

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur

Et de la Recherche Scientifique

ÉCOLE SUPERIEUR DE COMMERCE

Mémoire préparé en vue de l'obtention

Du diplôme de master en sciences commerciales et comptabilité

Spécialité : Comptabilité et Finance

Thème :

**La contribution de l'audit légal dans la gouvernance des
entreprises**

Cas : Cabinet DELOITTE AUDIT ALGERIE

Présenté par :

BOUKAIL Ayoub

Encadré par :

Pr DAHIA Abdelhafidh

Période de stage : du 03/02/2019 au 15/05/2019.

Année universitaire : 2018 / 2019

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur

Et de la Recherche Scientifique

École Supérieure de Commerce

Mémoire préparé en vue de l'obtention

Du diplôme de master en sciences commerciales et financières

Spécialité : Comptabilité et Finance

Thème :

**La contribution de l'audit légal dans la gouvernance des
entreprises**

Cas : Cabinet DELOITTE AUDIT ALGERIE

Présenté par :

BOUKAIL Ayoub

Encadré par :

Pr DAHIA Abdelhafidh

Période de stage : du 03/02/2019 au 15/05/2019.

Année universitaire : 2018 / 2019

Remerciement

Après avoir rendu grâce au dieu Le Tout puissant

Je profite au moyen de ce mémoire, pour exprimer mes vifs remerciements à toute personne ayant contribué de près ou de loin à l'élaboration de cet humble travail.

*Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à **DAHIA Abdelhafidh**, mon encadrent professionnel, pour ces conseils précieux et sa confiance ; sans son aide, ce travail n'aurait pu être accompli.*

*Tous mes remerciements s'adressent également à mon tuteur de stage **DJENKI Mohamed** et à tous mes professeurs.*

Aussi toute ma gratitude à tous le personnel et l'équipe Deloitte qui m'ont bien accueilli tout au long de mon stage.

Dédicace

En témoignage de ma profonde affection et de ma reconnaissance, je dédie ce travail :

À mes parents ; aucun mot si sacré soit-il, ne pourrait égaler, le soutien matériel et moral, les sacrifices que vous ne m'avez cessé de déployer. On vous offre en guise de reconnaissance ce modeste travail pour vous souhaiter santé, bonheur.

*À mes frères **Aymen, Anes**
À mes sœurs **Oumaima, Ibtihel**
À ma famille*

Je vous dédie ce travail en témoignage des liens solides et intimes qui nous unissent.

*À **B.Nedjla** qui a toujours été là pour moi.*

*Et bien sûr pour ma deuxième famille **ELITE** la meilleure association pour leurs motivations et leurs soutiens moraux*

*Sans oublier mes amis, **CH.Housseem, B.Zaki, M.Chawki, S.Chawki, S.Soufiane, H.Salah***

SOMMAIRE**Remerciement****Dédicace**

Sommaire.....	I
Liste des tableaux.....	II
Liste des figures.....	III
Liste des abréviations.....	IV
Résumé.....	V

Introduction générale	A
------------------------------------	----------

Chapitre I : Le cadre théorique de l'audit légal.....02

Section 1 : Définition et concepts de l'audit comptable et financier.	03
-----------------------------------------------------------------------------------	-----------

Section 2 : L' Audit légal.....	11
----------------------------------------	-----------

Conclusion du premier chapitre.....	24
--------------------------------------------	-----------

Chapitre II : La gouvernance d'entreprise et l'audit légal26

Section 1 : Notions fondamentales sur la gouvernance d'entreprise.....	27
-------------------------------------------------------------------------------	-----------

Section 2 : Le rôle de l'audite dans la gouvernance de l'entreprise	35
----------------------------------------------------------------------------------	-----------

Conclusion du deuxième chapitre.....	48
---------------------------------------------	-----------

Chapitre III : Etude de cas sur la section des disponibilités..... ..50

Section 1 : Présentation des organisme d'accueil.....	51
--------------------------------------------------------------	-----------

Section 2 : Déroulement de la mission d'audit sur la section des disponibilité	59
---------------------------------------------------------------------------------------	-----------

Conclusion du troisième chapitre	78
-----------------------------------------------	-----------

Conclusion générale.....	80
---------------------------------	-----------

Bibliographie.....	82
---------------------------	-----------

Table des matières.....	85
--------------------------------	-----------

LISTE DES TABLEAUX

Tableau I-01 : La différence entre l’audit interne et l’audit externe	6
Tableau I-02 : le déroulement d’une mission d’audit.....	14
Tableau III-01 : Liste des actionnaires	60
Tableau III-02 : Liste des différentes catégories de créances douteuses	65
Tableau III-03 : Liste des auditeurs	65
Tableau III-04 : Matérialité	66
Tableau III-05 : Disponibilités leadsheet	66
Tableau III-06 : Tableau de cadrage.....	68
Tableau III-07 : Tableau de Rapprochement bancaire	68
Tableau III-08 : Tableau de Signataires bancaires	69
Tableau III-09: Relevé bancaire HSBC.....	70
Tableau III-10: Relevés Bancaires post-rapprochement	71
Tableau III-11: Relevés Bancaires post-rapprochement	71
Tableau III-12: Relevés Bancaires post-rapprochement	72
Tableau III-13: Cadrage.....	72
Tableau III-14: l’analyse du compte de passage	73
Tableau III-15 : Travaux sur pièces.....	73
Tableau III-16 : Cadrage.....	74
Tableau III-17 : détail des valeurs à l’encaissement	74
Tableau III-18: Test d’apurement	74
Tableau III-19 : Cadrage.....	75
Figure III-10 : Taille de l’échantillon d’audit.....	75
Tableau III-20 : détail des Avances bancaires.....	76
Tableau III-21 : Test d’apurement	76

LISTE DES FIGURES

Figure I-01 : Liens entre risques d'audit	14
Figure II-01 : Evaluation du contrôle interne	46
Figure III-01 : Les métiers du cabinet	52
Figure III-02 : Organigramme	53
Figure III-03 : Classement mondial.....	54
Figure III-04 : Classement mondial.....	55
Figure III-05 : LES 5+1 forces de porter	55
Figure III-06 : Analyse SWOT de Deloitte	58
Figure III-07 : Taille de l'échantillon d'audit.....	70
Figure III-08 : Taille de l'échantillon d'audit.....	72
Figure III-09 : Taille de l'échantillon d'audit.....	74

LISTE DES ABREVIATIONS

CNCC	La Compañie Nationale des Commissaires aux Comptes
IFAC	La Fédération Internationale des Comptables
IFACI	L'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
ISA	Les normes Internationales d'Audit
IIA	International Intrenal Auditors
DTT	Deloitte
BG	Blance General

RÉSUMÉ :

Ces dernières années, l'Algérie a connu une forte augmentation de la corruption et de la fraude dans les entreprises privées et publiques. Cela les a amenés à mettre en œuvre des pratiques qui réduisent les risques et peuvent assurer la transparence entre les différents acteurs de l'entreprise. Le contrôle légal des comptes est l'une des pratiques les plus importantes que les entreprises utilisent pour contrôler leurs activités et prévenir toute tentation de fraude. L'auditeur va faire un contrôle légal des comptes pour certifier les états financiers d'une société en certifiant la validité et la conformité de ses documents comptables, conformément aux normes comptables applicables. Cela exige une bonne compréhension de l'entreprise auditée et de son système de gestion.

Notre recherche a pour objet d'étudier la contribution d'une mission de contrôle légal à la gouvernance d'entreprise. C'est pourquoi nous avons opté pour l'évaluation du système de contrôle interne d'une société et de sa capacité à détecter et à gérer les risques. Cette étude nous a également permis d'évaluer la valeur ajoutée de cette mission sur le système de contrôle interne de l'entreprise et de conclure comment une mission d'audit réduit l'asymétrie d'information et assure la protection des intérêts des parties concernées.

Mots clés : Fraude, L'audit légal, Transparence, Contrôle interne, Gouvernance d'entreprise.

ABSTRACT:

In recent years, Algeria has seen a sharp increase in corruption and fraud in private and public companies. This has led them to implement practices that reduce risks and can ensure transparency between the various actors in the company. Statutory audit is one of the most important practices that companies use to control their activities and prevent any temptation to commit fraud. The auditor will carry out a statutory audit to certify a company's financial statements by certifying the validity and conformity of its accounting records in accordance with applicable accounting standards. This requires a good understanding of the audited company and its management system.

The purpose of our research is to study the contribution of a statutory audit engagement to corporate governance. That is why we have opted to assess a company's internal control system and its ability to detect and manage risks. This study also allowed us to assess the added value of this assignment on the company's internal control system and to conclude how an audit engagement reduces information asymmetry and ensures the protection of the interests of the parties involved.

Key words: Fraud, Legal Audit, Transparency, Internal Control, Corporate Governance.

Introduction générale

Introduction générale :

Les entreprises sont confrontées à divers risques, notamment ceux générés par les administrateurs, ce qui explique l'importance du concept de gouvernement d'entreprise, qui représente tous les moyens et mécanismes par lesquels l'entreprise peut se protéger de ces risques. Le Comité Cadbury le définit comme "le système par lequel les entreprises sont gérées et contrôlées". »

Ces risques comprennent également les risques liés à l'information financière fournie par l'entreprise. Pour réduire ces risques au minimum et assurer l'exactitude des états financiers communiqués par l'entreprise, les dirigeants de l'entreprise ont adopté certains mécanismes comme les audits internes et externes. L'audit légal est l'un des mécanismes de gouvernement d'entreprise prévus par la loi qui est effectué par un expert indépendant de l'entreprise pour vérifier et certifier la régularité et la sincérité des états financiers déclarés par l'entreprise. Il devient un facteur majeur permettant aux tiers d'améliorer la qualité de l'information financière, en renforçant le rôle de l'audit légal dans les dispositifs de gouvernance.

L'audit légal est un acteur très efficace pour diminuer l'asymétrie d'information qu'un dirigeant peut exercer. Il permet de consolider la relation de confiance entre les gestionnaires et les actionnaires ou les tiers contractants. En conséquence, l'audit légal devient un élément non négociable de l'équilibre entre le dirigeant et toutes les autres parties prenantes.

Notre travail de recherche porte sur le rôle de l'audit légal dans la gouvernance d'entreprise, en assurant la fiabilité et la pertinence des informations communiquées par l'entreprise.

Notre travail de recherche se focalise sur le rôle de l'audit légal dans le gouvernement d'entreprise, afin d'assurer la fiabilité et la pertinence des informations fournies par l'entreprise.

L'intérêt de recherche :

- La gouvernance d'entreprise présente un sujet d'actualité qui est liée directement au développement et à la pérennité de l'entreprise.
- L'importance et l'impact de l'information fournie par les gestionnaires dans la prise de décision organisationnelle.
- L'implication des intérêts de toutes les parties prenantes dont les risques liés à ceux-ci peuvent être accrus si les informations communiquées sont faussées et ne représentent pas une image fidèle de l'entreprise.

- Le cadre obligatoire et réglementaire du contrôle légal des comptes, ainsi que l'approche suivie par le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission et ses responsabilités, soulèvent des questions sur l'approche et l'attitude à adopter par ce dernier pour atteindre son objectif professionnel.

L'objectif de recherche :

- Cette étude a pour objectif d'expliquer comment l'audit légal, qui vise à fournir une information comptable et financière saine et transparente, contribue au gouvernement d'entreprise des sociétés auditées.
- Par cette étude, nous voulons mettre en évidence l'importance de l'audit légal en tant que mécanisme de gouvernance, en démontrant la relation directe entre sécurité financière et gouvernance, par le biais de l'identification des risques potentiels et lacunes du contrôle interne à travers une mission d'audit légal.

Problématique de recherche :

Afin d'appréhender tous ces concepts, nous soulevons la problématique suivante :

« Quelle est la contribution de l'audit légal à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ? ».

Les questions secondaires :

De cette problématique découlent les questions suivantes :

Q1 : Quels sont les différents axes de l'audit légal ?

Q2 : Qu'est-ce que la gouvernance d'entreprise ? Et quels sont les principaux points liés à ce concept ?

Q3 : Comment l'audit légal peut-il jouer un rôle dans la gouvernance de l'entreprise auditée et quel est son impact sur celle-ci ?

Les hypothèses :

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

H1 : l'audit légal est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations.

H2 : la gouvernance d'entreprise peut être définie comme un mécanisme d'orientation, de contrôle et d'évaluation de l'entreprise.

H3 : l'audit légal est un processus de fiabilisation de l'information pour la gouvernance de l'entreprise.

Méthodologie de recherche :

En ce qui concerne la méthodologie de recherche suivie, nous nous sommes appuyés sur la méthode de recherche documentaire à travers la consultation de différents ouvrages et travaux qui traitent le sujet de l'audit et la démarche du commissaire aux comptes.

Nous avons également pu mener des entretiens avec les différents intervenants des cycles des disponibilités au sein de l'entreprise X à travers l'administration de questionnaires.

Aussi nous avons également eu l'opportunité de participer à une mission d'audit légal qui à l'aide de l'observation participante nous a permis de formuler des recommandations à l'entreprise X.

Plan de recherche :

Nous divisons notre mémoire en trois chapitres, les deux premiers faisant l'objet de recherches théoriques et le dernier chapitre présente une application qui démontre notre étude de cas.

1. Le premier chapitre a pour titre : "**Le cadre théorique du contrôle légal des comptes**".

Dans la première section, nous aborderons la notion de l'audit en général. La deuxième partie porte sur les concepts théoriques d'audit légal et ses objectifs, ainsi que sur l'approche d'une mission d'audit.

2. Le deuxième chapitre intitulé : « **la gouvernance d'entreprise et l'audit légal** ».

Dans la première section, nous évoquerons les contributions théoriques à la gouvernance d'entreprise.

Dans la seconde partie, nous essaierons de concilier le rôle de l'audit légal dans le gouvernement d'entreprise avec les moyens par lesquels il fonctionne dans cette dernière.

3. Le troisième chapitre intitulé : « **Cas pratique présentant une mission d'audit légal** »

La première partie donne un aperçu général de l'entreprise auditée.

Dans la seconde partie, nous présenterons un cas pratique présentant une mission d'audit légal sur le cycle des disponibilités.

CHAPITRE I

LE CADRE THEORIQUE DE

L`AUDIT LEGAL

CHAPITRE I : LE CADRE THEORIQUE DE L`AUDIT LEGAL

La comptabilité ne peut être pleinement efficace que si elle jouit de la totale confiance de ses utilisateurs, que si elle a un minimum de crédibilité. Toutefois, il existe une grande asymétrie d'information entre la personne qui la prépare et celle qui l'utilise. En outre, il y a une confusion d'intérêts dans le sens où celui sous l'autorité duquel les comptes sont établis est également jugé sur la base des résultats comptables.

Étant donné qu'il n'est évidemment pas possible de donner accès à tous les tiers aux détails des comptes de l'entreprise, la confiance est gagnée par le travail d'audit confié à un tiers indépendant et techniquement compétent, l'auditeur.

Dans ce contexte, l'audit constitue un outil indispensable pour les besoins internes ou externes, pour améliorer le système de contrôle interne des opérations et pour fournir une assurance sur la qualité de l'information comptable et financière donnée par l'entreprise. Nous décrirons ci-dessous en détail le concept d'audit à travers la définition de celui-ci, ses objectifs, ses démarches, etc.

SECTION 1 : DEFINITIONS ET CONCEPTS DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

1. Définition de l'audit

Selon l'IFACI l'audit est défini comme suite « L'audit est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, contribue à créer la valeur ajoutée. »¹

« L'audit est un examen par un professionnel compétant et indépendant en vue de l'expression d'une opinion motivée sur la régularité, la sincérité, et l'efficacité d'une information ou d'une entreprise par référence à des critères de qualité.»²

« Un audit est un examen minutieux du mode de fonctionnement et d'organisation d'une société ou d'un service (ou éventuellement une administration) par un professionnel indépendant et impartial dont la mission principale consiste à déceler puis localiser les éventuelles défaillances qu'il serait possible de rectifier afin de rendre l'entité auditée plus compétitive. Dans ce contexte, l'audit est un moyen d'apporter une amélioration continue au sein des entreprises ou services audités. »³

« L'audit est un examen qui permet de déterminer de façon objective et constructive et dans quelles conditions les ressources de l'entreprise sont-elles générées, c'est un moyen pour servir plusieurs parties utilisateurs et recherches les mécanismes nécessaires relative à la qualité, l'exhaustivité, la régularité et la sincérité de l'information financière. »⁴

Après les définitions ci-dessus nous pouvons proposer la définition suivante :

L'audit est un examen effectué par un professionnel compétent et indépendant afin d'évaluer objectivement les éléments probants en vue d'identifier les anomalies significatives et les déficiences susceptibles d'être corrigées pour rendre l'entité auditée plus compétitive, et d'exprimer une opinion motivée sur la sincérité et la régularité de ces états financiers.

¹ <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-de-laudit-contrôle-interne>. (Consulté le 05/03/2019 à 10h00).

² R, PERROTIN, et autres, le manuel des achats : Processus. Management. Audit, les éditions d'organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2007, p.333.

³ <https://fr.scribd.com/document/289252259/Historique-de-l-Audit>. (Consulté le 05/03/2019 à 10h30).

⁴ Meriem, DAIBOUN-SAHHEL, : la pratique de l'audit interne en Algérie, mémoire de master en finance et comptabilité et comptabilité, Ecole Supérieur Algérienne des Affaires, Alger, 2009, p.38.

2. Objectifs d'audit

L'objectif attendu du processus d'audit est la « **certification** » des comptes annuels de l'entreprise, c'est-à-dire la reconnaissance de leur « **régularité** » et de leur « **sincérité** » afin de fournir une « **image fidèle** » des opérations de l'exercice écoulé et de la situation financière à la fin de cet exercice :¹

- **La régularité** : indique que les comptes de l'entité sont établis par référence à des principes et règles comptables généralement admises. La réglementation se compose des textes législatifs ou réglementaires, mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles ;
- **La sincérité** : le principe comptable de la sincérité est l'application de la bonne foi des règles et principes comptables, afin de traduire la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité. Elle implique l'évaluation correcte des valeurs comptables et une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations ;
- **Le respect de l'image fidèle** : elle représente une sorte d'obligation de fournir loyalement toute l'information utile et pertinente pour permettre à des tiers d'avoir à travers les états financiers. L'image fidèle en quelque sorte, la meilleure traduction possible de la situation de l'entreprise.

Le véritable objectif de l'audit n'est donc pas la détection de la fraude, car ce n'est pas l'un des objectifs explicitement requis d'un audit dans le contexte réglementaire actuel. En particulier, l'auditeur ne doit pas présumer de la malhonnêteté des dirigeants de l'entreprise contrôlée. Toutefois, il est souvent considéré au niveau professionnel que les procédures d'audit devraient être en mesure de détecter les fraudes si elles sont significatives et ont un impact sur les comptes.

3. Typologies d'audit

La nécessité de vérifier l'information financière et comptable préparée par les entreprises s'est fait sentir très tôt, impliquant un audit des comptes, une vérification de ces derniers : à l'origine l'audit est une vérification des comptes des entreprises.

Progressivement, l'activité d'audit s'est développée, ce qui a fait émerger de nombreux types d'audits selon les objectifs et le domaine audité :

¹https://www.memoireonline.com/08/13/7313/m_Importance-de-lanalyse-du-risque-dans-la-demarche-du-commissaire-aux-comptes16.html. (Consulté le 05/03/2019 à 11h09).

3.1. L'audit interne

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de la maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ». ¹

Il ressort de cette définition que l'audit interne est un contrôle dont la fonction est d'estimer et d'évaluer l'efficacité d'autres contrôles.

Il s'agit d'un organisme d'évaluation dont la tâche principale est de valider le contrôle interne, il est lié à la direction générale afin de maintenir son indépendance vis-à-vis des autres services et, par conséquent, il s'agit du contrôle d'autres contrôles.

3.2. L'audit externe

« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément si on retient la définition de commissaires aux comptes certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers. » ²

Cette définition permet d'affirmer que l'audit externe est un examen indépendant effectué par un professionnel externe à l'entreprise, afin de démontrer une opinion motivée sur la fiabilité et l'exactitude des comptes et états financiers fournis par l'entreprise.

¹ J, RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 9^{ème} édition, édition Eyrolles, paris, 2016, p.73.

² Idem, p.80.

Tableau I-01 : La différence entre l'audit interne et l'audit externe

	Audit interne	Audit externe
Statut de l'auditeur	Personnel de l'entreprise	Prestataire de service (honoraires)
Bénéficiaire de l'audit	Travaille pour le bénéfice des responsables (managers, DG, comité d'audit)	Certifie les comptes à l'attention de ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs, etc.
Objectifs de l'audit	Apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise et de recommander les actions correctrices.	Certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers.
Champ d'application de l'audit	Le champ d'application couvre toutes les fonctions de l'entreprise mais également dans toutes leurs dimensions.	Englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers.
Prévention des fraudes	Une fraude touchant par ex la confidentialité des dossiers personnels concerne l'audit interne et non l'audit externe.	Est intéressé par toute fraude, dès qu'elle est susceptible d'avoir une incidence sur les résultats
L'indépendance	Salarié	Juridique et statutaire (profession libérale)
Périodicité de l'audit	Travail en permanence dans l'entreprise sur des missions planifiées, en fonction du risque	Réalisation de mission de façon intermittente
Normes	IIA « International Internal Auditors »	Normes de l'IFAC « International Federation of Accountants »

Source : RENARD, (J) : théorie et pratique de l'audit interne, 9^{ème} édition, édition Eyrolles, paris, 2016, p.80-82.

3.3. Audit légal et audit financier ¹

L'audit des origines celui qui consistait à vérifier les comptes des entreprises, demeure aujourd'hui sous le nom « d'audit financier conduisant à la certification ». L'audit financier

¹ Armand, DAYAN, et autres, Manuel de gestion volume 1, éditions ellipses, Paris, 1999, p.884.

conduisant à la certification fait partie de l'audit légal (contrôle légal) que la loi confie au commissaire aux comptes.

3.3.1. Audit légal

« L'audit légal est une activité régie par la loi et exercé dans le cadre du commissariat aux comptes. Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et à valider la pertinence et la qualité de l'information financière. Autrement dit, c'est l'obligation légale de faire appel à un commissaire aux comptes pour certifier les comptes d'une entreprise »

Cette définition permet d'affirmer que l'audit légal ce sont des missions d'audit qui découlent des dispositions de la loi, et qui sont menées par des commissaires aux comptes afin d'aboutir à travers l'expression d'une opinion motivée, à la certification des états financiers.

3.3.2. Audit financier¹

Si « l'audit financier conduisant à la certification » fait sans ambiguïté référence à une partie de l'audit légal mené par le commissaire aux comptes, le mot « audit financier » peut à juste titre être employé pour désigner de nombreuses autres missions qui prennent appui sur les états financiers de l'entreprise ; exemple :

- Audit financier des procédures informatisées de comptabilisation pour vérifier leur fiabilité ;
- Audit financier d'opérations de change pour vérifier qu'elles sont traduites de manière régulière dans les comptes annuels ;
- Audit financier de la liasse fiscale pour vérifier que l'impôt sur les sociétés a été correctement calculé ;
- Audit financier des comptes clients pour vérifier que l'évaluation des créances douteuses a été menée de manière prudente.

Comme on le voit, toute analyse, tout contrôle, toute vérification, toute étude, de tout ou partie des processus comptables ou des comptes (compte annuels, états financiers, documents comptables...) d'une entité, peuvent être qualifiés « d'audit financier ».

Une mission d'audit financier peut être le préalable à une mission d'audit opérationnel ou à une mission d'audit de la gestion.

¹ Armand, DAYAN, et autres, Op,cit, 1999, p.884.

4. Des auditeurs pour mener les audits¹

L'auditeur peut être interne ou externe. L'audit externe est mené par un commissaire aux comptes, par un fonctionnaire, ou par un tiers lié à l'entreprise par un contrat, par contre l'audit interne mené par un salarié de l'entreprise elle-même.

- **Auditeur interne**

L'auditeur interne comme son nom l'indique travaille au sein de l'entité auditée, à l'origine cantonné dans des missions liées à la bonne qualité de l'information financière, l'auditeur interne mène aujourd'hui plus volontiers des missions d'audit opérationnel.

- **Commissaire aux comptes (auditeur légal, contrôleur légal)**

Le commissaire aux comptes est également qualifié de contrôleur légal ou de l'auditeur légal et externe à l'entreprise, car sa mission est décrite dans la loi. Le commissaire aux comptes mène une mission d'audit légal pour vérifier la sincérité et la conformité des états financiers de l'entreprise avec les normes en vigueur.

- **Auditeur contractuel :**

L'auditeur contractuel mène, comme son nom l'indique, une mission dans le cadre d'un contrat qui le lie à l'entité auditée : un client (une entreprise, un ministère, une mairie...) fixe une mission à un auditeur, les termes de celle-ci figurant dans un contrat. Dès lors, s'il n'existe qu'une seule mission de commissariat aux comptes (d'audit légal) qui comprend des objectifs connus, il existe un nombre illimité de missions d'audit contractuel menées par des spécialistes de la mission concernée : expert-comptable, avocats, informaticiens, ingénieurs...

- **Experts comptables :**

L'expert-comptable ainsi que leur mission principale : la tenue ou à la surveillance de comptabilité a compétence pour mener toute mission d'ordre contractuel, que celle-ci soit liée à l'audit, à l'évaluation des entreprises, à des conseils, à des mises en place de procédés nouveaux et, de manière générale, à l'amélioration des performances de son client.

5. Les normes de l'auditeur (personnalité de l'auditeur)

Les principales normes d'audit utilisées par les auditeurs sont² :

- Les normes générales ou de comportement ;
- Les normes de travail (qui régissent la nature et l'étendue du travail) ;
- Les normes de rapport.

¹Armand, DAYAN, et autres, Op,cit, 1999, p.886.

² http://la.www.dphu.org/uploads/attachements/books/books_1711_0. (Consulté le 07 mars 2019 à 09h39).

5.1. Normes générales ou de comportement

L'auditeur doit respecter le code d'éthique professionnelle publié par l'International Federation of Accountants, notamment les règles d'éthique ci-après :

- Indépendance
- Compétence
- Qualité de travail
- Le secret professionnel

a) Indépendance

L'indépendance de l'auditeur a depuis toujours été mise en avant dans l'objectif de soutenir la crédibilité du processus d'audit, et pour que les utilisateurs des états financiers aient confiance dans l'opinion émise et la qualité de l'information auditée.

b) Compétence professionnelle

L'équipe d'audit doit posséder collectivement les compétences et les expériences requises :

La première base de la compétence c'est la formation et d'avoir une expérience professionnelle suffisante.

Des assistants peuvent participer à une mission d'audit, mais ils doivent être bien sensibilisés aux normes, supervisés et contrôlés. L'auditeur doit compléter sa formation initiale par une formation continue contribuant au renforcement de sa compétence.

c) Qualité de travail

L'auditeur doit respecter et appliquer toutes les diligences de travail, par exemple lorsqu'il travaille sur le cycle des disponibilités, il doit appliquer toutes les diligences relatives en disponibilités.

d) Secret professionnel

L'auditeur doit garder toutes les informations de l'entreprise, le secret professionnel est applicable aussi pour son équipe.

5.2. 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 preuve 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 réglementaires (ISA 250) : la collecte des éléments probants suffisants etc.

5.3. Normes de rapport

Le rapport de l'auditeur est destiné à être utilisé par les utilisateurs de l'information financière externe, donc le commissaire aux comptes s'engage dans son rapport à donner une image précise et surtout juste de l'entreprise.

Il doit comporter :

- L'opinion de l'auditeur sur les comptes annuels (de certification ou non) ;
- Rapport de recommandations sur le contrôle interne et parfois sur la conformité avec les lois et règlements en vigueur ;
- Rapport spécial pour les missions de commissaire aux comptes ;
- Qualité des rapports : datés et signés et discutés avec les responsables de l'entité auditée.

SECTION 02 : L'AUDIT LEGAL

1. Définition de l'audit légal

Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) : « un audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. »¹

« L'audit légal est une activité régie par la loi et exercée dans le cadre du commissariat aux comptes. Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et à valider la pertinence et la qualité de l'information financière. Autrement dit, c'est l'obligation légale de faire appel à un commissaire aux comptes pour certifier les comptes d'une entreprise. »²

« L'audit externe légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise. Ses modalités d'intervention, sa finalité, et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et règlementaires. »³

« Mission de vérification de l'image fidèle des comptes conformément à un référentiel comptable identifié. »⁴

A la suite des définitions ci-dessus, nous pouvons suggérer la définition qui suit :

L'audit légal est une mission que la loi impose, effectuée par un commissaire aux comptes, visant à certifier la régularité et la sincérité des états financiers de l'entité contrôlée afin d'obtenir une image fidèle des comptes.

2. Objectif de l'audit légal

Selon la norme ISA200, l'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers donnent aux utilisateurs. Pour cela, l'auditeur doit exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière en vigueur. Et donner une assurance raisonnable que ces états présentent une image fidèle et réelle sur la situation

¹https://www.memoireonline.com/12/13/8247/m_L-approche-par-les-risques-et-sa-contribution-dans-l-amelioration-du-jugement-de-l-auditeur15.html. (Consulté le 08/03/2019 à 11h24).

² KROLL & al, 2010, P171.

³ O, HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse1, dirigé par SIR Bruno 2000, P.19.

⁴ A, MIKOL, Audit et commissariat aux comptes, éditions e-theque com, Paris, 2010, P.12.

de l'entité auditée, et limiter les anomalies significatives qui résultent des fraudes ou d'erreurs, et qui pourraient influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.¹

3. Les risques de l'audit légal

Toutes les entreprises sont sujettes à des possibilités de risque d'erreur dans l'exécution, le suivi, le contrôle et l'enregistrement des opérations, aussi dans la présentation de l'information financière.

Ces risques potentiels commun à toutes les entreprises, devient des risques possibles dans les entreprises qui ne sont pas dotées de moyen pour les limités et lorsque les contrôles suffisants ne sont pas mis en place pour les détectés.

L'auditeur se doit donc, en même temps qu'il prend connaissance de l'entreprise, doit prendre en compte le caractère significatif et la relation existante avec le risque de la mission, permet ces risques :²

3.1. Risques généraux

- La taille de l'entreprise ;
- L'organisation : mal organisation de l'entreprise, génère un risque important ;
- Situation économique de l'entreprise ;
- Attitude de la direction générale.

3.2. Risques liés à la nature des opérations

- Données répétitives : ventes, achats, salaires ;
- Données ponctuelles exceptionnelles : les pertes des valeurs, augmentation de capital.

3.3. Risque d'audit

Le risque final d'audit décrit le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion inappropriée sur les états financiers. C'est le risque que des erreurs significatives contenues dans les comptes et que l'auditeur, ne les ayant pas détectées, formule une opinion erronée. Par exemple, l'auditeur ne formule pas de réserve dans son rapport (ou certifie) des états financiers comportant des inexactitudes importantes.

Ceci est subdivisé en trois composants :

- Le risque inhérent ;

¹ <http://www.nifccanada.ca/key-terms-french-only/item34645>. (Consulté le 08/03/2019 à 11h59).

² R, OBERT, et autres, Comptabilité et audit, Manuel et application, 3ème édition Dunod, Paris, 2010, p447.

- Le risque lié au contrôle interne ;

Ces deux derniers ce sont des risques d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité.

- Le risque de non détection de ces anomalies par l'auditeur.

Plus l'auditeur évalue le risque d'anomalie significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection

3.3.1. Risque inhérent

Le risque inhérent (ou risque général de l'entreprise) est le risque qu'une erreur ou qu'une inexactitude significative puisse survenir compte tenu des particularités de l'entreprise révisée, de la nature de l'activité ou du secteur d'activité de l'entreprise, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations.

3.3.2. Risque lié au contrôle interne

Le risque de contrôle interne est un risque lié à un dysfonctionnement ou une inexactitude sur le solde d'un compte et que le système de contrôle interne de l'entreprise ne peut ni prévenir, ni détectée et corrigé en temps voulu.

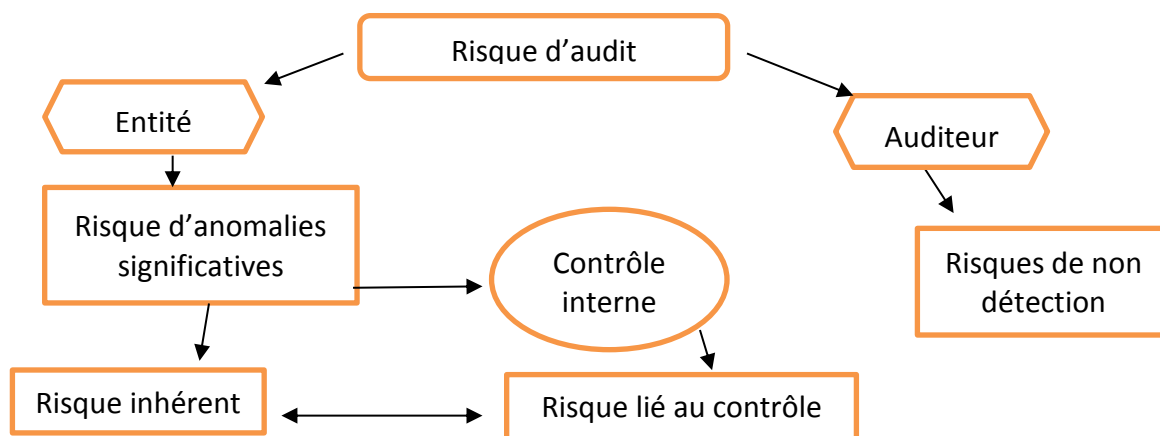
Si le système de contrôle interne est performant, le risque de contrôle est par conséquent réduit. Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet en effet à l'auditeur :

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

3.3.3. Risque de non-détection

Le risque de non-détection peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives. Ce risque en fonction du niveau d'efficacité des procédures de vérifications mises en place par l'auditeur.

Figure I-01 : Liens entre risques d'audit



Source : OBERT, (R) et MAIRESSE (M.P) : comptabilité et audit, 3eme édition, édition Dunod, Paris, 2010, p.448

4. Le déroulement d'une mission d'audit légal

Après avoir examiné les notions de base de l'audit légal, nous allons expliquer les différentes étapes de la démarche d'audit depuis son entrée en fonction jusqu'à la présentation de ces conclusions dans son rapport d'audit.

La démarche suivie par l'auditeur pour effectuer sa mission se compose essentiellement de cinq étapes principales :

Tableau I-02 : le déroulement d'une mission d'audit

Etapes de travail	Principales tâches
Acceptation de la mission	Prise de connaissance globale, lettre de mission,
Evaluation des risques et planification	Prise de connaissance de l'entité y compris son contrôle interne : évaluation des risques d'anomalies significatives et seuil de signification, plan de mission
Procédures mise en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques	Adaptation de la démarche d'audit
	Appréciation du contrôle interne par les tests de procédures
	Contrôle de substance : éléments probants et procédures analytique
Taux de fin de mission	Evénement postérieurs, lettre d'affirmation, revue de la documentation d'audit
Rapports et communications	Rapport général, rapport spécial, rapport au conseil d'administration, rapport sur le rapport conseil d'administration sur le contrôle interne

Source : OBERT, (R) et MAIRESSE (M.P) : comptabilité et audit, 3eme édition, édition Dunod, Paris, 2010, p441.

- **Avant l'acceptation de la mission**

Cette étape n'est pas payer donc l'auditeur doit les bien préparer pour avoir une rentabilité après, il s'agit de prendre connaissance de l'organisation auditée et de son environnement, à travers les étapes suivantes :

- L'auditeur doit retirer le cahier de charge de l'entreprise pour voir exactement de quoi il s'agit et qu'est-ce que l'entreprise attend exactement de l'auditeur ;
- Prendre connaissance de l'environnement de l'entreprise pour éviter d'avoir des problèmes à la suite ;
- Visiter l'entreprise et voir ses locaux ;
- Préparer l'offre :

a. Offre technique :

- Présentation du cabinet ;
- Les démarches de la mission ;
- La composante de l'équipe ;
- Le temps nécessaire pour réaliser cette mission.

b. Offre financière :

- Le nombre des hommes pour le travail (homme/jour) ;
- Le cout de la mission.

4.1. Acceptation de la mission ¹

Lorsqu'une organisation fait appel aux services d'un auditeur, il est impératif de rédiger une lettre de mission qui sera signée par les deux parties, cette lettre sert à définir les termes et le contenu de la mission, les modalités d'interventions, ainsi que les obligations de l'auditeur et de l'entreprise.

- **Contenu de la lettre de mission²**

Une fois que le commissaire aux comptes s'est assuré de sa compatibilité. Il établit une lettre de mission.

La lettre de mission doit notamment comporter les éléments suivants :

¹ R, OBERT, et autres, Op.cit, 2010, p.441.

² E, LEJEUNE, et autres, Audit et commissariat aux comptes, édition Gualino, Paris, 2007, P.87.

-
- L'identité des deux parties : cabinet/expert-comptable et le client (raison social, siège, activité, forme juridique...);
 - Les prestations réalisées par l'auditeur et présentation globale de la mission ;
 - La façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
 - Les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
 - La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
 - Le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
 - Le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites à l'auditeur en lien avec sa mission ;
 - Le budget d'honoraires et les conditions de facturation ;
 - Des clauses diverses : possibilité de réalisation du contrat, clauses de responsabilité, extension possible de la mission (notamment dans le cadre d'un audit contractuel), exercice du secret professionnel....

4.2. Evaluation des risques et planification ¹

L'auditeur doit planifier le travail d'audit pour que celui-ci soit réalisé de manière efficiente. Elle comprend notamment les étapes suivantes : la prise de connaissance de l'entité et de son secteur d'activité, analyse préalable des risques, la détermination du seuil de signification, sources d'information internes et externes, l'élaboration du programme de travail.

4.2.1. Prise de connaissance de l'entité et du contrôle interne

a. La prise de connaissance de l'entité et de son environnement

Avoir une connaissance générale de l'entreprise doit être préalable aux autres phases de la mission, car elle conditionne leur bonne exécution et permet à l'auditeur de connaître les domaines à auditer, afin que le travail soit facile, simple et précis.

L'auditeur doit prendre connaissance :

- Du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;

¹ R, OBERT, et autres, Op.cit, 2010, pp.444-455.

-
- Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients, ainsi que les développements technologiques.
 - Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation.
 - Des caractéristiques de l'entité qui lui permettent d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes ;
 - 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 ;
 - Des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.
 - La prise de connaissance de l'activité du client et de son secteur permet à l'auditeur de :
 - Identifier les événements pouvant avoir une incidence significative sur les comptes, et qui nécessite une attention particulière.
 - Evaluer le niveau de risque et les erreurs pouvant provenir des estimations comptables.
 - Evaluer les difficultés que l'auditeur pourrait rencontrer pour obtenir les éléments probants suffisants.
 - La prise de connaissance permettra à l'auditeur d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et systèmes significatifs.

b. La prise de connaissance du contrôle interne

La prise de connaissance du dispositif de contrôle peut s'effectuer selon les cinq techniques suivantes :

- La prise de connaissance de documents existants ;
- La conversation d'approche ;
- L'analyse des circuits par diagramme ;
- Les questionnaires et les guides opératoires ;
- Les grilles d'analyse de contrôle interne.

4.2.2. Evaluation des risques

Les missions demandées à l'auditeur peuvent avoir des natures diverses qui impliquent des niveaux d'assurance différents.

L'auditeur se doit donc, en même temps qu'il prend connaissance de l'entreprise, effectuer une mesure préalable du risque de la mission. Ce risque est appelé risque d'audit.

4.2.3. Fixation du seuil de signification

- Définition

Le seuil de signification est défini comme le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Le seuil de signification permet notamment de détecter les éléments posant réellement problème, et donc d'orienter les travaux de révision.

- Détermination du seuil ou des seuils de signification

Lors de la planification de l'audit, l'auditeur doit déterminer :

- Un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- Le cas échéant, des seuils de signification de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe.

La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur.

4.2.4. Planifications, élaboration du plan de mission et du programme de travail

L'audit des comptes fait l'objet d'une planification. Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail.

a. Planification

La planification consiste à prévoir :

- 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 des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
- Le cas échéant, 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.

La planification est réalisée de sorte que l'auditeur, notamment sur la base d'échanges entre le signataire et les autres membres clés de l'équipe d'audit, puisse accorder l'attention

requis aux aspects de l'audit qu'il juge essentiels, identifier et résoudre les problèmes potentiels dans un délai convenable et organiser efficacement sa mission.

b. Plan de mission :

Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

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

c. Programme de travail :

Le programme de travail présente la nature 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 professionnel, il précise le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

Il a pour but :

- De fixer le contenu des interventions ;
- De négocier les tâches entre collaborateurs et fixer le temps pour chacun d'eux ;
- De coordonner le planning de la mission et le plan de charge du cabinet ;
- De répartir les interventions dans le temps de manière à respecter les délais

La mise au point du programme de travail inclut, en premier lieu, une phase de planification générale pour les interventions futures. Cette étape permet de délimiter les grandes lignes de la mission et, en second lieu, d'établir les programmes correspondant à chacune des phases techniques de l'exécution de la mission, essentiellement :

- Programme d'appréciation du contrôle interne ;
- Programme d'observations physiques ;
- Programmes de confirmations directes ;
- Programme de contrôle des documents ;
- Programme de contrôle des comptes.

4.3. Procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques ¹

¹ R, OBERT, et autres, Op.cit, 2010, pp.455-463.

4.3.1. Adaptation de la démarche d'audit

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

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois ces derniers.

Les tests de procédures : désignent les tests permettant d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité de la conception et du fonctionnement des systèmes comptables et du contrôle interne.

Les contrôles substantifs : ou contrôle de substance : désignent les procédures visant à obtenir des éléments probants afin de détecter des anomalies significatives dans les états financiers.

Ils sont de deux types :

- Contrôles portant sur le détail des opérations et des soldes ;
- Procédures analytiques.

4.3.2. Appréciation du contrôle interne

A partir des orientations données par son programme de travail, l'auditeur doit effectuer une analyse du système de contrôle interne de l'entreprise afin d'en apprécier les points forts et les points faibles et de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de ses travaux de contrôle des comptes.

4.3.3. Obtention d'éléments probants

L'auditeur doit fonder son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états de synthèse, et pour fonder son opinion l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats en qualité et en quantité pour parvenir à des conclusions raisonnables lui permettant de délivrer sa certification.

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, l'auditeur pourra faire appel aux techniques suivantes :

- L'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;

-
- Les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou on des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues ;
 - La réexécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;
 - La demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée à l'auditeur concernant une ou plusieurs informations et permettant notamment des recoupements ;
 - L'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
 - L'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
 - La demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;
 - La vérification d'un calcul.

4.3.4. Demandes de confirmation à des tiers

a. Formes de la demande de confirmation des tiers

Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation fermée par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie de la demande de confirmation ouverte par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information.

b. Mise en œuvre de la confirmation des tiers

Sachant que la confirmation directe est une procédure encore peu connue de beaucoup d'entreprises, et notamment des petites moyennes entreprises, il apparaît opportun à l'auditeur :

- De se concerter très étroitement avec la société contrôlée pour obtenir son accord sur l'utilisation de la confirmation directe ;
 - De définir en détail avec elle les modalités pratiques de réalisation (travaux à faire par la société, notamment copie des relevés, frappe et reproduction de la lettre de confirmation, confection des enveloppes... ; principes d'expédition et de retour).
- Choix des éléments à confirmer**

On distingue généralement deux catégories de tiers à confirmer :

- Les tiers qui peuvent confirmés exhaustivement (les banques, les organismes de crédit...)
- Les tiers qui doivent être préalablement sélectionnés en raison de la taille de la population.

4.4. Travaux de fin de mission¹

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

- Recherche des événements postérieurs à la clôture ;
- Obtention de la lettre d'affirmation ;
- Préparation de la note de synthèse de la mission ;
- Rédaction conclusions et des projets de rapports à l'approbation de l'associé responsable.

a. Evènements postérieurs à la clôture

Le contrôle des comptes se déroule dans les mois qui suivent la date de clôture de l'exercice.

Entre la date de clôture des comptes et la date de signature du rapport d'audit, des événements peuvent se produire qui ont une incidence significative sur la situation financière et / ou les résultats de l'entreprise.

On distingue généralement :

- Les événements qui trouvent leur origine avant la date de clôture (par exemple : la faillite définitive d'un client douteux), qui fournissent donc des éléments complémentaires pour l'évaluation des comptes, et qui peuvent entraîner des ajustements.
- Les événements spécifiques de l'exercice suivant (par exemple, incendie de l'usine) qui pourraient faire l'objet d'une note, dans l'annexe.

L'auditeur doit poursuivre la recherche des événements postérieurs au bilan jusqu'à la date de signature effective du rapport.

b. Lettre d'affirmation

Il s'agit d'une lettre par laquelle la direction confirme avoir mis toutes les informations disponibles à la disposition des vérificateurs. Cette mesure est destinée à limiter les risques d'éléments volontairement soustraits au contrôle par la direction. C'est un engagement formel que les comptes et informations communiqués sont exhaustifs, sincères et exacts.

4.5. Etablissement du rapport d'audit

Le rapport constitue l'aboutissement des travaux de l'auditeur. Il doit apporter une réponse aussi précise que possible à une question non moins précis.

¹ http://www.dphu.org/uploads/attachements/books/books_1711_0 (Consulté le 23/03/2019 à 21h56).

L'auditeur prépare les projets des différents rapports à émettre en prenant en considération :

- Etablir un rapport court, et éviter les rapports trop longs parce qu'il s'adresse la plus part du temps à des personnes, que de multiples occupations obligent à agir rapidement.
- La bonne interprétation du rapport pour faire automatiquement ressortir les anomalies signalées par l'auditeur.

Outre le rapport d'audit (opinion), les problèmes rencontrés lors du contrôle des comptes peuvent faire l'objet d'un rapport de recommandations sur le contrôle interne. Il faut évoquer le rapport spécial sur les conventions entre la société et ses dirigeants.

L'auditeur doit donner son opinion sur la certification des comptes de l'entreprise auditée dans le rapport, soit :

- Une certification sans réserve : l'auditer certifie que les comptes sont réguliers et sincères, lorsqu'il conclut que les états financiers donnent une image fidèle.
- Une certification sans réserve : l'auditer certifier que les comptes sont réguliers et sincères, lorsqu'il conclut que les états financiers donnent une image fidèle ;
- Une certification avec réserves ;
- Refuser la certification des comptes.

Dans ces deux derniers cas, le commissaire aux comptes doit préciser leur opinion d'audit, impossibilité d'exprimer une opinion, opinion avec réserve et opinion défavorable.

Conclusion

Dans le cadre de ce chapitre, nous avons tenté de présenter l'audit d'une manière générale. Par la suite, nous avons approfondi notre présentation en exposant l'un des types d'audit que représente l'audit légal. Ce dernier est l'examen effectué par un professionnel compétent et indépendant pour exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers, ce professionnel étant le commissaire aux comptes.

L'audit, et en particulier l'audit légal, joue un rôle primordial dans la détermination du degré d'efficacité des actions des dirigeants et de leur performance, ce qui justifie son importance pour un concept souvent complexe et vague par les différents acteurs économiques, à savoir la gouvernance des entreprises.

Le gouvernement d'entreprise fera l'objet de notre deuxième chapitre, où nous aborderons ce concept et ces différents aspects, dont l'audit légal.

CHAPITRE II

LA GOUVERNANCE

D'ENTREPRISE ET L'AUDIT

LEGAL

CHAPITRE II : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET L'AUDIT LEGAL

Chaque organisation est gouvernée à travers un accord de volonté de ses membres, Chaque organisation est régie par une entente de volonté de ses membres, qui participent à la prise de décision et à la détermination des responsabilités, à la création et à la répartition de la valeur.

Le gouvernement d'entreprise fait référence aux dispositifs de direction, d'incitation et de contrôle des sociétés anonymes. Il consiste à utiliser certains mécanismes visant à contrôler les actes de dirigeant ainsi que d'aligner les intérêts divergents des différents acteurs de l'entreprise en intérêt commun. L'expression de « corporate governance », bien établie dans le monde anglo-saxon, a été le plus souvent traduite en France par le « gouvernement de l'entreprise ».

Afin de mieux appréhender ce concept, nous avons divisé ce chapitre en deux parties. La première partie est consacrée à quelques généralités sur le gouvernement d'entreprise, telles que sa définition et ses caractéristiques essentielles.

Dans la deuxième partie, nous aborderons l'un des mécanismes du gouvernement d'entreprise, l'audit, en nous penchant sur son rôle, son importance et son approche, afin d'avoir un impact positif sur le gouvernement d'entreprise.

SECTION 01 : NOTIONS FONDAMENTALES SUR LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

1. Définitions

Il existe de nombreux auteurs qui ont essayé de donner une définition claire au concept de la gouvernance et chacune d'elle porte des caractéristiques intéressantes :

Défini par le comité Cadbury comme : « le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées »¹

Selon G. Charreaux : « la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, c'est-à-dire qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire ».²

Selon Shleifer et Vishny : « ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants ».³

Selon Roland Pérez : « La gouvernance, c'est en quelque sorte le management du management, un méta management ».⁴

Défini par K. Lannoo, 1994 comme : « le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées. »⁵

A partir des définitions précédentes nous pouvons proposer la définition suivante :

La gouvernance d'entreprise désigne l'ensemble des mécanismes et moyens qui permettent d'assurer l'équilibre des pouvoirs au sein de l'organisation pour éviter les malversations les plus graves, ceux qui proviennent du sommet de la hiérarchie.

¹ J, RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation groupe eyrolles, 2010, P.447.

² G, CHARREAUX, Vers une théorie du gouvernement des entreprises, édition Economica, Paris, 1997, P.23.

³ P, CABANE, Manuel de gouvernance d'entreprise, édition EYROLLES, Paris, 2013, p.23.

⁴ Idem, p.24.

⁵ J.F, NGOK EVINA, Système de gouvernance et de performance des entreprises camerounaise , in revue /des sciences de gestion, N°243-244, 2010, pp.53-62.

2. Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

2.1. De la firme capitaliste à la firme managériale ¹

Au début du 19^{ème} siècle, l'entreprise avait pour finalité la transformation optimale des inputs en outputs. La firme se présentait comme une boîte noire, c'est à dire une fonction de production visant à transformer des flux d'entrée (matière première, capital, travail) en flux de sortie (services, produits finis...).

Cette situation est justifiée par l'état de l'environnement de l'époque, qui était peu concurrentiel et stable et où l'information est parfaite et sans coût. Le manager de cette entreprise, dite classique, avait pour mission d'organiser, de fixer les objectifs, de contrôler les résultats et de mesurer les écarts, il est aussi le propriétaire, soit de façon directe ou indirecte parce qu'il appartient à la famille fondatrice. Le manager se présente donc comme un homme-orchestre conduisant les affaires de la société vers une constellation d'intérêts et cherchant à maximiser la création de valeur économique.

A la fin du 19^{ème} siècle, le développement des affaires, la mutation de l'environnement et l'avance technologique ont instauré de nouvelles règles d'organisation et de gestion.

Dès lors il a fallu restructurer de façon optimale la production en vue d'accroître la rentabilité et pour s'adapter à l'évolution technologique. L'unicité du manager propriétaire va être remise en cause avec le développement du capitalisme industriel et la complexité croissante de l'environnement. L'entreprise doit recourir à l'instauration des techniques de production en grandes séries dans le but de réduire les coûts et de maximiser les débouchés afin de se différencier des concurrents. L'accroissement de la taille de l'entreprise suite à l'évolution des affaires et le recours des entrepreneurs au financement extérieur, pour se payer de nouvelles structures de production, entraîneront la disparition progressive de la firme capitaliste pure au profit de la firme managériale, caractérisée par la séparation entre la propriété et le management. Dans le même cadre de réflexion, A.A. Berles et G.C. Means ont étudié ce phénomène en 1929 aux Etats Unis d'Amérique. Considérant la composition du capital des 200 plus grandes firmes américaines. Ces deux auteurs ont signalé dans leur célèbre ouvrage *The Modern Corporation and Private Property*, l'autonomie croissante des managers par rapport aux propriétaires, c'est selon eux, l'origine des problèmes rencontrés par les actionnaires, incapables de connaître l'état réel de la situation financière de l'entreprise.

¹ <https://www.cairne.infor/revue-idees-economiques-et-sociales-2012-4-page6.htm> (Consulté le 14/04/2019) à 15h03).

En 1967, dans le nouvel Etat industriel, J.K. Galbraith inventa le concept de technostructure, il la définit comme « une entité collective parfaitement définie dans les grosses sociétés, englobant le président, l'administrateur délégué, les directeurs généraux, les titulaires des autres principaux postes d'état-major. Elle ne comprend cependant qu'une petite proportion de ceux qui contribuent, en y participant, à l'information des groupes de décision : elle englobe tous ceux qui apportent des connaissances spécialisées, du talent, ou de l'expérience aux groupes de prise de décision. C'est la technostructure et non plus la direction qui est l'intelligence directrice, le cerveau de l'entreprise. »¹

Selon J.K. Galbraith le besoin des technocrates s'est manifesté à partir du moment où dans l'industrie moderne un grand nombre de décisions importantes font appel à des informations qu'un seul homme ne peut posséder, ces décisions requièrent couramment des connaissances scientifiques et des techniques spécialisées.

2.2. La firme managériale²

La firme managériale est caractérisée par la séparation entre la propriété et le management, en effet, la répartition du capital entre un grand nombre d'actionnaire renforce le pouvoir du dirigeant et lui permet de travailler dans son propre intérêt ce qui va se répercuter nuisiblement aux intérêts des actionnaires et qui est susceptible de créer des conflits entre eux.

La firme managériale est composée de plusieurs stakeholders appelées aussi parties intéressées ou parties prenantes, il s'agit de tous les acteurs dont leurs intérêts sont liés aux actions engagées par la firme.

Parmi les stakeholders, on distingue principalement, les actionnaires, le dirigeant, les salariés, les clients et la collectivité, et dans le cadre d'une vision plus élargie, on intègre aussi les fournisseurs, les créancier, bailleurs de fonds, les syndicats, l'Etat. Etant donné que chaque stakeholder a ses propres intérêts, la firme managériale devient d'autre part un lieu de conflit pour la création et la répartition de la valeur créée entre les stakeholders. La question est comment trouver les intérêts communs dont ils sont susceptibles de satisfaits l'ensemble des parties prenantes, d'où l'intérêt de la gouvernance d'entreprise.

¹ J.K. GALBRAITH, *Le Nouvel Etat Industriel*, édition Gallimard, Paris, 1974, p.81.

² <https://Ses.ens-lyon.fr/articles/les-théories-de-la-firme-137664> (Consulté le 14/04/2019 à 22h45).

3. Les systèmes de gouvernement des entreprises ¹

Deux grands systèmes de gouvernement d'entreprise sont habituellement opposés, le système anglo-saxon, orienté vers les marchés et le système germano-nippon, orienté vers les banques.

3.1. Le système anglo-saxon

Le système anglo-saxon se fonde principalement sur les marchés financiers développés (Wall-street) et de grosses sociétés à l'actionnariat diffus et au capital ouvert.

Le contrôle des dirigeants est en pratique exercé par les investisseurs institutionnels.

En effet, ce contrôle est assez passif, puisque les entreprises cotées se concentrent sur la sanction qui est basée sur les résultats annoncés lorsqu'elles ne correspondent pas aux prévisions ou sur certaines décisions, ce qui semble douteux mais elles n'interviennent pas dans le processus décisionnel de l'entreprise. Le marché financier est basé sur l'évolution des cours des actions, ce qui permet de créer un marché financier efficace.

Parallèlement, le rôle exercé par l'intermédiation financière est généralement faible dans la mesure où les entreprises américaines sont principalement endettées sur le marché.

3.2. Le système germano-nippon

La structure de l'actionnariat en Allemagne et aux États-Unis est extrêmement différente. La propriété est plus concentrée en Allemagne et le capital est détenu en gros blocs, qui sont souvent détenus par d'autres entreprises, par le biais de participations croisées ou par des holdings familiales.

A la différence des États-Unis, la réglementation allemande favorise et même admet l'implication des banques dans la propriété des entreprises. En outre, les banques allemandes détiennent généralement un grand nombre d'actions dans le cadre de la gestion de l'épargne d'individu ou des investisseurs institutionnels. Elles obtiennent souvent des mandats pour exercer des droits de vote au nom des investisseurs ou d'épargnants (pouvoir de procuration).

3.3. Le système hybride

Le système de gouvernance hybride ou système français est un système qui opère un contrôle à la fois par le marché et les institutions financières.

¹ A.DAYAN, Op.cit, 1999, p.311.

L'État a depuis longtemps dominé l'économie française en prenant des participations dans de nombreuses entreprises de référence après plusieurs vagues de nationalisation. Grâce à l'encadrement du crédit et à la détention du capital des principales banques, l'Etat a conditionné l'évolution du système de gouvernance français en développant les marchés financiers domestiques, en se désengageant du capital des sociétés nationalisées les plus performantes et en introduisant le modèle allemand de la Hausbank (banque principale).

La loi du 24 Juillet 1966, donne la liberté aux entreprises de choisir entre deux structures de gouvernance distinctes : le conseil d'administration ou le conseil de surveillance associé à un directoire.

4. Les courants de pensée de la gouvernance d'entreprise

Deux courants de pensée se rencontrent dans la gouvernance d'entreprise : le courant contractuel (disciplinaire) et le courant cognitif.

4.1. Le courant contractuel de la gouvernance d'entreprise

Ce courant comprend deux approches principales : l'approche actionnariale, et les critiques portées sur cette dernière ont contribué à l'émergence de la seconde approche répondant à une vision partenariale de l'entreprise.

a. Approche actionnariale¹

Constituant l'approche financière de la gouvernance ou l'approche basée sur une rationalité calculatoire, la théorie actionnariale a comme objectif de délimiter les pouvoirs des dirigeants afin de les inciter à travailler dans l'intérêt des actionnaires. D'un point de vue conceptuel, la théorie actionnariale de la gouvernance repose sur la branche normative de la théorie de l'agence le courant dit principal-agent ou actionnaires/dirigeants qui s'adosent aux postulats du modèle du comportement humain présentés par Jensen et Meckling dans « The nature of man ». Ce dispositif de gouvernance met en place un certain nombre de mécanismes permettant de discipliner le dirigeant afin de sécuriser l'investissement financier des actionnaires. Cette théorie inspirée du fonctionnement de la firme managériale anglo-saxonne présente de nombreuses limites comme il a dit Charreaux : « elle ne permet pas d'expliquer le fonctionnement des systèmes non anglo-saxons », et plus précisément les pays non anglo-saxons où le financement des entreprises basé sur les banques et l'Etat. De plus, à son avis, le réalisme de cette théorie est remis en cause par le rôle de plus en plus marginal joué par les

¹ Hamida, ADJA: l'audit interne instrument de la gouvernance d'entreprise, Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de master en science commerciale, HEC Alger, 2015, p.45

actionnaires dans le financement des entreprises. Par ailleurs, et en se basant d'après Charreaux sur l'ambiguïté qu'existe entre la création de la valeur actionnariale et les mécanismes disciplinaires et que les actionnaires ne constituent pas les seuls créanciers résiduels de l'entreprise, les travaux sur la gouvernance ont été étendus à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

b. L'approche partenariale¹

Dans cette approche, la firme est considérée comme une équipe de facteurs de production dont les synergies sont à l'origine de la création de valeur. Ce dernier plus la répartition de la valeur est considérée comme le résultat des synergies qu'existe entre ces différentes parties prenantes : c'est une valeur partenariale. Contrairement à l'approche précédente, la création et la répartition de la valeur ne sont pas liés uniquement aux actionnaires mais comme dans l'approche actionnariale, la création et surtout la répartition de la valeur passent principalement par le contrôle du comportement du dirigeant. De plus, les hypothèses conceptuelles sous-tendant cette approche sont identiques à celles retenues dans la théorie actionnariale, notamment celles liées à l'opportunisme des dirigeants. Ainsi, la proche partenariale possède une meilleure valeur explicative et une vision plus large de la notion d'efficience.

4.2. Le courant de pensée cognitif²

Cette théorie se constitue sur une rationalité dite procédurale. La rationalité ne s'apprécie plus en fonction des décisions mais des processus qui les régissent. Dans cette approche théorique de la gouvernance, le schéma de création et d'appropriation de la valeur diffère de celui sous-jacent aux théories disciplinaires. L'organisation est perçue comme un répertoire de connaissances capable de percevoir les nouvelles opportunités, créatrices de valeur de façon durable. La valeur naît de la capacité du management à imaginer, percevoir, construire de nouvelles opportunités productives. Une importance particulière est donc, dans le cadre de cette approche de la gouvernance, accordée à la dimension productive tant du point de vue de l'innovation que de la coordination. Dans une optique cognitive, Charreaux définit la gouvernance des organisations comme : « l'ensemble des mécanismes permettant d'augmenter le potentiel de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation. ».

¹ B, PIGE, Gouvernance, Contrôle et Audit des organisations, édition economica, Paris, 2008, p.40.

² É, BERTIN, Audit Interne, édition d'Organisation, Paris, 2007, p. 22.

5. Les mécanismes de la gouvernance

Il existe deux types de mécanismes de gouvernance d'entreprise : Mécanismes internes et mécanismes externes.¹

5.1. Les mécanismes internes

- Conseil d'administration

De manière générale, le conseil d'administration a vocation à gérer les grandes orientations de l'organisation. C'est généralement l'organe compétent pour déterminer les choix stratégiques.

Il assume d'une part une fonction d'évaluation et de ratification des décisions d'investissement à long terme et d'autre part, une fonction de contrôle de la performance des principaux dirigeants. En conséquence la composition du conseil d'administration est d'une grande importance.

- La rémunération du dirigeant

La mise en place d'un système d'intéressement financier est devenue incontournable aujourd'hui dans la plupart des grandes entreprises. Il devient difficile de trouver un dirigeant qui ne soit pas rémunéré sous forme de stock-options.

L'objectif principal des incitations financières est de lier la rémunération des dirigeants à la performance de l'entreprise. De plus, la détention d'action par les dirigeants et les plans d'option d'achat d'actions ou stock-options constituent également une incitation financière forte, car le patrimoine des dirigeants dépend directement de la valorisation de l'action.

5.2. Les mécanismes externes

- La politique d'endettement :

Le recours à la dette pour le financement externe réduit les coûts de l'agence. En effet, étant donné le risque de faillite, la dette motive les gestionnaires à remplir leurs obligations envers les créanciers financiers.

Dans cette optique, l'endettement permet de résoudre les problèmes de free cash-flow (le free cash-flow est le cash-flow restant après que tous les projets ont été entrepris.) et donc aide également les actionnaires à discipliner les dirigeants.

- Le marché financier :

¹ A, DAYAN, Op.cit, 1999, pp.307-310.

Les ventes des actions d'une organisation peuvent constituer un signal important pour le marché. Toutefois, plus le cours de l'action est bas, plus il est facile pour un groupe d'investisseurs externes d'acquérir une part suffisante des actions d'une autre entreprise et de prendre le contrôle de l'entreprise.

Par la suite, une nouvelle équipe peut apporter des changements nécessaires pour augmenter la valeur de l'entreprise. Cette menace peut donc inciter les dirigeants à augmenter les bénéfices et le cours de l'action, donc à agir dans l'intérêt des actionnaires.

- La concurrence sur le marché des biens et services

Chaque entreprise est sous pression de la concurrence. Par conséquent, les dirigeants doivent également se soumettre aux forces du marché. Le mécanisme de suivi du marché des biens et services est relativement simple : si les dirigeants en prennent trop, l'entreprise perd de la compétitivité et est vouée à disparaître plus ou moins à long terme.

- Le marché de travail des dirigeants

Les compétences managériales ont aussi leur marché. Les dirigeants subissent la discipline et profitent également des opportunités du marché du travail inversement, si les dirigeants ne sont pas performants, ils pourront être remplacés.

Il existe un rapport positif entre la mauvaise performance d'une organisation et le départ des dirigeants. En conséquence, si le départ des dirigeants semble le plus souvent motivé par de mauvaises performances, il n'est pas certain en revanche que ce départ soit une solution satisfaisante pour l'organisation.

SECTION 2 : LE ROLE DE L'AUDIT LEGAL DANS LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE

1. La place du contrôle interne dans le processus d'audit et la gouvernance d'entreprise

L'objectif initial de l'audit financier était de détecter les fraudes et les erreurs. Par la suite, il s'est consacré vers l'émission d'une opinion sur les états financiers.

Cette opinion exprimée par l'auditeur est une garantie de fiabilité des paramètres financiers mis à la disposition des parties prenantes, principalement les actionnaires et les créanciers. Toutefois, avant d'émettre une opinion, l'auditeur doit s'appuyer, pendant toute la durée de sa mission, sur l'audit du contrôle interne, en particulier en tant qu'élément probant indirect. Un bon contrôle interne doit, en principe, conduire à une bonne comptabilité, ce qui devrait conduire à une certification sans réserve.

Le contrôle interne apparaît ainsi comme le support de l'audit, dans la mesure où ce dernier s'appuie sur l'ensemble des dispositifs organisationnels visant à assurer la maîtrise de l'entreprise.

1.1. Le contrôle interne : un support incontournable pour la réalisation d'une mission d'audit ¹

Après avoir pris connaissance de l'entité et de l'environnement, l'auditeur doit effectuer une analyse du système de contrôle interne de l'entreprise, ce qui lui permet d'apprécier les points forts et faibles de chacune des procédures dans leur conception, l'auditeur s'assure ensuite du fonctionnement effectif du système de contrôle par des tests de procédures.

Les conclusions tirées de cette évaluation sur les points forts et faibles débouchent sur trois hypothèses :

- Le contrôle interne est bien conçu et bien appliqué. Dans ce cas, on suppose que le risque lié au contrôle est fortement réduit. Il conviendra alors d'alléger l'étendue des contrôles, sans pour autant les supprimer.
- Le contrôle interne est mal conçu. On considèrera, dans ce cas, que l'état du dispositif de contrôle interne n'est pas en mesure d'identifier et de corriger les anomalies pouvant survenir. Dans cette hypothèse, le commissaire aux comptes devra mettre en place des procédures d'audit complémentaires.

¹<https://fr.slideshare.net/mobile/samsung771/role-controle-interne-dans-la-mission-daudit>
15/04/2019 à 20h30).

- Le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué. Dans cette dernière hypothèse, le risque d'anomalies significatives dans les comptes demeure à un niveau très élevé, dans la mesure où les procédures de contrôle interne sont mal appliquées.

C'est sur la base des conclusions tirées de cette évaluation du contrôle interne que l'auditeur pourra : soit alléger les tests de cohérence et de validation en estimant que le système de contrôle interne est fiable, soit les renforcer, parce que le système aura révélé des anomalies ou défaillances significatives. L'opinion de l'auditeur sur la sincérité et la régularité des comptes est fortement affectée par la qualité du système de contrôle interne.

1.2. Contrôle interne et audit face aux coûts d'agence ¹

Dans la relation d'agence, les deux parties (le principal et l'agent) sont conduites à mettre en place des systèmes d'obligation et de contrôle qui génèrent des coûts d'agence. En effet, le principal engage des dépenses dans le but d'orienter le comportement de l'agent dans un sens compatible aux intérêts des actionnaires. L'agent engage aussi des dépenses pour rassurer le principal qu'il œuvre pour les intérêts supérieurs des actionnaires. La mise en place d'un bon système de contrôle interne contribue à la réduction de ces coûts.

a. Le contrôle interne réduit les coûts engagés par le principal

Pour un bon contrôle interne, il faut réduire le nombre de programmes de vérification des comptes. Cela réduira les honoraires des commissaires aux comptes.

Pareillement, un bon système de contrôle interne génère de bons enregistrements et donc une bonne comptabilité qui limite le risque d'erreur, réduit les pénalités et permet à l'entreprise d'éviter les ajustements fiscaux

En effet, L'audit interne a été Créé à l'origine pour des raisons économiques. Son objectif est de minimiser les honoraires élevés versés aux auditeurs. La réduction des programmes de vérification liés à la qualité du contrôle interne se traduira par l'externalisation des services d'audit interne ou par une réduction des dépenses liées aux activités d'audit interne. Ces auditeurs internes peuvent désormais consacrer une partie de leur temps à des missions d'audit d'efficacité de l'entreprise.

Le donneur d'ordre peut enregistrer le comportement des agents par la séparation des fonctions incompatibles. Cette séparation réduit le risque d'erreurs ou de fraude et aide à identifier les erreurs qui auraient pu être une perte résiduelle.

¹ E.E, WA MANDZILA, La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise, Thèse en vue de l'obtention du grade de docteur en science de gestion, Université Paris XII VAL de MARNE, dirigé par OLIVIER Philip, 2004, P.125

b. Le contrôle interne réduit les coûts engagés par l'agent

L'agent peut amener l'entreprise à supporter des coûts dans le but de prouver au principal qu'il agit au mieux de ses intérêts. La prime d'assurance versée par l'agent à une compagnie d'assurance rassure le principal sur son dédommagement en cas de préjudice. Le montant de la prime d'assurance est fonction des risques couverts. Ce montant peut être réduit si des procédures de contrôle interne sont mises en place. Par exemple, *«la protection adéquate des biens limite les vols et des dégâts. Ces procédures si elles sont connues de la compagnie d'assurance servent de base pour demander une diminution du montant de la prime d'assurance.»*

c. La contribution de l'audit à la réduction des coûts d'agence

Une mission d'audit va faire l'objet d'une vérification des travaux de l'agent, afin de préserver son image et son travail se comportera d'une manière compatible avec les intérêts du principal. Par ailleurs, à la suite d'une mission d'audit, la mauvaise gestion est mise en évidence et les recommandations formulées dans le rapport d'audit visent à créer un environnement de contrôle. Si ces recommandations sont mises en œuvre, les contrôles qui pourraient être appliqués à l'agent seront considérablement réduits pendant au moins un certain temps. En fait, l'audit produit un effet psychologique non seulement sur l'agent, mais aussi sur l'agent principal, qui est découragé de supporter des coûts de contrôle disproportionnés par rapport aux risques ou aux objectifs fixés. De ce qui précède, nous pouvons dire qu'un bon système de contrôle interne et un audit indépendant sont les conditions essentielles d'une gouvernance d'entreprise efficace et efficiente.

1.3. Place du contrôle interne dans la mission de l'auditeur¹

À défaut de pouvoir étudier l'ensemble des comptes annuels en refaisant en totalité la comptabilité, l'auditeur va exercer une analyse de l'organisation en vue de vérifier si celle-ci dispose des moyens suffisants destinés à détecter toute erreur, anomalie, fraude.

S'il conclut positivement, il accordera un meilleur degré de confiance aux informations traitées dans le système que s'il conclut négativement.

Pour pouvoir détecter les anomalies et identifier les facteurs susceptibles à engendrer des risques de fraude et d'anomalie dans les comptes, l'auditeur doit prendre connaissance L des éléments du contrôle interne qui empêche n'importe qu'elle fraude ou risque d'anomalie.

¹ R, OBERT, et autres, Op.cit, 2010, p.542.

L'auditeur prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, l'auditeur doit prendre notamment connaissance des éléments suivants :

- L'environnement de contrôle, c'est à dire le comportement des gouverneurs de l'entreprise et de sa direction. L'auditeur doit mesurer leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne.
- Les moyens mis en place par l'entité pour faire identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes. De plus, ils servent à identifier les actions à mettre en œuvre pour faire face 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. Ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées.
- Les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives.
- Le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. A ce titre, l'auditeur doit s'intéresser notamment ;
- Aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;
- Aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
- Aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
- À la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
- Au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;
- 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. A ce titre, l'auditeur doit s'intéresser notamment à la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.

2. L'audit en tant qu'un mécanisme de gouvernance¹

L'audit constitue un ensemble d'étape de contrôle visant à réduire en grande partie l'asymétrie d'information entre gestionnaires et actionnaires ou tiers contractants. Ainsi, l'audit garantit l'image fidèle des informations financières communiquées. De ce fait, l'audit constitue un facteur très importance pour les prise de décision prises par les différents parties intéressés, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être s'écourisés quant à la qualité de cet audit.

2.1. La relation d'agence comme justification de la création de l'audit légal

Dans le cadre d'appel, quand le principal (l'actionnaire) confie à l'agent (le dirigeant) la direction et la gestion des affaires en son nom dans le cadre d'une relation dite d'agence, le dirigeant peut parfois adopter un comportement contraire aux intérêts de l'actionnaire. Ce type de comportement issu de l'opportunisme des dirigeants engage des dépenses supportées par les actionnaires et l'entreprise et qui n'ont aucun réel intérêt pour cette dernière.

L'audit a donc été créé principalement pour des raisons économiques puisqu'il empêche les dirigeants de détourner l'intégralité de la richesse à son profit et rassure les actionnaires. Le rôle principal des contrats passés entre le principal et l'agent et la protection des actionnaires face aux éventuelles fraudes étaient les premiers rôles assignés aux auditeurs.

2.2. L'audit comme un outil au service de toutes les parties prenantes (stakeholders)

Aujourd'hui, l'audit et les jugements d'un auditeur se limitent davantage à vérifier la loyauté de l'équipe de direction selon la théorie de l'agence. Ils aident également les acteurs internes et externes appelés parties intéressées de l'entreprise à prendre des décisions et à être informés de leurs décisions.

2.3. L'audit réduit l'asymétrie d'information

L'asymétrie de l'information semble être l'une des principales causes ou conséquences des conflits qui peuvent survenir entre les dirigeants et non seulement les actionnaires/investisseurs, mais aussi les autres parties prenantes.

Dans le contexte de la relation entre le dirigeant et les actionnaires, il faut reconnaître que le dirigeant adopte parfois un comportement ambigu en matière de communication ou de transmission d'information. Ainsi, le gérant est légalement tenu de transmettre les comptes annuels aux actionnaires et au public en le déposant au greffe du tribunal de commerce.

¹ E.E, WA MANDZILA, Op.cit, 2004, pp.77-87.

Toutefois, cette information ne permet aux actionnaires que d'évaluer et de décider de la politique de dividende appliquée, mais ils doivent comprendre et évaluer la performance de l'entreprise.

Le rôle de l'audit dans la réduction de l'asymétrie d'information dans la gouvernance d'entreprise varie selon qu'il s'agit d'un audit externe (légal) ou interne (opérationnel, stratégique ou de gestion). L'audit (interne et externe) est investi d'une mission d'évaluation du système de contrôle interne qu'elle vise à mettre en évidence les points forts et faibles du dispositif de contrôle interne et cela dépend du type d'audit, soit un audit légal exercé par un commissaire aux comptes ou dans un autre cas qu'il s'agit d'audit opérationnel fait par un auditeur interne ou externe. Dans les deux cas, la mission d'audit se termine par l'émission d'un rapport qui constitue la valeur ajoutée de l'auditeur dans la mesure où il informe ses destinataires, qui ne sont pas nécessairement les mêmes selon que l'audit est interne ou externe.

Le rapport d'audit légal a pour but de préciser aux actionnaires les états financiers présentés en termes de régularité et de sincérité ainsi que la situation financière et le patrimoine de la société. Il est construit sur la base de textes légaux et très modérément commenté. Ce rapport est également une source d'information pour les autres partenaires de l'entreprise.

Une seconde asymétrie d'information, rarement mentionnée, existe entre les dirigeants et les acteurs du marché financiers. En effet, les dirigeants connaissent la politique comptable de la firme et connaissent la base sur laquelle le résultat a été déterminé. D'autre part, les acteurs des marchés financiers qui méconnaissent les objectifs comptables du dirigeant, il existe une asymétrie d'information entre eux.

Outre l'asymétrie de l'information, les dirigeants manipulent ou retiennent l'information lorsque des conflits d'intérêts surviennent entre eux et les actionnaires. L'audit légal réduit l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires d'un côté et entre les dirigeants et les investisseurs internes d'un autre côté.

2.4. L'audit un outil de réduction du déséquilibre des pouvoirs sein du gouvernement d'entreprise

L'analyse des différents systèmes de gouvernement d'entreprise montre que les dirigeants ont plus de pouvoirs que les actionnaires en ce sens qu'ils ont accès à l'information stratégique que les actionnaires et qu'ils peuvent la manipuler à leur avantage. Ils se bénéficient également d'une flexibilité en termes d'investissement et de rémunération. L'audit fait équilibrer les pouvoirs entre les actionnaires et les dirigeants en minimisant autant que possible l'asymétrie d'information entre eux.

2.5. L'audit légal a pour vocation de détecter et de révéler les manipulations comptables

L'audit légal est un processus qui a pour but de repérer les anomalies comptables. Sa qualité est appréciée en fonction de la capacité à détecter toute fraude ou irrégularités dans les états financiers du client et surtout à son courage à les révéler.

En effet, la définition de toute politique comptable au sein d'une firme incombe à ses dirigeants. Ceux-ci ont ainsi à leur disposition plusieurs techniques leur permettant de modifier le résultat de l'entreprise.

Selon Lacombe Saboly, les dirigeants peuvent manipuler les états financiers à trois niveaux : au niveau de leur élaboration, de leur présentation et de leur diffusion.

Le traitement de l'information peut également s'effectuer au niveau des méthodes d'amortissements autorisées en fiscalité à savoir : l'amortissement linéaire ou constant, l'amortissement dégressif et exceptionnel. Ces deux derniers systèmes, qualifiés de régimes de faveur, ne s'appliquent qu'à certaines catégories d'immobilisations et seulement si l'entreprise le veut. Le choix de la méthode d'amortissement aura une influence sur le résultat net donné d'un exercice comptable. Les dirigeants peuvent, au niveau de l'élaboration, gonfler les provisions pour risques généraux ou pour restructuration (licenciement, fermeture d'usines, déménagement notamment). Les provisions pour risques et charges figurent au passif du bilan, contrairement aux provisions pour dépréciation qui viennent en diminution des actifs. Elles sont destinées à couvrir des risques ou des charges individualisées mais dont le montant n'est pas connu à l'avance avec certitude.

Les dirigeants peuvent également choisir une autre méthode de comptabilisation qui consiste à capitaliser certaines charges du compte de résultat vers l'actif du bilan considérant ainsi ces charges comme des investissements qu'il convient d'amortir sur plusieurs exercices. C'est le cas des frais de recherche et développement, de créations de logiciels et de brevets. Ces charges transférées à l'actif du bilan devront ultérieurement être amorties. Le transfert des charges au bilan entraîne deux avantages : le premier est l'augmentation du résultat. Le deuxième avantage est l'intégration au compte de résultat des dotations aux amortissements constituées à partir des charges devenues élément d'actif immobilisé et qui viennent à nouveau gonfler les charges d'exploitation et diminuer le résultat. Ainsi, le choix de telle ou telle option comptable influence le résultat de l'exercice.

Privilégier le principe de prudence aura tendance à augmenter les charges de l'entreprise et donc à réduire le résultat. En revanche, si les dirigeants mettent l'accent sur le principe de continuité d'exploitation en considérant ces charges comme des investissements dont les effets

s'étaleront sur plusieurs années, le résultat de l'exercice sera augmenté. Le rôle de l'audit n'est pas d'empêcher le recours à la comptabilité créative. Mais les auditeurs doivent s'assurer que les dirigeants ont respecté les principes comptables communément admis et être capables de détecter les manipulations comptables qui brouillent l'image fidèle du résultat et du patrimoine de l'entreprise. La détection des manipulations comptables peut être observée au niveau des provisions et de certaines charges.

2.6. L'audit permet d'éviter et de résoudre les conflits

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 couts politiques soit d'afficher des résultats à la hausse lorsque sa rémunération est liée aux performances économiques et financières. Ce comportement du dirigeant est source de conflits que seul l'audit est capable de régler notamment en s'assurant de la régularité et de la sincérité des comptes.

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. Encore faut-il que l'auditeur les révèle.

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.

En dénonçant des pratiques comptables illégales l'audit est susceptible d'inciter les dirigeants à éviter de commettre ce genre de manipulation. Un autre conflit rarement abordé dans l'optique du gouvernement d'entreprise est la latitude discrétionnaire dont dispose le dirigeant au niveau des investissements et de sa rémunération. Ce genre de domaines très sensibles peut être contrôlé par des dispositifs de contrôle interne.

3. La divergence d'attente sur le rôle de l'audit

La divergence d'attente sur le rôle de l'audit entre les deux parties concernées par ceci est la cause principale de la difficulté dans la définition de la qualité d'audit dans une entité. Pour les auditeurs un bon audit c'est celui qui vérifie le respect des normes et des règles techniques d'enregistrements des transactions contraire à l'entreprise et aux parties prenante la qualité d'audit se voie dans l'amélioration engendré par l'audit ainsi par rapport aux risque détecté même pour la fiabilité informations fournie sur l'image de l'entreprise et ses état financier.

3.1. Le contrôle de qualité¹

Il s'agit que pour un cabinet, l'accroissement de l'efficacité, dans un environnement économique où la justification des dépenses est un argument essentiel, la démarche qualité permet une appréhension correcte des obstacles, une meilleure allocation des ressources aux mandats difficiles et une utilisation efficiente des potentiels humains, tout en évitant le sur audit.

En outre, un cabinet sous cette forme d'organisation favorise la conformité aux règles professionnelles et permet de démontrer clairement son efficacité et son efficacité aux stakeholders acteurs de la sécurité financière. Il en résulte un accroissement sensible du sentiment de sécurité dans les opinions émises par le cabinet, ce qui permet de diminuer le risque de mise en cause des travaux du cabinet, et de limiter ou de réduire le coût des assurances professionnelles.

Cette démarche permet aux auditeurs d'avoir une perception sur l'éthique incitée par la gouvernance ainsi elle permet la mise en commun d'expérience qui en lui-même un facteur de progrès pour l'entreprise auditée, aussi elle est une source d'apprentissage et de formation par la mise en place des processus qui détecte les risques liés aux systèmes de contrôle mise en place par l'entreprise. Pour résumer, la qualité de l'audit pour l'entreprise se démontre par la qualité des contrôles de qualité mise en place pour fournir à l'entreprise une image fiable ainsi pour l'anticipation des risques pour bien servir le gouvernement d'entreprise de déférente façon.

3.2. Les activités de conseil

Un cabinet d'audit peut aussi fournir à l'entreprise une prestation d'activités complémentaires de conseil, à une mission d'audit et à une mission de conseil pour un même client, peut avoir des plusieurs impacts sur l'entreprise auditée.

Elle peut renforcer l'efficacité de l'audit quand une meilleure connaissance de l'entreprise favorise l'identification des zones de risques. Si un cabinet fournit des prestations de conseil stratégique, il s'immisce dans la gestion de l'entreprise et peut toucher directement à la gouvernance d'entreprise. Mais dans certaines missions de conseil, comme l'audit fiscal ou social, peuvent favoriser des synergies avec la mission d'audit.²

¹ F, DANJOU, Qualité de l'audit enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, édition groupe de Boeck sa, Bruxelles, 2011, page.15.

² Idem.

Aussi elles apportent à la formation des collaborateurs. En effectuant des missions de conseil, l'auditeur change de casquette car il passe de la fonction de contrôleur à celle de constructeur ; ce qui lui permet d'appréhender une autre vision des risques de l'entreprise mais aussi de découvrir des sources de risques qu'une approche principalement comptable ne permet pas d'identifier, donc dans ce cas les deux parties en présence seront bénéficier de l'accomplissement de la mission d'audit.

3.3. Appréciation du contrôle interne

3.3.1. Définition du contrôle interne

« C'est l'ensemble des politiques et des procédures de contrôle, mise en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer dans la mesure de possible la gestion rigoureuse et efficace de ses activités ».¹

Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestions, la sauvegarde des actifs, la prévention de la détection des irrégularités et inexactitude, le système de contrôle interne s'étend au delà des domaines directement liés au système comptable.

« C'est la capacité de l'entreprise à s'auto-défendre par ses propres systèmes et procédures ».

3.3.2. Evaluation du système de contrôle interne ²

L'évaluation du système de contrôle interne permet à l'auditeur de mieux exploiter le budget temps dans la mesure où lorsqu'il trouve dans un cycle une application d'un contrôle interne efficace donc il va consacrer peu de temps dans sa mission et vice versa.

- a. Porter un jugement sur les procédures écrites, malheureusement dans la plupart des entreprises Algériennes il n'y a pas des procédures écrites, donc l'auditeur doit interroger les personnes et reconstituer les procédures, cette technique s'appelle : technique de narratif, cette technique doit être utilisée et constituée avec les employés qui travaillent sur le terrain et n'est pas avec les responsables.
- b. Etudier et porter un jugement sur les documents utilisés et leurs cheminements (Flow Chart).
- c. La mise en œuvre des procédures écrites : vérification de l'application de ces procédures durant toute la durée d'audit.

¹ R, OBERT, et autres, Op.cit, 2010, p.542.

² Idem.

- d. La prise de connaissance des procédures ce fait à travers l'entretien avec les principaux acteurs de la procédure.

3.3.3. Démarche de l'auditeur dans son appréciation du contrôle interne

La démarche utilisée par l'auditeur (expert-comptable, commissaire aux comptes ou auditeur interne) lors de sa mission d'appréciation de l'application du contrôle interne relatif aux principaux cycles d'opération et éléments d'actif ou de passif qui en résultent comporte deux étapes :

L'appréciation de l'existence du contrôle interne et l'appréciation de la permanence du contrôle interne.

3.3.3.1. Evaluation de l'existence de contrôle interne

En pratique, cette étape s'effectue en même temps que la description du système. Il ne s'agit pas ici de rechercher les erreurs dans le fonctionnement du système mais seulement que le système décrit est bien en place tel qu'il a été décrit. L'auditeur va s'assurer de l'existence de ce système ainsi que de détecter ses forces et faiblesses.

Elle se déroule comme suit :¹

- Prise de connaissance détaillée du système de traitement des données et des contrôles mis en place par l'entreprise ;
- Vérification par des tests que les procédures telles que décrites et que les contrôles indiqués sont appliqués ;
- Evaluation des risques d'erreurs qui peuvent se produire dans le traitement des données en fonctions des objectifs que doivent atteindre les contrôles interne ;
- Evaluation des contrôles internes devant assurer la protection des actifs lorsqu'ils existent des risques de perte de substance ;
- Identification des contrôles internes (points forts) sur lesquels le réviseur pourra s'appuyer et qui lui permettront de limiter ses travaux de vérification.

3.3.3.2. Appréciation de la permanence du contrôle interne

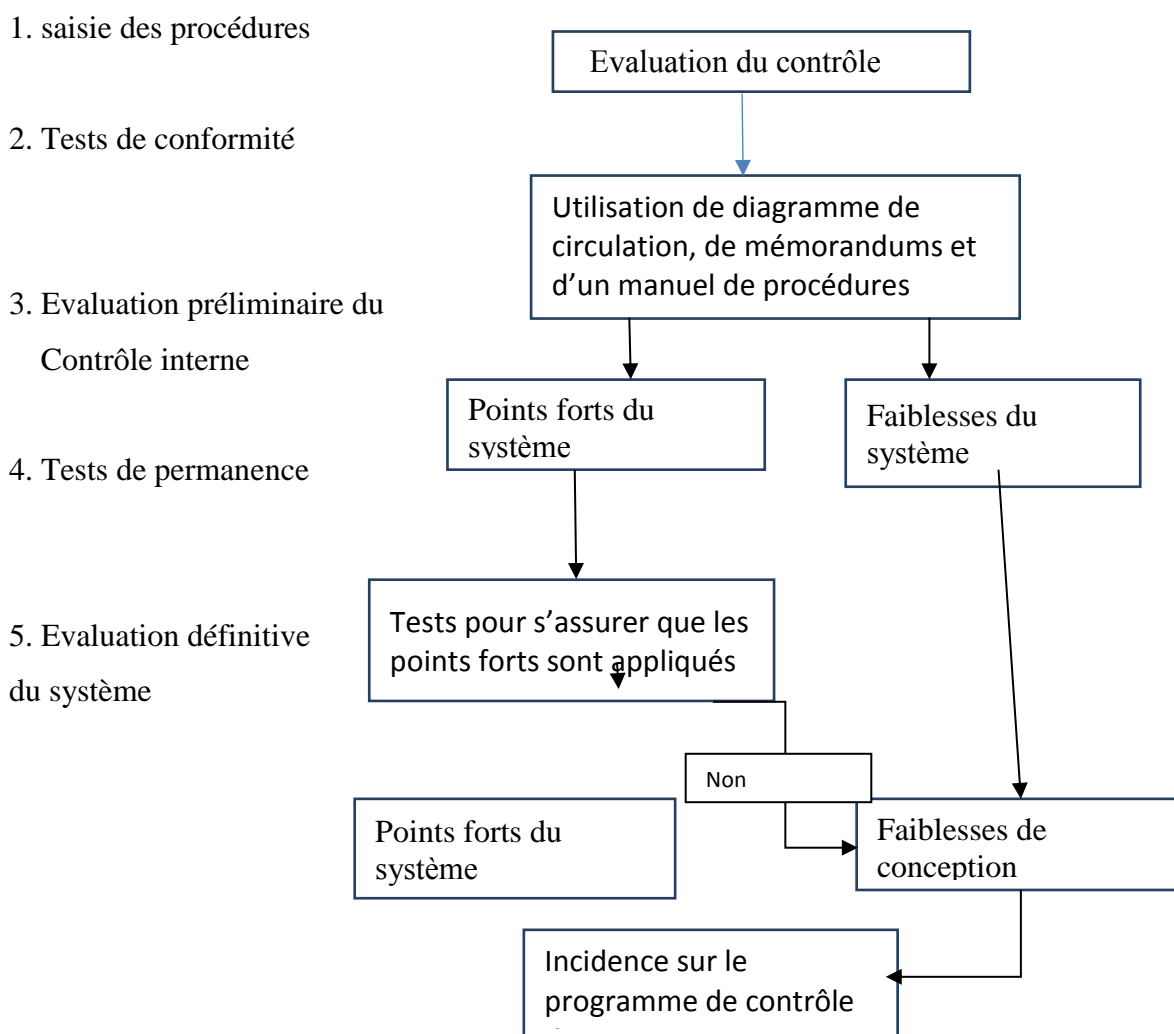
Après avoir évalué l'existence d'un dispositif de contrôle interne, l'auditeur se tient à vérifier la manière par laquelle ce système est appliqué, cette étape se déroule comme suit :²

¹ R, OBERT, et autres, Op.cit, 2010, p.544.

² Idem.

- Vérification par des tests de l'application permanente des procédures, L'auditeur sélectionnera un nombre limité de transactions. Il suivra ces transactions dans le circuit en remontant jusqu'à leur origine et en descendant jusqu'à leur dénouement.
- Les tests effectués donnent une assurance quant à la correcte description du système. Si cela n'était pas le cas, la description devrait être corrigée.

Figure II-01 : Evaluation du contrôle interne



Source : Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, comptabilité et audit, Manuel et applications, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, p.545.

4. Renforcement de la gouvernance

Rappelons que la gouvernance d'entreprise est définie selon Charreaux comme étant « 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 ».¹

En voulant instituer une nouvelle gouvernance plus transparente et efficace face à certaines insuffisances, les textes actuels remettent ainsi au centre des préoccupations la notion de responsabilité, d'audit externe légal, qui est considérée comme mécanisme incitant ou obligeant les individus à qui une responsabilité a été déléguée à agir conformément aux intérêts des partenaires de l'organisation.

D'après FLINT, l'audit externe a été préoccupé pendant des siècles « par une comptabilité honnête et juste de l'argent et de la propriété dans les affaires des états, des services des gouvernements centraux et locaux, et dans le monde des affaires ».²

L'audit légal est un élément primordial de l'équilibre contractuel de la firme. Il permet d'une part la résolution des conflits d'agence et d'autre part de limiter les manipulations comptables ainsi que de concorder entre les intérêts des différentes parties prenantes.

Le commissaire aux comptes peut également être considéré comme un acteur de la gouvernance de l'entreprise puisque, tout au long de sa mission d'audit il :

- Participe au contrôle des procédures de l'entreprise et procède à l'analyse de ses risques ;
- Porte une attention particulière aux risques de fraude et à la continuité d'exploitation ;
- Exerce une vigilance dans le cadre de la réglementation relative aux opérations de blanchiment ;
- S'assure de l'application des textes légaux et réglementaires ;
- Peut être conduit à révéler au procureur de la République les faits délictueux qu'il est amené à constater dans l'exercice de sa mission ;
- Communique avec le gouvernement d'entreprise et notamment avec le comité d'audit, s'il existe ;
- Fait part des faiblesses du contrôle interne.

¹ G, Charreaux, , vers une théorie du gouvernement des entreprises, cahier de recherche GREGO, université de Dijon, France, 1996, P.3.

²https://www.researchgate.net/publication/237213816_GOUVERNANCE_ET_AUDIT_EXTERNE_LEGAL_un_e_approche_historique_comparée_a_travers_l'obligation_de_reddition_des_comptes (Consulté le 01/05/2019 à 22h30)

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons exposé le cadre théorique de la gouvernance d'entreprise ainsi que la place de l'audit légale comme un mécanisme de cette approche.

Tout d'abord, la gouvernance d'entreprise cherche à contrôler les décisions du dirigeant, et l'oblige à travailler dans l'intérêt de l'entreprise et des différentes parties prenantes. C'est pourquoi la gouvernance d'entreprise a mis en action plusieurs mécanismes dont l'audit légal fait partie de ceux-ci. L'audit est utilisé par les actionnaires et les dirigeants comme un indicateur sur l'efficacité et l'efficience des décisions des dirigeants.

Dans le cadre de la gouvernance d'entreprise, le rôle d'audit est examiné dans le contexte de la relation d'agence ou des conflits d'intérêts liés à la séparation de la propriété et du management peuvent survenir. Il apparaît dans une situation conflictuelle comme étant le mécanisme de règlement de conflits. Parmi ces conflits, on peut citer l'asymétrie d'information et la manipulation d'informations.

Après avoir mis en évidence le concept de la gouvernance d'entreprise et la place de l'audit légale dans cette approche d'un côté théorique. Il convient maintenant d'aborder le sujet d'un point de vue pratique. Le chapitre suivant fera l'objet d'une mission d'audit légal effectuée par **le cabinet DELOITTE AUDIT ALGEIRE au profit de l'entreprise X.**

CHAPITRE III

*Etude de cas sur la section des
disponibilités*

CHAPITRE III : ETUDE DE CAS SUR LA SECTION DES DISPONIBILITES

Lors des chapitres précédents, nous avons pu imprégner des métiers fondamentaux de commissariat aux comptes, la démarche d'audit et méthodologies du travail, il convient alors de s'intéresser à la pratique de ces procédures par un cabinet d'audit.

A cet effet, le cabinet d'audit DELOITTE ALGERIE, dans lequel nous avons effectué notre stage, et durant lequel, nous avons participé à plusieurs missions de certification des comptes, nous allons traiter un cas d'audit sur la section des disponibilités d'une entreprise industriel X

La finalité de notre mission est d'arriver à tirer une conclusion sur la section des disponibilités de l'entreprise X, et de se prononcer sur la qualité de l'information financière divulguée dans les états financiers au moyen d'une démarche rigoureuse.

SECTION 01 : PRESENTATION DES ORGANISMES D'ACCUEIL

Cette première section va faire l'objet d'une présentation du cabinet DELOITTE ALGERIE, là où nous avons effectué notre stage pratique. Brièvement nous allons présenter plusieurs points qui vont donner une idée claire sur le cabinet et ses activités.

1. Fiche signalétique¹

Dénomination	DELOITTE AUDIT ALGERIE
Activité	Expertise Comptables, Audits, Juridiques et Fiscal, Conseils, FA...
Siège social	Tour Algeria Business Center, Pins Maritimes,16130, Alger Mohammadia.
E-mail	contact@deloitte.dz

2. L'organisation du cabinet²

Deloitte Algérie est une association de SARL Deloitte et EURL Deloitte Audit Algérie créé en 1993, sous le nom d'AMS Audit, ce dernier a rejoint le réseau Deloitte Afrique francophone en 2007.

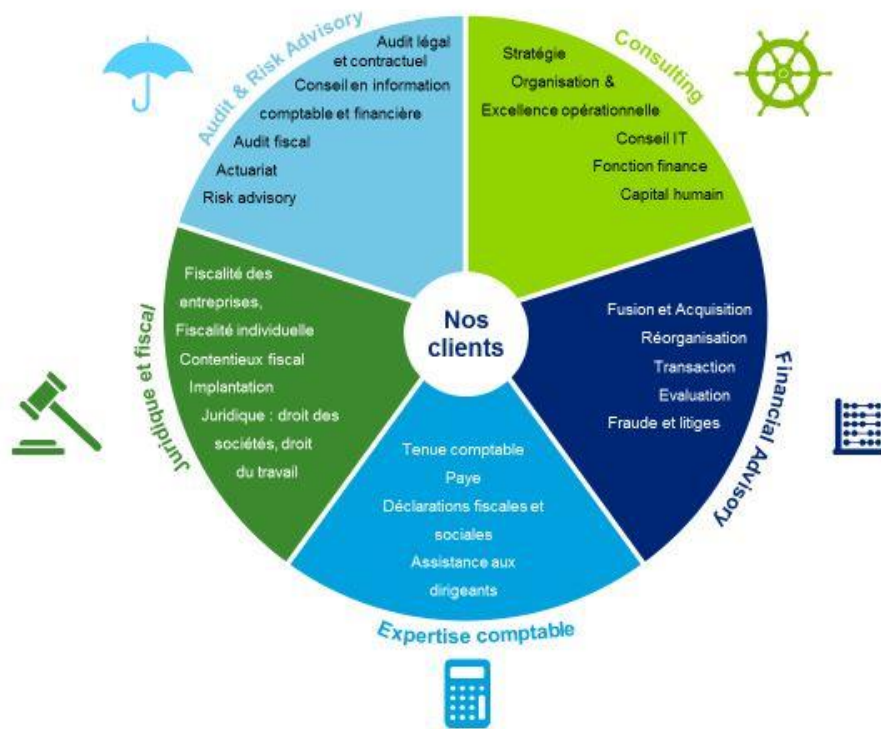
Deloitte est devenu aujourd'hui un leader en Algérie en Conseil, Transactions, Audit, Expertise Comptable, Juridique et Fiscal, Intégré dans le réseau mondial de Deloitte LLT et disposant de son soutien, Deloitte Algérie répond à tous les critères de qualité et d'éthique qui ont fait la réputation de Deloitte à travers le monde, Avec 65 collaborateurs essentiellement des lauréats diplômés des grandes écoles et meilleures universités algériennes et étrangères, Deloitte Algérie dispose d'une expertise reconnue sur divers secteurs d'activités.

¹ Documents interne DTT.

² Idem.

3. Les métiers du cabinet ¹

Figure III-01 : Les métiers du cabinet

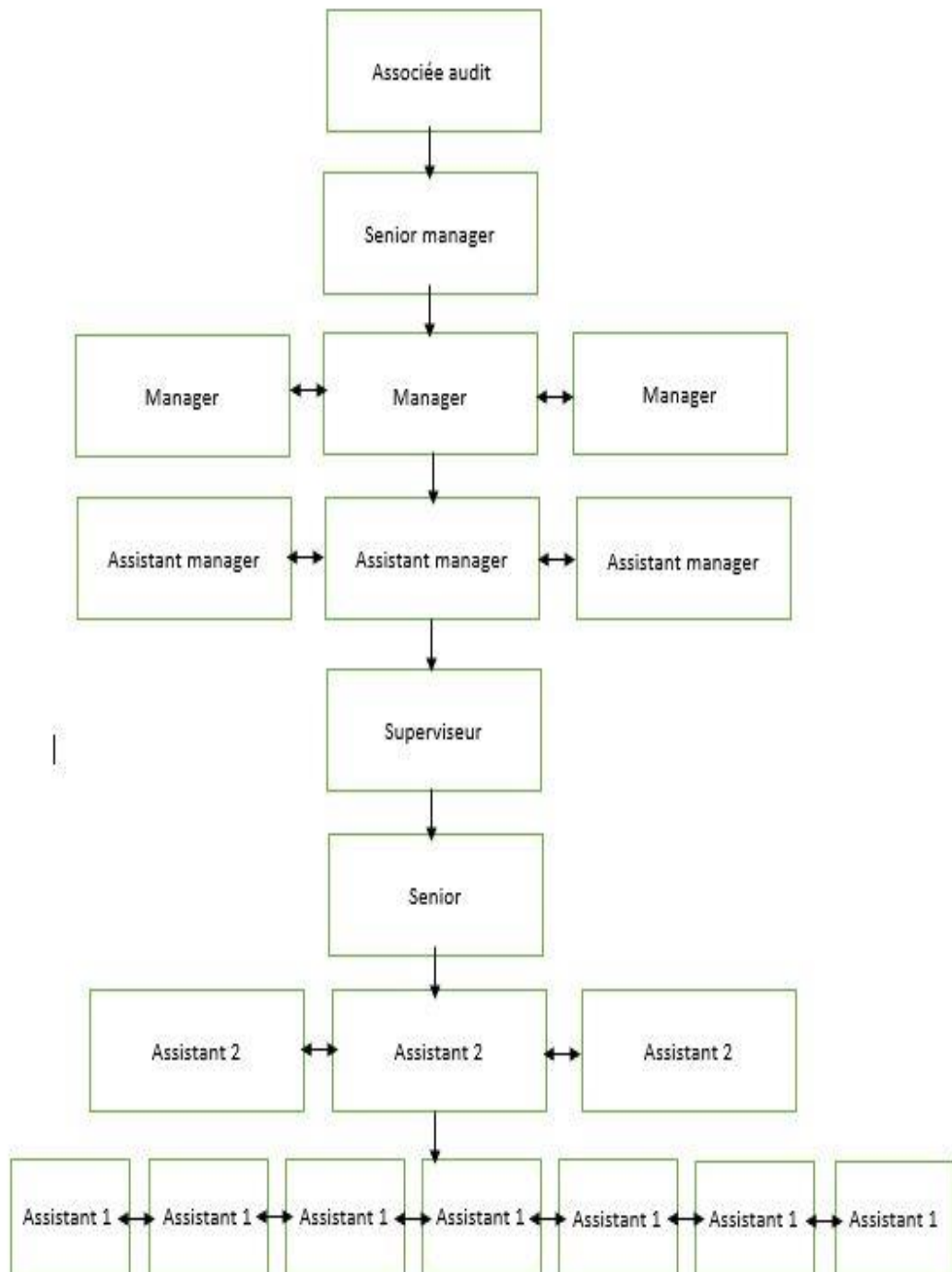


Source : Document interne DTT

¹ Documents interne DTT.

4. Organigramme ¹

Figure III-02 : Organigramme



Source : Document interne DTT

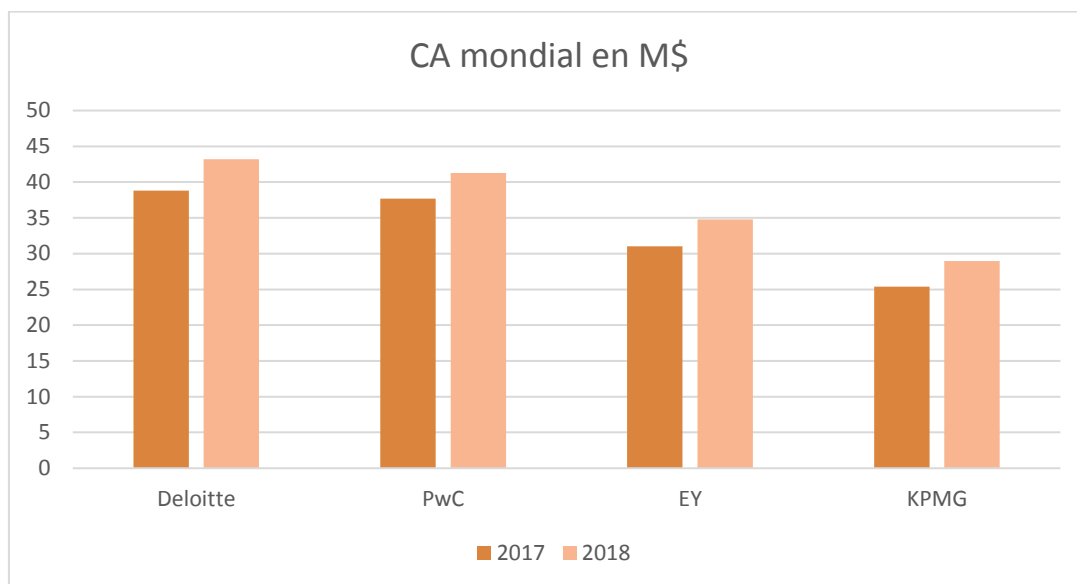
¹ Documents interne DTT.

5. Analyse de l'environnement ¹

5.1. Principaux concurrents

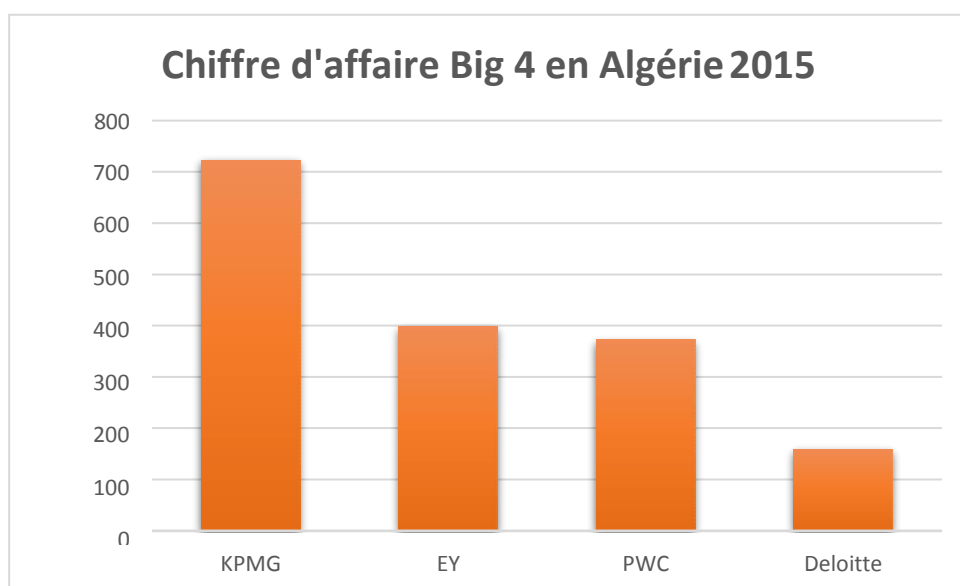
- Classement mondial

Figure III-03 : Classement mondial



Source : Document interne DTT

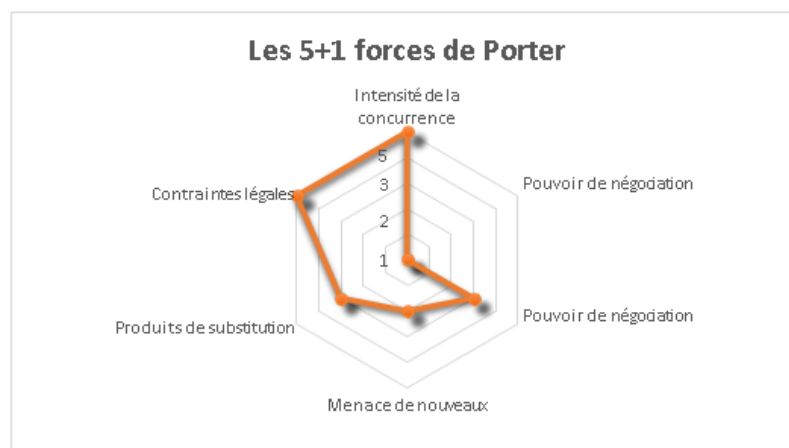
Classement en Algérie



¹ Documents interne DTT.

Figure III-04 : Classement mondial

Source : Document interne DTT

6. Les 5+1 forces de porter**Figure III-05 : LES 5+1 forces de porter**

Source : Document interne DTT

6.1. Intensité de la concurrence :

La concurrence est très forte entre les Big4 dans le monde entier, leurs compétences ne sont plus à prouver et sont souvent considérées comme pratiquement au même niveau. La différenciation se faisant sur les négociations et parfois certains services supplémentaires (transactions) qui ne le sont pas chez tous les concurrents dans tous les pays.

Il existe aussi une concurrence autre que les Big 4, illustrée par les grands cabinets tels que Mazars ou de plus petits locaux dont le nombre et les prix bas en font des concurrents importants surtout en période de crise où les entreprises ont tendance à aller vers moins cher que les Big s'ils en ont la possibilité (sauf groupe international).

Ce risque est considéré comme fort

6.2. Pouvoir de négociation des fournisseurs :

En tant que prestataires de services, les cabinets d'audit et de conseil n'ont pas de fournisseurs. Ce risque est donc absent.

6.3. Pouvoir de négociation des clients :

Les grands cabinets (ici BIG 4) sont peu concernés par ce risque, car quand il s'agit de clients groupes, les contrats sont souvent négociés à l'échelle mondiale (notamment pour l'activité d'audit, mais ce n'est pas le cas pour le conseil ou l'expertise comptable). Et lorsque

les clients sont de tailles moins importantes, la notoriété des BIG 4 joues en leur faveur en termes de négociation.

Ce risque est considéré comme moyen

6.4. Menace de nouveaux entrants :

Les barrières à l'entrée sont très élevées, les Big 4 sont au même nombre depuis la chute d'Arthur Andersen en 2002 et ont acquis une place à part sur le marché de l'audit et du conseil. Les 4 grandes firmes multidisciplinaires regroupent plus de 756 000 personnes avec des parts de marchés exorbitantes (ils audient toutes les entreprises du CAC 40, la majorité des entreprises américaines et presque la totalité des entreprises britanniques).

La probabilité qu'un nouvel entrant arrive à rejoindre les Big 4 étant faible même si l'opinion publique y est favorable et qu'il existe des candidats (Mazars notamment).

Quant aux autres plus petits cabinets (locaux et ou indépendants), les barrières à l'entrée sont les diplômes qu'il faut passer, mais surtout la notoriété, il est difficile pour un cabinet ou un indépendant de pénétrer le marché directement et de trouver facilement des clients, les entreprises se fiant généralement aux prestataires anciens et reconnus.

Ce risque est considéré comme faible.

6.5. Produits de substitution :

Les prestations de services ne sont pas concernées par les produits de substitution, Il est aussi possible de prendre en considération la possibilité de substitution par service, par exemple le risque de substitution quant à la tenue comptable par certains logiciels (sujet du mémoire) mais la substitution de l'ensemble des activités est peu probable.

Ce risque est considéré comme moyen.

6.6. Contraintes légales :

Dans le domaine de l'audit et du conseil cette contrainte est très présente, l'activité étant réglementée et reposant complètement sur des lois et des obligations.

Par exemple nous avons pu constater ce qui se passe actuellement en France concernant la loi PACTE qui augmente le seuil de domination des commissaires aux comptes et donc supprime cette obligation pour les PME, ce qui soulève un tollé chez les professionnels qui se sentent ainsi menacés.

C'est pourquoi nous considérerons ce risque comme fort.

7. Etude PEST :

7.1. Politico-légal :

Il existe des lois qui régissent les services proposés par l'entreprise, de plus elle propose du conseil fiscal et légal ce qui la rend sensible aux changements et instabilités politiques et réglementaires. De plus, la firme est responsable en cas de défaillance ou manque de transparence dans ses activités d'audit ou de conseil (plusieurs Big 4 sont poursuivis dans le monde).

Néanmoins d'autres groupes profitent des difficultés que rencontrent l'Algérie (blocage des importations) pour s'implanter et ouvrir des usines de montages ou production dans le pays, ce qui en fait des prospects de choix et contribuent à la croissance du portefeuille client et CA du cabinet.

7.2. Economique :

Les crises économiques mondiales ont affecté les profits et croissances de beaucoup d'entreprises dont les Big 4.

Aussi, étant donné la situation des entreprises clientes, ces dernières peuvent décider d'engager des cabinets moins importants que PwC pour réduire les coûts.

7.3. Socio-culturel :

Etant donné la qualité des services proposés par l'entreprise, elle requiert des employés hautement qualifiés et aptes à s'adapter facilement à l'environnement d'une multinationale et à ses exigences.

Trouver ces talents n'est pas chose aisée car les écoles qui les forment sont peu nombreuses et les autres cabinets recherchent les mêmes types de profils, ce qui crée une concurrence aussi en termes de recrutement, poussant ainsi les cabinets à offrir des rémunérations de plus en plus importantes et à faire des investissements élevés en termes d'aménagement des locaux et des avantages offerts aux employés.

Le cabinet PwC est aussi très actif dans le domaine social et culturel via la fondation d'entreprise PwC France et pays francophones d'Afrique.

7.4. Technologique :

Cet élément peut être une menace et une opportunité pour les cabinets d'audit et de conseil, selon leurs stratégies.

Le matériel informatique est un outil indispensable pour les collaborateurs, ce qui constitue des investissements importants pour garder le matériel à jour.

Les avancements technologiques poussent les firmes à évoluer pour survivre et rester dans la course. Certains avancements changent complètement la pratique des métiers (audit des blockchains, menace de disparition du métier de comptable).

8. Analyse SWOT :

Figure III-06 : Analyse SWOT de Deloitte

<ul style="list-style-type: none"> - Présence mondiale : présence dans 157 pays à travers 758 bureaux - Notoriété et image de marque au niveau international ; - Qualité des services conforme aux standards internationaux ; - Formation du personnel - Capital humain : Deloitte a décidé d'adopter une stratégie de recrutement axée sur l'excellence en imposant des critères de recrutement exigeants et pointilleux ; Fait partie des plus grandes entreprises d'audit, de conseil et de comptabilité, et un acteur important des Big 4. - Offre élargie de services. - Le groupe a été élu plusieurs fois meilleur employeur 	<ul style="list-style-type: none"> - CA moins important que ses concurrents en Algérie (KPMG et EY). - Turnover important. - Outils IT peu développés - Jeunesse de la structure en Algérie : présente depuis 2007 seulement, Deloitte n'occupe pas en Algérie la place de leader qu'elle occupe en Amérique ou encore en Europe
<ul style="list-style-type: none"> - Marché à taux croissant - Crise économique : c'est dans le cadre des crises économiques que les cabinets sont le plus sollicités. Les entreprises cherchent des réponses à leurs craintes et sont conscientes que le meilleur moyen de se protéger contre les réformes ou de régulariser leur situation est de faire appel à des experts en la matière. - Obligation légale de production locale pour beaucoup d'acteurs, ce qui accroît leur activité et peut créer un besoin auquel l'entreprise saura répondre. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pouvoir de l'état quant aux réglementations. - Conjoncture économique mondiale et algérienne. - Concurrence féroce des autres cabinets. - Instabilité des lois en Algérie. - Marché des changes fortement instable - Difficulté à adapter les bonnes pratiques et méthodologie des big 4 à l'environnement local (le manque d'indices de comparaison résultant d'un manque d'information) le cabinet se retrouve contraint d'élaborer une méthodologie interne et spécifique à chaque mission sans perdre de vue les principes fondamentaux du métier.

Source : Document interne DTT

SECTION 02 : DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT SUR LA SECTION DES DISPONIBILITES

Dans le cadre de notre mission au sein de l'entreprise X, les auditeurs du cabinet DELOITTE ALGERIE sont amenés à faire une réunion préliminaire tenue entre ceux qui sont conviés à participer à la mission, et où il est question de discuter l'objectif de la mission, la durée d'intervention, également des procédures de prise de connaissance de l'entité, et l'évaluation des risques.

Il s'en suit la répartition des tâches par le chef de la mission qui devront être effectuées par chaque collaborateur, en notre qualité d'auditeur, nous étions chargés de l'audit des disponibilités.

A partir des états financiers qu'on a récupérés de l'entreprise nous avons constaté que les disponibilités représentent un domaine significatif, car ils constituent des valeurs d'exploitation importants « **20% du total de l'actif brut.** »

Nous allons présenter la démarche suivie dans le cadre de l'audit au niveau du terrain, notre méthodologie est comme suit :

- Présentation de l'entité ;
- Prise de connaissance de l'entité et de son environnement ;
- Sélection de l'équipe ;
- Méthodologie d'audit ;
- Matérialité ;
- Faits significatifs de la période ;
- Disponibilités leadshit ;
- Procédure d'audit à effectuer ;
- Conclusion.

1. Présentation de l'entité

1.1. Forme et coordonnées de l'entité

<i>Dénomination sociale</i>	X Algérie
<i>Forme juridique</i>	SPA
<i>Registre de commerce</i>	05B0968412
<i>Adresse du siège</i>	Route de Sidi Aïssa Tranche 1 Lot N°299 Zeralda - Alger
<i>Téléphone</i>	023 32 06 34-33
<i>Fax</i>	023 32 06 41-43

Site Internet	https://www.x.com/fr-dz
Société mère	X
Date d'arrêté des comptes	31/12/2018

1.2. Actionnariat

Tableau III-01 : Liste des actionnaires

Actionnaires	% de détention
X International	66%
Mr X	4%
Mr B	18%
Mr R	9%
Mr D	5%
Mr B	4%
Mr B	3%

Source : Document interne DTT

X est une société de droit algérien d'un capital social de 343434 KDZD détenue à hauteur de 35% par X International et 2% par des actionnaires divers comme présenté dans le tableau ci-dessus.

1.3. Gouvernance de l'entité

Le directeur général de l'entreprise est Mr LAN sui est à la tête de l'entreprise depuis Novembre 2015. Sous sa direction nous retrouvons :

- Mr NIMOO Business Controller et son équipe des finances ;
- Mr DJO Directeur Logistique ;
- Mme LABO Directrice RH ;

1.4. Principaux interlocuteurs

Les principaux interlocuteurs lors de nos interventions sont :

- Monsieur SAYAH : Directeur financier
- Monsieur BENMAHDI : Chef comptable
- Monsieur MELLAL : Senior finances et comptabilité
- Madame SLAMA : Contrôleur de gestion et analyste financier
- Madame HACHIMI : RH Manager

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

2.1. Eléments propres au(x) secteur(s) d'activité(s) ayant une incidence sur l'entité (facteurs sectoriels, marché, concurrence...)

2.1.1. Général

Présente depuis 1947 en Algérie, X spa filiale du groupe X offre une gamme complète de compresseurs industriels, d'équipements de traitement d'air, de compresseurs mobiles, de groupes électrogènes, ainsi que le matériel de forage et de démolition. Cette offre comprend également l'assistance technique, le suivi et pièces de rechanges.

2.1.2. Principaux clients

Les principaux clients de l'entreprise sur 2018 sont :

- Le groupe Q : 479 MDZD ;
- Le groupe S : 99 MDZD ;
- Le groupe X : 87,2 MDZD ;
- Le groupe Q : 100,8 MDZD ;
- Le groupe B : 132,4 MDZD.

2.1.3. Principaux fournisseurs

X Algérie s'approvisionne en matière de marchandise CT « Compressor Technic » exclusivement des différentes filiales X. Quant à l'activité MR « Mining & Rock Excavation Technic », elle est approvisionnée par Epiroc depuis 2018.

2.1.4. Principaux concurrents

Parmi les concurrents les plus agressifs de X, nous citons :

a. Activité CT « Compressor Technic » :

- AA;
- L ;
- R.

b. Activité MR « Mining & Rock Excavation Technic » :

- F ;
- E ;
- G ;
- Sdv.

2.2. Facteurs internes ayant une incidence sur l'entité (caractéristiques spécifiques de l'entité, objectifs et stratégies de mise en œuvre, risques inhérents pouvant avoir un impact significatif sur les états financiers)

2.2.1. Investissements et activités liées

En 2018, la société n'a pas :

- Acquis de titre d'autres sociétés
- Cédé de titres d'autres sociétés (elle n'en détient pas)

Les seuls investissements réalisés correspondent à l'acquisition d'immobilisations entrant dans le cadre de son activité.

2.2.2. Financement et activités liées

X Algérie dispose d'une ligne globale flexible de 2,4 milliards de dinars auprès de la BNP Paribas.

Elle est à répartir entre :

- Une ligne F;
- Une ligne G ;
- Une ligne de K ;
- Une ligne de O ;
- Une ligne de Z.

X Algérie dispose aussi de fonds propres solides qui lui permettent de faire face aux besoins de trésorerie notamment pour financer les importations.

2.2.3. Élaboration de l'information financière

La société clôture ses comptes mensuellement dans le cadre de ses reportings au groupe X. La remonté d'information se fait principalement sur le système BPCS. Pour les éléments relatifs à la paie et au personnel, c'est sur le système RH Link.

L'équipe comptable et financière est composée :

- D'un directeur financier et contrôleur de gestion, Monsieur L
- D'une analyste financière et contrôle de gestion, Madame R
- De comptables sous la responsabilité du directeur financier et du chef comptable Monsieur L

Les clôtures mensuelles sont validées par le directeur financier.

Le référentiel comptable utilisée est le système comptable financier SCF pour les comptes locaux, et le référentiel suédois pour les comptes reporting.

2.2.4. Objectifs, stratégies et risques afférents liés à l'activité

L'objectif premier de la Société est d'accroître ses parts de marché face à des concurrents de plus en plus agressifs commercialement et un environnement économique peu propice aux affaires.

De ce fait, X Algérie a pris la décision de baisser ses prix afin de répondre à plus d'appels d'offre et récupérer des marchés à partir de l'exercice 2018. Cette marge, XA compte bien la récupérer grâce au service après-vente.

2.3. Référentiel comptable et principales méthodes comptables

Les états financiers statutaire sont établis et présentés conformément aux normes édictées par le Système Comptable Financier « SCF » résultant du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 et de l'arrêté du Ministère des Finances du 26 juillet 2008, portant application de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007. Cependant, pour les besoins du reporting, une comptabilité est tenue selon le référentiel suédois SCOA qui est conforme aux IFRS.

Les principales règles et méthodes comptables sont les suivantes :

2.3.1. Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition, soit du prix d'achat, augmenté des coûts accessoires et charges directes s'y rattachant.

Aucune réévaluation n'a été effectuée suite à l'application du système comptable financier en 2010 et sur les exercices suivants.

Les amortissements sont calculés suivant le mode linéaire.

2.3.2. Stocks

Les stocks sont valorisés sur la base des coûts standards affectés par division.

- IP (International Price)

Le groupe X détermine en amont un prix d'usine fixé deux fois par an. Ce prix s'appelle l'IP (International Price), prix d'usine pour tous les costs center X dans le monde.

- RG (Rate Group)

La remise diffère d'un cost center (pays) à un autre. Elle dépend de la conjoncture économique du pays c'est-à-dire : de l'évolution du marché, de la concurrence, des quantités achetées...etc.

- **TP (Transfert Price) ou Prix d'achat**

Le Transfert Price est le prix de vente de l'usine après déduction du montant de la remise.

$$TP = IP * RF$$

RF : Ride Factor (RF=1-%RG)

Une base de données est intégrée au système de X qui comprend la majorité des références vendues par le groupe. Des coûts fixes relatifs à chacune des références ont été estimés par le responsable logistique et sont insérés dans la base de données. Les coûts concernent les droits de douane et les frais de transit et sont représentés par un pourcentage de la valeur de l'item. Le taux de change est lui aussi fixe. L'International Price (IP) peut être changé deux fois par an par l'usine. Par conséquent le TP (Transfert Price) varie aussi, ce qui vient impacter le coût standard de l'item en question dans tout le stock et donc impacter la valeur du stock.

Le coût réel est ensuite calculé après réception du dossier de transit par les membres du service Finance et comptabilité, et les écarts (positifs ou négatifs) sont enregistrés automatiquement par le système. Ces écarts viennent donc impacter les comptes de produits ou de charge.

Pour la dépréciation de son stock, X dispose de trois catégories à savoir :

- Le stock à faible rotation de 12 mois déprécié à hauteur de 40 %.
- Le stock à faible rotation de 24 Mois, déprécié à hauteur de 90 %.
- Le stock obsolète déprécié à hauteur de 90%.

Notons l'existence d'une provision sur écart d'inventaire qui couvre le risque de perte de stock. Elle est calculée, par le contrôleur des stocks en collaboration avec le directeur financier, sur une base prévisionnelle après inventaire tournant.

2.3.3. Créances clients et autres créances

Les créances sont valorisées à leur valeur nominale diminuée, le cas échéant, d'une provision pour dépréciation. Les provisions pour dépréciation des créances clients sont déterminées en fonction de leur antériorité et des risques de non recouvrement identifiés.

Le tableau ci-dessous synthétise les différentes catégories de créances douteuses ainsi que le % de provisionnement :

Tableau III-02 : Liste des différentes catégories de créances douteuses

Catégorie de créances	Age	% de provisionnement
Créances liées aux produits Epiroc	60 jours	100%
Créances dont les clients sont en litige	Dès l'entrée en litige	100%
Refus de paiement exprimé par le client	Dès l'expression du refus de paiement	100%
Autres types de créances	90 jours	100%

Source : Document interne DTT

2.3.4. Impôt sur les bénéfices des sociétés exigibles et différés

La charge d'impôt sur le résultat inclut l'impôt exigible et l'impôt différé. L'impôt exigible est l'impôt que l'on s'attend à payer sur le résultat imposable de l'exercice en utilisant les taux d'impôt qui ont été adoptés à la date de présentation de l'information et tout ajustement de l'impôt à payer au titre d'exercices antérieurs.

Des impôts différés sont comptabilisés pour toutes les différences temporelles.

Un actif d'impôt différé est comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

Le bilan doit faire apparaître distinctement :

- Les actifs et passifs d'impôt exigible ;
- Les actifs et passifs d'impôt différé.

La charge (produit) d'impôt doit être présentée distinctement au compte de résultat.

3. Sélection de l'équipe

Tableau III-03 : Liste des auditeurs

Nom	Grade
Hamid	Manager
Lyli	Assistant Manager
Kenzi	Senior Assistant
Ali	Assistant
Ayoub	Assistant

Source : Document interne DTT

4. Méthodologie d'audit :

Nous avons effectué nos travaux d'audit en se basant sur les tests substantifs et sans s'appuyer sur le contrôle interne mis en place par l'entité.

4.1. Matérialité :

Conformément à la méthodologie d'audit Deloitte, la matérialité a été fixée comme suit:

Tableau III-04 : Matérialité

(en milliers de dinars algériens)	2 018	2 017
Materiality	62 686	112 970
Performance Materiality	50 149	101 673
Calculated trivial misstatements	3 134	5 649

Source : Document interne DTT

Nous notons une matérialité moins importante en 2018 par rapport à 2017, et ce, suite aux changements relatifs à la méthode de calcul DTT.

4.2. Faits significatifs de la période :

De nos discussions avec le client, nous ne comprenons qu'aucun fait marquant n'est à signaler durant la période 2018.

4.3. Disponibilités leadsheet :

Notre cadrage sera effectué a partir de tableau ci-dessous :

Tableau III-05 : Disponibilités leadsheet

Compte	Libelle	Montant
51xxx	Valeurs à l'encaissement	103 014 615
51xxx	COMPTE BANCAIRE HSBC SALAIRE	0
5xxx	COMPTE BANCAIRE HSBC	26 784 512
51xxx	COMPTE BANCAIRE BNP	410 844 266
5xxx	COMPTE BANCAIRE BNA	15 328 240
5xxx	COMPTE BANCAIRE SGA	4 416 643
51xxx	COMPTE DE PASSAGE CREDOC	40 192 989
5xxx	COMPTE BANCAIRE BNA DEVISE	6 311 989
5xxx	Caisse euros	250 834
TB Total - DISPONIBILITES		607 144 088
51xxx	Avances Bancaires Credoc	(544 451 556)
TB Total - CONCOURS BANCAIRES		(544 451 556)
TB Total - DEPRECIATION DES CPTES FINANCIERS		0
SubTotal - Disponibilités		62 692 532

Source : Document interne DTT

5. Procédure d'audit à effectuer

5.1. Objectifs du travail

- S'assurer de l'exactitude des comptes de disponibilités.
- S'assurer de l'exhaustivité des décaissements.
- S'assurer de la validité des encaissements.
- S'assurer de la séparation des exercices

5.2. Travaux à effectuer

- Confirmations et rapprochements bancaires.
- Test sur les débits bancaires post-rapprochement
- Rapprochement PV de Caisse
- Compte de passage
- Valeurs à l'encaissement
- Avances bancaires Credoc

5.2.1. Confirmations et rapprochements bancaires.

❖ Objectifs :

- Tester les disponibilités pour exactitude
- S'assurer de la validité des soldes bancaires
- S'assurer de la validité, de l'exhaustivité, de la correcte comptabilisation et du bon rattachement à l'exercice de tous les montants en rapprochement

❖ Travaux à effectuer :

- Cadrage de relevé bancaire avec la BG
- Tester les écritures en rapprochement (entretien, obtention de justificatifs, apurement,)
- Revoir les signataires bancaires
- Revoir les comptes en devises et s'assurer que les taux utilisés pour la conversion sont satisfaisants

➤ **Cadrage :****Tableau III-06 : Tableau de cadrage**

N°	N° compte comptable	Libellé Banque	N° compte bancaire	Solde en BG	Solde Relevé Bancaire
1	512xx	Bank account salary HSBC	370 010 000 xxx xxx	0	0
2	51xx	Compte HSBC	370 010 000 112 xxx xxx	26 784 512	26 784 512
3	51xx	Compte BNP	2 700 700 000 199 xx xx	410 844 266	410 844 266
4	51xx	Compte BNA Dinar	30 005 xxx xxx	15 328 240	15 328 240
5	51xx	Compte SGA	113000xx xx	4 416 643	4 416 643
6	51xx	Compte BNA Euro	31 000 0xx xxx	6 311 989	6 311 989
				463 685 650	463 685 650

Source : Elaboré par nous-mêmes

➤ **Tester les écritures en rapprochement :****Tableau III-07 : Tableau de Rapprochement bancaire**

N° test	N° compte comptable	Libellé Banque	N° compte bancaire	Rapprochement bancaire						Devis e
				Solde figurant en relevé bancaire	Décaissements chez société et absents en banque	Encaissements absents en comptabilité et présents en banque	Décaissements absents en comptabilité et présents en banque	Encaissements chez société et absents en banque	Solde théorique en comptabilité en devise	
1	51x	Bank account salary HSBC	370010000112xxx	0	0	0	0	0	0	DZD
2	51x	Compte HSBC	370x10xx01x2460000	26 784 512	0	0	0	0	26 784 512	DZD
3	51x	Compte BNP	27007000xxxxx	410 844 266	0	0	0	0	410 844 266	DZD
4	51x	Compte BNA	3000xxxxxxxxx	15 328 240	0	0	0	0	15 328 240	DZD
5	51x	Compte SGA	1130000xxx	4 416 643	0	0	0	0	4 416 643	DZD
6	51x	Compte BNA Euro	31xxxx	6 311 989	0	0	0	0	6 311 989	EUR
				463 685 650					463 685 650	

Source : Elaboré par nous-mêmes

➤ **Signataires bancaires :**

Tableau III-08 : Tableau de Signataires bancaires

N° test	Libellé Banque	N° compte bancaire	Signataires		
			Nom	Poste	Autorisation ?
1	Bank account salary HSBC	370010xxxxx	<i>Mr A</i>	DG	Signataire de rang A
			<i>Mr A</i>		Signataire de rang A
			<i>Mr Oi</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr A</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr K</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr Ab</i>		Signataire de rang B
2	Compte HSBC	3700100xxxxxx	<i>Mr A</i>	DG	Signataire de rang A
			<i>Mr A</i>		Signataire de rang A
			<i>Mr ai</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr A</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr Ka</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr s</i>		Signataire de rang B
3	Compte BNP	270070xxxxxx	<i>Mr l</i>	DG	Signataire de rang A
			<i>Mr m</i>		Signataire de rang A
			<i>Mr g</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr n</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr im</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr</i>		Signataire de rang B
5	Compte SGA	11300xxxxxx	<i>Mr g</i>		Signataire de rang A
			<i>Mr gi</i>		Signataire de rang A
			<i>Mr S</i>		Signataire de rang B
			<i>Mr f</i>		Signataire de rang B

Source : Elaboré par nous-mêmes

❖ **Résultat :**

- Les soldes bancaires sont valides
- Nos travaux n'ont révélé aucune anomalie significative.
- On à pas reçu les lettres de confirmation
- Le tableau n`a pas été actualiser depuis une année au de niveau de HSBC banque

❖ **Conclusion :**

Satisfaisant.

5.2.2. Test sur les débits bancaires post-rapprochement

❖ **Objectif :**

S'assurer de l'exhaustivité et de la validité des montants en rapprochement par le biais de la recherche d'actifs ou de passifs non comptabilisés à la date de clôture

❖ **Travaux à effectuer :**

- Sélection des décaissements les plus importants à partir des relevés bancaires post- clôture.
- Comparaison entre la date d'opération en banque et la date de comptabilisation afin de détecter une éventuelle sous-évaluation des décaissements/Comptes bancaires

➤ **Taille de l'échantillon d'audit****Figure III-07 : Taille de l'échantillon d'audit**

Population	-54 804
Performance Materiality (PM)	50 149
Population Size - Multiples of PM	1,1
Extent of Tests	Higher Risk and Not Relying on Controls
Sample size:	3

Source : Document interne DTT

➤ **La sélection :****Tableau III-09: Relevé bancaire HSBC**

HSBC

SUMKD	-54 804,01
SUM	-54 804 010,55

Items sélectionnés			
Date d'opération (jj/mm/aaaa)	Référence bancaire	Montant au Crédit	Montant au Débit
17/01/2019	SARL F AC		-11 753 853,70
29/01/2019	SF ACOMPTE		-1 400 000,00
30/01/2019	SAF ACCOMPT		-8 000 000,00
23/01/2019	SARF ACOMPT		-5 000 000,00

Source : Elaboré par nous-mêmes base sur des documents DTT

➤ **La comparaison :**

Tableau III-10: Relevés Bancaires post-rapprochement

Relevés Bancaires post-rapprochement								
N° Test	N° compte comptable	Banque Nom	N° de compte	Libellé du décaissement	Montant débité	Journal de banque Date de compta.	Date et n° facture	Date BR
1	51XX	HSBC	370 010 000 XX XX	SARL CC AC	-11 753 853,70	17/01/2019	14/01/2019	12/01/2019
2	51XX	HSBC	370 010 000 XXX XX	SARL CHCCC ACOMPTE	-1 400 000,00	29/01/2019	15/01/2019	12/01/2019
3	51XX	HSBC	370 010 000 112 XX0	SARL CC A	-8 000 000,00	30/01/2019	16/01/2019	12/01/2019

Source : Elaboré par nous-mêmes

❖ **Résultats :**

Nos travaux n'ont révélé aucune anomalie significative.

❖ **Conclusion :**

Satisfaisant.

5.2.3. Rapprochement PV de Caisse :

❖ **Objectif :**

- S'assurer de la validité et de l'exhaustivité du solde de caisse au 31/12/2018

❖ **Travaux à effectuer :**

- Réévaluation du solde indiqué sur le PV de caisse au taux DTT
- Réconciliation du solde figurant sur le PV de caisse avec le solde figurant en BG.

➤ **Réévaluation caisse devise :**

Tableau III-11: Relevés Bancaires post-rapprochement

Solde sur PV	Taux DTT	Montant réévalué	Montant en BG	Ecart
1 821,20	135,337	246 475,74	250 834,00	-4 358,26

Source : Elaboré par nous-mêmes

➤ **Réconciliation BG vs PV de caisse :**

Tableau III-12: Relevés Bancaires post-rapprochement

N° compte comptable	Libellé Caisse	Solde en BG au 31/12/2018	Solde figurant sur le PV de caisse	Ecart
53xxx	Caisse	250 834,00	246 475,74	-4 358,26

Source : Elaboré par nous-mêmes

Résultat :

Nous avons été constatés un écart de -4 358,26 dû à la différence du taux change.

Conclusion :

Satisfaisant.

5.2.4. Compte de passage :❖ **Objectif**

- S'assurer de la validité et des comptes de passage

❖ **Travaux à effectuer :**

- Récupérer l'analyse du compte de passage et cadrage avec la BG.
- Calcul de l'antériorité

➤ **Cadrage :****Tableau III-13:** Cadrage

BG	40 192 989
Analyse	40 192 989
Ecart	0

Source : Elaboré par nous-mêmes

➤ **Taille de l'échantillon d'audit :****Figure III-08 :** Taille de l'échantillon d'audit

Population	40 192,989
Performance Materiality (PM)	50 149
Population Size - Multiples of PM	0,6
Extent of Tests	Higher Risk and Not Relying on Controls
Sample size:	2

Source : Document interne DTT

➤ **La sélection :****Tableau III-14:** l'analyse du compte de passage

				SUM	40 192 989
				SUMK	40 192,989
Date	ANNEE	N° Pièce	Code	Libelle	solde
12	2018	OB0820	Axxx	CREDOC	51 009 001,46
12	2018	OB0820	Wxxx	CREDOC	12 559 538,78
10	2018	OD0607	Xx	ALGERIE RETOUR AIR P	7 987 028,00
12	2018	OB0820	AIR xxx	CREDOC	6 232 329,61
12	2018	OB0813	SEC	TL DECEMBRE	4 947 790,12
12	2018	OB0813	AIRxxx	TL DECEMBRE	4 491 346,98

Source : Elaboré par nous-mêmes base sur des documents DTT

➤ **Testing:****Tableau III-15 :** Travaux sur pièces

Date PJ	N°pj	Montant PJ	TX système	Montant DTT	Ecart
02/12/2018	09990Lxxxx01023	51 009 001,46	1,00	51 009 001,46	0,00
26/12/2018	09990LCxxxx773	12 559 538,78	1,00	12 559 538,78	0,00

Source : Elaboré par nous-mêmes

❖ **Résultat :**

Aucune anomalie significative n'a été révélée

❖ **Conclusion :**

Satisfaisant

5.2.5. Valeurs à l'encaissement :❖ **Objectif :**

- S'assurer de la validité des valeurs à l'encaissement au 31/12/2018.

❖ **Travaux effectués :**

- Récupérer le détail des valeurs à l'encaissement
- Cadrage
- Test d'apurement

➤ **Cadrage :****Tableau III-16 : Cadrage**

BG	103 014 615
Analyse	103 014 615
Ecart	0

Source : Elaboré par nous-mêmes

➤ **Taille de l'échantillon d'audit :****Figure III-09 : Taille de l'échantillon d'audit**

Population	103 014,615
Performance Materiality (PM)	50 149
Population Size - Multiples of PM	2,2
Extent of Tests	Higher Risk and Not Relying on Controls
Sample size:	4

Source : Document interne DTT

➤ **La sélection :****Tableau III-17 : détail des valeurs à l'encaissement**Items
sélectionnée

Row Labels	Sum of Montant
404167	35 299 459,77
403462	11 892 731,00
400462	5 400 000,00
401596	4 522 973,45
181031	4 500 000,00
404001	3 534 399,18

Source : Elaboré par nous-mêmes base sur des documents DTT

➤ **Testing:****Tableau III-18: Test d'apurement**

Compte	Montant	Apurement	Date PJ
404167	35 299 459,77	√	02/01/2019
403462	11 892 731,00	√	28/10/2018
400462	5 400 000,00	X	28/01/2019
401596	4 522 973,45	√	23/12/2018

Source : Elaboré par nous-mêmes

❖ **Résultat :**

Aucune anomalie significative n'a été révélée

❖ **Conclusion :**

Satisfaisant

5.2.6. Avances bancaires Credoc :❖ **Objectif :**

S'assurer de la validité des Avances bancaires au 31/12/2018.

❖ **Travaux effectués :**

- Récupérer le détail des Avances bancaires
- Cadrage
- Test d'apurement

➤ **Cadrage :****Tableau III-19 : Cadrage**

BG	-544 451 556
Analyse	-544 451 556
Ecart	0

Source : Elaboré par nous-mêmes

➤ **Taille de l'échantillon d'audit :****Figure III-10 : Taille de l'échantillon d'audit**

Population	-544 451 556
Performance Materiality (PM)	50 149
Population Size - Multiples of PM	2,2
Extent of Tests	Higher Risk and Not Relying on Controls
Sample size:	8

Source : Document interne DTT

➤ La sélection :

Tableau III-20 : détail des Avances bancaires

Items sélectionnés			DZD	-644 451 556
			KDZD	-644 451,56
Libelle CIL	N° Pièce	Libelle CIL	REFERENCE	SOLDE
12	OB0816	prefinancement cred	01/12/2018	175 372 735,52
10	OB0652	prefinancement cred	18011225	91 097 420,92
11	OB0724	PREFINANCEMENT & CRE	18013322	90 724 463,37
12	OD0689	ALGERIE REGUL REGIE	FRAIS CREDOC	88 554 510,00
10	OB0652	prefinancement cred	18003796	87 485 076,67
11	OBx24	PREFINANCEMENT & CRE	18013321	84 514 753,42
10	Oxx2	prefinancement cred	18012408	84 486 959,00
10	OBxxx	prefinancement cred	18003860	59 894 163,61
11	OBxxxx	PREFINANCEMENT & CRE	18011377	53 643 183,76
10	OB0652	prefinancement cred	18012407	49 317 010,41
11	OB0724	PREFINANCEMENT & CRE	18012819	49 116 326,99
11	OB0724	PREFINANCEMENT & CRE	18012817	47 329 778,46

Source : Elaboré par nous-mêmes base sur des documents DTT

➤ Testing:

Tableau III-21 : Test d'apurement

N° Pièce	Libelle CIL	SOLDE	Travaux DTT		
			Date pièce	Montant	Ecart
OB0816	prefinancement cred	175 372 735,52	10/12/2018	175 372 735,52	0,00
OB0652	prefinancement cred	91 097 420,92	11/10/2018	91 097 420,92	0,00
OB0724	PREFINANCEMENT & CRE	90 724 463,37	08/11/2018	90 724 463,37	0,00
OB0652	prefinancement cred	87 485 076,67	03/10/2018	87 485 076,67	0,00
OB0724	PREFINANCEMENT & CRE	84 514 753,42	04/11/2018	84 514 753,42	0,00
OB0652	prefinancement cred	84 486 959,00	03/10/2018	84 486 959,00	0,00
OB0652	prefinancement cred	59 894 163,61	03/10/2018	59 894 163,61	0,00
OB0724	PREFINANCEMENT & CRE	53 643 183,76	18/11/2018	53 643 183,76	0,00

Source : Elaboré par nous-mêmes

❖ Résultat :

Aucune anomalie significative n'a été révélée

❖ Conclusion :

Satisfaisant

6. Recommandations :

➤ Cautions versées :

Les cautions versées pour un total de 170MDZD sont préfinancées à hauteur de 63% par la banque. Cependant, nous recommandons qu'un travail d'apurement soit lancé pour les cautions dont l'antériorité est importante.

7. Revue analytique :

La trésorerie active affiche un solde de 1 525 MDZD au 31.12.2018 composé de :

- Comptes bancaires débiteurs à hauteur de 511MDZD ;
- Des valeurs remises à l'encaissement pour 208MDZD. Le détail y afférent communiqué par le client ne nous permet pas de faire une analyse de l'antériorité de ces derniers ;
- Des accreditifs pour un montant de 806MDZD. X Algérie dispose d'une ligne de crédit globale flexible de 2,5 milliards de dinars auprès de la BNP Paribas.

La trésorerie passive enregistre un solde total de 636 MDZD, elle est constituée de :

- Concours bancaire à court terme pour 534MDZD ;
- Refinancement sur cautions de soumission, de bonne exécution et de garantie pour un montant total de

Conclusion :

Nous avons effectué l'audit selon les normes de la profession applicables en Algérie, 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 sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Nous certifions que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

Conclusion générale

Conclusion générale :

La gouvernance d'entreprise est une thématique majeure qui a suscité l'intérêt des acteurs économique, particulièrement dans les pays anglo-saxons. Elle constitue l'ensemble des mécanismes visant à surveiller les comportements des dirigeants et de les encourager à mettre leurs connaissances et leurs compétences au service des différentes parties prenantes. Ce concept est encore mal connu en Algérie, bien qu'il existe des colloques, des études et des séminaires sur des questions liées au gouvernement d'entreprise.

L'audit légal fait partie des mécanismes utilisés par la gouvernance d'entreprise pour mieux identifier les dirigeants et limiter leur espace discrétionnaire. Il est sensé communiquer des informations comptables et financières saines et transparentes.

Aujourd'hui, l'audit est une profession et une fonction autonome dans les entreprises et les organisations à travers le monde, axée principalement sur l'identification des anomalies et des problèmes dans les entreprises examinées. L'auditeur est donc responsable de trouver une solution et de faire comprendre aux différents acteurs le système à mettre en place pour améliorer l'organisation de l'entreprise. Ce qui explique la nécessité d'un contrôle des opérations par un tiers de confiance et compétent.

La problématique de notre travail est la suivante : « Quelle est la contribution de l'audit légal à l'amélioration du gouvernement d'entreprise ? ».

Test des hypothèses de recherche :

Hypothèse 1 : « l'audit légal est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations ».

A travers notre mission d'audit sur le degré de sincérité et de régularité des états financiers de l'entreprise X, la mission d'audit légal a prouvé son efficacité en matière de vérification, de maîtrise des opérations, ce qui donne une assurance aux actionnaires et aux différentes parties prenantes envers la sincérité du travail de leurs dirigeants. Alors, nous pouvons confirmer notre première hypothèse.

Hypothèse 2 : « la gouvernance entreprise comme un mécanisme d'orientation, de contrôle et d'évaluation de l'entreprise ».

La gouvernance d'entreprise par définition est « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, c'est-à-dire qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire », à travers cette définition donnée par G.Chareau que nous avons déjà mentionné dans la partie

théorique, nous pouvons constater que la gouvernance d'entreprise représente un ensemble de moyens permettant de vérifier et de contrôler l'activité de l'entreprise.

Parmi ces moyens, il existe l'audit légal qui présente un outil et moyen de contrôle et d'évaluation des états financiers de l'entreprise, de même il permet d'évaluer l'activité de celle-ci, son efficacité ainsi qu'il oriente les décisions des actionnaires et des autres parties prenantes de l'entreprise. D'après ce qui a été avancé, nous nous permettons de confirmer notre deuxième hypothèse.

Hypothèse 3 : « : l'audit légal est un processus de fiabilisation de l'information pour la gouvernance de l'entreprise. ».

D'après les informations requises, premièrement dans le cadre théorique et deuxièmement par le biais de notre cas pratique, nous pouvons confirmer cette dernière hypothèse.

La théorie confirme que l'ensemble des mécanismes de gouvernance ne permettent pas aux dirigeants d'exploiter leur pouvoir d'une manière opportuniste, d'après notre mission d'audit légal faite au sein de l'entreprise X, nous avons détecté un degré non négligeable d'information faussée en prenant l'exemple de la liste des signataires non actualisée au niveau de HSBC banque, cette dernière peut induire en erreur les actionnaires d'où vient l'intérêt de l'audit légal pour fournir des informations fiables aux actionnaires .

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE :**LIVRES :**

- BERTIN, É, Audit Interne, édition d'Organisation, Paris, 2007.
- CABANE, (P) : Manuel de gouvernance d'entreprise, édition EYROLLES, Paris, 2013.
- CHARREAUX, (G) : Vers une théorie du gouvernement des entreprises, édition Economica, Paris, 1997.
- Charreaux, G, Vers une théorie du gouvernement des entreprises, cahier de recherche GREGO, université de Dijon, France, 1996.
- DANJOU, F, Qualité de l'audit enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, édition groupe de Boeck sa, Bruxelles, 2011.
- DAYAN, Armand, et autres, Manuel de gestion volume 1, éditions ellipses, Paris, 1999.
- GALBRAITH, (J.K) : Le Nouvel Etat Industriel, édition Gallimard, Paris, 1974.
- KROLL & al, 2010
- LEJEUNE, E, et autres, Audit et commissariat aux comptes, édition Gualino, Paris, 2007.
- MIKOL, A, Audit et commissariat aux comptes, éditions e-thèque com, Paris, 2010.
- OBERT, R, et autres, Comptabilité et audit, Manuel et application, 3ème édition Dunod, Paris, 2010.
- PERROTIN, R, et autres, le manuel des achats : Processus. Management. Audit, les éditions d'organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2007.
- PIGE, B, Gouvernance, Contrôle et Audit des organisations, édition economica, Paris, 2008.
- RENARD, (J) : Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation groupe eyrolles, 2010.
- RENARD, J, Théorie et pratique de l'audit interne, 9ème édition, édition Eyrolles, paris, 2016.

ARTICLES, REVUES SCIENTIFIQUES :

- NGOK EVINA, (J.F) : « système de gouvernance et de performance des entreprises camerounaise », in revue /des sciences de gestion, N°243-244, 2010.

MÉMOIRES ET THESES :

- ADJA, Hamida, L'audit interne instrument de la gouvernance d'entreprise, Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de master en science commerciale, HEC Alger, 2015.

-
- DAIBOUN-SAHÉL, Meriem, La pratique de l'audit interne en Algérie, mémoire de master en finance et comptabilité, Ecole Supérieure Algérienne des Affaires, Alger, dirigé par ABBOU Mouhamed, 2009.
 - HERRBACH, O, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse1, dirigé par SIRE Bruno, 2000.
 - WA MANDZILA, E.E, La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise, Thèse en vue de l'obtention du grade de docteur en science de gestion, Université Paris XII VAL de MARNE, dirigé par OLIVIER Philip 2004.

LES SITES WEB :

- <http://la www.dphu.org>
- <http://www.nifccanada.ca>
- <https://fr.scribd.com>
- <https://fr.slideshare.net>
- <https://Ses.ens-lyon.fr>
- <https://www.cairne.info>
- <https://www.cairne.infor/>
- <https://www.ifaci.com>
- <https://www.memoireonline.com>
- <https://www.memoireonline.com>
- <https://www.researchgate.net>

Table des matières

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENT

DEDICACE

SOMMAIRE I

LISTE DES TABLEAUXII

LISTE DES FIGURES III

LISTE DES ABREVIATIONS..... IV

RESUME V

INTRODUCTION GENERALE : A

CHAPITRE I : LE CADRE THEORIQUE DE L`AUDIT LEGAL2

SECTION 1 : DEFINITIONS ET CONCEPTS DE L`AUDIT COMPTABLE ET

FINANCIER3

1. Définition de l`audit 3

2. Objectifs d`audit 4

3. Typologies d`audit 4

3.1. L`audit interne 5

3.2. L`audit externe 5

3.3. Audit légal et audit financier 6

3.3.1. Audit légal..... 7

3.3.2. Audit financier 7

4. Des auditeurs pour mener les audits..... 8

5. Les normes de l`auditeur (personnalité de l`auditeur) 8

5.1. Normes générales ou de comportement 9

5.2. Normes de travail 9

5.3. Normes de rapport..... 10

SECTION 02 : L`AUDIT LEGAL 11

1. Définition de l`audit légal 11

2. Objectif de l`audit légal..... 11

3. Les risques de l`audit légal..... 12

3.1. Risques généraux 12

3.2. Risques liés à la nature des opérations 12

3.3. Risque d`audit..... 12

3.3.1. Risque inhérent 13

3.3.2. Risque lié au contrôle interne 13

3.3.3. Risque de non-détection 13

4. Le déroulement d`une mission d`audit légal 14

4.1. Acceptation de la mission 15

4.2. Evaluation des risques et planification 16

4.2.1. Prise de connaissance de l`entité et du contrôle interne 16

4.2.2. Evaluation des risques 17

4.2.3. Fixation du seuil de signification 18

4.2.4. Planifications, élaboration du plan de mission et du programme de travail 18

4.3. Procédures mises en œuvre à l`issue de l`évaluation des risques 19

4.3.1. Adaptation de la démarche d`audit..... 20

4.3.2. Appréciation du contrôle interne 20

4.3.3. Obtention d`éléments probants 20

4.3.4. Demandes de confirmation à des tiers..... 21

4.4. Travaux de fin de mission 22

4.5. Etablissement du rapport d`audit 22

TABLE DES MATIERES

Conclusion	24
CHAPITRE II : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET L'AUDIT LEGAL	26
SECTION 01 : NOTIONS FONDAMENTALES SUR LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE	27
1. Définitions	27
2. Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise	28
2.1. De la firme capitaliste à la firme managériale	28
2.2. La firme managériale.....	29
3. Les systèmes de gouvernement des entreprises	30
3.1. Le système anglo-saxon	30
3.2. Le système germano-nippon.....	30
3.3. Le système hybride.....	30
4. Les courants de pensée de la gouvernance d'entreprise	31
4.1. Le courant contractuel de la gouvernance d'entreprise	31
4.2. Le courant de pensée cognitif	32
5. Les mécanismes de la gouvernance	33
5.1. Les mécanismes internes	33
5.2. Les mécanismes externes.....	33
SECTION 2 : LE ROLE DE L'AUDIT LEGAL DANS LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE.....	35
1. La place du contrôle interne dans le processus d'audit et la gouvernance d'entreprise	35
1.1. Le contrôle interne : un support incontournable pour la réalisation d'une mission d'audit	35
1.2. Contrôle interne et audit face aux coûts d'agence	36
1.3. Place du contrôle interne dans la mission de l'auditeur	37
2. L'audit en tant qu'un mécanisme de gouvernance	39
2.1. La relation d'agence comme justification de la création de l'audit légal	39
2.2. L'audit comme un outil au service de toutes les parties prenantes (stakeholders).....	39
2.3. L'audit réduit l'asymétrie d'information	39
2.4. L'audit un outil de réduction du déséquilibre des pouvoirs sein du gouvernement d'entreprise	40
2.5. L'audit légal a pour vocation de détecter et de révéler les manipulations comptables	41
2.6. L'audit permet d'éviter et de résoudre les conflits	42
3. La divergence d'attente sur le rôle de l'audit.....	42
3.1. Le contrôle de qualité.....	43
3.2. Les activités de conseil	43
3.3. Appréciation du contrôle interne.....	44
3.3.1. Définition du contrôle interne.....	44
3.3.2. Evaluation du système de contrôle interne	44
3.3.3. Démarche de l'auditeur dans son appréciation du contrôle interne	45
4. Renforcement de la gouvernance	46
Conclusion	48
CHAPITRE III : ETUDE DE CAS SUR LA SECTION DES DISPONIBILITES.....	50
SECTION 01 : PRESENTATION DES ORGANISMES D'ACCUEIL	51
1. Fiche signalétique	51
2. L'organisation du cabinet	51
3. Les métiers du cabinet	52
4. Organigramme	53
5. Analyse de l'environnement	54
5.1. Principaux concurrents.....	54
6. Les 5+1 forces de porter	55
6.1. Intensité de la concurrence :	55
6.2. Pouvoir de négociation des fournisseurs :	55
6.3. Pouvoir de négociation des clients :	55
6.4. Menace de nouveaux entrants :	56
6.5. Produits de substitution :	56
6.6. Contraintes légales :	56

TABLE DES MATIERES

7. Etude PEST :	57
7.1. Politico-légal :	57
7.2. Economique :	57
7.3. Socio-culturel :	57
7.4. Technologique :	57
8. Analyse SWOT :	58
SECTION 02 : DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT SUR LA SECTION DES DISPONIBILITES	59
1. Présentation de l'entité	59
1.1. Forme et coordonnées de l'entité	59
1.2. Actionnariat	60
1.3. Gouvernance de l'entité	60
1.4. Principaux interlocuteurs	60
2. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement	61
2.1. Eléments propres au(x) secteur(s) d'activité(s) ayant une incidence sur l'entité (facteurs sectoriels, marché, concurrence...)	61
2.1.1. Général	61
2.1.2. Principaux clients	61
2.1.3. Principaux fournisseurs	61
2.1.4. Principaux concurrents	61
2.2. Facteurs internes ayant une incidence sur l'entité (caractéristiques spécifiques de l'entité, objectifs et stratégies de mise en œuvre, risques inhérents pouvant avoir un impact significatif sur les états financiers)	62
2.2.1. Investissements et activités liées	62
2.2.2. Financement et activités liées	62
2.2.3. Élaboration de l'information financière	62
2.2.4. Objectifs, stratégies et risques afférents liés à l'activité	63
2.3. Référentiel comptable et principales méthodes comptables	63
2.3.1. Immobilisations corporelles	63
2.3.2. Stocks	63
2.3.3. Créances clients et autres créances	64
2.3.4. Impôt sur les bénéfices des sociétés exigibles et différés	65
3. Sélection de l'équipe	65
4. Méthodologie d'audit :	66
4.1. Matérialité :	66
4.2. Faits significatifs de la période :	66
4.3. Disponibilités leadsheet :	66
5. Procédure d'audit à effectuer	67
5.1. Objectifs du travail	67
5.2. Travaux à effectuer	67
5.2.1. Confirmations et rapprochements bancaires	67
5.2.2. Test sur les débits bancaires post-rapprochement	69
5.2.3. Rapprochement PV de Caisse :	71
5.2.4. Compte de passage :	72
5.2.5. Valeurs à l'encaissement :	73
5.2.6. Avances bancaires Credoc :	75
6. Recommandations :	77
7. Revue analytique :	77
Conclusion :	78
CONCLUSION GENERALE :	80
BIBLIOGRAPHIE :	82
TABLE DES MATIERES :	85