

Université Abderrahmane Mira-Bejaïa

Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences De Gestion

Département Des Sciences De Gestion



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de :

Master en Sciences de Gestion

Option : Comptabilité et Audit

La Réalisation d'une mission d'audit externe
Cas : Audit de l'exercice 2016 d'une entreprise privée

Présenté par :

M^{elle} KASSA Imène

Encadré par :

M^r GUERROUT Saïd

Soutenu devant le jury :

M^r. BARRABEH

Président

M^r. GUERROUT.S

Rapporteur

M^r. ADJOUT.S

Correcteur

Année Universitaire : 2017-2018

Dédicace

Je dédie plus particulièrement ce travail à mes très chers parents qui ont été toujours à mes cotés tout au long de mon parcours d'études et qui m'ont soutenus, Je leur témoigne une grande reconnaissance et un profond respect

A mon cher frère, et ma chère sœur, qui m'ont soutenu tout au long de mon travail

A mes deux chères familles KASSA et MEZARI, pour leur soutien et encouragement.

A mes très chères amies et à tous ce que j'aime

Enfin je dédie ce travail à tous ceux et celles qui ont marqué leurs existence dans ma vie et que mon style n'a pas cité.

Imène

Remerciements

Nous tenons à remercier profondément notre encadreur M^r GUERROUT SAID pour avoir accepté de nous encadrer, et pour ses orientations tout au long de notre travail.

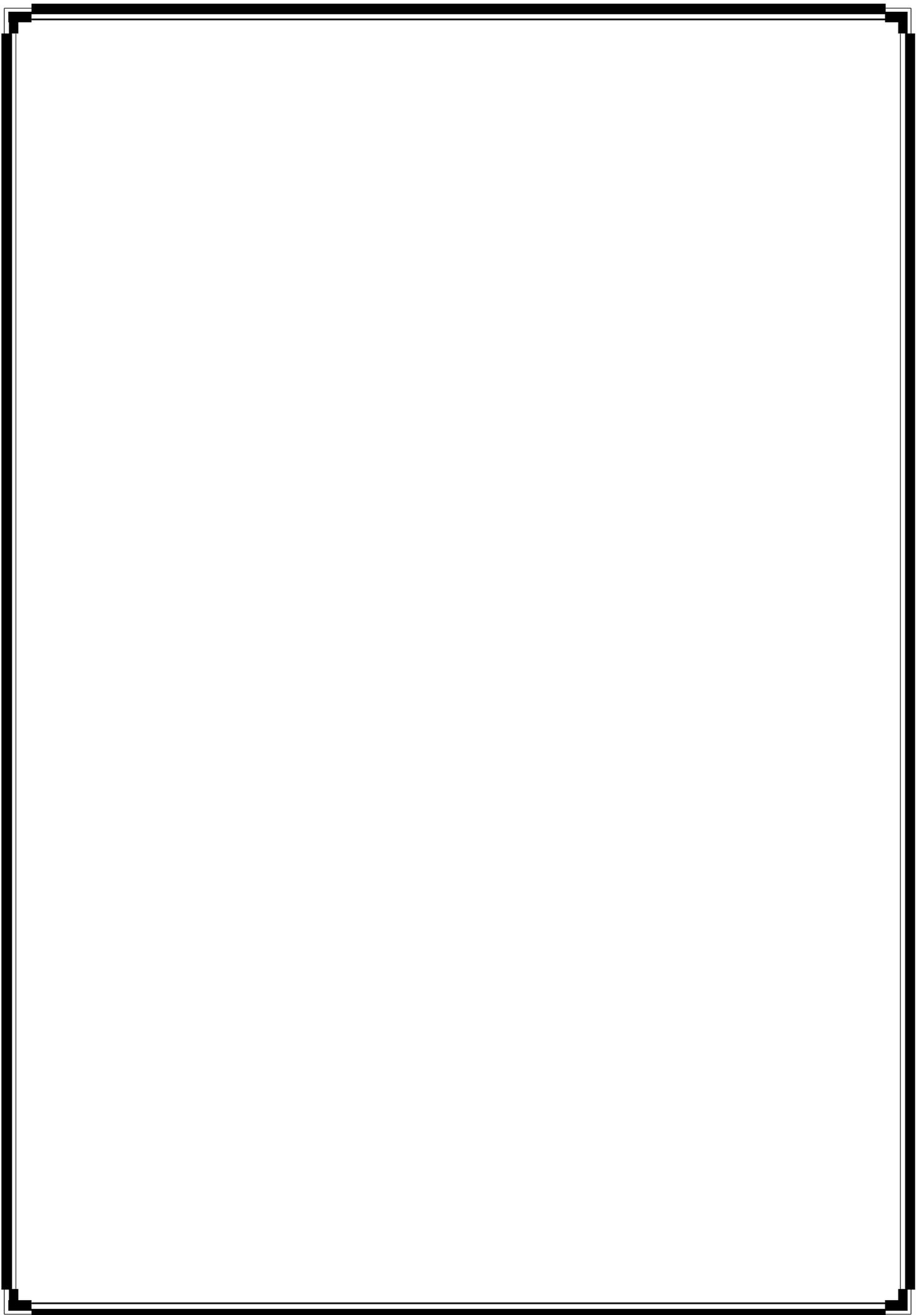
Nous tenons ainsi à exprimer notre reconnaissance à «M^r MEBARKI MOKHTAR » de nous avoir accueillis au sein de son cabinet de Commissariat Aux Comptes pour effectuer notre stage pratique.

Nos vifs et chaleureux remerciements s'adressent également à M^r MEZIANI ANIS, notre promoteur de stage pour l'inspiration, son aide précieux et le temps qu'il a bien voulu nous consacrer, durant toute la période du stage.

Nous s'adressons à remercier tout le personnel du cabinet de Commissariat aux Comptes « M^r MEBARKI MOKHTAR » particulièrement M^r IDIR et M^{me} SOUAD pour leur gentillesse et bienveillance.

Nous remercions également, les membres du jury, qui ont accepté d'évaluer notre travail avec beaucoup de rigueur.

Nous adressons nos remerciements les plus sincères aux personnes qui nous ont apporté leurs aide et qui d'une manière ou d'une autre, de près ou de loin, nous ont permis de mener à terme ce travail.



Liste des abréviations

- ABC** : Arab Banking Corporation.
- BADR** : Banque de L'agriculture et du Développement rural.
- CAC** : Commissaire aux Comptes.
- CNC** : Conseil National de la comptabilité.
- CNCC** : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
- CRCC** : Conseil Régionaux des Commissaires aux Comptes.
- EURL** : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limité.
- GIE** : Groupement d'intérêt économique.
- IAASB** : International Auditing and Assurance Standards Board.
- IAS** : Les normes comptables internationales.
- IASC** : International Accounting Standards Committee.
- IBS** : Impôt sur le Bénéfice des Sociétés.
- IFAC** : International Federation of Automatic Control.
- IRG** : Impôt sur le Revenu Global.
- ISA** : International Standard Auditing.
- NAA** : Normes Algériennes d'audit.
- PME** : Petite et Moyenne Entreprise.
- PV** : Procès-verbal.
- RRR** : Rabais, Remise, Ristourne.
- SA** : Société Anonyme.
- SARL** : Société à Responsabilité Limité.
- SCF** : Système Comptable Financier.
- TAP** : Taxe sur l'Activité Professionnelle.
- TCR** : Tableau de Comptes de Résultat.
- TVA** : Taxe sur la Valeur Ajoutée.

Liste des tableaux et figures

Liste des Tableaux :

Tableau N°1 : Différences entre l'audit interne et l'audit externe.....	14
Tableau N°2 : Calcul de certains ratios de situation financière	59
Tableau N°3 : Calcul du seuil de signification	60
Tableau N°4 : Rapprochement entre le CA comptabilisé et déclaré	63
Tableau N°5 : Questionnaire du contrôle interne des stocks.....	63
Tableau N°6 : Etat comparatif des immobilisations corporelles 2015/2016	66
Tableau N°7 : Rapprochement des montants entre le tableau d'amortissement la balance générale.....	67
Tableau N°8 : Etat comparatif des immobilisations en cours 2015/2016	68
Tableau n° 9 : Représentation des stocks et encours	69
Tableau n°10 : Etat comparatif des stocks et encours 2015/2016	69
Tableau N°11 : Rapprochement entre le stock physique et comptable	70
Tableau N°12 Représentation des créances clients	70
Tableau N°13 : Rapprochement du solde clients ente la balance et l'analyse des comptes	71
Tableau N°14 : Représentation des autres débiteurs.....	73
Tableau N°15 : Représentation des disponibilités et assimilés	74
Tableau N°16 : Représentation des fournisseurs et comptes rattachés	76
Tableau N°17 : Représentation des autres dettes	79
Tableau N°18 Représentation de la trésorerie négative	80
Tableau N°19 : Etat représentatif des agrégats de gestion.....	81
Tableau N°20 : Etat comparatif du chiffre d'affaire 2015/2016.....	82
Tableau N°21 : Etat comparatif de la consommation de l'exercice 2015 /2016.....	82
Tableau N°22 : Etat comparatif de certains ratios de gestion 2016/2015.....	84

Liste des Figures

Figure N°1 : Le classement des différents types d'audit	15
Figure N°2 : Le cheminement de l'approche classique	21
Figure N°3 : Les étapes de l'approche classique	21

Liste des tableaux et figures

Liste des Tableaux :

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I : Notions théorique de l’audit	04
Introduction	04
1. Le cadre générale de l’audit	04
1.1 Comptabilité et audit des comptes	04
1.2 Le concept d’audit	06
2. La mission d’audit	10
2.1 Le champ d’application	10
2.2 La durée	11
2.3 Les étapes fondamentales de la mission d’audit	11
2.4 Catégorie de la mission d’audit	12
2.5 Les professionnels de l’audit	15
3. Les assertions et normes de l’audit	18
3.1 Les objectifs ou assertions de l’audit	18
3.2 Les normes d’audit	19
4. Les approches de l’audit	20
4.1 L’approche classique	20
4.2 Approche par les risques	22
Conclusion	27
Chapitre II : La pratique du commissariat aux comptes	28
Introduction	28
1. L’exercice de la profession du commissariat aux comptes en Algérie	28
1.1 Les textes et normes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie.....	28
1.2 Les personnes et entités assujetties au contrôle légal	29
1.3 L’organisation et le contrôle de la profession du contrôle légal :	30
2. Préalable à la mission du commissariat aux comptes	31
2.1 Conditions d’exercice de la profession	31
2.2 Incompatibilité et interdictions	32
2.3 Responsabilités, obligations et droits du CAC :	33
2.4 La nomination du commissaire aux comptes	35
3. La démarche du commissariat aux comptes	37
3.1. Le commissariat par phase	37

Sommaire

3.2 Le commissariat par cycles	39
4. Les outils et Techniques du commissaire aux comptes	44
4.1. Les techniques du commissaire aux comptes	45
4.2. Les outils du commissaire aux comptes	47
4.3 Documentation du travail	49
5. Les rapports du CAC et ses différentes opinions	51
5.1 Le rapport général	51
5.2. Les degrés de certification	53
Conclusion	55
Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes	56
Introduction	56
1. Présentation de l'organisme d'accueil «Cabinet de Commissariat aux Comptes »....	56
1.1 Références professionnelles du fondateur	56
1.2 Principes de management du cabinet	57
2. Réalisation d'une mission de Commissariat Aux Comptes sur les comptes de la SARL OPM.....	58
2. 1 Prise de connaissance de l'entreprise	58
2.2 Evaluation du contrôle interne	61
2.3 La Révision des comptes	65
2.4 Rédaction des rapports	85
Conclusion.....	90
Conclusion générale	91
Bibliographie.....	93

Sommaire

Introduction Générale

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est une entité complexe qui mobilise des moyens physiques, financiers et humains, pour permettre l'atteinte de ses objectifs escomptés.

L'environnement dans lequel vit cette organisation est caractérisé par sa mutation et sa complexité permanente. De ce point de vue, les problèmes de sécurité financière deviennent de plus en plus complexes, et la survie de l'entreprise dépend essentiellement de sa capacité à maîtriser son environnement.

Dans ce contexte, s'assurer de la fiabilité de ses informations apportées dans ses états financiers d'une part et se prémunir des éventuelles irrégularités et malveillances qui peuvent nuire à ladite entité est indispensable. Pour ce faire, l'entreprise se dote d'un système de contrôle interne, qui permet de maîtriser, piloter et diriger rationnellement l'entité.

Il existe aussi un niveau supplémentaire de protection pour cette entité en la matière qui est le contrôle externe, il est aussi élaboré pour s'assurer de la fiabilité des informations diffusées.

Globalement, l'audit est un examen auquel procède un professionnel compétent, selon des normes préalablement établies, en vue de vérifier les informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place.

En tant qu'outil de contrôle, l'audit externe est une activité d'analyse qui peut porter sur différents aspects d'une organisation, réalisé de façon conventionnelle ou obligatoire servant à vérifier que les résultats obtenus correspondent aux résultats prévus. Mais contrairement à l'audit interne, ce type d'audit est réalisé par un organisme externe à l'entreprise (cabinet d'audit) et permet de déceler les carences du système audité et sécuriser les parties prenantes qui sont en permanence en interaction avec l'entreprise (actionnaires, salariés, clients, fournisseurs, prêteurs, investisseurs, l'Etat), cet audit s'exprime a posteriori sur la fiabilité des informations qui leur sont communiquées par les dirigeants via les documents comptables et financiers.

Ainsi l'audit notamment externe est synonyme d'objectivité, d'efficacité et d'outil d'aide à la gestion pour l'entreprise auditée et une source d'information souvent fiable pour l'environnement et les collaborateurs de ladite entreprise.

Introduction générale

La mission d'audit externe est menée par un commissaire aux comptes dans son volet légal. Ce professionnel vise à s'assurer de la validité et de la conformité des informations communiquées par les entités économiques, et de prévenir des fraudes et des détournements susceptibles de nuire à l'entreprise en premier lieu.

Tenant compte, du fait que l'entreprise est un lieu de rencontre de divers intervenants, cela provoque une confrontation d'intérêts divergents, c'est justement là qu'intervient l'audit externe et notamment dans un cadre légal, afin de réduire l'asymétrie d'information entre les producteurs de l'information et ses utilisateurs.

En effet, c'est cette situation qui fait ressortir le rôle primordial de l'audit externe (légal) pour chaque agent économique dans la poursuite de ses intérêts, comme moyen de fiabilisation, et de son apport pour l'entreprise dans la chaîne de transparence puisqu'il vient apporter un œil externe dans le système de contrôle et améliore les performances des outils comptables tout en maintenant les états financiers conformes aux lois et réglementations en vigueur. C'est cette place importante de l'audit externe et son apport aux divers agents qui ont suscité et orienté notre choix et notre intérêt pour ce sujet.

Par ailleurs, au regard de notre formation et notre spécialité « comptabilité et audit », il nous a semblé utile d'évaluer nos connaissances en ce terme et d'avoir un aperçu clair et approfondi sur la mission d'audit : ses objectifs, sa démarche et les étapes de sa mise en œuvre surtout en pratique puisque nous nous apprêtons à affronter le marché du travail.

De ce qui précède, une question centrale fera l'objet de notre étude et qui constituera la problématique du travail :

- Suivant quelle démarche l'audit externe est-il pratiqué afin de mener à bien la mission légale ?

Pour cerner ce travail voici quelques interrogations-types qui découlent de la problématique :

- En quoi consiste l'audit en général et suivant quelles références est-il pratiqué ?
- Existe-t-il des approches spécifiques adoptées par les auditeurs pour mener leurs missions ? Si oui, quelles sont ces approches ?

Introduction générale

- Quels sont les caractéristiques que doit avoir un auditeur externe légal (commissaire aux comptes) ?
- Quels sont les outils et étapes du déroulement de la mission du commissaire aux comptes dans son intervention légale ?

Afin de pouvoir répondre aux questions et mener à bien ce travail, on a axé la démarche sur une approche qui consiste dans un premier temps à consulter des ouvrages, articles, et rapports portant sur le sujet. Dans un second temps effectuer un stage de formation pratique dans un cabinet d'expertise-comptable (commissaire aux comptes) pour participer et prendre part à une mission d'audit externe établit par des professionnels. L'essentiel des informations recueillies sont rédigées dans le présent document.

Dans sa rédaction le travail sera reparti en trois chapitres, en allant du général au particulier. Le premier chapitre portera sur l'approche théorique générale de l'audit, le second tentera de mettre en évidence la pratique du commissariat aux comptes et le troisième quant à lui set pour bien appuyer le cadrage théorique de notre travail, nous allons essayer d'illustrer une étude pratiques sur le terrain à travers un cas d'application concret mené au sein d'un cabinet de commissariat aux comptes.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

L'audit est une notion aussi complexe que riche et qui peut être interpréter de différentes manières, et qui a connu plusieurs évolutions à travers le temps, en effet pour éviter toute ambiguïté et apporter un éclaircissement pour la notion dans ses différents aspects, on a jugé utile de consacré ce premier chapitre, pour cerner les contours théorique générale de l'audit, et de faire une synthèse sur le terme audit, ce chapitre est intitulé notions théoriques de l'audit, rassemblées en quatre sections.

Cette première contiendra le cadre général de l'audit : ses définitions, son historique, et ses typologies. Ensuite on va s'intéresser à la mission d'audit : ses étapes et ses catégories. Quant à la dernière partie du chapitre, on traitera des assertions et des normes de l'audit. Enfin, en dernier lieu, on réunira les deux principales approches de l'audit.

1. Le cadre général de l'audit

Cette section on va l'introduire en mettant l'accent sur le lien existant entre la comptabilité et l'audit, puis on va s'intéresser au concept d'audit en abordant son étymologie, historique, définition ainsi que ses typologies ,puis on va présenter la mission d'audit sous ses différentes catégories et les étapes de sa mise en œuvre ,par la suite les normes régissant l'audit et assertions ,et finalement les deux approche de l'audit .

1.1 Comptabilité et audit des comptes

La comptabilité est un système d'organisation de l'information comptable et financière de l'entreprise, qui fournit des données chiffrées en bon ordre sous forme de documents de synthèses appelé aussi comptes annuels (bilan, TCR, et annexes) sur la situation de l'entité.¹

Elle occupe une place prépondérante dans la conduite de l'entreprise vu qu'elle fournit, après traitement approprié, un ensemble d'informations qui sert d'une part comme moyen de reddition des comptes (décrire la situation) et d'autre part comme outil qui répond aux besoins de rationaliser les décisions des différents acteurs économiques.

¹ Baetache A et Foll C., 2013, Comptabilité Financière, Archétype, Paris, p3.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

Les acteurs économiques qui utilisent les états financiers de l'entreprise, peuvent être internes à l'entreprise mais aussi externe, entres autres on peut citer :

- Les dirigeants (Organes de gestion) effectuent l'étude et l'évaluation de la santé financière de l'entreprise, à partir des données contenues dans les différents états financiers, pour la planification d'investissements importants, ou aussi l'augmentation de l'endettement quand il s'avère nécessaire d'après les résultats d'étude obtenue (ratio de solvabilité...).
- Les actionnaires évaluent l'entreprise et sa rentabilité et apprécient la réalisation des objectifs, ce qui va leur permettre de savoir s'ils doivent procéder à une vente de titres ou souscription à une augmentation du capital.
- Les Clients apprécient, à travers les états financiers la santé financière du fournisseur, et la taille et du volume d'affaire réalisable, ce qui leurs permet de prendre des décisions et de savoir si ils doivent se séparer d'un fournisseur afin d'éviter une rupture des approvisionnements, ou aussi diversifier ses sources d'approvisionnements... .
- Les fournisseurs s'intéressent à la santé financière du client dans le but d'étudier et prendre décisions, quant à la diminution du délai de règlement, où refus de livraison afin de se prémunir d'un impayé.
- Les Banques, apprécient la santé financière de l'entreprise présentée par ses états financiers, afin de pouvoir trancher entre acceptation ou refus d'un prêt, ou aussi pour demande de garanties complémentaires.

De ce qui précède on remarque que les états financiers résultant de la comptabilité sont utilisés à l'interne de l'entreprise par les dirigeants de l'organisation pour gérer au mieux son activité. Aussi qu'à l'externe par les différents partenaires pour évaluer les différentes dimensions de l'entreprise et prendre les décisions les plus convenables.

Donc, elle est devenue le langage fondamental de la communication financière de l'entreprise, par conséquent il importe que l'image que donne la comptabilité de la situation de l'entreprise soit la plus fidèle possible pour tous ceux qui seront amenés à utiliser ces

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

informations comptables. A cet effet un contrôle général de la réalité et d'exactitude de ces informations semble indispensable telle est la mission de l'audit².

De cela on peut dire que, la comptabilité et audit sont intimement liés .la comptabilité est la technique qui permet d'exprimer une image fidèle de la situation financière d'une entreprise et l'audit est la technique qui assure la crédibilité de cette image.

1.2 Le concept d'audit

Afin de bien cerner la notion d'audit on a jugé nécessaire de présenter d'abord la signification du terme puis son évolution dans le temps aussi les différentes définitions qui lui ont été attribué et finalement ses différents types.

1.2.1 Etymologie : Le terme audit a des origines fort lointaines, si l'on se réfère au latin on résulte que le verbe « audire » (audio, auditium) a de sens multiples : disciple, entendre, écouter.

Dans le temps ancien, le rôle de l'écoute, de l'audition, était très important pour effectuer un contrôle des comptes, puisque peu de gens savaient lire et écrire et que les contrôles, les dépositions des comptes se réalisaient oralement³

Actuellement le sens univoque⁴ d'écouter une conférence se poursuit dans les universités ,ainsi lors de colloques et de séminaires sous le mot auditeur, en Angleterre ,au Canada le terme (audit) fait l'objet d'une confusion sémantique avec le terme anglais (to audit) traduit par réviser, contrôler, inspecter et vérifier⁵.

1.2.2. Historique : le mot audit au sens que l'on connaît actuellement a subi plusieurs évolutions à travers le temps :

Dans l'ancien, temps le contrôle a été bénéfique pour la tenue des comptes, les dépositions se faisaient oralement dans des réunions, c'était seulement en écoutant qu'on peut contrôler et porter jugement sur les comptes.

² Robert O et Mairesse MP., 2009, Comptabilité et Audit, Dunod, Paris, p401.

³ Derrouis S., 2010, mémoire de magister : pratique de l'audit dans les PME, Oran, p 26.

⁴ Univoque, se dit d'un signe ou d'un mot, qui qui garde le même sens dans ses différents emplois, qui n'est pas équivoque.

⁵ Idem.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

Pendant la période romaine, on désignait des questeurs (fonctionnaires de trésor) qui contrôlaient les comptabilités de toutes les provinces en contrepartie ces questeurs rendaient compte verbalement de leur missions devant une commission composé d'auditeurs⁶.

Au XV siècle Quin Jun a approuvé qu'un système comptable doit présenter l'image réelle de la situation réelle, aussi il a raffiné la nomenclature comptable en introduisant des obligations de reporting, comme il a aménagé l'image de l'auditeur en lui fournissant plus du pouvoir pour exercer sa tâche.

Mais il faut retenir que c'est face au développement économique mondial, à la complexité et le volume des opérations commerciales que l'audit a pris de plus d'importance et surtout s'est formalisé.

En Algérie, juste après l'indépendance, la Société Nationale de Comptabilité venait de voir le jour, sa mission principale est la tenue de la comptabilité. Ce n'est qu'avec la promulgation de la loi du 12/01 /1988(batterie juridique des reformes économiques) que la cour des comptes qui est une juridiction administrative, chargée principalement de juger la régularité des comptes publics, contrôler l'usage des fonds publics par les ordonnateurs, les entreprises publiques, ou même les organismes privés bénéficiant d'une aide de l'État, elle est chargée d'informer le parlement, le gouvernement et l'opinion publique sur la conformité des comptes⁷.

1.2.3 Définition de l'audit : Plusieurs explications ont été données pour définir l'audit dans ce qui suit on présente quelques-unes :

Pour Everard et Wolter (1989), « la vérification est un : examen des activités et des opérations d'une organisation qui vise à s'assurer que celles-ci sont conduites selon les objectifs, les budgets, les règles et les normes qui lui ont été impartis. L'objectif de cette vérification est de cibler à intervalles réguliers les possibles transgressions qui pourraient nécessiter des actions de redressement »⁸.

⁶ <https://www.marketing-etudiant.fr/cours/audit> consulté le 10 janvier 2018.

⁷ Derrouis S., op. cit , pp 33-35.

⁸ Paquin S., 2012, L'audit dans le secteur public, Analyse comptable en administration publique, vol 18 N°3, Telescope , Québec.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

L'audit est un examen, mené par un professionnel indépendant, en vue de donner, sur l'objet examiné, une opinion sur la concordance de cet objet avec applicable⁹

Maintenant On va reprendre les mots du passage ci-dessus pour les expliquer :

- a) Examen: consiste en un processus méthodique (ensemble d'activités corrélées) d'accumulation d'éléments probants¹⁰.
- b) L'objet examiné peut-être : des comptes annuels, une branche d'activité, un processus d'activité (processus opérationnel d'achat, de vente..).
- c) Professionnel indépendant : un auditeur doit allier les capacités morales (objectivité et secret professionnel) et capacités intellectuelles (professionnalisme et compétences).
- d) L'opinion du professionnel : est formulée dans un rapport écrit, elle peut être exprimée avec plus ou moins de conviction.
- e) Le référentiel : Il s'agit des principes et méthodes d'évaluation et de présentation des états de synthèse édictés par la loi comptable internationale (normes IFRS) et celles du pays concerné (SCF en Algérie) dont l'application est obligatoire.

En définitif on peut dire que 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, et contribuer à créer de la valeur ajoutée pour l'entreprise

1.2.4. Typologie de l'audit :

Selon les objectifs et les domaines audités, on rencontre les audits suivants :

A. L'audit opérationnel : c'est la traduction littérale de l'américain « opérationnel audit » qui signifie en bon état pour accomplir telle tâche ,en effet il contrôle la pertinence des procédures, leur fonctionnement et les points nécessitant une amélioration, l'objectif de l'audit opérationnel est d'analyser et d'évaluer les performances (qualité, sécurité et

⁹ Micheline F et al (dir Alain B)., 2013,Comptabilité et Audit, Foucher, Malakoff, p431.

¹⁰Les éléments probants désignent des informations pertinentes et utiles obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Ces informations sont constituées de documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers, ils proviennent de source interne ou externe à l'entreprise.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

efficacité), et créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès en établissant les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens donc l'auditeur opérationnel ne se contente pas d'observer les résultats mais vise aussi l'amélioration d'un système d'organisation ¹¹.

B. L'audit comptable et financier : c'est l'audit des comptes annuels sociaux et consolidés, Il vérifie le respect des règles et principes comptables tels qu'ils résultent de la loi comptable (SCF en Algérie) et des orientations des organismes à compétence nationale (Conseil National de l'Ordre des Experts). Il intéresse les actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, sur les saisies et traitements comptables ainsi que sur l'information financière publiée par l'entreprise¹².

Au plan européen, dans les normes de l'UEC (Union Européenne des Experts comptables) l'objet de l'audit des comptes annuels est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux-ci traduisent fidèlement la situation de la société à la date du bilan et de ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège .

On peut dire, que l'audit financier vise à s'assurer de la qualité, la réalité, et l'exactitude de l'information financière publiée par l'entreprise, vis-à-vis les tiers concernés (les parties prenantes de l'entreprise).

C. L'audit de la gestion : cet audit permet de porter des jugements critiques sur une opération de gestion en la performance d'un ou plusieurs personnes, sa finalité est de signaler les erreurs de prévisions et d'apporter des preuves d'une fraude ou d'un gâchis¹³.

Mais aujourd'hui, avec l'évolution de la conception de l'audit opérationnel vers une approche globale, l'audit de gestion est devenu l'une des parties de l'audit opérationnel, ce dernier qui comprend toute la structure de l'entreprise (stratégique, direction ...).

¹¹ Dubuisson ST., 2004, L'audit, La Découverte, Paris, p 18-19.

¹² Germond B., 1991, Audit Financier : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Dunod, Paris, p 28.

¹³ Mikol A., 1999, Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal, Organisation, Paris, p 11.

2. La mission d'audit

La mission d'audit est bien ce travail temporaire, mené par un professionnel qui est l'auditeur, les missions d'audit sont appréciées par deux critères : le champ d'application et la durée, elle se fait suivant des étapes fondamentales, et on peut différencier certaines catégories.

2.1 Le champ d'application : Le champ d'application d'une mission d'audit peut varier de façon significative de deux éléments : l'objet et la fonction¹⁴.

L'objet : Va permettre de distinguer les missions particulières des missions générales. Pour la première mission, on a à faire à une mission particulière, c'est-à-dire portant sur un point précis en un lieu déterminé. Ainsi la mission a pour objet (l'audit du magasin de l'usine), (l'audit des ventes du secteur), ou encore (l'audit du centre informatique d'une filiale). Par opposition à ces missions particulières on peut définir des missions générales qui ne vont connaître aucune limite géographique. Les missions générales d'audit concerneront toutes les structures de l'entreprise.

La fonction : c'est un autre critère qui peut, bien évidemment, se marier avec le précédent, on parle alors de missions uni fonctionnelles ou de missions pluri fonctionnelles. Pour la mission uni fonctionnelle qu'elle soit particulière ou générale, ne va concerner qu'une seule fonction, par habitude, on réserve ce terme aux missions générales, mais on perçoit bien qu'il n'y a là aucune exigence logique : l'audit du magasin de l'usine, ou l'audit des magasins de l'entreprise sont toutes des missions uni fonctionnelles car ne concernant que la fonction gestion des magasins, il en sera de même pour l'audit des achats.

Tandis que la mission pluri fonctionnelles, c'est celle où l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission, se rencontre en général en cas des filiales. Lorsque les auditeurs se déplacent pour aller auditer une filiale, à l'étranger, ils auditent en général tout ou partie des activités de la filiale sans se limiter à une seule fonction. Ils peuvent ainsi à la fois avoir une vue de synthèse sur la société et une appréciation globale sur la qualité de sa gestion. Cette approche n'est en général pas retenue pour les filiales de grande importance, sauf à faire une mission longue.

¹⁴ Renard J., 1994, Théorie et pratique de l'audit interne, Organisation, Paris, pp 192-197.

2.2 La durée : on peut distinguer les missions courtes (inférieures ou égales à quatre semaines) et les missions longues (plus d'un mois)¹⁵.

Les missions longues sont des missions dans lesquelles on déroule tout le processus méthodologique de l'audit interne ; on utilise une quantité et une diversité importante d'outils d'audit, on constitue des dossiers volumineux et documentés et on conclut par un Rapport d'Audit riche de recommandations nombreuses et constructives.

La mission courte, en effet, exige une condensation des actions pour parvenir au résultat. Cette condensation est d'autant plus naturelle que, si la mission est courte, c'est en générales qu'elle est simple, que le thème en est bien connu des auditeurs et que les investigations à réaliser sont peu nombreuses. Dans la plupart des cas, le Rapport d'audit en résultat est bref, ce qui ne veut pas dire que les questions soulevées sont sans importance. Mais ce qui veut dire que la méthodologie voit sa mise en œuvre parfois tassée, comprimée, réduite dans certaines de ses phases sans pour autant être niée ou écartée.

Il faut signaler qu'une mission d'audit n'est jamais à l'avance cataloguée courte ou longue, bien évidemment, il y a une prévision de durée mais exigée par la planification et la nécessité d'une estimation budgétaire. Mais l'auditeur n'arrête jamais une mission non achevée au motif qu'il a atteint le délai prévu, pas plus qu'il ne poursuit une trop large. On adapte planning et budget au fur et à mesure des réalisations mais l'achèvement des objectifs conditionne seul la durée réelle de la mission.

2.3 Les étapes fondamentales de la mission d'audit : On peut différencier trois étapes successives pour effectuer une mission d'audit¹⁶.

2.3.1 L'étape préparatoire : Elle couvre la mission d'audit, et exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualité de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action.

¹⁵ Idem.

¹⁶ Ibid., pp 198-202.

2.3.2 L'étape de réalisation : Cette étape fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Se faire accepter est le premier impératif de l'auditeur, se faire désirer est le critère d'une intégration réussie. C'est à ce stade que l'on fait plus appel aux capacités d'analyse et au sens de la déduction. C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux tests qui vont lui permettre d'élaborer la thérapeutique..

2.3.3 L'étape de conclusion : Elle exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le temps des engrangements et de la planification.

2.4 Catégorie de la mission d'audit : L'audit est appliqué à des domaines variés et pour classer les catégories de l'audit deux critères à prendre en compte :

2.4.1 Le Critère du caractère facultatif ou non : selon ce critère on distingue deux catégories de mission, l'une légale et l'autre contractuelle¹⁷.

- La mission imposée et définie par la loi dite aussi obligatoire ou légale, elle est relative à la certification qui vise un intérêt public par l'intermédiaire de l'auditeur légal, appelé communément commissaire aux comptes¹⁸, lui seul certifie les comptes annuels dans son rapport sur les comptes annuels destiné à l'assemblée générale.
- La mission contractuelle : celle-ci n'est pas imposée par la loi, donc elle est facultative du coup l'organisation à auditer peut en fixer librement le champ d'intervention, et aussi choisir l'auditeur un expert-comptable¹⁹, une société d'expertise comptable, ces derniers effectuent dans le cadre d'un contrat conclu d'un commun accord entre eux et l'organisation leur mission contractuelle.

¹⁷ Micheline F et al (dir Alain B)., 2013, Comptabilité et Audit, Foucher, Malakoff, p437.

¹⁸ Un commissaire aux comptes (CAC) est un auditeur légal dont le rôle est la vérification des comptes d'une entreprise, c'est un acteur extérieur à l'entreprise, il exerce en profession libérale, en cabinet, en nom propre ou sous forme de société.

¹⁹ Un expert-comptable est un professionnel de la comptabilité, exerçant le plus souvent son activité au titre de profession libérale, il tient et contrôle les comptabilités des entreprises.

2.4.2 Critère de la position de l'intervenant : De ce critère on peut différencier entre l'audit interne et l'audit externe.

- **L'audit interne :** Selon l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne), l'audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur 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 leur efficacité.

En d'autre terme l'audit interne est une structure indépendante et permanente rattachée à la direction générale, il a pour rôle d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles, d'assister tous les responsables de l'entreprise dans l'exercice de leurs responsabilités et de fournir des analyses, appréciations et des recommandations et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.

- **L'audit externe :** c'est une mission exécutée par une structure extérieure et indépendante de l'entreprise contrôlée. Cette structure peut être un commissaire aux comptes, un cabinet d'audit ou d'expertise comptable (chargé de missions de contrôle opérationnel, d'audit des comptes sociaux) ou aussi d'un cabinet d'avocat (chargé de l'audit de régularité des contrats commerciaux, de conventions,...etc.)²⁰

C'est une fonction indépendante de l'entreprise, dont l'objectif est d'exprimer une opinion motivée sur la réalité et l'exactitude des comptes annuels. Le rapport de certification est généralement destiné aux tiers (parties prenante de l'entreprise). Et parfois aussi à l'attention de la direction portant sur la qualité du contrôle interne de l'entreprise car celui-ci quand il est conçu et appliqué, il constitue une sécurité quant à la fiabilité des informations financières.

Alors, on peut distinguer entre audit interne et externe comme deux grands types d'audits, ces derniers connaissent une discrimination à plusieurs niveau, le tableau ci-dessous synthétise l'ensemble de ces différences :

²⁰ Micheline F et al (dir Alain B)., op. cit , p 439.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

Tableau N ° 1 : Différences entre l'audit interne et l'audit externe.

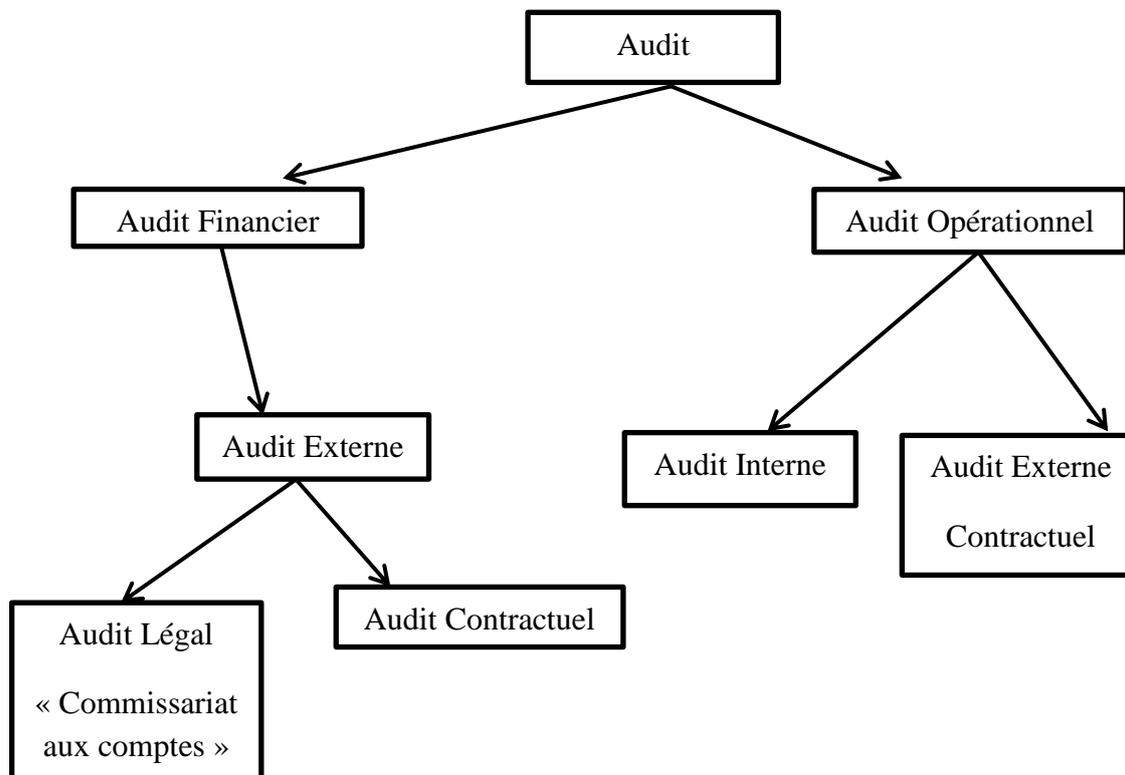
	Audit interne	Audit externe
Statut	Une personne, ou un service dans l'entreprise.	Prestataire de service juridiquement indépendant.
Bénéficiaire	Direction générale, chef de services et autres responsables.	Conseil d'administration, actionnaires clients, tiers.
Objectifs	Vérification des dispositifs du contrôle interne.	Certification, recommandation et évaluation du contrôle interne de l'activité comptable et financière.
Champ d'application	L'entreprise et son système.	Les états comptables et financiers et le système d'information.
Périodicité	Régulier dans le temps, mission continue dans le temps tout en long de l'année avec planification préalable et validation de la direction générale.	En fin d'année, trimestriellement, ou saisonnier.

Source : Selon les définitions de l'IFAC²¹.

Le tableau ci-dessus a mis l'accent sur les différences qui existent entre l'audit interne et externe, à travers plusieurs niveaux, à savoir le statut de l'intervenant au terme de chaque type, le bénéficiaire de chacun des deux types, leurs objectifs, le champs d'application et finalement la périodicité ou la fréquences de leurs réalisations, ces différences relevées permettent de ne pas confondre entre l'audit interne et externe, et d'avoir une vue claire de chacun d'eux .

²¹ La Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants, IFAC, est une organisation internationale privée à but non lucratif dont le siège est à New York, elle a pour objet le développement et le renforcement de la profession comptable, en utilisant des normes harmonisées ». Aujourd'hui, plus de 160 organisations professionnelles représentant plus de 120 pays réunissant ensemble environ un million de professionnels participent à l'IFAC.

Figure N°1 : le classement des différents types d'audit



Source : Etablis par nos soins à partir des définitions précédemment citées.

La figure ci-dessus est une synthèse des différents classements de l'audit qu'on a pu faire grâce aux différentes typologies présentées précédemment, comme récapitulation on peut dire que l'audit comptable et financier externe, se manifeste par l'audit légal son objectif est la certification des comptes vis-à-vis des tiers, et l'audit contractuel, qui vise la révision comptable selon la nature demandée par la clientèle, par contre l'audit interne, il pourra examiner l'information financière tout comme l'audit financier externe, mais le but est d'utiliser cette perspective, comme outil de gestion et non dans l'intention de se porter garant de sa fiabilité. Quant à l'audit opérationnel a pour but de s'assurer pour la direction uniquement de la qualité des documents produits par ses structures.

2.5 Les professionnels de l'audit : l'audit peut être pratiqué par des professionnels extérieurs à l'entreprise ou par certains de ses salariés.

2.5.1 L'auditeur interne : Ce professionnel est un salarié de l'entreprise et il dépend normalement de la direction générale, l'objectif de l'audit interne est d'assister les membres de la direction dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des recommandations concernant les activités examinées. L'auditeur interne est concerné par toutes les phases de l'activité de l'entreprise, ceci implique que ses missions couvrent toutes les fonctions de l'entreprise. Concernant son indépendance, son rattachement au plus haut niveau de l'entreprise peut sauvegarder son indépendance. Ceci ne peut être le cas s'il est rattaché à la direction administrative et financière ou à la direction comptable.

2.5.2 Les auditeurs externes : il existe deux catégories d'auditeurs externes indépendants, les commissaires aux comptes et les experts comptables. Notons que si l'expert-comptable est un commissaire aux comptes la réciprocité n'est pas vraie. Les deux professions ont des points communs, le plus important est que toutes les deux ont pour vocation d'exprimer une opinion sur les comptes.

A. L'expert-comptable : en Algérie selon la loi du 10-01 Article 18 : « Est expert-comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptes de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise ou d'audit »²².

Selon l'article 47 de la loi du 10-01 du 29/06/2010 les experts comptables, peuvent constituer, pour l'exercice de leurs professions respectives, des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés civiles ou des groupements d'intérêt commun, à l'exclusion de toute autre forme de société, à condition que l'ensemble des sociétaires soient de nationalité algérienne.

B. Le commissaire aux comptes , en Algérie selon l'article 22 de la loi 10-01 « Est commissaire aux comptes, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »²³.

²² Loi n° 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

²³ Idem.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

Les trois principes régularité, sincérité et image fidèle peuvent être définis comme suit, pour la régularité c'est la conformité à la réglementation ou en son absence aux principes généralement admis, la réglementation se compose de textes législatifs ou réglementaires mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles compétentes. Pour la Sincérité il s'agit de l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables ont de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations. Et finalement l'Image fidèle concerne la présentation des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l'entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité. La notion d'image fidèle fait appel au principe de l'importance relative et implique le respect des règles comptables²⁴.

Le commissaire aux comptes est un contrôleur légal, qui mène une mission d'audit financier conduisant à la certification. Il provient que les missions du commissaire aux comptes peuvent être classées en 03 catégories principales²⁵ :

- Une mission d'audit conduisant à certifier la régularité et la sincérité des états financiers (l'article 23 de la Loi 10-01 du 29 Juin 2010).
- Des missions spécifiques intervenant dans le cadre de sa mission de certification et qui ont pour objet soit de vérifier la sincérité de certaines opérations ou de donner les suites fixées par la loi à certains faits.
- Une mission de communication de ses opinions aux organismes et personnes désignées par la loi pendant l'assemblée générale.

C. Les fonctionnaires de l'Etat : Le fonctionnaire de l'état : les fonctionnaires et magistrats mènent eux aussi des missions d'audit qui entrent dans les catégories citées précédemment, les magistrats de la cour des comptes mènent entre autres des audits de la gestion, les inspecteurs des finances mènent entre autres des audits opérationnels...etc.

Alors, l'audit dans ses différents aspects est mené par des professionnels, ces derniers peuvent être internes, externes... Et cela, selon la nature de la mission et son objectif.

²⁴ Dubuisson ST., op. cit, pp69-71.

²⁵ Haddouche K., 2014, le commissaire aux comptes : le partenaire légal, in l'auditeur, N°2, Alger.

3. Les assertions et normes de l'audit

Les assertions ont pour objet l'établissement des comptes annuels, quant aux normes d'audit ont pour objet la conduite des missions de contrôle menées par l'auditeur.

3.1 Les objectifs ou assertions²⁶ de l'audit

La finalité de la mission d'audit financier est divisée en sept (07) objectifs d'audit énumérés ci-dessous, appelés aussi assertions d'audit.

L'auditeur, tout au long de sa mission, doit s'assurer que les transactions et les éléments qui constituent les comptes répondent aux divers critères qui assurent leur qualité. Il s'agit également de mesures que doivent appliquer les entreprises dans l'élaboration de leurs états financiers, ces objectifs sont comme suit ²⁷:

L'intégralité (Exhaustivité) : L'auditeur doit vérifier si toutes les opérations (actifs, dettes et transactions) ont été enregistrées dans les comptes annuels, et que tous les faits importants y ont été mentionnés dans les états financiers (bilan, TCR et annexes).

L'exactitude : L'objectif d'exactitude signifie que toutes les informations financières et autres informations concernant l'activité de l'entreprise sont données fidèlement et enregistrées dans les comptes pour leurs montants exacts et réels (arithmétiquement et conformément aux principes comptables).

L'évaluation : Cet objectif d'évaluation signifie que toutes les opérations comptabilisées doivent être évaluées conformément aux principes et méthodes d'évaluation généralement admis (bonne méthode, application de manière constante d'un exercice à un autre) par exemple les opérations d'achat sont évaluées à leurs coûts historiques.

L'existence ou la réalité : Cet objectif signifie que pour les éléments matériels (immobilisations stocks...) une réalité ou existence physique, et Pour les autres éléments (actifs, passifs, charges et produits), la traduction d'opérations réelles effectuées (par opposition à des opérations fictives), c'est-à-dire que les actifs qui apparaissent au bilan correspondent à des droits réellement acquis, et de même les passifs représentent des obligations réellement existantes.

²⁶ Les assertions sont des critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

²⁷ [Http //www. fr.scribd.com](http://www.fr.scribd.com), Audit comptable et financier, consulté le 30 mars 2018.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

La séparation des exercices (Cut off) : Il vise une bonne démarcation entre les exercices successifs. Il s'agit de rattacher à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice) et ceux-là seulement.

Les droits et obligations : Les actifs ou les dettes détenues par l'entité à une date donnée reflètent des droits réellement acquis ou d'obligations effectivement à sa charge. Il faut donc procéder à la vérification des titres de propriété, des actes et des conventions.

La présentation et information : Cet objectif de présentation et d'information signifie que les opérations sont présentées dans les comptes conformément aux règles comptables généralement admises en la matière, appliquées de façon constante. En outre, il signifie que les états financiers sont accompagnés de toutes les informations (annexes) requises par les textes, et nécessaires à leur compréhension.

3.2 Les normes d'audit : La réalisation de toute mission d'audit, quelque en soit les objectifs, par les professionnels comptables, ne se fait pas au gré de leurs inspirations mais dans le respect de normes. Ces dernières sont un ensemble de règles précises et formalisées édictées par l'IFAC, ou sa commission l'IAASB ²⁸(International Auditing and Assurance standards board) généralement reconnues au plan international. Dans ce point nous aborderons successivement, selon une structure reconnue internationalement :

En premier lieu on trouve les normes générales qui sont liées d'une façon directe à la personnalité de l'auditeur, ces normes générales sont l'indépendance ou l'auditeur doit être libre de tout lien avec quelque partie que soit (familier...) afin de garantir son objectivité, et aussi la compétence qui est liée aux capacités intellectuelle de l'auditeur (formation qualifiée, expérience ..), et finalement le secret professionnel qui signifie que l'auditeur doit veiller à la protection des informations à caractère confidentiel qu'il recueille tout au long de ses missions.²⁹

En second, on a les normes du travail qui dictent que l'auditeur et compte tenu de la connaissance globale qui aura de l'entreprise à auditer, il planifie et oriente sa mission puis il

²⁸ L'IAASB créée 2002, est une commission permanente du Conseil de l'IFAC. Elle a reçu expressément la mission et le pouvoir de publier, au nom du Conseil de l'IFAC, des recommandations et projets de recommandations sur l'audit et les missions qui s'y rattachent.

²⁹ Mikol A., op. cit, p75.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

procède à l'appréciation du contrôle interne ainsi qu'à la collecte des éléments probants nécessaire pour la formulation de son opinion³⁰.

Puis, les normes de rapport qui indique que l'auditeur dans le cadre de sa mission ,se doit de la nécessité de la rédaction de rapports d'opinion précis et concis, et des rapports de recommandations sur le contrôle interne et parfois sur la conformité avec les lois et règlements en vigueur ,ainsi que rapport spécial pour les missions de commissaire aux comptes , en ce qui concerne la qualité des rapports ils doivent être datés et signés et discutés avec les responsables de l'entité auditée.

Alors, les normes d'audit constituent la référence que utilisent les auditeurs pour arriver à développer une opinion motivée quant à la crédibilité es états financiers de l'entreprise.

4. Les approches de l'audit

On distingue deux principales approches permettant à l'auditeur de suivre et d'exécuter une mission d'audit au sein de l'entreprise la première est l'approche classique, la deuxième approche par les risques qui est apparue récemment.

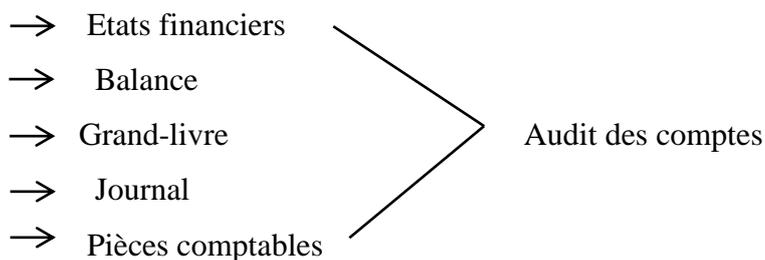
4.1 L'approche classique : Suivant cette approche, les documents de synthèse (bilan et compte de résultat) constituent le point de départ de l'audit. Dans l'approche classique, l'auditeur va des états financiers aux documents comptables, il ne mit pas en place le problème de l'audit dans son ensemble, mais il se limite aux chiffres et aux documents. Il vise les domaines qui représentent une part significative de l'activité reflétée par les comptes annuels, et les mouvements des états financiers qui présentent des variations significatives par rapport à l'exercice précédent ou par l'étude de l'évolution de certains ratios dans le temps.

Du passage précédent, le cheminement de l'approche classique peut être résumé sous forme d'un petit schéma synthétisant, comme fait ci-après :

³⁰ Ibid, p 92.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

Figure N° 2: Le cheminement de l'approche classique

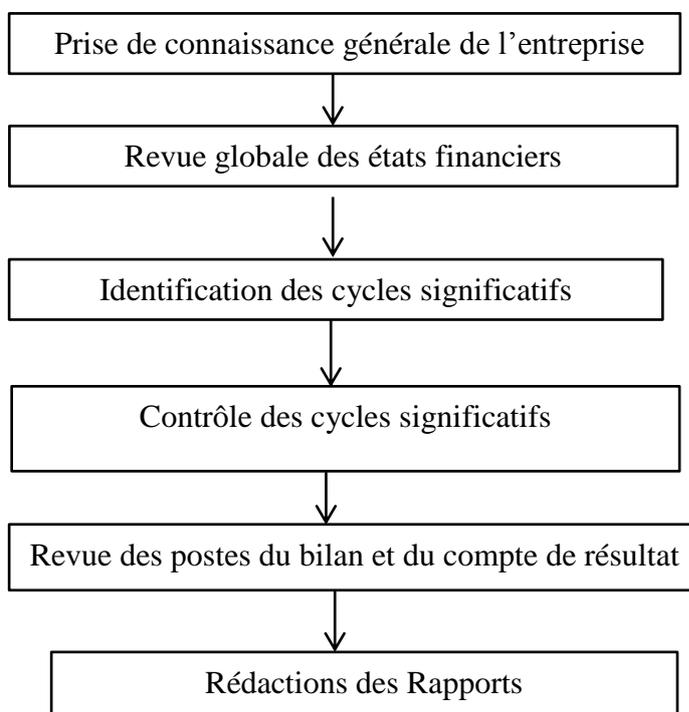


Source : réalisé par nos propres soins.

De cette figure on déduit que le mode opératoire de l'approche classique consiste à réaliser un cycle inverse à celui de la mécanique de construction des états financiers, l'auditeur va des états financiers aux documents comptables, l'auditeur ici vise à s'assurer tout simplement que les informations contenues dans les comptes annuels sont justifiées par des documents comptables probants.

Les étapes de l'approche classique : Sa démarche peut être schématisée comme suit.

Figure N°3 : Les étapes de l'approche classique



Source : Bertin E, Godwesi CH et Khelassi R., 2013, manuel comptabilité et audit, Berti, Alger ,p 642.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

Les étapes de l'approche classique sont les suivantes :

La prise de connaissance de l'entreprise : C'est la première étape à laquelle procède l'auditeur pour s'informer en générale sur l'environnement et l'évolution générale de l'entreprise notamment : le marché des ventes (produits, clientèle), le marché d'achat, la situation financière, les relations bancaires, le personnel, les organismes sociaux, l'aspect fiscal, l'organisation générale, le système d'information comptable, financier et de gestion, les principales modifications des procédures et les particularités comptables...

La revue globale des états financiers : L'auditeur fait une analyse des états financiers de l'entreprise à auditer pour se garantir de leur cohérence générale. Cette revue consiste au rapprochement entre les états financiers, la balance auxiliaire et le grand livre avec les données de la balance générale.

L'identification et contrôle des cycles significatifs : Dans cette étape l'auditeur procède à l'analyse des cycles significatifs de l'entreprise et de leur fonctionnement. Les cycles significatifs sont analysés comme ceux qui correspondent aux postes significatifs des comptes annuels, ensuite l'auditeur effectue les contrôles appropriés sur les cycles significatifs dans l'objectif de valider les postes du bilan et du compte de résultat qui leur sont associés.

La revue des postes du bilan et du compte de résultat : Après le contrôle des cycles significatifs, l'auditeur passe en revue les postes du bilan et du compte de résultat qui ne font pas partie des cycles principaux en fonction de leur importance éventuelle dans les comptes.

La rédaction des rapports : C'est la dernière étape, dont laquelle l'auditeur fait un résumé de ses travaux tout au long de sa mission.

4.2 Approche par les risques : l'approche des risques menée par les auditeurs externes est réglementée par les normes professionnelles (les normes de IFAC) Ces dernières proposent un cadre très formalisé à évaluation du risque et sont généralement à la base des méthodologies retenues par les professionnels d'audit notamment CAC.

Dans la mesure où les états financiers correspondent à la synthèse d'un très grand nombre de transactions qui ont été initiées à travers des systèmes et des procédures plus ou moins compliqués, il n'est pas possible pour l'auditeur de vérifier l'intégralité des transactions. Il lui est donc nécessaire de mettre en place une approche qui lui permettra

d'obtenir cette assurance raisonnable et de motiver son opinion, tout en optimisant son efficacité. Cette approche permet de gagner en efficacité car l'auditeur évalue les zones de risque pour lesquels les vérifications sont approfondies et les éléments qui ne présentent pas de difficultés particulières pour lesquels l'auditeur procède à des vérifications allégées.

Pour permettre une bonne compréhension de cette nouvelle approche, il est plus que nécessaire de donner une définition bien spécifique sur la notion du risque.

Ainsi, la recommandation international N° 25, «Importance relative et risque d'audit» (IFAC), définit le risque d'audit de façon suivante (Paragraphe 9) : Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives.

4.2.1 Composantes de l'approche par les risques

La méthodologie de cette approche repose sur trois composantes de base³¹

- La première est la définition de critères de références, servant du support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles de remettre en cause la certification des comptes, ces critères sont constitués par les assertions d'audit .
- La deuxième est l'identification des risques propre à remettre en cause ces assertions. Dans ce but, l'auditeur détermine les risques qui d'une part, sont susceptibles de se produire et qui, d'autre part présentent un caractère significatif .
- Enfin, la troisième et dernière composante de cette approche est la gestion par l'auditeur des risques affectants les états financiers. Celui-ci adapte des diligences en vue de réduire au minimum son propre risque d'audit, qui est d'émettre une opinion erronée sur les états financiers.

4.2.2 Identification des risques : Pour être en mesure d'adapter le niveau de ses diligences, l'auditeur doit évaluer le risque que les états financiers soumis à son jugement comportent des erreurs, autrement dit que les assertions d'audit soient affectées par des anomalies.

A. Risque inhérent : (ou risque général de l'entreprise) est le risque qu'une erreur significative se produise compte tenu des particularités de l'entreprise révisée, de ses activités, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations.

³¹ Hamzaoui, M., 2008, Audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Pearson, France, p 43.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

On peut analyser ses risques de la façon suivante :

- **Risques liés Risque généraux liés à l'entreprise** : Il s'agit des risques qui sont de nature à influencer l'ensemble des opérations de l'entreprise. Chaque entreprise, selon le secteur dans lequel elle opère, sa structure et son organisation, possède des caractéristiques qui lui sont propres et qui rendent plus ou moins probables la concrétisation de ces risques potentiels. Pour contrôler une entreprise, l'auditeur doit donc identifier les risques qui la distinguent des autres. Ainsi, l'auditeur va se documenter sur l'activité de l'entreprise et sur son secteur d'activités. Il devra également se renseigner sur l'organisation et la structure de l'entreprise.
- **Risque lié à la nature des opérations traitées** : Ce risque représente la possibilité qu'un compte ou un flux de transaction soit erroné de façon significative. On peut distinguer les données saisies en comptabilités en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers :

Les données répétitives : elles résultent de l'activité habituelle de l'entreprise ; achats, Ventes, salaires.... Elles sont traitées de manière uniforme en fonction des systèmes mis en place. Les risques sont donc liés à la fiabilité de ces systèmes.

Les données ponctuelles : elles sont complémentaires de procédures mais, saisies à de Intervalles de temps plus au moins réguliers : inventaire physiques, évaluations de fin d'exercice.... Elles sont porteuses de risque significatif lorsque leur saisie n'est pas organisée de façon fiable.

Les données exceptionnelles : ce sont des opérations ou des décisions qui sortent du domaine de l'activité courante : réévaluation, fusion, restructuration L'entreprise ne disposent pas des critères préalables, d'éléments comparatifs, de personnel expérimenté pour ce type d'opération, les risques que des erreurs se produisent et ne soient pas détectées sont plus importants.³²

B. Risque liée au contrôle : C'est « le risque qu'une erreur puisse survenir sans avoir été détecté et corrigée en temps voulu par une procédure de contrôle interne de l'entreprise »³³

Alors, on comprend que ce type de risque est associé à l'entreprise plus précisément à son système de contrôle interne dont sa conception ou fonctionnement et qu'il soit

³² Dubuisson ST., op. cit, pp 28-33.

³³,Gavanou. J.F et Cuttmam C (dir Valin.G.), 2006,Controlor & Auditor , Dunod, Paris, p.167.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

défaillant ainsi certains contrôlés ne peut pas être exécuté donc, ne permette pas de détecter une erreur dans les états financiers ou ne prévienne pas la réalisation d'erreurs dans un compte ou un flux de transactions.

Les risques d'erreurs ne sont cependant pas les seuls, le système doit aussi être conçu, afin d'éviter l'existence d'autorisations, d'accès trop large à des bases de données. Ils doivent être opérés par l'auditeur lors de la prise de connaissance et la phase d'appréciation du contrôle interne.

Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise, permet en effet, à l'auditeur d'identifier les types d'erreurs rendus possibles par les lacunes du système et de mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

C. Risque de non détection : Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération, qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitudes présentées dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative³⁴

Ce risque correspond donc à une appréciation erronée de la part de l'auditeur sur l'étendue des travaux à réaliser et sur le seuil de ses contrôles, qui est susceptible de le conduire à émettre une opinion erronée.

2.2.3. La gestion des risques : la corrélation entre les trois formes de risques forme le risque d'audit et il se mesure comme suit :

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

La gestion du risque consiste à définir la nature et l'étendue du contrôle à mettre en œuvre, autrement dit le programme d'audit, en fonction du risque d'erreur attaché aux états financiers, c'est-à-dire de l'importance du risque d'erreurs possible. Elle convient en effet à considérer que le risque d'audit doit rester constant, à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dès lors, l'augmentation du risque d'erreur associé aux états financiers entraîne logiquement la mise en œuvre de diligences renforcées. Inversement, la diminution de ce

³⁴ Idem.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

risque peut justifier un allègement de ces diligences. Le niveau de risque accepté par l'auditeur repose pour une partie importante sur son jugement professionnel.³⁵

A. Le seuil de signification : Selon la CNCC, le seuil de signification est « la mesure que peut faire le commissaire aux comptes du montant, à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des comptes annuels ainsi que l'image.

Le seuil de signification est défini par la norme **ISA 320** relative aux anomalies significatives et au seuil de signification comme : « montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés ».

Alors, c'est la limite à partir de laquelle un élément cesse d'être considéré comme fiable.

La fixation du seuil se fait par l'appréciation de l'auditeur en se reposant à la fois sur des éléments quantitatifs (chiffre d'affaires, résultat) ou aussi qualitatifs (contexte socio – politique, nature des opérations...) et bien évidemment de son jugement professionnel qui joue un rôle majeur.

Dans la majorité des cas, les cabinets utilisent des seuils relatifs ; on dira que l'on prendra un certain pourcentage du chiffre d'affaire, un certain pourcentage du bilan, de la valeur ajoutée, ou encore du niveau du résultat. Ceci correspond donc à des seuils tout à fait relatifs.³⁶

La gestion de risques repose sur la pertinence du seuil significatif, la crédibilité de celui-ci est observée tout au long de la démarche générale d'audit.

B. L'importance relative : l'auditeur apprécie l'importance relative de chaque élément contribuant à la présentation de la formation financière faisant l'objet de ses contrôles. Afin de ne pas s'engager dans des travaux qui ne servaient pas à fonder son opinion, il fixe dès la phase d'orientation de sa mission, des seuils de significations qui lui permettront d'éviter des travaux inutiles et détermine un seuil de signification à partir duquel les erreurs constatées auront une incidence sur son opinion.

³⁵ Micheline F et al (dir Alain B), op. cit , pp535-537.

³⁶ Germond B., op.cit, p 130.

Chapitre I : Notions théoriques de l'audit

L'approche d'audit par les risques repose sur l'identification et l'évaluation de ces derniers pour déterminer les domaines comportant des risques significatifs, qui seront l'objet d'une plus profonde investigation, afin de confirmer ou d'infirmer les assertions.

Nous sommes arrivées au terme du premier chapitre portant les notions théoriques de l'audit où nous avons essayé de cerner tous les concepts relatifs à ce terme : son étymologie, son historique, sa typologie, ses normes, comme nous avons pu aborder les deux approches de l'audit : l'approche classique et l'approche par les risques, qui repose sur l'identification et l'évaluation de ces derniers.

Nous avons noté que l'auditeur est le garant de la fiabilité de l'information financière, et que son intervention dépend de la nature de la mission, ce dernier qui définit les termes et l'objectif de son contrôle. Aussi nous avons pu constater que l'audit apporte de la sécurité aux dirigeants, et de la garantie à l'égard des tiers sur la présentation fidèle des états financiers.

Bien que le sujet de notre travail soit la réalisation d'une mission d'audit externe, dans son volet légal, il nous a paru indispensable de montrer comment cet aspect de l'audit est susceptible de s'insérer dans un cadre plus vaste et généralisé. Quant à notre sujet de réalisation d'une mission de commissariat aux comptes, il fera l'objet d'une étude profonde au cours du chapitre suivant.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

L'objectif attendu du processus d'audit légal, 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. Pour se faire, le commissaire aux comptes doit prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps une masse d'informations très importante et très diversifiée, ce qui lui impose l'adoption d'une démarche rationnelle.

Pour cela au cours de ce présent chapitre nous allons détailler le processus de la mission d'audit légal. En effet, nous parlons de l'exercice de la profession en Algérie. Puis les caractéristiques et qualités du commissaire aux comptes dans la section intitulé préalable à la mission de commissariat aux comptes. Ensuite nous allons présenter la démarche du contrôle. Postérieurement nous mettons l'accent sur les outils et techniques utilisés durant la mission. Et en fin les rapports du commissaire aux comptes ainsi que les différentes opinions.

1. L'exercice de la profession du commissariat aux comptes en Algérie

La profession du commissariat aux comptes en Algérie a ses spécificités, dans le cadre légale de son exercice, qui se manifeste par les textes et normes régissant le contrôle légale, le champ de son application, ainsi que l'organisation et contrôle de la profession

1.1 Les textes et normes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie

On distingue plusieurs textes qui gouvernent le contrôle légal en Algérie, qui peuvent être présenté comme suit ³⁷ :

-Le code de commerce qui a été modifié et codifié, aujourd'hui la mission du commissaire aux comptes est définie aux articles 715 Bis⁴ du code de commerce. Il existe d'autres textes, en particulier la loi n°10-01 du 11 juillet 2010 relative aux professions du commissaire aux comptes, expert-comptable et comptable agréé, qui a établi une autorité de contrôle indépendante avec la création du CNCC (conseil national des commissaires aux comptes) et redéfinit tous les points qui concernent l'exercice légal du commissariat aux comptes, elle donne plus d'importance aux domaines de la gouvernance dans les sociétés, elle

³⁷ Bertin, E, Godweski CH et KhelassI, R., 2013, Manuel Comptabilité et Audit, Berti, Alger, p 531.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

apporte des précisions sur la nature des liens personnels, financiers et professionnels que l'auditeur ne peut avoir avec l'entreprise qu'il contrôle .

-Les informations sont codifiées dans les anciennes lois et textes qui portent sur le l'organisation de la profession et le statut du commissaire aux comptes en particulier, la loi 91-08, relatifs au commissariat aux comptes.

-Le code de déontologie et le référentiel normatif : la loi actuelle 10- 01 du 11/07/2010 a accordé une portée règlementaire à ces instruments de la profession.

-Les normes Algériennes d'audit (NAA)³⁸ : Ces normes ont pour rôle de définir les procédures et des principes fondamentaux, de préciser les modalités d'application concernant l'objectif et les principes généraux en matière d'audit des états financiers. Suite à l'importance accordée à l'audit légal en Algérie, l'ordre national des experts comptables a mis en œuvre des normes algériennes des états financiers qui visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

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

NAA 210 : « accord sur les termes des missions d'audit ».

NAA 505 : « confirmation externe ».

NAA 560 : « événement postérieurs à la clôture ».

NAA 580 : « déclaration écrites ».

1.2 Les personnes et entités assujetties au contrôle légal : La loi 10-01 prévoit l'intervention du commissaire aux comptes dans certaines sociétés commerciales, cette intervention a été étendue dans de nombreuses autres sociétés ultérieurement Les personnes et entités qui sont dans l'obligation, entreprises ou groupements, du fait de leur taille ou activité. Ainsi aujourd'hui la désignation du commissaire aux comptes est obligatoire dans les cas ci-après :

-Les personnes ou entités qui exercent une activité dont le chiffre d'affaire annuel est supérieur à 10 millions DA (société commerciale : société au non collectif).

Les entreprises et établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique .

³⁸ La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

-Toutes les sociétés commerciales par action : sociétés anonymes(SA), sociétés en commandite par action, société par action simplifiée.

-Société en commandite simple, société à responsabilité limitée (SARL, EURL..).

-Groupement d'intérêt économique (GIE), à condition que le chiffre d'affaire dépasse 10 millions DA.

-Association d'utilité publique, relais, sportives.

-Les banques en Algérie³⁹.

1.3 L'organisation et le contrôle de la profession du contrôle légal : L'organisation de la profession ainsi que son contrôle est assuré par les organisations professionnelles à savoir⁴⁰ :

1.3.1 Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) : C'est un organisme qui dépend du ministère de l'économie et des finances. Il est paritaire et consultatif, il émet des recommandations et des avis. L'article 9 de la loi 10-01 du 11 juillet 2010 donne pour mission au CNC :

- de garantir la surveillance de la profession par exemple l'appréciation de la validité professionnelle des titres et diplômes .
- d'assurer que les commissaires aux comptes respectent les règles de la déontologie et de l'indépendance .
- de veiller à la bonne exécution des contrôles périodiques et occasionnelles selon des principes définis par la loi 10-01 .
- d'élaborer des relations avec les autres états exerçant des compétences analogues.
- d'identifier les bonnes pratiques professionnelles.
- de garantir comme instance d'appel des décisions de discipline (la discipline des commissaires aux comptes).

1.3.2 La chambre nationale et les conseils régionaux des commissaires aux comptes (CRCC) : Les missions du commissaire aux comptes sont exercées dans le cadre de la chambre nationale des CAC qui est considérée comme un établissement d'utilité publique dotée de la personnalité morale, chargée de présenter sa profession auprès des pouvoirs publics. Par ailleurs, il existe des conseils régionaux des CAC (CRCC).

³⁹ BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., op.cit, p. 533.

⁴⁰ Ibid, pp 534-537.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

La chambre nationale et les conseils régionaux, dans la limite de leur ressort concourent à la réalisation des objectifs pour un bon exercice de la profession par leurs membres (la loi 10-01, Article 15), en faisant respecter les règles de la profession, aussi en émettant des avis sur toutes les questions relatives à ces professionnels, et sur leur bon déroulement.

1.3.3 Les modalités d'exercice de la profession du commissaire aux comptes : En Algérie, la profession du commissaire aux comptes peut être classée en quatre modes d'exercice :

- L'exercice individuel, en tant qu'entrepreneur indépendant et responsable (selon la loi 10-01, article 22).
- L'exercice collégial en société pluripersonnelle (SPA, SARL) (selon la loi 10-01, article 46).
- L'exercice de la profession du CAC par les entreprises publique économiques (selon loi 10-01 ,article 55).
- L'appartenance à une association technique qui est composée de cabine entre lesquels, il n'existe aucun lieu capitalistique significatif, mais qui a pour objet unique le partage des connaissances ou l'échange d'expériences.

2. Préalable à la mission du commissariat aux comptes

La mission d'audit externe est accomplie par un contrôleur dit légal aussi appelé commissaire aux comptes, qui en tant qu'auditeur, doit respecter les normes situant cette profession, pour réaliser les missions liées à sa responsabilité. A cet effet, il est soumis à des conditions d'exercice de la profession, des responsabilités, des obligations et de même il détient des droits dès sa nomination pour accomplir une mission, ces différentes caractéristiques sont essentiellement issues des articles de la loi 10-01⁴¹, ainsi que des articles 715 du code de commerce.

2.1 Conditions d'exercice de la profession : Le commissaire aux comptes doit répondre à un certain nombre de conditions prévues par la loi et autorisant l'exercice régulier de sa profession. On peut citer :

⁴¹ Loi 10-01, (2010) du 29 juin 2010, journal officiel n°42 du 11 juillet 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- L'inscription au tableau de la chambre nationale des CAC, les conditions d'inscription au tableau de la chambre nationale des CAC, sont régies par l'article 8 de la loi 10-01 (Etre de nationalité algérienne, présenter le niveau de qualifications requises, et remplir les conditions de compétences, Etre agréé par le ministre chargé des finances⁴²).
- Compétences intellectuelles : Le commissaire aux comptes doit justifier d'un diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent. En effet, le commissaire aux comptes doit jouir d'une formation approfondie dans les domaines de la comptabilité, de l'audit, du droit des affaires, pénales, civiles et commerciales, il doit aussi posséder des compétences dans les domaines de la fiscalité, de la finance, de la gestion et de l'organisation de l'entreprise. Ces titres et diplômes, sont délivrés par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministère chargé des finances, ou par des instituts agréés par celui-ci.

2.2 Incompatibilité et interdictions : Il s'agit des éléments qui peuvent entraver la réalisation de la mission d'audit légale par le commissaire aux comptes, à raison d'incompatibilité ou d'interdiction.

2.2.1 Les incompatibilités, l'un des fondements essentiels du commissaire aux comptes est l'indépendance intellectuelle et morale du professionnel à l'égard de toute activité ou situation pouvant influencer négativement sur l'objectivité de ses conclusions.

En vertu de l'article 64 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, sont incompatibles avec la dite profession :

- Toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles.
- Tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique.
- Tout mandat d'administrateur ou de membre de conseil de surveillance des sociétés commerciales prévues par le code de commerce.
- L'exercice cumulé de la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou organisme.

⁴² Selon l'article 7 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Tout mandat parlementaire ou mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

2.2.2 Les interdictions, il est interdit au CAC :

- D'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- D'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert-judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes.
- D'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois (3) ans après la cessation de son mandat.
- Ne peuvent être nommés commissaires aux comptes, que les personnes physiques ou morales ayant respecté le délai de trois ans, après la cessation de sa fonction du même organisme ou société où il a reçu des salaires, honoraires, et autres avantages, notamment sous formes de prêt, d'avances ou de garantie ;
- d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants.
- D'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion.

2.3 Responsabilités, obligations et droits du CAC :

2.3.1 Les responsabilités : Le commissaire aux comptes en tant que contrôleur indépendant, est soumis à un régime de responsabilité, sur la base duquel il exerce ses fonctions sous sa propre responsabilité, elle peut être recherchée :

- En matière civile lors de l'accomplissement de sa mission de contrôle, est confronté à des risques (faute, préjudice, lien de causalité entre la faute et le préjudice) et par conséquent, il se trouve civilement responsable envers les entités contrôlées et les tiers, Le CAC ayant l'obligation de signaler des irrégularités à l'assemblée générale de l'entité a auditée, est sévèrement sanctionné, en cas de manquement volontaire.
- En matière pénale (droit pénal des sociétés et droit pénal commun) : si le CAC se rend coupable de l'une des infractions définies et réprimées par le législateur. L'application du droit pénal propre au commissariat aux comptes suppose que le commissaire aux comptes ait failli à l'une de ses obligations fondamentales, par

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

action ou par omission. Il peut être incriminé en qualité d'auteur principal ou de complice d'infractions commises par d'autres personnes, principalement par des dirigeants sociaux.

- En matière disciplinaire (vie privée et vie personnelle) : selon l'article 63 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, les situations qui peuvent faire l'objet d'une sanction disciplinaire soustraite de l'expérience professionnelle sont l'infraction aux lois et règles professionnelles, négligence professionnelle grave, comportement contraire à la probité ou l'honneur de la profession. Les éventuelles sanctions peuvent être : l'avertissement, le blâme, la suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois, la radiation du tableau et cela selon le degré de gravité.

2.3.2 Les droits et obligations :

A. Les obligations du commissaire aux comptes: les obligations professionnelles sont classées en deux les obligations liées au comportement et celles liées à l'exercice.

Les obligations professionnelles du comportement :

- Il ne peut pas recevoir des honoraires distincts pour tel ou tel conseil d'expertise comptable.
- En ce qui concerne ses relations familiales et personnelles, il doit veiller à des relations amicales et à la participation à des actions communes.
- Concernant ses relations financières, la participation dans le capital d'une société auditée par le commissaire aux comptes, est interdite sauf si c'est une participation symbolique. Et un commissaire aux comptes ne peut pas recevoir de prêts et d'avantages particuliers.
- Si les honoraires sont perçus par une société de commissaires aux comptes, ils ne doivent pas représenter une fraction substantielle de ses activités (pour préserver son indépendance).
- Des honoraires excessifs ou minorés perturbent l'indépendance.

Les obligations professionnelles de l'exercice :

- La non-immixtion dans la gestion : le CAC peut émettre des avis, conseils et recommandations mais sans intervenir dans la gestion (art.23 de la loi 10-01 et art 715 bis 4 du code de commerce).

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- L'information des dirigeants : quant aux contrôles et vérifications effectuées, les irrégularités et inexactitudes découvertes ainsi que les conclusions relatives à leur observation (code de commerce article 715 bis10).
- Une obligation de moyens : le commissaire aux comptes n'est tenu que des diligences professionnelles c'est-à-dire de conformer leurs comportements, activités, efforts, à ceux du « bon professionnel » qui respecte les dispositions légales et les normes professionnelles.

B. Les droits du commissaire aux comptes : il s'agit de :

- La permanence de la mission : Il peut opérer à tout moment toutes les vérifications et contrôles qu'il juge opportuns. en raison de la permanence des activités des entreprises (l'article 715 bis 4 du code de commerce).
- Pouvoir d'investigation : qui donne au CAC le droit d'informations, de réquisition, d'assistance aux assemblées générales, de leur convocation et de consultation de documents
(Les articles 31, 32, 33, 34, 36 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 et les articles 715 bis 4, 715 bis 11, 715 bis 12 du code de commerce).
- Droit à rémunération : les honoraires⁴³ des commissaires aux comptes sont à la charge de la personne ou de l'entité dont ils assurent le contrôle légal (loi 10-01 art.37).

2.4 La nomination du commissaire aux comptes : pour que le commissaire aux comptes puisse exécuter ses contrôles et mettre en œuvre toute les diligences qui lui sont attribuées il doit être nommé pour accomplir une mission. La nomination du commissaire aux comptes peut se faire de différentes façons

2.4.1 Dans les statuts : Dans ce cas, la nomination du CAC se fait lors de la constitution de la société, et ce conformément aux dispositions de l'article 600 du code de commerce : « Après la déclaration de souscription et de versement, les fondateurs convoquent les souscripteurs en assemblée générale constitutive dans les formes et délais prévus par le décret. Cette assemblée constate que le capital est entièrement souscrit et que les actions sont libérées du montant exigible. Elle se prononce sur l'adoption des statuts qui ne peuvent être modifiés qu'à

⁴³ L'arrêté du 6 décembre 2006 relatif aux barèmes des honoraires des commissaires, définit un barème permettant d'approcher le nombre de vocations horaires nécessaires à la mise en œuvre du programme de travail dans l'entité contrôlée en fonction d'indicateurs de taille, d'activité et en kilomètre.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

l'unanimité de tous les souscripteurs, nomme les premiers administrateurs ou membres du conseil de surveillance, désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes ».

2.4.2 En assemblée générale constitutive Les fondateurs convoquent les souscripteurs en assemblée constitutive, c'est dans le procès-verbal de cette assemblée qu'il est fait état de la nomination des premiers administrateurs, et de la désignation du ou des commissaires aux comptes pour la société.

2.4.3 Par décision de justice : Selon l'article 678 (4eme alinéa) du code de commerce, le commissaire aux comptes est nommé par l'ordonnance du président du tribunal du siège de la société à la requête de toutes personnes intéressées. Cette disposition exceptionnelle, est à titre principal prévue pour parer à l'omission de l'assemblée générale et s'applique par décision du tribunal statuant en référé.

2.4.4 Pendant la vie de la société : La désignation du commissaire aux comptes se fait par l'assemblée générale ordinaire qui statue à la majorité des voix exprimées, c'est également le quorum d'un quart au moins du capital social sur première convocation. La nomination du commissaire aux comptes dans ce cas, doit être inscrite à l'ordre du jour⁴⁴ de l'assemblée générale statuant sur les comptes sociaux

En ce qui concerne le mandat, en Algérie, la durée des fonctions d'un commissaire aux comptes est fixée à trois (3) ans renouvelables une fois (la loi 10-01, art.27).Cependant, dans le cas du remplacement d'un autre commissaire aux comptes pour des motifs tel que, le refus, la démission ...l'intervention du nouveau CAC est en effet limitée dans le temps jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.

Alors, pour que le commissaire aux comptes puisse mener une mission d'audit, il doit répondre à un certain nombre de critères, tout en évitant les interdictions et les incompatibilités, dès que ces principes sont respectés, la mission prend effet suivant un ensemble d'étapes constituant la démarche du CAC.

⁴⁴ Selon l'article 645 du code de commerce, l'ordre du jour des assemblées est arrêté par l'auteur de la convocation : le conseil d'administration ; le commissaire aux comptes, les actionnaires réunissant le 01/10 du capital, ou mandataire désigné en justice.

3. La démarche du commissariat aux comptes

Dans le parcours de formulation d'opinion sur la sincérité, régularité et image fidèle des états financiers, l'auditeur (CAC) est soumis à deux contraintes : la première est l'ampleur et la complexité de la masse d'informations à traiter, et la deuxième c'est la limite du temps lui est alloué.

De ce fait, la démarche de la mission d'audit financier comptable repose sur une méthodologie rationnelle lui permettant d'acquérir le maximum d'éléments et preuves afin d'atteindre un niveau d'assurance raisonnable et suffisant pour l'expression de l'opinion de l'auditeur.

La démarche de l'audit financier peut faire l'objet de deux découpages : Le premier, plus théorique, par phases, horizontal, permet d'acquérir la compréhension des principales phases constitutives de l'audit financier. Le second, plus opérationnel, par cycles, vertical, permet de voir comment en pratique les différentes phases de l'audit se succèdent au sein de chaque cycle dans une démarche continue et parfaitement cohérente.⁴⁵

3.1. Le commissariat par phase : l'audit externe des états financiers s'effectue suivant quatre étapes successives :

La prise de connaissance de l'entité à auditer, en tant que étape préliminaire est très importante .Car, un audit efficace est lié à une adaptation aux spécificités d'une entreprise. D'où l'objectif de cette étape est d'obtenir une compréhension suffisante des particularités de la société contrôlée pour ce qui concerne ses réalités économiques, financières, juridiques et comptables⁴⁶.

Le commissaire aux comptes doit en tous cas avoir connaissance de l'entreprise et de son environnement, également des éléments de contrôle interne pertinents pour l'entreprise, dans le but de déterminer les éléments susceptibles d'engendrer les risques inhérents.

- **Acceptation de la mission :** Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit respecter un certain nombre de règles déontologiques et professionnelles d'acceptation d'une mission en évitant de tomber sous le coup des incompatibilités et des interdiction légales. Et aussi apprécier la possibilité

45 Mercier M, Merle P., 2012, Audit et commissariat aux comptes, Francis Lefebvre, Levallois-Perret, p509.

46 Ibid , pp 513-520.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

d'effectuer une mission (article 28 de la loi 91-08 du 27/04/1991). Pour cela, le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance suffisante des particularités de l'entreprise, de ses risques généraux, de ses systèmes significatifs afin d'évaluer globalement les moyens qui seront nécessaires à l'exécution de la mission.

- **Orientation et planification de la mission** : au cours de cette étape, le commissaire aux comptes obtient une connaissance de l'environnement de l'entreprise, des systèmes significatifs et choisit le seuil de signification afin de définir la stratégie d'audit, d'orienter et planifier ses contrôles (designer les compétences et moyens nécessaires selon la complexité du dossier) ce qui permet d'éviter l'exécution des travaux inutiles qui ne serviraient pas les objectifs de sa mission.

Dans le cas d'un audit récurrent, la phase de prise de connaissances est allégée, l'auditeur s'appuie sur le dossier permanent constitué lors des missions passées avec des actualisations nécessaires (les changements ayant affecté l'entreprise ou ses activités).

L'évaluation du contrôle interne, l'évaluation des systèmes et des procédures du contrôle interne comporte : la description des systèmes, la réalisation de tests destinés à valider la compréhension de l'auditeur (tests de conformité)⁴⁷, et la réalisation de tests de points forts de contrôle interne (tests de procédures) visant à s'assurer de leur bon fonctionnement.⁴⁸

La nécessité de cette étape pour l'auditeur provient de l'impossibilité de contrôler la totalité. Par conséquent la conviction que tous les enregistrements étaient retranscrits vient de la connaissance des procédures du contrôle interne mise en place par l'entité auditée. Alors l'évaluation du contrôle interne lui permet de mettre en œuvre une approche par les risques ou il va rechercher les différents risques et en apprécier les incidences possibles sur la nature et l'étendue de ses travaux ce qui va lui éviter de contrôler exhaustivement les comptes financiers mais bien de se focaliser sur les, points risqués.

La révision des comptes, durant cette étape le CAC établit des programmes de contrôle des comptes de bilan et de résultat en réponse à la confiance obtenue lors des étapes précédentes, l'exécution de ces programmes permet de collecter des éléments suffisants pour savoir si les assertions étaient respectées. Ces contrôles sont faits par des techniques de

⁴⁷ L'auditeur s'attache à suivre des transactions représentatives tout le long du circuit de contrôle interne en s'assurant que les documents, classements, contrôles décrits sur le manuel de procédures correspondent à la réalité structurelle de l'organisation.

⁴⁸ Mercier M, Merle P., op.cit , pp 528-532.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

sondage qui peuvent être statistiques ou empiriques, tests de détail⁴⁹, ou des procédures analytiques⁵⁰ ou aussi la confirmation directe pour les immobilisations ou stocks. Et cela pour obtenir les éléments probants nécessaires au fondement de son opinion et le justifier⁵¹.

La finalisation de la mission, le CAC accomplit sa mission par des travaux qui comportent :

- Le contrôle des événements postérieurs ⁵²à la clôture (faillite d'un client douteux⁵³, incendie de l'usine..) et qui font l'objet soit d'un ajustement comptable ou d'une note explicative aux états financiers.
- Les contrôles spécifiques du CAC et qui sont imposés par la loi dans le cadre de sa mission légale (les rapports spéciaux du commissaire aux comptes).
- Etablissement d'une note de synthèse qui récapitule l'ensemble de la démarche effectuée.

Au cours de cette étape, le commissaire aux comptes fait une synthèse des conclusions et constats de ses travaux, vérifie la cohérence des comptes annuels avec les diverses informations obtenues et s'assure qu'il dispose de tous les éléments d'appréciation pour justifier son opinion globale. Il communique dans son rapport général l'opinion sur les comptes et les conclusions de ses vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

3.2 Le commissariat par cycles : Dans chaque cycle de contrôle, l'auditeur met en œuvre la démarche par phase. Le fil conducteur des travaux par cycle est constitué par les assertions d'audit, dont la validation constitue l'objectif des travaux par cycle. L'audit financier se fait à base de contrôle des documents comptables et la vérification des comptes sociaux.

3.2.1 Contrôle de la validité des documents comptables : La méthode d'audit comptable et financier consiste à contrôler la validité des états financiers, et la vérification détaillée et exhaustive des pièces comptables à travers divers services de l'entité. En effet, sa tâche consiste à vérifier :

⁴⁹ Les tests de détail correspondent au contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.

⁵⁰ Procédures analytiques consistent à apprécier les informations financières par leur corrélation avec d'autres antérieures ou prévisionnelles de l'entité et aussi par l'analyse des variations inattendues.

⁵¹ Garmond B., op.cit, p 158.

⁵² Ce sont les événements identifiés entre la date de clôture de l'exercice et la date de signature du rapport de l'audit et qui ont incidences significatives sur la situation financière de l'entité.

⁵³ C'est un client qui n'a pas réglé ses dettes à la date d'échéance.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Le journal qui est un livre comptable sur lequel seront enregistrés, opération par opération, et jour par jour tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise. Chaque opération recense les sommes débitées et créditées, le numéro du compte impliqué, la date et un court libellé explicatif.
- Le grand livre qui sert au suivi des comptes de l'entreprise, c'est le document qui regroupe l'ensemble des comptes de l'entité.
- Le livre d'inventaire qui regroupe les éléments d'actif et de passif relevés lors de l'inventaire.
- Le livre de paie, le CAC doit vérifier les rémunérations, les primes et leurs enregistrements.
- Les déclarations fiscales et parafiscales : le contrôle de ces déclarations se fait sur les calculs des factures.
- Les factures de ventes, d'achat et d'avoir comportent les références, montants, quantités et libellés.
- Les états financiers (bilan, compte de résultat, tableau de variation des capitaux propres, le tableau des flux de trésorerie, les annexes) qui doivent être préparés conformément aux lois et règles en vigueur.

3.2.2 Le contrôle à travers la comptabilité et les comptes de bilan : Il s'agit de vérifier les comptes du bilan et passer les écritures comptables comptes par compte, en s'assurant que ces dernières sont enregistrées conformément aux principes comptables.⁵⁴

A. Comptes de capitaux : Dans cette partie le commissaire aux comptes doit inspecter la structure des comptes de capitaux à savoir :

- Capital, réserves et assimilés, le résultat, le commissaire aux comptes doit vérifier le statut de création de l'entreprise, les montants concernant les apports des actionnaires avec les journaux de banque de caisse et d'opération diverses, et l'exactitude et la régularité des enregistrements comptables.
- Produits et charges différés hors cycle d'exploitation, le commissaire aux comptes vérifié les documents justifiants les subventions et son enregistrement comptable.
- Provisions pour charges-passifs non courants, il évalue les imputations comptables, et si les provisions sont approuvables.

⁵⁴ Bertin, E, Godweski CH et KhelassI, R., op.cit, p 643.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Dettes rattachées à des participations et les comptes de liaison des établissements et sociétés en participation, il examine les mouvements des entrées et des sorties, les dettes financières entre le siège et les succursales, et les soldes des comptes de liaison et de dettes.
- Le report à nouveau, c'est un rapprochement et une vérification de toutes les imputations comptables et les montants des affectations avec les PV du conseil de direction, ou de l'assemblée des associées.
- Recalculer les bases de remboursement des emprunts et les intérêts.

B. Comptes d'immobilisations : Le commissaire aux comptes doit :

- Analyser les mouvements d'acquisition, valeur d'apport, coût de production, l'amortissement de cession d'investissement et les pièces justificatives ;
- Procéder un inventaire physique, pour s'assurer de l'existence des investissements et leurs états ;
- Établir un état sur les sorties (les destructions, vols, ...) voir les factures, les procès-verbaux x de destructions, les déclarations de pertes en cas de vol ;
- Il vérifie les frais et les dépenses relatives aux éléments incorporels.

C. Comptes de stocks et encours : Sous cette catégorie le commissaire aux comptes doit contrôler tous les stocks soit un contrôle physique ou comptable.

- Contrôler toutes les quantités et valeurs d'entrées et de sorties de l'ensemble des stocks (matières premières et fournitures, autres approvisionnements, les en cours de production de biens et de services, stocks de produits, stocks provenant d'immobilisation, stocks à l'extérieur et les achats stockés) .
- Il doit voir les pertes de valeurs des stocks et les encours et expliquer leurs variations et demander les justifications des écarts ;
- Procéder à un examen de correspondance avec les clients et les fournisseurs, et faire ainsi une étude des marchés, des bons de livraison et de commandes ;
- Il examine la conformité des règles en consultant les bons de sorties et les bons d'entrées.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

D. Comptes des tiers : Sous cette catégorie, le commissaire aux comptes doit effectuer plusieurs analyses :

- Il doit analyser l'état des clients et fournisseurs ;
- S'assurer de la régularité des comptes liés aux organismes sociaux et fiscaux (base de calcul, déclaration, mode de payement, taux applicable...).
- S'assurer que les comptes groupe et associés sont bien justifiés par des documents légaux et que les créances sur cession d'immobilisations sont bien comptabilisées;
- Il doit contrôler tout sorte, de fournisseurs débiteurs avance et acomptes versés. RRR à obtenir car dans ce compte on peut trouver plein d'erreur ou plus exactement plein de détournement.
- Analyse du compte 47 comptes transitoires ou d'attente.
- Analyser le compte fournisseurs d'immobilisation (C404), le compte personnel rémunérations dues (C421), personnel charges à payer et produits à recevoir (C428), Etat impôts sur le résultat, autres impôts taxes et versements assimilés (C447).
- Le compte Etat taxe sur le chiffre d'affaires (C445) est très important à vérifier, et pour se faire il faudra avoir les déclarations fiscales ou les G50 de chaque mois.

E. Comptes financiers

- Accomplir un rapprochement des soldes de toutes les opérations effectuées par chèque et enregistrées avec les relevés bancaires, de même procéder à une vérification des encaissements s'ils correspondent bien à des ventes et des achats comptabilisés ;
- Le commissaire aux comptes doit contrôler le compte de banque à partir du Procès Verbale et le compte de caisse et l'état de rapprochement.
- Analyser le suivie des actions et tous types de bons et de placements.

F. Comptes de charges : Le commissaire aux comptes est forcément assujetti de provenir à une vérification de pièces justificatives, par l'élaboration d'un état de rapprochement.

- Compte 60 achats consommés, pour s'assurer que l'ensemble des achats consommés en fait l'objet d'enregistrement comptable, ainsi de procéder à un rapprochement entre les comptes de stocks, les consommations et leurs conformités avec les valeurs et quantités consommées inscrites sur le livre d'inventaire et aussi vérifier les factures des frais accessoires et remise obtenues.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Compte 61 services extérieurs et le compte 62 autres services extérieurs l'ensemble de ces services doit faire l'objet d'une imputation réelle pour l'entreprise, et vérifier l'exactitude des montants enregistrés et portés sur les factures.
- Compte 63 charges de personnel : ce compte doit faire l'objet d'une vérification sur le journal auxiliaire caisse, banque, divers et le livre de paie et différentes déclarations.
- Compte 64 impôts, taxes et versements assimilés, l'auditeur procède à une vérification des déclarations, taux, base d'imposition et enregistrement comptable.
- Compte 65 autres charges opérationnelles, tenue d'une vérification profonde sur le plan légal.
- Compte 66 charges financières : le commissaire aux comptes doit vérifier les frais générés par les mouvements de fonds en banque qui doivent être figurés sur l'état de rapprochement et d'autres charges financiers ;
- Compte 69 impôts sur les résultats et assimilés : toutes les écritures inscrites au journal doivent faire l'objet d'une vérification.

G. Comptes de produits : Dans cette catégorie le commissaire aux comptes doit effectuer un contrôle général sur tous les comptes de la classe 07.

- Compte 70 ventes de marchandises et produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes : il vérifie les ventes, leur classement et nomenclature, l'enregistrement des pièces comptables dans les journaux, le mode de paiement comme il convient de faire attention à l'enregistrement des produits (rabais, remises, ristournes....) reçus, ainsi rapprocher le montant des ventes avec le montant des déclarations de TVA et TAP.
- Compte 72 productions stockée ou déstockée : il analyse des variations de stocks d'encours et de produits.
- Compte 73 production immobilisée : il contrôle le suivie de la production immobilisée des travaux faits par l'entreprise pour elle-même, évalue le prix de revient des dépenses, et les règles d'évaluation ;
- Compte 74 subventions d'exploitation : il examine le montant des subventions, s'ils sont bien exploités ;
- Compte 75 autres produits opérationnels : le commissaire aux comptes fait l'objet d'une vérification sur les méthodes de comptabilisation des différents produits générés durant l'exercice conçu sur les ventes ou prestations fournies ;

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Compte 76 produits financiers : il vérifie les produits financiers correspondent aux produits issus du placement de la trésorerie dans l'entreprise (en particulier du disponible, des valeurs mobilières de placement...).
- Compte 77 éléments extraordinaires : il vérifie s'il respecte les règles et les principes comptables, les produits extraordinaires résultant d'événement ou de transactions clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise qui ne sont en conséquence pas censés se reproduire de manière fréquente ni régulière ;
- Compte 78 reprises sur pertes de valeur et provision : il vérifie l'exactitude des montants enregistrés sur pertes de valeur et provisions, et les montants de reprises sur pertes de valeur et provisions.

La démarche du commissaire aux comptes doit être prudente et emprunte des méthodes depuis l'acceptation du mandat jusqu'à l'élaboration du rapport de certification des comptes annuels. Cette démarche doit être adoptée par tous les commissaires aux comptes dans leurs missions, le contrôle de la gestion comptable de l'entreprise permet au commissaire aux comptes de procéder aux interventions régulières afin d'évaluer, d'abord, si les instruments du contrôle interne ont été bien respectés, tels que les documents juridiques, comptables. Ensuite, le commissaire aux comptes passe à l'examen des éléments fondamentaux du bilan et des comptes des résultats en décelant les insuffisances.

Sous forme d'une démarche par phase et par cycle, l'auditeur doit prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps des informations importantes afin de collecter des éléments probants nécessaires à l'expression de son opinion. Cette collecte se fait via différents moyens, qui constituent des outils et techniques du commissaire aux comptes.

4. Les outils et Techniques du commissaire aux comptes

Les outils et techniques de l'audit sont indispensables dans la mesure où elles permettent à la fois, de simplifier le travail des auditeurs et de recueillir des informations permettant de porter un jugement objectif.

4.1. Les techniques du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes, en menant sa mission d'audit au sein de l'entreprise fait appel à plusieurs techniques lui permettant la collecte d'éléments probants.

4.1.1 La description du système : l'appréciation préliminaire du contrôle interne nécessite une description des procédures à évaluer, son but est de prendre connaissance des flux de l'information financière depuis son origine jusqu'à son inscription au grand livre, de reconnaître les procédures de traitement des opérations. La présentation⁵⁵ se fait par:

- La description graphique ; par un diagramme de circulation des documents : les diagrammes ont pour objet de donner un enregistrement des procédures et systèmes de l'entreprise et mettre en relief les aspects importants du contrôle interne, et aussi d'être une base pour les tests de conformité qui servent à vérifier que les procédures sont bien appliquées.
- La description narrative complémentaire du diagramme.

La technique de diagrammes éclaircis la description grâce à une visualisation rapide qu'elle offre, et dépend d'une normalisation qui permet une relecture facile par le rédacteur et une représentation sur une surface limitée.

4.1.2 L'observation directe: Cette technique à caractère crédible de force probante consiste à contrôler de manière visuelle pour confirmer l'existence réelle d'un actif. Elle peut s'appliquer le plus souvent à des biens matériels, les stocks ou les immobilisations corporelles, mais peut également trouver son application dans le contrôle des autres éléments de l'actif, comme les espèces en caisse ou les effets de commerce⁵⁶.

L'observation physique la plus couramment pratiquée et obligatoire pour le commissaire aux comptes est le contrôle de l'inventaire physique des stocks, en fin d'exercice. Le travail de l'auditeur consiste non pas en la vérification exhaustive des quantités en stock, mais en un contrôle lui permettant de s'assurer de la fiabilité de l'inventaire physique, réalisé par les personnes de l'entreprise auditée. Leur contrôle porte à la fois sur les marchandises elles-mêmes et sur les procédures de contrôle interne, assurant le déroulement optimal de l'inventaire.

⁵⁵ Garmond B., op.cit, p187.

⁵⁶ Ibid , p 206.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

4.1.3 La confirmation directe : les preuves en matière d'audit sont classées à double sources, preuves qui proviennent d'une source extérieure au système de l'entreprise, preuves internes provenant du système même de l'entreprise ; en général les preuves externes sont plus sûres et fiables que celles internes car les personnels qui diffusent l'information peuvent être sous pression de leurs responsables⁵⁷.

Pour l'auditeur (le CAC) les preuves externes sont des confirmations directes crédibles et fiables et elles sont en relation directe avec les tiers de l'entreprise (fournisseurs, clients, banques), elles consistent à leur demander de confirmer ou de donner directement une information au CAC.

Il s'agit par exemple de s'assurer d'un montant du bilan (dettes fournisseur, solde bancaire) ou de collecter des informations telles que les autorisations de signature des instruments de paiement.

Dans le cas de l'impossibilité ou d'insuffisance de confirmation le CAC procède à des procédures alternatives.

4.1.4 Le sondage : c'est une technique de collecte d'éléments probants inhérents à la mission d'audit, elle consiste à appliquer une procédure de contrôle à une partie limitée (un échantillon) d'un ensemble d'éléments (une population). La population peut être, en audit, un solde de comptes ou toute autre catégorie d'objets. Les résultats obtenus sur l'échantillon contrôlé doivent être susceptibles d'être extrapolés à l'ensemble de la population, objet du contrôle, pour aboutir à une conclusion sur le risque d'erreur.⁵⁸

Les sondages sont utilisés dans les deux grandes phases de l'audit qui sont l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes. On peut distinguer deux types de sondages selon l'objectif à atteindre : sondage d'estimation⁵⁹ et sondage de détection⁶⁰.

On peut citer quelques méthodes de sondage les plus pratiquées, la méthode de la moyenne ou la méthode des écarts.

L'utilisation des résultats d'un sondage doit toujours être menée avec précaution en vérifiant que sa réalisation a été menée dans les règles de l'art (échantillon choisi selon un

⁵⁷ Dubuisson ST., p 83

⁵⁸ Bertin, E, Godwiski CH et Khelassi, R., op. cit, p 636.

⁵⁹ Permet de mesurer selon une méthode statistique si les erreurs relevées relatives à des séries importantes de données font courir un risque significatif global.

⁶⁰ Vise à vérifier si les anomalies apparentes sont réelles.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

mode de sélection réellement aléatoire, homogénéité de la population contrôlée) et que l'extrapolation a été menée correctement en appliquant les formules statistiques appropriées.

4.1.5 la revue analytique : à l'opposé des sondages qui sont une analyse détaillée d'un échantillon de population l'auditeur applique aussi un examen dit analytique qui mène à se demander sur certaines évolutions globales des postes d'une période à l'autre ,ou sur la cohérences de l'évolution de certains postes entres eux ,cette application permet d'interroger l'entreprise pour obtenir des explications sur les évolutions ou ratios a priori normaux ⁶¹.

4.1.6 La lettre d'affirmation : L'auditeur utilise, quand il n'a pas d'autres solutions, des affirmations de la direction, consignées dans une lettre comme moyen de collecte d'éléments probants. La lettre d'affirmation est signée par la direction et adressée au commissaire aux comptes. On peut considérer cette action comme l'occasion pour l'auditeur d'avoir un engagement écrit sur les intentions des dirigeants de l'entreprise qui pourraient avoir un impact sur l'évaluation de certains postes.. Elle constitue cependant pour certaines opérations qui ne trouvent pas immédiatement leur concrétisation dans les flux de l'entreprise le seul moyen de les détecter⁶².

4.1.7 L'utilisation de l'informatique dans les travaux de vérification : l'évolution des outils informatiques et de la technologie ont poussé les auditeurs à adapter ses techniques de contrôle en fonction de ce progrès, pour y faciliter la tâche. L'existence des données sur des supports magnétique permet à l'auditer de développé lui-même des logiciels de contrôles qu'il fera tourner les fichiers existants.

4.2 Les outils du commissaire aux comptes

En plus des techniques l'auditeur utilise aussi des outils qu'on peut présenter comme suit :

4. 2.1 Le guide de questionnaires : Le questionnaire est un document utilisé au cours de la mission d'audit, qui permet de collecter des informations dont la connaissance est nécessaire à l'auditeur financier .On trouve :

Le questionnaire du contrôle interne : C'est un moyen utilisé par l'auditeur, il est constitué de certaines interrogations fermées ou ouvertes, destinées à évaluer la conception et

⁶¹ Obert R et Mairesse MP.,op.cit ,p451.

⁶² Mercier M, Merle P., op.cit , p 562.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

l'application du système de contrôle interne de l'activité audité. Les contrôles internes possibles sont en fonction des critères suivants : exhaustivité, existence, évaluation et comptabilisation, qui assurent la qualité des états financiers, pour chacun des systèmes comptables, le questionnaire comprend trois parties :

- La sécurité des traitements de données.
- La protection des actifs.
- La séparation des tâches qui peuvent nuire à l'efficacité des contrôles, cette séparation fait l'objet d'une grille d'information.

Le questionnaire de contrôle des comptes : Ce questionnaire doit être utilisé comme programme de contrôle des comptes (test de validité) et ce à partir du plan d'approche et après la réalisation des tests de conformités sur le contrôle interne.

Le questionnaire de contrôle de l'inventaire physique : C'est un outil permettant à l'auditeur de s'assurer que l'inventaire physique est correctement organisé et que son déroulement permet une censée fiable des quantités en stock. (Matières premières, produits en cours, produits finis ...etc.).

Le questionnaire de contrôle de la fin de mission : L'objectif de ce questionnaire est d'assurer, qu'en fin de mission, une documentation appropriée du travail effectué figure dans les dossiers. Il est une occasion, d'une part, d'inventorier les éléments techniques aux quels est arrivée la mission, et d'autre part, de discuter avec les responsables des insuffisances éventuelles relevées durant la mission ; ces insuffisances seront notés, sans explication, dans le rapport de mission sous forme de recommandation.

Le questionnaire de vérifications spécifiques : Il couvre les contrôles spécifiques imposés par la loi qui doivent être effectués par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission permanente et certain contrôle que doit considérer le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission générale.

4.2.2 La lettre de mission : Après avoir actualisé sa connaissance de l'entité, sa note d'orientation générale de la mission et évaluer les coûts de l'intervention, il est souhaitable que l'auditeur confirme par écrit, à l'entité, les éléments relatifs à sa mission. Elle explicite la mission et s'articule autour de trois grands axes :

- Rappel du cadre de l'intervention et des objectifs de la mission.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Démarche retenue et travaux à effectuer.
- Organisation pratique, budget et honoraires.⁶³

4.2.3 Le plan de mission : Egalement appelé programme de travail, c'est une définition de l'approche d'audit adaptée aux caractéristiques du dossier concerné, il évoque les trois points suivants :

- Stratégie d'audit.
- Orientation des travaux.
- Organisation de la mission.

4.3 Documentation du travail : Tout contrôle non documenté est un contrôle non effectué⁶⁴. L'aspect permanent⁶⁵ de la mission du commissaire aux comptes implique la tenue de dossier de base indispensable à l'accomplissement de sa mission, la structure du dossier est usuellement fondée sur la distinction entre dossier permanent et l'autre annuel ou de contrôle qui ont pour but de recenser, rassembler et retrouver les informations récoltées au cours de la mission.⁶⁶

La tenue d'un dossier de travail par le CAC résulte d'une obligation réglementaire selon la norme (toutes les informations importantes relatives à la mise en place et déroulement de la mission doivent être consignés dans un dossier) **ISA 230**.

Les deux dossiers lui permettent néanmoins de :

- Structurer la démarche de contrôle et s'assurer de la réunion de tous les éléments nécessaires à la formation d'une opinion motivée sur les comptes annuels soumis à examen.
- Disposer, en permanence d'une batterie d'informations à caractère durable sur l'entreprise contrôlée durant toute la durée du mandat et éventuellement celle de son renouvellement.

⁶³ Selon la NAA 210., Décision n°002 du 04 février 2016 portant normes algériennes d'audit.

⁶⁴ Micheline F et al (dir Alain B)., 2013, Comptabilité et Audit, Foucher, Malakoff, P449.

⁶⁵ Le CAC peut exécuter à tout moment qu'il juge utile les pouvoirs d'investigation dont il dispose.

⁶⁶ Le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes de rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission, notamment son article 2.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Conserver et fournir en cas de besoin la preuve des travaux effectués, des diligences et de moyens mis en œuvre, pour arriver à formuler une opinion sur le degré de sincérité des comptes annuels.
- D'être conforme dans sa démarche aux normes de la profession
- Supervision du travail effectué par les collaborateurs

4.3.1 Le dossier permanent : c'est-à-dire utilisable regroupe l'ensemble des informations utilisables par l'auditeur durant toute la durée du mandat le contenu du dossier permanent dépend des caractéristiques de la société contrôlée et l'organisation du cabinet (les besoins du CAC).

Il peut être structuré de la manière suivante :

- Généralité sur la société contrôlée (statut, historique, organigramme..).
- Données de base sur la mission (Support de contrôle interne).
- Informations comptables et financières.
- Caractéristiques commerciales (produit, marché), fiscales (régime fiscal, redressement..) et économiques.

Ce dossier est d'une certaine manière la mémoire de l'équipe d'audit il permet d'éviter de demander tous les ans (durant le mandat) le même document aux services des entreprises et facilite la prise de connaissance de l'entreprise par les nouveaux intervenants.

Pour que le dossier permanent puisse constituer un recueil utile d'informations à caractère durable sur la société contrôlée, il est nécessaire de le mettre à jour à chaque fois qu'un élément permanent subit une modification (changement de statut), éliminer les informations devenues inutiles (contrat d'emprunt intégralement remboursé)

4.3.2 Le dossier annuel : la différence avec le dossier permanent est que l'utilité du dossier annuel ne s'étend pas au-delà de l'exercice contrôlé. Ce dossier doit renfermer l'ensemble des travaux exécutés, la démarche méthodique, la synthèse et les éléments d'informations ayant permis au CAC de se forger une opinion sur le degré de régularité et de sincérité des comptes annuels.

Le dossier de contrôle permet au CAC de :

- Maîtriser la mission.
- Documenter les travaux effectués et les choix opérés.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- S'assurer de l'exécution complète des programmes de vérification.
- Justifier l'opinion émise et faciliter la rédaction du rapport.

En application de l'**article 12 du code de commerce** les dossiers annuels et le dossier permanent ainsi que les documents sur la société contrôlée doivent être conservés pendant dix(10) ans. Il est également tenu d'en préserver le caractère confidentiel des informations contenues dans ces dossiers conformément aux dispositions de l'**article 301 du code pénal**

5. Les rapports du CAC et ses différentes opinions

L'ensemble des travaux du commissaire aux comptes se traduit généralement par l'expression d'une opinion, à laquelle sont parfois associés des recommandations.

5.1. Le rapport de l'audit : L'auditeur(CAC) achève ses travaux de contrôle et clôture ses missions par un certain formalisme prévu par le législateur ; dans le but de matérialiser son opinion ; cela se fait par l'élaboration (rédaction) d'un rapport. Dans lequel il exprime son opinion, accompagné des raisons et preuves pour argumenter son opinion et la rendre compréhensible par tout lecteur.

Le rapport de sa déclaration signalera les régularisations éventuelles à opérer et aussi les corrections des comptes .ces derniers doivent faire ressortir que les travaux ont été correctement planifiées et que toutes les procédures nécessaires ont été incluses et appliquée correctement.

Le CAC établit deux sortes de rapports à savoir :

5.1.1 Le rapport général : Le rapport général est écrit, daté et signé par le commissaire aux comptes ; communiqué aux associés et lu en assemblée générale. Il doit être déposé au siège social au moins 15 jours avant la tenue de l'assemblée générale afin que les actionnaires puissent en prendre connaissance.

Dans ce rapport l'auditeur certifie la régularité, sincérité et image fidèle des comptes annuels. Les informations que doit contenir le rapport général sont :

- Rappel du mode de désignation du CAC, la date ainsi que l'identification de la société auditée, l'exercice contrôlée les documents sur les quel porte ce contrôle.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- La confirmation des données du conseil d'administration et Sont formulés les réserves, les limitations et les incertitudes où les désaccords, résultant des contrôles aboutissant à la certification sans réserves, la certification avec une ou plusieurs réserves ou à un refus de certification⁶⁷.
- Les irrégularités et inexactitudes relevées, relatées avec clarté et sans ambiguïté avec leur impact chiffré sur le résultat.
- Les motifs des modifications éventuelles des formes et des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes sociaux et leur impact sur les états financiers.

Ce rapport est divisé en trois parties, une relative à l'opinion sur les comptes, la seconde pour justifier les appréciations sur lesquelles le CAC a fondé son opinion et enfin celle portant sur les vérifications et les informations spécifiques.

Il faut signaler que ce rapport dit été déposé au greffe du tribunal dont dépend le siège de la société (article 34 du décret exécutif n°96-136DU 15/04/1996 portant le code de commerce de la déontologie de la profession d'expert-comptable du commissaire aux comptes et du comptable agréé).

5.1.2 Le rapport spécial : Il existe d'autres rapports ou attestations délivrés par le commissaire aux comptes, spécifiques à certaines formes de sociétés ou à des situations particulières. En d'autre terme, dans le cadre des audits légaux, le commissaire aux comptes délivre, s'il pense que cela est utile, des rapports détaillés comprenant ses constatations et ses recommandations à la société, en plus du rapport légale obligatoire.

Ces rapports sont destinés à la direction de l'entreprise et permettront à celle-ci de profiter des conclusions du commissaire aux comptes sur l'ensemble des travaux menés.

De l'article 25 de la loi 10-01 de 11juin 2010 relative Le commissaire aux comptes a reçu par l'obligation de faire des rapports spéciaux sur :

- Les conventions réglementées⁶⁸ : dans le but d'assurer la transparence des opérations sociales effectuées avec les personnes dirigeantes de l'entreprise, et de prévenir les éventuels abus des dirigeants qui, de par leur position dans la société, peuvent conclure des opérations dans leur intérêt personnel (article 628 du code du commerce)

⁶⁷ Art. 25 de la loi 10-01 de 11 juillet 2010.

⁶⁸ La réglementation des conventions est issue de la confrontation de deux principes régissant la vie des entités dotées de la personne morale principe de la liberté contractuelle et celui de la prééminence de l'intérêt social.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Le détail des cinq rémunérations les plus élevées (article 680 du code de commerce).
- Les avantages particuliers accordés au personnel (article 25 alinéa 5 de la loi n°10-01 du 29 /06/2010).
- L'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale. (article 25 alinéa 6 de la loi n°10-01 du 29 /06/2010 et article 678 du code de commerce).
- Les procédures de contrôle interne : en effet, lors de l'appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes est amené à faire des constats sur des faiblesses des procédures ou du système (article 25 alinéa 7 de la loi n°10-01 du 29 /06/2010).
- Lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation (article 25 alinéa 8 de la loi n°10-01 du 29 /06/2010 et article 715bis 11 du code de commerce).

5.2. Les degrés de certification : Le certificat en tant que acte final de la mission du contrôle peut être définie comme l'assurance donnée par un professionnel du contrôle légal indépendant, d'un mandat, sur la régularité et la sincérité du bilan, du compte de résultat et des documents annexes

Cette assurance ne doit pas être liée a une garantie absolue de vérité et d'exactitude des états financiers examinés. L'opinion, revêt le caractère relatif par le fait qu'il ne repose que sur l'intime opinion du commissaire aux comptes.

L'article 25 de la Loi 10-01 du 29 /06/2010, a prévu une gradation dans la forme de certificat à trois degrés, cet article stipule que la mission du commissaire aux comptes devrait aboutir à l'établissement d'un rapport permettant la certification avec ou sans réserve ou aussi un refus de certification.

5. 2.1. Certification sans réserve (pure et simple) : le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée mais pas non absolue que les comptes pris dans leur ensemble ne contiennent pas d'anomalies significatives (très haut degré de régularité et de sincérité)

Ce type de certification est conditionné par la réunion des deux points ci-dessous :

- Les comptes annuels sont établis selon les règles en vigueur et les principes comptables généralement admis et appliqués de façon identique à ceux de l'exercice précédent. L'information donnée dans les comptes annuels, y compris l'annexe, doit être suffisante pour que les états donnent une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de la société.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

- Le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, toutes les diligences qu'il a jugées utiles, il a pu satisfaire aux normes relatives à l'exercice des missions et le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant (Voir Annexe N°1)

5.2.2 Certification avec réserves : cette forme de certification est positive pour l'entreprise mais elle marque certaines failles identifiées par le CAC à savoir qu'il a :

- Constaté des erreurs, des anomalies ou des irrégularités dans l'application des règles et principes comptables dont l'incidence, bien que significative, soit insuffisant pour rejeter l'ensemble des comptes annuels (Réserve pour désaccord)
- N'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimées nécessaires, bien que les limitations qui lui ont été imposées ne lui semblent pas suffisamment importantes pour refuser de certifier (Réserve pour limitation). Les limitations peuvent:
 - Soit imposées par des événements extérieurs (incendie ayant détruit les pièces justificatives).
 - Soit imposées par les dirigeants (refus de mise en œuvre d'un contrôle, refus d'honoraires, refus d'appel à un expert extérieur)

Lorsque le CAC il exprime la réserve pour le motif de désaccord ou de limitation, il devra préciser clairement dans son rapport la nature des erreurs ou limitations qui l'ont conduit à formuler des réserves, de plus, l'incidence de chaque réserve devra, dans la mesure du possible être chiffrée ainsi que les raisons de l'impossibilité de quantification (Voir Annexe N°2).

5.2.3 Refus de certification : Le refus de certification intervient dans les cas suivant :

- Refus pour désaccord : lorsque le CAC à constater des erreurs, anomalies ou irrégularités dans l'application des règles et principes comptables qui sont suffisamment importantes pour affecter la validité d'ensemble des comptes annuels.
- Refus pour limitation : ici le CAC n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimées nécessaire et les limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances sont telles qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur l'ensemble des comptes annuels.
- Refus pour incertitude : ou il à constater des incertitudes affectant les comptes annuels dont la résolution dépend d'événements futurs et dont l'importance estimée est telle qu'il ne lui est pas possible de se faire une opinion sur l'ensemble des comptes annuels.

Chapitre II : La pratique du Commissariat Aux Comptes

De même que la certification avec réserve l'auditeur doit indiquer les raisons de chaque cas de refus ainsi que l'incidence sur les comptes (Voir Annexe N°3).

De façon générale, c'est l'importance relative de ces incidences chiffrées ou potentielles qui permettra au commissaire aux comptes de trancher entre faire des réserves ou de refuser de certifier.

La profession du commissariat aux comptes est régie par la loi qui exige certaines obligations et certains critères qui permettent au commissaire aux comptes d'exercer sa profession en toute transparence. Jouissant de toutes les prérogatives, le commissaire aux comptes suit une démarche lui permettant d'atteindre son objectif et de certifier la sincérité et la régularité des comptes de l'entité auditée.

Dans sa démarche d'évaluation, l'auditeur financier est censé cerner et analyser les différentes procédures du dispositif du contrôle interne, pour identifier les forces et les faiblesses et recommander les actions d'amélioration. Ensuite la révision des comptes par la vérification de la validité des documents comptables ainsi que la vérification des comptes du bilan et comptes de résultat, travers les documents comptables. Pour y parvenir, l'auditeur s'appuie sur un ensemble de moyens et d'outils dont l'utilité diffère d'un moyen à un autre et d'un outil à un autre.

Les techniques utilisées relèvent essentiellement de l'analyse de la documentation interne et externe obtenue, de la visite des locaux, l'observation physique l'examen analytique des données financières les plus récentes permet également de déceler les tendances et de mieux appréhender les domaines les plus significatifs, et facilite la démarche de l'auditeur .

. Le rapport de l'auditeur externe apparaît actuellement comme une source d'information crédible et importante pour la prise des décisions, de ce fait la présence d'un commissaire aux comptes dans une entreprise dissuade les gestionnaires de toute utilisation frauduleuse et permet de consulter son auditeur avant de s'engager dans toute opération non autorisée pour éviter toute entrave éventuelle.

**Chapitre III : Illustration
d'une mission de
Commissariat Aux Comptes**

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Le travail de recherche via la différente documentation (ouvrages, revues, articles...etc.), nous a permis de rassembler les informations théoriques dans les deux chapitres précédents, ces derniers nécessitent d'être concrétisé par un cas d'application, afin d'approfondir les connaissances théorique acquises et de voir plus clairement la méthode et la façon de réalisation d'une mission d'audit légal dans le contexte Algérien.

Pour se faire nous avons eu l'honneur d'accomplir un stage pratique au sein du cabinet de Commissariat Aux Comptes M^R MEBARKI Mokhtar, qui nous a permis de comprendre davantage la réalisation d'une mission d'audit légal, pas à pas de la prise de connaissance en aboutissant à la rédaction des rapports dans le but de rapprocher le volet théorique de la pratique .

Dans cette partie nous allons essayer d'illustrer la mission du Commissaire Aux Comptes et les différentes étapes de son intervention dans le cadre légal et cela en développant un cas concret d'une entreprise. Pour cela, nous avons opté pour deux sections dont la première va porter sur la présentation de l'organisme d'accueil et la seconde va être réservée pour la réalisation d'une mission de Commissariat Aux Comptes.

Afin de garder le secret professionnel, nous avons jugé utile de ne pas dévoiler le nom réel des de la société que nous avons dénommée dans notre étude « SARL OPM ».

1. Présentation de l'organisme d'accueil «Cabinet de Commissariat aux Comptes »

Dans cette section, nous allons présenter l'organisme d'accueil qui nous a permis de réaliser le cas pratique.

1.1 Références professionnelles du fondateur

Le cabinet créé en 1997, est dirigé par M^r MEBARKI Mokhtar, Expert-Comptable diplômé d'état et Commissaire Aux Comptes, assermenté et régulièrement inscrit à l'ordre national des Experts Comptables et de la chambre nationale des Commissaires Aux Comptes.

Après une expérience réussie en qualité de directeur financier et de directeur de l'audit auprès de différentes entreprises, l'activité du fondateur dans le cadre de l'exercice de sa

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

profession est devenue à titre libéral et couvre, conformément à la loi 10-01 du 11 juillet 2010, les domaines de compétence suivants :

- Supervision comptable et assistance à l'établissement des états financiers.
- Commissariat aux comptes et missions contractuelles d'audit et de contrôle des comptes.
- Evaluation et amélioration des procédures de contrôle interne.
- Organisation et mise en place de systèmes d'information de gestion.
- Conseil en gestion et conseil fiscal.
- Expertises judiciaires.

Le cabinet a intervenu à ce titre dans plusieurs entreprises importantes publiques et privées, tout en évitant soigneusement les incompatibilités.

1.2 Principes de management du cabinet

Le cabinet puise sa réputation dans sa volonté affichée d'appliquer strictement les normes généralement admises et de respecter scrupuleusement le code d'éthique et de déontologie de la profession.

Les prestations du cabinet sont réalisées en application des diligences basées sur les normes professionnelles et conformément à la législation et à la réglementation en vigueur, avec l'engagement permanent d'exécuter les travaux suivant les standards établies selon la nature de la mission.

Par ailleurs, grâce à la formation permanente et à la supervision des équipes d'intervention et des collaborateurs, le cabinet a un niveau élevé de qualité de ses prestations, lui valant ainsi des satisfécits de la part de ses clients et des témoignages de contentement qui font sa fierté et l'encouragement à persévérer dans sa démarche.

Une équipe d'intervention qualifiée et compétente sera dégagée pour les besoins de la mission, cette équipe sera dotée de tous les moyens nécessaires pour mener à bien celle-ci dans les meilleures conditions matérielles.

2. Réalisation d'une mission de Commissariat Aux Comptes sur les comptes de la SARL OPM.

Pour réaliser cette mission et atteindre les objectifs visés, nous allons suivre un certain nombre d'étapes important à la réalisation de la mission de CAC. Notons que c'est la SARL OPM qui a désigné le cabinet de commissariat en assemblée générale pour que celui-ci puisse se charger de cette mission, en demandant au cabinet d'accepter cette mission après avoir assuré l'accomplissement de toutes les conditions d'une mission légale exigées par la réglementation en vigueur, le CAC à son tour ,après l'étude du dossier en s'assurant de sa conformité aux dispositions légales de la profession, il a donné son avis favorable pour accomplir la mission et c'est là que le mandat d'acceptation est établi par l'auditeur ,et que sa mission prend effet.

2. 1 Prise de connaissance de l'entreprise

L'entreprise OPM, est une société à responsabilité limitée (SARL), elle a été créé en novembre 1999, elle possède un capital social de 110.000.000,00 DA, spécialisée dans les équipements et matériels anti incendie et de sécurité industrielle.

A sa création en 1999, la SARL s'est limitée en une seule activité qui est l'importation de marchandises anti incendie pour la distribution et la revente en état. Et à partir de 2012 elle s'est lancée dans d'autres activités, notamment l'activité relative à l'importation de matières premières pour la production et le montage des équipements et matériels anti incendie et de sécurité industrielle, ainsi que l'activité de prestations de services relative au transport public de marchandises (TPM).

Cette entreprise compte un effectif de 22 à 50 travailleurs entre administrateurs et ouvriers et les produits qu'elle fabrique ou marchandises qu'elle importe concernent entre autre les vêtements de protection et de sécurité ,les chaussures à usage professionnel et de sécurité, les Produits chimiques pour la lutte et la protection contre le feu, extincteurs et systèmes d'extinction d'incendie , matériel de lutte contre l'incendie ,systèmes de détection et d'alarmes, et des équipements de sécurité pour les travaux publics et le bâtiment.

Concernant la commercialisation de ses produits et marchandises, la SARL OPM les distribue au plan national pour les 48 wilaya au profit des marchés publics et privés.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

2.1.1 Calcul de certains ratios de gestion :

Pour mieux s'informer sur la situation de l'entreprise OPM, et d'en savoir plus sur les risques existants ou éventuels, nous avons procédé à la détermination et à l'analyse de certains ratios.

Tableau N°2 : Calcul de certains ratios de situation financière. UM : DA

Désignation	2015		2016		Ecart
Capitaux propres	225 210 234,48	1,8	221 142 482,36	1,9	+0,1
/ Total dettes	129 007 230,3		115 538 430,3		
Total actifs	354 217 464,82	2,7	336 680 912,73	3	+0,3
/ Total dettes	129 007 230,3		115 538 430,3		

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Le premier ratio c'est le ratio d'autonomie financière, il permet de connaître la capacité de l'entreprise à se financer par ses propres moyens ; pour la SARL OPM les ratios sont de 1,8 et 1,9 respectivement en 2015 et 2016, cela signifie que les capitaux propres sont plus importants que la dette, ces dernières peuvent être couvertes ou supportées par les capitaux propres de la SARL OPM, (selon la norme les capitaux propres doivent couvrir 1/3 des dettes).

Le second, est le ratio de solvabilité générale, celui-ci permet d'apprécier la capacité de l'entreprise à payer ces dettes, dans notre cas il est de 2,7 pour 2015 et 3 pour 2016, ce qui signifie que la SARL OPM est solvable (ratio supérieur à 1) pour les deux années.

2.1.2 Calcul du seuil de signification :

Tenant compte de la taille de l'entreprise, son activité et ses différentes caractéristiques (CA) le seuil de signification est apprécié au taux de 0,5 pour 100 DA du chiffre d'affaire.

Dans le tableau ci-dessous, on retrouve le seuil de signification afférant au chiffre d'affaire, à la valeur ajoutée ainsi qu'aux stocks et encours.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N°3 : Calcul du seuil de signification

UM : DA

Agrégats	2016	Le taux	Seuil de signification
Chiffre d'affaire	260 692 829,53	0,5 pour 100	1 303 464 ,14
Valeur ajoutée	47 328 030,28	1 pour 100	473 280,30
Stocks et encours	216 431 867,75	1,5 pour 100	32 466 478

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Pour notre cas Les seuils de signification qui aident à planifier la mission en désignant le montant à partir duquel une anomalie constatée peut prendre la forme d'une fraude, estimation comptable incorrectes ou inappropriées sont comme suit :

- Pour le chiffre d'affaire il est retenu un seuil de 1 303 464 ,14 DA.
- Pour la valeur ajoutée le seuil est à mesure de 473 280,30 DA.
- Pour les stocks et encours il est estimé de 32 466 478 DA.

Donc ce sont les mesures à partir des quelles une anomalie est considérée comme significative et peut avoir une incidence sur le résultat figurant dans les états financiers

Concernant le calcul du seuil de signification fait en dessus, nous tenons à préciser qu'il se fait dans le cas d'une mission dont le type d'approche est l'approche par les risques au cours de laquelle ce seuil calculé généralement défini comme la limite à partir de laquelle une inexactitude ou un ensemble d'inexactitudes contenues dans un élément donné sont de nature à influencer la décision des utilisateurs de cet élément. C'est aussi la limite à partir de laquelle un élément cesse d'être considéré comme fiable donc il sert de moyen pour apprécier les éléments qui seront pris en considération lors de la décision finale d'évaluation du caractère significatif ou non des erreurs réelles décelées.

Tandis que dans la présente étude de notre cas d'application, elle va se dérouler suivant l'approche dite classique.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

2.2 Evaluation du contrôle interne :

L'évaluation du contrôle interne consiste à vérifier d'abord l'existence des procédures au sein de l'entité par le commissaire aux comptes (c'est le cas pour la SARL OPM). Puis, après avoir pris connaissance de celles-ci (le manuel de procédures de la SARL), le CAC passe à la vérification et à l'appréciation de leurs applications. Cette appréciation se fait dans un premier lieu par les tests de conformité, ainsi que ceux de validité qui sont basés sur le principe de séparation des tâches, d'ordonnancement (numérotation) et au second lieu par la consultation des documents de l'entreprise (pièces justificatives) qui servent à s'assurer de la fiabilité des enregistrements comptables.

L'examen du contrôle interne vise à identifier ses points forts et ses points faibles et déterminer la nature, l'étendue des travaux nécessaires à l'expression de l'opinion sur les états financiers de l'entreprise au 31/12/2016.

L'évaluation du contrôle interne est relative à l'appréciation des principaux cycles d'opérations à savoir :

2.2.1 Cycle achats-fournisseurs

Les contrôles effectués sur ce cycle ont consisté à :

- Vérifier l'existence des documents commerciaux nécessaires aux opérations d'achats, à savoir : Bon de commande ou convention d'achats, facture et bon de réception.
- Rapprocher les documents ci-dessus énumérés afin de vérifier leur cohérence.
- Procéder par sondage aux vérifications arithmétiques et du calcul de la taxe.
- Vérifier les imputations comptables sur la base des pièces justificatives.

La réalisation des contrôles ci-dessus, nous a permis de relever certaines observations sur ce cycle qui peuvent être présentées comme suit :

Pour le journal auxiliaire des achats de fournitures consommables, il a été constaté l'absence de certains documents commerciaux nécessaires aux opérations d'achats à savoir : Bon de commande ou convention et bon de réception. En effet, toutes les opérations d'achat doivent être effectuées conformément à la procédure d'achat définie par la société.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Aussi, l'enregistrement comptable de la facture S.D.E n°331601000425 sans tenir compte du principe de séparation des exercices, en effet, cette facture qui est établie au mois de Janvier 2016 concerne la période allant du 14/12/2015 au 13/01/2016, de ce fait, il convenait d'imputer la charge relative à l'exercice 2015 au résultat de l'exercice concerné (au prorata temporis).

Concernant le journal auxiliaire des importations de marchandises, il a été relevé l'enregistrement comptable des charges relatives aux transports de marchandises importées sans la présentation des pièces justificatives concernées dans la liasse comptable.

N°PC	Date	Dossier importation	Montant
14	Février	SARL EM	4 680,00
40	Février	VA UNI	7 426,17
07	Mars	POK SAS	10 000,00
07	Avril	JIANGXI	10 000,00

Comme il est présenté sur le tableau ci-dessus, les numéros de factures n'ont pas été précisés sur les libellés des enregistrements comptables. A cet effet il faut joindre les factures numéroté à la liasse fiscale.

Pour le journal auxiliaire des importations des matières premières, certaines factures relatives aux frais d'approche (telles que les factures MSC.A, assurance CAAT, BMT) sont aussi datées de 2015. Il est à signaler que toutes ces pièces justificatives précitées auraient dû être comptabilisées au cours de l'exercice de leur établissement (2015).

2.2.2 Cycle ventes – clients et prestations fournies

Concernant le journal des ventes de marchandises et de produits finis, il est à signaler que certaines pièces justificatives (factures) ne sont pas jointes à la liasse comptable du journal auxiliaire, de ce fait, on n'a pas pu réaliser tous les contrôles qui s'imposaient pour évaluer la fiabilité de tous les enregistrements comptables.

Néanmoins, le rapprochement entre le montant du chiffre d'affaires enregistré en comptabilité et celui déclaré via les déclarations fiscales (G n° 50), n'a fait ressortir aucun écart significatif:

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N°4 : Rapprochement entre le CA comptabilisé et déclaré.

Année	C.A Comptabilisé	C.A déclaré (Gn°50)	Ecart
2017	260 692 829,53	260 6920829,7	- 0,23

Source : établis à partir des documents de la SARL.

2.2.3 Stocks :

Le contrôle des mouvements des stocks a été effectué sous forme d'un questionnaire :

Tableau N° 5: Questionnaire du contrôle interne des stocks.

Questions	Réponses		
	OUI	NON	observations
1. les stocks dans leurs différentes catégories font ils l'objet d'un comptage physique ?	X		
2. les entrées en stocks /sorties, sont-elles opérées au moyens de documents pré numérotés et gérés?		X	Les entrées et sorties doivent être appuyées par des bons de réception /Sortie signés par le magasinier.
3. existe il des rapprochements entre les bon d'entrée /sorties et les factures d'achat /vente		X	Le service comptabilité doit procéder au rapprochement des différents documents pour s'assurer que les marchandises achetées(MP) /vendues et facturées sont réellement celles qui sont réceptionnées/sorties.
4. Les stocks sont-ils à l'abri des détériorations physiques ?	X		

Source : Etablis par nos soins à partir du rapport du Commissaire Aux Comptes.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Les remarques les plus importantes issues du tableau portent sur la sécurité des éléments de stocks, et la réalisation du comptage physique, mais il est recommandé de numéroté les bons d'entrée /sortie et de les rapprocher aux factures pour éviter les erreurs de comptabilisation.

2.2.4 Cycle trésorerie : Les contrôles effectués sur ce cycle ont consisté à :

- S'assurer que les opérations de recettes et de dépenses effectuées par banque et par caisse sont appuyées de pièces justificatives et obtenues les autorisations nécessaires (signatures).
- S'assurer de l'existence des registres de trésorerie (Banque et Caisse).
- S'assurer de l'établissement mensuel des états de rapprochement et des PV de caisse.

A. Banque : Les travaux de contrôle effectués sur les pièces comptables des comptes bancaires NATIXIS, BNP.P, SGA, BNA, BADR, ABC ont révélé les faits ci-après :

- L'absence des brouillards de banque, il est à noter que toutes les opérations financières devront être enregistrées sur ce dernier au moment même des décaissements et/ou encaissements ; ceux-ci doivent être arrêtés chaque fin de mois en chiffres et en lettres, et signés par les responsables habilités.
- L'absence des états de rapprochement bancaires, Il est recommandé d'analyser mensuellement la situation de ces comptes bancaires, en effet, il y a lieu d'effectuer les rapprochements bancaires chaque fin de mois, en vue de détecter d'éventuels erreurs de comptabilisation et d'omissions d'écritures.

Toutes les erreurs, anomalies et omissions constatées sur le mois rapproché doivent être régularisées ou signalées auprès de la banque le mois suivant, afin d'assainir ce genre de situations dans les brefs délais.

B. Caisse : Les brouillards ainsi que les PV de caisse sont établis.

Les deux étapes précédentes qui sont la prise de connaissance et l'évaluation du contrôle interne, ont permis de déceler les points faibles et les zones de risque pour la SARL OPM qui peuvent être résumés comme suit :

- Absence des procédures du contrôle interne écrites, certaines procédures sont communiquées sous forme d'instructions verbales sans qu'elles soient écrites dans le

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

manuel de procédures de la SARL, donc il existe un risque du non-respect de ces instructions verbales, surtout dans le cas d'un nouveau recrutement.

- Absence de l'organigramme, qui peut nuire à l'organisation de la multiplicité des fonctions.
- Dans certain cas, il y'avait l'absence de séparation des tâches ce qui constitue une faiblesse car toute confusion de postes ou de responsabilités peut engendrer des anomalies et erreurs au plan comptable.
- Absence de certaines pièces justificatives qui peut toucher à la sincérité des enregistrements comptables et à la fiabilité des états financiers.

2.3 La Révision des comptes

Le contrôle des comptes constitue la phase la plus déterminante pour l'expression de l'opinion dans la mission du Commissaire Aux Comptes. Alors les techniques de contrôle représentent un ensemble d'étapes et de démarches, que nous avons appliqué durant notre mission de Commissariat Aux Comptes et qui consiste à : l'observation physique, l'examen des pièces justificatives reçues par la société et les documents créés par celle-ci, le rapprochement entre les informations recueillies et les documents examinés, l'examen analytique, et les contrôles arithmétiques (additions, multiplications...).

2.3.1 Les éléments de l'actif du bilan

A. Actifs non courant :

Ils sont de **39 818 862,70 Dinars**; constitués essentiellement des immobilisations incorporelles, corporelles, et des encours. En valeur nette, le montant des actifs non courants s'élève à : **10 479 690,57 Dinars**.

- **Immobilisations incorporelles : 865 950,00 Dinars**; en valeur nette, le montant s'élève à **41 458,34 Dinars**, il s'agit de logiciels informatiques (Selon la balance générale).

Aucune évolution n'est relevée sur cette rubrique au cours de l'exercice 2016.

- **immobilisations corporelles : 31 931 977,06 Dinars**, le montant net des immobilisations corporelles s'élève à : **3 417 296,59 Dinars**, à fin 2016.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Evolution des immobilisations corporelles :

Tableau N°6 : Etat comparatif des immobilisations corporelles 2015/2016 UM : DA

Immobilisations corporelles	2015	2016	variation
Valeur brute (DA)	40 410 439 ,23	31 931 977 ,06	- 8 478 462,17

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

La baisse du montant des immobilisations corporelles comme présenté ci-avant s'explique d'une part par la cession de deux véhicules et une remorque totalement amortis à fin 2016, d'un montant global brut de **9 123 666,67** Dinars, et d'autre part par l'acquisition de mobiliers de bureau et de matériels informatiques, ainsi que des travaux d'aménagement pour un montant global de 645 204,50 Dinars(selon les journaux auxiliaires et la balance générale).

Amortissement des immobilisations corporelles : Les immobilisations corporelles amortissables sont de l'ordre de : **31 931 977,06** Dinars :

- ✓ Montant brut : 31 931 977,06 Dinars
- ✓ Amortissements : 28 514 680,47 Dinars
- ✓ Montant net : 3 417 296,59 Dinars

Soit un niveau d'amortissement de 89 %.

En ce qui concerne l'amortissement des immobilisations (corporelles et incorporelles), il a été relevé un écart de : **1 470,42** Dinars entre le montant des amortissements des immobilisations corporelles porté sur le tableau des amortissements **29 337 701,71 Dinars**, et celui porté sur la rubrique « amortissements/provisions » du bilan actif **29 339 172,13 Dinars**.

Le rapprochement entre les montants des amortissements des immobilisations affichés sur le tableau des amortissements et la balance générale, a permis de faire ressortir l'origine de cet écart, ce dernier se présente comme suit :

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N°7 : Rapprochement des montants entre le tableau d'amortissement la balance générale.

UM : DA

N° Compte	Intitulé	Tableau d'amortissement	Balance générale	Ecart
		Amort cumulés	Amort cumulés	
280400	Amortissement logiciels	825 220,83	824 491,66	729,17
281520	Amortissement matériels et outillages techniques	1 235 926,65	1 236 989,49	- 1 062,84
281810	Amortissement t véhicules de tourisme	2 811 176,44	2 812 314,20	- 1 137,76
281811	Amortissement véhicules utilitaires	16 290 693,95	16 290 693,97	- 0,02
281820	Amortissement matériel de bureau	35 800,00	35 800,00	-
281821	Amortissement mobiliers de bureau	749 065,37	749 064,74	0,63
281822	Amortissement matériels informatiques	1 816 130,80	1 816 130,83	- 0,03
281881	Amort matériels de sécurité et de chauffage	1 127 449,90	1 127 449,88	0,02
281882	Amort travaux d'aménagement	4 446 237,77	4 446 237,36	0,41
Totaux		29 337 701,71	29 339 172,13	-1 470,42

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

L'assainissement de cet écart dégagé, entre le montant des amortissements des immobilisations corporelles affiché sur la balance générale et ceux du tableau d'amortissement est recommandé.

- **Immobilisations en cours** : d'un montant de **7 020 935,64 Dinars**, constitué d'immobilisations corporelles en cours pour la valeur de **2 477 067,34 Dinars** (2013 à 2015) et d'avances et acomptes sur commande d'immobilisations d'un montant de **4 543 868,30 Dinars** (antérieur à 2010). (Obtenues respectivement de l'état des inventaires physique et de l'analyse des comptes).

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Evolution des immobilisations corporelles en cours :

Tableau N°8: Etat comparatif des immobilisations en cours 2015/2016. UM : DA

Désignation	2015	2016	Variation
Immobilisations corporelles en cours	15 764 516,39	2 477 067,34	-13 287 449,05
Avances et acomptes sur commandes d'immobilisation	4 593 868,30	4 543 868,30	50 000
Total	20 358 381,64	7 020 935,64	-13 237 449,05

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Concernant, l'évolution totale enregistrée dans la rubrique « immobilisations corporelles en cours », la baisse de **13 287 449,05 Dinars** en 2016 par rapport à 2015, résulte exclusivement de la cession des immobilisations en cours relatives aux travaux facturés entre 2011 et 2012 à la SARL OPM pour le compte de la SARL SDM (Selon opérations diverses et la balance générale).

Les immobilisations corporelles en cours datent de 2013 à 2015. Un suivi de ces encours est indiqué.

Quant à l'évolution enregistrée dans la rubrique « avances et acomptes sur commande d'immobilisations », elle s'explique par le remboursement effectué par le fournisseur au profit de la société d'un montant de **50 000 Dinars** suite à l'annulation d'une commande d'immobilisation. (Selon la balance générale).

Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations sont enregistrés antérieurement à 2010. Un assainissement de cette rubrique est indiqué.

L'inventaire physique des biens meubles et immeubles au 31/12/2016 a été effectué, et il est dressé des récaps par compte comptable, dont aucun écart significatif n'a été dégagé par rapport au solde enregistré en comptabilité.

B. Actifs courant :

La valeur des actifs courants est de: **350 954 393,98 Dinars**, en valeur nette le montant de cette rubrique s'élève à : **326 201 222,16 Dinars**, constitués des stocks et en cours, des clients, des autres débiteurs, et des crédits d'impôts ainsi que des disponibilités.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

- **Stocks et encours : 216 431 867,75 Dinars**, sa décomposition est illustrée dans le tableau suivant (Selon la balance générale) :

Tableau N° 9: Représentation des stocks et encours

UM : DA

Désignation	Montant	Valeur en %
Stocks de marchandises	114 754 491,91	53 ,02
Stocks de matières premières	101 553 495.84	46,92
Stocks autres approvisionnement	123 880,00	0,06
Total	216 431 867,75	100

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Evolution des stocks et encours :

Tableau N°10: Etat comparatif des stocks et encours 2015/2016.

UM : DA

Stocks et encours	2015	2016	Variation
Valeur	154 937 429,20	216 431 867,75	61 494 438,55

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL

Comme il est présenté sur le tableau ci-dessus, on remarque une augmentation du montant des stocks et encours en 2016 par rapport à 2015, cela est dû à la hausse du montant des stocks de matières premières et de marchandises d'une valeur de **61 691 408,5 Dinars**. En revanche, une faible baisse des autres approvisionnements de **196 970 Dinars** a été enregistrée à fin 2016 par rapport à 2015. (Selon la balance générale).

Concernant les inventaires physiques de stocks de fin d'année, ils concernent les stocks de marchandises, et les stocks de matières premières, ils ont été réalisés conformément aux procédures d'usage dans la société, avec la mise en place des commissions et équipes de comptage nécessaires.

Rapprochement entre le stock physique et comptable : Les inventaires physiques des stocks de marchandises et de matières premières ont été réalisés, et le rapprochement entre le stock physique et le stock comptable, fait ressortir les écarts ci-après :

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N° 11: Rapprochement entre le stock physique et comptable.

UM : DA

Désignations	Stock comptable	stock physique	Ecart positif	Ecart négatif	Total Ecart
Marchandises	116 100 479,01	114 754 494,02	236 547,70	1 582 532,69	-1 345 984,99
Matières premières	101 932 146,04	101 553 495,84	-	378 650,20	- 378 650,20
Total	218 032 625,05	216 307 989,86	236 547,70	1 961 182,89	-1 724 635,19

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Ces écarts cités dans le tableau ci-dessus ont été traités au niveau de la comptabilité, conformément au SCF. Ainsi les soldes comptables des différents stocks sont identiques à ceux des résultats obtenus des inventaires physiques.

Aucune perte de valeur n'est enregistrée sur ces stocks (Selon l'état des inventaires physiques et la comptabilité).

- **Créances et emplois assimilés : 128 980 824,18 Dinars**, en valeur nette le montant de cette rubrique s'élève à **104 227 652,36 Dinars**, et elle est constituée comme suit :
 - **Créances clients : 68 836 240,68 Dinars**, en valeur nette le montant de cette rubrique s'élève à **44 083 068,86 Dinars**, la perte de valeur enregistrée au 31/12/2016 s'élève à **24 753 171,82 Dinars**, soit 36 % des créances clients sont provisionnées.

On retrouve essentiellement (selon la balance générale et l'analyse des comptes) :

Tableau N°12 : Représentation des créances clients.

Désignation	Montant
Clients divers	56 482 061 51 (2006 – 2016)
Clients douteux	12 354 179,17 (2009-2016)
Total	68 836 240,68

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL

L'exploitation de l'analyse des comptes mise à notre disposition notamment les créances clients fait ressortir les observations suivantes :

Le solde dégagé par l'analyse des comptes **56 812 513,02 Dinars** ne correspond pas au solde affiché sur la balance générale et repris sur le bilan **56 482 061,51 Dinars**, soit un écart de **330 451,51 Dinars**, qui peut être présenté comme suit :

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N° 13: Rapprochement du solde clients entre la balance et l'analyse des comptes

UM : DA

N° Compte des tiers	Intitulé	Balance générale des comptes tiers	Analyse des comptes	Ecart
411160800	IM (Ba Kh)	451 194,78	752 700,44	- 301 505,66
411121100	LEF SL	22 086,30	103 123,80	- 81 037,50
411220001	SARL SER	7 725,68	7 662,83	62,85
411251202	ETS M I	35 311,42	35 511,42	- 200,00
411301301	NEP IND	240 598,80	188 370,00	52 228,80
Total		756 916,98	1 087 368,49	- 330 451,51

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

En effet, l'analyse des comptes consiste à identifier les opérations qui sont à l'origine des soldes des comptes comptables, et ainsi justifier les montants figurant tant au débit qu'au crédit de ces derniers, et ce, avant l'arrêté des comptes. A cet effet, il est recommandé de veiller à ce que le solde dégagé par l'analyse des comptes soit identique à celui enregistré en comptabilité.

Le montant des créances sur clients douteux **12 354 179,17 Dinars** devrait être au moins égal à celui des pertes de valeur **24 753 171,82 Dinars**. En effet, selon le SCF, le compte « 416 - créances douteuses » enregistre à son débit le montant des créances dont le recouvrement est effectivement compromis, de ce fait, les créances douteuses et litigieuses qui ont fait l'objet de provisions doivent être enregistrées dans le compte « 416 – Clients douteux ».

Certains comptes clients affichent des soldes antérieurs à 2016 qui remontent jusqu'à 2006, l'examen et l'assainissement de ces anciens soldes sont recommandés.

Perte de valeur : Celles-ci s'élèvent à : **24 753 171,82 Dinars** au 31/12/2016, tandis que les pertes de valeur constituées au cours de l'exercice 2016 sont d'un montant de **2 195 593,92 Dinars**, et elles concernent les créances détenues par la société envers 27 clients. Ces créances ont été provisionnées (en 2016) suite au rapprochement effectué par l'entreprise avec ses clients concernés d'une part, et aussi au regard de leurs anciennetés (antérieures à 2010) d'autre part.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Toutefois, il est à signaler que lorsqu'une créance s'avère définitivement irrécouvrable, il convient de procéder à son annulation et non pas à la constatation d'une dépréciation (provisions) qui pour rappel concerne les créances douteuses et litigieuses.

En effet, les pertes de valeur enregistrées sur les créances irrécouvrables doivent faire l'objet de reprise, comme suit :

N° compte	Intitulé	Débit	Crédit
C/491	"Pertes de valeur des comptes de clients"	XX	
C/785	" Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions-actif courant"		XX

Aussi, s'agissant de créances irrécouvrables, il y a lieu de procéder à leur annulation, comme suit :

N° compte	Intitulé	Débit	Crédit
C/654	"Pertes sur créances irrécouvrables"	XX	
C/445	"TVA à récupérer"	XX	
C/411 ou C/416	"Clients" / "Clients douteux"		XX

Par ailleurs, il a été relevé l'existence d'un solde non analysé d'un montant de **951 598,75 Dinars**. Il y a lieu de procéder à l'examen et à l'analyse de ce solde. A ce titre, il est à signaler que pour la constitution des pertes de valeur sur les créances clients, l'entreprise doit être en mesure d'identifier les créances concernées par cette dépréciation, et de justifier les motifs qui rendent ces créances douteuses et litigieuses.

- **Autres débiteurs** : s'élève à **36 433 183,45 Dinars**.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N° 14 : Représentation des autres débiteurs.

UM : DA

Désignation	Montant
Fournisseurs débiteurs	3 682 056,99 (2015-2016)
Avances sur salaires	102 000,00 (2010-2016)
Associés, comptes courants	4 923 279,48 (2016)
Créances sur cessions d'immobilisations	15 298 630,05 (2016)
Autres comptes débiteurs	12 427 216,93(2016)
Total	36 433 183,45

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

De l'exploitation de l'analyse des comptes mise à notre disposition, il a été relevé ce qui suit :

L'enregistrement comptable des avances versées sur commande d'immobilisations au compte « 409 - Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes, RRR à obtenir, autres créances», or selon le SCF, le compte approprié pour l'enregistrement comptable de cette opération est le compte «238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations».

Le solde du compte « Associés, comptes courants » dégagé par la balance est débiteur, il y a lieu de l'assainir. En effet , la législation fiscale peut sanctionner pécuniairement tout solde débiteur de compte-courant d'associé ,qu'elle qualifie de revenu censé avoir été distribué, d'où il est probable qu'une imposition soit appliquée en conséquence, pour cela, tous les virements bancaires opérés par la société au profit des associés sont passibles d'IRG (libératoire) au taux de **10%**.

Le solde des créances sur cessions d'immobilisations est constitué d'un montant de **2 011 181,00 Dinars** datant de 2010, qu'il y a lieu d'assainir, et d'un montant de **13 287 449,05 Dinars** qui concerne la cession des immobilisations en cours (en 2016) au profit de la SARL SDM relatives aux travaux facturés entre 2011 et 2012 à la SARL OPM pour le compte de la SARL SDM.

Les autres comptes débiteurs issus de la période concernent les divers virements effectués par la société au profit de la SARL SDM en 2016 d'un montant global de :

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

12 427 216,93 Dinars, dont l'objet de ces virements n'a pas été précisé, et d'où un suivi est recommandé.

- **Impôts et assimilés** : 23 711 400,05 Dinars, on retrouve : les acomptes IBS versés qui s'élèvent à 4 760 756,00 Dinars (2015) et la TVA sur achats et services pour le montant de 18 950 644 05 Dinars (2011-2016).

Le solde « Acomptes provisionnels IBS » d'un montant de 4 760 756,00 Dinars représente le reliquat issu entre le montant des acomptes provisionnels IBS versés en 2015 au receveur des impôts qui est de 9 125 442,00 Dinars, et le montant de l'IBS dû au titre de l'exercice 2015 qui s'élève à 4 364 686,00 Dinars.

Suivant l'analyse des comptes, le solde « TVA sur achats et services » d'un montant de 18 950 644,05 Dinars est constitué :

Du solde du compte « 445200 - TVA sur achats d'immobilisations » d'un montant de 84 719,45 Dinars, Notons que certains soldes de ce compte comptable sont antérieurs à 2016. L'assainissement de ces soldes antérieurs notamment ceux qui remontent jusqu'à 2011, ainsi que le reliquat non analysé d'un montant de 517,17 est indiqué.

Du solde du compte « 445300 – TVA sur achats de biens et services » d'un montant de 5 808 058,46 Dinars. Concernant le reliquat non analysé d'un montant de 113 26 Dinars, il y'a lieu de l'assainir.

Du solde du compte « 445500 – Précompte de TVA » d'un montant de 13.057.866,14 Dinars, qui représente le précompte de la TVA porté sur la déclaration fiscale Gn°50 du mois de Décembre 2016 pour un montant de 13 052 853,00 Dinars, et un solde de 5 013,14 Dinars, qu'il y a lieu d'assainir.

- **Disponibilités et assimilés** : 5 541 702,05 Dinars, il s'agit des fonds de la société logés dans les comptes de trésorerie comme suit :

Tableau N°15 : Représentation des disponibilités et assimilés UM : DA

Désignation	Montant
NATIXIS (compte devise)	2 038,15
BADR	226 425,43

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

ABC	125 612,86
Caisse	209 384,97
Accréditifs	4 978 240,64
Total	5 541 702,05

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Banques : Les états de rapprochement des trois comptes (NATIXIS ALGERIE compte devise, BADR, ABC), ne nous ont pas été présentés. Notons qu'aucune opération en comptabilité n'a été enregistrée durant la période pour les deux comptes bancaires « NATIXIS ALGERIE (compte devise) » et « BADR ».

Concernant la caisse : il est tenu un brouillard de caisse, et le solde est arrêté chaque fin de mois en chiffres. Néanmoins, celui-ci doit être aussi arrêté mensuellement en lettres, et être approuvé par les responsables habilités (Le trésorier et son supérieur hiérarchique).

Par ailleurs, un écart non significatif de **15,03 Dinars** a été relevé entre le solde comptable (**209 384,97 Dinars**) et le montant des espèces détenus en caisse (**209 400,00 Dinars**). A cet effet, il est à signaler que le solde comptable (balance) doit être identique au solde physique (PV de caisse), pour cela, cet écart aurait dû être traité en comptabilité comme suit :

N° compte	Intitulé	Débit	Crédit
C/53	"Caisse"	15,03	
C/758	"Autres produits de gestion courante"		15,03

Accréditifs : Cette rubrique concerne la provision bancaire constituée sur une opération d'importation à fin 2016.

2.3.2 Les éléments du passif de bilan :

A. Capitaux propres : 221 142 482,36 Dinars, constitués du capital émis, des réserves, du résultat de l'exercice et du report à nouveau (autres capitaux propres).

- **Capital émis : 110 000 000,00 Dinars**, il s'agit du capital social de la société au 31/12/2016, il est constitué de : 110.000 parts sociales de valeur nominale de 1 000,00 Dinars. Aucune variation n'est enregistrée au cours de l'exercice 2016.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

- **Réserves : 56 612 299,46 Dinars**, il a été enregistré une évolution d'un montant de 341.591,78 Dinars suite à l'affectation d'une partie du résultat net de 2015.

Cette rubrique est constituée essentiellement de :

- **Réserve légale : 8 460 285,51 Dinars**, en augmentation de **341 591,78 Dinars** par rapport à fin 2015 ; ce montant représente le prélèvement d'un vingtième sur le résultat net 2015, et ce, suivant la résolution n° 02 de l'AGO du 30/06/2016 relative aux comptes sociaux 2015, conformément à l'article 721 du code de commerce.
 - **Réserves facultatives : 48 152 013,95 Dinars**. Aucune évolution n'est enregistrée sur cette rubrique au cours de l'exercice 2016.
- **Résultat net : 2 137 526,49 Dinars**, il s'agit du résultat bénéficiaire net de l'exercice 2016, il est en diminution de : **4 694 309,05 Dinars** par rapport à 2015.
 - **Report à nouveau (autres capitaux propres) : 52 392 656,41 Dinars**, constitué d'une part d'un montant antérieur de **52 107 691,26 Dinars**, et d'autre part d'un montant de 2016 de **284 965,15 Dinars**.

B. Passif non courant : 1 487 892,94 Dinars, il s'agit du montant qui reste à rembourser des deux prêts accordés par la banque BNP.P au profit de la société au cours des deux exercices (2015) **2 442 782,80 Dinars** et (2016) **192 413,53 Dinars**.

C. Passif courant : 114 050 537,43 Dinars, on retrouve les comptes fournisseurs et comptes rattachés, les impôts, les autres dettes et la trésorerie (négative).

- **Fournisseurs et comptes rattachés : 40 963 744,36 DA**, décomposés comme suit :

Tableau N°16 : Représentation des fournisseurs et comptes rattachés

Désignation	Montant
Fournisseurs de stocks et services	41 088 736,36 (2005-2016)
Fournisseurs factures à recevoir	- 124 992,00 (2016)
Total	40 963 744,36

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

L'exploitation de l'analyse des comptes mise à notre disposition fait ressortir les observations suivantes :

Le compte « 408000 – Fournisseurs, factures non parvenues » présente un solde anormalement débiteur de **124 992,00 Dinars**, qu'il y a lieu d'assainir.

En effet, selon le SCF, le compte « 408 - Fournisseurs factures non parvenues » est crédité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des factures imputables à la période close mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 (Taxes) et 6 (Charges).

En outre, ce compte est utilisé en principe pour l'enregistrement comptable d'une dette dont la facture n'a pas encore été réceptionnée par la société à la fin de l'exercice, de ce fait, ce compte ne doit pas présenter un solde débiteur.

De plus, L'assainissement des reliquats sur règlement ainsi que les anciennes dettes (qui remontent jusqu'à 2005) enregistrées envers divers fournisseurs est indiqué.

- **Impôts : 1 562 561,32 Dinars**, constitué d'IBS à payer pour un montant de 1.050.675,0 Dinars (2016), de la TVA due d'une valeur de **27 390,32 Dinars** (2016), et de la TAP due pour le montant de **484 496,00 Dinars** (2015-2016).

De l'exploitation des données comptables et de l'analyse des comptes mises à notre disposition, il a été relevé ce qui suit :

- **Concernant la rubrique « IBS » :**

Le solde de « l'IBS à payer » d'un montant de **1 050 675,00 Dinars**, correspond à l'IBS dû au titre de l'exercice 2016 qui s'élève à **5 401 894,00 Dinars**, diminué des acomptes provisionnels versés en 2016 d'un montant global de **4 351 219,00 Dinars**.

En effet, le solde enregistré au compte « 444700 – IBS à payer » au 31/12/2016, correspond au solde de liquidation de l'IBS au titre de l'exercice 2016.

A cet effet, il est indiqué de faire apparaître sur le bilan de la société en fin d'exercice le montant de l'IBS dû (**5 401 894,00 Dinars**) dans la rubrique « Impôts » du passif courant, et le montant des acomptes provisionnels (**4 351 219,00 Dinars**) dans la rubrique « Impôts » de l'actif courant.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Notons, qu'il conviendra de solder le compte « 444500 – Acomptes provisionnels IBS» par le débit du compte «444700 - IBS à payer » lors de la liquidation de l'IBS.

Aussi, le montant global des acomptes provisionnels versé au cours de l'exercice 2016 est de **4 351 219,00 Dinars**, alors que le montant des acomptes provisionnels dû par la société au titre du même exercice s'élève à **3 928 217,40 Dinars** (90 % de l'IBS de l'exercice 2015), soit un trop versé enregistré de **423 001,60 Dinars**.

D'autre part, la société a procédé au versement des acomptes provisionnels au titre de l'exercice 2016 pour un montant global de **4 351 219,00 Dinars**, alors que les acomptes provisionnels versés en 2015 (**9 125 442,00 Dinars**) sont supérieurs à l'IBS dû au titre du même exercice (**4 364 686,00 Dinars**), soit un excédent de versement au titre de l'exercice 2015 d'un montant de 4 760 746,00 Dinars. En effet, la société aurait dû prendre en considération l'excédent de versement antérieur en matière d'acomptes provisionnels, et ainsi éviter le paiement des acomptes provisionnels au cours de l'exercice 2016 (**4 351 219,00 Dinars**).

- **Concernant la rubrique « TVA due » :**

Le solde de la « TVA due » : **27 390,32 Dinars** renferme un solde d **27 370,00 Dinars** datant de 2016, non pris en considération lors de l'élaboration des déclarations fiscales Gn°50, et un reliquat d'un solde de 20,32 Dinars, qu'il y a lieu d'assainir

- **Concernant la rubrique «TAP » :**

- Le solde de la « TAP » : **484 496,00 Dinars**, correspond à la TAP du mois Décembre 2016 d'un montant de : **483 748,00 Dinars**, et un solde de **2 400,00 Dinars** (de 2015) non encore déclaré, ainsi qu'un solde débiteur d'un montant de 1.652,00 Dinars, qu'il y a lieu d'assainir.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

➤ **Autres dettes : 3.389.079,09 Dinars**, constitués de

Tableau N° 17 : Représentation des autres dettes

UM : DA

Désignation	Montant
Clients créditeurs (avances reçues)	1 619 524,74 (2016)
Rémunérations dues au personnel	1 132 946,89 (2011-2016)
Organismes sociaux	363 749,54 (2011-2016)
IRG sur salaires	272 857,92 (2011-2016)
Total	3.389.079,09

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Les rémunérations dues au personnel présentent un solde de : **1 132 946,89 Dinars** à fin 2016, celui-ci est constitué de la provision sur les congés du 2ème semestre 2016 à payer en 2017 pour un montant de : **218 909,51 Dinars**, et des salaires du mois de Décembre 2016 d'un montant de : **870 227,80 Dinars**, ainsi qu'un reliquat à régler d'un montant de **43 809,58 Dinars** (dont **42 524,00 Dinars** remonte à 2011), qu'il y a lieu d'assainir.

Le solde des dettes sociales qui est d'un montant de 363.749,54 Dinars concerne les congés provisionnés pour un montant de 118.747,96 Dinars, et les cotisations sociales portées sur la déclaration parafiscale (CNAS) du mois de Décembre 2016 d'un montant d **241 949,41 Dinars**, ainsi qu'un reliquat sur règlement des déclarations des cotisations sociales d'un montant de 3.052,17 Dinars, qu'il y a lieu d'assainir.

Le solde de l'IRG sur salaires d'un montant de **272 857,92 Dinars** concerne les congés provisionnés (89 835,20 Dinars), et les salaires du mois de Décembre 2016 (**170 656,40** Dinars), ainsi qu'un reliquat d'un montant de **12 366,32 Dinars** (de 2016 à 2011), qu'il y a lieu d'assainir.

➤ **Trésorerie négative : 68 135 152,66 Dinars**, cette rubrique est composée de :

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N° 18: Représentation de la trésorerie négative. UM : DA

Désignation	Montant
Compte bancaire (NATIXIS)	3 746 199,10
Compte bancaire (SGA)	195 452,60
Compte bancaire (BNA)	259,91
Compte bancaire (BNP.P)	11 147 951,58
Concours bancaires (NATIXIS)	47 514 494,58
Concours bancaires (BNP.P)	5 530 794,89
Total	68 135 152,66

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL

Les états de rapprochement des comptes bancaires « NATIXIS » et « BNP.P » sont établis mensuellement, et leurs soldes sont appuyés d'attestations délivrées par les institutions financières concernées.

Concernant le compte bancaire « SGA », les états de rapprochement sont établis trimestriellement, et son solde est appuyé d'attestation délivrée par l'institution financière concernée.

Quant à l'état de rapprochement du compte bancaire BNA, celui-ci ne nous a pas été présenté, et son solde n'a pas été appuyé ni de relevé de compte ni d'attestation délivrée par l'institution financière concernée.

Notons qu'aucune opération en comptabilité n'a été enregistrée durant la période pour ce compte bancaire « BNA ».

Les concours bancaires accordés par les deux banques (NATIXIS et BNP.P) s'élèvent à **53 045 289,47 Dinars**, et sont constitués par les avances bancaires destinées aux financements des importations de la société.

D. Les postes de gestion : ils sont constitués des comptes de gestions qui sont les charges (classe 6 du SCF), et les produits (classe 7 du SCF). ces derniers sont synthétisés dans un document comptable qui est le compte de résultat celui-ci comporte des agrégats de gestion décrivant la façon dont le résultat de l'exercice s'est construit.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau N°19 : Etat représentatif des agrégats de gestion.

UM : DA

Désignation	2015	2016
Production de l'exercice	290 594 467,19	260 692 829,53
Consommation de l'exercice	239 179 803,89	213 364 799,25
Valeur ajoutée d'exploitation	51 414 663,30	47 328 030,28
Excédent brut d'exploitation	32 676 524,81	27 097 220,32
Résultat opérationnel	9 639 069,66	11 665 252,45
Résultat financier	1 557 451,88	- 4 125 406,96
Résultat ordinaire avant impôts	11 196 521,54	7 539 845,49
Résultat net de l'exercice	6 831 835,54	2 137 526,49

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Après avoir présenté les différents agrégats de gestion des deux années 2015 et 2016 dans le tableau ci-dessus on procède à la comparaison des différents agrégats enregistrés en 2016 par rapport à 2015.

- **Le chiffre d'affaires** (La production de l'exercice) : il est constaté un chiffre d'affaire d'un montant respectif de **290 594 467,19** et **260 692 829,53** au cours des deux exercices 2015 et 2016, soit une diminution de 10 % ce qui représente une valeur de **29 901 637,66**.

Le détail de l'évolution négative du chiffre d'affaire peut être repris dans le tableau ci-après :

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Tableau 20 : Etat comparatif du chiffre d'affaire 2015/2016.

UM : DA

Désignations	2015	2016	Ecart	Evolutions
Ventes de marchandises	192 672 081,21	167 477 935,37	-25 194 145,84	-13%
Productions vendues	97 238 931,45	90 443 962,54	-6 794 968,91	-7%
Prestations de services	683 454,53	2 770 931,62	2 087 477,09	305%
Totaux	290 594 467,19	260 692 829,53	-29 901 637,66	-10%

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Donc, la baisse du chiffre d'affaire global concerne les deux activités relatives à la vente de marchandises (-13%) et la production vendues (-7%).

Ceci dit, on note une hausse du chiffre d'affaire concernant l'activité de prestations de services (TPM) (305%).

- **Consommation de l'exercice** : il est relevé une baisse de **25 815 004,64 Dinars** à fin 2016, en effet, de **239 179 803,89 Dinars** en 2015, la consommation s'élève à **213 364 799,25 Dinars** à fin 2016, soit une variation de : -11%, dont le détail peut être présenté dans le tableau ci-après :

Tableau N°21 : Etat comparatif de la consommation de l'exercice 2015 /2016. UM : DA

Désignations	2015	2016	Ecart	Evolutions
Marchandises vendues en état	128 705 101,77	111 358 687,56	-17 346414,21	-13%
Matières premières	95 319 079,38	85 020 732,00	-10 298347,38	-11%
Fouritures (carburant, électricité...)	1 352 826,83	942 509,07	-410 317,76	-30%
Prestations de services reçues	13 802 795,91	16 042 870,62	2 240 074,71	16%
Totaux	239 179 803,89	213 364 799,25	-25 815004,64	-11%

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Comme il est présenté ci-dessus la variation de la consommation de l'exercice s'explique essentiellement par la baisse de la consommation (sortie) des marchandises vendues (-17 346 414,21 Dinars) et des matières premières (-10 298 347,38), à la suite de la chute du chiffre d'affaires des deux activités (ventes de marchandises en l'état et ventes de produits finis).

On note aussi une hausse des charges relatives aux prestations de services reçues d'un montant global de **2 240 074,71 Dinars**.

- **La valeur ajoutée** : a enregistré un recul à fin 2016 de 8% qui représente un montant de **4 086 633,02 Dinars**, comme nous pouvons le constater, l'évolution négative de cette rubrique est moins importante que celle du chiffre d'affaires, et ce, malgré l'augmentation des charges relatives aux prestations de services reçues, en effet, du rapprochement des données présentées dans les deux rubriques précédentes (le chiffre d'affaires et la consommation de l'exercice), on constate une amélioration des taux de marges bruts appliqués sur les ventes de marchandises en l'état et des ventes des produits finis.

Désignations	Taux de marge brut (2015)	Taux de marge brut (2016)	Evolution
Ventes de marchandises	49,70 %	50,40 %	+ 0,70 %
Productions vendues	2,01%	6,38 %	+ 4,34 %

Toutefois, on note qu'en dépit de l'amélioration du taux de marge sur les ventes des produits finis (6,38 %), l'activité de revente en l'état de marchandises telle qu'elle est présentée sur les états financiers reste de loin l'activité la plus rentable pour la société (taux de marge + 50 %).

- **L'excédent brut d'exploitation** : l'EBE s'élève à **32 676 524,81** pour 2015 et **27 097 220,32** pour 2016, donc une évolution négative de **5 579 304,49 Dinars**, notant une augmentation des charges concernant le personnel de 1.681.766,22 Dinars (+12%) qui sont à l'origine de l'évolution négative de cette rubrique (17%) par rapport à sa devancière (8%).

Quant aux impôts, ils ont connu une baisse de 189.094,75 Dinars (- 5%).

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

- **Résultat opérationnel** : de **9 639 069,66** à fin 2015, il est enregistré un résultat en hausse de **11 665 252,45**, soit une variation positive de **2 026 182,79**, ce qui représente : +21% ; ceci dit, l'évolution de cette rubrique vient à l'encontre de celles qui précèdent, et cela s'explique essentiellement par la constatation des pertes de valeurs sur le compte « Clients » au cours de l'exercice 2015 pour un montant de 14 242 117,14 Dinars contre un montant de 2 195 593,92 en 2016, soit une baisse des pertes de valeur de : 12 046 523,22. De même, les dotations aux amortissements ont connu elle aussi une baisse de : 380 635,37, suite à la cession des immobilisations corporelles.

Quant aux produits opérationnels, ils ont connu une hausse de 5 047 114,27 Dinars en 2016 par rapport à 2015, qui s'explique notamment par la constatation en 2016 des plus-values sur cessions d'immobilisations corporelles (3 650 000,00 Dinars).

En revanche, les autres charges opérationnelles ont connu une augmentation de l'ordre de : 9.868.785,91 à la suite de la constatation des pénalités (Douanes, administration fiscale, factures surestaries), et des écarts dégagés entre l'inventaire physique des stocks et la comptabilité.

- **Résultat net de l'exercice** : celui-ci a connu un recul, d'un bénéfice de : **6 831 835,54** au 31/12/2015, il est enregistré un résultat bénéficiaire de 2 137 526,49 à fin 2016, soit une variation négative de : 4 694 309,05 ; en pourcentage cette variation à la baisse se situe à un niveau de 69 %. On note un recul du résultat financier d'un montant de 4.693.884,05.

Tableau N° 22: Etat comparatif de certains ratios de gestion 2016/2015

Désignation	2015		2016		Ecart
	Montants	Ratios	Montants	Ratios	
Résultat net de l'exercice	6 831 835,54	2,35%	2 137 526,49	0,82%	-1,53%
Chiffre d'affaire	290 594 467,19		260 692 829,23		
Résultat net de l'exercice	6 831 835,54	3,03%	2 137 526,49	0,97%	-2,06%
Capitaux propres	225 210 234,48		221 142 482,36		
Frais de personnel	14 564 886,02	28,33%	16 246 652,24	34,33%	6,00%
valeur ajoutée	51 414 663,30		47 328 030,28		

Source : Etablis par nos soins à partir des documents de la SARL.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Comparativement à 2015, les ratios ci-dessus enregistrés à fin 2016 sont tous en dégradation. Les écarts tirés des ratios 2016 et 2015 sont défavorables à fin 2016.

E. Contrôle de la validité des documents comptables : Consiste à contrôler la validité des états financiers et cela en vérifiant si la SARL OPM, tient ses registres légaux et spéciaux et si ces derniers sont cotés et paraphés par le greffier du tribunal de commerce du lieu d'immatriculation de l'entreprise.

- **Registres légaux :** En application des dispositions du code de commerce notamment les articles 9 et 10, la société tient les registres légaux (journal général et livre d'inventaire)
 - Livre d'inventaire : il est coté et paraphé par le Président du Tribunal de Bejaia le 06/08/2009.
 - Journal général : il est coté et paraphé par le Président du Tribunal de Bejaia le 14/07/2007.
- **Registres spéciaux :** Rendus obligatoires par les dispositions du décret 96-98 du 6 mars 1996, la société tient deux livres de paie, le premier est coté et paraphé par le Président du Tribunal de Bejaia le 14/07/2007, et le second est coté et paraphé par le Président du Tribunal de Bejaia le 01/02/2017.

Les récaps de paie mensuelles sont agrafés aux feuilles du livre de paie, ceci n'est pas conforme aux dispositions de l'article 3 du décret exécutif n° 96/98 du 06/03/1996.

Quant aux autres registres réglementaires, à savoir : registre des congés payés ; registre des personnels ; registre d'hygiène et sécurité et de médecine du travail ; registre des accidents du travail ; et registre de mise en demeure. On maintien l'observation.

2.4 Rédaction des rapports : Les commissaires aux comptes sont tenus, par ailleurs, de rédiger annuellement un rapport général dont ils formulent leurs opinions sur les comptes et des rapports spéciaux concernant les conventions conclues entre la société et ses dirigeants, pour la SARL OPM et tenant comptes des anomalies dégagées durant la mission de contrôle les rapports (général et spéciaux) ci-après exprime l'opinion quant à la certification des comptes de la SARL OPM.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

2.4.1 Le rapport général : Le rapport de fin de mission ci-après représente l'opinion dégagée, concernant la certification des comptes annuels de la société X, qui résulte de la mission de vérification effectuée, ainsi que des anomalies et des observations constatées.

Bejaia, le

A

Monsieur Le Président, de l'Assemblée
Générale de la SARL OPM

Objet : Rapport Général

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1^{er} Janvier au 31 Décembre 2016 de votre entreprise.

Nous avons vérifié les comptes annuels de la SARL OPM pour cet exercice qui font apparaître un total actif/passif net de : 336.680.912,73 Dinars et un bénéfice net de : 2.137.526,49 Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

Nos travaux ont été menés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce but, nous avons, conformément aux normes de la profession, utilisé les diligences professionnelles que nous avons estimé nécessaires.

Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit.

Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier.

Les travaux de contrôle, que nous avons mené ont révélé des insuffisances. Certaines observations et recommandations jugées nécessaires sont reprises dans nos commentaires sur les états financiers, qui ont trait principalement :

- A l'assainissement des avances et acomptes sur les travaux en cours (de 2010).
- A l'assainissement des soldes des créances et dettes des exercices antérieurs.
- A l'assainissement de l'écart relevé entre le solde des clients dégagé par la balance et celui affiché sur l'analyse des comptes.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

- A l'assainissement de solde du compte «Associés, comptes courants » débiteur.
- A la confirmation des soldes des comptes bancaires (BADR, BNA, ABC et NATIXIS compte en devise) par des documents justificatifs (relevé bancaire et attestation de solde) délivrés par les institutions financières concernées.
- A la tenue de tous les registres réglementaires (conformément aux dispositions du décret 96-98 du 6 mars 1996).

Sous réserve des observations énoncées ci-dessus, notre examen nous a donné la conviction que les états financiers reflètent régulièrement et sincèrement la situation financière de la SARL OPM au 31 Décembre 2016 et le résultat de ses opérations sur l'exercice clos à cette même date, en conformité avec les principes comptables généralement admis.

Commissaire aux comptes

Adresse

2.4.2 Les rapports spéciaux :

Certification du montant global des rémunérations les plus élevées

Conformément à l'article 7 du décret législatif n° 93-08 du 29 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, notamment l'article 680-3, nous certifions que le montant global brut des rémunérations versées aux cinq (05) personnes les mieux rémunérées s'est élevé pour l'exercice 2016 à la somme de 6.661.536,43 Dinars (Six millions six cent soixante et un mille cinq cent trente-six Dinars et quarante-trois Centimes).

N°	Nom et Prénoms	Fonctions	Montants
1	A	Gérant - Associé	2 400 000,00
2	B	Responsable Commercial	1 391 866,27
3	C	Responsable finances et comptabilité	1 116 902,07
4	D	Responsable Commercial	1 100 569,20
5	E	Responsable logistique	652 198,89
Total			6 661 536,43

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Arrêté le présent état à la somme de : Six millions six cent soixante et un mille cinq cent trente-six Dinars et quarante-trois Centimes.

Rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices :

Conformément aux dispositions de l'article 678 alinéa 6 du décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et à l'article 25 alinéa 6 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, nous vous communiquons les résultats des cinq (05) derniers exercices qui se présentent comme suit :

Années	Résultats	Observations
2011	24 137 090,97	Bénéficiaire
2012	18 810 092,65	Bénéficiaire
2013	21 350 833,14	Bénéficiaire
2014	33 029 370,27	Bénéficiaire
2015	6 831 835,54	Bénéficiaire

Rapport spécial relatif à la continuité de l'exploitation :

Conformément aux dispositions de l'article 25 alinéa 8 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, et à celles de l'article 715 bis 11 du code commerce amendé et modifié, nous n'avons pas relevé au cours de notre mission, l'existence des faits ou de signes de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. Les capitaux propres au 31/12/2016 sont positifs et s'élèvent à 221.142.482,36 Dinars.

Rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel :

Conformément aux dispositions prévues par l'article 25 alinéa 5 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, nous vous informons que les avantages particuliers dont bénéficie le personnel de la SARL SMATIS au titre de l'exercice 2016 se présentent comme suit:

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

- ✓ Véhicules de services :

Affectation	Nombre
Associés	2
Attachée commerciale	1

Rapport spécial sur les procédures du contrôle interne :

Conformément aux dispositions prévues par l'article 23 alinéa 3 et par l'article 25 alinéa 7 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, nous avons examiné les procédures de contrôle interne.

Nous avons menés , dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, il a été organisé et mené une missions sur l'évaluation des procédures à l'effet d'appréhender les observations qui pourraient être enregistrées avant l'arrêté des comptes de fin d'exercice. Dans l'ensemble, le contrôle interne mis en place est appelé à s'adapter à l'évolution de l'activité de la société.

En effet, il est nécessaire à la société se doter d'un manuel de procédures visant à sauvegarder ses intérêts et à maintenir et accroître son efficacité.

Pour rappel, les procédures administratives et comptables permettent la mise en application de principes fondamentaux de contrôle interne et à ce titre, elles constituent, le principal moyen par lequel la Direction garde le contrôle des opérations.

L'importance des procédures et du contrôle interne rend nécessaire leur codification, c'est-à-dire la constitution d'un recueil de consignes permanentes. Ce manuel de références comporte principalement les avantages suivants :

- ✓ Il assure la cohérence et la pérennité des procédures.
- ✓ Il constitue une référence officielle, permettant d'effectuer périodiquement et systématiquement des contrôles d'application.
- ✓ Il constitue un moyen de formation rapide des employés.
- ✓ Il est une condition d'efficacité du service d'audit interne dans la mesure où il représente une source de référence.

Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes

Pour le pilotage de cette expérience de réalisation d'une mission d'audit externe (Commissariat Aux Comptes) sur la SARL OPM, nous avons poursuivi une démarche bien identifiée, qui permet d'effectuer un bon suivi des vérifications et contrôles sur cette SARL.

Après avoir pris connaissance de toutes ses particularités, nous avons évalué les procédures de fonctionnement interne (contrôle interne) de ses principaux cycles d'opérations et défini les zones de risque, servant davantage d'une compréhension fiable sur le fonctionnement interne de cette société. Nous avons ensuite procédé au contrôle des comptes, ce qui constitue l'étape la plus importante de cette vérification, où nous avons pu relever un certain nombre d'insuffisances et d'observations qui sont reprises dans les commentaires sur les états financiers.

Cependant, c'est dans le rapport de fin de mission qu'on peut déduire que dans l'ensemble, la SARL OPM travaille dans la transparence et avec régularité sous réserve des insuffisances et observations. Ces dernières ne font pas l'objet d'une irrégularité, car elles ne conduisent pas à compromettre la sincérité, et la fiabilité ainsi que la crédibilité, des états financiers produits par la SARL OPM au cours de l'exercice clos au 31 /12 /2016.

Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale

Tout au long de ce travail de recherche, nous avons essayé d'apporter des éléments de réponses pour notre problématique à savoir : Suivant quelle démarche l'audit externe est –il pratiqué afin de mener à bien la mission légale ?

Pour ce faire l'objet de notre étude consiste à cerner les deux volets de la mission de commissariat aux comptes l'un théorique présenté dans deux chapitres dont le premier était un chapitre introductif où nous nous sommes intéressés à la présentation de différentes notions, liées à l'audit dans son cadre général, et le deuxième évoquait la mission d'audit légal, ses étapes et la manière de sa mise en œuvre, quant à l'autre volet c'est la pratique élaboré en chapitre trois grâce à un cas d'application « SARL OPM » effectué durant un stage pratique au sein du cabinet de commissariat aux comptes « M^R MEBARKI », durant lequel on a pris une vue plus claire de la réalisation de la mission légale.

L'illustration de la démarche du commissariat aux comptes à laquelle on a pris part au cours de notre stage pratique pour la SARL OPM, nous a permis après avoir pris connaissance et évaluer le contrôle interne, de détecter les zones de risque. Cela concerne essentiellement l'absence de procédures écrites. Après cela les travaux de contrôles menés sur les comptes annuels de l'exercice 2016 de la SARL, font apparaître un total actif /passif de plus de 336 Millions de DA, et un bénéfice net de plus de 2 Millions de DA, dont le but est obtenir l'assurance raisonnable quant à leurs sincérité. La SARL a bénéficié d'une certification sous réserves, il existe cependant quelques insuffisances qui concernent essentiellement : l'assainissement des avances et acomptes sur immobilisations en cours antérieurs à 2010 d'un montant de 4.5 Millions DA, ainsi que le rapprochement entre la balance et l'analyse des comptes du solde clients a fait ressortir un écart de 330.451,51DA. Aussi il y'a un écart de 1.470.42 DA qui résulte du rapprochement du montant des amortissements. Alors ces insuffisances relevées ont permis de trancher l'opinion du Commissaire aux comptes sur la sincérité des comptes qui ont bénéficié de la certification avec réserves.

A cet effet, la contribution du commissaire aux comptes au niveau des entreprises dans le cadre de sa mission légale est d'un apport précieux, vu son rôle primordial, dans la chaîne de transparence puisqu'il vient apporter un œil externe dans le système de contrôle. En effet un degré d'indépendance et d'objectivité le plus élevé assuré par les caractéristiques bien précises auxquelles doit répondre le commissaire aux comptes en tant que professionnel

Conclusion générale

menant la mission d'audit légal. Donc c'est pour cela que sa fonction de contrôle et l'établissement des rapports à la fin de sa mission, intéresse en plus les actionnaires et les dirigeants, tout un ensemble de partenaires (banques, administration fiscale,...).

Au terme de notre étude, nous avons constaté la difficulté que rencontrent les professionnels. Celle-ci consiste dans certains cas dans la rétention de l'information par le personnel de l'entreprise, ajouté à cela quelques insuffisances dont souffre encore la profession de commissariat aux comptes et sont causées quelquefois par les lois régissant celle-ci comme la non immixtion dans la gestion, alors que l'auditeur légal doit parfois s'intégrer dans la gestion de l'entreprise auditée afin de recueillir des preuves solides qui renforcent ses opinions ou aussi pour mettre en place des recommandations relevées durant sa mission car il est le mieux placé pour le faire du fait qu'il sait d'où vient la défaillance et comment l'améliorer. Aussi la préparation des rapports de fin de mission ou l'auditeur achève son intervention en exprimant son opinion, est conditionnée par le respect des normes et lois bien déterminées qui dicte la forme et le contenu du rapport, ce qui ne laisse pas beaucoup de place à l'innovation qu'il peut apporter grâce à ses compétences pouvant être source d'amélioration et de perfectionnement.

Enfin, en Algérie le manque de lois et de textes régissant les professions de comptabilité et d'audit et particulièrement le commissariat aux comptes poussent les professionnels (commissaires aux comptes) à se référer à des normes internationales. Ces dernières peuvent ne pas être toujours adaptées au contexte algérien et ses spécificités, ce qui peut engendrer des difficultés pour le commissaire aux comptes dans la pratique de sa mission légale.

Afin de remédier à ces insuffisances et ce manque existants, le législateur algérien doit veiller à l'enrichissement des lois et textes traitant cette profession, ainsi qu'à l'amélioration de celles existantes afin d'assurer la réussite de la mission via les différents établissements d'organisation et de contrôle des professions de comptabilité, audit et commissariat aux comptes.

Conclusion générale

L'étude de la démarche du commissaire aux comptes faite en théorie et illustrer en pratique, nous a permis de déduire que celle-ci doit être impérativement prudente, et ce dès le commencement jusqu'à l'élaboration du rapport de certification. Pour atteindre son objectif, pour cela La réussite d'une mission d'audit comptable et financier légal est conditionnée par l'utilisation d'outils et techniques appropriés, d'une méthodologie rigoureuse en se référant aux normes de la mission, garantissant ainsi la pertinence des conclusions.

Bibliographie

Liste Bibliographique

Ouvrages

1. Bertin E, Godwesi CH et Khelassi R., 2013, Manuel comptabilité et audit, Berti, Alger.
2. Micheline F et al (dir Alain B)., 2013, Comptabilité et Audit, Foucher, Malakoff.
3. Baetache A et Foll C., 2013, Comptabilité Financière, Archétype, Paris.
4. Dubuisson ST., 2004, L'audit, La Découverte, Paris.
5. Gavanou. J.F et Cuttmam C (dir Valin.G)., 2006, Controlor & Auditor , Dunod, Paris.
6. Germond B., 1991, Audit Financier : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Dunod, Paris.
7. Hamzaoui, M., 2008, Audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Pearson, France.
8. Mercier M, Merle P., 2012, Audit et commissariat aux comptes, Francis Lefebvre, Levallois-Perret.
9. Micheline F et al (dir Alain B)., 2013, Comptabilité et Audit, Foucher, Malakoff.
10. Mikol A., 1999, Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal, Organisation, Paris.
11. Renard J., 1994, Théorie et pratique de l'audit interne, Organisation, Paris.
12. Robert O et Mairesse MP., 2009, Comptabilité et Audit, Dunod, Paris.

Articles et lois :

1. Code de commerce algérien.
2. L'arrêté du 6 décembre 2006 relatif aux barèmes des honoraires des commissaires, définit un barème permettant d'approcher le nombre de vocations horaires nécessaires à la mise en œuvre du programme de travail dans l'entité contrôlée en fonction d'indicateurs de taille, d'activité et en kilomètre
3. La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Liste Bibliographique

4. Loi 10-01, (2010) du 29 juin 2010, journal officiel n°42 du 11 juillet 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Revues

1. Haddouche k., 2014, le commissaire aux comptes :le partenaire légal , in l'auditeur ,N°2, Alger.
2. Paquin S., 2012, L'audit dans le secteur public, Analyse comptable en administration publique, vol 18 N°3, Telescope , Québec.

Thèses et mémoires

1. Arouche G et Bouaziz F., 2013, La pratique du commissariat aux comptes, Université de Bejaia.
2. Belhadj N., 2011, L'audit comptable et financier, Université d'Oran.
3. Derrouis S., 2010, mémoire de magister : pratique de l'audit dans les PME, Oran.

Webographie

1. [http //www. fr.scribd.com](http://www.fr.scribd.com), Audit comptable et financier.
2. <https://www.marketing-etudiant.fr/cours/audit>.

Table des matières

Introduction générale	01
Chapitre I : Notions théorique de l'audit	04
Introduction	04
1. Le cadre générale de l'audit	04
1.1 Comptabilité et audit des comptes	04
1.2 Le concept d'audit.....	06
1.2.1 Etymologie	06
1.2.2. Historique	06
1.2.3 Définition de l'audit	07
1.2.4. Typologie de l'audit	08
2. La mission d'audit	10
2.1 Le champ d'application	10
2.2 La durée	11
2.3 Les étapes fondamentales de la mission d'audit	11
2.3.1 L'étape préparatoire	11
2.3.2 L'étape de réalisation	12
2.3.3 L'étape de conclusion	12
2.4 Catégorie de la mission d'audit	12
2.4.1 Le Critère du caractère facultatif ou non	12
2.4.2 Critère de la position de l'intervenant	13
2.5 Les professionnels de l'audit	15
2.5.1 L'auditeur interne	16
2.5.2 Les auditeurs externes	16
3. Les assertions et normes de l'audit	18
3.1 Les objectifs ou assertions de l'audit	18
3.2 Les normes d'audit	19
4. Les approches de l'audit	20
4.1 L'approche classique	20
4.2 Approche par les risques	22
4.2.1 Composantes de l'approche par les risques.....	23
4.2.2 Identification des risques	23
4.2.3. La gestion des risques	25

Table des matières

Conclusion	27
Chapitre II : La pratique du commissariat aux comptes	28
Introduction	28
1. L'exercice de la profession du commissariat aux comptes en Algérie	28
1.1 Les textes et normes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie.....	28
1.2 Les personnes et entités assujetties au contrôle légal	29
1.3 L'organisation et le contrôle de la profession du contrôle légal :	30
1.3.1 Le Conseil National de la Comptabilité (CNC)	30
1.3.2 La chambre nationale et les conseils régionaux des commissaires aux comptes.....	30
1.3.3 Les modalités d'exercice de la profession du commissaire aux comptes	31
2. Préalable à la mission du commissariat aux comptes	31
2.1 Conditions d'exercice de la profession	31
2.2 Incompatibilité et interdictions	32
2.2.1 Les incompatibilités	32
2.2.2 Les interdictions	33
2.3 Responsabilités, obligations et droits du CAC :	33
2.3.1 Les responsabilités	33
2.3.2 Les droits et obligations	34
2.4 La nomination du commissaire aux comptes	35
2.4.1 Dans les statuts	35
2.4.2 En assemblée générale constitutive	36
2.4.3 Par décision de justice	36
2.4.4 Pendant la vie de la société	36
3. La démarche du commissariat aux comptes	37
3.1. Le commissariat par phase	37
3.2 Le commissariat par cycles	39
3.2.1 Contrôle de la validité des documents comptables	39
3.2.2 Le contrôle à travers la comptabilité et les comptes de bilan	40
4. Les outils et Techniques du commissaire aux comptes	44
4.1. Les techniques du commissaire aux comptes	45
4.1.1 La description du système	45
4.1.2. L'observation directe	45
4.1.3. La confirmation directe	46

Table des matières

4.1.4. Le sondage	46
4.1.5. la revue analytique	47
4.1.6. La lettre d'affirmation	47
4.1.7. L'utilisation de l'informatique dans les travaux de vérification	47
4.2. Les outils du commissaire aux comptes	47
4. 2.1 Le guide de questionnaires	47
4.2.2 La lettre de mission	48
4.2.3 Le plan de mission	49
4.3 Documentation du travail	49
4.3.1 Le dossier permanent	50
4.3.2 Le dossier annuel	50
5. Les rapports du CAC et ses différentes opinions	51
5.1 Le rapport de l'audit	51
5.1.1 Le rapport général	51
5.1.2 Le rapport spécial	52
5.2. Les degrés de certification	53
5. 2.1. Certification sans réserve	53
5.2.2 Certification avec réserves	54
5.2.3 Refus de certification	54
Conclusion	55
Chapitre III : Illustration d'une mission de commissariat aux comptes	56
Introduction	56
1. Présentation de l'organisme d'accueil «Cabinet de Commissariat aux Comptes »	56
1.1 Références professionnelles du fondateur	56
1.2 Principes de management du cabinet	57
2. Réalisation d'une mission de Commissariat Aux Comptes sur les comptes de la SARL OPM.....	58
2. 1 Prise de connaissance de l'entreprise	58
2.1.1 Calcul de certains ratios de gestion	59
2.1.2 Calcul du seuil de signification	59
2.2 Evaluation du contrôle interne	61
2.2.1 Cycle achats-fournisseurs	61
2.2.3 Stocks	63

Table des matières

2.2.4 Cycle trésorerie	64
2.3 La Révision des comptes	65
2.3.1 Les éléments de l'actif du bilan	65
2.3.2 Les éléments du passif de bilan	75
2.4 Rédaction des rapports	85
2.4.1 Le rapport général	86
2.4.2 Les rapports spéciaux	87
Conclusion	90
Conclusion générale	91
Bibliographie	93

ANNEXES

Annexe N°1 : Certification sans réserve

Bejaia, le

A

Monsieur Le Président, de l'Assemblée Générale de L'entreprise X

Exercice clos le 31/12/N

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1^{er} Janvier au 31 Décembre N de votre entreprise.

Nous avons vérifié les comptes annuels de l'entreprise X pour cet exercice qui font apparaître un total actif/passif net de : Y Dinars et un bénéfice net de : Z Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

Nos travaux ont été menés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce but, nous avons, conformément aux normes de la profession, utilisé les diligences professionnelles que nous avons estimé nécessaires.

Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit. Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier à savoir : Bilan ; compte de résultat ; tableau des flux de trésorerie ; tableau de variation des capitaux propres et annexe.

Les travaux de contrôle n'ont pas révélé d'insuffisances significatives, et notre examen nous a donné la conviction que les états financiers reflètent régulièrement et sincèrement la situation financière de l'entreprise X au 31 décembre 2017, et le résultat de ces opérations sur l'exercice clos à cette même date, en conformité avec les principes comptables généralement admis.

ANNEXES

Annexe N°2 : Certification avec réserve

Bejaia, le

A

Monsieur Le Président, de l'Assemblée Générale de L'entreprise X

Exercice clos le 31/12/N

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1^{er} Janvier au 31 Décembre N de votre entreprise.

Nous avons vérifié les comptes annuels de l'entreprise X pour cet exercice qui font apparaître un total actif/passif net de : Y Dinars et un bénéfice net de : Z Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

Nos travaux ont été menés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce but, nous avons, conformément aux normes de la profession, utilisé les diligences professionnelles que nous avons estimé nécessaires.

Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit. Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier à savoir : Bilan ; compte de résultat ; tableau des flux de trésorerie ; tableau de variation des capitaux propres et annexe.

Les travaux de contrôle, que nous avons mené ont révélé des insuffisances. Certaines observations et recommandations jugées nécessaires sont reprises dans nos commentaires sur les états financiers, qui ont trait principalement :..... .

Sous réserve des observations énoncées ci-dessus, notre examen nous a donné la conviction que les états financiers reflètent régulièrement et sincèrement la situation financière de l'entreprise X au 31 Décembre N et le résultat de ses opérations sur l'exercice clos à cette même date, en conformité avec les principes comptables généralement admis.

ANNEXES

Annexe N°3 : Refus de certification.

Bejaia, le

A

Monsieur Le Président, de l'Assemblée Générale de L'entreprise X

Exercice clos le 31/12/N

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1^{er} Janvier au 31 Décembre N de votre entreprise.

Nous avons vérifié les comptes annuels de l'entreprise X pour cet exercice qui font apparaître un total actif/passif net de : Y Dinars et un bénéfice net de : Z Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

Nos travaux ont été menés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce but, nous avons, conformément aux normes de la profession, utilisé les diligences professionnelles que nous avons estimé nécessaires.

Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit. Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier à savoir : Bilan ; compte de résultat ; tableau des flux de trésorerie ; tableau de variation des capitaux propres et annexe.

Les travaux de contrôle, que nous avons mené ont révélé indications et description des inexactitudes et irrégularités et anomalies s'opposant à la certification.

Les motifs ci-dessus, nous conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité les comptes annuels de votre entreprise.

ANNEXES

Annexe N°4

BILAN « ACTIF » AU 31/12/2016

ACTIF	2016 Brut	2016 Amort./Prov.	2016 Net	2015 Net
<u>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</u>				
Ecart d'acquisition (goodwill positif)				
Immobilisations incorporelles	865 950,00	824 491,66	41 458,34	82 708,34
Immobilisations corporelles	31 931 977,06	28 514 680,47	3 417 296,59	3 759 184,72
Immobilisations en cours	7 020 935,64		7 020 935,64	20 358 384,69
Immobilisations financières Prêts et autres actifs financiers non courants				
<u>TOTAL ACTIF NON COURANT</u>	39 818 862,70	29 339 172,13	10 479 690,57	24 200 277,75
<u>ACTIF COURANT</u>				
Stocks et en cours	216 431 867,75		216 431 867,75	154 937 429,20
Créances et emplois assimilés				
Clients	68 836 240,68	24 753 171,82	44 083 068,86	76 389 752,94
Autres débiteurs	36 433 183,45		36 433 183,45	70 957 830,72
Impôts	23 711 400,05		23 711 400,05	14 504 090,08
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	5 541 702,05		5 541 702,05	13 228 084,13
<u>TOTAL ACTIF COURANT</u>	350 954 393,98	24 753 171,82	326 201 222,16	330 017 187,07
<u>TOTAL GENERAL ACTIF</u>	390 773 256,68	54 092 343,95	336 680 912,73	354 217 464,82

ANNEXES

Annexe N°5

BILAN « PASSIF » AU 31/12/2016

PASSIF	2016	2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	110 000 000,00	110 000 000,00
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))	56 612 299,46	56 270 707,68
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	2 137 526,49	6 831 835,54
Autres capitaux propres – Report à nouveau	52 392 656,41	52 107 691,26
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	221 142 482,36	225 210 234,48
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 487 892,94	1 998 149,11
Impôts (DIFFERE & PROVISIONNES)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II	1 487 892,94	1 998 149,11
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	40 963 744,36	52 637 317,77
Impôts	1 562 561,32	5 400 870,50
Autres dettes	3 389 079,09	1 968 499,61
Trésorerie Passif	68 135 152,66	67 002 393,35
TOTAL PASSIFS COURANTS III	114 050 537,43	127 009 081,20
TOTAL GENERAL PASSIF	336 680 912,73	354 217 464,82

ANNEXES

Annexe N°6

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

AU 31/12/2016

DESIGNATION DES COMPTES	2016	2015
Ventes et produits annexes	260 692 829,53	290 594 467,19
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
subvention d'exploitation		
PRODUCTION DE L'EXERCICE	260 692 829,53	290 594 467,19
Achats consommés	197 321 928,63	225 377 007,98
Services extérieurs et autres consommations	16 042 870,62	13 802 795,91
CONSOMMATION DE L'EXERCICE	213 364 799,25	239 179 803,89
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	47 328 030,28	51 414 663,30
Charges de personnel	16 246 652,24	14 564 886,02
Impôts, taxes et versements assimilés	3 984 157,72	4 173 252,47
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	27 097 220,32	32 676 524,81
Autres produits opérationnels	5 340 294,29	293 180,02
Autres charges opérationnelles	17 548 325,61	7 679 539,70
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	3 223 936,55	15 651 095,47
reprise sur pertes de valeur et provisions		
RESULTAT OPERATIONNEL	11 665 252,45	9 639 069,66
Produits financiers	491 665,89	4 884 832,95
Charges financières	4 617 072,85	3 327 381,07
RESULTAT FINANCIER	- 4 125 406,96	1 557 451,88
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	7 539 845,49	11 196 521,54
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	5 402 319,00	4 364 686,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	266 524 789,71	295 772 480,16
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	264 387 263,22	288 940 644,62
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 137 526,49	6 831 835,54
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
RESULTAT EXTRAORDINAIRES		
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 137 526,49	6 831 835,54

Résumé

L'audit légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise, ses modalités d'interventions, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires.

A travers la mission légale confiée par le législateur, le commissaire aux comptes, comme étant un professionnel compétent et indépendant, a pour mission habituelle la certification de la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers.

La réussite d'une mission d'audit comptable et financier est conditionnée par l'utilisation d'outils appropriés, d'une méthodologie rigoureuse.

Dans le présent travail, nous avons tenté de mettre en place nos connaissances théoriques sur le plan professionnel suivant la démarche globale d'une mission du commissariat aux comptes.

En synthèse,, l'audit légal demeure une mission de confiance et de sincérité réalisée dans un cadre éthique irréprochable.

Mots clés : *l'audit externe, contrôle, sincérité, états financiers.*

Abstract

The legal audit is an obligatory activity directed towards the environment of the company, its methods of interventions, its finality and its periodicity are determined by legal and regulatory criteria.

Through the legal mission entrusted by the legislator, the auditor, as being a professional competent and independent, has the usual role, the certification of truthfulness, the regularity and the faithful image of the financial statements.

The success of auditing mission is related to the good planning ,adding for this, the auditor use efficient way ,appropriate tools,and rigourous methodology.

The present work describes the external audit of a theoretical and practical perspective.

In synthesis, whatever changes marked the audit profession remains a position of trust and sincerity made in the highest ethical framework.

Key word : *external audit, monétoring, truthfulness, financial statements*