre des plans d'actions et chiffrage des activités (coûts –résultats).*

Les budgets à moyen terme qui constituent un maillon important dans la chaîne de planification ont été élaborés depuis l'exercice 2013 par l'ensemble des filiales par une nouvelle procédure à moyen terme en cours de finalisation par la DFC groupe.

Le processus budgétaire à court terme représente le support de l'exercice de prévision et de budgétisation annuelle des activités du groupe en référence aux objectifs et orientations stratégiques du groupe Sonelgaz :

- *Budgets des filiales qui sont validés par le conseil d'administration*
- *Budget de la maison mère, lui aussi est validé par le conseil d'administration*
- *synthèse des prévisions d'activités consolidées du groupe (pour information au conseil d'administration)*
- *contrats de gestion par centre de responsabilité (unités d'affaires) et structures centrales des filiales et des directions de la maison mère (notifications des engagements budgétaires issues des réunions d'arbitrages avec le PDG du groupe).*

Le processus budgétaire au sein du groupe intègre une phase de révision au cours de la fin du mois de juin de chaque exercice. La révision budgétaire reste néanmoins exceptionnelle et liée à des changements ou événements importants ayant un impact sur la gestion technique ou financière du groupe et des filiales

(création ou filialisation de nouvelles entités, réajustement des tarifs ou des salaires non budgétés, investissement important,..)

II-4-1- Organisation et missions de la fonction Budget et contrôle de gestion Au niveau de la Holding (maison mère)

La Direction du Budget et du reporting rattachée à la Direction exécutive finances et comptabilité groupe a pour missions :

- Elaboration et mise en place de la stratégie budgétaire du groupe*
- Elaboration des études de mise en œuvre des règles et procédures budgétaires à moyen et court terme*
- Normalisation, élaboration et consolidation des documents budgétaires et de reporting du groupe (tableau de bord, rapport de gestion,..)*
- Analyse des coûts et performances des métiers des sociétés du groupe (production, transport, distribution,..)*
- Assurer la veille contrôle de gestion*
- Formation de la ressource dédiée au budget et contrôle de gestion au sein du groupe*
- suivi des créances pour compte des sociétés de distribution (soutien de l'état, procédure d'apurement,..)*

Au niveau des Filiales

A ce niveau Les Principales missions attribuées aux filiales sont :

- Animation du processus d'élaboration des budgets au sein de la filiale (budget, contrats de gestion des unités décentralisés)*
- Elaboration et consolidation des documents budgétaires et de reporting (tableau de bord, bilan d'activités et rapport de gestion,..)*
- Analyse des coûts et des performances de la filiale*
- Gestion des crédits d'investissements (AP, suivi des dépenses,..)*

II-4-2- Les états financier de l'entreprise

Quels sont les états financiers de l'entreprise ?

Les états financiers de l'ensemble des entités de la société de la Sonelgaz comprennent :

- *Un bilan ;*
- *Un compte de résultat ;*
- *Un tableau des flux de trésorerie ;*
- *Un tableau de variation des capitaux propres ;*
- *Une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.*

Quel est l'objectif des états financiers de l'entreprise ?

L'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. Les états financiers montrent également les résultats de la gestion, par la direction, des ressources qui lui sont confiées.

Quelle est la responsabilité de ces états financiers ?

Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (4) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité. (Art.27 loi 07-11)

Section II : Les mécanismes de contrôle et d'audit au sein de la Distribution de Saida

Dans cette section, à travers l'étude empirique que nous avons réalisée, nous allons parler de la fonction du contrôle et de l'audit mise en œuvre au sein de la Direction de Distribution de Saida. Dont nous identifions, par la suite, quels sont les mécanismes du contrôle et d'audit mis en œuvre par l'entreprise, à quel point cette dernière met en valeur ces outils, quelle valeur ajoutée apportée par ces mécanismes à la performance de cette entreprise. Comment le personnel de l'entreprise perçoit cette approche de contrôle et d'audit qui est adoptée par leur entreprise, par le fait d'être contrôlé, supervisé et audité, est-ce que la perspective du personnel à l'égard de ces outils est-elle positive ou négative. En fin, quelles sont les limites et insuffisances de la fonction de contrôle et d'audit de cette direction, Voilà ce que cette partie va toucher.

En ce qui concerne la gouvernance d'entreprise étant une démarche libre et volontaire, qu'elle est encore entrain d'introduire un maximum de rigueur et plus de transparence dans la gestion. L'administration et le contrôle des entreprises, l'adoption de cette philosophie par les entreprises algérienne de façon générale, et en particulier par la société de la Sonelgaz reste très limitée, malgré son initiative et ses efforts déployés pour la réussite de l'implantation de cette nouvelle philosophie de gouvernance au sein de l'économie algérienne.

I-1- La gouvernance du Groupe Sonelgaz

I-1-1- Les Organes de la gouvernance du Groupe Sonelgaz

Dans ce contexte, il s'agit d'une conception d'un système de décisions, impliquant la concertation entre les parties prenantes. C'est un moyen permettant d'assurer au mieux les intérêts des acteurs concernés. Les acteurs principaux sont les actionnaires, le conseil d'administration, les dirigeants. Les autres parties prenantes sont les employés, les clients, les fournisseurs, les prêteurs...

La gouvernance du Groupe Sonelgaz est articulée autour de deux organes principaux que sont l'Assemblée générale et le Conseil d'administration. Par ailleurs, le Groupe dispose d'un Comité exécutif, d'un Comité d'audit, d'un Comité de coordination Groupe et d'un Comité d'éthique (Organe consultatif).

L'Assemblée générale :

Le Groupe Sonelgaz est doté d'une Assemblée générale. Elle est l'organe suprême où se prennent les décisions stratégiques concernant l'avenir du Groupe. L'assemblée générale de la holding est composée de représentants de l'Etat propriétaire unique du capital social.

Le Conseil d'administration :

Organe collégial de gestion, le Conseil d'administration contrôle l'exercice des activités au sein du Groupe Sonelgaz, notamment la réalisation de son projet social, tout en faisant respecter les lois et règlements en vigueur.

En ce qui concerne les Comités, le Groupe Sonelgaz dispose quatre comités :

Le Comité exécutif :

C'est l'organe supérieur d'aide à la décision et au pilotage. Présidé par le PDG de la société holding Sonelgaz, le comité exécutif est composé des cadres dirigeants responsables de fonctions stratégiques au niveau de la société holding ainsi que des directeurs généraux (pôles d'activités).

Le Comité d'audit :

Entité indépendante à laquelle incombe la mission d'émettre des avis sur la qualité de la gestion de Sonelgaz, il est composé de quatre membres nommés par le Conseil d'administration.

Le Comité de coordination Groupe :

Présidé par le PDG, ce comité est chargé principalement de la coordination générale des activités assurées par l'ensemble des filiales du Groupe.

Le Comité d'éthique des sociétés du Groupe :

Ce comité a pour missions principales de promouvoir les pratiques éthiques au sein des sociétés du Groupe Sonelgaz et de veiller au respect et à l'évolution des dispositions du code de l'éthique.

I-1-2- Les activités attribuées aux organes de la gouvernance du Groupe Sonelgaz

Le Conseil d'administration

Durant l'année 2012, le Conseil d'Administration a tenu sept réunions, durant lesquelles 62 résolutions ont été adoptées et mises en œuvre. Les principales résolutions adoptées ont porté sur les points suivants :

- Adoption du plan d'urgence pour le renforcement du système production-transport de l'électricité sur la période 2012- 2016.*
- Notification de la note d'évaluation de la Cour des comptes n°02 du 21/11/2011 portant sur le contrôle des conditions de réalisation par Sonelgaz des investissements dans le domaine de la production de l'énergie électrique sur la période 20012- 2016.*
- Intégration de la société Ateliers de réparation de matériels électriques, EURL ARMEL au Groupe.*
- Nomination de plusieurs cadres dirigeants principaux.*
- Projet de décision n°522/PDG du 15 avril 2012 portant réglementation des marchés applicable aux sociétés du Groupe.*
- Dissolution de la société en participation Algerian Energy Telecom Company (AETC Spa).*
- Dissolution de la société en participation New Energy Algeria (NEAL Spa).*
- Décision d'augmentation des capitaux propres des sociétés SDA- SDO- SDC.*
- Programmes de développement du parc de production de l'électricité 2012- 2022 des sociétés (SPE), GRTE, GRTG, SDA, SDC, SDE et SDO.*
- Création de la filiale de production de l'électricité des réseaux isolés du Sud et des énergies renouvelables SKTM par scission de SPE.*
- Restructuration de la société SPAS par la création par scission de quatre sociétés de sécurité à vocation régionale (Alger, centre, est et ouest).*
- Fusion- absorption de la société dénommée Ateliers de réparation du matériel électrique ARMEL par la Société de maintenance des équipements industriels (MEI Spa).*
- Mobilisation d'emprunts bancaires destinés à la couverture financière des programmes de développement des sociétés du Groupe.*
- Divers résolutions sur les sorties d'actifs des différentes sociétés du Groupe.*

L'Assemblée générale

Au cours de l'exercice 2012, l'Assemblée générale ordinaire a tenu une seule réunion. Le 4 juillet, durant laquelle 19 résolutions ont été adoptées et mises en œuvre, à savoir l'approbation du rapport de gestion de l'exercice 2011

du Conseil d'administration et quitus au Conseil d'administration, l'affectation des comptes sociaux de l'exercice 2011. Et l'approbation du rapport de synthèse des bilans d'activité et comptes annuels consolidés de l'exercice 2011 des sociétés du groupe ainsi que divers résolutions proposées par le Conseil d'administration (plan de développement, créations de filiales, etc.)

I-1-3- La création de la Direction de l'Audit Interne

La direction de l'audit interne (DAI) a été créée suite à la fusion des directions de l'audit technique et de gestion entérinée par une résolution du Conseil d'administration. Elle a pour mission l'évaluation des processus de gestion de risques, du contrôle interne, de la gouvernance et de l'analyse des activités de l'ensemble du groupe.

Elle a également pour mission de s'assurer de la fiabilité et de l'intégrité de l'information financière, du caractère exhaustif des informations opérationnelles et de l'adéquation du système de contrôle interne.

Elle est rattachée au PDG, la DAI est composée de cinq structures, dont :

- le pool de superviseurs.*
- le pool d'auditeurs.*
- le département planification et suivi des recommandations.*
- le département qualité et méthodes.*

I-2- Les mécanismes d'audit et du contrôle au cœur de la Direction de Distribution de Saida

Dans la pratique, le système de contrôle et d'audit interne comprend un ensemble de méthodes et de procédés que l'entreprise met en place pour s'assurer de la fiabilité de toutes les données et de l'application des règles et procédures mises en place. Ainsi, ces mécanismes sont concentrés davantage sur le constat plutôt que sur les solutions, c'est un élément clé d'appréciation de la qualité de l'information.

S'agissant de la fonction de la comptabilité, finance et commerciale, dans le cadre de l'amélioration continue, il faudra engager une réflexion sur le processus de contrôle et de vérification de toutes les activités au niveau de ces centres de responsabilités, ce qui permet de :

- Concrétiser des objectifs stratégiques lors de la gestion quotidienne.*
- Formaliser des aptitudes ou le savoir-faire du quotidien.*

- *Offrir une vision managériale en soulignant l'implication des dirigeants dans la fonction de l'audit et du contrôle.*
- *Maitriser la performance de la Direction de Distribution avec une bonne mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs dans la mesure où les objectifs stratégiques soient atteints (efficacité), et que les moyens engagés maximisent la valeur obtenue et perçue par les clients et les actionnaires (efficience).*
- *Affirmer l'importance de la gestion du couple « coût-valeur » en reformulant le concept d'efficience.*

I-2-1- Les formes de régulation en termes de contrôle interne

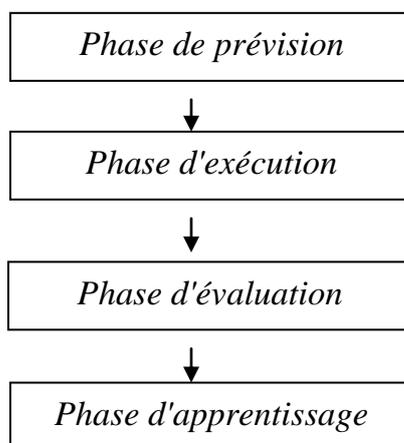
La Direction de Distribution de Saida s'appuie sur différents types pour obtenir de la régulation à son niveau, dans cette mesure où elle dispose plusieurs outils pour effectuer le contrôle interne, tel que le contrôle de gestion, le contrôle par le règlement ou par les procédures, le contrôle par la hiérarchie, le contrôle par la socialisation.

A- Le Contrôle de gestion

Contrôler la gestion de cette entreprise c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive.

Processus du contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management, dont il est schématisé dans la figure 5 suivante :



La figure 5 : le processus du contrôle de gestion adopté par l'entreprise de la Sonelgaz

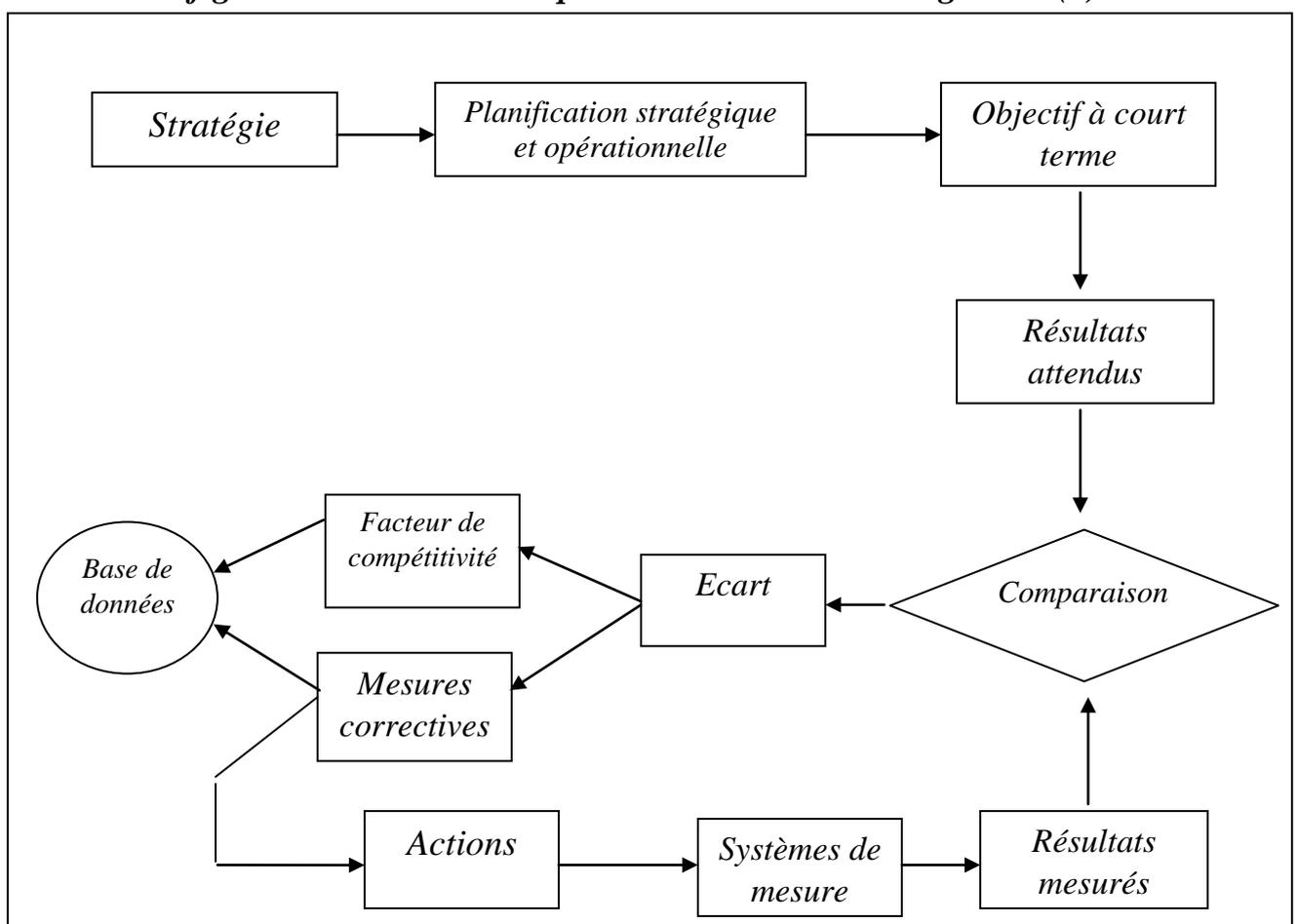
a) Phase de prévision : cette phase est déterminée par la stratégie arrêtée par l'entreprise en matière de prévision des moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie en fonction de l'horizon temporel. (Elaboration des budgets).

b) Phase d'exécution : c'est la réalisation de la programmation. Qui doit être mise en œuvre par les responsables des moyens alloués.

c) Phase d'évaluation : c'est la confrontation des résultats obtenus par les différentes structures selon les résultats souhaités afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle est réalisée à l'aide d'un système d'informatique (système d'évaluation) qui doit être compris et accepté par tous les responsables des structures, elle met en évidence des écarts et en déterminant les causes, de façon à conduire les responsables à prendre des mesures correctives.

d) Phase d'apprentissage : cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévisions par l'apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts.

La figure 6 : Le schéma du processus du contrôle de gestion (1)



(1) Langlois, Bonnier, Bringer - Contrôle de gestion - Editions BERTI / -Collection LMD -2008-

Le contrôle de gestion n'est pas l'unique mode de régulation qu'utilise l'entreprise, Il peut accompagner, voire être remplacé par d'autres formes de contrôle qui sont :

B- Le Contrôle par le règlement et par les procédures

Cette forme de régulation se retrouve dans cette entreprise, puis qu'elle est de type bureaucratique. Son environnement est stable et ne nécessite pas de réflexion stratégique particulière. Une forte spécialisation des tâches contribue à rendre ses travaux répétitifs, simples et standardisés. Le contrôle est essentiellement de type opérationnel.

C- Contrôle par la hiérarchie

Ce type de contrôle est présent aussi au sein de cette organisation. Il lui permet de pallier ses insuffisances en favorisant la réduction du nombre d'échelons hiérarchiques. A la structure pyramidale classique se substitue une structure "plate" (ou moins hiérarchisée) plus favorable à l'introduction du contrôle de gestion.

D- Contrôle par la socialisation

Dans chaque organisation, il existe des codes, des normes ou plus généralement un ensemble de valeurs partagées par ses membres dénommé "culture d'entreprise". Lorsque cette culture est forte et parfaitement intégrée par les acteurs, elle permet de réguler les comportements.

La socialisation est le processus par lequel une nouvelle recrue apprend ce système de valeur. Le contrôle de gestion doit s'adapter à la culture sous peine d'être rejeté par les membres de l'organisation.

I-2-2- Les outils du contrôle interne appliqués par la Direction de Distribution de Saida

a) La comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaire à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte aux dirigeants les informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation.

b) Les budgets :

Les budgets sont des instruments de cohésion et de coordination entre les différents centres de responsabilité. Ils permettent de maîtriser le processus de décentralisation en introduisant la notion d'engagement conclu avec la

direction générale, à titre d'exemple, le budget prévisionnel de la structure commerciale, contenant les réalisations de cette dernière en terme d'abonnement, qui veut dire le nombre de la clientèle nouvelle, les achats et les ventes énergétiques, les pertes physiques et financières, le chiffre d'affaires énergétiques et prix de vente moyen. Le canevas du budget prévisionnel compte les réalisations des trois derniers exercices, les prévisions de l'exercice en cours et les probabilités du prochain exercice. Il s'établit au départ de l'exercice en cours. Cet outil se validera à haut niveau après approbation de la part de la Direction de Distribution concernée et la Sonelgaz de Distribution.

Le budget prévisionnel dote la Direction de Distribution par les objectifs qu'elle doit atteindre.

c) Les tableaux de bord :

Ce sont des supports de synthèse sur les indicateurs permettant d'évaluer les paramètres de mesure. Ils attirent l'attention des gestionnaires sur les points clés de leur gestion et aident ainsi à la prise de décision.

Ces tableaux de bord contiennent des indicateurs en nombre limité, ils sont clairs et pertinents, ils traduisent les facteurs de compétitivité de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité. Ces indicateurs peuvent être financiers comme le chiffre d'affaires, physiques comme les ventes physiques électriques et gazières, comme ils peuvent être qualitatifs comme les signalés en terme d'anomalie aux niveaux des compteurs (compteur bloqué, des lieux inaccessibles, des index pas atteint), ou une détection de fraude d'énergie électrique ou gazière.

Pour plus d'explication nous avons examiné un modèle d'un tableau de bord de la division commerciale, nos constats montrent que ces tableaux de bord se présentent sous forme d'un support numérique contenant des canevas, chacun de ces derniers représente un indicateur, tel que un canevas pour le nombre de clients nouveau, un canevas pour les ventes énergétiques physique, un canevas pour les créances des différents types de clients, les enquêtes du processus du raccordement de la clientèle nouvelle, ...etc.

Ces canevas se présentent sous forme d'un tableau de six colonnes, l'une pour la désignation de l'indicateur à analyser, les autres pour les réalisations de l'exercice antécédent, les réalisations de l'exercice en cours, le taux d'évolution des réalisations de l'exercice N par rapport à l'exercice N-1, l'objectif assigné, et le taux de réalisation par rapport à l'objectif fixé. Donc l'utilité de ces supports numériques est de permettre l'analyse des paramètres de la division, toute en mesurant l'évolution ou diminution des réalisations en

cours par rapport à celles de l'exercice précédent, est-ce qu'il y a une amélioration ou une dégradation, en mesurant ainsi le taux de réalisation qui est la comparaison des réalisations par rapports aux prévisions, dans le but de prendre des mesures correctives qui facilite l'orientation des réalisations et leur alignement avec les objectifs fixés.

Le rôle majeur de cet outil est d'améliorer la performance de la Direction de la Distribution de Saida.

d) Le Reporting :

Il est lié au système de fixation des objectifs. Le système de planification fixe des objectifs spécifiques à chaque manager pour une période de temps donné. Il a pour mission principale d'afficher l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées. Il permet également de rendre compte des résultats des activités déléguées.

Le reporting au sein de la Direction de Distribution de Saida se présente sous forme de systèmes d'informatique, dont la majorité des structures de l'entreprise (commerciale, finance et comptabilité, ressources humaine) dispose un chargé de reporting. Le rôle de cet outil est de faciliter l'accès à n'importe quelle information, de l'avoir à n'importe quel moment.

I-2-3- L'Audit interne au sein de la Direction de Distribution de Saida

Au cours de ces dernières décennies, les domaines de l'audit se sont considérablement étendus. De notre point de vue, la taille et la dispersion géographique de la société impliquent normalement l'existence d'une structure d'audit pluridisciplinaire performante notamment pour veiller à l'application uniforme des procédures et sécuriser les opérations et le patrimoine de la société rattachée hiérarchiquement à la direction générale.

Au niveau de la Sonelgaz Distribution, il existe une inspection rattachée à la direction financière, et la direction commerciale et marketing dont les missions se limitent aux aspects comptables, financiers et opérationnels. Cependant, il est permis de croire compte tenu de ce qui précède, qu'une redynamisation des structures est plus qu'indispensable.

Au niveau de cette entreprise, il existe de multitude de types d'audits tel que l'audit financier, l'audit fiscal, l'audit informatique, l'audit d'efficacité, mais quand il s'agit d'une Direction de Distribution comme celle de Saida, l'entité s'appuie juste sur deux principaux types d'audits qui sont l'audit financier et l'audit opérationnel.

Objectifs recherchés lors d'un audit interne :

Un audit interne doit d'abord être perçu par les entités auditées comme une opportunité d'amélioration. Les auditeurs vérifieront que :

- *Les procédures sont appliquées (notes de service, barèmes, règles etc.).*
- *Les processus sont correctement mis en place et suivis (vérification de la chaîne).*
- *L'auditeur vérifiera ainsi la fiabilité des informations communiquées ou affichées sur les documents (sélectionnés par échantillonnage) par un déplacement sur les lieux de l'évènement.*

Organisation de l'audit interne :

Afin de planifier et d'organiser une telle mission, la structure en chargée devra posséder une équipe d'auditeurs maîtrisant les flux liés à toutes les activités décrites ci-dessus. Les facteurs clés de succès d'un audit interne sont :

- *Définition claire et précise des objectifs recherchés*
- *Définition des activités à auditer*
- *Détermination de la durée de la mission d'audit pour chaque activité.*
- *Le choix des auditeurs en fonction des activités auditées.*

I-2-3-1 Audit financier

L'audit financier a pour objectif de certifier l'image fidèle des comptes. Il nécessite, entre autres, la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptables aux règles légales, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels. L'auditeur financier doit mettre en œuvre les diligences qu'il juge nécessaire pour pouvoir certifier.

*L'entreprise de la Sonelgaz groupe a fait appel à un audit externe à travers d'un commissariat aux comptes à la clôture de l'exercice 2012 ; dans le but d'avoir une image réelle de ses déclarations comptables et ses états financiers, Dont nous vous rattachons en **annexe I** le rapport de cette opération d'audit externe.*

*L'audit interne au niveau de la division de finance et comptabilité, s'effectue par une commission d'auditeurs internes rattachés à la Sonelgaz Distribution et non pas par à la Direction de la Distribution. A ce propos nous vous rattachons en **annexe II** un rapport d'audit interne effectué en 2012, ayant pour but d'examiner et d'évaluer la qualité du contrôle interne de la Direction de Distribution, en terme d'une part, du respect des formes légales et*

réglementaires, et d'autre part, de l'application des recommandations signalées lors des rapports du contrôle interne, et d'examiner l'appréciation des différents comptes et états financiers de la direction.

I-2-3-2 Audit opérationnel

L'audit opérationnel doit contribuer à améliorer les performances de l'entreprise dans tous les domaines de la gestion. Sa mission consiste à :

- Elaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences.*
- Proposer des recommandations de gestion ou la mise en œuvre de procédure ou d'outils de gestion.*

L'auditeur opérationnel est donc consulté pour donner des conseils et concevoir des procédés efficaces, réduire les coûts et améliorer la performance.

Quand il s'agit de la fonction commerciale et dans le cadre de l'amélioration continue, l'audit interne est un élément clé d'appréciation de la qualité de l'information. Il tente de répondre aux attentes des différents niveaux hiérarchiques en décrivant une approche d'audit des activités commerciales : gestion des affaires, relève, facturation, recouvrement des créances, gestion des compteurs.

La commission chargée de l'audit interne est rattachée à la Sonelgaz Distribution, elle a pour mission dans le cadre d'une structure commerciale d'auditer :

- L'activité « branchement E ou G ».*
- L'activité relève des clients de la basse tension basse pression et leur gestion.*
- L'activité facturation des clients de la basse tension et la basse pression.*
- L'activité Recouvrement au niveau du service commercial.*

a- L'activité « branchement E ou G »

Le processus du « raccordement clientèle nouvelle » consiste globalement à :

- Enregistrer toute demande de raccordement E ou G par l'utilisation du SGC (gestion des affaires),*
- Faire éventuellement l'étude de raccordement E ou G*
- Elaborer le devis,*
- Avoir l'accord du client ou le paiement du devis (sur la première quittance, paiement échelonné, etc.).*

- Réaliser le raccordement
- Réceptionner et mettre en service l'ouvrage
- Intégrer le client dans le système de gestion des Abonnés (SGC).

Pour cela, l'audit portera sur :

- La réalisation des différentes phases décrites dans le processus cité ci-dessus.
- Les délais de raccordement des deux énergies réalisés.
- L'affectation des affaires clé en main.
- Transmission des factures artisans à la comptabilité pour paiement.
- Contrôle de l'application des barèmes des prestations.

b- L'activité relève des clients de la basse tension basse pression et leur gestion

La relève des compteurs électrique et/ou de gaz s'effectue en deux étapes : préparation de la relève et la réalisation de la relève, donc l'audit portera sur :

- 1- préparation de la relève.
- 2- réalisation de la relève.
- 3- Le contrôle du processus de la relève, de la qualité de la relève, et l'archivage des bordereaux de la relève et des rapports des releveurs.
- 4- l'audit de la gestion des clients.

c- L'activité facturation des clients de la basse tension et la basse pression

Dans ce pavé, l'audit portera sur :

- 1- Contrôle de la facturation.
- 2- Contrôle des journaux des émissions et annulations.

d- L'activité Recouvrement au niveau du service commercial.

L'audit de l'activité du recouvrement tente à toucher les pavés suivants :

- 1- la présentation et encaissement des factures des clients.
- 2- Les états de l'arrêt des caisses des cinq agences commerciales

I-3 L'enquête

I-3-1 Méthodologie de la recherche

L'objectif de l'enquête est de :

- *Situer le statut, l'historique et l'organisation de la fonction d'audit et de contrôle dans cette entreprise.*
- *Identifier les motifs qui ont entraîné la mise en place de ces mécanismes, leur rôle et leurs objectifs qui leur ont été assignés*
- *Identifier les contraintes et les difficultés qui entravent leur fonctionnement et leur développement.*
- *Situer les perspectives d'avenir pour une telle fonction dans cette entreprise.*

Pour apprécier ces différentes questions, nous préférons de mener un questionnaire avec le personnel de cette entreprise (chef de division, chef de service, employés ...).

Deux soucis qui ont guidé le choix de mener un questionnaire qui sont :

- *Un souci de généralisation des résultats de notre étude. Du fait de toucher les différents niveaux hiérarchiques, nous allons tenir un échantillon contenant des chefs de division, des chefs de section, des employés de terrain, des techniciens ...*
- *Un souci de pertinence des résultats et de profondeur dans l'analyse, que seul le questionnaire peut y répondre.*

I-3-2 Le questionnaire

Le questionnaire que nous avons établi s'articule autour des questions citées ci-dessous, il s'est adressé à un échantillon de 167 employés, de différents niveaux hiérarchiques tels que des chefs de division, des chefs de services, des chargés d'études, des techniciens et des agents de maîtrises, comme nous avons essayé de s'approcher à des employés très anciens comme de nouveaux employés.

Notre échantillon contient par niveau hiérarchique :

- *Six (06) divisionnaires.*
- *Dix-sept (17) chefs et chargés de service.*
- *Trente-deux (32) chargés d'études.*
- *Cent douze (112) entre attachés commerciaux, techniciens et autres catégories professionnelles.*

Notre questionnaire contient les questions suivantes, dont une copie de ce questionnaire est en **annexe III** :

- 1- Existe-il une fonction d'audit et de contrôle au sein de votre entreprise ?
- 2- Quelle dénomination a cette fonction au sein de votre entreprise ?
- 3- L'ancienneté de cette fonction est de :
- 4- Qui est l'initiateur à la création de cette fonction ?
- 5- Quels sont les motifs ayant été à l'origine de sa création ?
- 6- Les objectifs de la structure chargée de cette fonction :
- 7- L'audit et le contrôle ont connu un élargissement dans votre entreprise.
- 8- Si c'est oui quel est le motif de cet élargissement :
- 9- Quels sont les audits les plus pratiqués :
- 10- Quelles sont les contraintes qui peuvent entraver le développement de cette fonction
- 11- Le rapport d'audit est-il retourné aux structures auditées :
- 12- L'engagement des audités à la mise en œuvre des recommandations
- 13- Il y a un suivi des recommandations par les structures de l'entreprise :
- 14- La fonction d'audit et de contrôle au sein de l'entreprise est-elle jugée performante ?
- 15- Si c'est non, que proposez-vous pour qu'elle devienne plus performante ?
- 16- Le fait d'être audité et contrôlé, quelle appréciation avez-vous à cette égard ?

I-3-3 L'analyse des résultats de l'enquête

1- L'existence de la fonction d'audit et de contrôle au sein de l'entreprise

Les réponses obtenues sont comme suit :

La réponse	Le taux
Oui	100%
Non	0%

L'existence de la fonction d'audit et de contrôle au sein de l'entreprise est confirmée (100%) par l'ensemble de notre échantillon.

2- La dénomination de la fonction d'audit et de contrôle

La dénomination la plus fréquente relative à l'audit et au contrôle dans cette entreprise est celle de « Inspection et contrôle ».

Une autre dénomination coexiste à coté de cette dernière qui est la direction d'audit interne.

Quand il s'agit d'un un audit ou bien un contrôle interne, la dénomination qui sera utilisée est bien évidemment « Inspection et Contrôle », d'ailleurs que cette entreprise dispose une cellule rattachée à la division des relations commerciale ; les membres de cette cellule sont appelés à faire des missions de contrôle et d'audit interne de type opérationnel et commercial.

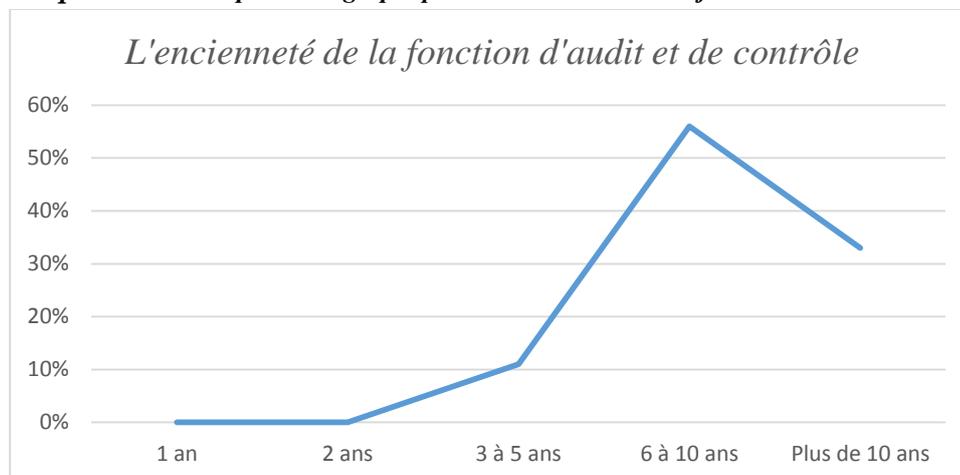
Lorsqu'il s'agit d'un audit externe de la Direction de distribution de Saida, l'appellation de la fonction en question se changera pour qu'elle devienne « Direction d'audit interne », cette entité est indépendante de la direction de distribution de Saida, et liée à la Société groupe chargée des audits des filiales de cette société.

3- L'ancienneté de la fonction d'audit et de contrôle

La répartition en pourcentage des réponses est comme suit :

<i>Le Nombre d'année</i>	<i>Le poids</i>
<i>1 an</i>	<i>0%</i>
<i>2 ans</i>	<i>0%</i>
<i>3 à 5 ans</i>	<i>11%</i>
<i>6 à 10 ans</i>	<i>56%</i>
<i>Plus de 10 ans</i>	<i>33%</i>

Graph 1 : L'interprétation graphique de l'ancienneté de la fonction d'audit et de contrôle



Source : *Etablit par l'étudiante SACI.F*

Les réponses obtenues de notre enquête montrent que cette fonction est récente, dont 56% des cas prouvent une ancienneté de 6 à 10 ans, et 33% des cas prouvent une existence de plus de 10 ans.

Vu la connaissance à cette fonction par l'ensemble du personnel, nous pouvons conclure que les mécanismes de contrôle et d'audit sont mis en place par cette entreprise, et intégrés dans sa structure organisationnelle.

4- L'initiateur à la création de la fonction d'audit et de contrôle

Les résultats des réponses des interrogés à ce propos sont comme suit :

La réponse	Le taux
<i>Votre division</i>	<i>17%</i>
<i>La direction</i>	<i>3%</i>
<i>Du haut niveau</i>	<i>80%</i>

Le haut niveau qui est la Société Groupe, ou la Société de Distribution sont les principales initiatrices à la création de cette fonction, dont il détient 80% des réponses de notre enquête.

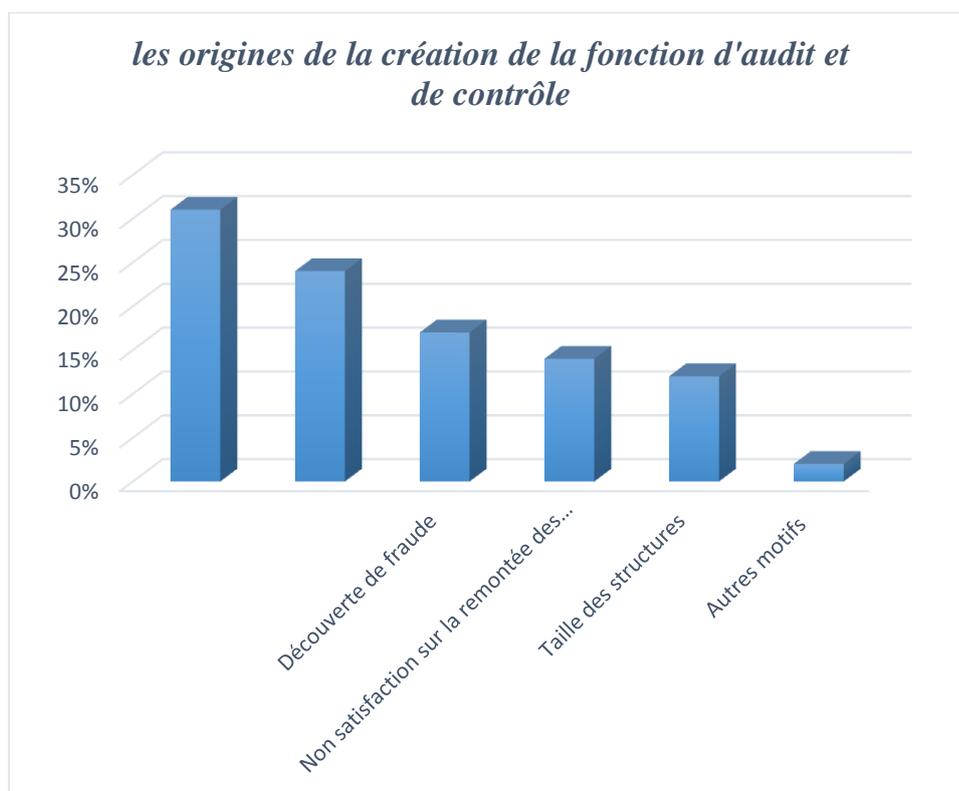
Le deuxième et troisième choix des réponses qui sont la division et la direction comme initiatrices à la création de cette fonction détiennent un taux de réponse de 20%. A ce niveau l'intervention de la direction ou l'une de ses structures pour faire appel à un audit ou un contrôle interne, est de faciliter la remontée des informations du bas au haut niveau hiérarchique, et de permettre l'identification des points de faiblesses de sa gestion.

5- Quels sont les motifs ayant été à l'origine de sa création

Selon la proportion de chaque réponse des choix proposés, la création de cette fonction répond prioritairement aux soucis des initiateurs, dont les réponses selon l'importance de l'origine de la création sont comme suit :

Motifs	Le poids
<i>Non-respect des procédures et réglementation</i>	<i>31%</i>
<i>Doute sur l'efficacité du système de fonctionnement de l'entreprise</i>	<i>24%</i>
<i>Découverte de fraude</i>	<i>17%</i>
<i>Non satisfaction sur la remontée des informations</i>	<i>14%</i>
<i>Taille des structures</i>	<i>12%</i>
<i>Autres motifs</i>	<i>2%</i>

Graphe 2 : Les origines de la création de la fonction d'audit et de contrôle



Source : Etablit par l'étudiante SACI.F

6- Les objectifs de la structure chargée de la fonction d'audit et de contrôle

Le détail des résultats obtenus est comme suit :

La réponse	Le taux
<i>Le contrôle financier et comptable</i>	42%
<i>L'audit des procédures</i>	35%
<i>L'audit opérationnel</i>	23%

Selon les statistiques obtenues en matière d'objectifs assignés à la structure chargée de cette fonction, nous constatons que le contrôle financier et comptable apparaît comme l'objectif initial de cette direction; du moment que l'audit et le contrôle des déclarations financières et comptables soit par un audit externe, ou bien par un audit et contrôle interne est une opération obligatoire et indispensable pour l'entreprise, comme étant un moyen qui permet de refléter la situation réelle de l'entreprise.

En deuxième position, l'audit des procédures, ce type d'audit est important pour l'entreprise ; puis qu'il vérifie le degré de la mise en application des

procédures et du respect de la réglementation de cette entreprise par son personnel.

En troisième position, l'audit opérationnel, lui aussi joue un rôle essentiel au sein de l'entreprise. Ce type d'audit s'intéresse au pavé opérationnel du fonctionnement de l'entreprise tel que les structures commerciales chargées de la clientèle, et les structures chargées des études et d'exécution des travaux.

L'audit opérationnel permet de déterminer les zones de risque des différents processus de cette entreprise.

7- L'audit et le contrôle ont connu un élargissement dans l'entreprise

Concernant l'élargissement de la fonction d'audit et de contrôle au sein de cette entreprise, le détail des réponses des interrogés est dans le tableau suivant :

La réponse	Le taux
<i>Oui</i>	<i>63%</i>
<i>Non</i>	<i>37%</i>

63% des interrogés ont confirmé l'élargissement de cette fonction au sein de l'entreprise, et le reste des interrogés ont déclaré le contraire, dont l'explication est que :

Notre échantillon rassemblait des employés qui appartiennent à toutes les divisions de l'entreprise ; ceux qui sont attachés à la division des relations commerciales, la division de finance et comptabilité, la division des études et exécution des travaux ont confirmé cet élargissement, parce que leur patrimoine s'intéresse à cette fonction de plus en plus ces dernières années, vu le poids important de ces structures et leur influence sur la réalisation des objectifs de cette entreprise.

Pour les employés attachés aux autres structures ; où l'audit et le contrôle ne se réalisent pas fréquemment comme le cas des structures commerciales, de finance et de comptabilité, l'évolution de l'audit et du contrôle à ce second niveau reste timide.

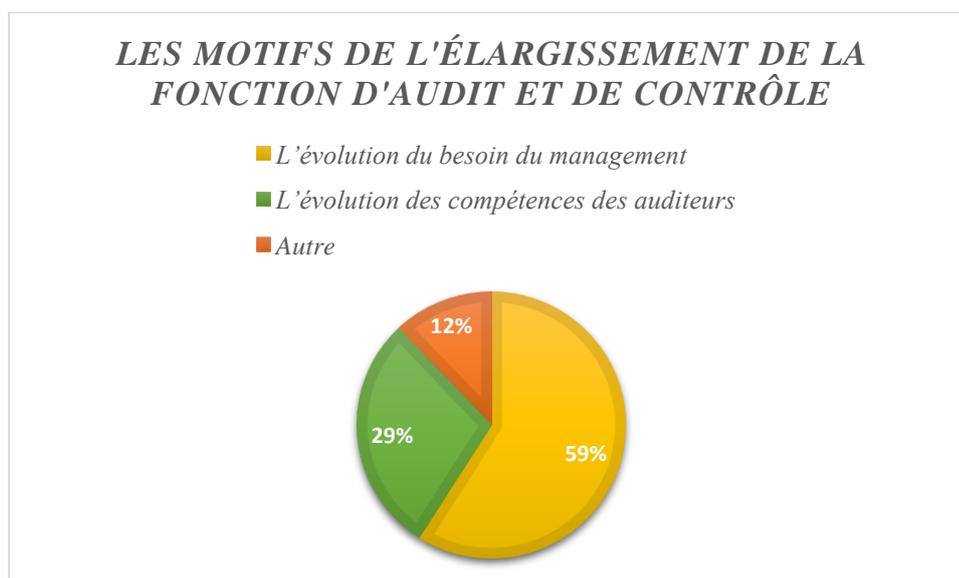
8- Les motifs de l'élargissement

Cette fonction semble donc avoir évolué vers une orientation financière, comptable et managériale, ce qui englobe plus que la moitié des activités et structures de cette entreprise, dont la vision des interrogés s'élargit de plus en

plus. Le principal déterminant de ce développement a été l'évolution du besoin du management de l'entreprise. Dont le détail des résultats est comme suit :

La réponse	Le taux
<i>L'évolution du besoin du management</i>	59%
<i>L'évolution des compétences des auditeurs</i>	29%
<i>Autre</i>	12%

Graphe 3 : Les motifs de l'élargissement de la fonction d'audit et de contrôle



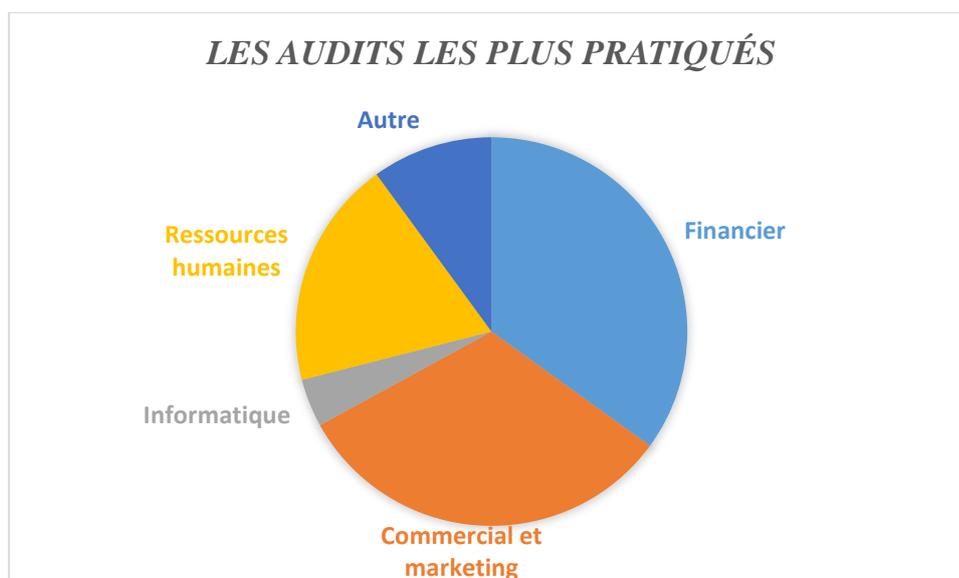
Source : Etablit par l'étudiante SACI.F

9- Les audits les plus pratiqués au niveau de cette entreprise

Les poids des choix des interrogés à ce propos sont comme suit :

Le choix	le poids
<i>Financier</i>	35%
<i>Commercial et marketing</i>	32%
<i>Informatique</i>	4%
<i>Ressources humaines</i>	19%
<i>Autre</i>	10%

Graph 5 : Les audits les plus pratiqués



Source : Etablit par l'étudiante SACI.F

Parmi les audits les plus pratiqués dans cette entreprise: l'audit financier et comptable et l'audit commercial qui sont les domaines les plus sollicités (voir le tableau ci-dessous), puis l'audit des ressources humaines et des autres fonctions tel que l'audit de gestion des systèmes informatiques, l'audit des études et exécution des travaux.

10- Les contraintes qui peuvent entraver le développement de cette fonction

Les principaux handicaps qui se trouvent face au développement des mécanismes d'audit et de contrôle au niveau de cette entreprise sont :

- *La politique de gestion de l'entreprise (27%) qui doit être développée parallèlement avec le développement de son environnement.*
- *L'image négative perçue des opérationnels du contrôle et de l'audit (24%), dont les audités doivent avoir une appréciation positive vis-à-vis l'audit, de manière qu'il leur permet l'amélioration et le développement de leur management.*
- *La compétence et l'indépendance des auditeurs (21% et 18%) sont deux facteurs majeurs pour la réussite et le développement de cette opération.*
- *La culture de l'entreprise (9%), elle aussi compose un obstacle devant le développement de cette fonction, dont elle a besoin de se changer vers le sens de cette nouvelle fonction.*

11- Le rapport d'audit

Tous les interrogés ont confirmé leur réception du rapport d'audit qui a été effectué au niveau de leur structure audité ; dont le détail est comme suit :

La réponse	Le taux
Oui	100%
Non	0%

12- L'engagement des audités à la mise en œuvre des recommandations

L'engagement des audités à la mise en œuvre des recommandations qui leurs sont destinées via le rapport d'audit est souvent mis en œuvre, dont les réponses des interrogés sont comme suit :

La réponse	Le poids
Toujours	39%
Souvent	39%
Parfois	22%
Jamais	0%

13- Le suivi des recommandations

Les structures de l'entreprise suivent les recommandations qui leurs sont destinées dans 99% des cas, ce qui dénote l'importance octroyée par les structures de l'entreprise à l'application des recommandations de l'audit.

14- La performance de la fonction de l'audit et du contrôle

50% des interrogés jugent que la fonction d'audit et du contrôle mise en place par leur entreprise est performante, et le cas contraire pour les 50% qui restent :

La réponse	Le taux
Oui	50%
Non	50%

Les interrogés ayant jugé que cette fonction est non performant, demandent de prendre plus soin de cette fonction, dont ils ont proposé :

- La formation du personnel chargé d'effectuer cette fonction.
- L'indépendance des auditeurs des activités à auditer.
- Renforcer la compétence des auditeurs.
- Intensifier les opérations d'audit et de contrôle.

15- L'appréciation des interrogés à l'égard de cette fonction

L'appréciation qu'a les audités à l'égard de cette fonction semble très importante pour les auditeurs tant au niveau de l'application qu'au niveau d'octroi d'avis et suggestions.

La totalité des interrogés (100%) ayant une perspective positive à l'égard de cette fonction, dont ils ont mentionné que ce sont des outils qui aident à :

- *La détection des anomalies et insuffisances du mode de gestion de cette entreprise.*
- *L'identification des points de faiblesses de leur système de gestion.*
- *La correction des points défectueux et l'orientation de ses réalisations vers le sens voulu.*
- *Renforcer la mise en application des procédures et le respect de la réglementation.*
- *L'amélioration de la performance de l'entreprise.*
- *L'amélioration de la coopération auditeur/audité.*
- *L'amorçage du changement.*

En conclusion, à partir de l'analyse de l'enquête qu'on a réalisée auprès de l'entreprise de la Sonelgaz de Saida, nous avons constaté ce qui suit :

- *Certes que cette entreprise s'intéresse à la mise en œuvre des mécanismes d'audit et de contrôle lors de sa gestion, mais cette fonction a besoin de plus de sincérité, plus de rigueur et plus de développement.*
- *La connaissance du personnel à une approche de gouvernance d'entreprise est très limitée.*
- *La gouvernance d'entreprise commence à être adoptée par la société mère de la Sonelgaz ; mais concernant ses filiales comme celle de la Direction de Distribution de Saida, le système de gouvernance d'entreprise n'est pas encore mis en place.*

Donc, la mise en œuvre d'une approche de « gouvernance d'entreprise » est encore en phase embryonnaire, et elle doit se mûrir et se renforcer par une mise en œuvre très efficace des mécanismes d'audit et de contrôle.

Conclusion

Nous avons adopté une double démarche pour traiter notre thème étant « Gouvernance, audit et contrôle dans l'entreprise » ; une démarche théorique qui consiste à travers la littérature académique à mettre l'accent sur la gouvernance d'entreprise et ses mécanismes d'audit et de contrôle mis en œuvre par l'entreprise. Et une démarche empirique qui a été réalisée au niveau de l'entreprise de la Sonelgaz, dans le but d'étudier à quel point cette entreprise s'intéresse à la pratique des mécanismes d'audit et de contrôle ; et à quel point le système de gouvernance d'entreprise est mis en œuvre.

Rappelons que notre objectif était d'étudier le degré d'intervention des processus d'audit et de contrôle dans le système de gouvernance de l'entreprise, et ce qu'ils peuvent lui apporter pour pouvoir affronter les caractéristiques de l'environnement incertain dont elle dépend, et leur impact sur la performance de cette entreprise.

Les crises financières qui frappent aujourd'hui les économies du monde entier, attirent l'attention sur la notion de la gouvernance des entreprises, et sur leur audit, leur contrôle et leur gestion des risques.

Par l'évolution spontanée de l'environnement, et en réponse aux inquiétudes liées aux dysfonctionnements des entreprises, les ambitions de la gouvernance ont pris de l'ampleur, les techniques d'audit et de contrôle se sont progressées eux-aussi de plus en plus.

La première partie de notre essai a été consacrée à la présentation des origines de la gouvernance d'entreprise et son évolution dans le monde des affaires, ses principaux pivots, l'importance des mécanismes d'audit et de contrôle dans le système de gouvernance d'entreprise, leur contribution à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Ce qui concerne la seconde démarche de notre essai, les résultats des recherches empiriques ont été timides ; du moment que l'entreprise algérienne est encore préoccupée par l'amélioration de ses capacités managériales, la modernisation de ses outils de production, elle accorde donc moins d'attention à l'implication de l'approche de gouvernance d'entreprise. Malgré les efforts qui sont en train d'accomplir, la rupture avec l'ancienne culture qui a été acquise de l'économie socialiste existe encore dans les esprits des gestionnaires.

Partant des constats retenus de notre modeste travail, à travers la démarche théorique et la démarche empirique effectuée au niveau du terrain, nous concluons qu'une mise en œuvre très efficace des mécanismes d'audit et de contrôle conduit l'entreprise en générale, et l'entreprise algérienne en

particulier, à faciliter la mise en œuvre du système de la gouvernance d'entreprise, de ce fait, notre conclusion s'articule autour de quelques recommandations qui seront au service de l'entreprise :

- *L'économie algérienne est une entité dépendante de l'économie mondiale. L'évolution de cette dernière exige la mutation des entreprises algériennes d'une économie socialiste vers une économie de marché, certes qu'elles soient en train de se transférer mais elles doivent accélérer le rythme de transmission vers l'économie de marché.*
- *l'adoption d'une approche de gouvernance d'entreprise par l'économie algérienne est encore en phase embryonnaire et qu'elle a besoin de se développer ; Il est donc nécessaire pour l'entreprise algérienne de s'adapter à ce nouveau contexte gouvernemental, et d'engager plusieurs réformes pour la mise en place d'une fonction d'audit et de contrôle susceptible de piloter avec efficacité son système de fonctionnement, notamment dans un environnement marqué par l'incertitude et les changements rapides.*

Nous avons tenté par notre essai de mesurer l'importance des mécanismes d'audit et de contrôle dans la performance du processus de la gouvernance d'entreprise. Les nouvelles législations et les travaux de recherches sur le terrain des entreprises nous ont conduit à conclure que :

- *Les mécanismes d'audit et de contrôle sont au service de la gouvernance de l'entreprise, et qu'ils font une large partie du système de gouvernance, où ils apportent un impact très significatif à travers le contrôle et la surveillance qu'ils sont censés exercer.*

Nous avons cherché à étudier les relations qui peuvent exister entre les différents outils d'audit et de contrôle et leur contribution au système de la gouvernance d'entreprise. De ce fait, l'apport de la mise en œuvre de ces mécanismes à ce système est qu'ils permettent la réduction des asymétries informationnelles entre les parties prenantes de l'entreprise, comme ils sont un moyen d'identification et d'évaluation des risques encourus par l'entreprise, de façon qu'ils inspirent confiance et rassurent toute partie prenante de la qualité de la gouvernance de l'entreprise. Alors, ces mécanismes se présentent pour l'entreprise comme :

- *Des solutions d'amélioration et de création de la valeur dans l'entreprise, visant à éviter toute dérive dans le comportement des dirigeants et à l'aligner vers le sens voulu.*

En fin, et pour être à la mesure de la vérification de nos hypothèses, nos recherches confirment l'importance du rôle des mécanismes d'audit et de contrôle au sein de la gouvernance de l'entreprise. Dont ils ont pour mission de certifier l'exactitude et la fiabilité des déclarations comptables et financières, dans la mesure de pouvoir refléter la situation économique fidèle à la réalité de l'entreprise, de manière que :

- *En lui donnant une nouvelle vie, via l'arrivée de nouvelles sources de capitaux qui seront investis par des actionnaires rassurés.*
- *En garantissant la bonne maîtrise des incertitudes qui sont omniprésentes dans la vie de l'entreprise, de façon à réduire les risques susceptibles d'entraver la réussite de l'entreprise et à exploiter les opportunités susceptibles à cette réussite.*
- *En aidant à la résolution des conflits nés du déséquilibre informationnelle existant entre les parties prenantes de l'entreprise, tout en s'assurant que les mécanismes d'audit et de contrôle sont un levier d'alignement du comportement des dirigeants dans le sens des intérêts des actionnaires.*

Bibliographie

Ouvrages

- *Benoît PIGE, « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », Edition Economica, Paris, 2008*
- *Benoît PIGE, « Qualité d'audit et gouvernement d'entreprise : une remise en cause du cadre, Edition Economica, Paris, 2000.*
- *Charreaux G. & Desbrière P, « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale, Finance Contrôle Stratégie », Vol. 1, N°2, 1998.*
- *Charreaux G. et Wirtz P, « Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives », Economica, Paris, 2006.*
- *Cooper & Lybrand et IFACI « la nouvelle pratique du contrôle interne », Edition d'Organisation 1994.*
- *Lionel Collins, Gérard Valin « Audit & contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques » Editions DALLOZ.*

Articles

- *Audit légal et gouvernance d'entreprise, Une lecture théorique de leurs relations, David CARASSUS, Nathalie GARDES, Université de Pau et des Pays de l'Adour, IAE, CREG, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005.*
- *BAKER R. ET D. OWSEN, "Increasing the role of auditing in corporate governance", Critical Perspectives on Accounting, 2002.*
- *Benissad M.H : Algérie restructurations et réformes économiques, OPU, Alger (1994).*
- *Boutaleb.K « la transformation des Fonds de participation en Holdings : portée et limites » Revue l'économie APS, 1996.*

- *BROUSSEAU E, « L'économie des contrats - Technologies de l'information et coordination interentreprises », Presses Universitaires de France, 1993.*
- *CNES : "Les exigences de mutation du système d'information économique et sociale: Contribution au débat national", 2004.*
- *Commission Economique des NU pour l'Afrique (2002) : " Principes directeurs relatifs au renforcement de la gouvernance économique et des entreprises en Afrique".*
- *Daddi-Abdoun : « Problématique de gestion dans l'entreprise algérienne et possibilité de bénéficier du système de gouvernance » communication au Colloque international sur "la bonne gouvernance des organisations et des gouvernements" M'Sila, 2005.*
- *EUSTACHE Ebondo WA MANDZILA, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques », Euromed- Marseille Ecole de Management.*
- *In MOTOL Catherine, option Finance N°836, 30/05/2005.*
- *Goodwin J. (2003), the relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand, International Journal of Auditing, Vol. 7, N°3.*
- *Gouvernance, Audit et Contrôle interne, Jean-Marie Mottoul SWEP 4 mars 2010.*
- *Lamiri .A «Restructuration et management des entreprises stratégiques des entreprises algériennes », OPU, Alger, 1995.*
- *L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques, Mohammed Chérif MADAGH, Maître de conférences, Samira Rym MADAGH, Mai 2012.*
- *L'audit de gouvernance un outil d'évaluation et d'amélioration de la gouvernance des organisations, Sylvie Le Damany, Avocat et associée,*

cabinet Jeant et Associés (Contentieux et Arbitrage, Gouvernance, Risques et Conformité), juin-juillet 2012 - Audit & Contrôle internes n°210

- *London Economics en association avec le professeur Ralf Ewert, université Johann Wolfgang Goethe de Francfort sur le Main, « étude sur l'incidence économique des régimes de responsabilité des contrôleurs légaux des comptes, Allemagne, septembre (2006).*
- *MANUEL D'AUDIT INTERNE, Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques Kurt F. Reding, Paul J. Sobel, Urton L. Anderson, Michael J. Head, SridharRamamoorti, Mark Salamasick, Cris Riddle.*
- *Onzième symposium international de Midi-School, "Rénover la Gouvernance des Entreprises & des Administrations Economiques : Quels challenges pour l'Algérie", Hôtel Hilton, Alger 20 & 21 Mai 2010.*
- *« Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE », OCDE, Paris.*
- *« réglementaire du commissaire aux comptes », Comptabilité Contrôle Audit, Vuibert, pp. 133-151.*
- *WILL H. J, « Auditability, accountability and controller ship », Comparative International Governmental Accounting Research, 5th Conference, Paris, 1995.*
- *Wirtz. P : « Meilleures pratiques » de gouvernance, théorie de la firme et modèles de création de valeur : Une appréciation critique des codes de bonne conduite, Cahier du FARGO n°1040401, 2004*

Thèses de recherches

- *Thèse de doctorat en sciences de gestion LMD, 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 par: Mlle CHEKROUN Meriem Sous la direction du: Pr. BENDIABDELLAH Abdesselem, Pr. DADDI ADDOUN Nacer, Université Abou BekrBelkaid de Tlemcen Faculté*

des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, 2013/2014.

- *SYSTEME DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET PRESENCE D'ACTIONNAIRES DE CONTRÔLE: LE CAS SUISSE, Thèse présentée à la Faculté des Sciences économiques et sociaux de l'Université de Fribourg (Suisse), par FLORENT LEDENTU originaire de Matran / FR pour l'obtention du grade de Docteur en Sciences économiques et sociaux, Fribourg 2008.*

- *Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles conflictuels: l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises Présentée par : Mélanie Roussy, HEC Montréal Affiliée à l'Université de Montréal, Mélanie Roussy, Décembre 2011.*

- *Mémoire master II « Audit, Contrôle, Conseil » Année 2009-2010, CONVERGENCES ET/OU DIVERGENCES ENTRE LE SUIVI DES RECOMMANDATIONS (RAPPORT D'AUDIT) ET LA MISE EN OEUVRE D'UN PLAN D' ACTIONS (DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE), Nathalie KAUFFMANN : Formation continue.*

- *Doctorat de l'université de TOULOUSE, Délivré par l'Université Toulouse 1 Capitole Discipline : Sciences de Gestion Présentée et soutenue par Basma SELLAMI épouse MEZGHANNI Le 26 Novembre 2010 : "GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE, INVESTISSEMENT DANS LES ACTIVITES DE RECHERCHE ET DEVELOPPEMENT ET PERFORMANCE.-*

Bulletins, Brochures et rapports

- *Brochure sur « Organisation et missions de la fonction Budget et contrôle de gestion au sein du groupe Sonelgaz », Direction Exécutive Finances et Comptabilité Groupe Direction du Budget et Reporting, Mai 2013.*

- *Bulletin de Mr LABANDJI AHMED, Commissaire aux comptes, « SYNTHÈSE GÉNÉRALE DES PRINCIPALES INSUFFISANCES RELEVÉES », cabinet C.E.C.F, Alger, 2013.*
- *Formation sur : «Budget & Contrôle de Gestion», Centre de Formation de Ben Aknoun, IFEC. Mai – Juin 2013.*
- *Guide d’audit et de contrôle interne des structures commerciales, Direction de Distribution Ouest, Oran, 2008.*
- *Rapport de gestion et comptes consolidés de la Sonelgaz de l’exercice 2012, la société mère, Alger, 2013. Rapport du Président du conseil d’administration de la Sonelgaz sur la gouvernance d’entreprise et l’audit interne, Nouredine BOUTARFA, Président Directeur Général, Alger, 2012.*

Rapport général commissariat aux comptes

Société algérienne de l'électricité et du gaz
Sonelgaz. Spa
02, Boulevard Krim Belkacem. Alger. Algérie

Objet : Rapport général commissariat aux comptes Groupe Sonelgaz Exercice clos,
le 31 décembre 2012

Monsieur le Président,
Messieurs les Membres de l'Assemblée Générale,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes qui nous a été confiée par résolution N° 06/12 de l'Assemblée Générale Ordinaire – AGO – réunie le 04 juillet 2012, nous avons l'honneur de vous faire part des résultats des travaux que nous avons effectués au titre de l'exercice 2012 et qui portent sur :

- Le contrôle des comptes annuels consolidés couvrant la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2012 du Groupe Sonelgaz,
- Les vérifications et informations spécifiques prévues par la Loi.

I- RAPPEL DE LA MISSION

Les états financiers soumis à notre examen sont arrêtés conformément aux dispositions du Code de commerce et de l'article 132- 3 de la Loi n° 07- 11 du 25 novembre 2007 portant Système comptable financier (SCF) par le Conseil d'Administration de la Société algérienne de l'électricité et du gaz Sonelgaz Spa (holding) au cours de la réunion du 30 mai 2013 et sous la responsabilité de ce dernier avec un total net de bilan (Actif/Passif) égal à 2 321 524 352 394,34 DA et un résultat déficitaire de 8 788 837 908,61 DA.

Notre responsabilité est d'exprimer, sur la base des travaux de vérification effectués, une opinion sur les états financiers soumis à notre examen, à savoir le bilan, le compte de résultats et les autres tableaux de synthèse, tels qu'ils sont annexés au présent rapport.

Pour les besoins de nos travaux, nous avons disposé des documents suivants :

- Etats financiers consolidés relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2012 comprenant le bilan (actif et passif), le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe ;
- Liasses de consolidation au 31 décembre 2012 ;
- Balance générale consolidée des comptes au 31 décembre 2012 ;
- Journal des retraitements relatifs à l'exercice 2012 ;
- Rapports d'expression d'opinion et les rapports spéciaux relatifs à l'exercice 2012 des commissaires aux comptes des filiales et participations consolidées auxquels sont annexés les états financiers ;
- Rapport de gestion consolidé du Conseil d'Administration de l'exercice 2012.

Les vérifications effectuées à partir de l'examen des documents qui nous ont été remis, ont consisté à s'assurer essentiellement du respect des règles générales de consolidation des comptes relatives notamment au périmètre de consolidation, à l'élimination des données réciproques des comptes individuels (créances- dettes et produits- charges) et aux méthodes de consolidation appliquées.

II- OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

Compte tenu des diligences professionnelles que nous avons accomplies, selon les normes de contrôle généralement admises et sous les réserves et observations formulées et celles contenues dans les rapports des commissaires aux comptes des entités consolidées, nous estimons que, selon notre opinion, les comptes consolidés du Groupe Sonelgaz, tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total net du bilan (actif – passif) de deux mille trois cent vingt et un milliards cinq cent vingt quatre millions trois cent cinquante deux mille trois cent quatre vingt quatorze dinars et trente quatre centimes (2 321 524 352 394,34 DA) et un résultat déficitaire de huit milliards sept cent quatre vingt huit millions huit cent trente sept mille neuf cent huit dinars et soixante et un centimes (8 788 837 908,61 DA), sont réguliers et sincères et donnent dans l'ensemble une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, ainsi que de la situation financière de votre Groupe à la fin de l'exercice 2012.

III- VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

Nous avons examiné le rapport d'activité du Groupe présenté par votre Conseil d'Administration pour l'année 2012, il ne soulève pas de notre part d'observations significatives à formuler sur la concordance des informations données avec les comptes annuels consolidés soumis à votre approbation.

Fait à Alger, le 18 juillet 2013

BALI Azzouz
Expert comptable diplômé d'Etat
Cité Ennadjah N° 21 Dély Ibrahim
ALGER

BALI AZZOUZ
EXPERT COMPTABLE
Commissaire aux Comptes
21/22, Coop. ENNADJAH
ALGER

CHERIF Mohamed Chérif
Expert comptable diplômé d'Etat
06, Rue Ali Bouras ALGER

CHERIF Mohamed Chérif
Expert Comptable Diplômé d'Etat
06, Rue Ali Bouras-18006
ALGER-Tel : 021.85.15.64
+ Fax : 021.66.72.85

Cherif

sonelgaz
Rapport d'activité et comptes
consolidés 2012

91

Annexe II

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DE L'OUEST « S.D.O »

SPA AU CAPITAL SOCIAL DE **25.000.000.000 DA**
2, rue des sœurs Benslimane- ORAN



RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES - « *DIRECTION DE DISTRIBUTION – SAIDA* » EXERCICE 2012



LABANDJI AHMED
Commissaire aux
comptes

SOMMAIRE

TABLE DES MATIERES	PAGES
<u>1^{ère} PARTIE</u> : EXAMEN ET EVALUATION DU CONTROLE INTERNE	3
◆ Respect des formes légales et réglementaires	4 à 8
◆ Examen et appréciation du contrôle interne	8 à 17
<u>2^{ème} PARTIE</u> : APPRECIATION DES COMPTES PATRIMONIAUX :	18
LES ACTIFS IMMOBILISES	19 à 26
◆ Les immobilisations corporelles et incorporelles	19 à 25
➤ Conclusion sur les comptes d'immobilisations corporelles et incorporelles.	26
LES ACTIFS COURANTS	27 à 35
◆ Les stocks	27
➤ Conclusion sur les comptes de stocks	28
◆ Les créances et emplois assimilés	29 à 34
➤ Conclusion sur les comptes de créances	35
LES FONDS PROPRES	36 à 38
➤ Conclusion sur les comptes des fonds propres	39
LES PASSIFS COURANTS	40 à 43
◆ Les dettes et comptes rattachés	40 à 43
➤ Conclusion sur les comptes de dettes	43
<u>3^{ème} PARTIE</u> : APPRECIATION DES COMPTES DE RESULTATS	44 à 48
◆ Les comptes de produits	45 à 46
◆ Les comptes de charges	47 à 48
LES ETATS FINANCIERS DE LA D.D. ES-SENIA	48

INTRODUCTION.

Dans le cadre du mandat de commissariat aux comptes que l'Assemblée Générale de votre société nous a confié, nous avons l'honneur de vous présenter les résultats des diligences professionnelles mises en œuvre pour le contrôle des comptes de l'exercice 2012 au niveau de la Direction de Distribution SAIDA.

1 - TENUE ET LA MISE A JOUR DES LIVRES ET REGISTRES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES.

La vérification de la tenue et la mise à jour des livres et registres légaux et réglementaires prévues par les dispositions du code de commerce, du code des impôts directs et la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant SCF a permis de relever ce qui suit :

1 - 1 - LIVRES COMPTABLES OBLIGATOIRES.

2 - EXAMEN ET APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE.

Il est à rappeler que le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable, administratif ou autre, que la direction de la société définit, applique et surveille sous sa responsabilité afin d'assurer la protection de son patrimoine, la fiabilité des enregistrements comptables et la qualité des états financiers qui en découlent. Le contrôle interne comprend donc les systèmes et procédures nécessaires à un bon déroulement des actes de gestion à l'effet de garantir la fiabilité des informations générées par les différentes structures de la société.

L'existence d'un système formel de contrôle interne correctement appliqué constitue un gage de fiabilité des états financiers.

L'examen du système de contrôle interne au niveau de l'unité a permis de relever ce qui suit :

2 - 5 - LA TRESORERIE.

2-5 - 1 - LES ETATS DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE ET CCP.

Les états de rapprochements bancaires et CCP mis à notre disposition n'indiquent pas les informations suffisantes permettant de faciliter leur contrôle et leur validation. En effet, l'absence des numéros de pièces comptables ne nous permet pas la validation des suspens portés sur les rapprochements.

Par conséquent, nous vous invitons, à l'avenir, de présenter les états de rapprochements bancaires en indiquant, au minimum, la ligne intégrale du journal et notamment les date, numéro de l'opération, libellés précis ou celle du relevé bancaire et d'arrêter ces rapprochement à des périodes qui coïncident avec celles des balances mensuelles pour disposer des soldes afin de procéder à la validation des opérations figurant sur ces rapprochements.

A toute fin utile, nous vous rappelons que les rapprochements bancaires constituent une obligation et un instrument très utile pour la validation des soldes comptables par rapport au solde reconnu par les organismes financiers concernés. Consécutivement toutes insuffisances ou défaillance pourraient masquer des opérations non autorisés au détriment de la société. La seule manière de sécuriser les opérations effectuées par la banque ou les CCP est de procéder à des rapprochements périodiques et d'exiger des explications pour toutes opérations qui ne respectent pas les critères de transparence.

2 - 7 - LOGICIELS DE GESTION.

a) LOGICIEL INFORMATIQUE POUR L'ENREGISTREMENT DES OPERATIONS COMPTABLES.

Les opérations comptables sont enregistrées sur une application informatique avec une nomenclature PCN. Ce logiciel n'est pas pleinement compatible avec l'esprit des dispositions du décret exécutif 09 -110 du 7 avril 2009

fixant les conditions et les modalités de tenue de comptabilité au moyen de systèmes informatiques dès lors qu'il ne permet ni l'édition des journaux auxiliaires ni celle des centralisations et ce, contrairement au dernier alinéa de l'article 12 du décret exécutif cité ci-dessus qui stipule que «... *Le logiciel de comptabilité doit produire au moins mensuellement un journal centralisateur regroupant, par journal utilisé, les totaux de l'ensemble des opérations enregistrées au cours du mois. La centralisation doit faire apparaître l'ensemble des totaux des journaux comptables.* ».

En outre, ce logiciel ne dispose pas d'une procédure d'identification des utilisateurs ni d'une documentation décrivant sa configuration et ses spécifications au niveau de la Division Finances Comptabilité.

Par ailleurs, le logiciel de comptabilité, même s'il permet l'exportation des fichiers comptables, ceux-ci ne sont pas exploitables dans le format proposé (format texte) dès lors qu'il ne permet d'exporter que la balance et le grand livre du mois (sans les journaux auxiliaires). Ce format ne permet pas d'opérer les contrôles et vérifications sur les données exportées.

Par conséquent, nous invitons la société soit d'adapter le logiciel utilisé aux critères édictés par le décret 09-110 du 7 avril 2009 soit d'acquérir une autre application répondant aux critères de ce décret.

En outre, lors de notre passage au niveau de la Direction nous avons constaté que le déversement des opérations comptables de l'unité vers le siège peut avoir lieu plus d'une fois comme c'est le cas dans la DD-MASCARA (disquette fournisseurs en 2012) et la DD-BECHAR Rural en 2011 sans pour autant que le logiciel ne puisse détecter le double déversement des écritures comptables. Cette situation oblige les agents de la Direction à procéder à l'annulation des opérations enregistrées en double par contre passation de ces opérations ayant pour conséquence de gonfler les mouvements de l'exercice.

Cette situation peut avoir des conséquences préjudiciables à la Direction, notamment, lorsque le double déversement des opérations (disquettes) n'est pas détecté rapidement.

Par ailleurs, la Direction a mis en service un nouveau logiciel (à partir du quatrième trimestre) en parallèle avec l'ancienne application. Pour notre part, nous procéderons aux vérifications et contrôles d'usage de ce logiciel lors de nos prochaines missions.

b) LOGICIEL DE PAIE.

La vérification sur l'application de traitement de la paie a permis de relever ce qui suit :

- ✓ L'application ne permet pas d'éditer tous les états de traitement des salaires. En effet, cette application ne permet pas d'éditer les états nominatifs des parties fixes des salaires à l'instar des éléments variables ;
- ✓ L'application ne permet de visualiser les calculs et le traitement de la paie du mois. La Direction est dans l'obligation d'éditer les états ;
- ✓ L'existence des écarts entre la constatation de la paie P40 et le fichier retransmis par ELIT pour le règlement de la paie.

c) LOGICIEL DE FACTURATION (SGC) DE L'ELECTRICITE ET GAZ.

Le logiciel de facturation n'autorise aucune consultation des états de facturations. Cette situation ne permet pas aux organes de contrôle d'effectuer les tests de validation sans l'assistance d'un technicien du centre informatique. En outre, aucune documentation concernant ce logiciel (SCG) n'a été mise à notre disposition.

2 - 8 - INVENTAIRE DES COMPTES DE L'ACTIF ET DU PASSIF.

Le code de commerce et le code des impôts font obligation à toute personne morale de dresser l'inventaire de leurs actifs et de leurs passifs avant l'arrêté du bilan. Cet inventaire permet de détecter les éventuelles anomalies, erreurs ou omissions et procéder ainsi à leur correction afin d'obtenir des informations comptables

fiables. Cette obligation est confirmée par l'article 14 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant SCF qui dispose que « *Les actifs et les passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, d'inventaires en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et de recensements de documents justificatifs. Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs* ».

Ces analyses permettent de détecter les éventuelles anomalies ou omissions et procéder ainsi à leur correction afin d'obtenir des informations fiables. Indépendamment de l'inventaire de fin d'année, les soldes des comptes de l'actif et du passif doivent, selon notre point de vue, être analysés et justifiés lors de l'établissement des situations mensuelles pour alléger un tant soit peu les travaux de fin de bilan. Il est à rappeler que les analyses de compte doivent être présentées d'une manière à faire apparaître au minimum la ligne intégrale du journal (date, numéro de pièce, libellé précis, montant) pour permettre aux organes de contrôle (interne, externe, etc.) de procéder aux vérifications et contrôles d'usage sur les comptes du bilan.

Globalement, les analyses de comptes (46, 47, 57, 54, 56, etc.) mises à notre disposition ne font ressortir que le solde comptable et le montant chez les gestionnaires (commercial, ressources humaines, etc.) avec parfois des différences. Ces analyses ne mentionnent pas le détail des opérations qui forment le solde chez le gestionnaire et par ricochet au niveau de la comptabilité pour nous permettre d'émettre une opinion sur les opérations qui constituent le solde.

Par conséquent, nous vous invitons à dresser l'inventaire de tous les comptes de manière détaillée opération par opération pour obtenir le solde et de les présenter dans l'ordre de la balance générale.

2 – 9 – CONSERVATION DES ARCHIVES.

Les dispositions légales et réglementaires prescrivent des conditions strictes de tenue de la comptabilité pour lui conférer une valeur probante et la reconnaître comme moyen de preuve. Parmi ces conditions, la conservation des livres et pièces justificatives pendant 10 ans. Ces archives constituent la mémoire des opérations enregistrées en comptabilité et doivent, à ce titre, faire l'objet de conservation et d'un classement rigoureux. Au niveau de la direction la visite qu'on a mené dans la salle d'archive de la DFC a permis de relever le manque d'espace pour l'archivage.

Par conséquent, nous vous invitons à dégager d'autres espaces pour permettre un archivage adéquat et de mettre tous les moyens nécessaires à l'effet de protéger l'ensemble des archives de la Direction.

4 - COMPTES DE RESULTATS.

L'examen, non exhaustif, des comptes de charges et de produits a permis de relever les constats suivants :

4 - 1 - PRODUITS.

Au [31/12/2012](#), les comptes de produits se présentaient comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANTS EXERCICE 2012	%
70	Ventes de marchandises	-	-
71	Production vendue	1 418 043 793.48	96.10
72	Production stockée	-	-
73	Production de l'entreprise pour elle-même	-	-
74	Prestation fournis	55 648 310.47	3.77
75	Transfert de charges de production	1 314 693.80	0.09
76	Revenus financiers	-	-
77	Produits divers	-	-

78	Transfert de charges d'exploitation	-	-
79	Produits hors exploitation	639 527.07	0.04
TOTAUX		1 475 646 324.82	100.00

4 - 1 - 1 - OBJECTIFS DE VERIFICATION.

Ces vérifications visent essentiellement à s'assurer que :

- ✓ L'orthodoxie comptable en matière d'enregistrement dans les comptes est respectée ;
- ✓ L'ensemble des opérations de l'exercice ont été prises en compte ;
- ✓ Les opérations comptables sont suffisamment documentées ;
- ✓ Les principes de séparation des exercices et de prudence sont correctement appliqués.

4 - 1 - 2 - APPRECIATION DES OPERATIONS DE COMPTES DE PRODUITS.

- ✓ Les factures, antérieures à l'exercice 2012, qui font l'objet d'un avoir et de reprise, doivent être enregistrées dans des sous comptes distincts pour mesurer le seuil de signification par rapport au résultat de l'exercice précédent, ce qui n'est pas le cas actuellement dès lors que les avoirs sont constatés au débit des comptes de produits. Normalement, ces avoirs qui ont été connus avant la clôture 2011 auraient dû être enregistrés sur l'exercice 2011 et non pas en 2012. Cependant, nous vous recommandons, dans le cas d'omission de la correction sur l'exercice concerné, d'ouvrir un sous compte particulier pour les avoirs et un sous compte pour les reprises au niveau du poste 71xxx et 74xxx (SCF) pour permettre aux gestionnaires de prendre les décisions de les laisser dans ces comptes ou de les transférer dans un compte de capitaux propres si l'impact est significatif ;
- ✓ Quant aux avoirs qui seraient émis au cours du 1^{er} trimestre 2013, nous vous recommandons lorsqu'ils sont connus avant la clôture de l'exercice 2012 de les comptabiliser dans ce même conformément au principe de séparation des exercices et de l'article 13 du décret exécutif portant application des dispositions de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant SCF qui dispose que « *Tout évènement ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture des comptes d'un exercice et connu entre cette date et celle de l'approbation des comptes dudit exercice, doit être rattaché à l'exercice clos. Si un évènement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant l'approbation des comptes, aucun ajustement n'est à effectuer. Cet évènement doit faire l'objet d'une information dans l'annexe aux états financiers s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financier.* » ;
- ✓ La Direction procède à la reprise des provisions, constatées durant les exercices antérieurs, pour ensuite les reconstituer, avec un ajustement. Nous vous rappelons que cette pratique est en contradiction avec les dispositions du SCF qui prévoit que les provisions ne sont annulées que dans le cas où elles n'ont plus raison d'être.
- ✓ Les reprises sur charges des exercices antérieurs doivent être évaluées, en fin d'année, pour déterminer leur seuil de signification. Si ces reprises sont assez significatives, elles doivent être constatées en report à nouveau avec leur impôt différé et dans le cas contraire elles doivent être constatées dans leur compte par nature.
- ✓ L'état 104 des clients mis à notre disposition (sous support informatique) n'affiche pas toutes les informations obligatoires prévues par le code des impôts directes et taxes assimilées. En outre, cet état ne se concorde pas avec les données de la balance ce qui nous permet de dire qu'il n'est pas totalement renseigné.

- ✓ La consommation propres de la société aurait dû être imposé à la TVA dès lors qu'il s'agit d'une livraison à soi-même et ce conformément aux code TCA.
- ✓ 40.343.162,21DA de subventions d'investissements rapportés aux résultats pour lesquels aucun détail n'a été mis à notre disposition.
- ✓ Le détail du compte 7989 « PROFITS DIVERS » pour un montant de 9.353.361,29 DA n'a pas été mis à notre disposition.

5 - LES ETATS FINANCIERS.

Aucun état financier n'a été mis à notre disposition.

Annexe III

Questionnaire

Tous nos honneurs de vous approcher, et vous demander de répondre à ce présent questionnaire s'intéressant aux principaux mécanismes d'audit et de contrôle mis en œuvre par votre entreprise.

Notre enquête tentera de répondre aux questionnements axés sur le thème de notre mémoire, qui est « Gouvernance, audit et contrôle dans l'entreprise ».

Nous tenons à vous remercier pour le temps que vous allez consacrer pour remplir le présent questionnaire.

17-Existe-il une fonction d'audit et de contrôle au sein de votre entreprise ?

- Oui*
- Non*

18-Quelle dénomination a cette fonction au sein de votre entreprise ?

-

19-L'ancienneté de cette fonction est de :

- 1 an*
- 2 ans*
- 3 à 5 ans*
- 6 à 10 ans*
- Plus de 10 ans*

20-Qui est l'initiateur à la création de cette fonction ?

- Votre division*
- La direction*
- Du haut niveau*

21-Quels sont les motifs ayant été à l'origine de sa création ?

- Non-respect des procédures, réglementation.*
- Découverte de fraude.*
- Doute sur l'efficacité du système de fonctionnement de l'entreprise.*
- Non satisfaction sur la remontée des informations.*

- Taille des structures.*
- Autres motifs.*

22-*Les objectifs de la structure chargée de cette fonction :*

- Le contrôle comptable et financier.*
- L'audit des procédures*
- L'audit opérationnel.*

23-*L'audit et le contrôle ont connu un élargissement dans votre entreprise :*

- Oui*
- Non*

24-*Si c'est oui quel est le motif de cet élargissement ?*

- Evolution du besoin du management*
- Evolutions des compétences des auditeurs.*
- Autres*

25-*Quels sont les audits les plus pratiqués ?*

- Financier*
- Commercial et Marketing*
- Informatique*
- Ressources humaines*
- Autres fonctions*

26-*Quelles sont les contraintes qui peuvent entraver le développement de cette fonction ?*

- La politique de gestion*
- L'image négative perçue des opérationnels du contrôle et de l'audit*
- La culture d'entreprise*
- La compétence des auditeurs*
- L'indépendance des auditeurs*

27-*Le rapport d'audit est-il retourné aux structures auditées ?*

- Oui*
- Non*

28-*L'engagement des audités à la mise en œuvre des recommandations est :*

- Toujours*
- Souvent*
- Parfois*
- Jamais*

29-*Il y a un suivi des recommandations par les structures de l'entreprise :*

- Oui*
- Non*

30-*La fonction d'audit et de contrôle au sein de l'entreprise est-elle jugée performante ?*

- Oui*
- Non*

31-*Si c'est non, que proposez-vous pour qu'elle devienne plus performante ?*

-
.....
.....
.....

32-*Le fait d'être audité et contrôlé, quelle appréciation avez-vous à cette égard ?*

-
.....
.....
.....