

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERY DE TIZI-OUZOU

**Faculté des Sciences Economique, Sciences de Gestion et Sciences Commerciales
Département des Sciences Financières et comptabilité**



*MEMOIRE EN VUE D'OBTENTION D'UN DIPLOME DE MASTER EN SCIENCES FINANCIERES ET
COMPTABILITE*

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

Thème

***Etude du rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance de
L'entreprise : cas de l'ONA Alger***

Réalisé par :

Hadjaz Hora

Lahmar Samia

Dirigé par :

Mr. GUEDECHE Kkaled

Devant le jury:

President: Mr. GURCHOUH Mouloud

Examineur: Mr. AMIAR Habib

Rapporteur: Mr. GUEDECHE Khaled

Promotion : 2017/2018

Remerciements

D'abord nous remercions le bon Dieu de nous avoir donné santé, courage et foi pour réaliser ce modeste travail avec volonté et dans des conditions très difficiles

Nos vifs remerciements et notre profonde reconnaissance s'adressent, à notre promoteur Mr. GUEDECHE Khaled à qui nous tenons à témoigner notre sincère gratitude pour l'intérêt, les conseils, l'aide qu'il n'a pas cessé de nous prodiguer durant toute la durée de notre travail

A toutes personnes ayant contribué à la réalisation de ce modeste travail, de près ou de loin et surtout aux personnels de l'office nationale d'assainissement , qui nous ont accueillis gentiment , et nous ont fourni les informations nécessaires pour notre travail de recherche et sans lesquelles nous n'aurions pas pu atteindre notre objectif

Aux membres de jury auxquels nous adressons notre profond respect et gratitude pour nous avoir fait l'honneur d'examiner notre travail.

Hora

Samia

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

Ma famille qui m'a toujours encouragé et soutenue même dans les moments les plus durs et les plus sobres.

Une pensée bien particulière à mon défunt grand-père, qui a su nous inculqués les valeurs de la vie et l'importance des études.

Un merci profond à ma binôme Samia, avec qui ce travail n'aurait pas était le même .

A mes professeurs, en particuliers, Mr Guedeche en qualité de promoteur, Mr Amiar en sa qualité de chef de spécialité.

Sans oublier toute personne ayant contribué à notre travail de prêt ou de loin.

Hora

Dédicace

Je dédie ce mémoire à mes parents, qui m'ont aidé et encouragé tout au long de mon parcours scolaire, qui m'ont fourni les meilleures conditions de réussite et qui ont été vraiment patients avec moi.

A mes sœurs qui m'ont soutenu moralement et surtout ma binôme Hora avec qui j'ai réalisé ce modeste travail.

Et sans oublier toute personne de près ou de loin qui m'a aidé au cours de la réalisation de ce mémoire.

Samia

Liste des abréviations

Abréviations	Significations
AFEP	Associations Française des entreprises Privées
AGE	Assemblée Générale Extraordinaire
AGO	Assemblée Générale Ordinaire
AGS	Assemblée Générale Spéciale
AICPA	American Institut of Certified Public Accountants
AMF	Autorité des Marchés Financiers
ANEP	Agence Nationale de l'Eau Potable
AUDSGIE	Acte Uniforme relatif aux Droits des Sociétés et des Groupements d'Intérêts Economiques
CA	Conseil d'Administration
CAC	Commissaire aux Comptes
CFMA	Centre de Formation aux Métiers de l'Assainissement
CNCA	Conseil National du Comité d'Audit
CNPF	Conseil National du Patronat Français
CP	Capitaux Propres
CSTC	Conseil Supérieur de la Technique Comptable
FEE	Fédération des Experts comptables Européen
GE	Gouvernance d' Entreprise
H3C	Haut Conseil des Commissariats aux Comptes
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFACI	Institut Français de l'Audit et de Contrôle Interne
IIA	Institut of International Auditors
ISA	International Standards of Auditing
ISO	International Organizations for Standardisation
ISQC	International Standard on Quality Control
MEDEF	Mouvement des Entreprises de France
NEP	Normes d'Exercices Professionnelles
OCDE	Organisation de Coopération de Développement Economique
ONA	Office National d'Assainissement
ONG	Organisations Non Gouvernementales
OPC	Organismes de Placement Collectif
PC	Passif Courant
PCA	Président du Conseil d'Administration
PDG	Président de la Direction Générale
PNC	Passif Non Courant

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
1	Estimation du risque de non détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle	20
2	L'actif non courant du bilan de l'ONA pour l'année 2016	111
3	L'actif courant du bilan l'ONA pour l'année 2016	112
4	Les capitaux propres du bilan de l'ONA pour l'année 2016	113
5	Le passif non courant du bilan de l'ONA pour l'année 2016	113
6	Le passif courant du bilan de l'ONA pour l'année 2016	114
7	Les charges du TCR de l'ONA pour l'année 2016	115
8	Les produits du TCR de l'ONA pour l'année 2016	116
9	Le résultat du TCR de l'ONA pour l'année 2016	116
10	L'actif non courant du bilan de l'ONA pour l'année 2017	118
11	L'actif courant du bilan de l'ONA pour l'année 2017	119
12	Les capitaux propres du bilan de l'ONA pour l'année 2017	120
13	Le passif non courant du bilan de l'ONA pour l'année 2017	120
14	Le passif courant du bilan de l'ONA pour l'année 2017	121
15	Les charges du TCR de l'ONA pour l'année 2017	122
16	Les produits du TCR de l'ONA pour l'année 2017	123
17	Le résultat du TCR de l'ONA pour l'année 2017	123
18	Répartition des répondants selon le sexe	125
19	Répartition des répondants selon l'âge	126

Liste des schémas

N°	Intitulé	pages
1	Lien entre les risques d'audit	21
2	Le processus de gouvernance d'entreprise	68
3	La relation entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise	74
4	Le cadre fonctionnel du comité d'audit	76
5	L'audit et la réduction d'asymétrie d'information	82

Liste des annexes

N°	Intitulé	Page
1	Les normes internationales d'audit ISA	136-138
2	Les normes d'exercices professionnels NEP	139-141
3	L'organigramme de l'office national d'assainissement ONA	142
4	Le questionnaire	143
5	Les états financiers (bilan actif, passif et le TCR)	144-149

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste schémas

Liste des annexes

Introduction générale

Chapitre I : L'approche théorique de l'audit légal

Introduction

Section 1 : L'audit légal

Section 2 : Le commissaire aux comptes

Section 3 : La normalisation de la profession de l'audit légal

Conclusion

Chapitre II : La contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise

Introduction

Section 1 : Généralités sur la gouvernance d'entreprise

Section 2 : L'apport de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise

Section 3 : L'influence de la qualité d'audit légal sur la gouvernance d'entreprise

Conclusion

Chapitre III : Etude de cas : exemple de l'office nationale d'assainissement (ONA)

Introduction

Section 1 : Présentation de l'entreprise (ONA)

Section 2 : La réalité de l'audit légal et de la gouvernance d'entreprise en Algérie

Section 3 : La mission de l'auditeur légal (CAC) dans l'office national d'assainissement

Conclusion

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Introduction générale

La fréquence et la gravité des défaillances d'entreprises (conflits d'intérêts entre les dirigeants, dégradation de la situation financière de l'entreprise, non fiabilité des informations communiquées, etc.), ont conduit à reconsidérer le statut et la mission de l'auditeur légal dans de nombreux pays.

L'audit légal des comptes revient à émettre une opinion par un commissaire aux comptes confirmant que les comptes sont fiables, sincères et fournissent une image fidèle de la situation économique d'une entreprise et des résultats de l'exercice écoulé, il permet de prévenir et de réduire les risques à travers l'appréciation des procédures. Ce métier est devenu une obligation légale à laquelle les entités doivent se soumettre par la nomination d'un commissaire aux comptes. Le CAC peut rencontrer des difficultés pour remplir la mission de contrôle et de vérification pour laquelle il est mandaté. La qualité de l'audit implique que l'auditeur découvre d'éventuelles fraudes ou irrégularités dans les états financiers du client, et qu'il soit alors en mesure de les révéler effectivement.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiférer de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit. Ceci afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur. Des états financiers certifiés par les commissaires aux comptes et des comportements contraires aux intérêts de l'entreprise ont été accusés d'exercer leur pouvoir beaucoup plus dans leur intérêt personnel que dans celui de l'entreprise. On peut affirmer que l'auditeur légal a un rôle important à jouer dans la réduction de l'asymétrie d'information, ainsi que dans l'équilibre de pouvoir par la présence du comité d'audit.

Le concept de la gouvernance de l'entreprise n'a pas pour objet d'étudier la façon dont les dirigeants gouvernent mais la façon dont ils sont gouvernés. Ses mécanismes organisationnels sont pour l'essentiel, le conseil d'administration, les commissaires aux comptes ou l'audit légal mandatés par le conseil pour contrôler les dirigeants, le marché financier et le marché des managers qui contribuent également à discipliner l'action des dirigeants.

La gouvernance de l'entreprise vise à prévenir les risques d'asymétrie de l'information et de conflit d'intérêt par des mécanismes disciplinaires.¹ Pour gérer ces défaillances, il faut que l'entreprise dispose d'une bonne gouvernance ,cette dernière est défini selon Charreaux comme étant : « un ensemble de mécanismes organisationnels qui ont pour effets de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants » , et d'outils de contrôle de gestion adéquats comme l'audit légal, qui est défini comme étant « un examen qui assure aux actionnaires et aux tiers que les états financiers qui leurs sont présentés donne une image fidèle des performances et de la situation financière de l'entreprise ». La gouvernance repose sur la transparence de l'information relative aux états financiers des organisations publiques et privés, une condition essentielle d'une bonne gouvernance signifie une gestion efficace et équitable des organisations, qui revient à l'auditeur légal de vérifier la sincérité, la régularité, la conformité et l'exactitude des informations transmises par l'organisation.

Nous entendons par les concepts de l'audit légal et de gouvernance qui ont un rôle très important dans la transparence de l'information financière et participe au bon fonctionnement des entreprises. Notre problématique serait comme suit :

« Quel est le rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise ? »

De cette problématique, découle un ensemble de questions subsidiaires :

-Qu'entendons-nous par audit légal ?

-Quel est la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise ?

-Et quelle est la mission de l'auditeur légal au sein de l'office national d'assainissement ?

Afin de mieux cerner les préoccupations suscitées, nous nous sommes basés sur les hypothèses suivantes :

H1 : Le commissaire aux comptes réalise une mission d'audit légal en appliquant les différentes normes de ce dernier.

H2 : L'auditeur légal contribue à l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise à travers le contrôle des comptes annuels qu'il réalise dans une entreprise.

¹ ZIANI Abdelhak, « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat en sciences économiques, P.2-3.

Pour mener à bien cette étude et répondre à ces questions deux sources de données sont utilisées : les sources documentaires et une étude de terrain suivi d'un questionnaire adressé aux responsables de l'ONA.

Une analyse de certains documents nous ont permis d'obtenir les éléments nécessaires sur l'audit et la gouvernance. Ces sources documentaires sont constituées des informations recueillies dans les ouvrages, les revues, les documents internes de l'entreprise, les notes des cours, les articles, divers rapports, mémoires et thèses. Le traitement et l'analyse des informations obtenus nous ont permis d'aboutir à des questionnements qu'on a utilisés ensuite sous forme de questionnaire qui a été complété par la suite par d'autres informations complémentaires obtenues sur le terrain et par l'observation.

Afin de bien mener cette étude et de répondre à l'ensemble des questions, nous avons adopté une méthodologie axée sur une démarche descriptive et analytique.

Notre travail de recherche est structuré en trois (03) chapitres :

-Le premier chapitre est un cadre théorique de l'audit légal, il est organisé en trois sections. La première section sera consacré à expliquer la notion d'audit légal, la deuxième abordera la place et le rôle du commissaire aux comptes, et la troisième va porter sur la normalisation de la profession d'audit légal.

-Le second chapitre va porter sur la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise qui est organisée aussi en trois sections.

Dans la première section, nous allons présenter des généralités sur la gouvernance de l'entreprise, dans la deuxième, nous allons faire ressortir l'apport de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise, et au niveau de la troisième nous présenterons l'influence de la qualité de l'audit légal sur la gouvernance d'entreprise.

-Le troisième chapitre portera sur notre cas pratique, qui sera consacré à l'enquête de terrain en développant un questionnaire qui vise à expliquer le rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise au sein de l'office national d'assainissement (ONA).

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Introduction

L'audit est une mission d'opinion qui doit être exprimée par écrit et motivée. La mission est assurée par un professionnel indépendant et elle ne portera que sur les comptes annuels sociaux. L'appréciation des comptes doit se faire par rapport à des normes.

Si une comptabilité doit être mise en place et si des procédures doivent être initiées, il est nécessaire que cette organisation et ces procédures permettent à la comptabilité de fournir des informations fiables, l'audit est l'un des moyens d'atteindre cette fiabilité.

D'une manière générale un "contrôle" est une opération par laquelle, selon le cas, une autorité, une juridiction ou un expert judiciaire vérifie l'existence d'un fait, apprécie l'opportunité d'une décision prise ou d'un acte accompli par la personne contrôlée, ou encore, s'assurer de la conformité d'une situation à une règle juridique, par exemple à un texte de Loi ou à un règlement administratif. Ainsi la conformité des comptes d'une société aux écritures portées au bilan est confiée à un ou à des contrôleurs désignés sous l'appellation de Commissaires aux comptes.

Section 1 : L'audit légal

Le commissariat aux comptes est une mission d'audit à caractère légal, d'où l'appellation Audit légal, elle est imposée par les lois sur les sociétés pour mission principale et permanente de vérifier annuellement les comptes, en vue d'émettre son avis sur leur régularité, sincérité et image fidèle, conformément à un référentiel comptable identifié.

Le commissariat aux comptes est une obligation légale exercée par des experts comptables qui se font appeler «Commissaires aux comptes». Généralement, ces derniers sont des experts - comptables diplômés d'Etat et assermentés par les tribunaux de commerce et bien évidemment membres de l'Ordre des experts comptables.

La mission de l'audit légal consiste à fournir des informations fiables et pertinentes des états financiers d'une entreprise. A ce stade il est important de préciser l'histoire de l'audit légal, sa définition ainsi que ces objectifs et risques.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

1. Historique de l'audit légal

Au début de 1860, le commissariat aux comptes est devenu une institution juridique Française, car c'est la loi du 23 Mai 1863 qui avait obligé pour la première fois les sociétés par action à désigner un ou plusieurs CAC associés ou non.

A cette époque, il était bien évident qu'une assemblée délibérante ne pouvait exercer un contrôle sérieux sur les comptes, elle devrait être éclairée par des personnes qualifiées et compétentes chargées de ce contrôle. L'exercice de l'activité du CAC suppose la compétence et l'indépendance vis-à-vis de ceux qui administrent mais aussi l'expérience intellectuelle et morale.

La loi du 24 Juillet 1867 n'avait imposé aucune condition pour devenir un CAC, il est simplement prévu une obligation de désigner un ou plusieurs commissaires associés ou non. Cette situation avait duré soixante ans.¹

Ensuite, la loi du 8 Août de 1935 avait ignoré les bases d'une organisation professionnelle du CAC et qui avait instauré des situations d'incompatibilités afin de veiller à préserver leur indépendance envers les sociétés et leurs reconnu un droit de contrôle permanent, et ceci était suite aux graves scandales financiers de 1920 et 1930 et surtout après la crise de 1929. Cette loi avait également imposé la nomination du commissaire agréé offrant des garanties de compétence dans les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne.

L'étape essentielle de l'histoire du CAC était apparue à l'occasion de la réforme du droit des sociétés commerciales par la loi du 24 Juillet 1966 qui proclama que « nul ne peut exercer les fonctions du CAC s'il n'est préalablement inscrit sur la liste établie dans le cadre de l'organisation professionnelle. ».

La compagnie nationale du CAC avait été organisée par le décret du 12 Août 1969 et la première série de publication de recommandations relative à l'exercice des missions avait débuté en 1971.²

¹ LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, Paris, 2007, P.16.

² CASTELL Robert, PASQUALINI François, « le commissaire aux comptes », édition Economica, Paris, 1995, P.06.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

La loi du 1 Mars 1984 élargie le champ du CAC dans les sociétés anonymes et les associations dépassant le seuil d'un chiffre d'affaire de plus de 3,1 millions d'euro, d'un bilan supérieur à 1,55 millions d'euro et 50 salariés.

Enfin, en 1987 les normes de l'audit légal ont été publiées et la loi du 29 Janvier 1993 avait imposé de nommer un CAC dans les associations recevant plus de 153 000 euros de subventions, en 2000 la transposition des normes internationales avait été imposé.

L'institution du CAC a été réformée par la loi de sécurité financière le 1er Août 2003 en créant notamment une nouvelle autorité de contrôle de la profession du CAC nommée le H3C (Haut Conseil du Commissaire aux Comptes) dont l'objectif est d'assurer la surveillance de la profession.³

2. Définitions et objectifs de l'audit légal

Il est important de définir et de connaître l'objectif de l'audit légal ; à savoir :

2.1. Définitions de l'audit légal

-L'audit légal est défini comme étant un contrôle obligatoire des comptes annuels réalisé par une personne indépendante qui apporte un regard extérieur et une assurance indépendante qui renforcent la crédibilité de l'information dans l'entreprise. Les réformes de l'économie entamée en Algérie en plaçant l'entreprise comme agent économique privilégié dans l'accumulation de richesse, ont permis de donner à l'information financière toute l'importance qui lui manquait auparavant, d'où l'imposition avec force du contrôle légal comme garant indispensable de la fiabilité et de la sincérité de cette information.⁴

-L'audit légal est l'examen des états financiers d'une entité, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entité.⁵

-L'audit légal est un examen critique exercé par un professionnel indépendant, appelé commissaire aux comptes, dont le but est d'examiner la régularité et la sincérité des états financiers.

³ LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, Paris, 2007, P.16-17.

⁴ BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprise », 2013-2014, thèse de doctorat, P.30.

⁵ <http://comptabilité.ooreka.fr/audit-légal>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

2.2. Objectifs de l'audit légal

L'audit légal a pour objectif d'émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et de valider la pertinence de l'information financière délivrée aux actionnaires.

Les objectifs de l'audit légal sont repris par les normes d'audit de l'ordre des experts comptables et par celle de la compagnie nationale des commissaires aux comptes.

2.2.1. Selon l'ordre des experts comptables

L'objectif de l'audit légal des comptes est de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une opinion en indiquant si les comptes se représentent sincèrement dans tous les aspects significatifs, la situation financière de l'entité et les résultats de ses opérations conformément à un référentiel comptable identifié.

2.2.2. Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes

L'objectif de la mission d'audit des comptes annuels consolidés ou intermédiaires est de permettre aux CAC de formuler une opinion en exprimant si ses comptes sont établis dans tous leurs aspects significatifs conformément aux référentiels comptables applicables prévues par l'article L.823-9 du code de commerce en termes de certification de régularité, de sincérité et de l'image fidèle : ⁶

-Régularité : c'est la conformité aux règles et aux principes définies dans les références comptables.

-Sincérité : ou bien (fidélité) avec laquelle des faits sont traduits dans l'information. C'est l'objectivité et la bonne application des règles et procédures.

-Image fidèle : c'est-à-dire les faits traduits à travers l'information financière doivent refléter la situation économique et financière ainsi que le résultat réel des opérations de la société pendant l'exercice.

L'audit légal mené par un CAC doit aussi :

-Garantir l'égalité du traitement entre les actionnaires ;

-Permettre la certification des comptes sociaux et consolidés ;

⁶OBERT. R, MAIRESSE.M, « comptabilité et audit », 2ème édition DUNOD, P.403.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

-Prévenir les difficultés des entreprises ;

3. Les risques liés à l'audit légal

Selon la norme ISA200, 2009 ;le risque d'audit est : « le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives ».

Le risque d'audit peut être soit des risques d'anomalies significatives dans les comptes soit un risque de non détection de ces anomalies par l'auditeur ».⁷

3.1. Risque d'anomalies significatives

Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité, il existe indépendamment de l'audit des comptes, on trouve deux risques :

-le risque inhérent ;

-le risque lié au contrôle

3.1.1. Le risque inhérent

Le risque inhérent ou risque général de l'entreprise est le risque qu'une erreur significative se produise compte tenu de la particularité de l'entreprise révisée, de ces activités, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations. On peut analyser ces risques de la manière suivante :⁸

-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 certains postes du bilan

-Risque lié à certains actifs ou catégorie d'opération

⁷ ISA 200, 2003, P.05.

⁸ OBERT. R, MAIRESSE.M, « comptabilité et audit », 2ème édition DUNOD, P.443.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

3.1.2. Risque lié au contrôle

Le risque lié au contrôle est le risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs. Ce risque lié au contrôle doit être évalué dans la phase d'appréciation du contrôle interne, une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet à l'auditeur :

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

3.2. 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 annuels mis en place par l'auditeur.⁹

-Relation entre les composants du risque d'audit

La démarche totale d'audit peut se mesurer par l'équation suivante :

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

Source : OBERT.R, MAIRESSE.M, P.444.

Le tableau suivant établi par l'IAASB permet d'estimer le risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle :

Tableau N°01 : estimation du risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle.

⁹ OBERT. R, MAIRESSE.M, « comptabilité et audit », 2ème édition DUNOD, P.444.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

		Evaluation du risque lié au contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
Evaluation du risque inhérent par l'auditeur	Elevé	Minimum	Faible	Moyen
	Moyen	Faible	Moyen	Elevé
	Faible	Moyen	Elevé	Maximum

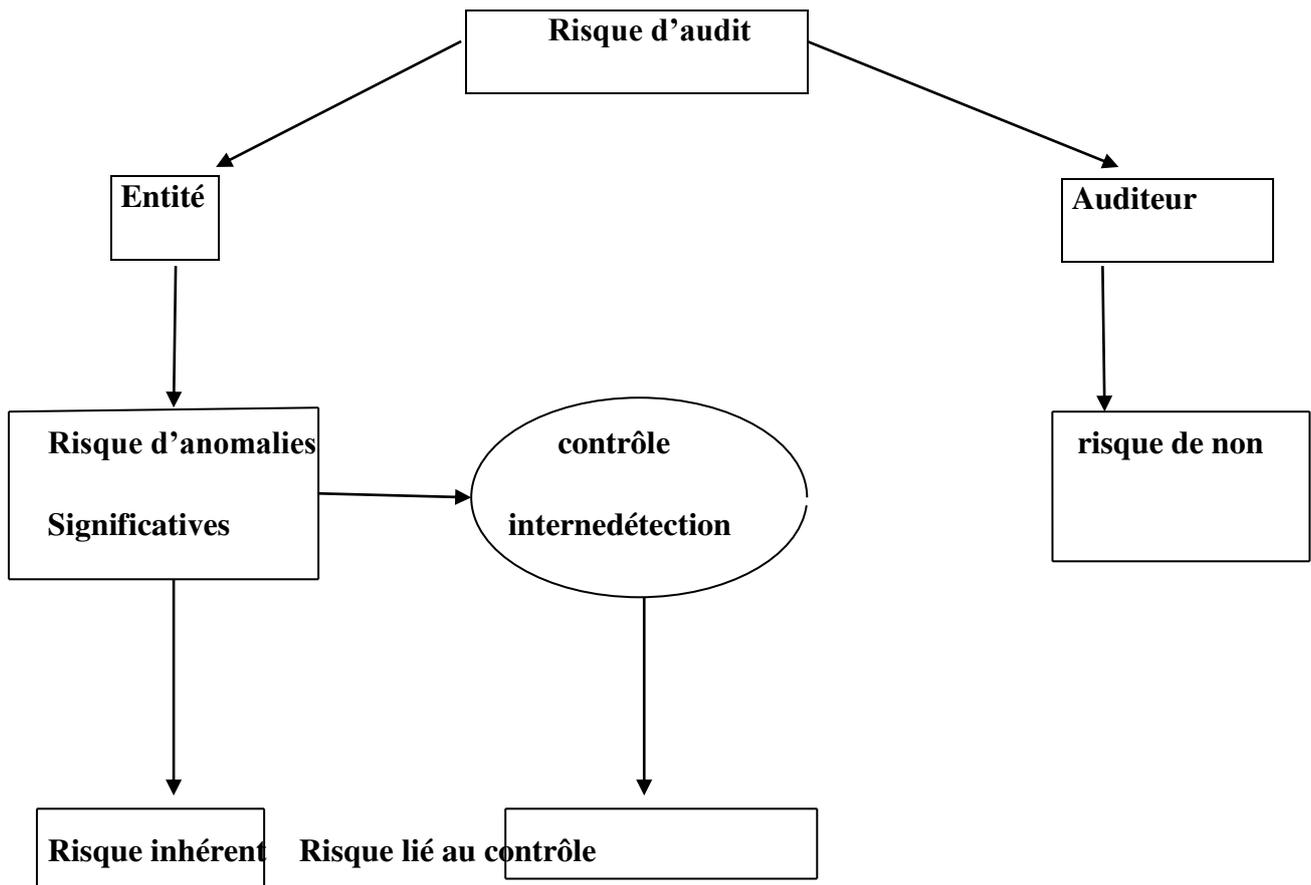
Source : MICHELINE Friederrich, LANGLOIS Georges, P.149.

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.

Un risque de non-détection acceptable faible signifie que la tolérance de programme de contrôle doit être réduite : l'auditeur doit opérer avec un programme de travail spécifique qui est renforcé par rapport au programme de travail standard.¹⁰

Schéma N°1 : Lien entre les risques d'audit : voici ci-dessous le schéma qui explique le lien entre les risques d'audit :

¹⁰ MECHÉLINE Friederrich, LANGLOIS Georges, « le meilleur de DSCG 4 : comptabilité et audit », 4ème édition, P.149.



Source : OBERT.R, MAIRESSE.M, P. 442.¹¹

Section2 : Le commissaire aux comptes

Dans le contexte actuel, on a constaté que l'entreprise connaît de profondes mutations. Elle est une cellule ouverte sur l'extérieur et moteur de l'activité économique.

Dans le même temps, et tout à fait logiquement, le rôle du Commissaire aux Comptes a accompagné très étroitement cette évolution.

D'une manière générale un "contrôle" est une opération par laquelle, selon le cas, une autorité, une juridiction ou un expert judiciaire vérifie l'existence d'un fait, apprécie l'opportunité d'une décision prise ou d'un acte accompli par la personne contrôlée, ou encore, s'assure de la conformité d'une situation à une règle juridique, par exemple à un texte de Loi ou à un règlement administratif. Ainsi la conformité des comptes d'une société aux écritures portées au bilan est confiée à un ou à des contrôleurs désignés sous l'appellation de Commissaire aux comptes.

1. Définitions et missions du commissaire aux comptes

¹¹OBERT. R, MAIRESSE.M, « comptabilité et audit », 2ème édition DUNOD, P.442.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Avant d'entamer les missions du CAC, il faut savoir d'abord qu'est-ce qu'un commissaire aux comptes.

1.1. Définitions du commissaire aux comptes

-Selon l'IFAC le commissaire aux comptes a été défini comme étant : l'examen effectué par un professionnel indépendant, de l'information financière émanant d'une entité à but lucratif ou non, quel que soit sa taille ou sa forme juridique lorsqu'un tel contrôle a pour objectif l'expression d'une opinion sur cette information.

Ainsi, on peut dire que le CAC certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, de la situation financière et du patrimoine de la société.¹²

-Selon l'article 22 de la loi N°10-01 de juin 2010 relative à la profession d'experts comptables, de commissaire aux comptes et de comptables agréés : « Le commissaire aux comptes est toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.¹³

-Le CAC est un auditeur légal et externe à l'entreprise. Il intervient pour vérifier la sincérité et la conformité des données financières de l'entreprise avec les normes en vigueur. Il réalise pour cela un audit légal dont la procédure est strictement définie par la loi.

-Un CAC exerce une profession agréée. C'est un acteur extérieur à l'entreprise ayant pour rôle de contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels établis par une société ou autre institution. Il s'agit d'une mission légale, toutefois elle peut être décidée volontairement par l'entreprise.¹⁴

1.2. Les missions du commissaire aux comptes

Deux missions essentielles sont assignées aux commissaires aux comptes, une principale (permanente), et l'autre particulière (spéciales).

¹² BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprise », 2013-2014, thèse de doctorat, P.30.

¹³ LOI 10-01, journal officiel n°42, juillet 2010, P.06.

¹⁴ www.comptabilité.ooreka.fr.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

1.2.1. La mission permanente

Les missions permanentes du CAC sont définies comme suit :

1.2.1.1. La mission générale

La mission générale du CAC comporte :

- une mission d'audit conduisant à la certification ;
- des missions de vérification définie par la loi

1.2.1.1.1. La mission d'audit conduisant à la certification

Cette mission d'audit correspond à la certification des comptes annuels et des comptes consolidés. Selon l'article L.823-9 du code de commerce : les commissaires aux comptes certifient en justifiant leur appréciation, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, de la situation financière et du patrimoine de la société.

1.2.1.1.2. La mission de vérification et information spécifique

Les vérifications et informations spécifiques portent sur le respect de certaines dispositions légales et sur des informations diverses énumérés par la loi :

- documents et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises ;
- tableau d'activité et de résultats et rapport semestrielle ;
- conventions réglementées ;
- action détenues par les administrateurs ou membre du conseil de surveillance ;¹⁵
- égalité entre les actionnaires ;
- rapport de gestion ;
- documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale ;
- montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées ;

¹⁵ LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », 2ème édition Economica, Paris, 2007, P.34.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- prise de participation et de contrôle et identité des personnes détenant le capital ;
- Communication des irrégularités des inexactitudes à l'assemblée générale. ¹⁶

1.2.1.2. Interventions définies par la loi ou le règlement

Ces interventions viennent compléter la mission générale d'audit des comptes. Elles relèvent d'examen particuliers définis par la loi et spécifiques à chaque intervention, elles sont :

1.2.1.2.1. Interventions suite à des opérations particulières décidées par la société

Ces principales opérations sont les suivantes :

- augmentation du capital avec suppression du droit préférentiel de souscription ;
- augmentation du capital par compensation de créances ;
- réduction du capital ;
- Distribution d'acomptes sur dividendes ;
- opération de transformation.

1.2.1.2.2. Interventions suite à des événements survenant dans la société

Il s'agit essentiellement des événements suivants :

- alerte lorsque le commissaire aux comptes a connaissance de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation ;
- révélation de faits délictueux au procureur de la république ;
- convocation par le commissaire aux comptes de l'assemblée générale en cas de déficience des organes sociaux.¹⁷

1.2.2. mission particulière

La mission du commissaire aux comptes conduit à accomplir des tâches variées de contrôle lors des différents événements de la vie sociale nécessitant une protection plus vigilante des associés dans tous les cas leur intervention se traduit par la rédaction d'un rapport spécial.¹⁸

¹⁶LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, Paris, 2007, P.34.

¹⁷LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, Paris, 2007, P.35.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Selon l'article 25 de la loi 10-01 de 29 juin 2010 du journal officiel relative aux professions d'experts comptables ; la mission du 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 du contrôle interne.¹⁹

2. Les obligations liées au comportement professionnel du commissaire aux comptes

Les obligations liées au comportement professionnel du CAC sont prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession. Et ces obligations sont :

2.1. Les principes fondamentaux de comportement

Les principes fondamentaux de comportement sont définis par le code de déontologie et s'imposent à tous commissaire aux comptes quel que soit son mode d'exercice :

2.1.1. L'intégrité

Le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture.²⁰

2.1.2. L'impartialité

Le commissaire aux comptes 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.

¹⁸ OBERT Robert, MAIRESSE.M, « comptabilité et audit », 2ème édition DUNOD, P.409-410.

¹⁹ LOI 10-01, journal officiel n°42, P.06.

²⁰ LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, Paris, 2007, P.67-68.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

2.1.3. L'indépendance

L'indépendance du CAC se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

2.1.4. Le conflit d'intérêt

Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêt, tant à l'occasion qu'endehors de l'exercice de se placer dans une situation qui comporterait 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.

2.1.5. La compétence

Le CAC doit posséder des 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 formations.

Il veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

2.1.6. La confraternité

Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les CAC entretiennent entre eux des rapports de confraternité, c'est-à-dire ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère pour garder l'image de la profession.

2.1.7. La discrétion

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

2.2. Le secret professionnel

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Le secret professionnel est imposé obligatoirement par la loi au commissaire aux comptes. Selon l'article L.822-15 de code du commerce : « 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 connaissances à raison de leurs fonctions ».

-Les collaborateurs : c'est toute personne qui participe à la mission en mettant en œuvre des diligences techniques spécifiques au commissaire aux comptes.

-Les experts : c'est toute personne que le commissaire aux comptes a été désignée pour l'assister dans sa mission.²¹

2.3. Le respect des normes professionnel

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

Le respect des normes professionnelles est d'ailleurs d'une importance majeure en cas de mise en cause de la responsabilité du CAC.

2.4. La non immixtion dans la gestion

Ce principe vise clairement à séparer les fonctions de direction qui accomplissent des actes de gestion des fonctions de contrôle qui se prononcent sur la régularité et la sincérité de ces actes ».

2.5. La publicité

La publicité est permise au CAC dans la mesure où elle procure au public une information nécessaire, et les moyens auxquels il est reconnu. Ils sont mis en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, dignité, l'honneur et l'image de la profession.

Les CAC peuvent utiliser le titre de « commissaire aux comptes » et le faire suivre de l'indication de la compagnie régionale dont ils sont membre.

²¹LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, Paris, 2007, P.69-72.

3. Les responsabilités du commissaire aux comptes

La responsabilité du commissaire aux comptes peut être recherchée sur le plan civil, pénal ou disciplinaire (professionnelle).

3.1. La responsabilité civile

Selon l'article 61 de la loi du 10-01 relative aux professions d'experts comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréés: « le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions. il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de présente loi ».

Selon l'article 715 du code du commerce algérien : « Les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leur fonction. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membre du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélés dans leur rapport à l'assemblée générale ou au procureur de la république ». ²²

3.2. La responsabilité pénale

Les infractions pénales sont définies par la loi et sont les suivantes :

- acceptation, exercice à la conservation des fonctions malgré l'existence d'incompatibilité ;
- délit d'informations mensongères : fait d'avoir donné ou confirmer des informations mensongères sur la société ;
- délit de non, révélation des faits délictueux au procureur de la république ;
- délit de violation du secret professionnel ;
- indications inexactes en cas de suppression du droit préférentiel de souscription : fait d'avoir donné ou confirmer des indications inexactes dans des rapports présentés à l'assemblée

²² LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, 2007, Paris, P.73-77.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

générale appelée à décider de la suppression du droit préférentiel de souscription des actionnaires.²³

3.3. La responsabilité disciplinaire (professionnelle)

Constitue une faute passible d'une peine disciplinaire des faits suivants :

-infractions aux lois, règlements, normes professionnelles et code de déontologie de la profession ;

-négligence grave ;

-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.

Les sanctions disciplinaires sont graduelles et peuvent aller de l'avertissement, au blâme, à la suspension provisoire pour une durée qui ne dépasse pas 5ans, dans les cas les plus graves à la radiation.

Section 3 : la normalisation de la profession d'audit légal

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs, implique l'existence préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit.

L'utilisation d'une méthode, des techniques et d'outils en matière d'audit ne peut être réellement efficace et adaptée aux objectifs de l'audit que si l'auditeur a une idée claire des normes qu'il doit appliquer.

Les normes constituent à la fois une aide dans la mise en œuvre des méthodes et techniques et un recours en cas de difficultés dans le déroulement de la mission. Il est alors important de présenter les normes de l'audit légal, son encadrement ainsi que sa démarche.

²³ LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, 2007, Paris, P.78.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

1. Les normes d'audit légal

Il y'a cinq type de normes :²⁴

- Les normes internationales d'audit ISA
- Les normes d'exercices professionnels NEP
- Les normes générales d'audit légal
- Les normes de travail
- Les normes de rapport

1.1. Les normes internationales d'audit ISA(voire l'annexe 1)

1.2. Les normes d'exercices professionnels NEP (voire l'annexe 2)

1.3. Les normes générales ou de comportement

Les normes générales sont personnelles par nature, elles concernent la compétence del'auditeur, son indépendance, la qualité de son travail le secret professionnel.

1.3.1. La norme de compétence

Les qualifications requises pour être un commissaire aux comptes sont définis par les textes.

En outre, le commissaire aux comptes complète régulièrement et met à jours ses connaissances. Il s'assure également que ses collaborateurs ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité des travaux à réaliser.²⁵

1.3.2. La norme d'indépendance

La loi, les règlements et la déontologie, font une obligation à l'auditeur d'être et de paraître indépendant, c'est-à-dire d'éviter toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. L'auditeur doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi d'être libre de

²⁴ LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean Pierre, « audit et commissariat aux comptes », édition Economica, 2007, Paris,P.79.

²⁵SERGE Whannon, « audit comptable et financier », supports de cours Master ESGIS, P15.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

tout lien qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité. Il s'assure que ses collaborateurs respectent les règles d'indépendance.

1.3.3. La norme de qualité de travail

L'auditeur exerce ses fonctions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec son éthique et ses responsabilités. Il doit s'assurer que ses collaborateurs respectent les mêmes critères de qualité dans l'exécution des travaux qui leurs sont délégués.

1.3.4. La norme de secret professionnel

L'auditeur ou le commissaire aux comptes est astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions.

Est tenu de respecter le caractère confidentiel des informations recueillies qui ne doivent être divulguées à aucun tiers sans autorisation ou une obligation légale ou professionnelle de le faire. Il assure également que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et les respectent.

1.3. Les normes de travail

Le travail d'audit doit être effectué avec soin, avec une bonne planification, un respect scrupuleux des calendriers et supervision des collaborateurs, la tenue correcte des dossiers et papiers de travail en tant que moyens de preuves des conclusions d'audit. **(ISA 220 et 230)**.

L'audit doit comporter une évaluation du contrôle interne, un contrôle de qualité de la mission d'audit, la prise en considération des risques de fraudes et erreurs : **(ISA 240)**, des textes législatifs et réglementaire : **(ISA 250)**, la collecte des éléments probants suffisants.

1.5. Les normes de rapport

Dans l'ensemble que constituent les normes d'audit, la partie relative aux rapports est par définition celle qui sera perçue le plus directement par les utilisateurs de l'information financière externe. Le commissaire aux comptes certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice écoulé ainsi que

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. Il précise dans son rapport qu'il a effectué les diligences estimées nécessaires selon les normes de la profession.

Les comptes annuels sont annexés au rapport. Lorsqu'il certifie avec réserve ou refuse de certifier, le commissaire aux comptes expose clairement les motifs, et si c'est possible en chiffre, l'incidence.

Le rapport d'audit comporte :

-Un paragraphe d'introduction qui situe la mission, précise l'origine de la nomination, le nom de l'entreprise, l'exercice concerné et présente les deux parties de la mission.

-L'opinion sur les comptes annuels qui comprennent un paragraphe sur l'étendue de la mission faisant référence aux normes de la profession et le paragraphe de l'opinion proprement dites.

- Les vérifications et informations spécifiques qui concernent les informations données aux actionnaires notamment dans le rapport de gestion, la relation des irrégularités qui n'affectent pas les comptes annuels (irrégularités juridiques, infraction...), et les informations prévues par la loi sur les participations et l'identité des personnes.²⁶

2. L'encadrement de l'audit légal

Tous les pays du monde ont ressenti le besoin d'instaurer un contrôle des comptes des entreprises par des auditeurs, ces auditeurs sont regroupés au sein des instituts professionnels nationaux et internationaux.

2.1. L'organisation nationale

Le statut des commissaires aux comptes, comme celui des experts-comptables et comptables agréés, relève des professions libérales : un statut civil, à l'instar des avocats, médecins, architectes, etc. Leur organisation repose sur la création d'un ordre national, organe professionnel chargé de :

- veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;

²⁶ SERGE Whannon, « audit comptable et financier », supports de cours Master ESGIS, P.27.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- élaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre.²⁷

2.1.1. La réorganisation de la profession

La réforme de la profession de commissaire aux comptes a été engagée et mise en œuvre par la direction générale de la comptabilité du ministre des finances. Car selon le ministre des finances, la profession du commissaire aux comptes devrait aborder des moyens modernes pour rehausser le niveau des prestations comptables et se conformer aux normes internationales, et afin de garantir une information financière qui reflète la véritable situation de l'entreprise et aidera à prévoir ses capacités futures, ce qui permettrait aussi aux différents utilisateurs de cette information à adopter des décisions pertinentes dans tous les domaines notamment en matière d'investissement.

Le conseil comprend, au moins, trois (3) membres élus représentant chaque organisation professionnelle. L'organisation et le fonctionnement du conseil ainsi que le reste de sa composition sont fixés par voie réglementaire ».²⁸

2.2. Les institutions internationales

Il existe, au niveau international, trois principales institutions pour l'audit légal : l'IFAC, l'AICPA et FEE.

2.2.1. International Federation of Accountants (IFAC)

La fédération internationale des comptables, IFAC, est une organisation privée à but non lucratif et non politique. Elle a pour objet le développement et le renforcement de la profession comptable pour l'aider à fournir des prestations de haute qualité pour le bienfait du public. Elle complète le rôle de l'IASC (International Accounting Standards Committee), en prenant en charge l'audit, la formation, la déontologie, la comptabilité de gestion, le secteur public et les technologies de l'information. Le siège de l'IFAC est à New York.²⁹

²⁷ BERCHICHE.A.H, « commissaire aux comptes », agrégé des facultés de droit, 2011, P.20.

²⁸ LOI 10-01, juillet 2010, article 4, P.03.

²⁹ <https://www.dipacint.com/Menu-gauche/l'IFAC>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

L'IFAC a constitué des commissions : International Auditing Practices Committee (IAPC) a pour objet d'uniformiser les pratiques d'audit financier et les missions s'y attachant. L'IAPC publie des normes internationales d'audit (ISA).³⁰

2.2.2. American Institut of Certified Public Accountants (AICPA)

C'est une organisation professionnelle des comptables publics certifiés aux États- Unis à but non lucratif. L'AICPA a été fondée en 1887, sous le nom Association des comptables publics, afin de s'assurer que la comptabilité a gagné le respect en tant que profession et qu'il a été pratiqué par éthiques, professionnels compétents.

Les orientations prises par l'organisation permettent de déterminer ses domaines d'influence :

- La réglementation de la profession comptable libérale ;³¹
- La normalisation comptable ;
- La création de normes d'audit ;
- L'apport d'un soutien aux professionnels dans leurs activités professionnelles ;
- Le développement et la création de nouveaux services en vue d'enrichir l'apport de la profession comptable à la société ;
- Un rôle de diffusion de l'information concernant la comptabilité et la profession par l'intermédiaire de bulletins et de journaux.

2.2.3. Fédération des Experts comptables Européens(FEE)

La FEE est l'organisation qui représente la profession comptable en Europe dans les instances internationales. Elle comprend 45 instituts professionnels représentant 33 pays.

Cette fédération est créée en 1 janvier 1987 par le groupement de l'union européenne des experts comptables (1951) et du groupement d'études des experts comptables (1961). Cette fédération n'a aucun pouvoir propre, mais ses publications et ses recherches sur l'activité

³⁰ OBERT Robert, MAIRESSE.M, « comptabilité et audit », 2^e édition DUNOD, P.403-404.

³¹ LOYER Pierre, « l'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants », 2006, thèse de doctorat, P.56.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

professionnelle sont d'un grand impact, de plus son caractère international et régionaliste lui confère une grande influence puisqu'elle se trouve à la base des études européennes.³²

3. La démarche de l'audit légal des comptes

La démarche suivie par le commissaire aux comptes comprend cinq étapes :

Phase 1 : acceptation de la mission

Phase 2 : identification et évaluation du risque d'anomalies significatives

Phase 3 : conception et mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires

Phase 4 : contrôles mis en place et évaluation des éléments collectés

Phase 5 : synthèse de la mission et formulation de l'opinion ³³

3.1. Phase 1 : Acceptation de la mission

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit apprécier la possibilité de pouvoir l'effectuer aux vues des dispositions légales et réglementaires du Code de Déontologie et des Normes d'exercice professionnels (NEP).

Cette appréciation portera notamment sur :

- Son indépendance ;
- L'absence d'incompatibilités (personnelles, financières et professionnelles) ;
- L'appartenance à un réseau ;
- ses compétences ;
- une prise de connaissance globale de l'entité ;
- une prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur.

3.1.1. L'indépendance

Selon l'article 5 Code de déontologie : « Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Elle se caractérise

³² LOYER Pierre, « l'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants », 2006, thèse de doctorat, P.04.

³³<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi ».³⁴

3.1.2. L'absence d'incompatibilités

L'absence d'incompatibilité se base sur les liens familiaux et personnels, les liens financiers, les liens professionnels.

3.1.2.1. Liens familiaux et personnels

Selon l'article 27 du code de déontologie ; est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial ou personnels entre :

- d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de l'entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :
- Le commissaire aux comptes ;
- L'un des membres de l'équipe de contrôle légal, y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal ;
- L'un des membres de la direction de la société de commissaire aux comptes ;
- Les associés du bureau auquel appartient le signataire,

Il ya incompatibilité dès lors que le commissaire aux comptes ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes entretient des liens étroits avec la personne qui l'a désigné ou avec une personne occupant des fonctions sensibles au sein de celle-ci.

3.1.2.2. Liens financiers

Selon l'article 28 du code de déontologie ; les liens financiers incompatibles avec la personne contrôlée sont :

- La détention directe ou indirecte ;
- Tout dépôt de fonds, quel que soit sa forme, auprès de la personne ;

³⁴ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- L'obtention d'un prêt ou d'une avance, quel qu'en soit sa forme, de la part de la personne ou de l'entité ;
- La souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne sauf si celle-ci correspond à des conditions habituelles de marché et porte sur des opérations courantes.

3.1.2.3. Liens professionnels

Selon l'article 29 du code de déontologie : « Relève un lien professionnel toute situation qui établit entre le commissaire aux comptes et la personne ou entité dont il certifie les comptes un intérêt commercial ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché ».³⁵

3.1.3. Appartenance à un réseau

Selon l'article L. 822-11 du code de commerce : « Lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau dont les membres ont un intérêt économique commun, il ne peut certifier les comptes d'une personne qui est affilié à ce réseau en vertu d'un contrat ou bien parce qu'il en est membre ».

3.1.4. Examen des compétences

Selon l'article 7 du code de déontologie ; le commissaire aux comptes doit :

- Posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de sa mission ;
- Veiller à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées.

3.1.5. Prise de connaissance globale de l'entité

Selon l'article 13 du code de déontologie ; avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes réunit les informations nécessaires :

- Sur la structure de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;
- Sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d'information financière.

3.1.6. Prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur

³⁵<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Selon l'article 21 du code de déontologie ; le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat s'expire et ne sera pas renouvelé doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales.

Si les conditions nécessaires à l'acceptation de la mission sont remplies, le commissaire aux comptes doit consigner les termes et conditions de son intervention dans une lettre de mission.

L'objectif de cette lettre est de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes et de poser l'ensemble des conditions dans lesquelles se dérouleront la mission (calendrier, volume d'heures, honoraires, ...). En outre, elle est destinée à prémunir tout malentendu ou litiges.

3.2. Phase 2 : Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives

Durant cette phase, le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin :³⁶

- D'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives (décomposé en risque inhérent et en risque lié au contrôle) dans les comptes ;
- Et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui vont lui permettre de fonder son opinion sur les comptes.

3.2.1. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

La prise de connaissance de l'entité doit être faite préalablement à l'acceptation de la mission car elle conditionne l'acceptation même de la mission. Si le commissaire aux comptes accepte la mission, la connaissance de l'entité devra être complétée et actualisée afin d'évaluer au mieux le risque d'anomalies significatives.

Elle permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de l'audit.

Le commissaire aux comptes prend connaissance :

³⁶<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- Du secteur d'activité de l'entité, de son environnement, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;
- Des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;
- Des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et de ce fait une incidence sur les comptes ;³⁷
- De la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;
- Des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

Cette prise de connaissance va permettre au commissaire aux comptes d'évaluer le risque inhérent au contrôle, c'est-à-dire la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui existe éventuellement dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

3.2.2. Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit

L'appréciation des éléments de contrôle interne va permettre à l'auditeur :

- D'identifier les types d'anomalies potentielles ;
- De prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Il va aussi prendre connaissance des éléments suivants :

- L'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;³⁸

³⁷ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

³⁸ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- Les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;
- Les procédures de contrôle interne en place et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ;
- Les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;
- Le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière ;
- La façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière.

La prise de connaissance des éléments de contrôle interne permet au commissaire aux comptes d'évaluer le risque lié au contrôle, c'est-à-dire à la possibilité qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et non corrigée en temps voulu.

3.2.3. Evaluation du risque d'anomalies significatives

Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives :³⁹

- Au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- Au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.

Afin évaluer le risque d'anomalies significatives le commissaire aux comptes utilise un seuil de signification, qui est le niveau au-dessous duquel les erreurs relevées ne sont pas de nature à remettre en cause la régularité et la sincérité des états financiers.

Le commissaire aux comptes détermine selon son jugement professionnel de sa connaissance de l'entité, la nature et de l'importance des anomalies relevées lors des exercices précédents :

- Un seuil des significations au niveau des comptes pris dans leurs ensembles ;

³⁹<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

-Le seuil des significations du montant inférieur pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de banque ou certaines informations fournis dans l'annexe.

Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- Les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;
- L'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur, ou ;
- La réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice.

3.2.4. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

Au cours de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes doit prendre en considération le fait que le risque d'anomalies significatives puisse résulter de fraudes.

Afin d'apprécier ce risque, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit qui consistent à :

- S'enquérir du risque de fraude ;
- Prendre connaissance de la façon dont l'organe d'administration ou de surveillance exerce sa surveillance en matière de risque de fraude ;
- Analyser les facteurs de risque de fraude.

Dans le cadre de l'appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes doit s'interroger sur :

- L'appréciation de l'entité face au risque de fraude ;
- Les procédures mises en place par l'entité pour identifier les risques de fraude et y répondre.

3.2.5. Contrôle du bilan d'ouverture

Lorsque le commissaire aux comptes intervient pour la première année de son mandat, il doit s'assurer que :

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- Les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- La présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre.

Pour ce faire, il doit mettre en œuvre les diligences suivantes :

- Prendre connaissance du dossier de travail de son prédécesseur si les comptes ont fait l'objet d'une certification ;
- A défaut de certification de l'exercice précédent ou si le commissaire aux comptes n'obtient pas du dossier de travail de son prédécesseur la garantie d'absence d'anomalies significatives, il mettra en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir cette assurance.

3.2.6. Planification de l'audit des comptes

La planification des comptes consiste à prévoir :⁴⁰

- L'approche générale des travaux ;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
- La nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe et la revue de leurs travaux ;
- La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
- La coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.

Celle-ci est réalisée de façon à permettre au commissaire aux comptes :

- De porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels ;
- D'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans les délais adaptés ;
- D'organiser la mission de façon efficace.

Alors, il doit établir par écrit un plan de mission et un programme de travail :

⁴⁰ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

3.2.6.1. Plan de mission : décrit l'approche générale des travaux et qui comporte notamment :

- L'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- Le ou les seuils de significations retenues ;
- Les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

3.2.6.2. Le programme de travail : celui-ci définit :

- La nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnels ;
- Le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.⁴¹

3.3. Phase 3 : Conception et mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires

Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes doit adapter son approche générale et concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.

3.3.1. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble

En réponse à cette évaluation, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il peut notamment :

- Affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
- Recourir à un ou plusieurs experts ;
- Renforcer la supervision des travaux ;
- Introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;

⁴¹<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- Apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit.

3.3.2. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

En réponse à cette évaluation le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Ces procédures comprennent :

3.3.2.1.Des tests de procédures

Il s'agit de tests permettant de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.⁴²

Le commissaire aux comptes réalise ces tests pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :⁴³

Cas N° 1 : lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;

Cas N°2 : lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Pour être en mesure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'informations, utilise une ou plusieurs autres techniques.

3.3.2.2.Des contrôles de substance

Il s'agit de contrôles spécifiques mis en œuvre, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes identifie un risque inhérent élevé qui représente une démarche d'audit particulière.

⁴² <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Ces contrôles incluent :⁴⁴

- Les procédures analytiques ; ce sont un ensemble de techniques de contrôle qui consistent à apprécier des informations financières.

- Les tests de détails ; il s'agit d'un contrôle d'un élément individuel.

Plus le commissaire aux comptes estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Etant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.

3.3.3. Méthodes de sélection des éléments à contrôler

Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre des tests de procédures ou des tests de détail, il doit sélectionner les éléments sur lesquels vont porter ces procédures.

Pour cela il détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection en fonction de la population qu'il veut contrôler. Ces méthodes sont les suivantes :

3.3.3.1. Sélection de tous les éléments

Cette méthode de sélection est principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments.

3.3.3.2. Sélection d'éléments spécifiques

En fonction de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser cette méthode de sélection notamment lorsqu'il estime pertinent :

- De couvrir, en valeur, une large proportion de la population.

- De contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature.

3.3.3.3. Sondages

Cette méthode donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionné. Si le commissaire aux comptes retient cette méthode, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population.⁴⁵

⁴⁴<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

3.3.4. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

En réponse à cette évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Pour cela, il :

- Reconsidère l'affectation des membres de l'équipe d'audit et le degré de supervision de leurs travaux ;
- Analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent les estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en œuvre.

3.3.5. Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.

De plus, il met en œuvre les procédures d'audit suivantes :

- Rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;⁴⁶
- Examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ;
- Evaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe.

3.4. Phase 4 : contrôle mis en place et évaluation des éléments collectés

Le commissaire aux comptes doit exercer son jugement professionnel pour évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments collectés grâce aux procédures d'audit mises en œuvre afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. S'il n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un

⁴⁵ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

⁴⁶ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

élément significatif au niveau des comptes, le commissaire aux comptes s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires.

S'il n'est pas en mesure de collecter ces éléments, il formulera alors une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

3.4.1. Démarche

En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée.

Les éléments collectés peuvent conduire le commissaire aux comptes à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées, lorsque les informations obtenues diffèrent de celles prises en compte pour l'évaluation des risques et l'amènent à réviser cette évaluation.

Le commissaire aux comptes conclura sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

La NEP 500 nous indique que le caractère approprié est la fonction de la qualité des éléments collectés. Le degré de fiabilité dépendant de l'origine, de la nature et des circonstances dans lesquelles les éléments ont été recueillis. Ainsi, on estime que :

- Les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne ;
- Les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;
- Les éléments obtenus directement par le commissaire aux comptes sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'informations ;
- Les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;
- Les éléments constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.
- Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité des éléments collectés, qui dépendra du risque d'anomalies significatives et de la qualité des éléments qui auront été

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

collectés. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter ces éléments, il formulera alors une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

Le commissaire aux comptes doit exercer son jugement professionnel pour évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments collectés grâce aux procédures d'audit mises en œuvre afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives.⁴⁷

3.5. Phase 5 : Synthèse de la mission de formulation de l'opinion

Le commissaire aux comptes, sur la base des éléments obtenus et notamment des résultats des tests de procédures et des contrôles de substance, réalise une synthèse des conclusions et constats de ses travaux, l'objectif étant de pouvoir, sur la base des risques identifiés dans l'approche de la mission et de ceux détectés au cours de la mission, conclure et justifier de son opinion.

3.5.1. Démarche

Avant d'émettre son rapport, le commissaire aux comptes s'assure qu'il a réalisé l'ensemble des diligences qu'il doit mener, notamment le traitement des événements postérieurs à la clôture de l'exercice (NEP 560) et la remise par la direction d'une lettre d'affirmation (NEP 580) :

3.5.1.1. Traitement des événements postérieurs à la date de clôture (NEP 560)

Entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, le commissaire aux comptes peut identifier des événements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut :

-Prendre connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements ;

⁴⁷<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- Consulter les procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe appelé à statuer sur les comptes, par l'organe d'administration ou de surveillance et par la direction après la date de clôture de l'exercice ;
- Prendre connaissance, du cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- S'enquérir auprès des personnes compétentes de l'entité et de l'évolution des procès, contentieux et litiges depuis ses derniers contrôles ;
- S'enquérir auprès de la direction de sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs.⁴⁸

Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, un événement susceptible de conduire à une anomalie significative dans les comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié. Si ce n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande de modifier les comptes.

3.5.1.2. Remise par la direction d'une lettre d'affirmation (NEP 580)

Tout au long de l'audit des comptes, la direction fait, au commissaire aux comptes, des déclarations orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques.

Ces déclarations peuvent être faites par des membres de la direction de niveaux de responsabilité et de domaines de compétence différents selon les éléments sur lesquels portent les déclarations.

Lorsqu'elles concernent des éléments significatifs des comptes, le commissaire aux comptes :

- Cherche à collecter des éléments qui confirment les déclarations de la direction ;
- Apprécie, le cas échéant, si elles sont cohérentes avec les autres éléments collectés ;
- Détermine si les personnes à l'origine de ces déclarations sont celles qui possèdent la meilleure compétence et la meilleure connaissance au regard des éléments sur lesquels elles se prononcent.

Si le commissaire aux comptes identifie une déclaration qui ne semble pas être cohérente avec d'autres éléments collectés, il met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de clarifier

⁴⁸ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

cette incohérence et, le cas échéant, reconsidère les autres déclarations de la direction de l'entité.

Avant d'émettre son rapport, le commissaire aux comptes s'assure qu'il a réalisé l'ensemble des diligences qu'il doit mener, notamment :⁴⁹

-le traitement des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice

-la remise par la direction d'une lettre d'affirmation.

Le commissaire aux comptes conclura sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.⁵⁰

3.5.2. Le rapport général

Le rapport général contient les opinions ou constatations du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes établit son rapport sur les comptes annuels, et celui-ci comprend trois parties :

Une fois l'ensemble de ces vérifications formalisées, le commissaire aux comptes prend les décisions relatives à la formulation de son opinion (NEP 700) et à la justification de ses appréciations (NEP 705) et établit son rapport sur les comptes annuels. Celui-ci comprend trois parties :

3.5.2.1. Première partie : Opinion sur les comptes annuels (NEP 700)

Au préalable, le commissaire aux comptes mentionne les objectifs et la nature d'une mission d'audit légal des comptes en précisant qu'il a effectué ses travaux conformément aux normes d'exercice professionnels en vigueur et qu'ils constituent une base raisonnable à l'expression de son opinion sur les comptes annuels. Puis en application des dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :

3.5.2.1.1. Soit certifier sans réserve(s)

Que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du

⁴⁹ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

⁵⁰ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ou, pour les comptes consolidés, du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Cela implique que soient la réunion des conditions suivantes : ⁵¹

-les comptes annuels ou consolidés doivent être établis selon les règles et les principes comptables généralement admis ;

-les états financiers et l'information présentée dans l'annexe doivent donner une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de la société ;

-le commissaire aux comptes doit pouvoir mettre en œuvre sans limitation les diligences nécessaires.⁵²

3.5.2.1.2. Soit certifier avec réserve(s)

Si le commissaire aux comptes constate des erreurs, des anomalies ou des incertitudes affectant les comptes, il doit les mettre en évidence. Cette situation a deux cas possibles :

-Réserve(s) pour désaccord

Lorsque le commissaire aux comptes a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;

-Réserve(s) pour limitation

Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;

Cette formulation intervient dans les deux cas :

- Lorsque les incidences sur les comptes des limitations aux travaux du commissaire aux comptes sont clairement limitées ;

- Et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

3.5.2.1.3. Soit refuser de certifier

⁵¹SOLTANI Brahim, « commissaire aux comptes et le marché financier », édition Economica, Paris, P.22.

⁵² SOLTANI Brahim, « commissaire aux comptes et le marché financier », édition Economica, Paris, P.23.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Le refus de certifier (ou refus d'opinion) est en générale la conséquence d'une limitation grave, imposée par la société ou par les circonstances à la mission du commissaire aux comptes, qui a pu empêcher ce dernier de se forger une opinion satisfaisante sur la régularité et la sincérité des états financiers.

Les établies par la CNCC prévoient les situations suivantes :

-le commissaire aux comptes constate des erreurs, anomalies ou irrégularités dans l'application des règles et principes comptables qui sont suffisamment importante pour mettre en doute l'ensemble des comptes annuels ou consolidés.⁵³

Le commissaire aux comptes va préciser dans son rapport que les comptes annuels et consolidés ne sont pas réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle de la situation financière, du patrimoine et du résultat de la société.

-le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre les diligences nécessaires et les limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances ne lui avait pas permis de se former une opinion sur l'ensemble des comptes annuels ou consolidés.

Le commissaire aux comptes constate des incertitudes affectant les comptes annuels ou consolidés dont la résolution dépend des événements futurs et dont l'importance estimée est telle qu'il ne lui est pas possible de se faire une opinion sur l'ensemble des comptes annuels ou consolidés.

3.5.2.2. Seconde partie : Justification des appréciations

La justification des appréciations consiste à motiver l'opinion émise sur les comptes. Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis une opinion sur les comptes.

Concernant la formulation, le commissaire aux comptes doit justifier de ses appréciations par référence aux dispositions de l'article L. 823-9 du code commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. Celle-ci doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation devant être justifiée :

- L'identification du sujet et la référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes ;

⁵³SOLTANI Brahim, « commissaire aux comptes et le marché financier », édition Economica, Paris, P.25.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

- Un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;
- Une conclusion, exprimée de façon positive, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

3.5.2.3. Troisième partie : Vérifications et informations spécifiques

Cette troisième partie comporte les éléments suivants :

- Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations donnés dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;⁵⁴
- Les informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que :
 - Les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice ;
 - Les cessions diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques ;
 - Et l'identité des personnes détenant le capital et les droites de vote.

Une fois le rapport général formalisé, celui-ci doit être déposé au siège social de la personne ou entité contrôlée avant la tenue de l'assemblée générale.

Indépendamment de la troisième partie du rapport général, le commissaire aux comptes doit réaliser, dans certains cas, au titre des vérifications et informations spécifiques d'autres rapports.⁵⁵

3.5.3. Rapport sur le rapport du contrôle interne

⁵⁴ SOLTANI Brahim, « commissaire aux comptes et le marché financier », édition Economica, Paris, P.28.

⁵⁵ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Selon l'article L. 225-37 du code de commerce ; le président du conseil d'administration ou de surveillance d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne, rend compte dans un rapport à l'assemblée générale, joint au rapport du conseil d'administration ou du directoire :

- Des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil d'administration ou de surveillance ;
- Des procédures de contrôle interne mises en place par la société ;
- Des éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général.

3.5.3.1. Mission du commissaire aux comptes

La NEP 9505 nous indique qu'en application de l'article L. 225-35 du code de commerce, le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général sur les comptes consolidés ses observations sur le rapport dévisé à l'article L. 225-37 du code de commerce, pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

L'intervention du commissaire aux comptes ne consiste pas à porter une appréciation sur les procédures de contrôle interne mais à apprécier la sincérité des informations contenues dans le rapport du président.

Si à l'issue de ses travaux, il relève des informations qui ne correspondent pas à ses propres constatations ou lorsque ces informations ne sont pas suffisamment justifiées, le commissaire aux comptes s'entretient avec le président afin d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires.

A défaut, il formule, dans son rapport, ses observations estimées nécessaires.

3.5.4. Rapport spécial sur les conventions réglementées

Selon l'article L. 225-38 et L. 225-86 du code de commerce, en cas de convention soumise à une autorisation préalable du conseil d'administration ou de surveillance, l'intéressé doit en aviser le conseil. Celui-ci, dès qu'il en a été informé, doit voter sur son autorisation.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

L'intéressé ne pouvant pas prendre part au vote et n'étant pas pris en compte dans le calcul de la majorité.⁵⁶

Dans le mois qui suit la conclusion desdites conventions, le président du conseil doit :

- Informer le commissaire aux comptes de toutes les conventions qui ont été autorisées,
- Soumettre ces conventions à l'autorisation de l'assemblée générale.

3.5.4.1. Mission du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes doit vérifier la concordance des informations contenues dans les conventions dont il a été avisé, avec les documents de base dont elles sont issues.

Il présente aux membres de l'organe appelé à les approuver un rapport spécial sur les conventions réglementées. Ce rapport fait mention :

- De l'ensemble des conventions qui ont été conclues au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs ;
- Des conventions conclues sans l'autorisation du conseil soit parce qu'elle a été découverte par le commissaire aux comptes, soit parce qu'il n'a pas pu être procédé à son autorisation.

Conclusion

Nous avons pu voir que l'audit légal, est devenu un concept fondamental dans le domaine de l'entreprise. Sa pratique est indispensable et devient une requête automatique de tout actionnaire et investisseur.

L'audit légal a pour objectif principal d'assurer la fiabilité des données comptables diffusées par les entreprises ; sa finalité est de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise auditée et de rassurer aux actionnaires et aux différents intervenants sur la qualité des informations.

Il est devenu une discipline transversale au centre des préoccupations des managers, il est positionné dans les normes internationales et notamment dans les normes nationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système d'information de l'entreprise.

⁵⁶ <http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

Chapitre I : Approche théorique de l'audit légal

Dans ce chapitre, nous avons montré les principales notions nécessaires pour la compréhension de la notion de l'audit légal et nous avons essayé de définir le commissaire aux comptes et d'expliquer sa démarche et sa mission qu'il réalise au sein de l'entreprise ainsi que les normes applicables pour la profession de l'audit légal.

Introduction

La gouvernance d'entreprise est une matière vivante et riche qui a connu de nombreux développements au cours de ces dernières années tant dans la littérature académique que dans les guides pratiques rédigés à l'attention des professionnels d'entreprises, de la finance, du droit et de l'audit.

En effet, la nécessité d'améliorer le gouvernement d'entreprise s'est progressivement imposée à l'ensemble des pays avec la globalisation des marchés et la mondialisation des investissements et, notamment, à la suite des graves scandales financiers qui ont secoué la vie économique et financière des pays. Il s'agit en fait de se donner les moyens d'un bon équilibre des pouvoirs au sein de l'organisation afin d'éviter les dérives personnelles et les malversations les plus graves, en particulier celles qui procèdent du sommet de la hiérarchie, c'est-à-dire des dirigeants.

Il est désormais admis, par tous les responsables de l'action gouvernementale dans les pays développés, qu'un système de gouvernance d'entreprise de qualité peut apporter une stabilité aux marchés des capitaux, un dynamisme au niveau de l'investissement et à la croissance économique. Et pour que cela se réalise, il faut que l'entreprise dispose d'un système de contrôle interne adéquat et un système d'informations financières fiable contrôlé par l'auditeur légal(CAC) qui a pour rôle de vérifier la validité, l'exactitude et la pertinence des informations financières délivrées aux parties prenantes .

Section1 : généralité sur la gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise est : « le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées ». Lorsque on parle de gouvernance d'entreprise ou de gouvernance, on sous-entend un bon système ; celui qu'il est recommandé de mettre en œuvre pour assurer que les décisions prises sont bénéfiques à la fois à l'entreprise et aux actionnaires.

Alors la gouvernance d'entreprise intéresse les acteurs suivants :¹

- Les actionnaires, dans la mesure où ils fournissent de la liquidité à l'entreprise en échange des droits aux dividendes;
- Le comité de direction, puisqu'il représente les intérêts des actionnaires et parfois les intérêts des autres parties;

¹ www.universalis.fr/encyclopédie/entreprise-d-entreprise.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

- Les managers dont la responsabilité recouvre les opérations journalières de la compagnie et les rapports rendus au comité.

1. Origines du concept de la gouvernance d'entreprise

Le point de départ du concept de la gouvernance d'entreprise, remonte en 1932 avec deux économistes Adolf Berle et Gardiner Means qui ont émis une réflexion sur les risques engendrés par la dissociation de la propriété du capital et de la direction des entreprises américaines dans leur ouvrage intitulé : « the modern corporation and private property ».

Le terme « corporate gouvernance » est alors employé par ces auteurs, traduit ensuite par « gouvernance d'entreprise ».

Le gouvernement d'entreprise est constitué de principes issus originellement de la pratique de l'autorégulation. Toutefois, ces principes constituent de plus en plus des normes légales ou règlementaires.²

1.1.L'autorégulation

La doctrine de gouvernement d'entreprise ou corporate governance est apparue entre la France et les Etats-Unis, puis en Grande-Bretagne, pour lesquelles le « financement des entreprises provient essentiellement des marchés financiers ».

1.1.1. Le mouvement anglo-saxon

La corporate governance a été élaborée aux Etats-Unis dès les années 1970 en réaction à des scandales financiers qui ont mené à une réflexion sur la liberté laissée aux dirigeants et sur le rôle des organes de gestion et de direction, fondée sur la théorie développée par deux économistes, Adolf Berle et Gardiner Means, selon laquelle il existe désormais une dissociation entre la propriété du capital et la direction de la société, elle prend en compte le fait que cette dissociation puisse entraîner une divergence d'intérêts entre l'équipe managériale et les actionnaires. A ce titre, les principes de gouvernement d'entreprise constituent les mécanismes mis en place afin de « s'assurer que les sociétés sont gérées dans l'intérêt commun de tous les actionnaires et non pas dans celui des majoritaires ou des dirigeants ».³

² www.universalis.fr/encyclopédie/entreprise-d-entreprise.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

Les recommandations visées dans « Principles of Corporate Governance » reposent notamment sur la notion de mandat et leur objectif est de revaloriser le pouvoir des actionnaires afin qu'ils puissent sanctionner efficacement les performances des dirigeants, la direction de la société devant être menée dans l'intérêt des actionnaires afin de valoriser leurs titres (shareholder value).

Les scandales financiers au Royaume-Uni ont précipité la création d'une commission dirigée par « Adrian Cadbury », qui a élaboré un rapport intitulé « The financial aspects of corporate governance », dès 1992.

En 1995, un rapport du groupe de travail dirigé par « Richard Greenbury », insiste plus particulièrement sur les rémunérations des dirigeants, en réaction aux rémunérations abusives octroyées à certains dirigeants.

Au niveau international, l'OCDE a également émis un document intitulé « Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE » qui a reçu, dès 1999, l'approbation des ministres des pays membres qui traitent principalement des droits des actionnaires, du rôle du conseil d'administration, de la transparence de l'information et un rapport concernant l'audit des comptes.⁴

1.1.2. La réflexion française

En France, c'est la loi du 24 juillet 1966 qui parle sur les sociétés commerciales encadrait déjà les attributions des organes sociaux et répondait ainsi à certains principes du gouvernement d'entreprise. Et l'arrivée d'investisseurs étrangers sur les marchés français a favorisé le développement d'un actionnariat non initié aux règles et pratiques de fonctionnement des sociétés françaises faisant appel public à l'épargne et a rendu nécessaire l'adaptation des dispositions légales applicables .

En 1995, il a été publié un rapport intitulé « Le conseil d'administration des sociétés cotées » relatif au fonctionnement des conseils d'administration, par un groupe de travail de l'Association française des entreprises privées et du Conseil national du patronat français dirigé par Marc Viénot, président de la société générale.

Un nouveau rapport, dit « Viénot II », a été publié en 1999 par l'AFEP et le CNPF qui offre de nouvelles recommandations aux sociétés par actions françaises, concernant notamment la dissociation des fonctions de président du conseil d'administration et de

⁴ JOURNAL DES SOCIETES, N°63, Mars, 2009, P.15.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

directeur général, la rémunération des dirigeants, le fonctionnement des conseils d'administration et l'information financière.

Enfin, en 2002, un nouveau rapport du groupe de travail mandaté par l'AFEP et le MEDEF, présidé par Daniel Bouton, nouveau président de la Société générale, vient renforcer et développer les recommandations des rapports « Viénot I et Viénot II ».

En 2003, le député Pascal Clément émet également un rapport intégrant les principes de gouvernement d'entreprise en conclusion d'une mission d'information relative à la réforme du droit des sociétés.⁵

1.2. La réglementation

Le début des années 2000 remet en cause la notion d'autorégulation des marchés financiers et le fait que les sociétés puissent valablement appliquer ces principes sans aucune réglementation ne leur soit imposée.

En effet, de nouveaux scandales financiers sont mis à jour sur les marchés financiers, notamment le marché américain. Suite à ces événements, certains Etats, dont la France, envisagent alors l'application contraignante de certaines règles.

1.2.1. L'influence anglo-saxonne

L'application des recommandations en matière de corporate governance a démontré ses limites lors de l'éclatement de scandales financiers, et notamment lors de l'affaire Enron en 2001. La société semblait être une entreprise prospère tout en respectant les « principes of corporate governance ». De même, le conseil d'administration n'a pas joué de manière efficace son rôle de surveillance des dirigeants. L'éclatement de ce scandale a également semé le doute sur la fiabilité de l'information financière communiquée aux marchés financiers.

Les principales mesures mises en place sont relatives au comité d'audit et à la certification par ses dirigeants des comptes de la société présentés à la « Securities and Exchange Commission », l'autorité des marchés financiers américaine.

Cette codification des règles de corporate governance apparaît alors comme une révolution dans ce pays de « Common Law » c'est-à-dire (loi commune).

Contrairement aux Etats-Unis, le Royaume-Uni a préféré regrouper, en 1998, les principes établis dans les différents rapports déjà existants, à savoir les recommandations des

⁵ JOURNAL DES SOCIETES, N°63, Mars, 2009, P.16.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

rapports Cadbury, Greenbury et Hampel, au sein d'un même document ; le « Code combiné sur le Gouvernement d'entreprise ».

1.2.2. Le modèle français

Le règlement général de l'Autorité des marchés financiers (AMF) détermine les modalités de publicité des informations relatives aux conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil d'administration et les procédures de contrôle interne et de gestion des risques.

L'AMF publie également chaque année un rapport intitulé « Rapport AMF sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne ».

La loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques intègre ainsi des recommandations de gouvernement d'entreprise, notamment en offrant au conseil d'administration la possibilité de dissocier les fonctions de président et de directeur général, en modifiant le fonctionnement des organes sociaux de la société et en renforçant le droit des actionnaires.⁶

En 2003, après le scandale de l'affaire Enron, le législateur français souhaite adapter et compléter les dispositions légales en matière de réglementation du fonctionnement des sociétés et adopte la loi n° 2003-706 du 1er août 2003 relative à la sécurité financière. Cette loi visant à améliorer la transparence des entreprises, ces dispositions sont majoritairement relatives à l'information de l'assemblée, que ce soit par le conseil d'administration ou les commissaires aux comptes. L'information des actionnaires a également été renforcée par la loi du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie et la loi du 30 décembre 2006, notamment en ce qui concerne la rémunération des dirigeants des sociétés faisant appel public à l'épargne. La loi du 21 août 2007, s'est intéressée plus particulièrement aux indemnités de départ des dirigeants.

1.2.3. L'influence du droit européen

Parallèlement à ce mouvement législatif français, l'Union européenne s'est également intéressée au concept du gouvernement d'entreprise. La Commission européenne demande ainsi une étude comparative en 2001 des principaux codes de gouvernement d'entreprise européens. Puis, après un premier rapport en janvier 2002, le groupe de haut niveau d'experts

⁶ JOURNAL DES SOCIETES, N°63, Mars, 2009, P.16-17.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

en droit des sociétés présidé par Jaap Winter, avocat et professeur à l'université Erasmus de Rotterdam, publie un deuxième rapport en novembre 2002 intitulé « Un cadre réglementaire moderne pour le droit européen des sociétés » qui traite particulièrement de l'information et des droits des actionnaires, des obligations du conseil d'administration et de la nécessité des instances européennes de légiférer en la matière ou de coordonner les codes nationaux existants .

Suite à ce rapport, la Commission européenne transmet au Parlement européen une communication intitulée « Modernisation du droit des sociétés et renforcement du gouvernement d'entreprise dans l'Union européenne » dans laquelle elle avance un plan pour renforcer les droits des actionnaires, la protection des salariés et des créanciers et améliorer l'efficacité et la compétitivité des entreprises. La Commission estime qu'un code européen de gouvernement d'entreprise n'est pas nécessaire mais toutefois encourage la coordination des codes nationaux en créant un Forum européen du gouvernement d'entreprise qui se réunit deux à trois fois par an.

La Commission adopte, après avoir lancé plusieurs consultations, deux recommandations le 6 octobre 2004, portant l'une sur le rôle des administrateurs indépendants et l'autre sur les rémunérations des administrateurs des sociétés cotées. Ce même jour, elle fixe également les orientations concernant l'information des actionnaires et leur pouvoir de contrôle.

Une directive européenne relative au contrôle légal des comptes disposant de règles concernant les comités d'audit et une directive sur le gouvernement d'entreprise sont adoptées en 2006 et sont suivies, le 4 juin 2007, par l'adoption d'une directive sur les droits des actionnaires.⁷

2. Définitions et objectifs de la gouvernance d'entreprise

Avant de citer les objectifs, il faut d'abord définir la gouvernance d'entreprise :

2.1. Définition du concept de gouvernance d'entreprise

Plusieurs définitions ont été données par plusieurs auteurs, dont nous avons choisi les suivantes :

-Selon ISO 26000 : la gouvernance d'entreprise est définie comme étant le système par lequel une organisation prend des décisions et les applique en vue d'atteindre ses objectifs.

⁷ JOURNAL DES SOCIETES, N°63, Mars, 2009, P.17-18.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

La gouvernance d'entreprise peut comprendre à la fois des mécanismes formels de gouvernance, reposant sur des processus et des structures définis, et des mécanismes informels, émergeant en fonction des valeurs et de la culture de l'organisation, souvent sous l'influence des personnes qui dirigent l'organisation.

Ces systèmes sont dirigés par une personne ou par un groupe de personnes (propriétaires, membres, mandataires sociaux ou autres) détenant le pouvoir et ayant la responsabilité d'atteindre les objectifs de l'organisation.

-Sous une autre définition : la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des règles qui déterminent la manière dont une entreprise est gérée et contrôlée.⁸

-Selon Lord Cadbury, 1990 : la gouvernance d'entreprise est définie comme la recherche d'un système de direction et de contrôle qui concilie au mieux l'efficacité de la gestion et la protection des intérêts des actionnaires.

-Selon Gérard CHARREAUX , 1977 : la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire. (CHARREAUX Gérard , 1977, P.05)⁹.

Le gouvernement d'entreprise est constitué de principes issus originellement de la pratique. Toutefois, ces principes constituent de plus en plus des normes légales ou règlementaires.

-D'une autre manière : la gouvernance d'entreprise est une expression désignant la façon dont sont réparties les compétences en matière de prise de décision au sein d'une entreprise, elle traite le contrôle et la gestion de l'entreprise, elle fait référence aux rapports entre l'actionnaire et la direction. Il s'agit des relations pouvant exister entre le conseil d'administration d'une part ou le directoire, et le conseil de surveillance d'autre part. De façon encore plus stricte, la gouvernance d'entreprise renvoie aux dispositions mises en œuvre pour accroître la transparence et la crédibilité des chiffres d'une entreprise.

2.2. Objectifs de la gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise traite de deux questions principales : la création de la valeur et pour qui la valeur doit être créée. Il s'agit d'assurer une répartition équitable de la valeur créée entre tous les copropriétaires de l'entreprise et toutes les parties prenantes qui interviennent

⁸ www.petite-entreprise.net/p-2885-81-G1-définition-la_gouvernance-d-entreprise.html.

⁹ CHARREAUX Gérard, « le gouvernement d'entreprise », édition Economica, 1977, P.05.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

dans ce processus de création de la richesse, ce qui rend fondamentale la notion de création de valeur.

La gouvernance d'entreprise concerne avant tout le besoin de création de la valeur. Sachant que gouverner est avant tout la gestion efficace de l'entreprise, qui permet d'assurer son bon fonctionnement par l'atteinte des objectifs. Ce qui suppose, la mise en place de moyens permettant de supprimer tout événement qui entraverait la création de la valeur.

En conséquence, la gouvernance d'entreprise recouvre deux aspects : d'une part, la mise en place des mécanismes permettant de contrôler les dirigeants afin d'éviter qu'ils ne détournent la valeur créée au détriment des propriétaires, et d'autre part, la mise en place des dispositifs de contrôle interne efficace pour maîtriser tout ce qui menace l'atteinte de l'objectif de création de valeur.¹⁰

La gouvernance d'entreprise doit protéger l'ensemble des parties prenantes et celle-ci repose sur cinq principes définis par l'OCDE :

- Protéger le droit des actionnaires ;
- Traiter équitablement les actionnaires en ce qui concerne la défense de leurs droits ;
- Respecter les autres partenaires de l'entreprise et les dédommager en cas de violation de leurs droits ;
- Divulguer les informations et être transparente ;
- Responsabiliser la direction.

Les objectifs de la gouvernance d'entreprise sont comme suit :

2.2.1. Assurer le pilotage stratégique et la surveillance effective de la gestion

L'objectif de la gouvernance est l'amélioration des performances de l'entreprise et la surveillance efficace des organes de contrôle de la gestion faite par les dirigeants. Il s'agit de l'assemblée générale, du conseil d'administration et de la direction. Cependant, cela relève essentiellement de la responsabilité, de la loyauté et de la diligence du conseil d'administration vis-à-vis des actionnaires et de la société. Concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés et définir la répartition des responsabilités entre dirigeants et actionnaires.¹¹

¹⁰ <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/23813-gouvernance-définition>.

¹¹ AKOLLOR.A.K. Shalom, « la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise », Master professionnel en ACG, 2010-2012, P.17-18.

2.2.2. Concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés et définir la répartition des responsabilités entre dirigeants et actionnaires

Il s'agit de réduire la latitude managériale des dirigeants qui, suite à la séparation entre la propriété du capital et de la direction des entreprises, disposent des pouvoirs discrétionnaires dont ils peuvent abuser et spolier les actionnaires. Ainsi la définition des responsabilités des deux parties est indispensable. Il s'agit, d'être compatible avec l'état de droit et clairement définir la répartition des compétences entre les instances chargées de la surveillance, de la réglementation et de l'application des textes.

2.2.3. Assurer un traitement équitable de tous les actionnaires

L'objectif ici de la gouvernance est d'accorder les mêmes traitements aux actionnaires minoritaires que majoritaires. La diffusion du capital des entreprises a engendré un conflit entre actionnaires minoritaires et actionnaires de référence dont l'exercice de leurs droits et décisions peuvent nuire les intérêts des actionnaires minoritaires.

Il est nécessaire de protéger les minoritaires. Selon Cohen « la protection des actionnaires minoritaires est également nécessaire pour la constitution d'une masse d'investisseurs indépendants, susceptibles de jouer un rôle actif dans l'amélioration du marché financier et dans la stabilisation des flux d'opérations ». Tout actionnaire doit avoir la possibilité d'obtenir la réparation effective de toute violation de ses droits.¹²

2.2.4. Reconnaître les droits des différentes parties prenantes

Une bonne gouvernance d'entreprise, doit satisfaire et coordonner les intérêts de toutes les parties prenantes et encourager une coopération active entre celles-ci pour créer de la richesse, des emplois en vue de la pérennité des entreprises financièrement saines.

2.2.5. Garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes

Il s'agit, de garantir la production et la diffusion d'informations fiables et de réduire le déséquilibre informationnel pouvant exister entre les différents organes de l'entreprise. Les mécanismes de la gouvernance, contribuent à obtenir des informations exactes par rapport aux objectifs fixés et les atteindre dans les délais ; informations portant notamment sur la situation financière de l'entreprise, les résultats, l'actionnariat, le gouvernement d'entreprise... etc.

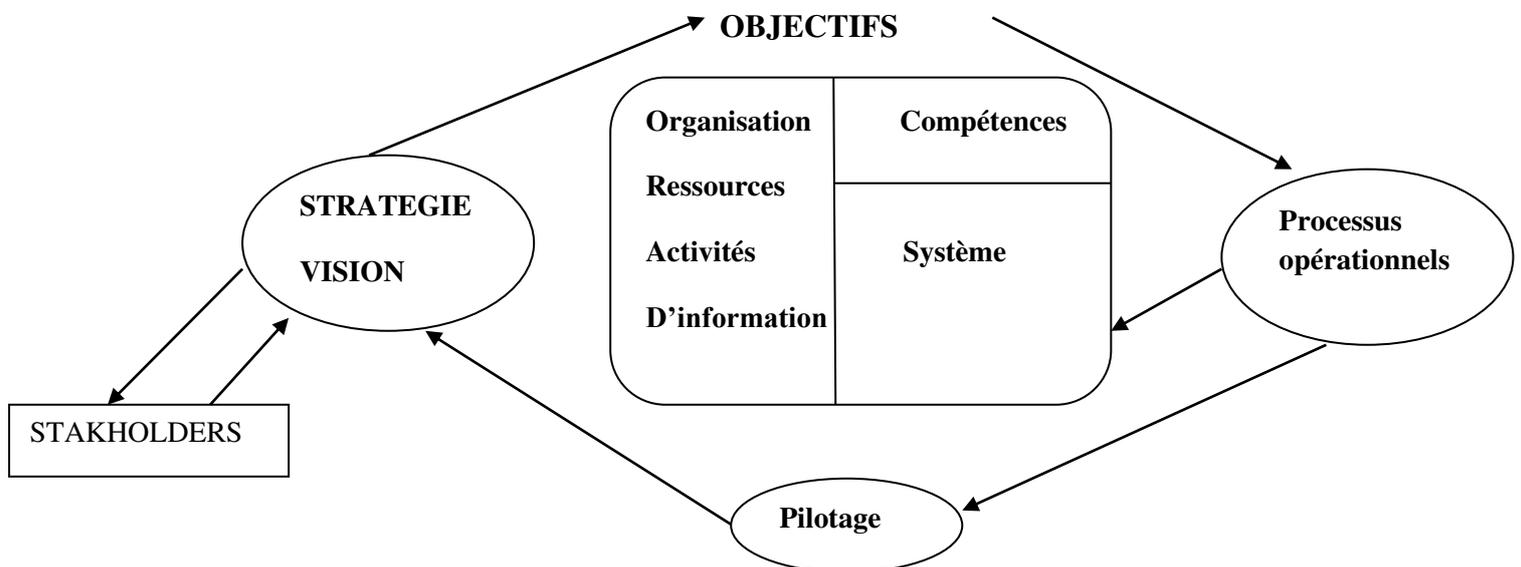
¹²¹² AKOLLOR.A.K. Shalom, « la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise », Master professionnel en ACG, 2010-2012, P.19-20.

2.2.6. Participer à la réduction des risques

L'un des facteurs essentiels qui freine l'atteinte des objectifs de création de valeur, est le risque. La gouvernance doit contribuer à la maîtrise des risques afin de donner à l'entreprise l'opportunité et l'assurance d'atteindre ses objectifs de rentabilité et de performance. Il s'agit de renforcer le système de contrôle interne et de s'assurer de son efficacité. Cela incombe à la direction générale et au conseil d'administration.¹³

Les objectifs de la gouvernance peuvent être résumés à travers le schéma suivant :

Schéma N°2 : Le processus de gouvernance d'entreprise



Source: AKOLLOR A.K. Shalom, 2010-2012, P.20¹⁴.

En conclusion, la gouvernance d'entreprise ne peut atteindre ses objectifs que si les structures de gouvernement arrivent réellement à remplir leurs missions.

3. Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise

Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise sont divers. Ils sont regroupés en mécanismes internes et externes.

¹³ AKOLLOR.A.K. Shalom, « la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise », Master professionnel en ACG, 2010-2012, P.19-20.

3.1. Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise

Ils représentent les structures ou les organes mis en place au sein de l'entreprise par les actionnaires afin de contrôler les dirigeants.¹⁵

Il s'agit essentiellement selon l'ordre des mandats de l'assemblée générale, du conseil d'administration, du commissaire aux comptes et de la direction générale.

3.1.1. L'Assemblée Générale des actionnaires

L'Assemblée Générale est l'organe souverain de la société anonyme. Elle prend les décisions et contrôle la gestion des dirigeants. Elle se réunit au moins une fois par an sous forme d'Assemblée Générale Ordinaire (AGO) pour statuer sur les questions de gestion, en Assemblée Générale Extraordinaire (AGE) pour les questions relatives à la modification des statuts et l'Assemblée Générale Spéciale (AGS) pour les décisions affectant les droits d'une catégorie d'actions. Les actionnaires exercent leur pouvoir de contrôle par leur droit de vote et les décisions sont prises en Assemblée Générale à la majorité des voix. L'Assemblée Générale dispose de plusieurs moyens pour contrôler les dirigeants. Selon l'article 546 de l'Acte Uniforme relatif aux Droits des Sociétés et des Groupements d'Intérêts Economiques (AUDSGIE), elle :¹⁶

- Nomme ou révoque les membres du conseil d'administration, ou l'administrateur général,
- Nomme le commissaire aux comptes,
- Statue sur les états financiers de synthèse et sur toutes les questions relatives aux comptes annuels de l'exercice écoulé et vote le quitus des organes d'administration,
- Décide de la répartition du résultat : la distribution des dividendes ou le réinvestissement du bénéfice,
- Approuve ou refuse d'approuver les conventions conclues entre les dirigeants sociaux (administrateurs et dirigeants) et la société.

¹⁵ www.ohada.com.

¹⁶ AKOLLOR.A.K. Shalom, « la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise », Master professionnel en ACG, 2010-2012, P.21.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

En définitive, les actionnaires ne sont pas présents dans l'entreprise et ne participent pas à l'administration de la société. Ils exercent néanmoins un contrôle permanent sur les dirigeants par les organes qu'ils nomment : les commissaires aux comptes et surtout le conseil d'administration.¹⁷

3.1.2. Le Conseil d'administration (CA)

Le conseil d'administration est l'organe de gestion et de surveillance de la société anonyme, nommé par les actionnaires pour assumer le contrôle des dirigeants. Il est l'organe principal et central de la gouvernance d'entreprise autour duquel gravitent tous les autres mécanismes de la gouvernance. A ce titre, il jouit de l'ensemble des pouvoirs de décisions, de contrôle et de sanction. Le CA est celui qui recrute et révoque les dirigeants. Il détermine et évalue leurs rémunérations ainsi que celles de son Président du conseil (le PCA). Il autorise les conventions passées entre la société et l'un de ses administrateurs ou directeurs généraux.

Le CA fixe les objectifs de la société et élabore la stratégie qui doit être suivie par celle-ci. Le conseil arbitre les décisions des dirigeants et planifie les emplois et les ressources à long terme de l'entreprise. Il engage la société dans ses rapports avec les tiers, le CA exerce un contrôle quotidien sur la gestion de l'entreprise et contribue ainsi à régler les conflits d'intérêt entre les actionnaires et les dirigeants. Mais en réalité ce pouvoir de décision et de contrôle quotidien est exercé par son président et les directeurs généraux qu'il nomme et qui disposent au même degré que le conseil du pouvoir d'engager la société à l'égard des tiers.

Par ailleurs, le conseil d'administration est responsable de l'information financière communiquée aux actionnaires. Il arrête les comptes, approuve les rapports du commissaire aux comptes sur les états financiers de synthèse de l'exercice écoulé et convoque l'Assemblée Générale Ordinaire pour approbation des comptes.¹⁸

3.1.3. Le Commissaire Aux Comptes (le CAC)

Le commissariat aux comptes est une mission légale d'audit comptable et financier, de vérifications et d'informations spécifiques imposées par la loi. Le commissaire aux comptes vient renforcer le contrôle effectué par les actionnaires sur les dirigeants. Il vérifie que les états financiers présentés en fin d'exercice par les dirigeants, sont réguliers et sincères et

¹⁷ [Www.ohada.com](http://www.ohada.com).

¹⁸ PIGE Benoit, « gouvernance, contrôle et audit des organisations », édition Economica, Paris 2008, P.55.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

donnent une image fidèle du résultat, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise. Il effectue trois missions spécifiques dans l'entreprise:

- Une mission permanente de contrôle comptable
- Une mission d'information
- Une mission d'alerte

Les informations communiquées aux actionnaires (états financiers, rapport de gestion, les conventions réglementées...etc.) sont contrôlées par le CAC qui certifie de leur régularité et de leur sincérité. En conséquence, l'efficacité de la fonction du commissaire aux comptes, devrait réduire l'asymétrie de l'information entre la classe dirigeante et les actionnaires et contraindre les dirigeants à la transparence.¹⁹

3.1.4. La direction générale ou (le directoire)

La direction générale est un mécanisme de la gouvernance d'entreprise, elle joue un rôle prédominant si son objectif est la création de la valeur de la gouvernance d'entreprise. Dans ce processus de création de la valeur, la direction générale assure le pilotage de l'entreprise. Elle décline les grandes orientations stratégiques définies par le CA en choix stratégiques, établit le plan stratégique suivi par l'entreprise et exécute les décisions prises par les actionnaires. Elle désigne et révoque les différents responsables de l'entreprise, définit leur mission, contrôle les activités et coordonne les différentes fonctions.

L'impact de la direction générale sur la gouvernance se situe essentiellement dans le contrôle qu'elle exerce sur les autres fonctions. Le caractère opportuniste que peuvent adopter les salariés, conduit à une destruction de la valeur. Tout comme les actionnaires et les administrateurs mandatent le commissaire aux comptes pour contrôler l'action des dirigeants, les dirigeants aussi mandatent l'audit interne pour contrôler les autres fonctions.

¹⁹ www.l-expert-comptable.com.

3.2. Les mécanismes externes de la gouvernance d'entreprise

Ce sont les mécanismes qui ne sont pas propres à l'entreprise mais qui influencent le comportement des dirigeants. Il s'agit pour du marché des biens et services, le marché du travail des dirigeants et le marché financier.²⁰

3.2.1. Le marché des biens et services

Ce mécanisme est fondé sur la compétitivité des entreprises comme instrument de contrôle et de régulation de l'opportunisme du dirigeant. Un dirigeant qui opterait pour une stratégie qui vise à satisfaire sa propre fonction d'utilité au détriment de la firme pourrait la rendre moins compétitive et la firme est appelée à disparaître. Plus la pression concurrentielle est forte plus ce mécanisme est prégnant.

3.2.2. Le marché du travail des dirigeants

L'influence exercée par le marché du travail des dirigeants sur eux-mêmes peut être au niveau interne ou au niveau externe.

Au niveau interne, la surveillance mutuelle qu'exerce les dirigeants entre eux, c'est-à-dire la capacité pour un dirigeant de déceler les dirigeants talentueux situés plus bas ou la capacité à dénoncer la négligence ou l'incompétence des dirigeants situés au niveau plus élevé afin de s'attirer les faveurs des actionnaires peut contribuer à réguler leur comportement. D'autres parts, le recrutement de nouveaux dirigeants permet de rompre les accords de comportements établis entre les dirigeants en place et de les discipliner.

Au niveau externe, c'est-à-dire sur le marché, la valeur des dirigeants compétents augmente auprès des entreprises prestigieuses. Ceux réputés plus opportunistes et moins compétents sont révoqués ou écartés. Ainsi, le marché introduit une forte pression psychologique auprès des dirigeants qui sous peine d'être remplacés et de perdre leurs avantages s'alignent sur les intérêts des actionnaires et investisseurs.

²⁰ EBONDO WA MANDZIL Eustache, « La gouvernance d'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne, édition Harmattan, 2006, P.24 et P.51.

3.2.3. Le marché financier

Le marché financier offre la possibilité aux actionnaires de vendre leurs titres de propriété surtout en cas de mauvaise gestion et de faire baisser, la valeur de l'entreprise. Ceci se répercutera négativement sur les dirigeants notamment, en causant la baisse de leur rémunération réévaluée sur la performance boursière. Cette pression que peut exercer, le marché financier sur les dirigeants les inciterait à gérer conformément aux intérêts des actionnaires.

Le marché financier permet à une firme de prendre le contrôle d'une autre par différentes procédures (takeovers). Ainsi, il est possible, dans ce cas, de remplacer les dirigeants en place par l'opérateur de la prise de contrôle.²¹

L'efficacité de la gestion des dirigeants étant appréciée aujourd'hui par la baisse ou la montée du cours des actions, une baisse fait craindre une prise de contrôle et incite les dirigeants à mieux satisfaire les intérêts de leurs actionnaires.

Section 2 : L'apport de l'auditeur légal (CAC) dans la gouvernance de l'entreprise

L'audit légal a pour objectif principal d'assurer la fiabilité des données comptables diffusées par les entreprises ; sa finalité est de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise auditée et de rassurer aux actionnaires et aux différents intervenants sur la qualité des informations; ce qui justifie le rôle de l'audit légal dans la gouvernance de l'entreprise.

1. L'audit constitue un mécanisme de gouvernance d'entreprise

L'audit constitue un mécanisme de gouvernance d'entreprise permettant de réduire l'asymétrie d'informationnelle vis-à-vis de ses parties prenantes.

De nombreuses études, textes législatifs et des normes professionnelles ont montrés que les différents acteurs du processus d'audit constituent des mécanismes clés de la gouvernance d'entreprise. On peut dire que la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des règles, des mesures, d'informations et de surveillances qui permettent d'assurer le bon fonctionnement et le contrôle d'une entreprise, elle comprend également les relations entre les divers acteurs de l'entreprise.

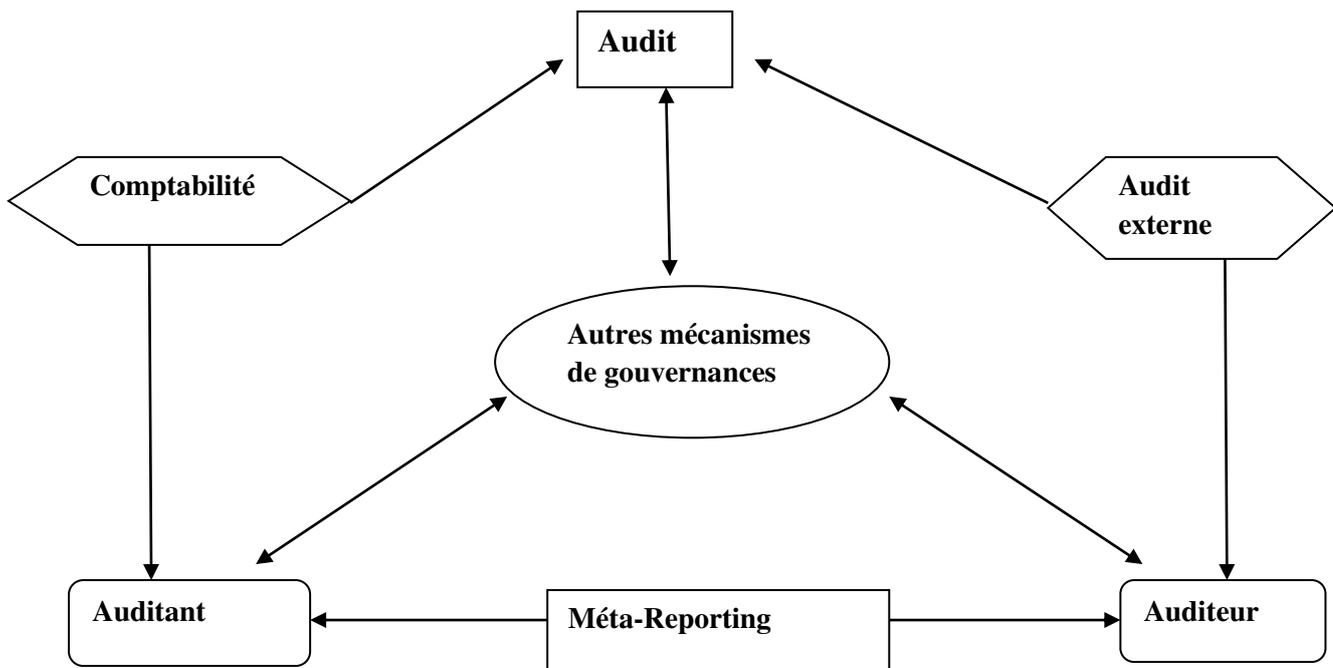
²¹ www.memoireonline.com/m_gouvernance-performance-etablissement-soins-tunisie12.

1.1. L'audit légal en tant que dispositif de gouvernance d'entreprise

L'auditeur légal apparaît comme un agent mandaté par les propriétaires de la firme pour remplir particulièrement un rôle de certification de la sincérité, de la régularité et de l'image fidèle des états financiers publiés par les entités économiques concernées.

L'audit légal a pour rôle de réduire l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires. On parle d'asymétrie d'information quand certains des participants disposent d'informations pertinentes que d'autres n'ont pas, l'audit réduit cette asymétrie par la certification des comptes ou par une opinion jointe aux états financiers à destination essentiellement des actionnaires.²²

Schéma N°3 : La relation entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise



Source : <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01338594/document>²³

Comme dans toute organisation formelle ou système organisationnel, la coordination entre l'auditant et l'audité est mise en application par des moyens de communication.

²² BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal a la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat, 2013-2014, p.131.

²³ <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01338594/document>.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

L'audité (entreprise maintenue à l'audit légal) doit rendre des comptes à l'auditant (actionnaire), dans ce cadre l'auditeur externe joue un rôle central en tant que tierce partie, il assure la crédibilité des informations produites par l'audité en produisant une opinion d'audit considéré comme un méta-reporting.

1.2. Le comité d'audit en tant que dispositif de gouvernance d'entreprise

Le comité d'audit est un mécanisme de gouvernance qui s'est d'abord développé aux Etats-Unis dans les années 1940 puis 1970 pour répondre à des crises de confiance des marchés financiers dans la qualité de l'audit et des états financiers.

Le comité d'audit, comité spécialisé du conseil d'administration dont la mission est de s'assurer de la qualité du processus de production de l'information comptable, de la qualité du processus d'audit externe, de la qualité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques pour le compte du conseil.

1.2.1. Définition du comité d'audit

De nombreuses définitions ont été données au comité d'audit, cependant il n'existe pas une définition universelle du comité d'audit en raison de la diversité de ses responsabilités dans chaque entreprise.

Le comité d'audit est un lieu où peuvent débattre les divers acteurs responsables de la fiabilité de l'information financière.

Le comité d'audit est une surveillance active des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières (contrôle de gestion, contrôle interne, fiabilité des informations financières communiquées).²⁴

Le comité d'audit joue également un rôle de conseil auprès de la Direction Générale d'une entreprise.

²⁴ <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/comite-d-audit-ou-des-comptes>.

1.2.2 Mission du comité d'audit

Le comité d'audit, est défini comme un corps consultatif émanant du conseil d'administration. Il protège les intérêts des parties prenantes de l'entreprise, en surveillant les actions des dirigeants et des opérationnels en termes de reporting financier, de management des risques et de contrôle interne.

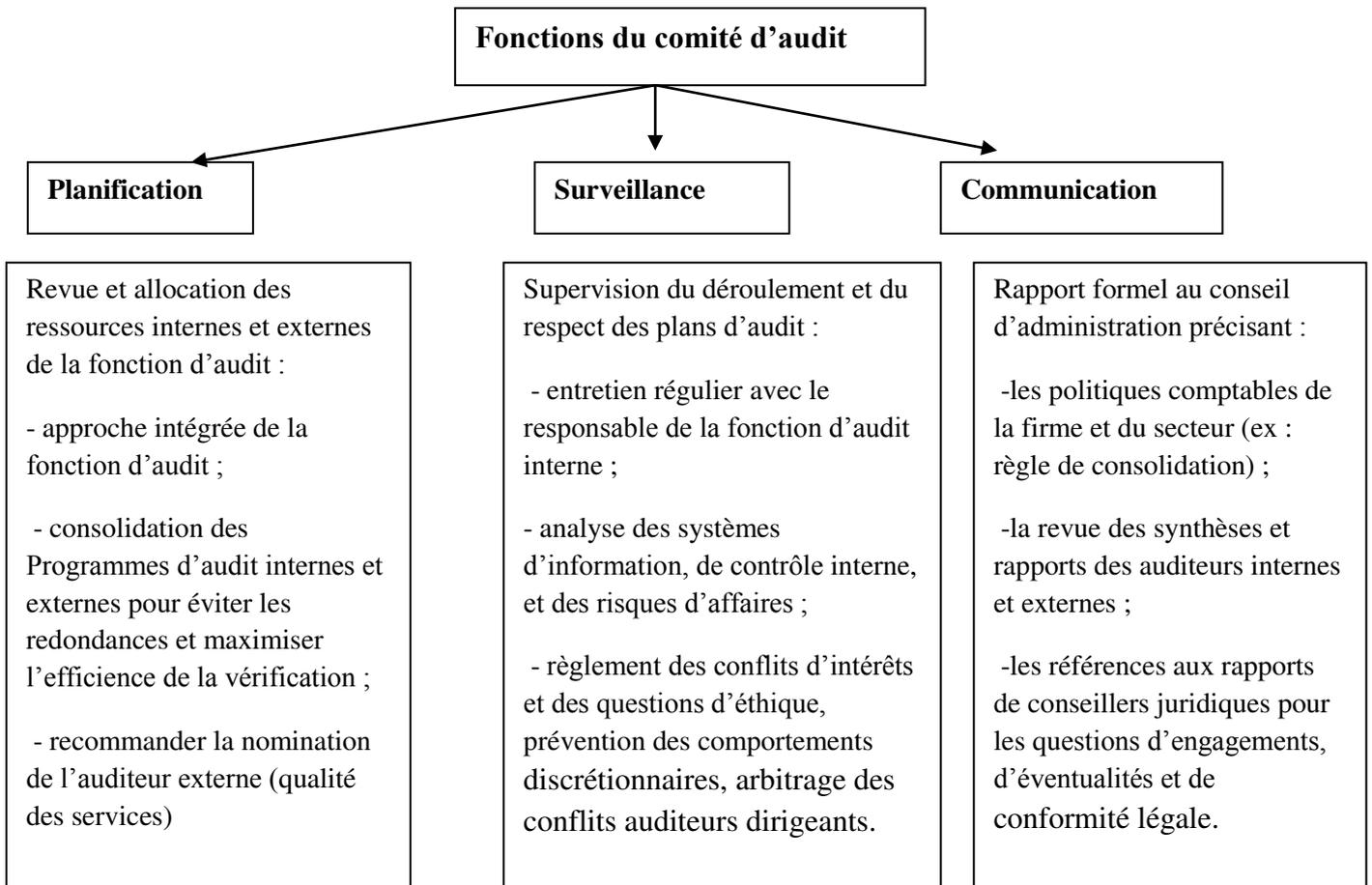
Le comité d'audit a pour missions de :

- Suivre le processus d'élaboration de l'information financière ;
- Contrôler l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne et de la gestion des risques de la société ;
- Superviser le contrôle légal des comptes annuels et de comptes consolidés ;
- Examiner et suivre l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit ;
- Procéder à une sélection préalable du contrôleur légal ou du cabinet d'audit dont la désignation est proposée.

Ainsi, le comité d'audit doit non seulement protéger l'indépendance de l'audit interne et de l'audit externe, mais aussi adopter une vision intégrée de la fonction d'audit et veiller à la coordination entre audit interne et audit externe.²⁵

²⁵ ²⁵ BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat, 2013-2014, p.133.

Schéma N°4 : Le cadre fonctionnel du comité d'audit



Source :Kandi Mohamed Amin, juin, 2011, P. 99

1.2.3. La relation entre le comité d'audit et l'audit légal

Le règlement relatif au comité d'audit de la « Securities Exchange Commission » (SEC), émis en avril 2003, ainsi que la 8ème directive européenne (articles 39-2 et 39-3) prévoient notamment que :

- Le comité d'audit est directement responsable de la nomination, de la rémunération et de la supervision des auditeurs de la société et de la surveillance de leurs travaux,

(y compris la résolution de tout conflit entre la direction et les auditeurs à propos du reporting financier) ;²⁶

²⁶ BERTIN Elizabeth, GODOWSKI.CH, Audit interne : enjeux et pratique à l'international, Editions Eyrolles, Paris, 2007, P.4-5.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

- L'auditeur externe doit informer le comité d'audit des traitements de l'information comptable qui ne respecteraient pas les principes comptables généralement reconnus, et des échanges écrits avec la direction.
- Le comité d'audit doit pré approuver tout service fourni par l'auditeur (autre que la certification).

Le comité d'audit peut être considéré comme un médiateur aidant à la résolution des conflits entre auditeurs externes et direction.

1.3.L'auditeur légal au cœur d'une relation d'agence complexe

L'auditeur légal se trouve au cœur d'une relation d'agence complexe. En reprenant les hypothèses de la théorie d'agence, on peut envisager qu'en cherchant à maximiser son utilité, l'auditeur adopte parfois un comportement discrétionnaire.

Le recours à un auditeur externe et indépendant constitue l'un des mécanismes qui permettent de discipliner les dirigeants.²⁷

L'auditeur légal apparaît comme un agent mandaté par les propriétaires de la firme pour contrôler et certifier les informations comptables et financières qu'elle produit.

De nombreux auteurs anglo-saxons mettent en valeur le rôle crucial de l'audit dans la résolution des conflits entre actionnaires et dirigeants. Les uns partent d'une analyse historique, d'autres développent des modèles normatifs s'appuyant sur la théorie de l'agence.

Mais, si l'on considère que le dirigeant d'entreprise doit satisfaire une multitude de parties Prenantes, ou stakeholders).

L'entreprise est un centre d'intérêts multiples. L'auditeur devient alors un élément non négligeable de l'équilibre entre le dirigeant et l'ensemble des autres stakeholders. On est confronté à une relation d'agence très particulière, en ce sens que :

- Il existe une multiplicité de mandants (différentes catégories de shareholder) pour le mandataire qui est le commissaire aux comptes ;

²⁷ BERTIN Elizabeth, GODOWSKI.CH, Audit interne : enjeux et pratique à l'international, Editions Eyrolles, Paris, 2007, P.7-8.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

- Ce mandataire a pour mission de contrôler la régularité, la sincérité et la fidélité de l'information diffusée par un autre mandataire des stakeholders (le dirigeant) ;
- Dans ce cas bien particulier, le mandataire qui est le commissaire aux comptes n'est pas rémunéré par ses mandants, mais par l'entité contrôlée, ce qui le rend dépendant de celle-ci. Le rapport émis par l'auditeur est pour les tiers un instrument privilégié de contrôle ; il constitue un signal qui montre comment l'auditeur a accompli sa mission.

2. La réduction de l'asymétrie de l'information et la résolution des conflits d'intérêts par l'auditeur légal

L'asymétrie de l'information apparaît comme l'une des causes ou conséquences majeures des conflits susceptibles d'opposer les dirigeants non seulement aux actionnaires et investisseurs, mais aussi aux autres parties prenantes. Si l'asymétrie de l'information entre dirigeants et actionnaires apparaît comme le conflit majeur sur lequel reposent actuellement les études sur le gouvernement d'entreprise, l'audit apparaît comme étant le mécanisme de réduction des asymétries de l'information.²⁸

Un auditeur réputé est celui qui est capable de satisfaire les attentes de toutes les parties prenantes en détectant non seulement les fraudes mais aussi en les révélant aux parties intéressées. Il s'agit de voir comment l'auditeur légal contribue à la réduction de l'asymétrie de l'information dont sont victimes les actionnaires et les autres partenaires de l'entreprise.

Du point de vue partenarial, Pigé Benoit (2001) distingue trois niveaux d'asymétrie d'information au sein du gouvernement d'entreprise :

- L'asymétrie d'information entre les dirigeants et les représentants des actionnaires ;
- L'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et les administrateurs ;
- L'asymétrie d'information entre les actionnaires et les investisseurs potentiels.

2.1. La réduction de l'asymétrie de l'information entre dirigeants et les représentants des actionnaires

Pour une meilleure gouvernance d'entreprise l'audit a pour rôle la réduction de l'asymétrie de l'information.

²⁸ BERTIN Elizabeth, GODOWSKI.CH, Audit interne : enjeux et pratique à l'international, Editions Eyrolles, Paris, 2007, P.09-10.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

L'auditeur est responsable d'une mission d'évaluation du système de contrôle interne. Cette mission visant à mettre en évidence les points forts et faibles du dispositif de contrôle interne incombe les cas aux commissaires aux comptes dans le cadre d'une mission d'audit légal.

-Le rapport de l'auditeur légal est destiné aux actionnaires. Il les éclaire sur la régularité et la sincérité des comptes présentés ainsi que sur la situation financière et du patrimoine de la société. C'est un rapport d'opinion qui constitue également un élément d'information pour les autres partenaires réels ou potentiels de l'entreprise tel que les banques, les investisseurs (marché financier) et l'état.

-Le rapport d'audit interne est adressé à la direction générale et au comité d'audit lorsqu'il existe. Il est plus riche en informations pertinentes. L'audit interne a une compétence sur toutes les activités de l'entreprise dont il signale les points forts qui garantissent un fonctionnement harmonieux, et des points faibles qui font naître une absence d'économie, d'efficacité et d'efficience.²⁹

Le rapport détaillé de l'audit interne informe la direction dans sa prise de décision de tous les risques stratégiques, commerciaux, financiers et organisationnels et il complète celui du commissaire aux comptes dont la mission est d'examiner les risques dès lors qu'ils peuvent avoir une traduction comptable. Alors, l'audit s'intéresse à l'approche partenariale du gouvernement d'entreprise et il prend en compte la sauvegarde des intérêts des tiers et la création de valeur.

2.2. La réduction de l'asymétrie de l'information existant entre les actionnaires et les administrateurs

Il existe deux types d'administrateurs au sein du conseil d'administration : les administrateurs internes et les administrateurs externes ou indépendants

-les administrateurs externes n'exercent aucune fonction à l'intérieur de l'entreprise que celle d'administrateur.

²⁹ EBONDO WA MANDZILA Eustache, « la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006, P. 114-115.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

Les administrateurs externes sont des personnalités extérieures choisies en raison de leur compétence, elles se situent en position d'asymétrie de l'information par rapport aux dirigeants et aux administrateurs internes dans la mesure où ils ne peuvent juger de l'activité de l'entreprise qu'à partir des informations qui leur sont fournies par les dirigeants (les comptes sociaux ou consolidés).

-les administrateurs internes vivent dans l'environnement de la firme, disposent, des informations objectives et aussi celles qu'ils sont amenés à connaître du fait de leur fonction à l'intérieur de l'entreprise (des informations non comptables). Ces informations non comptables qui relèvent de la politique comptable de la firme sont à l'origine de la variation du résultat ou de la modification de l'aspect des documents. Il est connu que la comptabilité créative brouille la lisibilité des informations financières. Leur décryptage nécessite par conséquent une parfaite maîtrise de la politique comptable de l'entreprise.

Les actionnaires souffrent d'une double asymétrie de l'information, quantitative et qualitative. L'audit réduit cette asymétrie de l'information qualitative par la certification des comptes où une opinion est jointe aux états financiers à destination essentiellement des actionnaires.³⁰

En ce qui concerne l'asymétrie de l'information quantitative, la nouvelle pratique du contrôle interne et du gouvernement d'entreprise préconise entre autres, la création de comité d'audit chargé de donner à l'information ses caractéristiques de transparence et d'accessibilité, permettant aux différents organismes sociaux d'exercer leurs pouvoirs de contrôle dans toute leur dimension.

2.3. La réduction de l'asymétrie de l'information entre les actionnaires et les investisseurs potentiels

Les sociétés ayant un CAC sont tenues d'établir des documents financiers prévisionnels (situation de l'actif réalisable et disponible, valeur d'exploitation exclues et du passif exigible) et annuels (le plan de financement et le compte de résultat prévisionnelle tableau de financement en même temps que les comptes annuels).

³⁰ EBONDO WA MANDZILA Eustache, « la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006, P. 116-117.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

La transmission de ses documents au commissaire aux comptes et leur audit par ce dernier peut permettre de déclencher la procédure d'alerte si la situation de l'entreprise est irrémédiablement compromise et par conséquent informer ou sensibiliser tous les stakeholders sur la probabilité de non-réalisation de la situation prévue. De même, lorsque les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital en faisant appel public à l'épargne pour faire face à une croissance externe ou interne, l'auditeur doit viser la notice à transmettre aux investisseurs potentiels. Il fait ainsi conserver à l'audit sa fonction principale de « dispensateur et contrôleur de l'information financière ».³¹

Pigé (2001) a adressé un schéma mettant en évidence les différents niveaux de réduction d'asymétrie de l'information par l'audit que nous reproduisons dans le schéma n°05.

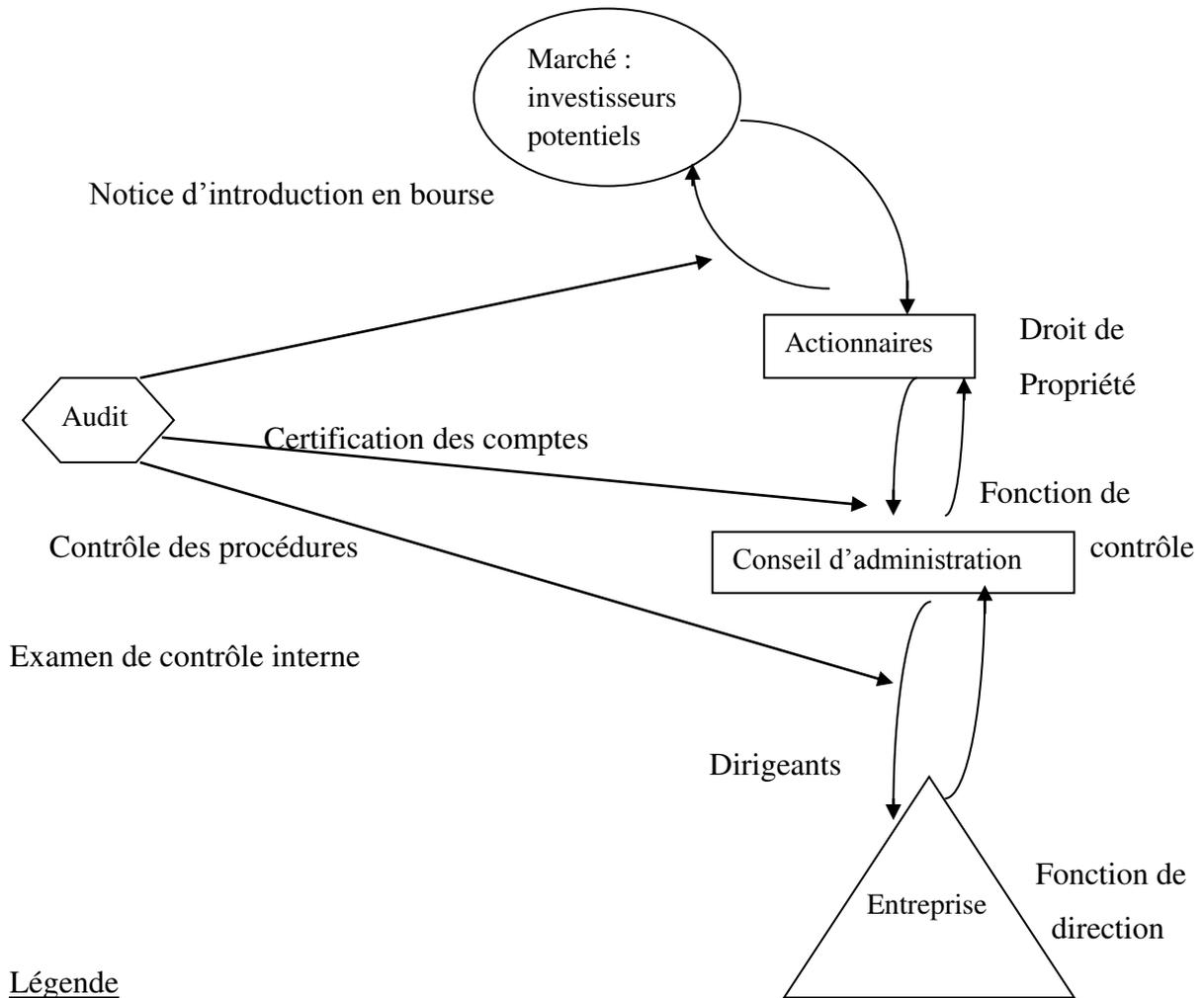
Une deuxième asymétrie de l'information, rarement évoquée, existe entre les dirigeants et les acteurs du marché financier. Les dirigeants maîtrisent la politique comptable de la firme et savent sur quelles bases le résultat a été déterminé. En revanche, les acteurs du marché financier ne connaissant pas les objectifs comptables du dirigeant, il existe entre eux une asymétrie de l'information.

Les dirigeants manipulent ou font de la rétention d'information lorsqu'ils éclatent des conflits d'intérêts entre eux et les actionnaires.

L'audit réduit l'asymétrie de l'information entre les dirigeants et les actionnaires d'une part et entre les dirigeants et investisseurs internes, et l'audit interne pour sa part détecte les risques encourus par l'entreprise, qui est une information rarement transmise aux actionnaires.

³¹ EBONDO WA MANDZILA Eustache, « la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006, P. 119-120)

Schéma N°5 : L'audit et la réduction d'asymétrie d'information



Légende

 = asymétrie d'information

 = réduction d'asymétrie d'information

Source : EBONDO WA MANDZILA Eustache, 2006, P.120- P.121)³².

³² EBONDO WA MANDZILA Eustache, « la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006, P. 120-121.

2.4. La résolution des conflits d'intérêts par l'audit :

La politique comptable adoptée par le dirigeant de l'entreprise lui permet soit d'afficher des résultats à la baisse pour limiter toute politique de distributions de dividendes ou tous coûts politiques soit d'afficher des résultats à la hausse lorsque sa rémunération est liée aux performances économiques et financières. Ce comportement du dirigeant est une source de conflits que seul l'audit est capable de régler en s'assurant de la régularité et de la sincérité des comptes. A ce titre, l'audit s'impose comme un arbitre impartial.

En définitive, à l'issue de son travail de vérification des comptes, l'auditeur détecte des irrégularités ou des manipulations comptables visant à faire varier le résultat à la hausse ou à la baisse. Il ne suffit pas de les découvrir. Cette révélation prend deux formes :

L'auditeur peut les révéler en certifiant avec réserves ou en refusant de certifier, tout dépendant de l'impact que peuvent entraîner ces anomalies sur le résultat de l'exercice.

La procédure d'audit permet aussi de limiter la latitude de manipulation comptable par les dirigeants en dénonçant des pratiques comptables irrégulières.

3. La détection et la révélation des manipulations comptables par l'auditeur légal

L'audit légal est un processus visant à détecter les anomalies comptables. Sa qualité est appréciée par rapport à la capacité de l'auditeur légal à découvrir d'éventuelles fraudes ou d'irrégularités dans les états financiers du client et surtout son courage à les révéler.

3.1. La détection des manipulations comptables relative aux stocks

Les dirigeants et le comptable de l'entreprise peuvent recourir aux méthodes de valorisation des stocks pour faire varier le résultat à la baisse ou la hausse. Pour détecter d'éventuelles anomalies sur la fiabilité de l'inventaire permanent, l'auditeur procède comme suit :³³

Il compare la valeur des stocks issue de l'inventaire permanent, et la valeur des stocks issue de l'état récapitulatif modifié des comptages d'inventaire physique annuel.

³³ EBONDO WA MANDZILA Eustache, « la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006, P.122-123.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

Si des écarts significatifs apparaissent, l'auditeur légal pourra conclure soit à une défaillance dans la gestion courante ou à des irrégularités dans l'inventaire permanent. La démarche de l'auditeur légal consiste dans un premier temps à connaître la méthode de valorisation des sorties retenue par la société. Il assure ensuite que la société respecte bien la permanence des méthodes. Et cela peut être obtenu à partir de l'examen des charges directes incluses dans le calcul du coût de production. De même un examen de la méthode d'évaluation des entrées en stocks des produits ou matières interne et externe doit être réalisé. Il est aussi possible de comparer après avoir procédé à la sélection de quelques références d'une valeur en stock significative, le coût de production d'un exercice à l'autre.

Si une variation apparaît elle peut être due à un changement de méthode dans l'évaluation des stocks. Il appartiendra à l'auditeur de rechercher les causes réelles de cette variation avant de conclure à une manipulation. Il n'est pas interdit de changer de méthodes de valorisation des sorties. Ce qui est important est qu'en cas de changement de méthode comptable, il faut mesurer l'impact et le faire figurer dans l'annexe.³⁴

3.2. La détection des manipulations comptables relatives aux provisions pour dépréciation d'éléments d'actif circulant

Les dirigeants peuvent surestimer la valeur de la perte probable d'un élément d'actif circulant, ce qui permettrait d'obérer le résultat net comptable.

L'auditeur légal peut découvrir cette manipulation en partant de la méthode de dépréciation retenue par la société pour la constitution de provisions. Ils devront alors s'assurer que le principe de permanence de méthode a été respecté. L'auditeur légal pourra aussi s'assurer que les stocks présentant un faible taux de rotation ou sont en mauvais état et qui ont été effectivement provisionnés. Ici, la volonté recherchée par le dirigeant est manifestement de minimiser les coûts et d'afficher un résultat bénéficiaire.

³⁴ EBONDO WA MANDZILA Eustache, « la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006, P.124-125.

3.3. La détection des manipulations comptables relatives à « l'activation » de certaines charges

Le dirigeant de l'entreprise peut utiliser les possibilités que lui offre la comptabilité pour faire varier le résultat en transférant certaines charges au niveau du bilan. Du point de vue du principe de prudence, toute charge doit être rattachée à son exercice. Mais du point de vue du principe de la continuité de l'exploitation, le dirigeant peut être amené à transférer certaines de ses charges dans l'actif du bilan en les considérant comme des investissements qu'il convient d'amortir sur plusieurs années.

L'examen de l'antériorité du montant de certains comptes de charges doit être approché de celui figurant au compte de (frais de recherche et développement, conception, brevets, créations de logiciels, ...etc.) pour détecter d'éventuelles manipulations comptables.

Le dirigeant peut aussi manipuler les états comptables au niveau de la diffusion de l'information comptable. Il existe actuellement une forte demande d'informations financière en raison de la financiarisation de l'économie et de la prolifération de l'actionnariat. L'authentification, la fiabilisation des données transmises par internet repose sur une action conjointe du contrôle interne et de l'audit. Le contrôle interne doit se doter de procédures de cueillette, de filtrage et de stockage des données alors que l'audit légal doit, quand à lui, s'assurer de l'efficacité permanente de ces procédures.³⁵

Section 3 :L'influence de la qualité de l'audit légal sur la gouvernance d'entreprise

L'audit légal est devenu une discipline transversale au centre des préoccupations des managers, il constitue une garantie fondamentale de la vraisemblance des contrôles et de la crédibilité des rapports divulgués par les auditeurs ainsi que la transparence d'informations transmises au sein des organisations.

La qualité de la certification rendue par les commissaires aux comptes est un élément important de leur survie à long terme et, plus largement, de la transparence des activités économiques.

³⁵ EBONDO WA MANDZILA Eustache, « la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006, P.126-127.

1. Définition de la qualité de l'audit

La qualité de l'audit a été définie par De Angelo (1981) comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va simultanément découvrir une anomalie ou irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise cliente, il mentionne et publie cette anomalie ou irrégularité ». ³⁶

De nombreux chercheurs ont retenu une double approche pour définir la qualité d'audit, la première approche dépend essentiellement de la qualité de l'auditeur lui-même, quant à la deuxième est fondé sur l'analyse du processus d'audit.

Cette approche fait la distinction entre la qualité de détection et la qualité de révélation ; la première s'assimile à la notion de compétence technique (qualité de détection), le second élément de la qualité de l'audit est l'indépendance (qualité de révélation).

2. Le rôle de la qualité de l'audit légal

Les récents scandales financiers ont contribué à accroître la crise de confiance entre gestionnaires et actionnaires ou tiers contractants. L'intervention de l'audit légal comme un contrôle compétent et indépendant qui a pour objectif principal d'assurer la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entreprise auditée.

2.1. Augmenter la confiance dans les rapports d'audit

Les états financiers annuels constituent une synthèse de l'activité de l'entreprise exploitable par les tiers, ils servent aux différents acteurs dans une optique d'évaluation de prise de décision ou de diagnostic. Les scandales financiers qui sont accrus depuis une décennie ont fait naître un écart important entre les informations livrées aux investisseurs et la réalité économique des entreprises. Ainsi, les marchés sont sujets à une crise de confiance, quand on parle de l'information comptable et financière, il convient d'invoquer le rôle de l'auditeur légal.

L'audit légal est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à certifier que les comptes sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation de l'entreprise.

³⁶ MANITA, Riad, « la qualité des processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier Tunisien », France, 2009, P. 05 .

2.2. Réguler les conflits d'agence

La théorie de l'agence reconnaît l'audit comme un des principaux mécanismes de gestion des conflits et de réduction des coûts d'agence. En conséquence, une modification dans l'intensité des conflits d'agence devrait influencer, dans le même sens, le niveau de qualité requise sur l'audit.³⁷

Jensen et Meckling (1976) définissent une relation d'agence comme un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. La relation contractuelle qui lie les actionnaires (le principal) propriétaires du capital financier aux dirigeants de l'entreprise (agents) est considérée par Jensen et Meckling, comme une dimension contractuelle porteuse de conflits d'intérêts au sein de l'entreprise, conflits d'intérêts qui sont des facteurs de coûts. La théorie de l'agence analyse le recours à l'audit externe comme un moyen de réguler les conflits d'agence, notamment entre actionnaires et dirigeants.

La qualité d'audit est considérée comme une des composantes d'un système de contrôle complexe chargé de compenser la relative incapacité d'un actionnariat à surveiller et contrôler la politique comptable des managers.³⁸

2.3. Renforcement du concept de gouvernance de l'entreprise

En tant que mécanisme de gouvernance, le rôle essentiel de l'audit est de réduire en grande partie l'asymétrie de l'information entre les gestionnaires et les actionnaires, en garantissant l'image fidèle des informations financières communiquées, l'audit semble constituer un facteur clé permettant à ces derniers de prendre leurs décisions propres.

Etant donné son importance pour la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être sécurisés quant à la qualité de cet audit.³⁹

³⁷ MANITA, Riad, « la qualité des processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier Tunisien », France, 2009, P. 06-07.

³⁸ BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat, 2013-2014, P.54-55.

2.4. Réduction de l'écart attendu : (L'expectation gap)

L'expectation gap est la différence qui existe entre les attentes des tiers et la performance des commissaires aux comptes. L'auditeur produit une information pour les parties prenantes, il rend compte de sa mission dans un rapport général d'audit des comptes annuels présenté aux actionnaires et mis à la disposition des tiers. Ce rapport est le support légal de l'expression de la mission de l'auditeur légal sur les comptes, en premier temps il doit s'assurer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états comptables et financiers, après, sur la continuité d'exploitation de l'entreprise. Toutefois, un écart demeure entre la qualité de l'audit attendu par les utilisateurs, celle payée par les entreprises auditées et celle produite par les auditeurs. L'expectation gap est une expression propre aux commissaires aux comptes.

La principale cause de l'expectation gap est le niveau faible du rendement effectif de l'auditeur par rapport aux normes de l'audit et les normes de qualité reconnues. La faiblesse de l'audit est considérée comme la principale cause de l'écart entre les attentes des utilisateurs et le travail réel de l'auditeur. L'amélioration qualitative de la procédure d'audit est à même de réduire cet écart.⁴⁰

3. Les déterminants de la qualité de l'audit légal

Il existe deux approches pour mesurer la qualité d'audit externe: une mesure fondée sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur ; une mesure fondée sur l'adaptabilité des travaux d'audit à l'entreprise auditée.

Dans la première approche, l'auditeur est au cœur de l'évaluation. Sa capacité à détecter des anomalies, les techniques qu'il saura appliquer pour être efficace seront analysées, Également, l'indépendance sera vérifiée car c'est un point essentiel, son jugement doit être objectif et non biaisé par quelconques influences. Une seconde approche consiste en l'évaluation de la qualité orientée sur la nature des travaux d'audit effectués.⁴¹

⁴⁰ BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat, 2013-2014, P.54-57.

⁴¹ FAVIER Marianne, « l'audit légal : un outil de qualité et de pilotage de performance des entités », Business administration, 2013, P.22-23.

3.1. L'indépendance « qualité de révélation »

L'indépendance est une condition nécessaire pour l'exercice de la profession d'auditeur, son importance ne cesse pas d'augmenter dans le contexte économique actuel.

De multiples définitions ont été adressées à la notion de l'indépendance à savoir ;

« L'indépendance a été défini par la capacité réelle de l'auditeur à révéler dans son rapport d'audit des manipulations ou erreurs comptables qui auraient une incidence significative sur les comptes. Elle se mesure par la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information comptable et financière ». ⁴²

L'indépendance s'analyse par l'indépendance d'esprit et également par l'apparence d'indépendance.

3.1.1.L'indépendance d'esprit (ou de fait)

L'indépendance d'esprit (ou de fait) constitue une attitude mentale permettant à l'auditeur d'être toujours en alerte par rapport aux dangers de la dépendance.

Selon le code d'éthique de l'IFAC « c'est l'état d'esprit qui permet d'émettre une opinion sans être affecté par des influences qui compromettent le jugement professionnel permettant à un professionnel d'agir avec intégrité et d'exercer l'objectivité et le scepticisme professionnel adéquat ».

L'auditeur en tant que personne n'est un être humain tous différents l'un de l'autre. L'état d'esprit est une notion relative à chaque personne et dépend de lui, et de ce fait l'indépendance d'esprit dans le sens où elle ne peut être mesurée en se référant à des règles des normes ou même une loi.

3.1.2. L'apparence de l'indépendance

Selon le code d'éthique de l'IFAC, « l'apparence de l'indépendance implique que le professionnel évite les faits ou les circonstances ayant connaissance de tous les éléments pertinents y compris les mesures préventives appliquées peuvent raisonnablement conclure que l'intégrité, l'objectivité ou le scepticisme professionnels sont compromis ».

⁴² PORTALE Marine « les déterminants de la qualité de l'audit : le cas de l'audit des comptes public », P.64.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

L'auditeur produit une information destinée aux parties prenantes sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états comptables et financiers, en suite sur l'absence d'anomalies étant assimilées à des fraudes ou des erreurs, et en fin, sur la continuité de l'exploitation de l'entreprise concernée. la profession de l'audit fait face à une véritable crise de crédibilité suite aux différents scandales financiers ces dernières années, qui ont altéré son image auprès du public et leur confiance envers information produite.

3.1.3. Les facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur

Selon de nombreux chercheurs ayant travaillé à ce sujet s'accordent pour dire que la qualité des audits externes repose essentiellement sur deux paramètres : celles liés aux auditeurs, et les facteurs liés aux cabinets d'audit.

3.1.3.1. Les facteurs dépendant de l'auditeur

Pour les facteurs dépendants de l'auditeur nous distinguons :⁴³

3.1.3.1.1.L'expérience de l'auditeur

L'auditeur doit disposer de l'expérience et de la formation nécessaire afin de s'assurer une indépendance intellectuelle à l'égard des équipes financières de l'entreprise auditée, de ce fait une formation, une qualification, une expérience et des connaissances suffisantes sont indispensables pour bien mener à un audit financier. Le manque d'expérience diminue le niveau d'indépendance de l'auditeur.

3.1.3.1.2.La compétence

C'est la capacité à résoudre un problème dans un contexte donné, elle peut être définie à un niveau individuel ; comme étant un ensemble de connaissances, capacités et volonté professionnelle.

La compétence est définie par le niveau de technicité, de connaissance, et d'expérience de l'auditeur, c'est une condition nécessaire à son indépendance.

⁴³ BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat, 2013-2014, P.64.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

Les équipes d'audit doivent disposer des compétences nécessaires pour mener à bien les missions d'audit des comptes annuels (quelles soient comptables, financières, juridiques, sociales ou informatiques). Selon l'ISQC : « le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier dispose d'un personnel en nombre suffisant, possédant les capacités et les compétences requise, et ayant pris l'engagement de respecter les principes d'éthique applicables à la réalisation de missions selon les normes professionnelles et conformément aux obligations légales et règlementaires, afin de permettre au cabinet ou aux associés responsables de missions l'émission de rapports appropriés en la circonstance ». ⁴⁴

3.1.3.1.3.L'éthique

L'éthique est un ensemble de convictions personnelles et professionnelles qui mènent les auditeurs à croire que certains actes vont entraver l'objectivité et l'intégrité nécessaire pour protéger l'intérêt général.

Selon la théorie de Jones (1991), un individu doit franchir quatre étapes psychologiques pour adopter un comportement éthique :

- Tout d'abord, il doit interpréter une situation donnée comme un problème éthique (sensibilité éthique). Cette étape inclut notamment le fait d'identifier les options possibles de leurs conséquences.
- Ensuite l'individu doit décider quelle option est correcte du point de vue moral.
- Puis, il doit avoir la volonté de se comporter de manière éthique, même si son propre intérêt lui dicte une attitude contraire.
- Enfin, l'individu doit avoir une force de caractère suffisante pour se comporter de manière conforme à son intention éthique (comportement éthique).

De ce fait l'éthique joue un rôle très important en matière de comportement des auditeurs, car beaucoup de jugements exprimés en audit dépendent des croyances et des valeurs de l'individu. ⁴⁵

⁴⁴ FAVIER Marianne, « l'audit légal : un outil de qualité et de pilotage de performance des entités », Business administration, 2013, P.20-21.

⁴⁵ LAHBARI Hassane, MANITA Riad, « importance des facteurs qualitatifs sur les jugements éthiques de la matérialité en audit », P.06.

3.1.3.2. Les facteurs liés au cabinet d'audit

Les facteurs liés aux cabinets sont les suivants :

3.1.3.2.1. La taille du cabinet

La taille du cabinet d'audit est un autre déterminant de la qualité de l'audit pouvant être mesuré par le nombre de clients par cabinet. La relation entre la taille du cabinet et la qualité de l'audit s'explique notamment par le phénomène de pression concurrentielle qui s'exerce sur les auditeurs.

La théorie De Angelo(1981) stipule que les grands cabinets d'audit ; fournissent des services de meilleure qualité car ils disposent de meilleures infrastructures, d'équipes plus nombreuses et mieux formées, etc.⁴⁶

Les grandes entreprises sont supposées effectuer un nombre plus important de transaction et nécessitent une plus grande quantité de travaux d'audit. La taille de l'entreprise doit avoir \$ une influence positive sur la qualité d'audit.

3.1.3.2.2. La réputation

La réputation joue un rôle de régulateur, en faveur de l'indépendance, les cabinets d'audit sont incités à assurer le haut niveau de qualité des prestations qu'ils fournissent pour maintenir et valoriser leur image de marque.

La qualité des audits et la réputation est un facteur d'attraction des clients qui leur assure une information financière correcte à divulguer aux investisseurs.

3.1.3.2.3. La revue du dossier par un coassocié

La révision du dossier d'un audit par un deuxième collègue peut réduire le risque de certification des états financiers frauduleux. PIOT et JANIN (2007), suggèrent que le coassocié procure un double avantage. D'une part il offrirait la possibilité d'un contrôle réciproque des diligences mise en place par les coassociés. D'autre part, il consoliderait l'indépendance de chacun d'entre eux, limitant les jeux de pouvoir et par conséquent les effets de dominations potentielles, des audités tout spécialement. L'existence de deux auditeurs

⁴⁶ AUDOUSSET, COLIER Sophie, « la publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées Françaises », 2008, P.289.

Chapitre 2 : la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise

externes permettrait de comparer les avis et donner un poids plus important à l'opinion d'audit.

3.1.3.2.4. La rotation des associés

La rotation constitue une occasion de porter un regard neuf sur les comptes. Dans ce cadre se pose la question du rapport entre la durée de la relation auditeur-audités, l'indépendance des auditeurs et la qualité de l'audit.

L'influence de la rotation ou la durée sur l'indépendance de l'auditeur est illustrée par Carey et Simnett (2006), qui identifient trois phases dans le mandat d'audit: la première phase peut être faible à cause de la méconnaissance de l'entreprise et son environnement. La deuxième est caractérisée par une excellente qualité d'audit lié au développement d'une certaine expertise. La troisième phase reflète un risque de détérioration de la qualité d'audit provenant de la naissance de liens de familiarité, la baisse de la vigilance et l'absence d'un œil critique.

3.1.3.2.5. Charte éthique du cabinet

L'éthique joue un rôle important dans le comportement des auditeurs, elle s'applique à l'ensemble du processus d'audit qui part de l'acceptation de la mission à la production du rapport final. La charte d'éthique permet de guider et de contrôler les comportements afin de maintenir la cohésion du cabinet d'audit. La règle d'éthique permet de mettre en lumière les situations dans lesquelles un individu peut être amené à avoir des réactions contraires à l'intérêt de cabinet.⁴⁷

Le code éthique est vu comme un modèle de comportement : toute organisation humaine fondée sur des relations entre personnes amenée à établir une règle de jeu qui fixe les normes fondamentales de son fonctionnement.

1.3.1.3. Les facteurs liés à la relation auditeur audité

D'autres facteurs impactent l'indépendance de l'auditeur sont liés à la relation auditeur audité qui sont :

⁴⁷BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat, 2013-2014, P.71.

1.3.1.3.1. Situation financière de l'audité

Les sociétés qui sont en mauvaise santé financière sont plus sujettes à manipuler les comptes. Or ces événements sont à l'origine de la plupart des mises en cause de la responsabilité des auditeurs, une mauvaise situation financière d'un client peut être un risque d'audit.

La performance des cabinets est mesurée par leur santé financière dans les comptes ainsi que leur cotation ou non en Bourse (rattachée à leur réputation, la capacité d'attraction et à la confiance).

1.3.1.3.2. Les honoraires d'audit

Les honoraires d'audit sont les honoraires perçus par les commissaires aux comptes pour la réalisation de leur mission légale de contrôle des comptes. Cette mission correspond à la vérification et à la certification des comptes individuels et consolidés.

La publication des honoraires d'audit va renforcer la transparence sur les liens entre les auditeurs et les entreprises en vue de permettre aux utilisateurs des états financiers de se forger une opinion sur l'indépendance des auditeurs et d'évaluer ainsi la qualité des états financiers.⁴⁸

Une abondante littérature s'est intéressée aux déterminants des honoraires d'audit depuis le travail séminal de Simunic (1980) qui évalue les honoraires d'audit selon deux composantes : l'effort d'audit et une prime de risque.

Dans la première composante, il s'agit de l'effort jugé nécessaire par l'auditeur, basé sur l'évaluation par l'auditeur du risque qu'une erreur significative existe dans les états financiers (risque inhérent à l'activité), et du risque que le contrôle interne de l'entreprise ne la détecte pas (risque lié au contrôle interne).

La seconde composante représente une prime de risque liée à la probabilité de devoir supporter des pertes post-audit en cas de certification d'états financiers comportant une erreur significative.⁴⁹

⁴⁸ <https://mip-ms.cnam.fr/sevlef/com.univ>.

⁴⁹ BEN ALI Chiraz, LESAGE Cédric, « les auditeurs financiers face aux conflits d'agence : une étude des déterminants des honoraires d'audit en France », 2013, P.62-63.

1.3.1.3.3. La concurrence

La pression de la concurrence pourrait inciter les auditeurs à compromettre leur indépendance, en effet une forte concurrence sur le marché réduit l'indépendance perçue des auditeurs.⁵⁰

Une concurrence intensive entre les auditeurs peut les conduire à accepter les méthodes comptables non autorisés et ainsi diminuer la qualité de leur opinion.

2.2. La compétence « qualité de détection »

La compétence joue un rôle important dans la garantie de la qualité de l'audit, l'auditeur doit disposer la formation et l'expérience nécessaires lui permettant de faire face aux diverses pressions.

La compétence de l'auditeur a été souvent considérée comme une garantie de la capacité de détection de l'auditeur.

L'IFAC retient la définition suivante : « Compétence professionnelle, soin et diligence : un professionnel comptable doit fournir des services professionnels avec compétence, soin et diligence est tenu de conserver en permanence un niveau de connaissances et de compétences professionnelles justifiant les attentes du client ou de l'employeur ».

Ceci suppose que le professionnel comptable s'informe des derniers développements de pratique professionnelle, de la législation et des techniques.

La compétence de l'auditeur est fondée sur :

- Ses qualités personnelles et comportementales : son « savoir être ».
- Ses connaissances et aptitudes dans les domaines de l'audit, des systèmes de management et des référentiels, des situations organisationnelles pour comprendre les contextes opérationnels, des lois et des réglementations applicables : c'est son « savoir-faire ».

⁵⁰ BOUMEDIENNE Mouhamed Rachid, « qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat, 2013-2014, P.75.

Conclusion

Pour éviter les scandales financiers, les conflits d'intérêt entre les personnes au sein d'une organisation et d'assurer la pertinence et la fiabilité du système comptable et de l'information financière, il est indispensable de renforcer les systèmes de gouvernance des entreprises afin de se prémunir contre tous risques qui peuvent endommager la réalisation d'objectifs d'une organisation.

L'évaluation et la conception de la qualité de l'audit légal représente un axe de recherche relativement récent, par de nombreux chercheurs, aussi elle constitue une garantie fondamentale de la vraisemblance des contrôles et de la crédibilité des rapports divulgués par les auditeurs.

Nous avons abordé dans ce présent chapitre, la contribution de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise à travers un aperçu sur les généralités de cette dernière, puis, nous avons étudié l'apport d'un auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise et nous avons aussi présenté l'influence de la qualité d'audit légal sur la gouvernance d'entreprise, en ressortant sa notion, son rôle et les facteurs qui déterminent cette qualité, et enfin nous avons expliqué comment qu'elle influence sur la gouvernance d'entreprise.

Introduction

La revue de la littérature sur la question du rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise, nous a permis de mettre en œuvre, le concept de gouvernance d'entreprise et de comprendre la relation existante entre l'audit légal et ce concept. L'audit légal revient à émettre une opinion confirmant que les comptes fournissent une image fidèle de la situation économique d'une entreprise et du résultat de l'exercice écoulé. Ce troisième chapitre sera structuré comme suit :

Section 1 : La réalité de l'audit légal et de la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Section 2: Présentation de l'entreprise.

Section 3 La mission de l'auditeur légal (CAC) au sein de l'office national d'assainissement.

Section 1 : La réalité de l'audit légal et de la gouvernance d'entreprise en Algérie

Nous allons présenter d'abord la réalité de l'audit légal en Algérie, en mettant en exergue les éléments suivants : son évolution historique en Algérie, la nomination du CAC ainsi que sa définition selon la législation algérienne et les normes d'audit légal Algériennes. Ensuite, nous allons voir la réalité de la gouvernance d'entreprise, et son cadre législatif et réglementaire en Algérie.

1. La réalité de l'audit légal en Algérie

Pour connaître comment l'audit légal est développé en Algérie, il est nécessaire de présenter son histoire, la définition et la nomination du CAC selon la législation Algérienne et les normes d'audit légal en Algérie.

1.1. L'histoire de l'audit légal en Algérie

Avant l'indépendance, la profession était rattachée à la profession de la métropole (la France), après 1962, la profession restait toujours régie par les textes relevant des accords d'Evian de la loi fondamentale.

Après l'indépendance, la pratique de l'audit légal en Algérie, n'était reconnu qu'à travers les commissaires aux comptes ou des experts-comptables, mêmes ces professionnels ne maîtrisaient pas assez cette discipline, car la plupart d'entre eux étaient des comptables au niveau des entreprises Algériennes Françaises avant l'indépendance, et peut d'entre eux

Chapitre 3 : étude du cas : au sin de l'office national d'assainissement (ONA)

avaient des diplômés qualifiés à leur mission car à l'époque, il n'avait pas d'organisation ou des institutions pour gérer cette profession.

En 1971, cette année a été marquée par la naissance de l'institution d'un Conseil Supérieur de la Technique Comptable (C.S.T.C), organe agissant sous la tutelle du ministère de finance, depuis différents textes et lois ont été promulgués, afin d'organiser et de réglementer cette pratique.

Ce n'est qu'en 1992, que l'Algérie avait connu la création de l'Ordre National des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, élus par les professionnels de la comptabilité, ce conseil national marqua le début de l'exercice libéral de la profession.

Au sens de la loi actuelle, la profession comptable Algérienne dispose d'une grande autonomie.¹

Au cours de son histoire, elle a fait l'objet de plusieurs tentatives de récupération par l'administration mais compte tenu de la loi fondamentale, ces tentatives ont toutes échouées.

Actuellement, avec la transformation de la grande majorité des entreprises publiques en sociétés par actions, et l'entrée en vigueur des récentes réformes économique et principalement le début de privatisation de certains sociétés et organismes publiques, le législateur Algérien, a donné une importance accrue à la profession du commissaire aux comptes.

Dans ce contexte, trois textes de lois ont été élaborés pour tracer à l'organisation et au bon fonctionnement de la profession ; à savoir :

- Loi N°91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes, et comptables agréés.
- Décret législatif N°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance N°75-N°59 du 26/09/1975 portant le code de commerce.
- Décret exécutif N°093-136 du 15/04/1996 portant le code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptables agréés.

1.2. Définition du commissaire aux comptes selon la législation Algérienne

Le commissaire aux comptes ou l'auditeur légal, chargé par le législateur, de certifier les comptes produits par l'entreprise, est le garant de la fiabilité de l'information financière.

¹ DERROUIS Salima, « la pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques économique », thèse de Magister, P.33-34.

Chapitre 3 : étude du cas : au sin de l'office national d'assainissement (ONA)

D'après l'article 27 de la loi 91-08 relative, la profession de commissaire aux comptes est une profession fortement réglementée. et que le commissaire aux comptes est défini comme : « Toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'atteste de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organisations ». ²

1.3. Nomination du commissaire aux comptes selon la législation algérienne

Le commissaire aux comptes peut être nommé de deux façons différentes :

1.3.1. Par les statuts

L'article 30 de la loi n°91-08, et l'article 715 bis 4, du décret législatif n°93-08, stipulant que les commissaires aux comptes sont désignés après leur accord. Par l'assemblée générale des actionnaires, ou par l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels inscrit au tableau de l'ordre national.

1.3.2. Par justice

Selon l'article 678 du code de commerce 1975 et l'article 715 bis 4 du code de commerce, la justice peut nommer un commissaire aux comptes, pour une société par actions, dans les cas suivants :

- Le défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale des actionnaires.
- Cas d'empêchement pour un commissaire aux comptes d'accomplir sa mission (maladie grave, décès, etc.).
- Refus d'un ou plusieurs commissaires aux comptes nommés d'effectuer la mission.

Il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du tribunal du siège de la société à la requête de conseil d'administration ou de direction. ³

1.4. Les normes algériennes d'audit légal (NAA)

Grace à l'importance accordée à l'audit légal en Algérie, l'ordre national des experts comptables a mis en œuvre des normes algériennes des états financiers qui visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

La présente décision a pour objectif la mise en œuvre des (04) premières normes algériennes d'audit ci-après : ⁴

²LOI 91-08, du 27 avril 1991, article 27, P. 01.

³ LOI 91-08, 27 avril 1991, article 27, P.04.

⁴ <https://www.algérie-eco.com>.

- NAA 210 : « accord sur les termes des missions d'audit » ;
- NAA 505 : « confirmation externe » ;
- NAA 560 : « événement postérieurs à la clôture » ;
- NAA 580 : « déclaration écrites »

2. La réalité de la gouvernance d'entreprise en Algérie

L'application de la gouvernance d'entreprise devient incontournable et déterminante car la vie ou la mort de l'entreprise en dépend.

D'ailleurs, il est évident que ce sont les pays qui ont pris conscience de cela et qui ont su exploiter cette science « la GE », qui ont émergé et ont su mettre à profit le capitalisme.

Raison pour laquelle, l'Algérie pays qui aspire à s'ouvrir à l'économie mondiale et à se propulser au rang des pays émergeant ou développés, doit y accorder davantage importance d'autant plus qu'elle bénéficie d'indicateurs de certaines richesses.⁵

L'Algérie pays qui vise à s'ouvrir à l'économie mondiale, ne peut plus se contenter de satisfaire le marché local, et à être mono-exportateur d'hydrocarbures, autrement dit à être foncièrement rentière avec un taux avoisinant les 98% annuellement (2011).

Il existe une prise de conscience tardive de la gouvernance d'entreprise, vu le vécu historique social et politique. Ce qui explique les raisons qui ont provoqué le développement tardif par rapport aux pays développés.

2.1. Définition de la gouvernance selon la législation algérienne

Le Code Algérien de Gouvernance d'Entreprise (2009), de sa part, la définit à la fois la gouvernance d'entreprise comme : « une philosophie managériale et un ensemble de dispositions pratiques visant à assurer la pérennité et la compétitivité de l'entreprise par le biais de :⁶

- la définition des droits et des devoirs des parties prenantes ;
- le partage des prérogatives et responsabilités qui en résultent ».

2.2. Le cadre législatif, réglementaire des entreprises algériennes

Il est composé de :

⁵ ZIANI Abdelhak, « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat en science économie, 2013-2014 , P.178.

⁶ BOUSSADIA Hichem, « la gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant », thèse de doctorat, P.13.

2.2.1. Droit élémentaire des actionnaires

Par actionnaires, on entend, au sens large, les détenteurs d'actions au sein des SPA et les porteurs de parts dans les entreprises ayant un statut de SARL également appelées associés.

Ils jouissent de droits définis par la loi et les éventuels documents contractuels. A travers les standards de gouvernance, il s'agit moins de régenter ces droits que de faciliter leur exercice réel par le biais de dispositions spécifiques. Il s'agit aussi de faire en sorte que chaque actionnaire puisse faire valoir ses droits de manière équitable, transparente et fiable.⁷

2.2.2. Conseil d'administration

Le conseil d'administration est composé d'administrateurs désignés par l'assemblée générale. Il a pour mission :

- Le pilotage de la stratégie ;
- Le contrôle.

Section 2 : Présentation de l'entreprise (office national d'assainissement)

Il s'agit d'une prise de connaissance générale de l'entreprise afin de nous familiariser avec notre terrain d'étude. Pour cela il est important pour nous de connaître l'office national d'assainissement, ses missions, son organisation interne ainsi que ses activités.

1.L'office national d'assainissement (ONA)

Placé sous la tutelle du ministère des ressources en eau et de l'environnement, l'office national de l'assainissement (ONA) est un établissement public national à caractère industriel et commercial, créé par le décret exécutif n° : 01-102 du 21 Avril 2001. Son siège social se trouve à Carrefour Sidi Arcine, Route Baraki 16011, Alger. L'office national d'assainissement est doté de 13 000 salariés et d'un site (www.ona-dz.org) dirigé par le directeur général de l'office et se trouve dans le site des différentes fonctions tel que ; la recherche et développement, les ressources humaines....etc.

L'office national d'assainissement se substitue à l'ensemble des établissements et organismes publics, nationaux, régionaux, notamment :

- L'Agence Nationale de l'Eau Potable et de l'assainissement

⁷ ZIANI Abdelhak, « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat en science économie, 2013-2014, P.179.

Chapitre 3 : étude du cas : au sein de l'office national d'assainissement (ONA)

- Les établissements publics nationaux à compétence régionale de gestion de l'assainissement.
- Les wilayas ; les régies et services communaux de gestion des systèmes d'assainissement.

2. Les missions de l'office national d'assainissement

Dans le cadre de mise en œuvre de la politique nationale de l'assainissement, l'office national d'assainissement (ONA) est chargé sur le territoire national, de l'exploitation, du renouvellement, de l'extension et de la construction des ouvrages et des infrastructures d'assainissement. L'office national d'assainissement assure :

- La protection et la sauvegarde des ressources et environnement hydrique.
- La lutte contre toutes les sources de pollution hydrique.
- La préservation de la santé publique.
- Proposer au ministère de tutelle les mesures d'encouragement de l'état ou les incitations à caractère technique ou financier dans le domaine de l'assainissement.
- Entreprendre toutes actions de sensibilisation, d'éducation, de formation ou d'étude et de recherche dans le domaine de la lutte contre la pollution hydrique.
- Prendre en charge, éventuellement, les installations d'évacuation des eaux pluviales dans ses zones d'intervention pour le compte des collectivités locales.
- Réaliser des projets nouveaux financés par l'état ou les collectivités locales.
- Etudier et proposer à l'autorité de tutelle la politique de tarification et de redevances dans le domaine de l'assainissement et veiller à son application.

L'office est chargé des missions opérationnelles suivantes :

- Etablir le cadastre des infrastructures de l'assainissement et assurer sa mise à jour.
- Elaborer les schémas directeurs de développement des infrastructures d'assainissement relevant de son domaine d'activité.
- Elaborer et mettre en œuvre la politique de promotion des sous-produits de l'assainissement.

3. L'organisation interne de l'office national d'assainissement

L'office national d'assainissement n'est pas doté d'un conseil d'administration ni d'un comité d'audit mais il est doté d'un Conseil d'Orientation et de Surveillance qui est dirigé par un Directeur Général. Six directions centrales chargées respectivement de l'administration et des finances, des ressources humaines et de la formation, de l'exploitation et de la maintenance, des études et travaux, du patrimoine et des moyens généraux et enfin de la réglementation et de la gestion déléguée. Trois (03) Directions Assainissement, Treize (13) zones, (44) Unités d'assainissement sur (44) wilaya, (165) Centres d'assainissement et deux (02) Unités travaux et réhabilitations. L'organigramme de l'office national d'assainissement est à voir dans (l'annexe n°3).

4. Les activités de l'office national d'assainissement

Il y'a plusieurs activités qui sont comme suit :

4.1. Exploitation et maintenance :

Cette activité est partagée en trois sous activités :

4.1.1. Entretien du réseau

L'office national d'assainissement prend en charge la gestion des systèmes d'assainissement de 1 125 communes, plus de 26 millions d'habitants, le reste des communes sont gérées soit par les régies communales en attendant le transfert de ces communes à l'ONA, soit par les sociétés par actions créées dans le cadre de la gestion déléguée du service public de l'eau et de l'assainissement qui fait l'objet de visites et de curages périodiques. L'entretien du réseau comprend notamment le curage des bouches d'égout, l'entretien des bassins de retenue, des déversoirs d'orage, des postes de relèvement des eaux usées et des branchements. Une exploitation efficace du réseau suppose un travail d'entretien rigoureux et permanent du personnel qualifié du service d'assainissement.

4.1.2. Exploitation de stations d'épuration

L'épuration des eaux usées constitue un axe stratégique pour l'équilibre hydrique et écologique. Par conséquent, d'importants programmes de réalisation de stations d'épuration ont été conçus et lancés pour protéger la ressource et le littoral. L'office national

d'assainissement exploite (73 stations de lagunage, 72 stations de type boues activées et 03 filtres plantés) réparties sur l'ensemble du territoire national et toutes les stations à boues activées disposent de laboratoire de contrôle. Les procédés les plus répandus utilisés sont à boues activées et à lagunage naturel.

4.1.3. Exploitation de stations de relevage

Le transport des eaux usées dans les collecteurs se fait en général par gravité, c'est-à-dire sous l'effet de leur poids. Il peut parfois s'effectuer par refoulement, sous pression ou sous dépression. Lorsque la configuration du terrain ne permet pas un écoulement satisfaisant des eaux collectées, on a recours à différents procédés (pompage et stations de relevage). Ainsi l'office national d'assainissement gère actuellement 468 stations de relevage et pompage, le volume des eaux épurées durant le mois de Février (2018) est de 19 millions de m³.

4.2. Contrôle

A l'instar de ce qui se passe pour la production d'eau potable, l'épuration des eaux usées fait, l'objet de contrôles. Ces derniers consistent en une série de mesures pratiquées par l'exploitant de la station d'épuration. Elle permet de mesurer l'efficacité de l'épuration, de s'assurer du respect des normes de rejets, de la bonne élimination ou évacuation des sous-produits de l'épuration (boues, graisses, etc.) et de détecter les éventuelles anomalies de fonctionnement de l'installation. Ainsi, pour un meilleur suivi et contrôle de la qualité des eaux, l'office national d'assainissement est doté d'un laboratoire central et de plusieurs laboratoires de contrôle répartis sur toutes les stations d'épuration. Les missions principales du laboratoire central sont :

-Le suivi du fonctionnement et le contrôle des rejets des stations d'épuration gérées par l'office, en analysant les eaux résiduaires en entrée et sortie, et en analysant les boues aux différents stades du processus.

-L'assistance technique aux autres laboratoires de l'Office.

-L'étude de valorisation des eaux épurées et des boues.

-La réalisation de campagnes de prélèvement et d'analyse dans le cadre d'actions spécifiques, à la demande des bureaux d'études.

Chapitre 3 : étude du cas : au sein de l'office national d'assainissement (ONA)

-Le laboratoire réalise, en outre, toutes prestations d'analyses sur commande. Il possède pour cela une autorisation d'exploitation délivrée par le CACQE (Centre Algérien de Contrôle de la Qualité et d'Emballage).

Parmi les principales prestations proposées par le laboratoire central, la détermination des indicateurs d'une pollution chimique ou biochimique et des paramètres indicateurs d'une eutrophisation (azote, phosphore...).

La section chimie se charge de ces analyses. La section inorganique, quant à elle, assure l'analyse des métaux lourds. Le Laboratoire central de l'office national d'assainissement est certifié par ISO 14001. Ce certificat a été décerné par un bureau allemand accrédité et envisage de mettre en place un système de management selon le référentiel ISO 17025.

4.3. Sensibilisation

L'Office National de l'Assainissement considère la sensibilisation de la population à la préservation de l'environnement hydrique comme une de ses priorités. L'objectif est de convaincre l'opinion publique de la nécessité de lutter contre le gaspillage et la pollution de cette ressource vitale qui est l'eau, de multiples actions de sensibilisation à l'attention de tous les publics confondus et plus particulièrement des enfants sont lancées régulièrement.

C'est ainsi qu'elle organise souvent des journées portes ouvertes pour recevoir les écoliers et les étudiants sur ses différents sites où des démonstrations leur sont faites afin de leur expliquer la complexité du processus d'épuration des eaux usées et surtout la nécessité de le faire. L'office national d'assainissement participe aussi régulièrement à des émissions radio destinées aux enfants et portant sur les questions environnementales en général.

4.4. Formation : Cette activité est composée de trois sous activités qui sont :

4.4.1. Le recyclage et la mise à niveau en ligne de mire

La formation occupe une place de choix dans la stratégie de développement de l'office national d'assainissement. On ne peut parler d'évolution dans un domaine précis sans mettre en place une politique de perfectionnement du personnel. Les responsables de l'Office ont pensé accompagner le plan de développement de l'entreprise avec la mise en place de plan de

Chapitre 3 : étude du cas : au sein de l'office national d'assainissement (ONA)

recyclage destiné aux différentes catégories d'employés et de structure de formation spécialisée.

4.4.2. CFMA : Un outil de formation de premier plan

Le Centre de Formation aux Métiers de l'Assainissement (C F M A) a pour tâche principale de combler l'écart entre les compétences disponibles sur le marché de l'emploi et les exigences spécifiques de l'activité de l'office national d'assainissement.

Les stages de formation du centre sont axés particulièrement sur les règles de base des différents métiers de l'assainissement dont notamment :

- Connaissance du réseau d'assainissement (Cartographie),
- Visite, auscultation et curage du réseau d'assainissement,
- Maintenance électromécanique des équipements des stations d'épuration et des stations de relevage.

4.5. Hygiène et sécurité

L'activité Assainissement génère des risques spécifiques à travers les différentes infrastructures d'exploitation : laboratoires, réseaux d'assainissement, stations de relevage et stations d'épuration. L'office national de l'assainissement (ONA) a fait de l'hygiène, la santé et la sécurité du personnel en milieu professionnel un des axes principaux de sa stratégie. Conscient de l'importance de la sécurité du personnel opérationnel, l'office a déployé des efforts considérables par :

- La mise en place d'une structure centralisée.
- L'installation de (50) coordinateurs chargés de l'encadrement des activités HS dans les unités et direction d'assainissement à travers les (44) wilayas du territoire national.
- La mise à la disposition du personnel opérationnel des équipements de protection individuelle et collective conformes aux exigences internationales de santé et de sécurité au travail.

Chapitre 3 : étude du cas : au sein de l'office national d'assainissement (ONA)

-Des conventions locales avec les services de médecine de travail sont conclues pour la prise en charge des travailleurs en matière de campagnes de vaccination et de suivi médical. La formation continue du personnel opérationnel à la prévention des risques professionnels des formations cycliques sont assurées sur terrain et au centre de formation aux métiers de l'assainissement par des formateurs qualifiés au profit des opérationnels des laboratoires, des équipes de curage manuel et hydromécanique et des chefs de centre. Les actions de formation sont consolidées par des programmes de sensibilisation exécutés périodiquement sur les thématiques suivantes :

-Hygiène et sécurité en Assainissement ;

-Intervention en milieu confiné ;

-Premiers secours ;

-Lutte contre les incendies ;

-En complément aux formations internes, des formations spécialisées en externe ont eu lieu pour la consolidation des acquis professionnels.

L'ONA compte (240) détecteurs de gaz mis à la disposition des centres d'assainissement et (03) stations d'étalonnage régionales pour la vérification du fonctionnement de ces appareils de mesure. Le personnel opérationnel de l'office est doté de tenues de protection (deux tenues pour la saison estivale et (02) autres pour la saison hivernale) et d'équipements de protection individuelles nécessaire aux interventions dans les ouvrages d'assainissement. Les équipements de protection collective sont systématiquement installés sur les ouvrages et mis à la disposition de toutes les équipes d'intervention mobiles. Au niveau de chaque entité de l'ONA, l'affichage et la signalisation de sécurité sont disponibles afin de prévenir les éventuels risques et dangers aussi bien pour le personnel que pour les visiteurs.

Section 3 : La mission de l'auditeur légal (CAC) au sein de l'office national d'assainissement

La fonction de l'auditeur légal (CAC) est la vérification de la comptabilité d'une entreprise pour savoir si elle reflète l' image fidèle et qu'il n'y a pas d'anomalies significatives dans ses comptes, vers la fin de l'année il prépare un rapport d'audit.

Le rapport d'audit est réalisé obligatoirement une fois par an pour une durée de six mois. Nous allons présenter les états financiers vérifiés par le CAC au sein de l'ONA pour l'année 2016 et 2017. (Nous avons pris deux états financiers seulement qui sont le bilan actif, passif et le compte de résultat).

1.La certification des comptes annuels de l'office national d'assainissement pour l'année 2016

Ce rapport de certification qui est fait par l'auditeur légal et adressé au membre du conseil d'orientation et de surveillance ainsi qu'à la direction générale. L'exécution du mandat du commissariat aux comptes est réalisée conformément aux dispositions des articles suivant :

- 23 de la loi 10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé.
- 715 lis 4 du code de commerce.
- 27 du décret exécutif n° 01-102 du 21/04/2001 portant création de l'ONA.

Le rapport de certification relatif à l'exercice clos le 31/12/2016 portant sur :

- Le contrôle des comptes annuels tels qu'ils sont joints en annexe n°5.
- Les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par la direction générale. Ils appartiennent sur la base de la mission d'audit du CAC, d'exprimer une opinion sur ces comptes. L'audit est effectué selon les normes de la profession, ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis

Chapitre 3 : étude du cas : au sin de l'office national d'assainissement (ONA)

et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Les contrôles fournissent une base raisonnable à l'expression d'une opinion motivée et les services de l'entreprise ONA ont mis à la disposition du CAC l'ensemble des informations nécessaires à l'accomplissement de la mission. Dans ce cadre, toutes les vérifications et investigations estimées nécessaires à l'égard des règles de diligence normales en matière d'audit et de révision comptable sont effectués.

Les travaux de contrôle et de vérification ont été réalisés sur place et sur pièces semblable dans leur forme à ceux de l'exercice précédent, respectant le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et établis avec les mêmes méthodes d'évaluation. Les états financiers de l'ONA arrêtés au 31/12/2016 au montant total net de 12 911 574 696, 81 DA, tant à l'actif qu'au passif, s'équilibrent par un résultat déficitaire de (-940 457 150, 64) DA par rapport à l'exercice précédent, le patrimoine de l'ONA est en baisse de (-39,28%) et l'analyse est faite comme suit :

1.1. L'analyse du bilan

Nous allons étudier et analyser la partie active du bilan ainsi que sa partie passive.

1.1.1. L'analyse du bilan actif (voir annexe n°5, P.144)

Nous allons analyser et présenter l'actif non courant et l'actif courant du bilan actif.

1.1.1.1. L'analyse de l'actif non courant (ANC)

Après l'étude que nous avons fait pour le bilan actif, nous avons remarqué dans l'actif non courant qu'il y'a :

-une hausse de la valeur brute estimé à 2% du fait des nouvelles acquisitions.

-une baisse des valeurs nettes comptables de (-7%) , en raison du poids des amortissements

Pratiqués. Cala est indiqué dans la tableau suivant :

Tableau N°2 : l'actif non courant (ANC) de l'année 2016

Libelle	Année 2015	Année 2016	2016-2015	%
Actif immobilisé (ANC)				
Immobilisations incorporelles	77 800 650,88	77 889 920,88	89 270	0,11
Immobilisations corporelles	5 504 768 667,53	5 671 485 567,18	166 716 899,7	3,03
Immobilisations en cours	261 188 890,79	222 437 542,55	-38 751 348,24	-14,84
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence- entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées	1 592 820 840,30	1 592 820 840,30	0	0,00
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	73 628 711,64	62 644 844,14	-10 983 867,5	-14,92
Impôts différés actif	263 821 521,47	291 379 378,34	27 557 856, 87	10,45
Total ANC Brut	7 774 029 282,61	7 918 658 093,39	144 628 810,83	1,86
Total des amortissements et provisions	2 598 561 304,48	3 122 182 277,65	523 620 973,17	20,15
Total ANC Net	5 175 467 978,1	4 796 475 815,7	-378 992 162,3	-7,32

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

1.1.1.2. Analyse de l'actif courant (AC)

L'actif courant de l'ONA est en baisse de ½ par rapport à l'exercice précédent c'est-à-dire l'année 2015, en raison de la réduction de la trésorerie. Cela est expliqué dans le tableau suivant :

Tableau N°3 : l'actif courant (AC) pour l'année 2016

Libelle	2015	2016	2016-2015	%
Actif courant				
Stocks en cours	233 797 673,43	220 820 393,92	-12 977 279,51	-5,55
Créances et emplois assimilés				
Clients	370 447 374,64	520 021 403,78	149 574 029,14	40,38
Autres débiteurs	2 036 028 511,30	836 894 225,47	-1 199 134 286	-58,90
Impôts	159 227 079,10	232 522 685,73	73 295 606,63	46,03
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placement et autres actifs financiers courant				
Trésorerie	13 367 898 117,29	6 396 403 067,28	-6 971 495 050	-52,15
Total actif courant brut	16 167 398 755, 76	8 206 661 776,18	-7 960 737 580	-49,24
Total des amortissements et provisions	79 913 501,42	91 562 895,11	11 649 393,69	14,57
Total actif courant net	16 087 485 254	8 115 098 881,1	-7 972 386 373	-49,56

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

1.1.2. L'analyse du bilan passif (voir annexe n°5, P.145)

Nous allons présenter si dessous l'analyse des CP, PNC, PC:

1.1.2.1. L'analyse des capitaux propres (CP)

Après l'étude des capitaux propres on a remarqué que les capitaux propres ont subi un impact négatif du résultat de l'exercice 2016, en raison de la non comptabilisation du tarif d'assainissement non encaissé comme il est indiqué dans le tableau suivant :

Tableau N° 4 : les capitaux propres (CP) pour l'année 2016

Libelle	2015	2016	2016-2015	%
Capitaux propres				
Capital émis	2 600 000 000	2 600 000 000	0	0,00
Primes et réserves				
Ecart d'équivalence				
Résultat net	-612 757 950,98	-940 457 150,64	327 699 199,66	53,48
Autres capitaux propres-report à nouveau	-1 613 937 432,15	2 226 695 383,13	612 757 950,98	37,97
Total des capitaux propres	373 304 616,87	-567 152 533,77	-940 457 150,6	-251,93

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

1.1.2.2. L'analyse du passif non courant (PNC)

Nous avons remarqué que les dettes à long et moyen termes ont été réduites de (-43%) par rapport à l'exercice de 2015 suite aux consommations des subventions de l'exercice de l'année 2016, et cela est montré dans le tableau suivant :

Tableau N°5 : le passif non courant (PNC) pour l'année 2016

Libelle	2015	2016	2016-2015	%
Passif non courant				
Emprunt et autres dettes financières	865 799 999,10	893 215 421,52	27 415 422,42	3,17
Impôts (différés et provisionnés)	28 546 601,50	28 546 601,50	0	0,00
Autres dettes non courantes	–	12 850 320	12 850 320	–
Provisions et produits comptabilisés d'avance	16 489 074 633,18	8 842 789 282,59	-7 646 285 351	-46,37
Total passif non courant	17 383 421 233,78	9 777 401 625,61	-7 606 019 608	-43,75

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

1.1.2.3.L'analyse du passif courant (PC)

Mêmes observations ont été faites sur le passif courant, et qui ont montré que les dettes à court terme (DCT) ont été augmentées de 5%, comme il est montré dans le tableau suivant :

Tableau N°6 : le passif courant (PC) pour l'année 2016

Libelle	2015	2016	2016-2015	%
Passif courant				
Fournisseurs et comptes rattachés	1 643 889 680,05	1 432 462 407,47	-211 427 272,6	-12,86
Impôts	393 646 505,02	481 951 519,92	88 305 014,9	22,43
Autres dettes	1 468 691 196,75	1 786 911 677,58	318 220 480,83	21,67
Trésorerie passif				
Total passif courant	3 506 227 381,82	3 701 325 604,97	195 098 223,15	5,56

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

1.2. L'analyse du tableau des comptes des résultats (voir annexe n°5, P.146)

L'étude du TCR est divisée en trois parties : analyse des charges, des produits, et des résultats.

1.2.1. L'analyse des charges

Le volume des charges de l'année 2016 a été augmenté de 8,5 % par rapport à l'exercice de l'année précédente. Cela est montré dans le tableau suivant :

Tableau N°7 : les charges pour l'année 2016

Libelle	2015	2016	2016-2015	%
Achat consommé	929 601 547,07	936 791 946,92	7 190 399,85	0,77
Services extérieurs et autres consommations	770 616 431,69	695 189 734,44	-75 426 697,25	-9,79
Charges du personnel	7 958 626 923,47	8 667 981 272,08	709 354 348,61	8,91
Impôts, taxes et versement assimilés	107 087 953,10	98814 365,08	-8 273 588,02	-7,73
Autres charges opérationnelles	9 029 001,32	10 927 657,79	1 898 656,47	21,03
Dotation aux amortissements, provisions et pertes de valeur	809 840 425,17	1 052 019 624,11	242 179 198,94	29,90
Charges financières	5 439 892,68	6 942 938,67	1 503 045,99	27,63
Impôts différés sur résultat ordinaire	-34 081 291,67	-27 557 856,87	6 523 434,8	-19,14
Total des charges	10 380 910 345	11 385 993 968	884 948 799,39	8,52

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

1.2.2. L'analyse des produits

Les produits réalisés par l'ONA en 2016 sont augmentés de 5,5 % par rapport à l'exercice de 2015, dont ils sont montrés dans le tableau si dessous :

Tableau N°8 : les produits pour l'année 2016

Libelle	2015	2016	2016-2015	%
Vente et produits annexes	1 677 741 605,03	1 084 900 118,54	-592 841 486,5	-35,34
Variation des stocks des produits finis	-8 125 809,68	4 841 065,25	-12 966 874,93	159,57
Production immobilisée	1 963 376,91	-	-	-
Subvention d'exploitation	7 568 688 763,49	9 189 901 584,15	1 621 212 820,7	21,42
Autres produits opérationnels	135 130 704,31	116 666 619,75	-18 464 084,56	-13,66
Reprise sur perte de valeur et provisions	567 983 749,43	104 336 596,01	-463 647 153,4	-81,63
Produits financiers	20 542,36	6 547,84	-13 994,52	-68,13
Total des produits	9 943 402 931,9	10 500 652 532	533 279 226,82	5,36

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

1.2.3.L'analyse du résultat

Le résultat de l'exercice de l'année 2016 a été baissé de -53%, (voir le tableau suivant) :

Tableau N°9 : le résultat pour l'année 2016

Libelle	2015	2016	2016-2015	%
Valeur ajoutée d'exploitation	7 540 049 956,99	8 647 661 086,62	11 007 611 129,6	14,69
Excédent brut d'exploitation	-525 664 919,58	-119 134 550,54	406 530 369,04	-77,34
Résultat opérationnel	-641 419 892,33	-961 078 616,68	-319 658 724,4	49,84
Résultat financier	-5 419 350,32	-6 936 390,83	-1 517 040,51	27,99
Résultat ordinaire avant impôts	-646 839 242, 65	-968 015 007,51	-321 175 764,9	49,65
Résultat net des activités ordinaires	-612 757 950,98	-940 457 150,64	-327 699 199,7	53,48
Résultat net de l'exercice	-612 757 950,98	-940 457 150,64	-327 699 199,7	53,48

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.La certification des comptes annuels de l'office national d'assainissement pour l'année 2017

Nous allons présenter les remarques que nous avons fait pour le bilan actif, passif ainsi que le tableau de compte des résultats (TCR) :

2.1. L'analyse du bilan

L'étude du bilan sera effectuée par la présentation de sa partie active ainsi que passive :

2.1.1. L'analyse du bilan actif (voir annexe n°5, P.147)

Après avoir observé et analyser le bilan actif, nous allons présenter son passif courant et non courant :

2.1.1.1.L'analyse de l'actif non courant (ANC)

Nous avons remarqué que les actifs immobilisés net, sont en diminution par rapport à l'exercice de l'année précédente dont :

-Les immobilisations incorporelles ont connu une diminution de 6 375 150,58DA et qui correspondent à la dotation à l'amortissement du 31/12/2017.

-Les immobilisations corporelles ont connu une diminution de 721 471 347,77DA en plus de 28% de la valeur nette de l'exercice précédent (2016) suit aux différentes acquisitions (virement interne, constatation de la dépréciation de ces immobilisations et autres régularisations de certains matériels).

-Les immobilisations en cours ont connu une diminution de 144 535 927,92DA qui correspondent essentiellement à la régularisation opérée sur le marché, comme il est présenté dans le tableau suivant :

Tableau N°10 : l'actif non courant (ANC) pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Actif non courant				
Ecart d'acquisition				
Immobilisations incorporelles	77 889 920,88	77 986 349,88	96 429	0,12
Immobilisations corporelles	5 671 485 567,18	5 703 528 851,35	32 043 284,17	0,56
Immobilisations en cours	222 437 542,55	77 901 614,63	-144 535 927,9	-64,98
Immobilisations financières				
Titres émis en équivalence-entreprises associés	1 592 820 840,30	1 592 820 840,30	0	0,00
Autres participations et créances rattachés				
Autres titres immobilisés	62 644 844,14	69 449 118,15	6 804 274,01	10,86
Prêts et autres actifs financiers non courant				
Impôts différés actif	291 379 378,34	294 773 300,12	3 393 921,78	1,16
Total ANC brut	7 918 658 093,39	7 816 460 074,43	-102 198 018,9	-1,29
Total des amortissements et provisions	3 122 182 277,65	3 882 168 459,17	759 986 181,52	24,34
Total ANC net	4 796 475 815,7	3 934 291 615,2	-862 184 200,5	-17,98

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.1.1.2.L'analyse de l'actif courant (AC)

Nous avons remarqué que les actifs courant de l'ONA sont en démunissions de plus de 23% par rapport à l'exercice précédent et cela est indiqué dans le tableau suivant :

Tableau N°11 : l'actif courant (AC) pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Actif courant				
Stocks et en cours	220 820 393,92	266 922 654,71	46 102 260,79	20,88
Créances et emplois assimilés				
Clients	520 021 403,78	652 222 547,28	132 201 143,5	25,42
Autres débiteurs	836 894 225,47	552 888 669,39	-284 009 556	-33,94
Impôts				
Autres actifs courants				
Disponibilité et assimilé				
Placement et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 396 403 067,28	4 692 644 719,05	-1 703 758 348	-26,64
Total AC brut	8 206 661 776,18	6 333 697 457,46	-1 872 964 319	-22,82
Total amortissement-provisions	91 562 895,11	105 329 747,29	13 766 852,18	15,04
Total actif courant net	8 115 098 881,1	6 228 367 710,2	-1 886 731 171	23,25

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.1.2. L'analyse du bilan passif (voir annexe n°5, P.148)

Nous présentons si dessous l'analyse faite pour les CP, PNC et le PC :

2.1.2.1.L'analyse des capitaux propres (CP)

Les capitaux propres sont en diminution par rapport à l'exercice de 2016 (voir le tableau suivant) :

Tableau N°12 : les capitaux propres (CP) pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Capitaux propres (CP)				
Capital émis	2 600 000 000	1 850 000 000	-750 000 000	-28,84
Ecart de réévaluation		11 171 232,94		
Résultat net	-940 457 150,64	-2 031 260 473,84	-1 090 803 323	115,99
Autres capitaux propres- report à nouveau	-2 226 695 383,13	-2 426 102 721,19	-199 407 338,1	8,95
Total des capitaux propres	-567 152 533,77	-2 596 191 962,09	-2 029 039 428	357,76

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.1.2.2.L'analyse du passif non courant (PNC)

Après l'analyse nous avons remarqué que le passif non courant (PNC) est en baisse par rapport à l'exercice précédent et cela est montré dans le tableau suivant :

Tableau N°13 : le passif non courant (PNC) pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Passif non courant (PNC)				
Emprunts et autres dettes financières	893 215 421,52	865 799 999,10	-27 415 422,42	3,07
Impôts	28 546 601,50			
Autres dettes non courantes	12 850 320	12 835 083,70	-15 236,3	-0,12
Provisions et produits comptabilisé	8 842 789 282,59	6 790 500 553,72	-2 052 288 729	-23,21
Total PNC	9 777 401 625,61	7 669 135 636,52	-2 108 265 989	-21,56

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.1.1.3.L'analyse du passif courant (PC)

Après l'analyse nous avons remarqué que le passif courant est augmenté d'une valeur de 1 388 390 046,03 DA par rapport à l'exercice de l'année précédente et cela est indiqué dans le tableau suivant :

Tableau N°14 : le passif courant (PC) pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Passif courant (PC)				
Fournisseurs et comptes rattachés	1 643 889 680,05	1 576 063 941,66	-67 825 738,39	-4,13
Impôts	393 646 505,02	554 844 452,75	161 197 947,73	40,95
Autres dettes	1 468 691 196,75	2958 807 256,59	1 490 116 059,8	101,46
Trésorerie passif				
Total AC	3 506 227 381,82	5 089 715 651	1 583 488 269,2	45,16

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.2. Analyse du tableau du compte de résultats (voir annexe n°5, P.149)

En analysant le TCR, trois parties doivent être présentées dont : les charges, les produits et le résultat :

2.2.1. Analyse des charges

Après notre étude des comptes de charges, nous avons remarqué qu'elles sont augmentées d'un montant de 1 066 581 423,84DA en plus de 9% par rapport au total des charges de l'exercice de 2016, et cela est présenté dans le tableau suivant :

Tableau N°15 : les charges pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Achats consommés	936 791 946,92	870 908 412,60	65 883 534,32	-7,03
Services extérieurs et autres consommations	695 189 734,44	589 282 249,99	-105 907 484,4	-15,23
Charges du personnel	8 667 981 272,08	9 617 709 636,59	949 728 364,51	10,59
Impôts, taxes et versement assimilés	98 814 345,08	117 459 365,57	18 645 000 ,49	18,87
Autres charges opérationnelles	10 927 657,79	169 843 853,66	158 916 195,87	1454,26
Dotations aux amortissements, provision et perte de valeur	1 052 019 624,11	1 153 479 647,75	101 460 023,64	9,64
Charges financières	6 942 938,67	6 224 398,08	18 540,59	-0,27
Impôts différés sur résultat ordinaire	-27 557 856,87	-29 719 578,48	-2 161 721,61	7,84
Total des charges	11 385 993 968	12 495 887 986	1 109 894 018	9,75

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.2.2. Analyse des produits

Après notre analyse nous avons remarqué que le total des produits de l'office n'a pas connu de changement durant l'exercice de l'année 2017 par rapport à l'exercice de l'an dernier (2016), et cela nous le présentons dans le tableau suivant :

Chapitre 3 : étude du cas : au sin de l'office national d'assainissement (ONA)

Tableau N°16 : les produits pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Vente et produits annexes	1 084 900 118,54	1 967 692 120,16	882 792 001,62	81,37
Variation des stocks et produits finis	4 841 065,25	68 501 929,50	63 660 864,25	1315
Production immobilisée				
Subvention d'exploitation	9 189 901 584,15	7 599 470 054,26	-1 590 431 530	17,30
Autres produits opérationnels	116 666 619,75	122 436 577,33	5 769 957,58	4,95
Reprise sur perte de valeur et provision	104 336 596,01	706 508 524,95	602 171 928,94	577,14
Produits financiers	6 547,84	18 305,72	11 757,88	57
Total des produits	10 500 652 532	10 464 627 512	-36 025 020	0,34

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

2.2.3. Analyse du résultat

Le résultat de l'exercice de l'année 2017 est augmenté par rapport à l'exercice précédent et cela est indiqué dans le tableau suivant :

Tableau N°17 : le résultat pour l'année 2017

Libelle	2016	2017	2017-2016	%
Valeur ajoutée d'exploitation	8 647 661 086,62	8 175 473 441,33	-4 721 876 445,3	-5,46
Excédent brut d'exploitation	-119 134 550,54	-1 559 695 560,83	-1 440 561 010	1209,18
Résultat opérationnel	-961 078 616,68	-2 054 073 959,96	-1 092 995 343	113,73
Résultat financier	-6 936 390,83	-6 906 092,36	30 298,47	-0,44
Résultat ordinaire avant impôts	-968 015 007,51	-2 060 980 052,32	-1 092 965 045	112,91
Résultat net des activités ordinaires	-940 457 150,64	-2 031 260 473,84	-1 090 803 323	115,99
Résultat net de l'exercice	-940 457 150,64	-2 031 260 473,84	-1 090 803 323	115,99

Source : élaboré à partir des documents de l'office national d'assainissement

3.Méthodologie de recherche et l'échantillon

Dans les chapitres précédents nous avons fait une étude théorique sur le problème soulevé par notre thème : l'étude du rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise.

3.1.Méthodologie de recherche

La démarche scientifique du travail pousse à élaborer en cette partie notre méthodologie de recherche pour mener à bout l'objectif poursuivi. La méthodologie de recherche est une démarche rationnelle pour arriver à la démonstration d'un fait ou un ensemble de méthodes appliquées à un domaine de recherche dont le but essentiel est l'atteinte de façon efficiente de ses objectifs. Dans notre cas il s'agit de la démarche définie et des méthodes de collectes de données à mettre en œuvre pour montrer le rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise et qu'il peut être considérée comme un mécanisme de la gouvernance.

Nous présenterons dans ce qui suit les aspects méthodologiques de notre étude et l'échantillon.

Pour atteindre notre objectif et répondre à notre problématique de recherche nous procéderons à une étude sur le terrain. Pour cela nous avons utilisé, dans la collecte des données, le questionnaire et l'entretien posé à un groupe de personnes appelé échantillon.

3.1.1. Définition du questionnaire

L'enquête par questionnaire est un outil d'observation qui permet de quantifier et de comparer l'information. Cette information est collectée auprès d'un échantillon représentatif de la population visée par l'étude. Aussi le questionnaire est un outil méthodologique comportant un ensemble de questions qui s'enchainent d'une manière structurée.

3.1.2. Définition de l'entretien

L'entretien est un rapport oral, en tête à tête, entre deux personnes dont l'une transmet à l'autre des informations sur un sujet prédéterminé.⁸

3.1.3. Objectif du choix de méthode

⁸ CHABANIS ; OUACHERINE.H, « guide de méthodologie en science sociale », 1^{er} édition, 2013, P.72.

Nous avons opté, dans la collecte des données pour l' enquête par questionnaire adressé à un échantillon aléatoire constitué du personnel de l'office national d'assainissement. Ainsi, l'enquête par questionnaire est un outil d'observation qui permet de quantifier et comparer les informations.

3.1.4. Construction de l'enquête

Pour répondre à la problématique de recherche nous avons procéder à une étude du terrain auprès des principaux acteurs. Aussi les instruments permettant de recueillir ces données sont en fonction de l'approche quantitative ou qualitative retenue.

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 nous intéresse. Elle nécessite des réponses écrites.

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.

3.2.L'échantillon

L'échantillon interrogé présente les caractéristiques suivantes :

2.1. Sexe des répondants

Notre échantillon constitue des deux sexes, le tableau ci-dessous montre le pourcentage de chaque sexe de l'échantillon.

Tableau n°18 : répartition des répondants selon le sexe

Sexe	Nombre	Fréquence
Homme	06	75%
Femme	02	25%
Total	08	100%

Source : élaboré par nous même à la base de l'enquête sur le terrain

Chapitre 3 : étude du cas : au sin de l'office national d'assainissement (ONA)

D'après le tableau, les hommes représentent 75% des répondants. Tandis que seul 25% des répondants sont de sexe féminin.

2.2. L'âge des répondants

Notre échantillon constitue d'individus de différents âges comme le montrent le tableau ci-dessous.

Tableau n°19 : répartition des répondants selon l'âge

Age	Nombre	Fréquence
Moins de 30 ans	-	-
Entre 30 ans et 50 ans	05	62.5%
plus de 50 ans	03	37.5%
total	08	100%

Source : enquête de terrain

Nous observons que la majorité des répondants sont entre 30 ans et 50 ans avec un pourcentage de 62.5%. Celle qui dépasse 50 ans représente 37.5%. Tandis que la tranche d'âge de moins de 30 ans est de 0%.

Conclusion

Dans ce chapitre nous avons essayé d'expliquer et de présenter notre thème en l'analysant sur le terrain (l'office national d'assainissement), par un ensemble de questions posées à un groupe de personnes (échantillon) au sein de l'entreprise.

D'abord nous avons essayé de faire une présentation générale de l'environnement de l'entreprise en montrant son aperçu historique et en citant ses missions, ses activités et son organisation interne.

Ensuite nous avons fait une analyse descriptive de la réalité et la perspective de l'audit légal et la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Et en fin nous avons présenté l'analyse des états financiers 2016-2017 établis par l'office national d'assainissement (ONA), et après le contrôle du bilan actif, passif et du compte de résultat des deux années, nous concluons que l'auditeur légal (CAC) est en mesure de certifier que ces états financiers présentés dans l'annexe n°5 sont dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de la performance et de la trésorerie à la clôture des exercices.

Conclusion générale

L'audit est un processus complexe, perçu comme l'un des moyens pour améliorer la confiance accordée à l'information comptable et financière.

L'objet de notre étude est de connaître le rôle de l'auditeur légal (CAC) dans la gouvernance d'entreprise, c'est-à-dire, savoir sa mission qui englobe, son comportement professionnel, ses travaux de contrôle et son apport à l'entreprise en faisant recours à un ensemble de normes, car sa mission principale est d'intérêt général qui vise à la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise ; ce qui nous a permis de confirmer notre première hypothèse « Le commissaire aux comptes réalise une mission d'audit légal en appliquant les différentes normes de ce dernier ».

La revue de littérature effectuée dans le domaine d'audit démontre une grande richesse en ce qui concerne l'impotence de l'audit légal, qui est considéré comme un instrument de prévention et de détection des irrégularités des procédures comptables d'une entreprise.

Alors, l'audit légal a comme finalités d'améliorer les conditions d'exercice de la gouvernance d'entreprise et d'assurer aux actionnaires et aux différents intervenants la qualité des informations ; ce qui nous a permis de confirmer notre deuxième hypothèse « L'auditeur légal contribue à l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise à travers le contrôle des comptes annuels qu'il réalise dans une entreprise »

Nous avons tenté de répondre à notre problématique sur le rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise, dont notre principale contribution par rapport aux études précédentes constate que la fonction de l'auditeur légal a une influence positive sur la gouvernance d'entreprise.

Notre recherche comporte trois chapitres. Dans le premier, nous avons tenté d'enrichir l'aspect théorique de l'audit légal, ce dernier il nous a conduit à identifier les principales questions économiques que pose ce phénomène au regard de plusieurs points riches vus par des auteurs et des spécialistes.

Conclusion générale

Dans le deuxième chapitre nous avons essayé de fournir un aspect complet de la gouvernance d'entreprise et d'expliquer tous les points importants dont nous avons besoin, y compris notre travail de recherche et d'expliqué le rôle d'un audit légal des comptes au sein d'une entreprise et comment qu'il contribue à améliorer la gouvernance de cette dernière.

Et dans le troisième et dernier chapitre nous avons essayé d'expliquer notre sujet en le présentant sous une forme réaliste, en nous basant sur l'exemple de l'office national d'assainissement (ONA).

Pour finir nous pouvons dire que le rôle de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise est de contrôler le système comptable, et vérifier, sa sincérité, sa régularité sa conformité et son exactitude qui reflète une image fidèle des performances et de la situation financière de l'entreprise.

Et cela permet de réduire l'asymétrie d'informations vis-à-vis des parties prenantes, discipliner les dirigeants, et régler les conflits d'intérêts entre les dirigeants et responsables, ce qui contribue à une bonne gouvernance d'entreprise.

Nous souhaitons à l'avenir que ce travail soit approfondi et élargi avec un échantillon plus Vaste.

C'est un sujet, que la recherche future devrait attaquer afin d'améliorer encore d'avantage la compréhension de l'audit légal et de la gouvernance des entreprises.

Liste des ouvrages :

- BERCHICHE A.H, « Commissaire aux comptes », Agrégé des Facultés de droit, 2011.
- BERTIN Elizabeth, « Audit interne : enjeux et pratique à l'international », Editions Eyrolles, Paris, 2007.
- CASTELL Robert, PASQUALINI François, « Le Commissaire aux comptes », édition Economica, Paris, 1995.
- CHABANIS et OUACHERINE.H: « Guide de méthodologie de la recherche en sciences sociales », 1^e édition, 2013.
- CHARREAUX Gérard, « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », édition Economica, Paris, 2000.
- CHAREAUX Gérard, « Le gouvernement des entreprises », Edition Economica, 1977.
- EBONDO WA MANDZILA Eustache, « La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris, 2006.
- FAVIER. Marianne, « l'audit légal ; un outil qualité et de pilotage de performance des entités », Business administration, 2013.
- MICHELINE Friederrich, LANGLOIS, Georges « Le meilleur du DSCG 4 : Comptabilité et audit », 4^e édition.
- LEJEUNE Gérard, EMMERICHE Jean-Pierre, « Audit et Commissariat aux comptes », édition Economica, Paris, 2007.
- OBERT Robert ; MAIRESSE.M, « Comptabilité et audit », 2^e édition DUNOD.
- PIGE Benoît, « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », Edition Economica, Paris, 2008.
- PORTALE Marine, « les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics ».
- SOLTANI Brahim, « Le commissaire aux comptes et le marché financier », Edition Economica, Paris.

Liste des thèses

- AKOLLOR A. K. Shalom, « la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise », Master professionnel en audit et contrôle de gestion, 2010.
- AUDOUSSET-COULIER Sophie, « la publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises. Deux études de déterminants ; Les déterminants du caractère volontaire de

la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audit publiés », 2008.

-BEN ALI Chiraz et LESAGE Cédric, « Les auditeurs financiers face aux conflits d'agence : une étude des déterminants des honoraires d'audit en France », 2013.

- BOUMEDIENNE Mohamed Rachid, « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », Thèse de doctorat, 2013-2014.

-BOUSSADIA Hichem, « la gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant », thèse de doctorat.

-DERROUIS Salima, « la pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques économiques », Thèse de Magister.

-KANDI Mohamed Amin, « l'apport de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise » thèse magister, 2011.

-LAHBARI. Hassan et MANITA Riadh, « l'impact des facteurs qualitatifs sur les jugements éthiques de la matérialité en audit ».

-LOYER, Pierre « l'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs Déterminants », université des sciences et technologies de LILLE1, Thèse de doctorat, 2006.

-MANITA Riadh « la qualité du processus d'audit ; une étude empirique sur le marché financier tunisien, France, 2009.

-MANITA Riadh, PIGE Benoit, « la notation par les administrateurs des composantes de la qualité de processus d'audit », Tunisie, 2006.

-MUSAFINI. Jean « Influence des répétiteurs sur la performance des écoliers du milieu urbain au Rwanda », université d'Afrique centrale 2010-2011.

-ZIANI Abdelhak, « Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise », thèse de doctorat en science économie, 2013-2014.

Webographie

-<http://comptabilité.ooreka.fr/audit-légal>.

-www.comptabilité.ooreka.fr.

-<https://www.dipacint.com/Menu-gauche/l'IFAC>.

-<http://d1n7ipsz6ob2.cloudfront.net>.

-www.universalis.fr/encyclopédie/entreprise-d-entreprise.

- www.petite-entreprise.net/p-2885-81-G1-définition-la_gouvernance-d-entreprise.html.
- <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/23813-gouvernance-définition>.
- www.ohada.com.
- www.l-expert-comptable.com.
- www.mémoireonline.com/m_gouvernance-performance-établissement-soins-tunisie12.
- <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01338594/document>.
- <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/comité-d'audit-ou-des-comptes>.
- <https://mip-ms.cnam.fr/sevlef/com.univ>.

Liste des textes législatifs

- JOURNAL OFFICIEL N°42, loi 10-01, juillet 2010, article 4.
- LOI 91-08, du 27 avril 1991, article 27
- Loi 10-01, 29 juin 2010, article23
- JOURNAL DES SOCIETES, N°63 Mars 2009

Autre :

- Whannon SERGE, « audit comptable et financier », support de cours Master, ESGIS.
- Les normes ISA

Table des matières

REMERCIEMENTS	01
DEDICACES.....	02
LISTE DES ABREVIATIONS	04
LISTE DES TABLEAUX.....	05
LISTE DES SCHEMAS	06
LISTE DES ANNEXES	07
SOMMAIRE.....	08
INTRODUCTION GENARALE.....	10
Chapitre I : L’approche théorique de l’audit légal.....	14
Introduction.....	14
Section 1 : Audit légal.....	14
1. Histoire de l’audit légal.....	15
2. Définition et objectifs de l’audit légal.....	16
2.1. Définition de l’audit légal.....	16
2.2. Objectifs de l’audit légal.....	17
2.2.1.Selon l’ordre des experts comptables	17
2.2.2. Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes	17
3. Les risques liés à l’audit légal.....	18
3.1. Risque d’anomalies significatives.....	18
3.1.1. Le risque inhérent.....	18
3.1.2. Le risque lié au contrôle.....	19
3.2.Le risque de non détection.....	19
Section 2 : Le commissaire aux comptes.....	21

Table des matières

1. Définition et missions du commissaire aux comptes	22
1.1. Définition du commissaire aux comptes.....	22
1.2. Les missions du commissaire aux comptes.....	23
1.2.1. Missions permanente.....	23
1.2.1.1. La mission générale	23
1.2.1.1.1. La mission d'audit conduisant à la certification	23
1.2.1.1.2. La mission de vérification et information spécifique	23
1.2.1.2. Interventions définie par la loi ou le règlement	24
1.2.1.2.1. Interventions suit à des opérations particulières décidées par la société	24
1.2.1.2.2. Interventions suit à des événements survenant dans la société.....	24
1.2.2. Mission particulière	25
2. Les obligations liées au comportement professionnel du commissaire aux comptes.....	25
2.1. Les principes fondamentaux de comportement	25
2.1.1. L'intégrité.....	26
2.1.2. L'impartialité.....	26
2.1.3. L'indépendance.....	26
2.1.4. Le conflit d'intérêt.....	26
2.1.5. La compétence.....	26
2.1.6. La confraternité.....	27
2.1.7. La discrétion	27
2.2. Le secret professionnel.....	27
2.3. Le respect des normes professionnelles.....	27
2.4. La non immixtion dans la gestion.....	28

Table des matières

2.5.La publicité.....	28
3. Les responsabilités du commissaire aux comptes.....	28
3.1. La responsabilité civile.....	28
3.2.La responsabilité pénale.....	29
3.3. La responsabilité professionnelle	29
Section 3 : la normalisation de la profession d’audit légal.....	30
1. Les normes d’audit légal	30
1.1. Les normes internationales d’audit légal ISA.....	30
1.2. Les normes d’exercices professionnels NEP.....	30
1.3. Les normes générales d’audit légal.....	30
1.3.1. La norme de compétence.....	31
1.3.2. La norme d’indépendance.....	31
1.3.3. La norme de qualité du travail.....	31
1.3.4. La norme de secret professionnel	31
1.4. Les normes du travail.....	32
1.5. Les normes du rapport.....	32
2. L’encadrement de l’audit légal	33
2.1. L’organisation nationale.....	33
2.1.1.La réorganisation de la profession	33
2.2. Les institutions internationales.....	34
2.2.1.International Federation of Accountants (IFAC)	34
2.2.2. American Institut of Certified Public Accountants (AICPA).....	34
2.2.3. Fédération des experts comptables européens.....	35

Table des matières

3. La démarche d'audit légal des comptes	35
3.1. Acceptation de la mission.....	36
3.1.1. L'indépendance.....	36
3.1.2. L'absence d'incompatibilité.....	36
3.1.2.1.Liens familiaux et personnels	36
3.1.2.2.Liens financiers	37
3.1.2.3. Liens professionnels	37
3.1.3. L'appartenance à un réseau.....	37
3.1.4. Examen de compétence.....	38
3.1.5. La prise de connaissance globale de l'entité	38
3.1.6. La prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur	38
3.2. Identification et évaluation du risque d'anomalie significative.....	39
3.2.1. Prise de connaissance de l'entité et son environnement	39
3.2.2. Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinent pour l'audit.....	40
3.2.3. Evaluation du risque d'anomalie significative.....	41
3.2.4. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes.....	42
3.2.5. Contrôle du bilan d'ouverture.....	42
3.2.6. Planification de l'audit des comptes.....	43
3.2.6.1.Plan de mission.....	43
3.2.6.2.Le programme de travail	44
3.3. Conception et mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.....	44
3.3.1. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalie significative au niveau des comptes pris dans leur ensemble.....	44

Table des matières

3.3.2. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalie significative au niveau des assertions ...	44
3.3.2.1. Des tests de procédures	45
3.3.2.2. Des contrôles de substance	45
3.3.3. Méthodes de sélection des éléments à contrôler	46
3.3.3.1. Sélection de tous les éléments	46
3.3.3.2. Sélection d'éléments spécifiques	46
3.3.3.3. Sondages	46
3.3.4. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalie significative résultant de fraudes.....	46
3.3.5. Procédure d'audit indépendante de l'évaluation de risque d'anomalie significative ...	47
3.4. Contrôle mis en place et évaluation des éléments collectés	47
3.4.1. Démarche.....	47
3.5. Synthèse de la mission formulation de l'opinion.....	49
3.5.1. Démarche	49
3.5.1.1. Traitement des événements postérieurs à la date de clôture (NEP 560).....	49
3.5.1.2. Remise par la direction d'une lettre d'affirmation (NEP 580).....	50
3.5.2. Rapport général	51
3.5.2.1. Première partie : Opinion sur les comptes annuels (NEP 700)	51
3.5.2.1.1. Soit certifier sans réserve(s)	51
3.5.2.1.2. Soit certifier avec réserve(s).....	52
3.5.2.1.3. Soit refuser de certifier	52
3.5.2.2. Seconde partie : Justification des appréciations.....	53
3.5.2.3. Troisième partie : Vérifications et informations spécifique.....	54
3.5.3. Rapport sur le contrôle interne.....	54

Table des matières

3.5.3.1.Mission du commissaire aux comptes	55
3.5.4. Rapport spécial sur les conventions réglementées.....	55
3.5.4.1.Mission du commissaire aux comptes	56
Conclusion.....	56
Chapitre II : La contribution de l’auditeur légal dans la gouvernance de l’entreprise.....	58
Introduction	58
Section 1 : Généralités sur la gouvernance de l’entreprise	58
1.Origine du concept de la gouvernance d’entreprise.....	59
1.1. L’auto-régulation.....	59
1.1.1. Le mouvement Anglo-saxon.....	59
1.1.2. La réflexion Française.....	60
1.2. La réglementation	61
1.2.1. L’influence Anglo-saxonne.....	61
1.2.2. Le modèle Français.....	62
1.2.3. L’influence du droit européen	63
2. Définition et objectifs de la gouvernance d’entreprise.....	64
2.1. Définition de la gouvernance d’entreprise.....	64
2.2. Les objectifs de la gouvernance d’entreprise.....	65
2.2.1. Assurer le pilotage stratégique et la surveillance effective de la gestion par le conseil d’administration	66
2.2.2. Concourir à la transparence et à l’efficacité des marchés et définir la répartition des responsabilités entre dirigeants et actionnaires	66
2.2.3. Assurer un traitement équitable de tous les actionnaires.....	66

Table des matières

2.2.4. Reconnaître les droits des différentes parties prenantes	67
2.2.5. Garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes	67
2.2.6. Participer à la réduction des risques	67
3. Les mécanismes de gouvernance d'entreprise.....	68
3.1.Les mécanismes interne la gouvernance d'entreprise.....	68
3.1.1. L'assemblée générale des actionnaires.....	68
3.1.2. Le conseil d'administration	69
3.1.3.Le commissaire aux comptes.....	70
3.1.4. La direction générale ou (le directoire).....	71
3.2 Les mécanismes externes de la gouvernance d'entreprise.....	71
3.2.1.Le marché des biens et services.....	71
3.2.2.Marchés du travail des dirigeants.....	72
3.2.3. Le marché financier.....	72
Section 2 : L'apport de l'auditeur légal dans la gouvernance de l'entreprise.....	73
1. L'audit constitue un mécanisme de gouvernance de l'entreprise.....	73
1.1. L'audit légal en tant que dispositif de gouvernance de l'entreprise.....	73
1.2. Le comité d'audit en tant que dispositif de gouvernance d'entreprise.....	74
1.2.1. Définition du comité d'audit.....	75
1.2.2. Mission du comité d'audit.....	75
1.2.3. La relation entre le comité d'audit et l'auditeur légal.....	76
1.3. L'auditeur légal au cœur d'une relation d'agence complexe.....	77
2.La réduction de l'asymétrie de l'information et la résolution des conflits d'intérêts par l'auditeur légal.....	78

Table des matières

2.1. La réduction de l'asymétrie de l'information entre les dirigeants et les représentants des actionnaires.....	79
2.2. La réduction de l'asymétrie de l'information existant entre les actionnaires et les administrateurs.....	80
2.3. La réduction de l'asymétrie de l'information entre les actionnaires et les investisseurs potentiels.....	81
2.4. La résolution des conflits d'intérêts par l'audit... ..	83
3. La détection et la révélation des manipulations comptables par l'auditeur légal.....	83
3.1. La détection des manipulations comptables relatives aux stocks.....	83
3.2. La détection des manipulations comptables relatives aux provisions pour dépréciation d'éléments d'actif circulant.....	84
3.3. La détection des manipulations comptables relatives à « l'activation » de certaines charges.....	85
Section 3 : L'influence de la qualité de l'audit légal sur la gouvernance de l'entreprise.....	85
1. Définition de la qualité de l'audit	86
2. Le rôle de la qualité de l'audit légal.....	86
2.1. Augmenter la confiance dans les rapports d'audit	86
2.2. Réguler les conflits d'agence	87
2.3. Renforcement du concept de gouvernance de l'entreprise	87
2.4. Réduction de l'écart attendu : (L'expectation gap).....	88
3. Les déterminants de la qualité de l'audit légal	88
3.1. L'indépendance : qualité de révélation.....	89
3.1.1. L'indépendance d'esprit ou (de fait).....	89
3.1.2. L'apparence de l'indépendance.....	90

Table des matières

3.1.3. Les facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur	90
3.1.3.1. Les facteurs dépendants de l'auditeur	90
3.1.3.1.1. L'expérience de l'auditeur	90
3.1.3.1.2. La compétence	91
3.1.3.1.3. L'éthique	91
1.3.1.2. Les facteurs liés au cabinet d'audit.....	92
1.3.1.2.1. La taille du cabinet	92
1.3.1.2.2. La réputation	92
1.3.1.2.3. La revue du dossier par un coassocié	93
1.3.1.2.4. La rotation des associés	93
1.3.1.2.5. Charte éthique du cabinet	93
1.3.1.3. Les facteurs liés à la relation auditeur audité.....	94
1.3.1.3.1. Situation financière de l'audité	94
1.3.1.3.2. Les honoraires d'audit	94
1.3.1.3.3. La concurrence	95
2.2. La compétence : qualité de détection	95
Conclusion	96
Chapitre III : Cas pratique : au sein de l'office national d'assainissement ONA.....	98
Section 1 : La réalité de l'audit légal et de la gouvernance d'entreprise en Algérie.....	98
1. La réalité de l'audit légal en Algérie.....	98
1.1. Histoire de l'audit légal en Algérie.....	98
1.2. Définition du commissariat aux comptes selon la législation Algérienne.....	99

Table des matières

1.3. La nomination du CAC selon la législation Algérienne.....	100
1.4.1. Par les statuts.....	100
1.4.2. Par justice.....	100
1.5. Les normes algériennes d’audit légal (NAA).....	100
3. La réalité de la gouvernance d’entreprise en Algérie.....	101
3.1. Définition de la gouvernance selon la législation algérienne.....	101
3.2. Le cadre législatif, réglementaire des entreprises algériennes	101
3.2.1. Droit élémentaire des actionnaires	102
3.2.2. Conseil d’administration	102
Section 2 : Présentation de l’ONA.....	102
1.L’Office National d’Assainissement.....	102
2. Les missions de l’office	103
3. L’organisation interne de l’office.....	104
4. Les activité de l’office.....	104
4.1. Exploitation et maintenance	104
4.1.1. Entretien du réseau.....	104
4.1.2. Exploitation de stations d’épuration.....	104
4.1.3. Exploitation de stations de relevage.....	105
4.2. Contrôle	105
4.3. Sensibilisation.....	106
4.4. Formation	106
4.4.1. Le recyclage et la mise à niveau en ligne de mire.....	106
4.4.2. CFMA : Un outil de formation de premier plan.....	107

Table des matières

4.5. Hygiène et sécurité.....	107
Section 3 :La mission de l’auditeur légal (CAC) au sein de l’ONA	109
1.La certification des comptes annuels de l’office pour l’année 2016	109
1.1. Analyse du bilan.....	110
1.1.1. L’analyse du bilan actif	110
1.1.1.1. L’analyse de l’actif non courant (ANC).....	110
1.1.1.2.Analyse de l’actif courant (AC).....	111
1.1.2. L’analyse du bilan passif	112
1.1.2.1.L’analyse des capitaux propres (CP).....	112
1.1.2.2.L’analyse du passif non courant (PNC).....	113
1.1.2.3.Analyse du passif courant (PC).....	113
1.2. L’analyse du tableau des comptes des résultats (TCR).....	114
1.2.1. L’analyse des charges.....	114
1.2.2. L’analyse des produits.....	115
1.2.3. L’analyse du résultat.....	116
2.La certification des comptes annuels de l’office pour l’année 2017.....	117
2.1. Analyse du bilan	117
2.1.1.L’analyse du bilan actif	117
2.1.1.1.L’analyse de l’actif non courant (ANC).....	117
2.1.1.2.Analyse de l’actif courant (AC).....	118
2.1.2. L’analyse du bilan passif	119
2.1.2.1.L’analyse des capitaux propres (CP).....	119
2.1.2.2.L’analyse du passif non courant (PNC).....	120

Table des matières

2.1.2.3. Analyse du passif courant (PC).....	120
2.2. L'analyse du tableau des comptes des résultats (TCR).....	121
2.2.1. L'analyse des charges.....	121
2.2.2. L'analyse des produits.....	122
2.2.3. L'analyse du résultat.....	123
3. Méthodologie de recherche et l'échantillon.....	124
3.1. Méthodologie de recherche	124
3.1.1. Définition du questionnaire.....	124
3.1.2. Définition de l'entretien.....	124
3.1.3. Objectif du choix de méthode.....	125
3.1.4. Construction de l'enquête.....	125
3.2. L'échantillon.....	125
3.2.1. Sexe des répondants.....	125
3.2.2. L'âge des répondants	126
Conclusion	126
CONCLUSION GENERALE	128
BIBLIOGRAPHIE.....	132
ANNEXES	134

Résumé

La présente étude montre le sens des deux phénomènes d'audit légal et de gouvernance d'entreprise en expliquant les différents points essentiels qu'ils englobent, en déterminant l'importance de leur qualité au sein de l'entreprise et en relevant l'apport de l'auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise.

L'audit légal est une mission qui a pour objet de confirmer la fiabilité, la sincérité et la régularité des états financiers établis par une entreprise, par contre la gouvernance d'entreprise est un système mis en œuvre pour diriger et contrôler l'entreprise.

Enfin notre étude démontre le rôle d'un auditeur légal dans la gouvernance d'entreprise, et comment qu'il contribue à améliorer cette dernière.

ملخص

توضح هذه الدراسة معنى ظاهري التدقيق القانوني وحوكمة الشركات من خلال شرح مختلف النقاط الأساسية التي تشملها، من خلال تحديد أهمية جودتهما داخل الشركة وعن طريق توضيح مساهمة المدقق القانوني في حوكمة الشركات. التدقيق القانوني هي مهمة للتأكد من موثوقية وصدق وانتظام البيانات المالية التي وضعتها الشركة، اما حوكمة الشركات فهو نظام يتم تنفيذه لتوجيه الشركة والتحكم فيها. وأخيراً، توضح دراستنا دور المدقق القانوني في حوكمة الشركات، وكيف تساهم في تحسينها.