

Université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou



Faculté des Sciences économiques, Commerciales et des
Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion
Filière des Sciences Financières et Comptabilité

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master
Spécialité : Audit & Contrôle de Gestion

Intitulé du mémoire :

**L'audit légal : les enjeux de l'éthique et de la
déontologie du travail**

Réalisé par :

CHERROUAK Fatima et BOUGUERA Fatiha

Dirigé par : Dr SMADI Amina

Membres du Jury

Président : Rachedi Akila, MCA, UMMTO

Examineur : Amiar Hacene, MAA, UMMTO

Promoteur : SMADI Amina, MCB, UMMTO

Promotion 2019-2020

Sommaire

Introduction générale	01
------------------------------------	-----------

Chapitre 1 : Généralité sur l’audit légal

Introduction du chapitre 1	04
Section 1 : Cadre conceptuel de l’audit.....	05
Section 2 : L’audit légal.	11
Section 3 : Les obligations liées au comportement professionnel du commissaire aux comptes.	27
Conclusion du chapitre 1.....	35

Chapitre 2 : Fondement du système éthique

Introduction du chapitre 2	36
Section 1 : La notion d’éthique, déontologie et morale.	37
Section2 : L’impact du référentiel.....	64
Section 3 : Prise de décisions et dilemmes éthique.....	73
Conclusion du chapitre 2.....	78

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

Introduction du chapitre 3	79
Section1 : Démarche méthodologique et caractéristiques de l’enquête.....	80
Section 2 : Présentation du cabinet de commissariat aux comptes	81
Section 3 : La pratique de l’audit légale : illustration par des cas d’étude	83
Conclusion du chapitre 3.....	95
Conclusion générale	96

Dédicace

- A mes chers parents.*
- A ma famille.*
- A notre chef de spécialité.*
- A notre promotrice.*
- A tous mes amis (es).*
- A tous ceux etcelles qui me sont chers*

Bouguera Fatiha
Cherrouak Fatima

Remerciements

Je remercie l'ensemble des personnes ayant contribué à l'aboutissement de ce mémoire, merci à tous. Mes remerciements vont également à l'adresse des membres de jury qui ont accepté d'évaluer ce modeste travail.

Introduction générale

Dans le monde des affaires, les actionnaires cherchent toujours à maximiser leur retour sur fonds propres tout en protégeant leur patrimoine personnel contre des détournements de fonds. Pour protéger leur entreprise et leurs intérêts, les actionnaires font appel aux commissaires aux comptes. Ces derniers sont tenus d'exercer leur métier en toute indépendance vis-à-vis de l'entreprise.

Après le scandale financier d'Enron, les donateurs et le pays ont perdu confiance dans les auditeurs légaux, cela soulève des questions sur l'indépendance et la compétence morale des auditeurs mondiaux¹. A cet effet, la révision des lois et des codes éthiques est devenue une nécessité afin d'éviter la reproduction des scandales financiers.

Le développement des sociétés commerciales et des marchés financiers a entraîné un essor des activités économiques exercées par ces sociétés et leurs partenaires. Cette tendance a eu un impact sur le système d'information comptable de plus en plus complexe, raison pour laquelle une nouvelle fonction externe a été créée appelée commissariat aux comptes.

Le commissaire aux comptes est un professionnel compétant qui utilise un ensemble de techniques d'informations et d'évaluations afin de pouvoir porter un jugement positif et indépendant. Cela se fait à travers des normes exigées en matière d'évaluation, d'appréciation, de fiabilité et d'efficacité des procédures de gestion de la dite entreprise.

En effet, le commissaire aux comptes a pour objectifs, d'une part, la certification des comptes de l'entreprise reflétant sa situation financière, et d'autre part, la surveillance de la pérennité de celle-ci.

La qualité de l'audit dépend de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur. En effet, l'auditeur doit disposer d'une certaine expérience, de connaissances, d'une formation et/ou qualification lui permettant de mener un travail de qualité. D'ailleurs, l'éthique se trouve au cœur du jugement professionnel de l'auditeur. L'éthique est l'un des facteurs qui détermine l'indépendance de l'auditeur.

L'exécution des tâches d'audit légal nécessite un processus rationnel, du début de la planification à la fin de la rédaction du rapport par l'auditeur.

¹ Louis-Michel Bédard et Marie- Claude Perron Site <https://www.etudier.com> consulté le 12/8/2021.

Le mot éthique est entré récemment dans le monde des managers², des gestionnaires et des auditeurs. Cependant, son utilisation n'est pas considérée comme une obligation pour toutes ces personnes. Afin de respecter l'éthique et la morale, certaines considèrent le terme éthique comme l'objet d'une affirmation normative³. De cette déclaration, il est question de montrer qu'une entreprise respecte l'éthique. Ceci est en ligne avec l'objectif de développer une image de marque et donc d'attirer de nouveaux marchés pour augmenter la rentabilité financière. Dans ce cas, nous pouvons dire que l'éthique n'est qu'un outil d'amélioration des résultats des entreprises⁴.

Le commissaire aux comptes doit exprimer son opinion sur la véracité des comptes de la société contrôlée, ce qui lui permet, tout au long de sa mission, de faire face à des conflits d'intérêts qui mettent à l'épreuve sa moralité et son indépendance.

L'intégration de l'éthique, dans le programme de formation des auditeurs, vise à influencer le raisonnement éthique de l'auditeur et à former les étudiants à identifier les problèmes éthiques et à améliorer leur capacité à exposer.

Afin de mieux faire face à ces situations, notre question principale, à laquelle nous tentons de répondre, consiste à voir si ***les auditeurs légaux prennent-ils en compte les contraintes éthiques et déontologiques lors de la réalisation d'une mission d'audit ?***

Afin de mieux cerner cette problématique, nous tenons à poser d'autres sous questions à savoir :

- Quels sont les principes professionnels des auditeurs légaux ?
- Quel est le principe de la morale éthique dans les affaires et plus exactement en audit ?
- Les auditeurs algériens ont-ils une compétence éthique leur permettant de fournir un travail de qualité ? Et ce qu'ils sont influencés par leur avis personnel ?
- Quelles sont les mesures à mettre en œuvre pour fournir un travail d'audit fiable et indépendant ?

²Charpateau-Olivier site <https://tel.archives-ouvertes.fr>. Consulté le 01/08/2021 à 11:00h.

³ Emmanuel, Kant Site <https://www.ethique.gouv.qc.ca/fr/ethique/quelques-notions-d-ethique/l-ethique-normative/> consulté le 14/8/2012 à 14 :00h.

Introduction Générale

Afin de répondre à cette problématique, il est nécessaire de subdiviser notre travail en trois chapitres. Les deux premiers chapitres se présentent comme une revue de littérature qui consiste à collecter toutes les informations nécessaires au cadre conceptuel et théorique combinant la fonction du commissariat aux comptes et l'éthique comme valeur incontournable pour la probité de l'auditeur. En suite, le troisième chapitre, empirique, vise à présenter et à analyser les informations caractéristiques que nous avons collectées sur l'éthique et la déontologie des auditeurs légaux algériens.

Cette enquête a été faite sur la base d'un questionnaire élaboré et adressé aux commissaires aux comptes de la wilaya de Tizi-Ouzou. Notre enquête s'est déroulée auprès de trois cabinets de commissariat aux comptes. L'analyse des résultats issus des données de l'enquête permet d'apporter des éléments de réponses à notre problématique.

⁴ Clément Site <https://www.guest.suite.com/blog/e-reputation.definition.fonctionnement>. Consulté le 20/11/2021.

Introduction

Les organismes économiques ont toujours produit des informations financières, et leurs responsables ont toujours rendu les comptes de leur gestion. Le besoin de vérifier ces informations et d'apprécier la gestion des dirigeants s'est fait sentir très tôt, impliquant une vérification des comptes et jugement sur la performance des dirigeants.

Le premier chapitre vise à étudier les généralités sur l'audit légal. Dans une première section, nous tenterons d'expliquer le cadre conceptuel de l'audit à travers les aspects suivants : l'histoire, la définition et les types d'audit. Puis dans une seconde section, nous consacrerons une attention particulière à l'audit légal en étudiant sa définition, ses objectifs et ses risques ainsi que le rôle, la définition, la mission, les méthodes et les responsabilités du commissaire aux comptes. Enfin, dans la troisième section, nous aborderons les obligations liées à la déontologie des auditeurs.

Section 01 : Cadre conceptuel de l'audit

Avant de commencer le travail de recherche sur l'éthique et la déontologie des auditeurs légaux, il est nécessaire de définir et d'exposer d'une part le contexte du travail à savoir le principe de l'audit et d'autre part la responsabilité de l'agent qui exerce l'audit appelé un auditeur, cette partie permettra de mieux comprendre l'ampleur de la problématique à laquelle on s'intéresse dans notre mémoire.

1-Historique de l'audit

L'audit est né en France sous l'appellation de vérification comptable⁵. La publication de l'ouvrage doctrine par l'ordre des experts comptables en 1965 a fait ressortir le mot audit dans le domaine de vérification comptable ; ce mot d'origine latine par la suite a fait son apparition chez les Anglo-Saxons avant qu'il soit mondialement connu. En effet pour avoir une assurance raisonnable sur la sincérité et la fiabilité des opérations comptables, et donc éviter d'induire en erreur les investisseurs en leur fournissant une image qui ne soit pas fidèle à l'entreprise, l'audit devient indispensable pour les entreprises qui respectent certains critères donnés par la loi sur les sociétés (OBERT et MAIRESSE, 2010). Quant à l'audit comptable et financier, il a connu plusieurs évolutions au niveau mondial. Cette évolution s'explique par plusieurs facteurs « l'internationalisation et l'accroissement de la taille des entreprises », « la vague de nombreux scandales financiers », « Crise de confiance des investisseurs », « renforcement du rôle interventionniste des autorités réglementaires et légales » et enfin « l'apparition de nouveaux types d'audit » (ALBOUAINI e CARASSUS, 2009). Ces changements ont néanmoins été accompagnés par un renouvellement de notion de compétence en audit (BERTIN, 2002). Tous ces changements ont eu comme résultat la révision des lois concernant l'audit et la publication de nouveau code déontologique par les organismes suivants : l'International Federation of Accountants (IFAC) ; cet organe a été créé par la Grande Bretagne en 1976. Ensuite, un organe de révision et d'analyse des pratiques d'audit sur l'échelle mondiale a vu le jour, International Auditing and Assurance Standard Board⁶.

⁵Obert, R & Mairesse, M. « DSCG4 3 Audit et comptabilité, manuel et application » 2eme Edition DUNOD, 2010, P400.

⁶ibid., p400.

2-Définition de l'audit

Plusieurs définitions ont été données au terme d'audit, parmi lesquelles nous pouvons citer :

- « *Un audit peut se définir comme l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel* »⁷.
- « *Un audit consiste en l'examen des comptes d'une entreprise arrêtés à une date donnée, en vue de formuler une opinion sur leur régularité, leur sincérité et leur reflet fidèle de la situation financière et patrimoniale de la société* »⁸.
- « *L'audit peut être défini comme un examen professionnel d'information et de processus en vue d'exprimer une opinion responsable et indépendante, par référence à des critères de qualités et/ou de normes* »⁹.

A travers ces définitions, nous comprenons que l'audit est un contrôle destiné à s'assurer de l'authenticité et de la régularité des états de synthèse de l'entreprise, et à juger de la situation de l'entreprise selon le référentiel défini. Ainsi, l'audit, outre l'examen de la situation de l'entreprise, est également un élément de création de valeur.

3- Objectifs de l'audit

L'objectif majeur de l'audit des entreprises est non pas la seule protection des actionnaires, mais aussi la protection des intérêts des fournisseurs, des clients, des salariés, des institutions financières liées à l'entreprise sans oublier l'État (OBERT et MAIRESSE, 2010). Donc toute entreprise doit s'assurer de la sincérité et de la fiabilité des informations communiquées dans les états de synthèses par les dirigeants, cela permettra de réduire l'asymétrie de l'information entre les dirigeants et les parties prenantes. « *Les intérêts des dirigeants diffèrent largement de ceux des actionnaires* »(Berle et Means, 1932) d'où la nécessité de la séparation entre la gestion et le contrôle de la bonne gestion et de la fiabilité de l'entreprise.

C'est dans l'esprit de contrôle que l'audit doit avoir accès aux états de synthèses de l'entreprise et à toutes les informations qu'il jugera nécessaire pour mener à bien sa mission.

⁷Grand, B & Verdalle, B « audit comptable et financier », Ed. Economica, Paris 1999, p9.

⁸Sillero, A « Audit et révision légal », Ed ESKA, 2000, p12.

⁹ Causse, G;Ebonodo wamondzila.E, « l'audit de l'audit : un état des lieux des pratique françaises, africaines et canadienne »May , Strasbourg France .2009,p,3.

A l'issue de l'audit le commissaire aux comptes doit déposer les états de synthèses financiers et son rapport au tribunal du commerce pour que les parties prenantes puissent facilement y avoir accès¹⁰.

4-Les avantages d'audit

- « Clarifier la relation performance/coût/échéancier ;
- Évaluer la performance de l'équipe de projet;
- Baisser le coût ;
- Informer les clients de l'état d'avancement du projet et des perspectives du projet.
- Confirmer la faisabilité et l'engagement du projet »¹¹.

5. Typologie d'audit

L'audit peut être appliqué à tous les secteurs économiques. Le type d'audit effectué dépend de la nature et de l'étendue de l'audit, ainsi que de la source de l'auditeur. Ainsi il existe plusieurs types d'audit que nous examinons dans ce point.

5.1. Typologie selon l'intervenant

Selon les intervenants de l'audit on distingue deux types essentiels à savoir :

5.1.1 Audit interne

Selon l'IFACI (institut français des auditeurs et contrôleurs internes) : *« 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 contribuer à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »*¹².

¹⁰Obert, R & Mairesse, M : Op.cit, p 400.

¹¹Nabil En-nouhi « Audit »,2015.Site <https://fr.Scribd.com> consulté le 10/10/2021 09 :00h.

¹²Birtine, E « Audit interne », Ed d'organisation Eyrolles, 2007, p, 20.

Cette définition englobe l'ensemble des points relatifs à l'audit interne, et se compose d'un ensemble des termes techniques dont chacun nécessite une explication.

L'activité de l'auditeur est une activité indépendante, ce qui signifie que l'auditeur doit être un agent honnête et objectif. Cette activité indépendante est conçue pour fournir une assurance raisonnable du contrôle du service administratif sur ses opérations.

Par conséquent, les activités d'audit devraient fournir aux entreprises des suggestions sur la façon de les améliorer. Tout cela dans le but de créer de la valeur ajoutée pour l'entreprise. Cette activité est exercée par un auditeur qui doit avoir un ensemble de caractéristiques :

-Promouvoir l'éthique.

-Assurer une gestion efficace de la performance et de la responsabilisation.

-Bon échange d'informations sur les risques.

-Fournir des informations fiables au conseil d'administration, aux auditeurs internes et externes et à la direction¹³.

5.1.2. Audit externe

L'audit externe est une fonction indépendante de la société. Il a pour mission de prouver l'exactitude des comptes, des résultats et des états financiers. Ainsi l'audit externe se définit comme étant « un examen indépendant et formel de la situation financière d'une entreprise ainsi que de la nature et des résultats de ses activités¹⁴ ».

5.1.3. La différence entre l'audit interne et l'audit externe

L'audit interne doit évaluer l'efficacité de l'organisation et formuler des recommandations d'amélioration, contrairement aux audits externes qui expriment généralement des avis sur la fiabilité et la sincérité des comptes

¹³Jacques, R & Sophie, N « Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration », Eyrolles 2011, p249.

¹⁴Renad, J « théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} édition Eyrolles p79-p80.

Tableau n°01 : Différence entre l'audit interne et l'audit externe

Audit interne	Audit externe
L'auditeur interne est un salarié de l'entreprise dans laquelle il exerce ces talents.	L'auditeur externe dénommé commissaire aux comptes intervient dans le cadre d'audit légal.
Indépendant des domaines audités	Juridiquement indépendant de la société
Orienté vers les procédures ainsi que la pertinence des tableaux de bord	Contient tout ce qui concourt à l'élaboration des états financiers et détermination des résultats
L'auditeur interne mandaté par la DG de l'entreprise et peut être amené à auditer n'importe quel sujet.	L'auditeur externe est désigné par le conseil d'administration, il est appelé à certifier les comptes et émettre une opinion sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de la société.

Source : à partir de nos lectures

Le tableau précédent illustre la différence entre l'audit interne et l'audit externe, les fonctions des deux étant en fait complémentaires. L'auditeur apporte l'entreprise et sa culture méthodes et connaissances générales, et le consultant apporte une richesse de connaissances d'un département spécifique. Qu'il s'agisse d'un auditeur interne ou d'un auditeur externe, la méthode d'audit financier est universelle.

5.2. Typologie selon l'objectif de la mission

Avec la spécificité des entreprises et la diversification de ses tâches, la mission d'audit s'est élargi afin d'assurer la sécurité de l'information financière, de ce fait on distingue :

5.2.1. Audit comptable et financier

Les missions d'audit comptable et financier sont spécifiques, dont le but est généralement de s'assurer que les documents financiers reflètent fidèlement les conditions économiques et les activités de l'entreprise étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise¹⁵.

5.2.2. Audit opérationnel

L'audit opérationnel est l'intervention dans l'entreprise sous forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, il existe plusieurs définitions de l'audit opérationnel. Nous retenons celle de Jean Charles Becour et H. Bouquin qui considèrent l'audit opérationnel comme *« une activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes qui lui permettent d'examiner en toute objectivité toutes les actions dans un processus sans privilégier leur conséquence sur la tenue des comptes »* donc l'objectif de l'audit opérationnel est de :

-Déterminer la possibilité d'améliorer la fonction et l'utilisation des ressources sur la base du diagnostic préliminaire avec le plus large consensus.

-Créer une force motrice de progrès au sein de l'entreprise en s'appuyant sur l'axe amélioré adopté¹⁶.

5.2.3. Audit de gestion

L'objectif des audits de gestion est soit de fournir des preuves de fraude, de corruption ou de gaspillage, soit de porter des jugements critiques sur les transactions de gestion ou la performance individuelle ou d'un groupe de personnes¹⁷.

5.2.4. Audit contractuel

Les audits contractuels sont généralement effectués par la même société de commissaires aux comptes. Ils constituent des tâches exécutées à la demande du client et non soumises aux restrictions légales applicables. Dans un objet qui n'est pas la certification

¹⁵Grand, B & Verdalle, B « audit comptable et financier », Ed paris, 1999, p13.

¹⁶Laurent, P & Tcherkowsky, P « pratique de l'audit opérationnel », Ed d'organisation, 1992, p33.

des comptes mais des objets d'ordre interne telle est l'optimisation de l'organisation et l'optimisation de la croissance, ce type d'audit est plus large il intervient non seulement dans le domaine comptable et financier, mais dans tout type de domaine selon le besoin de l'entreprise¹⁸.

5.3 Typologie selon le domaine d'investigation

Pendant longtemps, l'audit s'est progressivement étendu à d'autres fonctions pour les activités comptables. Ainsi, la particularité de l'entreprise peut conduire à sa spécialisation afin de fournir des services complets dans des domaines qui se sont avérés nécessaires au fur et à mesure que de nouvelles méthodes de traitement de l'information ou des activités spécifiques se développent et se généralisent.

Aussi, l'audit peut être conduit par une personne issue d'une profession organisée (expert-comptable, commissaire aux comptes, auditeur interne), mais il peut être également conduit par des personnes venant d'horizons différents (informaticiens, avocats, ingénieurs, fonctionnaires, etc.). Ainsi, on parle aujourd'hui d'audit social, audit fiscal, audit juridique et d'audit marketing¹⁹.

¹⁷Jean Joel Yahaud Site http://www.academia.edu/28387017/audit_et_Contr%C3%B4le_de_de_gestion. consulté le 20/10/2021. 12.00H.

¹⁸Sillero,A : Op .cit, p 13-p14.

¹⁹Boumedienne Mohamed, R « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise, thèse de doctorat » 2013-2014, p 27-28.

Section2 : L'audit légal

Les missions d'audit légal consistent à fournir des informations fiables et pertinentes sur les états financiers de l'entreprise. A ce stade, il est important de préciser ou de définir l'audit légal, ses objectifs et ses risques, il faut donc introduire les différentes missions et responsabilités des auditeurs.

1. Définition et objectif de l'audit légal

Il est important de définir et de connaître l'objectif de l'audit légal et ce afin de bien cerner l'objet d'étude de notre mémoire.

1.1. Définition de l'audit légal

L'audit légal est le contrôle obligatoire des comptes annuels par un personnel indépendant, fournissant une consultation externe et une vérification indépendante, et renforçant la crédibilité des informations de l'entreprise. Les réformes économiques de l'Algérie ont commencé avec l'utilisation des entreprises comme agents économiques avec le privilège d'accumuler des richesses, donnant ainsi à l'information financière une importance qui faisait défaut dans le passé. D'où, l'application du contrôle légal comme garantie nécessaire de l'authenticité de ces informations²⁰.

L'audit légal des comptes revient à émettre une opinion confirmant que les comptes fournissent une image fidèle de la situation économique d'une entreprise et des résultats de l'exercice écoulé. Cette mission de vérification est menée par un commissaire aux comptes.

1.2. Objectif de l'audit légal

Les objectifs de l'audit légal sont clairement énoncés successivement dans les extraits suivants des documents des normes d'audit de l'Ordre des Experts Comptables et par celles de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes²¹.

- Selon l'ordre des experts comptables : « *L'objectif de l'audit des comptes est de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une opinion en indiquant si les comptes*

²⁰Boumedienne Mohamed, R : Op.cit, p 30.

se présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'entité et les résultats de ses opérations (ou sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle) conformément au référentiel comptable identifié ».

- Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes : « Une mission d'audit des comptes annuels, consolidés ou intermédiaires a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion, en exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L. 823-9 du Code de commerce en termes de certification de régularité, sincérité et image fidèle ».

Par conséquent, l'objectif de l'audit légal est de certifier les comptes annuels ; c'est-à-dire reconnaître leur régularité et de leur sincérité pour fournir l'état réel des opérations de l'année précédente et la situation financière de fin d'année.

-Régularité : c'est le respect des règles et principes définis dans le Référentiel Comptable

-Sincérité : ou l'authenticité des faits générés dans l'information est l'objectivité et la bonne volonté dans l'application des règles et procédures.

-Image fidèle : les faits reflétés dans les données financières doivent refléter les conditions économiques et financières de l'exercice en cours et les résultats réels des opérations de la société²².

2. Les risques liés à l'audit légal

Les tâches exigées par l'auditeur peuvent être de nature différente, ce qui signifie différents degrés d'assurance ; le produit final de travail d'audit est généralement composé de documents concis et normalisés. Par conséquent, l'auditeur doit comprendre les connaissances et l'entreprise doit procéder à un examen préliminaire. Analyse du risque de transfert.

La norme ISA 200, définit le risque d'audit comme « *lorsque les états financiers contiennent des anomalies significatives, le risque que les auditeurs exprime des opinions*

²¹ Obert, R & Mairesse.M :Op.cit, p 403.

²²Zaafrane ,M « l'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA » cas des commissaires aux comptes algériens , revue finance et marchés, p105 -106 .

inappropriées ; le risque d'audit est fonction du risque d'anomalies significatives et du risque non détecté »²³.

Le risque d'audit désigne le risque que les opinions de l'auditeur soient différentes de celles qu'il a exprimées lorsqu'il a identifié toutes les anomalies majeures dans les comptes. Le risque d'audit a deux composantes

- Le risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- Le risque de non détection de ces anomalies par l'auditeur ;

2.1. Risque d'anomalies significatives

Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est spécifique à l'entité, il existe indépendamment du contrôle des comptes. Il peut être facilement décomposé en :

- Le risque inhérent
- Le risque lié au contrôle

2.1.1. Le risque inhérent

Correspond à la possibilité d'une anomalie majeure dans les comptes sans tenir compte d'un quelconque contrôle interne. Il peut être facilement décomposé comme suit :

- Risque lié à l'activité ;
- Risque lié à la structure du capital ;
- Risque lié à la structure financière ;
- Risque lié à l'organisation ;
- Risque lié à l'importance de certain poste du bilan ;
- Risque lié à certains actifs ou catégories d'opérations²⁴.

Afin d'évaluer ce risque, l'auditeur évaluera divers facteurs, tels que :

- L'intégrité, le niveau d'expérience, les changements de l'équipe de direction.

²³ISA 200, 2009, P5.

²⁴Obert, R & Mairesse, M : Op.cit P443.

- La nature des activités de l'entité.
- L'existence d'opérations comptables inhabituelles ou complexes.
- La vulnérabilité des actifs aux pertes et aux détournements²⁵.

2.1.2. Le risque lié au contrôle

Le risque de contrôle fait référence au risque que le contrôle interne de l'entité ne puisse prévenir ou découvrir des anomalies majeures et ne puisse être corrigé à temps²⁶.

Une bonne compréhension du contrôle interne de l'entreprise permet aux auditeurs de :

- identifier les types d'erreurs rendues possibles par les lacunes du système ;
- mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

2.2. Le risque de non-détection

Le risque de non-détection correspond au risque que l'auditeur ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. Ce risque est lié à l'importance du programme de contrôle des comptes et des comptes annuels mis en place par l'auditeur²⁷.

Relation entre les composantes du risque d'audit

La démarche totale d'audit peut se mesurer par l'équation suivante (OBERT.R ; MAIRESSE.M2e édition, p 444) :

$\text{Risque d'audit} = \text{Risque inhérent} \times \text{Risque lié au contrôle} \times \text{Risque de non Détection}$

Le tableau n°02 suivant établi par l'IAASB (international accounting standards board) permet d'estimer le risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle.

Tableau N°02: Estimer le risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle

²⁵Gerard, L & Jean-pierre, E « Audit et commissariat aux comptes », Gualino Editeur, EJA-Paris-2007, p98.

²⁶Gerard, L & Jean-pierre, E : Op.cit , p9.

²⁷ Friedrich, M & Langlois, G : Le meilleur du DSCG 4 « Comptabilité et Audit », 4eme édition. p148.

		Évaluation du risque lié au contrôle		
		Élevé	Moyen	faible
Évaluation du risque inhérent par l'auditeur	Élevé	Minimum	Faible	Moyen
	Moyen	Faible	Moyen	Élevé
	Faible	Moyen	Élevé	Maximum

Risque de non- détection acceptable

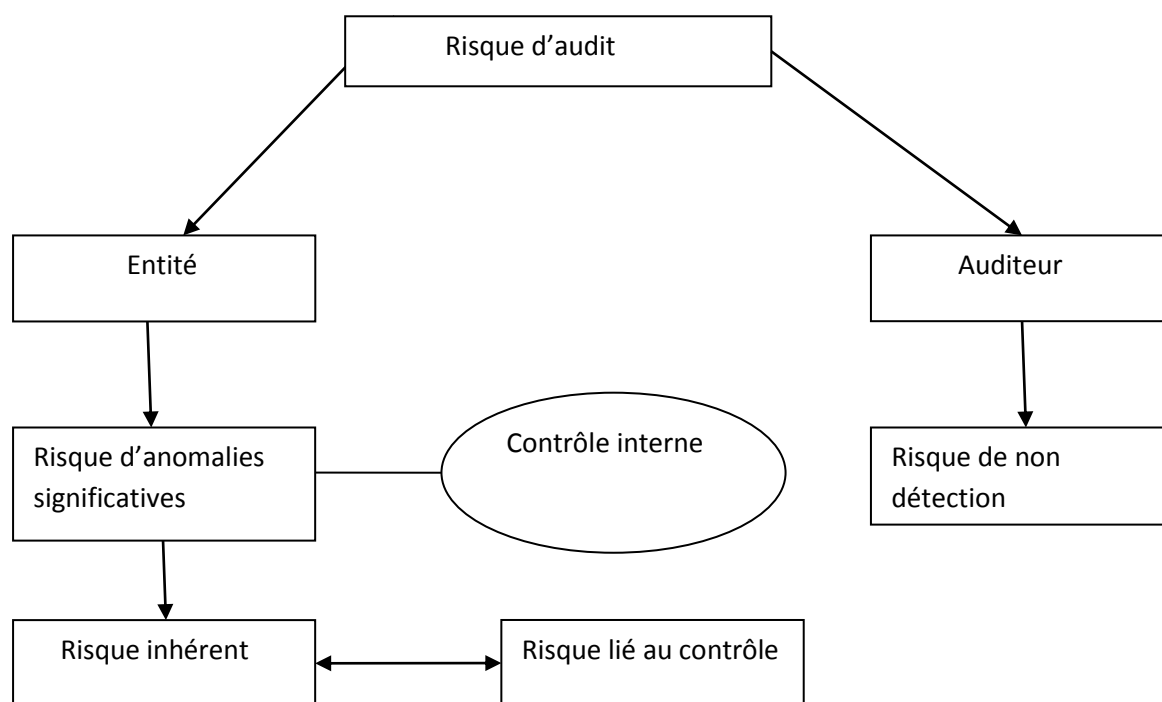
Source : Micheline Friedrich, Georges Langlois, « Le meilleur du DSCG 4 : Comptabilité et audit », 4e édition, P149.

Ce tableau permet d'estimer une relation inversement proportionnelle entre le risque inhérent et le risque lié au contrôle et celui du risque de non détection fixé par l'auditeur.

Grace à ce tableau, il est possible d'estimer la relation inverse entre les risques inhérents, les risques liés au contrôle et les risques non détection fixés par les auditeurs. Le faible risque acceptable non détection signifie que la tolérance des procédures de contrôle doit être réduite ; l'auditeur doit opérer conformément à des procédures de travail spécifiques qui ont été améliorées par rapport aux procédures de travail standard.

Figure n01 : lien entre les risques d'audit

Cette figure représente le lien entre les différents risques d'audit :



Source : Robert obert. M. Mairesse, « comptabilité et audit » 2ème édition DOUNOD, p442).

D'après cette figure les risques d'audit sont divisés en deux. D'un coté, il y a le risque d'audit liée à l'entité qui est considéré comme une anomalie significative, ce risque est inhérent aux contrôles ; et d'un autre coté, le risque d'audit liée a l'auditeur lui-même qui est le risque de non détection.

3. Lecommissaire aux comptes

Les commissaires aux comptes exercent des missions d'intérêt général dans les conditions prévues par la loi.la profession de commissaire aux comptes est régie par de nombreuses règles déontologiques. Ces règles sont fixées par les dispositions du code qui définissent les règles professionnelles régies par la loi lorsque les commissaires aux comptes exercent leur mission.ses règles s'appliquent à tout commissaire aux comptes, quelles que soient ses méthodes de travail. Le commissaire aux comptes doit être particulièrement indépendant et respecter le secret professionnel. Ils engagent leur responsabilité civile, pénale et professionnelle²⁸.

²⁸Obert, R & Miaresse, M : Op.cit, p566.

3.1. Définition du commissaire aux comptes

Définition 1 : « Ceux qui remplissent la mission statutaire doivent justifier de la régularité et de la sincérité des comptes annuels, reflétant fidèlement l'activité de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et patrimoniale de la société. Exercice fiscal »²⁹.

Définition 2 : « Dans le cadre de la mission légale, les professionnels sont chargés de certifier que les comptes des établissements (entreprises, groupements, associations d'entraide, associations, groupements sportifs...) sont formels et sincères, et qu'ils reflètent les résultats, la loyauté financière et les atouts. L'opinion du commissaire aux comptes est exprimée dans le rapport annuel soumis à l'assemblée générale des actionnaires, sous forme d'attestation avec ou sans réserves, ou de refus de certifier les comptes »³⁰.

Définition 3 : « Le commissaire aux comptes certifie que les comptes annuels sont formels et sincères, et reflètent fidèlement les résultats d'exploitation de l'exercice précédent et la situation financière et patrimoniale de la société à la fin de l'exercice. Toute intervention dans la gestion permettra de vérifier la valeur et les documents comptables de l'entreprise, et de vérifier que sa comptabilité est conforme aux règles comptables en vigueur. Ils vérifient également la véracité et la concordance des informations fournies dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du comité de direction (selon le cas) avec les comptes annuels, y compris les documents préparés à l'intention des actionnaires, notamment la situation financière et les comptes annuels »³¹.

Définition 4 : Selon l'article 27 de la loi 91-08 « *Est commissaire aux compte, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organismes prévus à l'article 1er ci-dessus en vertu dispositions de la législation en vigueur* »³².

²⁹ Burlaud ,A. J-Y Eglem,P.Mykita,: « Dictionnaire de gestion »,éd Foucher, Paris 1995.

³⁰Silem,A ,Alai-Ch.Martinet,« Lexique de Gestion » ;éd Dalloz 2000.

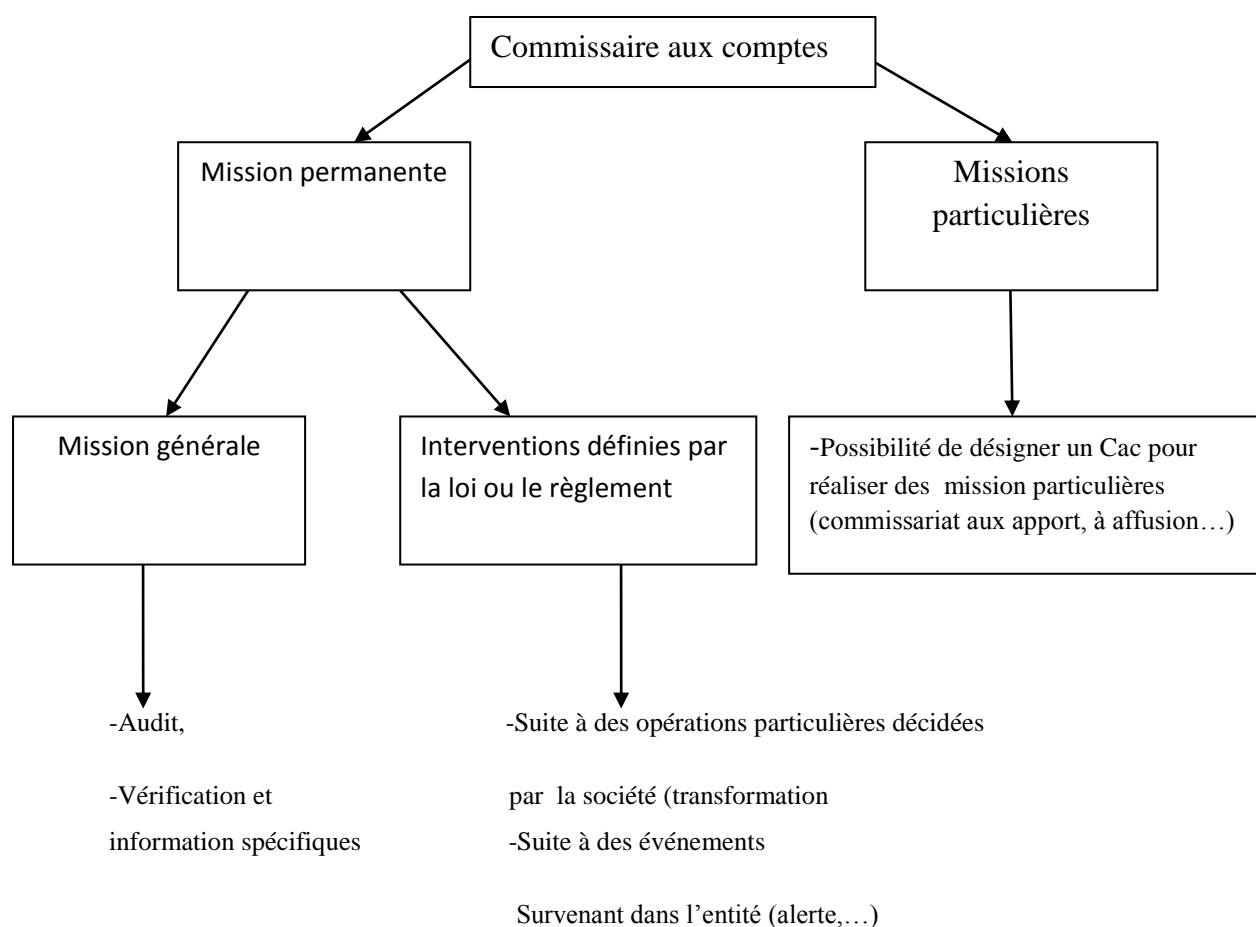
³¹ L'article 228 de la loi sur les sociétés commerciales (Droit français).

³² Journal officiel de la république algérienne n°20.

3.2 Missions du commissaire aux comptes

Deux missions essentielles sont assignées aux commissaires aux comptes, l'une principale (permanente) et l'autre particulière (spéciale). Le schéma général suivant permet de présenter les missions du commissaire aux comptes :

Figure n°2 : mission des commissaires aux comptes



Source :Gerardlejeune ; Jean-Pierre .Emmerich. Audit et commissariat aux comptes. Gualino Editeur, Eja-Paris-2007, p33).

3.2.1 Mission permanente

L'article 25 de la loi 10.01 de 29 juin 2010 stipule que« *la mission du commissaire aux comptes aboutit à l'établissement : d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou*

éventuellement au refus de certification dûment motivé, éventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés... »³³.

Ainsi les missions permanentes du commissaire aux comptes sont ;

- Une mission générale.
- Intervention définies par la loi ou le règlement.

Mission général

La mission générale du commissaire aux comptes comporte ;

-Une mission d'audit conduisant à la certification.

-Des missions de vérifications spécifiques définies par la loi.

La mission d'audit correspond à la certification des comptes annuels et des comptes consolidés.

La vérification et information spécifiques portent sur le respect de certaines légales qui sont :

- Document et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises.
- Tableau d'activités et de résultat et rapport semestriel.
- Convention réglementaires.
- Actions détenues par les administrateurs.
- Égalité entre les actionnaires.
- Rapport de gestion.
- Prise de participation et de contrôle et identité de personnes détenant le capital.

Interventions définies par la loi ou le règlement

Ces interventions viennent compléter la mission générale d'audit des comptes il ya deux interventions ;

- Intervention suite à des opérations particulières décidées par la société.

Les principales opérations sont les suivantes ;

³³Loi 10-01, journal officiel N°42, juillet, 2010, p 6.

- Augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription ;
 - Augmentation de capital par compensation de créances ;
 - Réduction de capital ;
 - Distribution d'acomptes sur dividendes ;
 - Opération de transformation ;
- Intervention suite à des événements survenant dans la société.

Il s'agit essentiellement des événements suivants :

- Alerte lorsque le commissaire aux comptes a connaissance de fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation ;
- Révélation de faits délictueux au procureur de la république³⁴.

3.2.2. Mission particulière

L'étendue des missions de l'auditeur l'amène à effectuer diverses missions de contrôle dans diverses activités sociales qui nécessitent une protection plus vigilante des partenaires. Dans tous les cas, leur intervention donnera lieu à la rédaction d'un rapport spécial.

L'article 25 de la loi 10-01 de 29 juin 2010 Indique : « *La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement* » :

- *D'un rapport spécial sur les conventions réglementées.*
- *D'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées.*
- *D'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel.*
- *D'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale.*
- *D'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne.*
- *D'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation* »³⁵.

³⁴Gerard.L & Jean-pierre.E :Op.cit P34-36.

3.3 Les responsabilités du commissaire aux comptes

La responsabilité de l'auditeur légal se décline en responsabilité civile, responsabilité pénale et responsabilité disciplinaire.

3.3.1-Responsabilité civile

Étendue : l'étendue de la responsabilité civile du commissaire aux comptes est fixée dans le code de commerce .ainsi l'article L.822-17 stipule que « *les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fait et des négligences commises par eux dans l'exercice de leurs fonction*».

Pour que la responsabilité civile du commissaire aux comptes puisse être engagée , il conviendra de démontrer l'existence d'une faute ou d'une négligence ,d'un préjudice et d'un lien de causalité entre les deux .La faute commise doit être à l'origine du préjudice constaté pour pouvoir générer des dommages et intérêts par ailleurs, les commissaires aux comptes sont également civilement responsables des infractions commises par les dirigeants et mandataires sociaux s'il n'ont pas révélé ces infractions dans leur rapport à l'assemblée générale .

Toute fois, leur responsabilité ne peut être engagée pour les informations ou divulgations de faits auxquelles ils procèdent exécution d'une procédure d'alerte.

Faute ou négligence du commissaire aux comptes : Afin de pouvoir déterminer la faute ou la négligence du commissaire aux comptes, il convient au préalable de définir la nature de son obligation. L'accomplissement de la mission de commissaire aux comptes, sauf circonstances très particulières, est une obligation qui impose aux professionnels d'exercer des diligences normales et éclairées. Il ne doit en aucun cas vérifier toutes les opérations entrant dans le cadre de sa mission, ni rechercher systématiquement toutes les violations et inexactitudes³⁶.

Exercice de l'action : L'action en responsabilité peut être initiée par le représentant légal de l'entreprise pour réparer les dommages corporels (créanciers, salariés ...). L'action doit être soumise au tribunal de grande instance(en France) et le délai de prescription est calculé à

³⁵ (La loi 10-01, journal officiel N°42, p6).

³⁶Gerard.L & Jean-pierre.E :Op.cit p78.

compter de la date du rapport d'audit trois ans après la survenance de l'incident dommageable, ou si l'incident est dissimulé.

3.3.2 La responsabilité pénale

Les infractions pénales sont définies par le code de commerce et le code pénal suivantes³⁷:

- Acceptation, exercice ou conservation des fonctions malgré l'existence d'une incompatibilité (C .Com. .art .L .820-5).
- Délit d'informations mensongères : fait d'avoir donné ou confirmé des informations mensongères sur la société (C .com...art .l .820-7).
- Délit de violation du secret professionnel (art .226-13 et 226-14 du code pénal).
- Indications inexactes en cas de suppression du droit préférentiel de souscription : fait d'avoir donné ou confirmé des indications inexactes dans les rapports présentés à assemblée générale appelée à décider de la suppression du droit préférentiel de souscription des actionnaires (C .com. art .l .242-20).
- Défaut d'information, dans le rapport général, des prises de contrôle ou des prises de participations significatives dans d'autres sociétés ayant leur siège social sur le territoire français (C.com.art .L .247-1).

3.3.3 Responsabilité professionnelle

Constituent une faute possible d'une peine disciplinaire les faits suivants (article. R.822-32 du code de commerce)³⁸ :

- Infractions aux lois, règlements, normes professionnelles et code de déontologie de la profession.
- Négligence grave.

³⁷ Gerard.L & jean-pierre.E :Op.cit p78-79.

³⁸Ibid., p79.

- Tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance ces faits visent les commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, et ne se rattachent pas nécessairement à l'exercice de la profession.

La commission régionale d'inscription, constituée en chambre régionale de discipline, connaît de l'action disciplinaire intentée contre un commissaire aux comptes. Cette dernière peut être saisie par le garde des sceaux, ministre de la justice, le procureur de la république, le président de la CNCC ou le président de la compagnie régionale. Les décisions de la chambre régionale de discipline sont susceptibles de recours devant le Haut conseil du commissariat aux comptes.

Les sanctions disciplinaires sont graduelles et peuvent aller de l'avertissement, au blâme, à la suspension provisoire pour une durée n'excédant pas cinq ans voire, dans les cas les plus graves, à la radiation.

3.4. Démarche de l'audit légal

Lors de la mission d'audit, le contrôleur vérifie les comptes à partir de balance fournie par le client. Après avoir validé les comptes, il vérifie s'ils sont correctement repris dans les états de synthèse (bilan, compte de résultat et annexe). Le responsable de la mission d'audit doit déterminer les techniques et outils qui seront utilisés au cours de la mission. Les principales techniques d'audit sont l'examen analytique, l'observation physique, la confirmation directe, l'enquête. A cette fin, les auditeurs utilisent les méthodes suivantes ³⁹ :

3.4.1. Prisede connaissance de l'entreprise et planification de la mission

La connaissance permet aux auditeurs de mieux comprendre les événements pouvant avoir un impact significatif sur les comptes et de prendre en compte ces facteurs lors de la planification de leur mission.

Ces connaissances permettront aux auditeurs de déterminer leur mission et de comprendre les domaines et systèmes importants. L'acquisition d'une connaissance générale de l'entreprise doit être un préalable aux autres étapes de la tâche, car elle conditionne la bonne exécution de la tâche. Il commencera dès que possible, parfois même après avoir accepté la tâche. Compte tenu de la grande quantité d'informations à acquérir et à maîtriser, ce processus est particulièrement important en première année de mission.

Toutes les informations recueillies lors de la connaissance constitueront la base du dossier permanent.

Les connaissances de l'entreprise seront élargies et complétées tout au long de l'exécution de la mission annuelle. Elle doit être régulièrement mise à jour.

La prise de connaissance de l'entité et de son environnement est l'une des étapes essentielles de la planification. Il doit permettre au commissaire aux comptes d'établir un cadre de référence dans lequel il envisage de contrôler et d'utiliser son jugement professionnel pour développer les risques d'anomalies majeures dans les comptes, et de traiter ces risques tout au long du contrôle financier et des comptes annuels.

L'auditeur doit prendre connaissance des:

- Informations liées au secteur d'activité ; état du marché, marge du secteur, particularités légales ou réglementaires, importance de l'innovation, niveau de la concurrence, marché de l'emploi, difficultés comptables spécifiques au secteur d'activité,...
- Informations liées à l'entité ; identité des détenteurs du capital, composition de l'organe de direction, politique générale envisagée par les dirigeants, organigramme, qualité du contrôle de gestion⁴⁰.

3.4.2. Évaluation de contrôle interne

Après avoir pris connaissance des procédures de contrôle interne le commissaire aux comptes procède à leur évaluation d'en recenser les points forts et les points faibles. Le commissaire aux comptes devra, au final s'assurer que les procédures de contrôle interne permettent de garantir :

- L'exhaustivité des enregistrements.
- La réalité des enregistrements.

L'exactitude de l'enregistrement comptable.

L'auditeur évalue le contrôle interne en fonction de son objectif de certification des comptes annuels de l'entreprise. L'évaluation se fait en deux étapes consistant à :

³⁹ Ogien, D « comptabilité et audit bancaire », 2^{ème} édition, DUNOD, p 453.

⁴⁰ Gerard, L & Jean-pierre, E. : Op.cit p94.

- Comprendre les procédures de traitement des données et les contrôles internes manuels ou informatisés mis en place dans l'entreprise.
- Examiner les fonctionnements des contrôles internes afin de s'assurer qu'ils produisent bien les résultats escomptés tout au long de la période⁴¹.

3.4.3. Contrôle des comptes

Le contrôle légal des comptes est la mission, confiée par le législateur à un corps professionnel, portant sur les comptes annuels des entreprises tenues de s'y soumettre.

Si le contrôle des comptes est bien conçu et bien appliqué dans ce cas, le risque lié au contrôle est fortement réduit, et si le contrôle des comptes est mal conçu dans ce cas, le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes est fixé à un niveau élevé donc le commissaire aux comptes devra donc en tirer les conséquences nécessaires et mettre en place des procédures d'audit complémentaires⁴².

Lors de l'examen des comptes, il complète ses informations à l'aide d'outils de confirmation (par exemple : demander confirmation des soldes qui se trouve dans les comptes de l'entreprise aux banquiers, aux fournisseurs, aux organismes sociaux) et de contrôle comptable (par exemple contrôle physique, contrôle sur pièces, contrôle de vraisemblance).

L'ensemble de ces outils, permet aux commissaire aux comptes de mettre en œuvre des tests de procédures en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corrigés les anomalies significatives.

Enfin, lors de l'examen des livres, le commissaire aux comptes ne limite pas ses vérifications aux aspects financiers, il s'assure du respect des principes juridiques, fiscaux et comptables⁴³.

3.4.4. Finalisation de l'audit

Après avoir procédé au contrôle des comptes, l'auditeur réalise les travaux de fin de mission suivants :

⁴¹Ogien, D : Op.cit, p 442.

⁴²Gerard, L & Jean-pierre, E : Op.cit, p106.

⁴³Grand, B & Verdalle, B: Op.cit, p 34-35.

- Recherche des événements postérieurs au bilan.
- Obtention de la lettre d'affirmation.
- Signature du questionnaire de fin de mission.
- Préparation de la note de synthèse de la mission.
- Rédaction des conclusions et des projets de rapports à l'approbation de l'associé responsable⁴⁴.

Par conséquent, cette étape comprend la publication d'un rapport par le commissaire aux comptes, dans lequel il indiquera que les comptes annuels de la société contrôlée sont conformes aux règles et principes comptables et reflètent véritablement la situation financière.

4. Formation du commissaire aux comptes en Algérie

Selon l'article 2 de la loi N° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé stipule que :*« nulle personne physique ou morale ne peut exercer pour son propre compte sous quelque dénomination que ce soit, la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé dans les domaines définis à l'article 1er, si elle ne répond pas aux conditions et critères prévus par la présente loi»*La formation du commissaire aux comptes :

Conditions professionnelles : L'article 06 de la loi 91-08 stipule que : *« pour exercer la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, dans les domaines définis à l'article 1er, il faut remplir les conditions suivantes :*

- 1) *Être de nationalité Algérienne.*
- 2) *Jouir de tous les droits civiques.*
- 3) *Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire de nature à entacher l'honorabilité et notamment aucune de celles visées par la législation en vigueur, relative à l'interdiction du droit de gérer et d'administrer dans les domaines définis à l'article 1er .*

4) Justifier des conditions de titres et diplômes légalement requis.

5) Être inscrit sur le tableau de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés dans les conditions prévues par la présente loi.

6) Prêter le serment prévu à l'article 4».

Pour synthétiser, la formation du commissaire aux comptes l'Algérie a des lois et des conditions qu'il ne faut pas négliger parmi ses conditions avoir une nationalité algérienne et justifier des conditions de titres et diplômes légalement requis.

Section3 : les obligations liées au comportement professionnel du commissaire aux comptes

Les obligations liées au comportement professionnel sont prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession.

1. Les principes fondamentaux de comportement

Les principes fondamentaux de comportement sont définis par le code de déontologie (articles de 3 à 9). Ils s'imposent à tout commissaire aux comptes quelque soit son mode d'exercice.

A.L'intégrité

Les auditeurs agissent avec honnêteté et intégrité. Dans tous les cas, il évitera tout comportement contraire à l'honneur et à l'intégrité.

B.L'impartialité

Les commissaires aux comptes conservent toujours une attitude loyale dans l'exercice de leurs fonctions. Ses conclusions et jugements sont basés sur une analyse objective de toutes les données disponibles, sans préjugés ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

C.L'indépendance

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité pour laquelle il est tenu d'authentifier son compte. La caractéristique de son indépendance réside dans le fait qu'elle peut exercer le pouvoir et l'autorité que lui confère la loi en toute liberté dans la réalité et en surface.

D.Le conflit d'intérêts

L'auditeur évite toute situation de conflit d'intérêts. Que ce soit occasionnellement ou en dehors de sa mission, il évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

E.La compétence

Les auditeurs doivent disposer des connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de leurs fonctions. Il maintient un haut niveau de compétence, notamment en mettant régulièrement à jour ses connaissances et en participant à des activités de formation. Il s'assure que ses employés possèdent les compétences appropriées pour effectuer correctement les tâches qui leur sont confiées, et qu'ils reçoivent et maintiennent le niveau de formation approprié.

Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis⁴⁵.

F. La confraternité

Afin de remplir les obligations des missions de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent une relation mutuelle de confraternité.

Ils évitent tout comportement ou propos injustes envers leurs collègues ou susceptibles de nuire à leur image professionnelle.

⁴⁵Gerard, L & Jean-pierre, E : Op.cit, p68.

Ils tentent de régler leurs différends professionnels à l'amiable. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective.

G. La discrétion

Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale⁴⁶.

2 .Le secret professionnel

Le secret professionnel est un des principes fondamentaux de comportement que le commissaire aux comptes doit respecter dans l'exercice de ses fonctions. Le commissaire aux comptes ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître

A. Sources légale

De par la nature des informations qu'il est susceptible de posséder, la législation a imposé le secret professionnel aux commissaires aux comptes ainsi que le prévoit l'article L. 822-15 du code de commerce(enFrance): *« les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions »*

B. Les personnes tenues au secret

Cet article s'adresse aux commissaires aux comptes, mais aussi à leurs collaborateurs et experts. Par collaborateur, il faut entendre toute personne qui participe à la mission en effectuant une due diligence technique spécifique sur le commissaire aux comptes. Par expert, il faut entendre toute personne désignée par l'auditeur pour l'assister dans l'accomplissement de sa mission. (Par exemple, un expert immobilier afin d'évaluer la valeur d'une construction).

Les commissaires aux comptes d'une même entité ne sont pas soumis au secret professionnel, mais seul l'auteur de la divulgation peut être poursuivi. Il n'y a pas non plus

⁴⁶.Gerard, L & Jean-pierre, E : Op.cit, p67-69.

de secret professionnel avec les commissaires aux comptes successifs lors de la phase d'acceptation de la mission par le nouveau commissaire.

Les commissaires aux comptes associés ou actionnaires d'une même société de commissariat aux comptes s'informent mutuellement de leurs activités au sein de la société. L'échange d'informations entre associés ou actionnaires ne constitue pas une atteinte au secret professionnel.

Si l'obligation de secret professionnel est strictement imposée par la législation, de nombreuses limitations existent principalement dans le cas prévus ci-après.

C. Les limitations du secret professionnel

- **A l'égard des dirigeants :** Concernant les institutions d'administration, de direction ou de surveillance des personnes morales contrôlées par les commissaires aux comptes, quelle que soit l'application de textes spécifiques, ou en cas de volontariat conféré par déontologie personnelle, il n'existe aucune obligation de secret professionnel.

Organismes d'administration, de gestion ou de surveillance, ce sont notamment les gérants de sociétés en nom collectif, de sociétés en commandite simple, de sociétés à responsabilité limitée, de sociétés civiles et le président du conseil d'administration de sociétés par actions simples⁴⁷.

Pour les sociétés anonymes, le commissaire aux comptes garde le secret professionnel du président du conseil d'administration, du directeur général, du directeur général délégué, des membres du directoire et de leur président. En revanche, le conseil d'administration et le conseil de surveillance il ne peut leur divulguer des secrets professionnels que dans le cas d'une discussion collégiale. Ainsi, toute divulgation d'information faite individuellement à un membre en dehors d'une séance du conseil est réprimable.

- **A l'égard des associés :** la levée du secret professionnel à l'égard des associés de la société contrôlée n'est envisagée que lors de l'assemblée générale ou l'organe qui en tient lieu pour ce qui concerne :

- Les irrégularités et inexactitudes que le commissaire aux comptes est tenu de lui révéler.

⁴⁷Gerard, L & Jean-pierre, E. : Op. cit .P70.

- Le contenu des rapports spéciaux notamment sur les conventions réglementées, sur les documents d'information financière et prévisionnelle et sur la procédure d'alerte.
- Les éclaircissements demandés en séance sur le contenu des ses rapports.
- Les informations destinées à compléter ou à corriger le rapport de gestion ou les documents adressés aux actionnaires lorsque la sincérité et la concordance avec les comptes annuels l'exigent.
- Les rectifications d'informations incomplètes ou erronées données oralement par les dirigeants sur la situation comptable et financière de la société⁴⁸.

Le secret professionnel est maintenu à l'égard de tout associé pris individuellement qui est, dans ce cas, assimilé à un simple tiers.

- **A l'égard des commissaires aux comptes de groupes de sociétés :** selon l'article L.823-14 du code de commerce, les commissaires aux comptes des sociétés mères ou filiales (plus de la moitié du capital) disposent de même droit d'investigation dans la société filiale s'il s'agit du commissaire aux comptes de la société mère ou dans la société mère s'il s'agit du commissaire aux comptes de la société fille. Par conséquent, le secret professionnel entre confrères s'en trouve partagé.

Lorsqu'il s'agit d'un groupe de société établissant des comptes consolidés, l'article L.822-15 du code de commerce libère du secret professionnel, les uns à l'égard des autres, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidant et les commissaires aux comptes des personnes consolidées. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'une personne établit des comptes combinés.

- **A l'égard des juridictions :** Il convient de distinguer selon qu'il s'agit de juridictions ou de juridictions pénales :
 - Envers les juridictions civiles, selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes, le commissaire aux comptes reste tenu au secret professionnel, sauf autorisation expresse de son client, lorsqu'il est cité comme témoin devant une juridiction non répressive, sous peine de sanction pour violation du secret professionnel. Toutefois, le commissaire aux comptes n'est pas lié au secret professionnel pour les informations

⁴⁸Gerard, L & Jean-pierre, E: Op. cit,p71.

concernant les irrégularités et inexactitudes qu'il a révélées ou qu'il aurait du révéler à l'assemblée générale. Il est donc autorisé à répondre aux questions liées à ces irrégularités et a ces inexactitudes ;

- Envers les juridictions pénales, le commissaire aux comptes lorsqu'il est appelé à témoigner devant une juridiction répressive doit prêter serment et opposer le secret professionnel, sous peine de sanction pour violation du secret professionnel.

Toutefois, lorsque le commissaire aux comptes a révélé au procureur de la république des faits délictueux, il n'est pas tenu au secret professionnel relativement à ces faits délictueux.

- A l'égard des tiers : sont ici définis comme tiers notamment les salariés de l'entreprise, les auditeurs externes et bien évidemment toute personne extérieure à l'entreprise. A l'égard de ces personnes, le commissaire aux comptes est lié au secret professionnel.

Sur l'étendue du secret professionnel lorsque la responsabilité civile ou pénale du commissaire aux comptes est recherchée.

D. Les sanctions

Sur le plan civil, s'il est établi que la violation du secret professionnel a causé un dommage, et qu'il existe un lien de causalité entre la faute et le dommage, la responsabilité civile du commissaire aux comptes peut être engagée.

D'un point de vue pénal, la violation du secret professionnel est un délit, passible d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende. Le délit est prescrit à l'issue d'un délai de trois ans à compter de la révélation.

Enfin, la responsabilité disciplinaire de l'auditeur peut également être engagée⁴⁹.

⁴⁹Gerard, L & Jean-pierre, E: Op. Cit, p72.

2. Le respect des normes professionnelles

Selon l'article 14 du code de déontologie professionnelle : « *le commissaire aux comptes effectue ses missions en respectant les normes d'exercice professionnel(...)* ».

Dans le cas où les responsabilités de l'auditeur sont remises en cause, il est très important de se conformer aux normes professionnelles. En effet, l'application des normes professionnelles réduira sa responsabilité éventuelle, car elle démontrera que, pour le tribunal, l'exercice de la mission s'effectue conformément au cadre normatif⁵⁰.

3. Le non immixtion dans la gestion

Le principe de non immixtion dans la gestion est expressément prévu par le code de commerce (art.L.823-10 C.Com.).Le principe vise clairement à séparer la fonction de direction consistant à exécuter des actes de gestion de la fonction de contrôle consistant à stipuler la régularité et la sincérité du comportement décrit.

Par conséquent, les commissaires aux comptes n'ont pas le droit d'exercer directement ou indirectement des activités de gestion, ni d'exprimer des opinions sur la gestion de l'entreprise (politiques sociales, etc.) et sur les activités commerciales (politiques commerciales, etc.).

Enfin, ce principe de non-immixtion comporte une exception importante à la procédure d'alerte. En effet, lorsque les gestionnaires fournissent aux auditeurs des mesures pour assurer la continuité des activités, les auditeurs devront porter des jugements sur leurs mesures pour décider de suspendre ou non la procédure d'alerte⁵¹.

4. La publicité

Les auditeurs ne doivent prendre aucune initiative pour fournir des services à des tiers. Les auditeurs sont autorisés à participer à des colloques, séminaires ou autres activités universitaires ou scientifiques, à condition qu'ils ne se livrent pas à des actes assimilables au démarchage dans de telles circonstances.

⁵⁰Gerard, L & Jean-pierre, E. : Op. Cit, p72-73.

⁵¹Ibid, p73.

La publicité est permise au commissaire aux comptes dans la mesure où elle procure au public une nécessaire information.

Les méthodes utilisées, à cet effet, sont soigneusement mises en œuvre afin de ne pas porter atteinte à l'indépendance, la dignité et l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel, à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Les commissaires aux comptes peuvent utiliser le titre de commissaires aux comptes et le faire suivre de l'indication de la compagnie régionale dont ils sont membres.

Lors de la démonstration de leurs activités professionnelles à des tiers de quelque manière que ce soit, les auditeurs ne doivent utiliser aucune expression susceptible de porter atteinte à leur dignité ou à leur image professionnelle.

Les autres formes de communication sont autorisées sous réserve :

- Que l'expression en soit décente et empreinte de retenue.
- Que leur contenu ne comporte aucune inexactitude ni ne susceptible d'induire le public en erreur.
- Qu'elles que soient exemptes de toute élément comparatif⁵².

⁵²Gerard, L & Jean-pierre, E : Op. cit, p73-74.

Conclusion

Nous voyons que, dans l'ensemble, l'éthique est devenue un concept de base du travail d'audit. La pratique de l'audit s'est développée et devient une exigence. Le contrôle automatique de tous les actionnaires et investisseurs cherchant à investir des fonds dans une entreprise doit maximiser les profits.

Dans ce chapitre, nous avons relevé que la notion d'audit légal est une notion très large. Nous avons essayé de résumer les principaux concepts nécessaires à la compréhension de la notion d'audit légal à travers l'aperçu général de la notion d'audit et l'aperçu d'audit légal, notamment avec la profession de commissaire aux comptes.

Introduction

Le mot «moralité» est largement utilisé dans le langage courant aujourd'hui. Longtemps réservé aux philosophes, tout le monde l'utilise désormais comme nom commun (on parle de morale) ou comme adjectif qualificatif (on peut par exemple dire comportement moral). Dans la recherche en science de gestion, en particulier en audit, le terme a été largement utilisé, mais il n'y a pas de définition préalable. De plus, il est généralement indiscernable du terme « moralité ». Par exemple, les travaux que nous voyons impliquent des processus de prise de décision moraux ou éthiques tout en s'appuyant sur le même cadre théorique. En philosophie morale, certains pensent que ces deux termes de même étymologie ont le même sens. Mais pour d'autres, ces deux termes doivent être distingués⁵³.

L'objectif de ce chapitre est de présenter le fondement du système éthique de notre recherche. Il est divisé en trois sections. Dans la première section, nous précisons les notions d'éthique, de morale et de déontologie. Les travaux de recherche en audit utilisent indifféremment les termes 'éthique' et 'morale'. Or en philosophie, ces deux termes ont fait couler beaucoup d'encre. Afin de préciser la définition que nous souhaitons retenir, il nous semble nécessaire d'analyser les références philosophiques incontournables sur ce sujet. L'audit étant une profession réglementée soumise à un Code de déontologie, il nous paraît également indispensable de définir ce que nous entendons par 'déontologie'. Dans la deuxième section nous allons voir les normes utilisées par l'auditeur pour obtenir une compétence éthique. Enfin, dans la troisième section, nous nous intéressons plus particulièrement à la prise de décision des auditeurs. Tout au long de leur mission, les auditeurs doivent faire preuve de jugement professionnel. Ce jugement conduit donc l'auditeur à s'interroger et à se forger une opinion afin de prendre des décisions qui lui sont propres.

⁵³Chaplais-chouvier christelle « formation et déontologie de l'auditeur » thèse du doctorat 2018/2019, p25.

Section 1 : Éthique, Déontologie et Morale

Cette section a pour objet la clarification de la notion éthique, son fondement, et ses principes en faisant la relation entre morale et déontologie. L'éthique est née depuis plusieurs années avec un nombre important de philosophes mais ce n'est que dans ces dernières décennies qu'on a vu l'introduction de ce terme dans plusieurs domaines voire même dans le domaine des affaires. Cette section permettra d'expliquer l'intérêt d'éthique et le changement d'utilisation d'éthique dans le temps.

1- Éthique

Éthique, morale et déontologie, ces trois mots visent à définir ce qu'il faut faire et ce qu'il ne faut pas faire, c'est-à-dire distinguer entre ce qui est mauvais et ce qui est bien, En effet, l'objectif global est de défendre le bien-être d'un grand nombre de personnes. L'origine du mot Moral est le latin "mores" (coutume)⁵⁴.

La tradition catholique : « *préférer parler de morale ; la tradition protestante d'éthique. Dans le langage actuel, la morale ayant pris un petit goût de vieux, on préfère parler d'éthique, mot qui fait plus moderne, même s'il date d'Aristote. On accepte mal qu'on nous fasse la morale ; on comprend mieux que l'on rappelle des exigences éthiques* »⁵⁵.

Selon l'académie française, l'éthique est définie comme suit :

Définition 1 : « *Réflexion relative aux conduites humaines et aux valeurs qui les fondent, menée en vue d'établir une doctrine, une science de la morale. Aristote a été un des premiers à traiter des problèmes d'éthique* »

Définition 2 : « *Ensemble des principes moraux qui s'imposent aux personnes qui exercent une même profession, qui pratiquent une même activité. Éthique professionnelle. L'éthique de la biologie et de la médecine* ». En effet, on peut bien remarquer que le mot éthique est utilisé pour définir un code de bon conduite et de certaines valeurs que

⁵⁴Cahier de l'actif « Ethique et déontologie : implications pour les professionnels »; article n° 276-277-mai - juin 1999.

⁵⁵ Cahier de l'actif « Ethique et déontologie : implications pour les professionnels »; article n° 276-277-mai - juin 1999.

l'ensemble des personnes doivent respecter pour garantir le bien être de tout le monde. Ces valeurs dépendent d'un domaine à un autre selon les spécificités de la profession. Certes, mais certaines valeurs et pratiques sont universelles pour toutes les personnes qui vivent sur terre.

2- La morale

Le terme **Morale** désigne les règles d'action et les valeurs organisées sous forme de normes dans une entreprise ou dans un pays. Quelques auteurs considèrent que la morale n'est qu'un synonyme de l'éthique alors que d'autres pensent que la morale comporte des normes de contrôle imposées par un organe extérieur pour maintenir un niveau d'équité et de justice, c'est un rappel de ce qu'est bien et ce qui est mal.

Selon Margot Phaneuf(2004, p1):« *Pour ma part, j'y vois une nuance, car dans son essence la morale est prescriptive et lorsqu'elle est mal comprise, elle fait figure de discours négatif et enfermant. Elle nous indique ce qu'il faut faire ou ne pas faire pour demeurer conformes aux règles d'une société. Elle nous dit par exemple : "Tu ne tueras point " et il faut voir comment ce commandement peut avoir de répercussions sur les soins, que l'on pense par exemple à l'avortement ou à l'acharnement thérapeutique* »⁵⁶.

La majorité des médias parle plus d'une moralité que de l'éthique, cette moralité a pour objectif de modifier et de règlementer le comportement d'un ensemble de personnes vivant sur un même territoire. En effet, un pays où il y a un mélange de culture, se trouve riche en termes des croyances et de valeurs, donc la présence d'un code morale devienne une obligation pour permettre aux citoyens de s'entendre et avoir un compromis⁵⁷.

On distingue dans les courants philosophiques deux conceptions de la morale : une conception objectiviste qui avance que la morale, est un ensemble de règles émanant de la nature, et indépendantes de l'homme et son environnement, et une conception subjectiviste plus moderne où les valeurs sont relatives et dépendantes du groupe dans lequel le sujet évolue. Par conséquent, la morale avec le droit, la religion et la politique, participe au travail de mise en place d'un certain cadre dans lequel les entités matérielles et morales devraient

⁵⁶ Phaneuf.M « l'éthique ; quelques définitions » article ,2004 p 1.

⁵⁷Charpateau. O « Les auditeurs face à l'éthique : Messages éthiques explicites et implicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ? », thèse doctorale, Ecole Doctorale « Sciences de la Décision et de l'Organisation », HEC Paris, 2009.

être développées, mais ni la loi, ni la politique, ni la religion n'intègrent la dimension individuelle et personnelle qu'un individu à ses actions, si elles permettent de donner le cadre, elles ne fixent pas d'orientation : libre à chacun d'œuvrer pour ce en quoi il croit⁵⁸.

Pour en terminer avec cette analyse sémantique, il convient de noter que « morale » est devenu un mot qui sonne mal. Le premier usage attesté du vocable dans la langue française, se situe en 1530. Un siècle à peine plus tard, Pascal s'exclame : « La vraie morale se moque de la morale » (Neiryneck, 1992, p. 239).

Dans le cadre de notre recherche, nous travaillons sur l'éthique des auditeurs et non sur la morale au sens philosophique du terme. Selon Ricœur (2004p 689) « *celle de désigner, d'une part, la région des normes, autrement dit des principes du permis et du défendu, d'autre part, le sentiment d'obligation en tant que face subjective du rapport d'un sujet à des normes* ». L'éthique fait à la fois référence à l'éthique fondamentale, lorsqu'il s'agit de répondre à la question « que faudrait-il faire ? Et à l'éthique appliquée, lorsque 'il s'agit de résoudre des dilemmes dans un contexte particulier. dans le cadre de leur mission, les auditeurs sont souvent confrontés à des situations de prise de décisions délicates qui nécessitent de mobiliser à la fois l'éthique fondamentale et l'éthique appliquée⁵⁹.

3- Différence entre morale et éthique

Éthique et morale sont deux termes voisins, qui sont souvent difficiles à différencier dans la littérature, parce qu'ils sont équivalents étymologiquement.

Étymologiquement le mot « éthique » est un synonyme d'origine grecque de « morale » il a cependant de nos jours, une connotation moins péjorative que « morale » car plus théorique ou philosophique. Tandis que la morale, est un ensemble de règles ou de lois, ayant un caractère universel. Inductible, voire éternel, l'éthique s'attache aux valeurs et se détermine de manière relative dans le temps et dans l'espace, en fonction de la communication humaine. À laquelle elle s'intéresse. Dans « le capitalisme est-il moral ? » (Albin Michel, 2009), Le philosophe André comte -Sponville, distingue l'ordre morale de l'ordre

⁵⁸Samuel, M « Une contribution à la politique de formalisation de l'éthique dans les grandes entreprises », thèse de doctorat, p15.

⁵⁹Ricœur, P : Ethique .In :Canto-Sperber M. ,Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale, Paris, 2004, p 689.

éthique, pour lui, la morale est ce que l'on fait par amour (en mettant en œuvre les sentiments) »⁶⁰.

- La morale est à l'éthique ce que le nord est à la boussole⁶¹.
- Selon André Comte-sponville, la morale concerne l'opposition du bien et du mal, comme valeurs absolues. C'est un fait de conscience. Elle s'impose comme un devoir que l'on ne discute pas (ne triches pas ne vols pas ...), elle est impératif et catégorique. En termes d'éthique, le bien et le mal sont des valeurs relatives et une opposition à nos désirs et intérêts .alors la morale serait universelle. Tandis que l'éthique serait particulièrement selon lui, « la morale commande, l'éthique recommande »⁶².

L'éthique concerne une communauté, et un mode d'être ensemble, dans des situations particulières, la morale concerne la personne, indépendamment des situations. L'éthique s'entend dans une perspective téléologique, elle vise une fin (*Téos*), la morale dans une perspective déontologique – elle vise un devoir (*Déon*). La première relève d'une sagesse pratique, qui applique des principes au cas par cas, selon le contexte, en fonction de ce qui est juste ou injuste, la seconde applique des règles, indépendamment du contexte, en fonction de ce qu'elle juge, relever du bien ou du mal. Notre société se préoccupait autrefois, d'une éthique téléologique, donnant la primauté au bien, entendu comme bienfaisance et charité ; elle se soucie aujourd'hui, d'une éthique déontologique, qui fait primer l'autonomie et les droits individuels⁶³.

⁶⁰ Suevas moreno,M « la construction de l'éthique de l'entreprise ou éthique des affaires », 2005, p161.

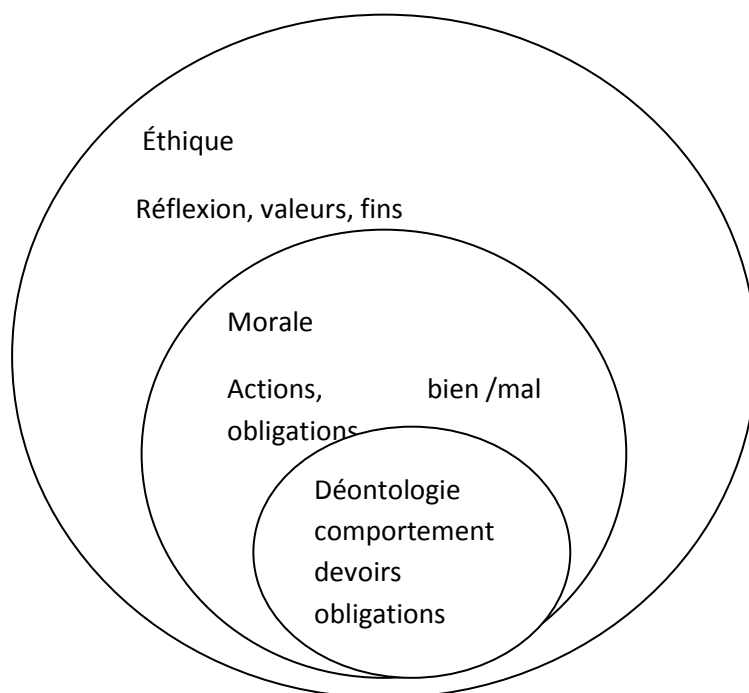
⁶¹ Ibid, p162.

⁶² Boyer, A « l'impossible éthique des entreprises ». Editions d'organisation, paris, 2002, p09.

La morale est constituée, pour l'essentiel, de principes ou de normes relatives au bien et au mal, qui permettent de qualifier et de juger les actions humaines. Ces normes peuvent être des lois universelles qui s'appliquent à tous les êtres humains et contraignent leur comportement. la figure et le tableau suivant représentent la différence entre les notions d'éthique de la morale, et de la déontologie :

Figure N°03 : Éthique, morale, et déontologie

La figure suivante représente les différences entre éthique, morale et déontologie :



Source : Marchildon A., (2002)

Tableau N°03 : Les différences existantes entre la morale et l'éthique

Ce tableau suivant représente la différence entre l'éthique et la morale

La morale du latin	L'éthique du grec éthico
La morale a une connotation religieuse	L'éthique a une connotation laïque
La morale fait état du bien et du mal	L'éthique fait état du positif et du négatif
La morale est universelle	L'éthique est spécifique

⁶³ Philippe, M « Philosophie et éthique en travail social, Presses de l'école des hautes études en sante publique », p14.

La morale est « tu » ou « nous »	L'éthique est »je « ou « nous »
La morale privilégie le rapport à soi	L'éthique privilège le rapport a l'autre
La morale est référence	L'éthique est discernement
Sa perversion= fanatisme	Sa perversion=manipulation

Source : Benoit J., (2005), p57.

Le tableau précédent illustre la différence entre éthique et morale. En effet, nous remarquons qu'il existe une différence entre ces deux termes (par exemple l'éthique est spécifique par contre la morale est universelle).

4- La déontologie

Le terme déontologie a été inventé par Jeremy Bentham dans son ouvrage posthume « *Deontology or the science of morality* ». Publié en 1834. Son utilisation en France remonte au début du 20e siècle. Littéralement, la déontologie est la science de l'obligation, elle est très proche de la définition originelle de l'éthique et est considérée comme une science morale. Ce qui sépare progressivement la déontologie de l'éthique, c'est l'usage du terme dans un contexte bien précis : ces devoirs professionnels

La déontologie morale peut être définie comme « *un ensemble de règles de bonne conduite adoptées par une profession pour gérer sa mission* »⁶⁴. Ces règles déontologiques peuvent être promulguées par le gouvernement sous forme de décret. C'est le cas par exemple du code de déontologie médicale. Il s'agit d'un consensus dans une industrie, même si dans ce cas il n'est pas nécessaire. Par exemple, l'ANAS (Association Nationale des Assistants de Service Social) a établi un code de déontologie pour les travailleurs sociaux, une alliance de psychologues et un code de déontologie pour les psychologues⁶⁵.

Quant au terme déontologie, il désigne toute cour un ensemble de règles éthiques adaptées à une profession spécifique dans l'ordre de régir le comportement des gens dans un même domaine. Dans notre travaille on va s'intéresser au code déontologie. En effet, mettre

⁶⁴ Les cahiers de l'actif « Ethique et déontologie ; implications pour les professionnels », article n° 276-277, mai-juin 1999.

⁶⁵ Cahier de l'actif « Ethique et déontologie : implications pour les professionnels » ; article n° 276-277-mai - juin 1999.

l'homme au cœur des soins et tenter d'agir pour son plus grand bien, demeure l'objectif majeur de l'éthique, morale et déontologie⁶⁶.

5. Éthique des affaires

Cette approche met l'accent sur l'importance de la moralité dans le monde de l'économie et des investisseurs. L'éthique consiste à placer les intérêts généraux au-dessus des intérêts personnels, ce qui est différent des investisseurs qui cherchent à accumuler des richesses de manière à respecter ou non les droits des minorités.

L'éthique des affaires peut aider les entreprises plus complexes. Par conséquent, l'éthique des affaires constitue un ensemble de règles qui régissent les comportements individuels dans le monde de l'économie de marché. « *Ces règles visent à protéger le marché des conséquences d'une augmentation rationnelle, tout en préservant le caractère libre du monde entrepreneurial* »⁶⁷. Par ailleurs, l'usage du concept du management par les valeurs est souvent **considéré** « *comme une sorte « d'édiction » interne émise par la direction générale dans un projet de maîtrise « éthique » des comportements des acteurs de l'entreprise* »⁶⁸ L'audit est un domaine professionnel donc le traitement du sujet de l'éthique en audit aura plus une relation avec le cadre des éthiques dans les affaires. En effet, à travers notre présentation des différents courants, on peut belle et bien dire que l'audit est un domaine qui est très touché par l'aspect éthique. En fait, l'éthique des affaires repose sur des normes. Cette branche de l'éthique espère que les normes morales seront respectées et ensuite utilisées pour distinguer le bien du mal et déduire ce qui devrait et ne devrait pas être fait. Les éthiciens ne s'intéressent pas aux questions telles que la définition de la bonne volonté, de la justice et de la responsabilité⁶⁹.

Les théoriciens de l'éthique cherchent à défendre certains principes moraux qui doivent être respectés dans les domaines des affaires et de l'économie. On va aborder certains parmi ces principes dans les points suivants.

⁶⁶ PHANEUF.M : Op.cit, p2.

⁶⁷ Pesqueux, Y & Biefnot, Y « l'éthique des affaires ; management par les valeurs et responsabilité sociale », Edition d'organisation 2002 p 239.

⁶⁸ Ibid. p 239.

⁶⁹ Ibid. p239.

5.1 Conflits d'intérêts

Cette notion, précisée à l'article 6 du code de déontologie (en France), demeure très large. De tels conflits peuvent surgir de l'existence de liens financiers ou personnels. Une source fréquente de ces conflits provient des entités dans lesquelles l'auditeur intervient ⁷⁰ :

A- Entités concurrentes ou en conflits

L'exemple le plus emblématique est celui des groupes Coca-Cola et Pepsi-Cola. Ces deux géants, qui s'affrontent sur l'ensemble des marchés, ont exigé d'avoir des auditeurs distincts. Ainsi, lorsque l'auditeur de Pepsi a rejoint, dans le cadre des rapprochements entre cabinets qui ont émaillé les années 1970 et 1980 (passage des big ten aux big five), le cabinet qui était l'auditeur de Coca-Cola, un choix a dû être fait. Pepsi-Cola a été amené à choisir un nouvel auditeur⁷¹.

Face à une telle situation et dans des cas moins criants, deux attitudes se rencontrent chez les dirigeants des groupes concernés. Certains se félicitent de travailler avec des professionnels qui connaissent bien le secteur d'activité, d'autres, au contraire, par analogie avec le domaine des agences de publicité, requièrent des professionnels, voire des cabinets distincts⁷².

En tout état de cause, la présence d'entités concurrentes au sein d'un même cabinet requiert une vigilance toute particulière sur la disponibilité de certaines informations en leur sein. Pour autant, si les dirigeants d'une des entités l'exigent, il conviendra d'en tirer les conséquences sur le maintien de la mission.

Au-delà des aspects liés à la concurrence des activités peuvent surgir des situations de conflit entre entités disposant du même auditeur. Ces situations peuvent s'accompagner de pressions très fortes sur l'auditeur, dès lors que les parties concernées sont particulièrement sensibles au risque de transferts d'informations au sein du cabinet et susceptibles de peser sur la résolution du conflit. Bien qu'il ne s'agisse pas d'un cas de démission, cette situation peut engendrer un tel climat de défiance entre l'entité et son auditeur qu'il peut le conduire à ne pas se maintenir⁷³.

⁷⁰Benoit, P « qualité de l'audit, 1 édition, paris », 2011.p 236.

⁷¹Ibid. p 236.

⁷²Ibid.236.

⁷³Ibid, p236.

B- Conflit entre l'entité auditée et son auditeur

Ces conflits surgissent généralement à la suite d'un changement d'actionnariat, le nouvel actionnaire pouvant être amené à engager la responsabilité du commissaire aux comptes « historique » de l'entité acquise.

Une telle situation nuit au déroulement satisfaisant de la mission d'audit. L'auditeur se trouve alors pris dans le dilemme suivant :

- Considérer qu'il s'agit d'une cause impérieuse le conduisant à ne pas se maintenir sur la mission.
- Poursuivre ses travaux en considérant qu'il n'a rien à se reprocher. la première solution apparait la plus sage, car l'existence d'un litige ne permet pas, effectivement, un exercice serein de la mission à contrario, en cas de maintien, toutes les prises de décision du professionnel seront appréciées au travers du prisme des relations conflictuelles ressortant du litige existant.

5.2. L'intégralité de la responsabilité sociale

L'éthique des affaires considère le concept de responsabilité sociale comme le principe de gestion d'entreprise, et les entreprises doivent mettre en œuvre certaines politiques pour comprendre le degré de responsabilité de l'entreprise dans la protection de l'environnement, le développement durable et les droits de l'homme. Sur le lieu de travail, les personnes ne doivent pas seulement être considérées comme un moyen d'atteindre des objectifs, mais comme un facteur clé de succès. Ainsi, « *l'élaboration d'instruments éthiques pose la question de leur mise en œuvre avec les pratiques existantes et leurs évaluations et bilans. Elle pose également la question des ressources humaines mobilisées pour leur mise en œuvre* »⁷⁴.

⁷⁴ Pesqueux, Y & Biefnot, Y : Op.cit, p 240.

6-Code d'éthique et de déontologie des auditeurs

Les auditeurs sont soumis au respect du code d'éthique et de déontologie qui régit leur champ d'investigation relevant de leur domaine de compétence.

6.1. Le champ d'application du code d'éthique et de déontologie

Le Code d'Éthique et de Conduite Professionnelle s'applique à tous les auditeurs internes des entreprises privées, des sociétés d'audit légal ou des professionnels comptables : tous les employés, les auditeurs, la direction de ces entités, et toute personne qui travaille pour le compte de ces entités et participe au contrôle. Le Code d'éthique et de déontologie n'entend pas imposer une organisation interne à l'entité d'audit, et l'entité d'audit en reste pleinement responsable.

6.2. Les objectifs du code d'éthique et de déontologie

Le code d'éthique et de déontologie applicable aux structures d'audit du secteur privé repose sur plusieurs objectifs précis asseoir la légitimité et la crédibilité des structures d'audit dont celles de :

- ✓ *Favoriser la transversalité et l'homogénéité des méthodes et des pratiques, Pour des objets identiques, à l'égard des tiers susceptibles d'être contrôlés.*
- ✓ *Affirmer des expertises et des savoir-faire en concordance avec les Pratiques professionnelles en usage au niveau international.*
- ✓ *Assurer les comportements et prévenir les risques encourus par les auditeurs lors des missions à caractère comptable et financier, potentiellement sensible.*
- ✓ *Communiquer les méthodes et façon de faire des structures d'audit dans un Souci de transparence auprès des donneurs d'ordre et destiers audités.*
- ✓ *Garantir la traçabilité des règles, des pratiques, des comportements et des Usages dans l'espace et dans le temps⁷⁵.*

⁷⁵ Code d'éthique et de déontologie-Secteur privé ; Rapport définitif-4 juillet 2009, p5.

6.3. Le respect du code d'éthique et de déontologie

❖ Les limites du code : l'organisation interne des entités d'audit

Chaque structure d'audit doit évaluer son organisation interne et décider des aménagements éventuellement nécessaires pour faciliter l'application et le respect du présent code d'éthique et de déontologie.

Sans dicter aux structures d'audit leur organisation interne, des suggestions suivantes peuvent être présentées ⁷⁶ :

-Il est nécessaire de nommer un contrôleur ou une autorité qualité pour le remplacer dans chaque structure d'audit pour assurer la diffusion de la norme, apporter soutien et conseil à l'auditeur dans son application, et contrôler la conformité.

-Un comité de lecture peut être mis en place pour vérifier le rapport d'audit avant sa soumission finale.

-Un comité d'éthique doit être mis en place pour recueillir les demandes de recommandations des auditeurs ou pour être relayé par des référents internes.

-D'autres éléments liés au contrôle qualité, au contrôle interne et externe, décrits dans le cahier des charges et le plan de revue qualité, seront également développés. Ces opérations sont initiées par la structure d'audit.

Chaque structure d'audit peut appliquer le code d'éthique et de déontologie, pour autant que les détails ou les ajustements apportés ne soient pas inférieurs aux exigences décrites dans ce code.

Les modalités de mise en œuvre de ces suggestions et leur adaptation au contexte sont de la responsabilité de chaque entité.

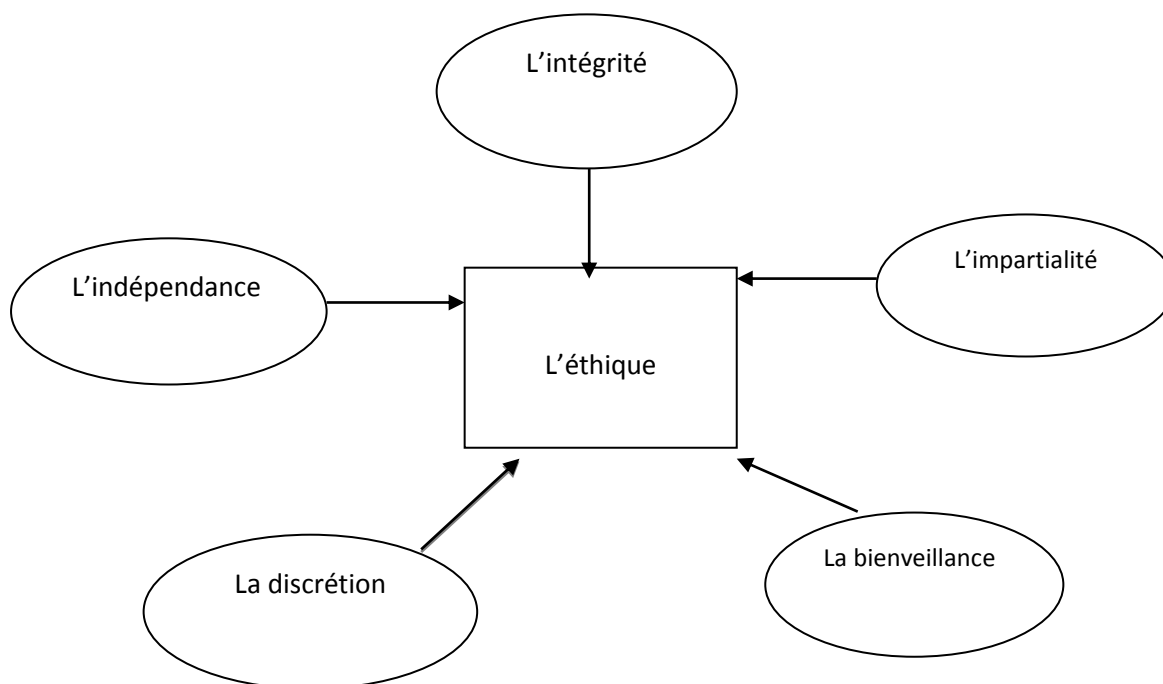
6.4. L'éthique

Les cinq principes, pivots de l'éthique représentés dans la figure n°04 suivante, à respecter en permanence par les structures d'audit sont ⁷⁷ :

⁷⁶.Code d'éthique et de déontologie-Secteur privé ; Rapport définitif-4 juillet 2009, p7.

⁷⁷Ibid., p8 -10.

Figure n°4 : L'éthique



Source : l'éthique, secteur privé 2009, p8

A. L'intégrité

- ✓ L'intégrité est définie comme le strict respect de toutes les règles et normes existantes en toutes circonstances. Il s'agit également de rechercher l'équité dans les décisions prises et de rechercher l'équité dans le traitement des informations collectées et des parties concernées. Il est important d'adopter une attitude irréprochable afin d'éviter tout comportement pouvant entraîner une violation de toute loi ou règle, qu'elle soit écrite ou orale. La sincérité de l'information fait partie intégrante de l'exhaustivité. La falsification d'informations, les affirmations trompeuses ou imprudentes et l'omission d'informations sont autant de faits qui violent le principe de la bonne foi.

B. L'impartialité

- ✓ L'impartialité découle de l'objectivité et du souci de neutralité dont font preuve les individus dans l'exercice de leur mission. Tout préjugé contre une cause, un individu, un groupe de personnes ou une organisation viole le principe de justice. Quelle que soit la nature de la pression, de la demande ou de la suggestion de modifier l'analyse objective de la situation, les actions volontaires et les comportements soumis à une influence extérieure violent le principe de justice. Même en l'absence d'intervention

extérieure, lorsqu'un individu adopte unilatéralement une attitude favorable à l'égard d'un tiers ou d'une entité en raison de relations familiales, professionnelles, économiques, idéologiques, politiques ou amicales, l'impartialité sera affectée. Il convient d'éviter tout comportement qui tendrait à procurer un avantage injustifié, à minimiser un constat pour réduire le tort de certains au détriment d'autres, ou de rechercher à nuire sans fondement.

C. L'indépendance

- ✓ La caractéristique de l'indépendance est le libre exercice des pouvoirs et de l'autorité accordés aux individus ou aux organisations par la constitution, les lois ou les règlements, ainsi que l'utilisation de décisions, d'ordonnances ou d'approbations d'autorités externes comme condition à la réalisation d'une action peut compromettre l'indépendance de la personne ou de l'organisation concernée. Le fait qu'il soit guidé par une autorité externe ou limité ses conclusions, avis ou recommandations constitue également un manque d'indépendance. Toute restriction à la liberté de décision limiterait le libre arbitre et saperait l'indépendance.

D. La bienveillance

- ✓ La bienveillance doit non seulement éviter toute trahison envers des tiers, mais aussi s'efforcer de maintenir de bonnes relations avec les autres. L'amitié institutionnelle que les individus doivent montrer n'est jamais pour discréditer des collègues ou discréditer leur profession ou travail. Tant que cela n'entre pas en conflit avec les principes d'intégrité et de justice précédemment définis, il faut être loyal envers son groupe familial (organisation ou profession).

E. La discrétion

- ✓ Le pouvoir discrétionnaire découle de la non-divulgence d'informations à des personnes qui n'ont pas besoin de les connaître. Il s'agit de respecter les obligations de confidentialité, et dans certains cas, la confidentialité doit être levée. Des lois ou d'autres réglementations peuvent exiger la divulgation d'informations à des groupes spécifiques d'individus ou au public. La dénonciation d'actes contraires aux lois et règlements est également une exception au principe de discrétion. Dans le cas contraire, le fait de diffuser une information par inadvertance ou volontairement à des

tiers peut être constitutif d'une violation du secret professionnel qui est par principe condamnable.

6. 5.La déontologie

Cette partie du code est destinée à détailler chaque principe éthique afin de définir les pratiques professionnelles à mettre en œuvre ou à éviter pour chacun d'entre eux.

Chaque principe sera abordé sous quatre angles ⁷⁸ :

- ❖ Les interdictions et incompatibilités.
- ❖ Les risques de non respect du principe.
- ❖ Les mesures de sauvegarde à mettre en place
- ❖ Les bonnes pratiques.

6.5.1. Respect de l'intégrité

Le respect de l'intégrité s'assure par un certain nombre de droits reconnus à l'individu.

la déontologie	Du respect de l'intégrité
<p>Les interdictions et les incompatibilités</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les auditeurs ne doivent pas enfreindre les lois et réglementations en vigueur. • Les auditeurs ne doivent pas s'engager dans des activités liées à leurs fonctions dans leur structure, qui pourraient nuire à la crédibilité de leur profession d'auditeur ou à leur intégrité. • Il n'est pas non plus conforme à la profession d'auditeur externe de considérer comme clientes des entités clientes notoirement engagées dans des activités illégales. Ces clients sont susceptibles de calomnier l'industrie.
<p>Les risques</p>	<p>Le non-respect du principe de bonne foi peut entraîner :</p>

⁷⁸Code d'éthique et de déontologie : Op.cit, P 11-24.

	<ul style="list-style-type: none"> • Les changements d'informations. • Déclarations trompeuses ou irréfléchies. • Omission d'informations. • Négocier des informations confidentielles. <p>Le non-respect du principe de bonne foi peut provenir :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le manque de qualité du travail effectué lors de la mission. • Collecte d'informations insuffisante, procédures de contrôle améliorées, outils d'analyse inappropriés. • Manque d'attention à l'analyse des preuves recueillies. • Mauvaise présentation des avis et suggestions. • Le niveau éthique de l'auditeur. • L'auditeur manque de perspicacité lorsqu'il prend position sur le client. <p>Les faits constitutifs de corruption active ou passive vont à l'encontre du principe de bonne foi</p>
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les procédures de suivi des tâches dans la structure d'audit doivent limiter les risques « involontaires » d'opinions malhonnêtes ou de suggestions erronées. • La composition de documents d'audit structurés doit également favoriser le contrôle interne pour limiter les défaillances avant que les risques ne surviennent. • Le cas échéant, désigné un consultant qualité qui pourra assister l'auditeur sur des points précis et/ou contrôler des tâches au cours

	de son exécution, contribuant ainsi à limiter les risques.
Les bonnes pratiques	<ul style="list-style-type: none"> • Soutenir et promouvoir les principes d'éthique et de déontologie énoncés dans ce code par une bonne gouvernance. • Développer des contrôles internes. • Élaborer un manuel de procédures. • Suivre les directives d'audit. • Organiser et compléter le classement des documents d'audit pour assurer la conservation, la sécurité et l'accès aux informations.

Source :code d'éthique et de déontologie-secteur privé rapport définitif-4juillet 2009, p 12-13.

6.5.2. Respect de l'impartialité

L'impartialité c'est l'impossibilité de justifier un choix par les intérêts d'une ou de plusieurs personnes.

--

Déontologie	Du respect de l'impartialité
Les interdictions et les incompatibilités	<p>Il est interdit à un auditeur de travailler sur une mission qu'il amènerait à contrôler les travaux réalisés par :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les membres de sa famille. Cette incompatibilité est limitée aux parents proches de l'auditeur, c'est-à-dire que les membres de la famille inférieurs aux parents au deuxième degré comprennent (par ordre et descendance), les frères et sœurs, y compris les conjoints de ces parents proches et les membres de la famille adoptive. Les positions sensibles sont définies comme accordant à leurs titulaires le droit

	<p>de prendre des décisions dans l'entité auditée tout au long du périmètre de l'audit.</p> <ul style="list-style-type: none">• Amis ou anciens collègues. Bien qu'il soit difficile de définir la notion d'amitié (qui peut aussi contraindre d'anciens collègues), cette incompatibilité ne doit pas être ignorée. Cependant, il est encore impossible de définir un périmètre limité. Chaque auditeur a la responsabilité de déclarer que cette nature est incompatible avec sa hiérarchie afin qu'ils puissent déterminer conjointement le degré de contact entre l'auditeur et cet « ami » ou « ex-collègue » et les mesures de protection appropriées.• L'entité dans laquelle le CPA exerce les fonctions. Cette interdiction est limitée dans le temps. L'auditeur ne peut intervenir dans la mission qui l'a amené à auditer son ancienne organisation dans un délai de 3 ans à compter de la date de sortie des fonctions de l'entité. Cette incompatibilité ne peut être déclarée que lorsque les responsabilités de l'auditeur actuel dans son organisation d'origine entrent dans le cadre de l'audit en cours. Les fonctions antérieures de l'auditeur doivent être analysées en relation avec la notion de postes sensibles définie ci-dessus. <p>Il est interdit pour une structure d'audit d'avoir pour client :</p> <ul style="list-style-type: none">• Une entité dans laquelle la structure d'audit possède des participations financières.• Une entité à laquelle la structure d'audit a consentie un prêt.• Une entité auprès de laquelle la structure d'audit a obtenu un emprunt.
--	--

Les risques	<p>Le non-respect du principe de justice peut entraîner :</p> <ul style="list-style-type: none">• Il existe une certaine complaisance dans le travail de collecte et d'analyse des informations et des opinions d'audit.• Les changements d'informations.• Omission d'informations.• L'analyse, les opinions et les recommandations de l'audit sont malhonnêtes. <p>Les raisons du non-respect du principe de justice peuvent être :</p> <ul style="list-style-type: none">• L'existence d'une relation familiale, professionnelle, idéologique, politique ou amicale.• L'existence de liens financiers.• La facturation des frais disproportionnés va bien au-delà de l'importance de faire preuve de diligence raisonnable et est susceptible d'être considéré comme une demande de clémence.
--------------------	--

<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>La bonne gouvernance d'une entité est un atout important permettant de limiter les risques menaçant l'impartialité des auditeurs.</i> • <i>Le principe d'impartialité doit être porté par la direction de l'entité par différents vecteurs :</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>La communication interne rappelant les principes déontologiques, les risques et sanctions encourus.</i> ❖ <i>La probité de la direction.</i> ❖ <i>Les décisions de la direction organisant le respect de la déontologie au sein de l'entité.</i> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Posséder un système de contrôle interne est une garantie supplémentaire de protection de l'impartialité qui permet d'endiguer les dérives :</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>Un comité d'éthique.</i> ❖ <i>Un comité de lecture des rapports.</i> ❖ <i>Un référent qualité ou toute autre autorité de contrôle et d'évaluation des missions.</i> ❖ <i>La supervision qui permet à un supérieur hiérarchique d'assurer un contrôle des travaux réalisés durant une mission d'audit en se positionnant comme un interlocuteur disponible pour recueillir les demandes d'assistance des auditeurs notamment en matière de respect des principes déontologiques.</i>
<p>Les bonnes pratiques</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Soutenir et de promouvoir au travers d'une saine gouvernance les principes d'éthique et de déontologie,</i>

	<ul style="list-style-type: none"> • Développer un contrôle interne. • Élaborer des guides de procédures. • Fournir une structure normée des dossiers d’audit. • Mettre en place un système de supervision. • Constituer un comité de lecture des rapports.
--	--

Source : code d’éthique et de déontologie-secteur privé rapport définitif-4juillet 2009, p 15-18.

6.5.3 Respect de l’indépendance :

L’indépendance c’est la capacité pour un professionnel de résister aux pressions susceptibles d’influencer son opinion.

<p>Les interdictions et l’incompatibilité</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>L’indépendance des structures d’audit externe et de commissariat aux comptes se traduit par :</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>L’absence de liens juridiques entre une structure d’audit et une entité auditée (une filiale, des entités rattachées à la même société mère).</i> ❖ <i>L’absence de liens financiers caractérisés par une prise de participation financière de l’une ou l’autre des entités auditeur ou auditée. Des relations de cette nature traduisent également un risque menaçant l’indépendance des auditeurs.</i> • <i>Il est interdit aux commissaires aux comptes de s’immiscer dans la gestion de la structure auditée. La fonction de commissaire au compte est incompatible avec celle de conseil dans la structure auditée.</i> • <i>Il est interdit à un auditeur interne de s’immiscer dans la gestion de sa structure ; il peut en revanche lui apporter</i>
--	--

	<p><i>des conseils.</i></p>
<p>Les risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Le non respect du principe d'indépendance peut se concrétiser par : <ul style="list-style-type: none"> ❖ Une certaine complaisance dans les travaux de collecte et d'analyse de l'information ainsi que dans les opinions de l'audit. ❖ L'altération d'informations. ❖ L'omission d'informations. ❖ L'insincérité des analyses, opinions et recommandations de l'audit. ❖ L'absence de contrôle sur certains domaines. • Le non respect du principe d'indépendance peut provenir : <ul style="list-style-type: none"> ❖ D'une limitation des pouvoirs d'investigation. • De la subordination de la réalisation d'actions d'audit à l'ordre ou à l'accord préalable d'une autorité extérieure ou hiérarchique.
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si l'indépendance de l'auditeur ou de son organisation est restreinte, elle doit être soumise à l'autorité compétente. • Diverses procédures peuvent garantir l'indépendance de l'auditeur source: <ul style="list-style-type: none"> ❖ L'étendue de la responsabilité de l'agence de contrôle. Les auditeurs doivent avoir libre accès à tous les sites et à toutes les informations de l'entité auditée.

	<ul style="list-style-type: none"> ❖ La durée du mandat du responsable de l'agence d'audit. L'emploi à long terme assure une plus grande indépendance. ❖ Établir des procédures spéciales pour révoquer le chef de l'agence de contrôle. ❖ Diffuser des informations aux citoyens afin qu'ils puissent connaître et comprendre le rôle de l'agence de contrôle. ❖ Le risque spécifique d'exercice d'une mission commune par plusieurs commissaires aux comptes peut être limité par l'identification préalable et formalisée du périmètre d'intervention de chaque commissaire aux comptes. Le recours à une instance de conciliation est possible en cas de conflit de périmètre sur une mission. • La supervision doit également assurer à l'auditeur d'obtenir conseils et soutien face à des situations mettant en péril leur indépendance.
<p>Les bonnes pratiques</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>La supervision et la bonne gouvernance des corps de contrôle sont les éléments déterminant la capacité d'action libre et indépendante des auditeurs.</i> • <i>La mise en place d'un comité d'audit.</i>

Source : code d'éthique et de déontologie-secteur privé rapport définitif-4juillet 2009, p 19-20.

6.5.4 Respect de la bienveillance :

La bienveillance est la disposition d'esprit se déclinant par la compréhension, l'indulgence envers autrui : interroger des candidats avec bienveillance.

Déontologie du respect de la bienveillance	
Les interdictions et les incompatibilités	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Il est interdit de dénigrer un collègue, un confrère ou une entité appartenant à la profession. La communication d'informations défavorables à l'égard d'un membre de la profession ou d'une organisation dans le but de nuire à l'image de l'auditeur ou d'une entité d'audit est contraire au principe de bienveillance.</i>
Les risques	<ul style="list-style-type: none"> • Le non-respect du principe de charité peut conduire à : <ul style="list-style-type: none"> ❖ Exprimer des critiques sur le travail effectué par des collègues. ❖ Échos de commérages et de ouï-dire. ❖ Impliquer auprès de collègues ou d'entités de l'industrie. ❖ Faire des remarques excessives ou infondées. ❖ L'attitude agressive, autoritaire, ignorante ou blessante du public. • L'auditeur est lié par l'obligation de fraternité de l'agence, et lorsque son comportement rend sa profession peu fiable, il manque à cette obligation. La diffamation de collègues ou d'entités de l'industrie viole le principe de bienveillance. • Le comportement délictueux dont l'auditeur peut avoir

	<p>connaissance ne peut être communiqué à l'autorité judiciaire ou administrative compétente que par les canaux hiérarchiques internes.</p>
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La formation peut corriger les attitudes déviantes. • Des comités ou agences d'éthique peuvent être consultés pour déterminer des situations particulières. • Les rappels de règles peuvent être utilisés lorsqu'il y a un léger écart. • La Commission de Discipline aide également à se remettre de situations critiques.
<p>Les bonnes pratiques</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La formation interne doit laisser place à l'éducation morale. <ul style="list-style-type: none"> ❖ Les nouveaux arrivants doivent être en mesure d'accepter les directives des normes de conduite professionnelle. ❖ La formation continue devrait également contribuer à maintenir un haut niveau d'éthique dans la structure d'audit. • Encouragez la communication entre collègues ou collègues. Par exemple, le partage d'expériences dans des séminaires internes peut diffuser une culture commune issue de l'éthique professionnelle.

Source :code d'éthique et de déontologie-secteur privé rapport définitif-4juillet 2009, p 21-22

6.5.5 Respect de la discrétion :

La discrétion consiste à ne pas divulguer les informations concernant l'activité.

<p>Les interdictions et les incompatibilités</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il est interdit de communiquer tout ou une partie des éléments collectés ou générés lors de la mission d'audit à des personnes n'ayant pas besoin de connaître ces éléments. • Condamner des actes répréhensibles (y compris des infractions pénales) aux autorités compétentes ne viole pas le principe de discrétion. • Le principe du pouvoir discrétionnaire du commissaire aux comptes s'étend à l'interdiction de démarchage. Seules les informations nécessaires auprès du public peuvent lui permettre de communiquer sur ses activités.
<p>Les risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Le non-respect du principe de discrétion peut entraîner : <ul style="list-style-type: none"> ❖ La diffusion des informations confidentielles. ❖ Le non-respect du principe de discrétion peut provenir de par négligence ; par le manque de connaissances dans les domaines couverts ; par le secret professionnel ; par le manque de protection des informations dans l'entité.
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La formation peut corriger des attitudes anormales. • Vous pouvez consulter un comité d'éthique ou une agence pour déterminer la situation spécifique. • Un rappel à la règle peut être utilisé par le responsable

	hiérarchique en cas d'écart mineur
Les bonnes pratiques	<ul style="list-style-type: none"> • La formation interne doit réserver un espace à l'enseignement de l'éthique. <ul style="list-style-type: none"> ❖ Les nouveaux arrivants doivent être en mesure d'accepter les directives des normes de conduite professionnelle. ❖ La formation continue doit également contribuer à maintenir un haut niveau d'éthique dans la structure d'audit. • Encouragez la communication entre collègues ou collègues. • Par exemple, le partage d'expériences à travers des séminaires peut diffuser une culture commune dérivée de l'éthique professionnelle.

Source :code d'éthique et de déontologie-secteur privé rapport définitif-4juillet 2009, p 23

6.5.6. Du respect de la compétence :

La compétence résulte d'une combinaison de savoir, savoir-faire et de savoir être mobilisé pour agir de manière adaptée, face à une situation professionnelle donnée. Elle est évaluable.

Déontologie	du respect de la compétence
Les interdictions et incompatibilité	<ul style="list-style-type: none"> • Affecter un auditeur ne disposant pas de la compétence requise sur la mission.
	<ul style="list-style-type: none"> • Le non respect du principe de compétence peut se concrétiser par :

<p>Les risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Manque de connaissances des auditeurs à mettre à niveau, ❖ Opinions erronées et suggestions dans le rapport, ❖ Retarder l'exécution des tâches, ❖ Frais supplémentaires pour les tâches, <ul style="list-style-type: none"> • Le principe du non-respect des capacités peut provenir de : ❖ Manque de formation initiale ou/et continue. ❖ Difficulté à obtenir des informations. ❖ manque de personnel. ❖ Les auditeurs d'une même équipe ont une mauvaise expérience.
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> • L'élaboration d'un plan de formation interne peut prévenir le risque d'insuffisance de capacité. • L'analyse préalable des besoins lors de chaque tâche offre la possibilité de sélectionner les ressources humaines capables d'exécuter la tâche parmi la main-d'œuvre de l'entité. Ce travail permet également d'ajuster correctement la taille de l'équipe d'audit dans le cadre de la fin attendue de la mission. • L'allongement de la période d'exécution des tâches est une autre mesure de sauvegarde pour garantir la qualité du travail d'audit • La supervision permet d'identifier les difficultés des tâches et de les corriger, notamment en

	renforçant l'équipe d'audit ou en convoquant des experts externes.
Les bonnes pratiques	<ul style="list-style-type: none"> • Fournir des programmes de formation interne pour les agences de contrôle. • Introduire la détection du risque d'incompétence dans la pratique d'encadrement et d'évaluation (comité d'éthique, comité de lecture, référent qualité, mentor). • Développer la communication et l'utilisation des connaissances entre les membres de la structure d'audit (séminaires, superviseurs, mentors, références qualité). <p>Formaliser l'analyse avant de lancer la tâche d'audit afin d'étudier spécifiquement la taille de l'effectif de la tâche, les compétences et l'expertise requises, le calendrier de travail et les points et dates de contrôle.</p>

Source :code d'éthique et de déontologie-secteur privé rapport définitif-4juillet 2009, p 24-25

Section 2 :L'impact du référentiel

Dans cette section, nous proposons de définir précisément nos objets de recherche, d'abord le rôle du référentiel sur l'éthique de l'auditeur pour expliquer ce que nous entendons par référentiel. Ensuite, on va voir les normes utiliser par l'auditeur pour être indépendant et avoir une compétence éthique.

1-Le rôle du référentiel sur l'éthique de l'auditeur

Le référentiel constitue un ensemble de règles de conduite dont une personne appartenant à un domaine spécifique doit se référer. Le référentiel de l'auditeur peut avoir un impact sur le comportement éthique de l'auditeur. Plus exactement, le cadre normatif dont l'auditeur intervient peut avoir un grand impact. Dans ce sens, la théorie du développement moral et cognitif intervient comme explication de la relation entre un référentiel et l'auditeur. Cette théorie (Kohlberg 1976, Kohlberg et Kramer 1969) suppose

que l'individu a un lien éthique particulier avec des règles permettant de régler la vie en société. « Chaque individu est supposé passer par un stade pour accéder au suivant, et il n'y a pas de retour en arrière. Le premier stade, nommé pré conventionnel, considère que l'individu n'admet pas la nécessité de la règle pour vivre en groupe. Son acceptation ne dépend que du rapport entre plaisir de la transgression et déplaisir de la sanction. Au second stade, nommé conventionnel, l'individu admet la règle pour lui même et l'applique sans remise en cause.

Au troisième stade, nommé post conventionnel, l'individu admet la nécessité de la règle pour la vie en groupe mais il peut prendre un recul par rapport à elle, la critiquer et la défendre au regard de ses valeurs personnelles ou en raison de son jugement sur l'inapplicabilité de la règle. Cette théorie, a permis le développement d'un outil de mesure du stade de l'individu : le Defining Issues Test (Rest, Turiel et Kohlberg 1969, Rest 1973).», (Charpateau, 2012).

L'intérêt de la mesure se situe dans le fait qu'un auditeur est sensé donner son opinion concernant des comptes en se basant sur un référentiel légal. L'objectif de la théorie de développement moral et cognitif est de donner des résultats homogènes dans différents pays au niveau des vérifications des comptes, (Charpateau 2007, Lampe et Finn 1992, Prat Dit Hauret 2000). En effet, les instructions citées par un référentiel sont considérées comme des règles de conduite par les auditeurs, ces règles ne doivent absolument pas être modifiées ou voir même remise en cause. Quand l'auditeur intervient dans une mission d'audit légale, le référentiel est un outil qu'il doit utiliser pour être en respect de la norme. La question de l'éthique se pose alors d'une façon relativement simple : l'auditeur peut-il mettre en œuvre des valeurs personnelles qui le mèneraient à un jugement professionnel différent de ce que le droit applicable exige ? En d'autres termes, l'éthique de l'auditeur peut-elle transgresser les règles de droit qu'il doit faire respecter ? La réponse va dépendre simultanément du type d'éthique de l'individu, de la nature de l'objet audité, et du référentiel sociologique adopté par l'auditeur.

Un auditeur dont la perception de ce qui est bien ou mal est essentiellement fondée sur une conviction que le système légal est capable d'en assurer l'optimum de la société », (Rawls 1971-1997). Beaucoup de recherches ont prouvé qu'un nombre important des auditeurs peuvent changer les règles d'un référentiel pour être en respect d'éthiques, il n'y a pas donc de relation entre un auditeur et la finalité d'une mission d'audit légal. L'auditeur peut donc

donner fin à un contrat dont l'objectif est d'aboutir à ses fins personnels ou éthiques, ce qui prouve que l'auditeur met ses valeurs en dessus des droits, (Perrin et Treves 1987)⁷⁹.

2. Les compétences de l'auditeur selon les normes d'audit interne

Selon l'audit interne, les auditeurs doivent avoir les compétences nécessaires pour fournir un travail éthique de haute qualité. En effet, posséder la plupart de ces compétences permettra aux auditeurs de se conformer à la plupart des codes de déontologie⁸⁰ :

1. *Déontologie : promouvoir et respecter la déontologie.*
2. *Gestion du service de l'audit interne : développer et gérer la fonction d'audit interne.*
3. *CRIPP : appliquer le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP).*
4. *Gouvernance, gestion des risques et dispositifs de contrôle : acquérir une compréhension approfondie, et appropriée par rapport à l'organisation, de la gouvernance, de la gestion des risques et des dispositifs de contrôle.*
5. *Connaissance de l'organisation et de son environnement : cultiver une expertise en lien avec l'environnement de l'organisation, les pratiques du secteur et des éléments organisationnels spécifiques.*
6. *Communication : communiquer efficacement.*
7. *Persuasion et collaboration : convaincre et motiver ses interlocuteurs dans un esprit de collaboration et de coopération.*
8. *Esprit critique : appliquer les techniques d'analyse des processus, de veille stratégique et de résolution des problèmes.*
9. *Planification et réalisation des missions d'audit interne : réaliser les missions d'audit interne.*
10. *Amélioration et innovation : s'adapter aux changements, favoriser l'amélioration et l'innovation.*

⁷⁹Charpateau .O « l'éthique des auditeurs » article N°00680321 , 2012, p7.

⁸⁰(Référentiel de compétence de l'audit interne de l'IIA, 2013).

Les connaissances requises pour l'audit sont communes à tous les niveaux. Cependant, les exigences pour ces compétences peuvent augmenter ou diminuer, selon le niveau de responsabilité suivant:

- Les données utilisées sont plus complexes.
- Il existe plusieurs sources de données.
- L'importance stratégique de l'information communiquée s'est accrue.
- Plus de destinataires, plus de types et des niveaux plus élevés.
- Les destinataires sont plus exigeants.
- Les exigences de réactivité sont de plus en plus élevées, mais il n'y a pas forcément l'opportunité de se préparer.

(Référentiel de compétence de l'audit interne de l'IIA, 2013).

❖ **L'indépendance de l'auditeur :**

Un grand nombre de normes d'audit qui existent dans le monde accordent une grande importance à l'indépendance des auditeurs et à l'utilité de leur travail d'audit, ce qui signifie que dans les règles déontologiques que les auditeurs devraient avoir, ils n'utilisent plus leurs préférences personnelles lorsqu'ils expriment des opinions sur comptes de l'entreprise. **« La définition de DeAngelo (1981) est largement utilisée dans la littérature. Elle considère que la compétence et l'indépendance des auditeurs sont deux qualités fondamentales et interdépendantes, et que leur équilibre est nécessaire pour un audit de haute qualité »**(Citron et al., Taffler, 1992 ; Richard , 2006)⁸¹.

En effet, la compétence de l'auditeur est nécessaire pour détecter une anomalie dans les états financiers et son indépendance par rapport à l'audit est nécessaire pour révéler cette erreur, (Ben Saad, 2009)⁸².

⁸¹ Citron,D.B & Taffler ,R.J « The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis » accounting & Business Research, 1992 p337-345.

⁸² Ben, S et Lesage, C « Perception de l'indépendance de l'auditeur : analyse par la théorie d'attribution », 2009 p04

La littérature et la réglementation font la différence entre l'indépendance perçue et celle réelle. L'indépendance réelle est le fait qu'un auditeur emploie toutes ses compétences à détecter des anomalies avec une grande conscience, (Prat Dit Hauret, 2003). Alors que l'indépendance perçue est le degré d'indépendance qu'un auditeur utilise pour faire sa mission.

« L'indépendance réelle est une indépendance psychologique (Mautz et Sharaf, 1961), un état d'esprit qui devrait garantir que toutes les considérations en rapport avec la tâche d'audit sont prises en compte, sans qu'il y ait « des influences et des pressions d'intérêts conflictuels »⁸³.

Seule, le degré éthique de l'auditeur peut faire face à toutes ces pressions. Il s'agit de sa capacité morale à privilégier l'intérêt général au sien et à faire face à toutes les pressions qui pourraient l'amener à biaiser son jugement (Jones, 1991 ; Kirk, 2005).

L'éthique conditionne l'indépendance réelle de l'auditeur (Page et Spira, 2005).

L'indépendance perçue s'inscrit dans l'objectif de renforcer l'image publique de l'auditeur.

Elle s'apprécie par les relations qu'entretient l'auditeur avec l'entreprise et sa direction »,

(Lee et Stone, 1995). On peut bien constater qu'il y' une préférence de l'indépendance aperçue sur l'indépendance réelle.

La recherche montre qu'il existe des différences entre les facteurs indépendants : les raisons qui affectent l'indépendance ne sont pas les mêmes, même s'il s'agit d'une indépendance perçue ou réelle. Par exemple, les cabinets comptables ont pour mission l'audit : l'égalité d'audit et les opinions représentant la même entreprise sont considérées comme des faits qui ne sont pas indépendants des utilisateurs des états financiers, et certaines études empiriques ne partagent pas la même vision (Francis, 2006)⁸⁴.

⁸³Richard, C. « L'indépendance de l'auditeur : Pairs et manques », Revue Française de Gestion, 2003.p29.

⁸⁴BEN SAAD et LESAGE C : Op.cit. p 4-5.

3-le comportement de l'audit légal selon les normes d'audit international (ISA 200)

La norme ISA 200 traite les objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit.

3.1. Champ d'application de la norme

La présente norme internationale d'audit (ISA) porte sur les responsabilités générales de l'auditeur indépendant qui réalise un audit des états financiers conformément aux normes ISA. Plus précisément, elle expose les objectifs généraux de l'auditeur indépendant et décrit la nature et l'étendue d'un audit conçu pour permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs.

- Les normes ISA ne traitent pas des responsabilités que peuvent imposer à l'auditeur des textes légaux, réglementaires ou autres. De telles responsabilités peuvent différer de celles qui sont définies dans les normes ISA

3.2 Les principes fondamentaux

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers

L'auditeur est soumis aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement les parties A et B du *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le «Code de l'IESBA») relatives à l'audit d'états financiers, de pair avec les exigences plus strictes propres à chaque pays.

Le contenu de la partie A et B sont :

La partie A établit les principes fondamentaux d'éthique professionnelle auxquels l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers est tenu de se conformer et elle fournit un cadre conceptuel permettant d'appliquer ces principes.

La partie B indique comment appliquer le cadre conceptuel à des situations précises.

➤ Esprit critique :

Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple :

- Aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis.
- Aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants.
- Aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle.
- Aux situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes ISA.

Il est nécessaire que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique tout au long de l'audit afin de pouvoir, par exemple, réduire les risques :

- De ne pas déceler des situations inhabituelles.
- De tirer des conclusions trop générales des observations faites durant l'audit.
- De s'appuyer sur de mauvaises hypothèses pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et pour en évaluer les résultats.

➤ Jugement professionnel :

Le jugement professionnel est essentiel à la bonne réalisation de l'audit. Cela s'explique du fait que l'interprétation des règles de déontologie pertinentes et des normes ISA, ainsi que les décisions éclairées qui sont exigées tout au long de l'audit, sont indissociables de l'appréciation des faits et des circonstances, par l'auditeur, sur la base de ses connaissances et de son expérience pertinentes.

Jugement professionnel sur:

- Le caractère significatif et le risque d'audit.
- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences des normes ISA et recueillir des éléments probants.
- L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis et de la nécessité ou non d'actions supplémentaires pour atteindre les objectifs des normes ISA.

- L'évaluation des jugements posés par la direction dans l'application du référentiel d'information financière applicable.
- Les conclusions à tirer des éléments probants obtenus, par exemple l'appréciation du caractère raisonnable des estimations établies par la direction pour préparer les états financiers.

L'exercice du jugement professionnel est nécessaire tout au long de l'audit.

Il est également nécessaire que les jugements posés soient bien documentés. À cet égard, l'auditeur est tenu de constituer une documentation suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, et n'ayant pas participé à la mission, de comprendre les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer des conclusions sur les questions importantes apparues au cours de l'audit.

Le jugement professionnel ne peut servir à justifier des décisions qui, par ailleurs, ne sont pas étayées par les faits et les circonstances relevés au cours de la mission ni par des éléments probants suffisants et appropriés.

➤ **Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit :**

Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit.

Source d'éléments probants⁸⁵ :

- Les documents comptables de l'entité
- D'autres sources internes ou externes à l'entité.
- Informations produites par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services.
- Informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent.
- L'absence d'informations est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant

⁸⁵ Normes internationale d'audit (ISA) 200 traduction française modifiée pour la dernière fois en novembre 2009, p 9.

Le caractère suffisant correspond à la dimension quantitative des éléments probants.

La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Le caractère approprié des éléments probants correspond à leur dimension qualitative, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus.

L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion⁸⁶.

➤ **Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA**

- Les auditeurs doivent se conformer à toutes les normes ISA relatives à leur audit. Pour que la norme ISA soit relative à l'audit, d'une part, elle doit être efficace ; d'autre part, les conditions mentionnées dans la norme existent.

- L'auditeur doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte d'une norme ISA, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences.

Pour pouvoir se déclarer en conformité avec les normes ISA dans son rapport, l'auditeur doit s'être conformé aux exigences de la présente norme ISA et de toutes les autres normes ISA pertinentes pour son audit

Afin d'atteindre ses objectifs généraux, l'auditeur doit, dans la planification et la réalisation de son audit, se reporter aux objectifs particuliers des normes ISA pertinentes, en tenant compte des interrelations entre les différentes normes ISA, pour :

a) Déterminer s'il lui faut mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes ISA pour atteindre les objectifs particuliers de celles-ci;

⁸⁶ Normes international d'audit ISA 200, p16-17.

b) Évaluer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés⁸⁷.

Section 3 : Prise de décisions et dilemmes éthique

Dans cette section, nous proposons de définir précisément nos objets de recherche, d'abord en citant le concept d'objectifs éthiques de Ricoeur (1990) pour expliquer ce que nous entendons par prise de décision éthique. Ensuite, nous analysons comment et pourquoi les auditeurs sont confrontés à des dilemmes éthiques, en particulier lorsqu'ils ne trouvent pas de réponses adéquates à leurs questions dans le code éthique.

1. La décision éthique

Ricoeur (1990, p. 1) introduit la notion de visée éthique qu'il définit par trois termes : « *visée de la vie bonne, avec et pour les autres, dans des institutions justes* ». La visée éthique comporte trois composantes selon Ricoeur (1990) : le souci de soi, le souci de l'autre, le souci de l'institution.

Le souci de soi, et non de moi, est le point de départ qui permet à chacun d'avoir conscience de ses actions. Le souci de l'autre, nommé « *sollicitude* » par Ricoeur (1990) ne peut exister sans le souci de soi parce que respecter l'autre nécessite que son existence ait autant d'importance que la mienne. Ricoeur (1990, p. 3) la définit comme « *un vivre-ensemble organisé* ».

Il nous semble ainsi pertinent de parler de décision à visée éthique dans le cas de l'auditeur. Cette décision a des buts éthiques car elle implique ce qui est considéré comme bon ou mauvais, juste ou injuste envers soi-même et les autres dans le cadre des institutions représentées par l'industrie comptable et toutes ses règles. Le soi introduit une part de subjectivité dans la décision, l'autre part est la considération de l'interlocuteur, et l'organisation est la considération du tiers.

Cependant, considérer ces trois éléments (soi, autrui, organisation) peut poser de réels dilemmes aux auditeurs. En effet, il n'est pas toujours facile pour les auditeurs de satisfaire toutes les parties car leurs valeurs ne sont pas toujours cohérentes. Après avoir défini le dilemme éthique, nous précisons les circonstances dans lesquelles les auditeurs sont

⁸⁷ Normes internationale d'audit ISA 200, p 9-10.

souvent confrontés à de telles situations, notamment lorsqu'ils considèrent eux-mêmes ou autrui, des conflits avec la loi, notamment avec le code de déontologie⁸⁸.

2. Les dilemmes éthiques en audit

Le terme dilemme vient du grec dilemma, de *dis-*, en deux, et *lêmma*, argument, qui signifie argument à deux fins. Dans les débats contemporains, il est souvent question de dilemmes éthiques, également dénommés conflits de valeurs. Il s'agit de situations où des valeurs entrent en opposition et rendent les décisions difficiles.

Dans une perspective purement déontologique ou utilitariste, il n'existe pas de dilemme éthique. Pour Kant (1785) « *le devoir implique le pouvoir et exclut toute possibilité de dilemme moral* ». Le commissaire aux comptes applique les règles et méthodes applicables à sa profession. Les auditeurs ne doivent pas user de jugement personnel. Il a juste besoin de suivre les règles. Par conséquent, il ne peut y avoir de dilemme moral.

En ce sens, Noël Lemaitre et Krohmer (2010, p. 94) indiquent que les Big Four définissent la compétence éthique des auditeurs comme la stricte application des règles et procédures en vigueur. Ces auteures soulignent ainsi que « *tandis que les cabinets d'audit entreprennent de recruter de jeunes diplômés en valorisant leur esprit critique, leur responsabilité et leur sens de l'initiative, la gestion des compétences éthiques repose essentiellement sur un système de contrôle formaliste direct visant à imposer un strict respect des règles et des procédures. Ce décalage peut être à l'origine du fort turnover qui caractérise le management des ressources humaines dans les Big Four* ».

A l'opposé, dans une perspective utilitariste, la quête du bonheur permet de résoudre tous les dilemmes. Selon Mill (1988, p. 36), « *si l'utilité est la source ultime des obligations morales, elle peut être invoquée pour décider entre elles quand leurs exigences sont incompatibles* ».

Toutefois, il est reconnu que les perspectives déontologiques et utilitaristes soulèvent aussi des dilemmes. En ce sens, Weber (1919) indique qu'il « *n'existe aucune éthique au monde qui puisse négliger ceci : pour atteindre des fins 'bonnes', nous sommes la plupart du temps obligés de compter avec, d'une part des moyens moralement malhonnêtes ou pour le moins dangereux, et d'autre part la possibilité ou encore l'éventualité de conséquences fâcheuses.*

⁸⁸ Chaplais -chouvier Christelle « formation et déontologie de l'auditeur » thèse de doctorat, 2018-2019, p33.

Aucune éthique au monde ne peut nous dire non plus à quel moment et dans quelle mesure une fin moralement bonne justifie les moyens et les conséquences moralement dangereuses ». Dès lors, comme le soulignent Tahssain-Gay et Cherre (2012), comment expliquer que dans les entreprises, les managers hésitent entre deux valeurs, surtout lorsque des facteurs humains entrent en jeu. Pour Williams (1990 et 1994), le dilemme éthique est en réalité un conflit difficile à résoudre car il naît de l'opposition entre obligations réciproques. Le dilemme moral peut être défini comme un choix difficile entre deux possibilités morales équivalentes. Ni l'un ni l'autre n'est meilleur que l'autre. Satisfaire l'un équivaut à abandonner l'autre et conduit à un double comportement : moralité et immoralité. Sous cet angle, nous en retenons la définition de Noël Lemaitre et Krohmer (2010, p. 79) : *« un dilemme éthique est une situation où le libre-arbitre d'un individu est mis à mal. La nécessité de décider entre plusieurs alternatives devient coûteuse, parce que chaque alternative possible conduirait à appliquer des principes distincts voire contraires, mais dotés d'une même force et dont l'issue présente des avantages et des inconvénients équivalents »*.

Pour les auditeurs, les sources de dilemme sont nombreuses. Le commissaire aux comptes constate que sa situation est complexe et unique. Il a effectué une mission d'intérêt public dans une entreprise privée. Le commissaire aux comptes est le garant de la fiabilité de l'information financière des différentes parties prenantes de l'entreprise auditée : actionnaires, créanciers, salariés, régulateurs, investisseurs, etc... Mais il représente aussi son entreprise, ce qui lui impose avec certaines restrictions, le budget est par exemple, et il est incité à entretenir une bonne relation avec ses clients, l'entreprise étant auditée. Enfin, il représente la profession et le cadre de référence qui l'entoure. De plus, en tant que personne, ses caractéristiques personnelles sont liées à son parcours, son expérience, sa formation et son éducation.

Dans ce contexte, l'auditeur va être confronté à différents points de vue et objectifs et sera sans doute ainsi conduit à mobiliser son éthique tout au long du processus d'audit pour résoudre des dilemmes. En particulier, l'auditeur peut être confronté à des situations où ce qui est juste ou bien au sens de la loi et des règlements ne lui semble pas l'être pour soi ou pour les autres.

L'auditeur prôt le serment suivant : « je jure d'exercer ma profession avec honneur, probité et indépendance, de respecter et faire respecter les lois ». Par conséquent l'auditeur doit

respecter et faire respecter la loi, mais toutefois il subsiste certaines circonstances où l'auditeur légal transgressent ce droit est ce pour divers raisons ou motifs :

- Pour des motifs frauduleux.
- En raison de la difficulté d'appliquer la loi à un cas particulier, il est parfois nécessaire d'interpréter les règles.
- Par exemple, un auditeur peut ne pas être en mesure de trouver des réponses à des questions dans les textes réglementaires et juridiques car les problèmes auxquels il est confronté dans un contexte spécifique n'y sont pas spécifiquement abordés.
- Faute d'information et/ou de compétence en la matière, l'auditeur peut ignorer les règles qui doivent être appliquées.
- Enfin, l'auditeur peut ne pas être en mesure de trouver des réponses aux questions dans les textes de lois et réglementations, car leur application le conduira à prendre des décisions contraires à d'autres valeurs⁸⁹.

Dans ce cas, l'auditeur est confronté à un véritable dilemme moral, car il doit choisir quand appliquer et respecter la loi qui contredit l'application et le respect des autres valeurs.

Prat dit Hauret (2007) a recueilli les témoignages d'auditeurs confrontés à des dilemmes éthiques, notamment des cas où des faits délictueux ont été divulgués aux procureurs.

Dans un cas, un auditeur a été nommé commissaire aux comptes de l'un des partenaires de golf occasionnels (en France). Au cours de son mandat, le dirigeant lui a dit qu'il avait retiré des fonds du compte de la société pour aider son frère dont l'entreprise était en difficulté. L'acompte lui a été immédiatement remboursé une fois qu'un bien immobilier à été vendu, ce que lui a permet de récupérer les fonds nécessaires, D'un strict point de vue éthique, les auditeurs doivent dénoncer les actes délictueux d'abus de la protection sociale. Et pourtant ce n'étais pas sa décision. En effet, certaines valeurs personnelles l'ont poussé à enfreindre la loi. D'un point de vue utilitaire, ce choix a permet de sauver une entreprises et des d'emplois. L'acompte a été remboursé quelques mois plus tard et n'a porté préjudice à aucune partie prenante. Cependant, cela est illégal. Un autre auditeur a décrit la maladie du

⁸⁹ Chaplais -chouvier Christelle « formation et déontologie de l'auditeur » thèse de doctorat , 2018-2019,p36.

gérant d'une entreprise familiale. Son gendre, gérant d'une SARL indépendante et dirigeant de l'entreprise familiale, a reçu une indemnité pour son beau-père, indemnité qui n'a pas été préalablement autorisée par le conseil d'administration. Après avoir découvert le délit d'abus de biens sociaux, le commissaire aux comptes a décidé de ne pas le divulguer au procureur. Ici, le comportement des dirigeants semble raisonnable d'un point de vue humain et utilitaire, même s'ils ne le sont pas d'un point de vue déontologique⁹⁰.

En résumé, ces preuves indiquent que les auditeurs peuvent être confrontés à des dilemmes éthiques difficiles.

Zouari (2013) a mené des recherches auprès d'auditeurs tunisiens et ces derniers ont déclaré qu'ils ne divulguaient pas systématiquement les faits illicites de leurs clients, la divulgation dépend de l'importance des faits, de l'indépendance des auditeurs et du degré d'aversion au risque.

Ce travail montre que dans certaines situations, il peut être difficile pour les auditeurs de les divulguer aux procureurs. Pour des raisons humaines, les auditeurs peuvent transgresser la loi et les contrats légaux. Aucune décision n'est idéale, et chaque choix conduit soit à abandonner les valeurs personnelles, soit à faire obstruction à la loi. En ce sens, il s'agit bien de dilemmes moraux exemple le Code de déontologie de la profession⁹¹.

⁹⁰Chaplais -chouvier Christelle, Op .cit,p 37.

⁹¹ Ibid,P 37.

Conclusion

L'éthique constitue l'ensemble des règles qui régissent le comportement des personnes dans une même société pour que les gens n'abusent pas du pouvoir dont ils disposent. Ces règles ont comme objectif de faire une distinction entre le bien et le mal. Le monde économique est exposé à un nombre important de problèmes éthiques n'excluant pas le métier de commissariat aux comptes. L'éthique, vise à dégager les valeurs guidant les conduites humaines, en vue de prendre des décisions à la lumière de ces valeurs. Elle se présente sous forme de codes déontologiques, de chartes ou de principes de l'entreprise qui sont des guides, permettant au personnel de l'entreprise de choisir quel comportement adopter vis-à-vis de telle ou telle situation.

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

Chapitre 3 :Etude appliquée aux commissariats aux comptes

La recherche de terrain est l'étape la plus importante, dans tous les travaux de recherche, car elle permet d'avoir des réponses sur la question de départ, pour réaliser cet objectif, nous avons choisi des cabinets du commissariat aux comptes comme terrain de recherche afin de réaliser notre enquête.

Après avoir consacré notre mémoire au cadrage théorique dans un premier chapitre traitant de l'audit légal notamment en ce qui concerne les obligations inhérentes au comportement professionnel du commissaire aux comptes et un second chapitre reprenant retraçant les fondements du système éthique, il est question dans ce troisième chapitre empirique d'aborder à travers notre enquête questionnaire menée auprès de trois cabinets de commissariat aux comptes les aspects pratique dans le but d'apporter des éléments de réponse à notre problématiques et aux interrogations soulevées.

A cet effet, nous avons structuré le troisième chapitre au tour de trois sections. Nous entamons ce chapitre, d'abord en premier, par l'exposé de notre démarche méthodologique caractérisant l'enquête menée ; puis, dans un second lieu nous allons illustrer notre enquête par une présentation brève notamment des activités menées d'un cabinet de commissariat aux compte qui fait parti de notre cas d'étude ; enfin, dans troisième lieu nous nous attèlerons à l'exploitation des données de notre enquêtes et d'en déduire les réponses nécessaires à notre recherche à travers les résultats.

Section 01 : Démarche méthodologique et caractéristiques de l'enquête.

L'utilisation d'un questionnaire de recherche nécessite le respect de diverses précautions méthodologiques. Pour atteindre notre objectif et répondre à la problématique de recherche nous procéderons à une enquête sur le terrain auprès des professionnels de l'audit, en l'occurrence ceux du commissariat aux comptes. Et dans la perspective de trouver des éléments de réponse aux questions soulevées à travers en procédant par enquête questionnaire.

Nous présenterons dans la présente section les aspects méthodologiques de notre étude et les caractéristiques de notre questionnaire. Nous décrivons successivement notre enquête menée à l'aide d'un questionnaire (voir annexe 01)

1.1. Définition du questionnaire

L'enquête par questionnaire est un outil d'observation qui permet de quantifier et de comparer l'information. L'information est collectée auprès d'un certain nombre d'enquêtés ciblés pour les besoins de notre étude. Aussi le questionnaire est un outil méthodologique comportant un ensemble de questions qui s'enchaînent d'une manière structurée. Le questionnaire est une méthode quantitative qui s'applique à un ensemble (échantillon) qui doit permettre des inférences statistiques. Technique directe d'investigation scientifique utilisée auprès d'individus qui permet de les interroger de façon directive et de faire un prélèvement qualitatif en vue de trouver des relations mathématiques et de faire des comparaisons chiffrées⁹².

1.2. Définition de l'entretien

Il consiste à collecter un certain nombre d'information sur la base d'un échange entre deux personnes sous la forme d'un « entretien » où celui qui mène l'enquête pose des questions à son interlocuteur qui lui apporte des éléments de réponses sur un sujet prédéterminé⁹³.

1.3. Objectif du choix de méthode

Nous avons opté, dans la collecte des données pour les enquêtes par questionnaire adressé à des commissaires aux comptes (CAC). Ainsi, l'enquête par questionnaire est un outil d'observation qui permet de quantifier et comparer les informations est constitué de cinq axes qui sont :

⁹² Chabanis,S & Oucheine,H « Guide de méthodologie de la recherche en science sociale », Taleb Impression, 1ère édition, 2013. P77.

Première axe représente l'éthique de l'auditeur.

Deuxième axe représente l'éthique représentée et la déontologie.

Troisième axe représente les principes du travail d'un auditeur.

Quatrième axe représente l'éthique et la déontologie dans la réglementation algérienne.

Cinquième axe représente le dilemme éthique.

1.4. Construction de l'enquête

Les instruments permettant de recueillir des données dépendent de l'approche quantitative ou qualitative retenue. Ainsi, pour répondre à la problématique de recherche nous avons procédé à une étude du terrain auprès des principaux acteurs concernés par l'objet de notre mémoire.

L'enquête par questionnaire consiste à poser par écrit, à des sujets une série de questions relative à une situation, à leur opinion, à leur attente, à leur niveau de connaissance ou de conscience d'un problème ou de tout autre point qui intéresse le chercheur. Elle nécessite des réponses écrites (Musafini.J, 2010-2011). Le questionnaire est un document rédigé contenant des questions et des informations, qui s'enchaînent d'une manière structurée. La validité du traitement statistique et l'apport scientifique de l'étude découlent également de la pertinence de la lecture par la population concernée de la problématique étudiée. En effet, la compréhension du questionnaire a un impact fort sur notre étude. L'étude doit prendre en considération les caractéristiques culturelles et le langage professionnel utilisé par les commissaires aux comptes. La population de notre étude concerne les commissaires aux comptes, leur objectif principal est de garantir la fiabilité des données comptables diffusées. La qualité de l'audit représente une garantie de la vraisemblance des contrôles de la crédibilité des rapports divulgués par les auditeurs. Le questionnaire a été remis à un ensemble de commissaires aux comptes à Tizi-Ouzou (Algérie)trois questionnaire par :

- Voie électronique : un questionnaire.
- Par voie classique de main en main : un questionnaire.
- différentes voies par un entretien : un questionnaire.

⁹³ Chabanis,S & Oucheine,H :Op.cit ,p72.

1.5. Elaboration du questionnaire

Le questionnaire est un ensemble de questions qui s'enchaînent d'une manière structurée. Il existe plusieurs formes de question selon l'usage qu'on veut faire. Dans notre questionnaire nous avons choisi des questions dichotomiques à deux choix de réponse, à choisir une seule qui correspond aux questions fermées.

Exemple : avez-vous déjà fait face à des problèmes d'éthique lors d'une mission d'audit ?

- Non
- oui

Ou bien par des questions à choix multiples soit à une seule réponse permise, soit à plusieurs réponses permises. Autres (précisez) Aussi, nous avons choisi d'utiliser l'échelle de Likert, l'objectif d'utilisation de cette échelle Exemple : Qu'elles sont les déterminants de l'indépendance de l'auditeur ?

A- Expérience, compétence, sensibilité éthique du professionnel

B - Taille, réputation, code d'éthique, réalisation de missions de conseil, revue des dossiers, rotation des associés au sein du cabinet

C - Sanction, contrôle de qualité

Aussi, nous avons recouru à des questions ouvertes pour la collecte de certaines informations nécessaires à la réalisation de notre mémoire.

1.6. Les contraintes rencontrées

Pour la réalisation de notre mémoire nous nous sommes confrontés à une panoplie de difficultés. Ces contraintes peuvent cerner en trois points à savoir celle liée au choix du thème de mémoire ; celle relevant du contexte de la crise sanitaire ; et enfin, celle relative à la méfiance des enquêtés.

1- Difficultés en rapport avec le choix du thème s'était posée lors du choix d'un thème adéquat correspondant à notre profil de formation intégrant les aspects techniques des le plus significatif. En effet, il n'est pas aisé de cerner théoriquement notre sujet de mémoire et d'arriver à trouver des réponses réelles et pratiques que les cabinets de commissariat aux comptes peuvent mettre en œuvre afin de résoudre les problèmes éthiques généraux et d'audit.

2- Difficultés causées par le contexte inédit provoqué par la situation sanitaire liée à la pandémie de la Covid 19. Ceci justifie la pauvreté des entretiens en face à face. En effet, sur

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

les trois enquêtés qui accepté de renseigner notre questionnaire (car d'autres ont refusé de recevoir notre questionnaire), il n'y a qu'un seul cabinet qui nous a accordé l'opportunité de mener l'enquête en faisant un entretien directe les 2 autre l'ont fait à distance.

3- Nous avons ressenti lors de notre enquête la réticence des enquêtés qui ne veulent pas fournir des éléments de réponses avec exactitude à certaines questions gênantes. Ceci traduit le degré de méfiance des enquêtés.

Section2 : Présentation du cabinet de commissariat aux comptes

Nous avons déposé notre questionnaire chez trois commissaires aux comptes. Vous devrez faire brièvement la présentation des 2 autres cabinets ici dans l'introduction de la section par exemple de décrire :

-l'ancienneté ou l'expérience acquise du cabinet, la localisation, le nombre d'employé....

A titre illustratif nous allons particulièrement dans cette section présenter l'un des cabinets de commissariat aux comptes et ses services.

Par ailleurs, pour les besoins de l'exploitation des résultats de l'enquête nous avons codifié les trois enquêtés par : 'A', 'B' ; 'C'.

1 .Présentation du cabinet de commissariat aux comptes

Cabinet de Comptabilité et commissariat aux comptes, Conseil Fiscal Mostapha AIMENE. Siège social : Coop Si Achour Boulevard Krim Belkacem Tizi Ouzou (à côté pompe à essence k belkacem) Tizi-Ouzou. Adresse postale : BP 328 RP 15000 Tizi Ouzou, l'ouverture de ce cabinet est en date du 20/10/2020, Agrément Commissaire aux comptes N° 4345/2020, Agrément Comptable agréé N° 1304/2019. Ce cabinet pluridisciplinaire est constitué d'éminents experts issus de divers secteurs (Fiscalités, experts comptables, commissaires aux comptes, notaires, ...).

2. Les services du Cabinet

Les services du cabinet sont nombreux et diversifiées :

- La Tenue de comptabilité, commissariat aux comptes.

- Les études technico économiques.
- Les états de rapprochement bancaire.
- La tenue de la paie.
- Les déclarations fiscales et parafiscales.
- La réalisation des bilans financier &comptable; fiscal.
- Le conseil fiscal et juridique.
- Le traitement et le suivi des dossiers de réclamations (recours préalable et commissions).
- Le traitement et suivi des demandes de remboursement de TVA.
- L'assistance et la représentation devant les structures fiscales et autres.
- La prise en charge des dossiers de transfert de fonds (sociétés étrangères).
- La formation et le perfectionnement dans le droit fiscal et le droit des affaires.
- La formation et perfectionnement des logiciels Pc paie-Pc compta-Pc stock.
- La création d'entreprises.
- L'audit fiscal.
- Le suivi des dossiers d'investissement (ANDI, ANSEJ, CNAC, ANGEM...).

Section 3 : La pratique de l'audit légale : illustration par des cas d'étude

Dans cette section on tachera de présenter et d'analyser les résultats découlant de notre enquête. Cette section est agencée en cinq points correspondant aux cinq axes structurant notre questionnaire.

1. Présentation du premier axe

L'éthique de l'auditeur

L'enquête que nous avons menée a prouvé que l'expérience est importante dans le domaine de l'éthique et de la déontologie, parce qu'un auditeur qui a fait beaucoup de missions sur le terrain, a souvent été confronté à des conflits de ce genre, puis il a pris avec le temps à ne pas tomber dans ces erreurs, il a gagné aussi en terme de capacité et de compétence à gérer ce genre d'expérience et de conflit, mais cela ne nous empêche pas de dire qu'un jeune auditeur qui a bien été formé et qui a acquis des connaissances théoriques peut exercer son travail normalement. Selon les enquêtés, ils ont acquis l'expérience requise.

L'éthique est un ensemble de règles et de lois qui ont des valeurs morales.

D'après notre enquête nous avons constaté que finalement l'éthique pour un commissaire aux comptes toute d'abord c'est quelque chose d'innée, c'est d'avoir une conscience professionnelle et une moralité exemplaire (selon A, B), l'éthique fait aussi partie de l'éducation et c'est une diligence professionnelle impérative pour exercer le métier du commissaire aux comptes (C).

La formation sur l'éthique est une excellente option pour ceux qui travaillent dans les domaines où les codes moraux et l'honnêteté sont de la plus haute importance on étudiant les valeurs éthique les commissaires aux comptes peuvent exécuter leur travail avec conscience et efficacités.

D'après ce que nous avons vu sur le terrain les commissaires aux comptes non pas suivie une formation sur l'éthique mais pensent qu'effectivement suivre une formation sur l'éthique est nécessaire pour l'exercice de leur métier, et ayant prêté serment il leur semble que l'éthique est le fondement même de leur métier.

Dans certains cas les commissaires aux comptes rencontre des problèmes d'éthique en menant leurs missions. Sur les trois commissaires aux comptes que nous avons interrogés deux ont répondu que non (selon A, B) alors que le troisième(C) a répondu que oui et il a donné un exemple concret qui est :

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

« Exemple en ce qui concerne la certification des comptes comptable non conforme aux normes légales de la législation algérienne et normes comptable international ».

Il a réagi par l'établissement de Rapport moral et financier de Rejet de la certification des comptes comptable et donner des recommandations et réserves pour corriger la comptabilité.

Par conséquent nous pensons que les deux premiers commissaires aux comptes en répondant par non le déclarent plutôt par méfiance, parce qu'en autant de temps où d'années d'exercices a un moment donné quand même il n'est pas normal de ne pas rencontrer aucun problème lié à l'éthique.

La qualité de l'information financière dépend de l'indépendance, de la compétence, et de l'intégrité. Elle peut traduire le manque de sincérité et de régularité des comptes des sociétés en vertu des dispositions légales et réglementaires en vigueur, ainsi, que non fiabilité de qualité de l'information financière en fonction de l'indépendance, la compétence, l'intégrité.

Le non respect de l'éthique a un impact négative sur l'information financière et effectivement d'après les enquêtes que nous avons mené cela un impact considérable sur l'information financière et donne une image erroné de la situation financière.

Les auditeurs ne peuvent en effet isoler leurs valeurs personnelles de la pratique de leur métier, ils peuvent donc interpréter les situations d'audit selon leur propre sensibilité, par ailleurs les cabinets d'audit ont des contraintes financiers et organisationnel les amenant à rechercher le meilleur rapport profil /qualité produite. A cette fin, ils utilisent la déontologie comme un moyen d'auto contrôle, mais l'éthique de l'auditeur se révèle peut sensible a cet outil, en outre, en fonction des spécialisations de l'auditeur (légal, normatif, interne ...) la sensibilité au contexte varie fortement, et l'éthique de l'auditeur ne donne qu'une image fidèle de l'entité si elle est utilisée d'une manière optimale et sincère.

La compétence éthique est de plus en plus valorisée au sein des organisations, et selon les enquêtes « l'éthique est un poumon, s'il est infecté la structure ne tiendra pas longtemps ». Nous avons constaté que l'éthique est très importante au sein de l'organisation et particulièrement pour métier du commissaire aux comptes.

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

Pour les commissaires aux comptes interrogés la compétence éthique se traduit par la sincérité, l'efficacité, la fiabilité et l'objectivité.

Cette compétence est déjà innée elle vient d'elle même c'est par rapport aux travaille rigoureux et se perfectionne avec l'exercice et l'expérience.

D'après les réponses des commissaires aux comptes certains (A, C) pensent que l'éthique au sein du cabinet a une influence sur la compétence alors que d'autres estiment ce n'est pas forcément vrai, mais que cela reste, n'est au moins, une composante impérative (B).

Tous les commissaires aux comptes interrogé estime que l'éthique a une influence positive sur la qualité du travaille fournie par l'auditeur.

2. Présentation du deuxième axe

Ethique et la déontologie

La déontologie est l'ensemble de règles ou de devoirs, régissant la conduite à tenir pour les membres d'une profession.

Selon notre enquête nous avons constaté qu'un code qui sert à fixer des règles de bonne conduite s'appelle un code de déontologie. La déontologie correspond à l'ensemble des principes et des règles de l'éthique (code de déontologie, charte de déontologie) qui gèrent et guident une activité professionnelle. Ces normes sont celles qui déterminent les devoirs minimums exigibles professionnels. En d'autres termes, la déontologie peut être assimilée au code de la route, s'il n'est pas respecté c'est le chaos.

L'objectif de la déontologie dans la pratique professionnelle de l'auditeur est ⁹⁴:

A/ Promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

B /Donner une assurance objective sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques, et de contrôle, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

C/ Faire preuve de compétence et de conscience professionnelle.

Sur les commissaires interrogés deux (A, B) pensent que les trois réponses se valent et qu'elles sont toutes aussi importantes et que le troisième(C) pense plutôt que « *l'objectif est plus de donner une assurance objective sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques, et de contrôle, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code* ».

D'après les enquêtes menées sur le terrain l'éthique et la déontologie ne sont pas différentes mais plutôt complémentaires.

Avant de chercher si les auditeurs légaux respectent le code de la déontologie. Tout d'abord, il est nécessaire de rappeler les principes de ce code qui sont : intégrité, impartialité, indépendance, discrétion, la bienveillance.

Pour les commissaires aux comptes, l'intégrité englobe l'honnêteté, la fiabilité, la **morale**, l'éthique et l'honneur. Cultiver l'**intégrité** sur le lieu de travail permet de créer un environnement de confiance favorable à la collaboration et au dynamisme des équipes. **L'intégrité** englobe l'honnêteté, la fiabilité, la **morale**, l'éthique et l'honneur. Cultiver l'**intégrité** sur le lieu de travail permet de créer un environnement de confiance favorable à la collaboration et au dynamisme des équipes. En d'autres termes, l'intégrité consiste à avoir une bonne conscience qui est synonyme d'un comportement rigoureux, et son application est conditionnée par une honnêteté exemplaire.

L'impartialité du code d'éthique se déroule dans l'objectif destiné à rendre effectif l'un des principes fondateurs d'éthique. Elles sont généralement associées à la neutralité, l'équité, l'objectivité et à la notion de justice.

Les auditeurs légaux respectent l'impartialité éthique :

1- Règles générales de conduite : Chaque membre des auditeurs , au moment de son entrée en fonction et chaque année par la suite, est assujéti au Code d'éthique et de conduite professionnelle, ainsi, qu'à toutes les politiques et directives connexes, aux termes de l'engagement du membre au Code d'éthique et de conduite professionnelle qui doit être

⁹⁴Site Cadre de préférence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, 2017.site <https://chapters.theiia.org> consulté le 10/11/2021.

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

signé quand cela est permis localement. Ces règles générales de conduite précis notamment que les engagements relatifs à la confidentialité continuent de lier les membres

2- Respect et intégrité : tous les membres soutiennent la philosophie de l'entreprise. Ils contribuent à l'essor et à la bonne réputation de l'entreprise en préconisant la synergie et l'esprit d'équipe, en faisant valoir leurs idées et en adhérant aux normes les plus élevées de qualité de service et d'intégrité.

3- Loyauté : les membres sont tenus de se comporter en tout temps d'une manière loyale et diligente qui protège les intérêts de l'entreprise. Ils doivent éviter tout agissement et toute déclaration publique susceptible de ternir l'image ou la réputation de l'entreprise.

4-Protection des actifs : la responsabilité de protéger les actifs de l'entreprise contre la perte, le vol, l'utilisation abusive, l'utilisation non autorisée et la destruction incombe à tous les membres de l'entreprise.

5-Rapports avec les concurrents : si un membre réalise un projet pour un client conjointement avec des employés d'une société concurrente, il doit éviter toute situation conflictuelle. Il est tenu de respecter les rôles que le client a attribués à chacun et de travailler en équipe dans l'intérêt du client.

En résumé, c'est d'être sincère dans ses jugements et exercices en toute indépendance et de faire respecter la réglementation. Dans le but de faciliter le respect du code d'éthique, les auditeurs mettre l'ensemble de règles et de lois qui ont des valeurs morale et professionnelle pour la réussite de la mission d'audit.

D'après notre enquête les auditeurs déclarent (A , C) que le code d'éthique et de la déontologie est sans limite. L'application de la loi est d'après un autre commissaire (B) c'est surtout définir les menaces et évaluer la gravité des menaces, appliquer des mesures de protection, documenter le jugement professionnel et les conclusions.

Le cadre réglementaire oblige le respect des cinq principes du code de la déontologie à savoir : intégrité, impartialité, l'indépendance, la discrétion, la bienveillance.

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

D'après l'entretien effectué sur le terrain pour deux commissaires aux comptes (A, B), le degré du respect des cinq principes est de 100% nous permettant de dire que ces commissaires respectent la loi.

Le troisième commissaire aux comptes(C) pour les principes d'indépendance et de la discrétion le degré est de 100% mais pour ce qui est de l'intégrité 50%, l'impartialité 90%, la bienveillance 70%.Les causes du non respect total de ces trois principes relève du manque de sincérité et de neutralité.

D'après les auditeurs tout ce qui sort de l'éthique et qui touche à l'intégrité de la profession est considéré comme des interdictions et incompatibilités à savoir :

- Donner des renseignements incomplets en commettant une infraction à son code de déontologie.
- Abstenir d'abuser de la relation professionnelle pour avoir des intérêts personnels.

D'après les enquêtés les bonnes pratiques et les mesures de sauvegarde des principes de la déontologie sont :

- **La compétence** : le fait de disposer de connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétences, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.
- **La conformité aux lois** et règlements ainsi qu'aux dispositions du présent code.
- **Intégrité**, exercer sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.
- **L'impartialité** dans l'exercice de ses missions, conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris. Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. Sans oublier sincérité et indépendance.

D'après l'enquête le motif de non respect de l'éthique c'est le professionnalisme et l'obligation de suivre la loi.

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

Après les entretiens que nous avons menés sur le terrain, nous constatons que les risques du non respect de la déontologie sont :

- Une action disciplinaire pourra être engagée à son encontre auprès de l'ordre concerné.
- Des sanctions à caractères professionnelles et pénales dans les cas extrêmes à savoir la perte d'agrément, le risque de prison, etc.
- Condamnation, selon la gravité des faits, à un avertissement, un blâme ou une interdiction d'exercice (temporaire ou définitive).

Théoriquement, pour le respect des règles d'éthiques et déontologie il faut avoir:

-L'intégrité : exercer sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

-L'impartialité : conserver en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

-La compétence : posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

-La confraternité ans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.

-La discrétion qui respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet.

Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale.

Selon les propos des enquêtés, pour le respect total des règles d'éthiques et déontologie, il faut exercer en toute indépendance et conscience professionnelle. Un professionnel ne doit

pas surpasser la loi. Cette dernière est au dessus de tout le monde, même dans le cas où celle-ci fait défaut.

Avoir une bonne foi fait référence à une qualité d'une personne qui se comporte et parle selon sa conscience, qui agit avec franchise, dont l'intention est bonne, droite, correcte. En outre, les commissaires aux comptes ont prêté serment, ils sont appelés à être honnêtes et sincères et dans le cas contraire ils seront poursuivis par la loi.

Nous pouvons résumer l'intégrité pour l'exercice du métier de l'auditeur par le fait d'exercer sa profession avec honnêteté et droiture. Elle s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

3 .Présentation du troisième axe

Les principes de travail d'un auditeur

La qualité d'une mission dépend de la compétence de l'auditeur. La qualité d'une mission correspond premièrement à la nature de la mission. En effet, la mission effectuée par l'auditeur se distingue du problème à analyser, c'est-à-dire la nature de la mission elle-même, si elle est facile ou difficile. La facilité de celle-ci ne nécessite pas une certaine expérience ou jugement personnel contrairement à une mission jugée ou dite difficile. Deuxièmement la qualité de la mission constitue son résultat.

L'honnêteté représente la qualité de ce qui est conforme à la vertu, à la morale ou à une convention reconnue. D'après les réponses reçues sur le terrain, l'honnêteté dans l'exercice du métier de l'auditeur est l'élément de base nécessaire pour la réalisation de cette mission d'audit. C'est le fondement même de toute structure chez l'auditeur ce qui nous permet d'affirmer qu'au final l'honnêteté est une condition *siné qua non* à l'audit.

L'intégrité des **auditeurs** est à la base de la confiance et de la crédibilité des informations, le respect au travail ou encore l'**honnêteté**. Accomplir ses missions avec **honnêteté**, diligence et responsabilité . Et les commissaires aux comptes interrogés estiment qu'on ne peut pas remettre en cause un travail de l'auditeur et la véracité des comptes. En somme les auditeurs sont obligés d'être honnêtes.

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

Les déterminants de l'indépendance de l'auditeur sont :

A- Expérience, compétence, sensibilité éthique du professionnel.

B - Taille, réputation, code d'éthique, réalisation de missions de conseil, revue des dossiers, rotation des associés au sein du cabinet.

C - Sanction, contrôle de qualité.

Selon les enquêtés, la dernière réponse est très appropriée mais aussi les deux premières sont recommandées(A, B et C).

Pour fournir un travail d'audit fiable et indépendant, nous devons assurer un suivi portant sur le respect des règles d'indépendance et d'éthique. D'après l'entretien effectué sur le terrain, les mesures à mettre en œuvre sont : ne pas être influencé et respecter les diligences professionnelles et ne pas tomber dans les incompatibilités .

En somme, fournir un travail fiable, c'est d'assurer un suivi portant sur le respect des règles **d'indépendance et d'éthique**, la mise en place de "contrôles permanents et documentés" avec une piste d'audit fiable consistant en la mise en place d'un processus continu et intégré, avec la description, d'une façon claire et exhaustive, du cheminement des opérations (flux d'informations, flux financiers), de leur documentation (documents comptables et pièces justificatives) et de leur contrôle.

D'après nos enquêtés, l'éthique de l'audit ne peut transgresser les règles du droit qu'il doit faire respecter. Pour eux, cela est impossible quelque soit les valeurs personnelles, elles ne doivent jamais transgresser les règles de droit.

L'auditeur peut signaler toute anomalie de l'exercice contrôlé. Le commissaire aux comptes doit impérativement régulariser la situation sinon il subira une condamnation des auditeurs, laquelle peut être considérée comme la mesure ultime de non qualité de l'audit.

D'après l'entretien que nous avons mené sur le terrain, nous avons constaté que certains auditeurs(A,B)n'ont pas été assistés dans l'exercice de leur métier par des auditeurs sur des questions spécifiques tandis que d'autres(C) ont dit que c'est un travail de groupe et ils ont donné un cas :

- Comment évaluez-vous la conformité des livraisons?

- Quels sont, dans la production, les mécanismes d'encadrement du nouvel employé?
- De quelle manière identifiez-vous un lot non conforme?
- Les spécifications sont-elles émises par le laboratoire?
- À quel moment les employés sont-ils formés aux exigences des bonnes pratiques de fabrication(BPF) ?

D'après la loi, ce cas de figure est interdit par rapport à l'indépendance de l'auditeur. Et notre enquête sur le terrain a confirmé cela. Car, ils ne peuvent divulguer quoique ce soit par rapport aux serments prêtés.

4. Présentation du quatrième axe

L'éthique et la déontologie dans la réglementation algérienne

Les interrogés pensent que l'éthique occupe une place honorable dans le travail de l'auditeur algérien. Toutefois, ils ont précisé que l'éthique est généralisée et n'est pas spécifique à telle ou telle notion.

L'éthique ne se résume pas à la conformité à un ensemble de normes. **Elle** comprend un ensemble de valeurs et fait référence à la culture organisationnelle. **La déontologie** fait plutôt référence à la culture d'une profession. D'après les enquêtés, ils déclarent que l'importance donnée à l'éthique et à la déontologie est la même quelque soit le pays. Selon les propos d'un auditeur « *Oui le référentiel d'audit algérien intègre le comportement éthique et déontologique des auditeurs* ». De plus, ils pensent qu'un référentiel peut exercer une influence sur l'éthique de l'auditeur.

Sur le plan théorique, les auditeurs légaux algériens respectent les règles d'éthique et de la déontologie en pratique aussi ils ont déclaré que oui (A, B et C) effectivement les auditeurs légaux algériens respectent les règles d'éthique et de la déontologie.

5. Présentation du cinquième axe

Dilemme éthique

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

Un dilemme c'est une contradiction menant à une seule et même conclusion qui de ce fait s'impose. D'après les définitions des trois commissaires aux comptes un dilemme éthique correspond à une situation où l'on peut être « *pris entre deux feux, choisir entre deux positions, pour conclure un dilemme éthique* ». Il s'agit de situation où les valeurs et les principes entrent en opposition et rendent les décisions difficiles « conflits de valeurs ».

Pour résoudre le dilemme éthique, les commissaires aux comptes interrogés font appel à la fois à la sincérité et font preuve de professionnalisme. En d'autres termes, en présence d'un dilemme éthique où des valeurs s'opposent, nous essayons d'ordonner celles-ci en fonction de leur importance. Cet exercice s'appelle la **hiérarchisation des valeurs (selon c)**. Il s'agit d'une étape essentielle pour tenter d'identifier la bonne action à poser : la meilleure solution au dilemme est de chercher à concilier les valeurs selon leur ordre de priorité.

D'après l'enquête il ne peut y avoir d'avantages dans un dilemme éthique mais au contraire le fait d'être dans un dilemme est déjà un inconvénient.

D'après l'enquête effectuée les commissaires n'ont pas suivie de formation spécifique en éthique. Malgré cela, ils sont tous favorables pour une formation permettant la résolution des dilemmes éthique.

L'influence d'une formation d'éthique sur le processus décisionnel des auditeurs confrontés à un dilemme éthique correspond :⁹⁵

- A- Aux conséquences négatives causées par la décision prise par le commissaire aux comptes devraient être négligeables.
- B- A la situation où la plupart des gens s'accorderaient à dire que le commissaire aux comptes a pris la mauvaise décision.
- C- A des situations où très peu probable que la décision pris par le commissaire aux comptes ait des conséquences négatives.
- D- A la décision du commissaire aux comptes qui devrait causer des torts à très peu de personnes.

⁹⁵ Chaplais-Chouvier Christelle « formation et déontologie de l'auditeur », thèse du doctorat, 2018/2019, p.117.

Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes

E- Au commissaire aux comptes qui n'aurait pas du prendre cette décision si elle est susceptible de causer des torts à des personnes qui lui sont proches.

F- Dans le futur immédiat, à la décision du commissaire aux comptes qui n'aura pas de conséquences négatives.

D'après l'enquête deux commissaires aux comptes (A, B) ont choisi la réponse B-A la situation où la plupart des gens s'accorderaient à dire que le commissaire aux comptes a pris la mauvaise décision. Hors que le troisième (C) a choisit la réponse C-A des situations où très peu probable que la décision pris par le commissaire aux comptes ait des conséquences négatives.

Pour bien préciser, les trois commissaires aux comptes interrogés, ils n'ont pas suivie une formation sur l'éthique. Ils pensent bien qu'une formation à l'éthique permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques et pensent que la formation augmente la capacité à identifier un dilemme éthique, mais semble en limiter l'intensité perçue. La formation semble diminuer l'intention d'agir strictement de manière déontologique, au profit d'une action plus en adéquation avec l'éthique personnelle de l'auditeur.

Conclusion

Il convient de rappeler que nous avons présenté dans ce chapitre l'organisme qui a abrité notre stage ainsi que les caractéristiques des 2 autres cabinets enquêtés, précédée par la première section où nous avons procédé à la présentation de la méthodologie et des caractéristiques de notre enquête. Enfin, nous avons procédé à la présentation, interprétations et à l'analyse des données découlant de notre enquête. Pour mieux cerner les éléments de réponses correspondant à notre problématique et aux questions soulevées dans notre projet de mémoire, les résultats découlant de notre enquête nous permettent de conclure en confirmant que les règles d'éthiques et de déontologie sont prises au sérieux par les commissaires aux comptes. En général, les enquêtés (A et B) accorde la même appréciation et donne globalement des éléments de réponses proches voir même souvent identiques ; alors que le dernier enquêté (C) se distingue par des réponses plus précise et complétant particulièrement les approches et le regard des deux autres enquêtés.

Lorsqu'ils sont confrontés à des situations délicates, les enquêtés les affrontent en évitant d'enfreindre la loi. De ce fait, on pourra conclure que les auditeurs accordent beaucoup d'importance au cadre légal à savoir la loi et les sanctions dans l'exercice de leur métier.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'objectif de recherche qu'on a mené consiste en l'étude de la capacité éthique des auditeurs algériens sachant qu'il n'y a que peu d'études ayant été réalisées dans ce sens et ce comparativement à d'autres pays comme la France.

Dans la revue de la littérature, nous avons essayé de définir brièvement le concept du métier de l'auditeur afin que les personnes qui n'ont aucun rapport avec l'audit puissent comprendre l'objectif de notre recherche en lisant ce mémoire.

L'audit vise à donner une opinion positive sur les comptes d'une entreprise vis-à-vis d'un référentiel comptable, et c'est dans ce cadre que la notion éthique apparaît importante. L'auditeur doit se prononcer sur les états de synthèse d'une entreprise sans être influencé par son avis ou ses objectifs personnels. En effet, malgré les efforts de normalisation du métier d'audit grâce à des normes et des codes de déontologie, les problèmes éthiques se posent dans certaines situations.

L'éthique est un ensemble de règles qui régissent le comportement des personnes dans la même société afin que les gens n'abusent pas du pouvoir qu'ils ont. Ces règles sont conçues pour distinguer le bien du mal. Le monde des affaires est confronté à un grand nombre de problèmes éthiques. Cela n'exclut pas la profession d'auditeur. En effet, un nombre important des auditeurs algériens ne rencontrent pas de problèmes éthiques durant l'exercice de leur travail, chose qui prouve la compétence des auditeurs algériens à trouver facilement des solutions aux situations de dilemmes éthiques dont ils font face, ce qui explique le fait de ne plus signaler ce type de situations.

De ce fait, on pourra conclure que les auditeurs algériens accordent plus d'importance au cadre légal à savoir la loi et les sanctions plus qu'à l'éthique, et ce malgré le fait qu'ils prennent conscience de l'importance de l'éthique dans l'exercice du métier de l'auditeur. En effet, si les auditeurs algériens avaient des opportunités à suivre des formations en éthique afin de développer le sens d'éthique, cela leur permettra de développer la compétence des auditeurs et à résoudre les problèmes éthiques avec une difficulté moindre.

Résumé

Résumé

L'audit consiste à donner une opinion positive sur les comptes d'une entreprise afin de défendre les intérêts des parties prenantes, pour se faire, le rôle de l'auditeur est très important. C'est ainsi que l'éthique de l'auditeur est si important dans l'exécution de sa profession. Nous présentons dans ce mémoire l'objectif de l'audit et le rôle de l'auditeur. Ainsi, nous présentons les théories qui expliquent l'utilité de l'éthique et l'impact du référentiel sur l'éthique de l'auditeur algérien. Finalement, grâce à la recherche menée sur le terrain, nous avons pu démontrer que les auditeurs légaux algériens prennent en compte les contraintes éthique et déontologique lors de la réalisation d'une mission d'audit.

Mot clé

Audit Ethique Déontologie Référentiel

Abstract

The audit consists in giving a positive opinion on the accounts of a company in order to defend the interests of the stakeholders, to do so, the role of the auditor is very important. This is how the ethics of the auditor are so important in the performance of their profession. In this brief, we present the purpose of the audit and the role of the auditor. Thus, we present the theories that explain the usefulness of ethics and the impact of the repository on the ethics of the Algerian auditor. Finally, thanks to the research carried out in the field, we were able to demonstrate that Algerian legal auditors take into account ethical and deontological constraints when carrying out an audit mission.

Keyword

Audit Ethic DeontologyReferential

Bibliographie

Ouvrage :

- Ben, S et Lesage, C « Perception de l'indépendance de l'auditeur : analyse par la théorie d'attribution », 2009.
- Benoit, p « *qualité de l'audit* », 1 édition, paris, 2011.
- Birtine, E : « *Audit interne* », Ed d'organisation Eyrolles, 2007.
- Boyer, A : « *l'impossible éthique des entreprises* ». Editions d'organisation, paris, 2002.
- Burlaud ,A J-Y Eglem ,P.Mykita: « *Dictionnaire de gestion* »,Edition Foucher, Paris 1995.
- Causse, G &Ebonodo wamondzila,E, « *l'audit de l'audit : un état des lieux des pratique françaises, africaines et canadienne* »May , Strasbourg France .2009.
- Chabanis,S & Oucheine,H « *Guide de méthodologie de la recherche en science sociale* », Taleb Impression, 1ère édition, 2013.
- Citron,D.B & Taffler ,R.J « The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis » accounting & Business Research, 1992.
- Friedrich, M & Langlois, G « Le meilleur du DSCG 4 : Comptabilité et Audit », 4eme édition.
- Gerard, L & Jean-pierre, E « *Audit et commissariat aux comptes* », Gualino Editeur, EJA-Paris-2007.
- Grand, B & Verdalle, B « *Audit comptable et financier* », Ed paris, 1999.
- Jacques, R & Sophie, N « *Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleur collaboration* », Eyrolles 2011.

Bibliographie

- Laurent, P & Tcherkowsky,P : « *pratique de l'audit opérationnel* », Ed d'organisation, 1992.
- Obert, R & Mairesse, M. « *DSCG4 : audit et comptabilité, manuel et application* » 2eme Edition, DOUNOD, 2010.
- Ogien, D « *Comptabilité et audit bancaire* », 2ème édition, DOUNOD.
- Pesqueux,Y & Biefnot, Y « *l'éthique des affaires ; mangement par les valeurs et responsabilité sociale* », Edition d'organisation, 2002.
- Philippe, M « *Philosophie et éthique en travail social, Presses de l'école des hautes études en santé publique* ».
- Renad, J « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7ème édition Eyrolles .
- Richard, C. « *L'indépendance de l'auditeur : Pairs et manques* », Revue Française de Gestion, 2003.
- Ricœur, P .Ethique .In :Canto-Sperber M. , « *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale* », paris , 2004.
- Silem,A ,Alai-Ch.Martinet,« *Lexique de Gestion* » ;éd Dalloz 2000.
- Sillero, A « *Audit et révision légal* », Ed ESKA, 2000.
- Suevas moreno.M « *La construction de l'éthique de l'entreprise ou éthique des affaires* », 2005.

Thèses et Mémoires :

- Boumedienne Mohamed ,R « *Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise* », thèse de doctorat 2013-2014.
- Chaplais -chouvier Christelle « *Formation et déontologie de l'auditeur* » thèse de doctorat ; 2018-2019.

Bibliographie

- Charpateau, O « *Les auditeurs face à l'éthique : Messages éthiques explicites et implicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ?* », thèse doctorale, Ecole Doctorale « Sciences de la Décision et de l'Organisation », HEC Paris, 2009.

Revues, Articles, colloques et rapports :

- Cahier de l'actif « Ethique et déontologie : implications pour les professionnels ; article n° 276-277-mai -juin 1999.

- Code d'éthique et de déontologie-Secteur privé ; Rapport définitif-4 juillet 2009.

- ISA 200, 2009.

- Journal officiel de la république algérienne n°20.

- L'article 228 de la loi sur les sociétés commerciales (Droit français).

- Loi 10-01, journal officiel n°42, juillet, 2010.

- Référentiel de compétence de l'audit interne de l'IIA, 2013.

- Zaafrane, M « l'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA » cas des commissaires aux comptes algériens, revue finance et marchés.

-Charpateau .O « l'éthique des auditeurs » article N°00680321, 2012.

-Phaneuf, M : l'éthique ; quelques définitions article ,2004 .

Web graphie :

[http://www.academia.edu/28387017/audit et Contr%C3%B4le de de gestion.](http://www.academia.edu/28387017/audit_et_Contr%C3%B4le_de_gestion)

[https://chapters.theiia.org.](https://chapters.theiia.org)

[https://fr.Scribd.com.](https://fr.Scribd.com)

[https://tel.archives-ouvertes.fr.](https://tel.archives-ouvertes.fr)

Bibliographie

[-https://www.ethique.gouv.qc.ca/fr/ethique/quelques-notions-d-ethique/l-ethique-normative.](https://www.ethique.gouv.qc.ca/fr/ethique/quelques-notions-d-ethique/l-ethique-normative)

[-https://www.etudier.com.](https://www.etudier.com)

[-https://www.guest.suite.com/blog/e-reputation.definition.fonctionnement.](https://www.guest.suite.com/blog/e-reputation.definition.fonctionnement)

ANNEXE : questionnaire

Le questionnaire suivant comporte cinq axes dont nous vous demandons de lire attentivement et répondre aux questions posées. Nous vous remercions par avance de votre participation.

Axe 1 : l'éthique d'un auditeur

1. Depuis combien d'années vous exercez cette activité ?
2. Que représente l'éthique pour vous et pour votre métier ?
3. Avez-vous suivi une formation sur l'éthique ? Oui Non

Si oui, expliquez

Sinon, pensez-vous qu'une formation en éthique est nécessaire pour l'exercice de votre métier ?

4. Avez- vous déjà fait face à des problèmes d'éthique lors d'une mission d'audit? Oui non
Si oui, donnez nous des exemples de cas anonymes ? Et comment avez-vous réagit dans ce cas ?
5. Qu'elle est l'impact du non respect de l'éthique sur l'information financière ?
6. Comment l'éthique de l'auditeur interagit avec la qualité de l'audit, et comment elle se rapporte à l'organisation qui emploie l'auditeur ?
7. La compétence éthique est de plus en plus valorisée au sein des organisations, selon vous comment la définir, et surtout de quelle façon la mettre en œuvre en milieu du travail ?
8. La compétence éthique est de plus en plus valorisée au sein des organisations, selon vous comment la définir, et surtout de quelle façon la mettre en œuvre en milieu du travail ?
9. Comment la compétence éthique se traduit-elle ?
10. Selon vous comment l'auditeur acquière cette compétence?
11. Ethique au sein du cabinet a-t-il une influence sur la compétence ?

Annexes

12. Est-ce que l'éthique a une influence positive ou négative sur la qualité du travail fourni par l'auditeur ?

13. AXE 2 : l'éthique et la déontologie

1. A quoi renvoie selon vous la déontologie ?

2. Quelle est l'objectif de la déontologie dans la pratique professionnelle de l'auditeur ?

Choisissez une réponse ;

A-promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

B-donner une assurance objective sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques, et de contrôle, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

C- Faire preuve de compétence et de conscience professionnelle.

3. Existe-t-il une différence l'éthique et la déontologie selon vous ?

4. C'est quoi l'intégrité morale ? Et comment faire preuve d'intégrité ?

5. L'impartialité du code d'éthique se déroule dans quel objectif ? Et comment les auditeurs légaux respectent l'impartialité éthique ?

6. Dans le but de faciliter le respect du code d'éthique et de déontologie, les auditeurs doivent connaître les limites de ce code, qu'elles sont donc pour vous ces limites ?

7. A quel degré l'auditeur respecte les cinq principes de la déontologie ? (mettre une croix pour votre réponse) complétez le tableau

Annexes

Degré	0%	10%	20%	50%	70%	90%	100%
Principe							
L'intégrité							
L'impartialité							
L'indépendance							
La discrétion							
La bienveillance							

8. Qu'elles sont les interdictions et les incompatibilités du code de la déontologie ?.
9. Qu'elles sont les bonnes pratiques et les mesures de sauvegarde des principes de la déontologie ?
10. Quel est le motif de non respect ou de non application de l'éthique et de la déontologie ?
11. Quel est le risque du non respect de la déontologie ?
12. Avez-vous quelque chose à suggérer pour le respect total des règles d'éthiques et déontologie dans l'exercice de votre métier ?
13. Quel sens donnez-vous à la notion de bonne foi?
14. Quel sens donnez-vous à la notion de l'intégrité dans l'exercice de votre métier ?

AXE 3 : Principe de travail d'un auditeur

1. La qualité d'une mission dépend-elle de la compétence de l'auditeur ?
2. Quelle est la place de l'honnêteté dans l'exercice du métier de l'auditeur ?
3. Ne remettent-ils pas l'honnêteté et l'intégrité de l'auditeur ?
4. Qu'elles sont les déterminants de l'indépendance de l'auditeur ? Choisissez une réponse
 - A- Expérience, compétence, sensibilité éthique du professionnel

Annexes

B - Taille, réputation, code d'éthique, réalisation de missions de conseil, revue des dossiers, rotation des associés au sein du cabinet

C - Sanction, contrôle de qualité

5. Quelles sont les mesures à mettre en œuvre pour fournir un travail d'audit fiable et indépendant ?
6. L'auditeur peut-il mettre en œuvre des valeurs personnelles qui le mèneraient à un jugement professionnel différent de ce que le droit applicable exige ? En d'autres termes, l'éthique de l'auditeur peut-elle transgresser les règles de droit qu'il doit faire respecter ?
7. Quel est l'impact qu'engendre l'exercice d'une activité incompatible à l'exercice du métier d'auditeur sur l'entreprise soumise au commissariat aux comptes ?
8. Est-ce que vous vous faites assister dans l'exercice de votre activité par des auditeurs sur des questions spécifiques ? si c'est oui, citez des cas ?
9. Est-ce que vous vous faites assister dans l'exercice de votre activité par des auditeurs sur des questions spécifiques ? si c'est oui, citez des cas ?
10. Quel sera l'effet du pouvoir discrétionnaire de la non-divulgence d'informations à des personnes chez l'auditeur ?

AXE 4 : l'éthique et la déontologie dans la réglementation algérienne

1. Selon vous, quelle place occupe l'éthique dans le travail de l'auditeur algérien ?
2. Quel est l'importance donnée à l'éthique et la déontologie dans la réglementation algérienne ?
3. Le référentiel d'audit algérien intègre-t-il le comportement éthique et déontologique des auditeurs ? Oui non
Sinon quel est le référentiel utilisé ?
4. Pensez-vous qu'un référentiel pourra exercer une influence sur l'éthique de l'auditeur ?
5. Est-ce que les auditeurs légaux algériens respectent les règles d'éthique et de la déontologie ?

AXE 5 : Dilemme éthique

1. Quelles définitions donneriez-vous d'un dilemme éthique ?
2. Qu'est ce qui vous a aidé à résoudre le dilemme éthique ?
3. Quelles sont les inconvénients et les avantages d'un dilemme éthique ?
4. Comment vos formations pourraient-elles être améliorées pour mieux vous aider à résoudre les dilemmes auxquels vous êtes confronté ?
5. Quelle est la perception des auditeurs sur le rôle de la formation dans la résolution des dilemmes éthiques ?
6. Quelle est l'influence d'une formation d'éthique sur le processus décisionnel des auditeurs confrontés à un dilemme éthique ? Choisissez une réponse
 - G- Les conséquences négatives causées par la décision prise par le commissaire aux comptes devraient être négligeables.
 - H- La plupart des gens s'accorderaient à dire que le commissaire aux comptes a pris la mauvaise décision.
 - I- Il est très peu probable que la décision prise par le commissaire aux comptes ait des conséquences négatives.
 - J- La décision du commissaire aux comptes devrait causer des torts à très peu de personnes.
 - K- Le commissaire aux comptes n'aurait pas dû prendre cette décision si elle est susceptible de causer des torts à des personnes qui lui sont proches.
 - L- Dans le futur immédiat, la décision du commissaire aux comptes n'aura pas de conséquences négatives.
7. Une formation d'éthique permet-elle à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques.

La liste des figures

Figure 01 : Lien entre les risques d'audit	16
Figure 02 : Mission des commissaires aux comptes	18
Figure 03 : Ethique, morale, et déontologie.....	41
Figure 04 : L'éthique	48

La liste des tableaux

Tableau 01 : Différence entre l'audit interne et l'audit externe	09
Tableau 02 : Estimer le risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle	15
Tableau 04 : Différences existantes entre la morale et l'éthique	41

Table des matières

TABLE DES MATIERES

Sommaire

Remerciements

Dédicace

Introduction générale 01

Chapitre I : Généralité sur l'audit légal

Introduction du chapitre I..... 04

Section 01 : Cadre conceptuel de l'audit 5

1. Historique de l'audit 5

2. Définition de l'audit 6

3. Objectif d'audit 6

4. Les avantages d'audit 7

5. Typologie d'audit 7

5.1 Typologie selon l'intervenant 7

5.1.1. Audit interne 7

5.1.2. Audit externe..... 8

5.1.3. La différence entre l'audit interne et l'audit externe 9

5.2. Typologie selon l'objectif de la mission 9

5.2.1. Audit comptable et financier..... 10

5.2.2. Audit opérationnel 10

5.2.3. Audit de gestion 10

5.2.4. Audit contractuel 10

5.3. Typologie selon le domaine d'investigation 11

Table des matières

Section2 : L’audit légal	11
1. Définition et objectif de l’audit légal	11
1.1. Définition de l’audit légal	11
1.2. Objectif de l’audit légal	12
2. Les risques liés à l’audit légal	13
2.1. Risque d’anomalies significatives.....	13
2.1.1. Le risque inhérent	14
2.1.2. Le risque lié au contrôle	14
2.2. Le risque de non-détection.....	15
3. Le commissaire aux comptes	16
3.1. Définition du commissaire aux comptes.....	17
3.2. Missions du commissaire aux comptes	18
3.2.1. Mission permanente	19
3.2.2. Mission particulière	20
3.3. Les responsabilités du commissaire aux comptes	21
3.3.1. Responsabilité civile	21
3.3.2. La Responsabilité pénale	22
3.3.3. Responsabilité professionnelle	22
3.4. Démarche de l’audit légal	23
3.4.1. Prise de connaissance de l’entreprise et planification de la mission	23
3.4.2. Évaluation de contrôle interne	24
3.4.3. Contrôle des comptes.....	25
3.4.4. Finalisation de l’audit	26

Table des matières

4. Formation du commissaire aux comptes en Algérie	26
Section3 : les obligations liées au comportement professionnel du commissaire aux comptes	27
1. Les principes fondamentaux de comportement	27
2. Le secret professionnel	29
3. Le respect des normes professionnelles	33
4. Le non immixtion dans la gestion	33
5. La publicité	34
Conclusion du chapitre I.....	35
Chapitre 02 : Fondement du système éthique	
Introduction du chapitre II	36
Section 01 : Ethique, Déontologie et Moral.....	37
1. Ethique	37
2. La morale	38
3. Différence entre morale et éthique	39
4. La déontologie	42
5. Ethique des affaires	42
5.1. Conflits d'intérêts	43
5.2. L'intégralité de la responsabilité sociale	45
6. Code d'éthique et de déontologie des auditeurs	45
6.1. Le champ d'application du code d'éthique et de déontologie	45
6.2. Les objectifs de code d'éthique et de déontologie	46
6.3. Le respect du code d'éthique et de déontologie	46

Table des matières

6.4. L'éthique	47
6. 5. La déontologie	50
6.5.1. Respect de l'intégrité	50
6.5.2. Respect de l'impartialité	52
6.5.3. Respect de l'indépendance	56
6.5.4. Respect de la bienveillance	59
6.5.5. Respect de la discrétion	61
6.5.6. Respect de la compétence	62
Section 2 : L'impact du référentiel	64
1. Le rôle du référentiel sur l'éthique de l'audit	64
2. Les compétences de l'auditeur selon les normes d'audit interne	66
3 .le comportement de l'audit légal selon les normes international (ISA 200)	68
3.1. Champ d'application de la norme	69
3.2. Les principes fondamentaux	69
Section 03 : Prise de décisions et dilemmes éthique	73
1. La décision éthique	73
2. Les dilemmes éthiques en audit	74
Conclusion du chapitre II	78
Chapitre 3 : Etude appliquée aux commissariats aux comptes	
Introduction chapitre 3	79
Section 1 : Démarche méthodologique et caractéristiques de l'enquête	80
1.1. Définition du questionnaire	81
1.2. Définition de l'entretien	81

