

COMMISSARIAT AUX COMPTES, POUR QUEL RÔLE DANS LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ?

AKACEM Mohammed El Mehdi*, HARROUCHI Djelloul **, MOULAI Ali***

Received:20/12/2022

Accepted:16/06/2023

Published:28/06/2023

Résumé : *La qualité de la gouvernance de l'entreprise peut être remise en cause par l'efficacité ou non du processus de formation et de production de l'information comptable et financière. La qualité de l'information produite par ce processus constitue un déterminant important (parmi d'autre) de la qualité des décisions prises. Ce processus renseigne sur les conflits éventuels entre les parties prenantes de l'entreprise (notamment au moment des répartitions des dividendes) que sur l'intensité de l'asymétrie informationnelle. La maîtrise de ce processus s'avère importante pour assurer la pérennité de l'entreprise et sa position concurrentielle, ce qui suppose la fiabilité de ce processus à travers la fiabilité de l'information comptable et financière que seul le commissaire aux comptes peut garantir au profit de toutes les parties prenantes. C'est ce que ce travail propose de mettre en évidence en mobilisant aussi bien les théories y afférentes que les observations empiriques constatées par rapport aux missions du commissaire aux comptes qui reste un des mécanismes de gouvernance externes les plus importants dans toute entreprise.*

Mots clés: Gouvernance De L'entreprise, Information Comptable Et Financière, Commissaire Aux Comptes.

Classification JEL : G34, G14, M42

Abstract: *The quality of corporate governance can be called into question by the effectiveness or otherwise of the process of formation and production of the accounting and financial information. The quality of the information produced by this process constitutes an important determinant (among others) of the quality of the decisions taken. This process provides information on potential conflicts between the company's stakeholders (especially at the time of dividend distributions) and on the intensity of informational asymmetry. Mastering this process is important to ensure the sustainability of the company and its competitive position, which presupposes the reliability of this process through the reliability of the accounting and financial information that only the statutory auditor can guarantee for the benefit of all stakeholders. This is what this work aims to highlight by mobilizing both the theories related to it and the empirical observations found in relation to the missions of the statutory auditor, who remains one of the most important external governance mechanisms in any company.*

Keywords : Corporate Governance, Accounting and Financial Information, Statutory Auditor.

* Doctorant à l'université Ahmed DRAIA - Adrar, Algérie, mehdi.akacem@univ-adrar.edu.dz

** Professeur à l'université Ahmed DRAIA - Adrar, Algérie, harrouchidjelloul@univ-adrar.edu.dz

*** Professeur à l'université d'Oran 1 _I.S.T.A., alilouoran@hotmail.fr

1.Introduction

La gouvernance des entreprises est passée, dans son évolution par plusieurs étapes. Elle ne cesse de connaître des extensions dans sa mise en œuvre.

A l'origine, depuis les écrits de Berle & Means (1932), le souci de la gouvernance de l'entreprise est d'amener les dirigeants, à agir dans l'intérêt des propriétaires. Cet objectif a évolué dans le temps, avec l'évolution du concept de la gouvernance d'entreprise. Son rôle est devenu plus important du fait de la nature de l'organisation de l'entreprise, de la diversité de ses partenaires ainsi que de leurs objectifs.

Souvent, organisée en société par action, l'entreprise est considérée comme une « zone de conflits » (Feldman D, 2018) où les intérêts de ses partenaires, ne sont pas toujours communs. Ces intérêts nécessitent un arbitrage et un contrôle à même de maintenir la cohésion organisationnelle et éviter les éventuels conflits qui peuvent se déclarer au sein de l'entreprise.

Cet arbitrage, passe par une régulation nécessitant un contrôle qui s'effectue aussi bien par les mécanismes de gouvernance interne, à l'instar du conseil d'administration (C.A), considéré au sens de G.Charreaux comme un des mécanismes les plus importants, que ceux externes, tel que le commissariat aux comptes.

De là découle notre problématique qui consiste à répondre à la question suivante :

Comment la pratique du commissariat aux comptes (C.A.C), peut-elle avoir une influence sur la gouvernance de l'entreprise ?, de cette question centrale découle une autre subsidiaire à savoir : comment se manifeste et s'exprime cette influence ?

La réponse à ces questions s'effectuera par rapport à une approche qualitative pour laquelle on a opté dans le cadre de cet article, mais aussi par rapport à nos observations empiriques, en s'adossant sur la théorie des parties prenantes, celle de l'agence, et la théorie des contrats incomplets.

Ces théories qui s'intéressent d'avantage à l'arbitrage des conflits entre les partenaires de la firme, nous permettront de faire une lecture objective du rôle du C.A.C en tant qu'organe indépendant intervenant dans le processus de contrôle au sein de l'entreprise, ce qui constitue notre hypothèse dans le cadre de ce travail.

Nos observations sur la pratique du commissariat aux comptes, seront analysées à la lumière des différentes dispositions légales et réglementaires qui régissent ce mécanisme externe de gouvernance.

Aux termes de cette analyse, nous serons en mesure de formuler une opinion quant au rôle du commissaire aux comptes dans la pratique de la gouvernance d'entreprise.

Pour se faire nous développerons notre travail autour des axes suivants :

- 1- Pour une approche partenariale de la gouvernance de l'entreprise
- 2- Les mécanismes de gouvernance de l'entreprise ;

3- L'influence de l'auditeur légale sur la gouvernance des entreprises.

2. Pour une approche partenariale de la gouvernance de l'entreprise ;

2.3 Le concept de la gouvernance :

Sur le plan étymologique, la gouvernance découle du mot latin « *gubernator* », lui-même provenant du grec « *kubernetes* ». Il concerne la personne qui tient le gouvernail d'un navire. Son rôle est de surveiller la trajectoire du navire et le diriger. La gouvernance s'intéresse, donc, à l'action de surveillance et d'orientation. (O'GRADY, 2002)

Cet argument quant à l'ancienneté du concept est confirmé par Y. Pesqueux, 2007 qui considère la gouvernance comme une mixture de deux notions anglo-américaines : *compliance* qui signifie se conformer à la procédure et *explanation* qui signifie expliquer en produisant un argument logique et crédible.

Quant à la gouvernance de l'entreprise qui n'est qu'une forme de gouvernance parmi tant d'autres (gouvernance sociale, politique, adm), Beaucoup d'écrits (Perez R, 2009 ; Gomez P.Y, 2001), attribuent son émergence aux travaux d'Adam Smith et qui traduisent nettement la séparation entre les apporteurs de capitaux et ceux qui en avaient la charge de l'investir mais surtout de la gérer et de la fructifier. Cette pratique, nous la retrouvons dans l'histoire de la culture arabe.

L'expression la plus forte de cette pratique dans notre culture est celle qui a existé entre notre prophète Mohamed (que le salut et la paix d'Allah soient sur lui) et sa première épouse Khadija détentrice de capitaux. Le prophète Mohamed, (que le salut et la paix d'Allah soient sur lui) avait la charge de gérer et de fructifier le capital pour lequel il a été mandaté par Khadija.

Cependant, Il faut attendre les écrits de Berle & Means en 1932 pour voir émerger d'une manière claire le concept de la gouvernance d'entreprise où la question de la séparation entre la propriété du capital et le management des entreprises a été bien mise en évidence par ces deux auteurs.

En réalité, le concept de la gouvernance de l'entreprise est beaucoup plus ancien. Il est aussi ancien que le concept de l'entreprise, à partir du moment où il y a une « dissociation entre les parties prenantes, détentrices de droits sur une entreprise, et des mandataires sociaux en charge de mener les opérations de la dite entreprise » (Perez R, 2003).

Reprendre l'historique du concept de la gouvernance d'entreprise ne constitue pas notre domaine d'intérêt prioritaire dans le cadre de ce travail, ce qui nous amène à situer une définition à laquelle on adhère.

Parmi toutes les définitions présentées, celle de G.Charreaux nous semblent cohérente et s'accommode avec notre objectif.

En effet G.Charreaux définit la gouvernance d'entreprise comme étant : « l'ensemble des mécanismes qui gouvernent le comportement des dirigeants et délimitent leur latitude discrétionnaire. Il s'agit d'un éventail de normes qui visent à homogénéiser les fonctions d'utilité des dirigeants et des actionnaires » (Charreaux, 1997). Dans cette définition, on

retrouve le sens de la gouvernance selon la théorie de l'agence à travers l'action du dirigeant d'entreprise.

En effet, Selon la théorie de l'agence (Jensen M.C. & Meckling W.H, 1976), le concept de la gouvernance de l'entreprise consiste à amener le dirigeant de l'entreprise (l'agent) à agir dans l'intérêt du propriétaire (le principal). L'entreprise étant une organisation économique, elle ne peut se résumer à une relation entre dirigeants et propriétaires, une extension naturelle de cette relation est observée, elle inclue les clients, les fournisseurs, les salariés et l'environnement. On est ainsi, dans une nouvelle approche de la gouvernance d'entreprise, dite partenariale.

2.4 L'approche partenariale de la gouvernance :

L'approche dite partenariale de la gouvernance d'entreprise, consiste en la prise en compte des intérêts de toutes ses parties prenantes. Cette approche se caractérise par la résolution des conflits qui peuvent naître du fait, de l'asymétrie de l'information, et de la divergence des intérêts comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau (1) : Nature des intérêts des stakeholders.

➤ Actionnaires : Ils recherchent à maximiser les dividendes à court terme et les plus values sur les titres à long terme	
Intérêt personnel : - Dividendes élevés, - Plus value à long terme sur investissement, - Accroissement du pouvoir.	Intérêt partagé : - Notoriété, rayonnement et image de marque de l'entreprise ; - Renforcement de la position de l'entreprise sur le marché ; - Pérennité et viabilité de l'entreprise.
➤ Dirigeants : ils cherchent à maximiser leurs attributions matérielles (rémunération) et le renforcement du pouvoir.	
Intérêt personnel : - Maximiser la rémunération, - Evolution de carrière, - Réseau relationnel, - Maximum de pouvoir	Intérêt partagé : - Pérennité et viabilité de l'entreprise ; - Rentabilité et croissance ; - Rayonnement, notoriété et image de marque.
➤ Salariés : Ils cherchent à maximiser leurs revenus, une évolution de leurs carrières et la sécurité de l'emploi.	
Intérêt personnel : - Salaire attrayant, - Perspectives de carrière, - Sécurité de l'emploi	Intérêt partagé : - Bonnes conditions de travail ; - Rayonnement, notoriété et image de marque ; - Pérennité et viabilité de l'entreprise.
➤ Clients : Ils cherchent des produits de qualité aux meilleurs prix, des conditions de paiement avantageuses et le service après vente.	
Intérêt personnel : - Meilleur rapport qualité / prix,	Intérêt partagé : - Performance de l'entreprise ;

- Minimum de délai, - Continuité du service (approvisionnement), - Conditions avantageuses de paiement.	- Notoriété et image de marque.
➤ Collectivité : Elle cherche à améliorer la qualité de vie, à assurer la sécurité et la continuité de l'activité, protection de l'environnement.	
Intérêt personnel : - Responsabilité publique de l'entreprise, - Echelle de valeur de la société, - Bien être et cohésion sociale.	Intérêt partagé : - Notoriété et rayonnement de l'entreprise, - Performance de l'entreprise. - Pérennité et viabilité de l'entreprise.

Source : Inspiré de BEN REJEB W. « Gouvernance et Performance dans les Etablissements de soins en Tunisie », Mémoire pour l'obtention du D.E.A en Management, Juillet 2000

La vision partenariale élargie son champ d'analyse pour intégrer les différentes parties prenantes de l'entreprise et ne se limite pas aux seules relations : dirigeant - actionnaires et entreprise - apporteurs de capitaux.

Partant du fait que la finalité de l'entreprise est toujours la création de la richesse, elle nécessite donc l'implication de toutes ses parties prenantes. Il se trouve que ces parties prenantes de l'entreprise ont toujours des intérêts divergeant qui ne sont pas nécessairement contradictoires.

2.5 Parties prenantes et divergence d'intérêts :

Il y a une divergence naturelle et normale entre les intérêts des parties prenantes. Ces intérêts divergent, entre ceux des salariés, des dirigeants et des propriétaires actionnaires. Les uns cherchent à maximiser leur rémunération ; c'est le cas des salariés, les autres leur intéressement au résultat (dirigeants) et les actionnaires qui font de la maximisation de leur dividendes un objectif central.

La réalisation des objectifs de toutes les parties prenantes est une conséquence logique de l'efficacité de la gouvernance de l'entreprise, et de l'optimisation des conflits qui peuvent surgir en amont ou en aval du processus de décision sous influence des parties prenantes, et affectant la création de cette richesse.

La tendance dans l'entreprise est donc la recherche d'une minimisation de ces conflits qui peuvent survenir et constituer un handicap à la réalisation de ses objectifs.

Ces conflits peuvent s'étendre vers d'autres partenaires externes à l'entreprise à l'instar des clients et des fournisseurs qui peuvent influencer sur l'efficacité organisationnelle de l'entreprise. Rapprocher tous ces objectifs des parties prenantes et minimiser les conflits éventuels contribuent à la réalisation de l'objectif de l'entreprise.

2.3.1 : des parties prenantes externes :

Les parties prenantes externes sont aussi des partenaires de l'entreprise qui trouvent leur intérêt dans le résultat réalisé par cette entreprise, de fait il ne s'agit plus d'une confrontation entre parties prenantes mais d'une complémentarité avec des objectifs d'utilités différentes. L'approche partenariale nous confirme cette réalité.

Cette complémentarité fait que les actionnaires propriétaires ne sont plus les seuls à décider au niveau de l'entreprise et la nécessité d'un arbitrage objectif et légale entre les actionnaires propriétaires et toutes les autres parties prenantes devient une obligation. Le commissariat aux comptes comme mécanismes externes est l'instrument le mieux indiqué pour réaliser cet arbitrage devenant nécessaire voire vitale au vue de la complexité organisationnelle de l'entreprise.

Plus la taille de l'entreprise est grande et l'actionnariat diffus, plus le rôle de l'arbitrage effectué par cet organe devient un élément important dans l'efficacité de la gouvernance et un appui aux décisions des organes d'administration et de gestion de l'entreprise (C.A et AG).

3. Les mecanismes de gouvernance :

Dans la perspective de la théorie de l'agence, les mécanismes de gouvernance sont traditionnellement présentés comme des dispositifs qui vont permettre d'aligner les intérêts des actionnaires et des dirigeants (Moungou Mbenda, S & Niyonsaba Sebigunda, E. 2015).

La littérature retient deux grandes catégories de mécanismes de gouvernance, les mécanismes externes et les mécanismes internes. Les deux mécanismes, admis, assurent le respect de la relation contractuelle établie entre les gestionnaires et les actionnaires (Weir, Laing & McKnight, 2002). Parmi les mécanismes internes se trouve l'organe d'administration de l'entreprise dénommé le conseil d'administration qui par sa vocation (composition, fonctionnement et caractéristiques) intervient sur les aspects stratégiques de la gouvernance de l'entreprise.

Dans l'exercice de ses missions circonscrites par la loi et son règlement intérieur, il s'adosse sur d'autres mécanismes aussi importants les uns que les autres. On retrouve le droit de vote pour lequel il est mandaté par les actionnaires, les systèmes d'évaluation et de rémunération des dirigeants, les systèmes de gestion en application, la politique de communication comme système de gestion de la relation syndicale et le système de contrôle interne.

Quant aux mécanismes externes de gouvernance qui regroupent différents acteurs qui évoluent dans l'environnement externe à l'entreprise, ils contribuent à minimiser les actions opportunistes des gestionnaires.

Parmi ces mécanismes, on retrouve le marché des produits, le système légal de protection des investisseurs, le marché des prises de contrôle des sociétés, le marché des dirigeants et l'éthique et la morale. (BROUARD & DIVITO, 2008)

3.3 Mise en place des mecanismes de gouvernance :

Comme l'indique PESQUEUX, c'est en effet tout l'environnement politique et social de l'entreprise qui demande aujourd'hui des comptes.

Agir dans l'intérêt d'une ou plusieurs parties ne peut se concevoir en dehors d'un système d'informations. Or, il se trouve que la seule source d'information de référence dans une entreprise, est la comptabilité. Seulement, l'opportunisme de certains agents au sens de la théorie d'agence, les conduits à adopté un comportement opportuniste pour prévaloir leurs propres intérêts au détriment de ceux des autres.

Ce comportement les ramène à une présentation "adaptée et aménagée" de l'information comptable et financière dans le but de produire des états financiers dans la forme qui serve leur image vis-à-vis des parties prenantes et consolide leur position sur le marché des managers. La présentation adaptée de l'information a été à l'origine de grands "scandales" financiers dans certains grands groupes d'entreprises internationaux, à l'image de (ENRON, MAXWELL, PARMALAT...).

Afin de pallier à ces insuffisances dues à l'inefficacité du système de contrôle constaté, des codes de bonnes conduites définies comme : « un ensemble de recommandations pratiques ayant pour objet d'assurer un certain contrôle des comportements » (P.WIRTZ, 2019) ont été élaborés et mis en place. Il existe plusieurs codes de bonnes conduites à l'image des codes de (Cadbury¹, Greenbury², Vienot³, la loi Sarbanes-Oxley⁴....).

L'Algérie de sa part, a procédé à l'élaboration et le lancement en mars 2009 d'un code de bonne conduite, dénommé « le code algérien de gouvernance d'entreprise ». Ce code a été mis à la disposition de toutes les entreprises algériennes sans distinction de statut juridique. Ce code n'a toujours pas été adopté par le législateur Algérien.

Plusieurs mécanismes de gouvernance peuvent être actionnés pour à la fois délimiter le pouvoir et influencer les décisions prises par le porteur d'un projet (Charreaux, 1997), parmi lesquelles se présente l'audit légal et réglementaire, communément appelé commissariat aux comptes, qui selon CHARREAUX, peut être considéré comme mécanisme incitant ou obligeant le ou les individus à qui une responsabilité a été déléguée à agir conformément aux intérêts des partenaires de l'organisation (Charreaux, 1997).

Ce mécanisme externe de gouvernance exercé dans le cadre de la mission de commissariat aux comptes représente l'instrument légal le mieux indiqué pour ce rôle.

L'importance de ce mécanisme, qui assure une veille sur la régularité et sur la sincérité de l'information comptable, à travers la mission de l'audit légal, nous a amené à lui consacré la

¹ Un code britannique élaboré par le Comité Cadbury de 1992, concernant la rémunération appropriée des cadres supérieurs et les aspects financiers de la gouvernance d'entreprise « www.oxfordreference.com »

² Publié en 1995 par le comité Greenbury qui développait un certain nombre de recommandations du rapport Cadbury sur la rémunération des administrateurs « www.oxfordreference.com ».

³ Rapport Vienot 1 & 2 apparus en France en 1995 et 1999, portant sur Les principes de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées « Association Française des Entreprises Privées AFEP & Mouvement des Entreprises de France MEDEF, Octobre 2003, Le gouvernement d'entreprise des sociétés cotées ».

⁴ Rédigée par Paul Sarbanes et Michael Oxley, deux membres du Congrès des États Unis, qui a été adoptée par le législateur américain en 2002.

troisième partie de cet article, où il sera fait état de l'influence de ce mécanisme à travers le rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise.

4. L'influence De L'auditeur Legale Sur La Gouvernance De L'entreprise.

L'Algérie a connue des réformes très importantes durant les années 2000 se rapportant à la comptabilité d'entreprise. C'est dans ce sens que le Système Comptable Financier, a été adopté et inspiré du référentiel comptable international IAS-IFRS⁵.

Une restructuration de la corporation de la profession de la comptabilité a été réalisée, par la promulgation de la loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Cette restructuration est venue enrichir ce dispositif réformateur soutenue par les normes connues sous l'appellation « Normes Algériennes d'Audit » (N.A.A), et enfin dans le cadre de l'impulsion d'une dynamique de modernisation de la gestion publique, un chantier pour la réforme de la comptabilité publique par l'adaptation des normes IPSAS⁶ est engagé. Tous ces dispositifs témoignent de l'importance dévolue par l'Etat à la comptabilité et à l'information financière et comptable produite par et pour l'entreprise.

4.3 Définition du commissariat aux comptes :

Selon l'article **715 bis**⁴ du code de commerce Algérien et la loi N°10-01 de juin 2010, le commissariat aux comptes est défini comme l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.

La régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur. La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

Cet examen d'audit légal communément appelé « commissariat aux comptes » ne peut être exercé que par une personne habilitée dénommée « commissaire aux comptes »

4.4 Commissaire aux comptes, obligations et limites :

Le commissaire aux comptes est défini par la loi N°10-01 de juin 2010 comme étant : « toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »

⁵ Référentiel élaboré par l'IASB : cette dernière fut fondée en 1973 (siège à Londres) sous forme d'association privée par des organisations professionnelles comptables de 9 pays. Elle est ouverte aux autres organisations professionnelles de tous les pays. Elle s'est transformée en « IASCF » en 2001, suite à la faillite d'Enron et du cabinet d'audit Andersen, puis en « IFRS Fondation » en 2009. C'est l'IASB, « International Accounting Standards Board », le board, organe central de cette association qui publie les normes comptables internationales. Les IAS et SIC sont respectivement les normes et interprétations publiées entre 1973 et 2001, les IFRS et IFRIC sont les normes et interprétations publiées à partir de 2002.

⁶ International Public Sector Accounting Standards : normes comptables internationales du secteur public (au sens de gouvernements, collectivités locales, établissements publics et parapublics, etc.).

Le commissaire aux comptes est amené, donc, à exprimer une opinion motivée, sur la sincérité et la régularité des écritures comptables, après avoir effectué ses investigations dans les limites autorisées par la loi régissant l'intervention de cet auditeur légale. Toutefois, le commissaire aux comptes, ne peut donner une assurance totale sur la fiabilité, la sincérité et la régularité des écritures comptables, son opinion représente une assurance raisonnable (Norme internationale d'audit, ISA 200).

Dans le cadre de la législation algérienne, plusieurs raisons expliquent cette situation :

- **Obligation de moyens et non de résultats :**

Dans le cadre de l'exécution de ses missions, le commissaire aux comptes est tenu de mettre en place tous les moyens nécessaires pour y parvenir, qu'ils soient humains, matériels et financiers. Seulement ces moyens, à mettre en place, ne suffisent pas pour avoir une assurance totale. En effet, compte tenue du délai d'établissement du rapport de commissariat aux comptes (un mois et quinze jours dans le cas algérien), il est impossible de passer en revue l'ensemble des écritures comptables. Le commissaire aux comptes procède, donc, par échantillonnage. La méthode 20/80 est, la plus souvent, retenue pour déterminer l'échantillon.

- **Mandat de commissariat aux comptes :**

Depuis l'année 2010, une nouvelle modalité de désignation des commissaires aux comptes a vu le jour, Il s'agit de l'appel d'offre. A la fin du mandat du commissaire aux comptes (3ans renouvelable une fois), l'entreprise fait un appel d'offre pour choisir un commissaire aux comptes. Le choix est porté sur celui qui fait l'offre financière la plus faible. Cette situation fragilise l'exercice de l'activité du commissariat aux comptes. En effet, en choisissant le moins disant, l'entreprise prend le risque de ne pas obtenir un travail de la meilleure qualité qui soit.

En outre, l'attribution de ces marchés peut être sujette à des " tractations " qui remettent en cause l'indépendance du commissaire aux comptes. Ce dernier peut être amené à sous optimiser son travail. L'urgence de revoir les modalités de désignation de cet auditeur légale doit être soustraite aux conditions régissant les marchés publics.

Le commissariat aux comptes est une responsabilité de l'actionnaire qui doit prendre toutes les dispositions pour garantir une bonne utilisation de ses fonds et une meilleure performance de son entreprise. C'est par la qualité du travail de ce mécanisme externe de gouvernance que l'entreprise pourra être efficace et que l'Etat gardera son statut de puissance publique. Revoir les modalités de nomination de commissaire aux comptes s'annonce comme une priorité organisationnelle.

5. Conclusion

Notre article, aux moyens d'une revue de littérature tente de répondre aux questions posées par notre problématique.

Cette revue de littérature met en évidence le rôle du commissariat aux comptes - que nous avons soutenus par nos observations empiriques - dans la gouvernance de l'entreprise.

Notre constat essentiel se rapporte au rôle et à la place de l'information comptable et financière dans la prise de décision par le conseil d'administration en tant que mécanisme

interne de la gouvernance et par le commissaire aux comptes (auditeur légal) en qualité de mécanismes externes.

L'information comptable doit être produite dans l'intérêt de la performance de l'entreprise, elle doit être mobilisée pour réduire le risque non économique lors de la prise de décision ce qui rend l'encadrement des pratiques comptables (créativité comptable) une nécessité organisationnelle.

L'encadrement de ces pratiques s'exprime également par l'apport de l'audit légal, qui renforce l'assurance dans des situations de prise de décision et contribue à la réalisation des conditions internes d'encadrement de ces pratiques. L'allusion est faite au control interne. Ainsi approché le commissariat aux comptes (l'audit légal) renforce la gouvernance de l'entreprise et confirme sa qualité de mécanismes externes de gouvernance d'entreprise.

L'importance de cet acteur dans la régulation de l'information de gestion d'une manière général et comptable d'une manière particulière le met au-devant de la gouvernance d'entreprise à travers les décisions censées être prises en référence à l'information comptable et financière qui l'a validé.

Par rapport au contexte algérien, plusieurs mesures ont été prises par le gouvernement durant les années 2000 dans le but de renforcer la qualité de l'information et par conséquent la qualité de la gouvernance d'entreprise.

Ces mesures s'expriment, a travers des reformes qui se résument par l'adoption du système comptable financier (le SCF) inspiré des normes IAS-IFRS, la restructuration de la corporation des professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et la mise en place des normes algérienne d'audit (NAA)

Cependant, la mission du commissaire aux comptes en tant que mécanismes externes de gouvernance gagnera en efficacité si certains facteurs se rapportant au mode de leur désignation et à leur rapport aux propriétaires seront revus, à l'instar des délais impartis pour la production des diligences et leur communication aux actionnaires. Ce constat est souligné car il fragilise le travail du commissaire aux comptes surtout face aux entreprises de taille importante.

References :

- BEN REJEB W., « Gouvernance et Performance dans les Etablissements de soins en Tunisie », Mémoire pour l'obtention du D.E.A en Management, Juillet 2000.
- Berle A.A & Means G.C. (1932), *the Modern Corporation and private property*. 2ème edition. McMillan.
- Charreaux G. (1997). Vers une théorie du gouvernement des entreprises. Economica. Paris.
- Charreaux, G. (1997). Le gouvernement des entreprises : Corporate governance, théories et faits. Economica. Paris.
- Code de commerce Algérien.

- David FELDMAN, fondateur et dirigeant de DFC Partners (Cabinet de conseil en accompagnement de la transformation digitale et IT de grandes entreprises françaises). (27 mars 2018) <https://www.lesechos.fr/idees-debats/cercle/lentreprise-est-trop-souvent-une-zone-de-conflits-131796>.
- François BROUARD & Jackie DI VITO. (2008). Identification des mécanismes de gouvernance applicables aux pme. 9e Congrès international francophone en entrepreneuriat et PME Louvain-la-Neuve, Belgique, 28-31.
- Gomez P.Y. (2001), la république des actionnaires. Le gouvernement des entreprises entre démocratie et démagogie. syros. Paris.
- Jensen M.C. & Meckling W.H. (1976) Theory of the firm, Managerial Behavior, Agency Costs & Ownership Structure. *Strategic Management Journal*, 3(4), 305-360.
- John O'GRADY. (13 Aout 2002), Recent Corporate Failures - Key Lessons from the Private Sector. Conférence sur la gouvernance d'entreprise dans le secteur public, Canberra.
- Journal Officiel de la République Algérienne (J.O.R.A) N°07, 02 février 2011.
- Journal Officiel de la République Algérienne (J.O.R.A)N°42, 11 juillet 2010.
- MOULAI .A. (2021). Processus de décision et entreprise publique. *Revue Algérienne d'Economie et gestion*,15(01), 1058-1082
- Mounbou Mbenda, S. & Niyonsaba Sebigunda, E. (2015). Efficacité des mécanismes de gouvernance des PME : une évaluation empirique en contexte camerounais. *Revue internationale P.M.E.* 28(1), 57–85.
- P.WIRTZ (2019) Les meilleures pratiques de gouvernement d'entreprise. la découverte. France.
- Perez Roland. (2009), la gouvernance de l'entreprise. la découverte. France.
- Pesqueux Y. (2007), gouvernance et privatisation. Edition PUF (presses universitaires de France). France.
- Weir Laing & Phillip J. Mcknight. (2002). Internal and External Governance Mechanisms: Their Impact on the Performance of Large UK Public Companies, *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5&6), p.579-611.